

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ДЕРЖАВНИЙ УНІВЕРСИТЕТ «ЖИТОМИРСЬКА ПОЛІТЕХНІКА»
ФАКУЛЬТЕТ БІЗНЕСУ ТА СФЕРИ ОБСЛУГОВУВАННЯ

*Кафедра інформаційних
систем в управлінні та обліку*

Тетяна Миколаївна Існюк

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА МОЛОДШОГО БАКАЛАВРА

на тему

«Бухгалтерський облік та аудит нематеріальних активів»

Спеціальність 071 “Облік і оподаткування”

Науковий керівник

к.е.н., доц. І.Р. Поліщук

(підпис)

Рецензент

к.е.н., доц. С.М. Лайчук

(підпис)

Завідувач кафедри інформаційних
систем в управлінні та обліку
д.е.н., проф.

(підпис)

Житомир 2023 р.

ЗМІСТ

ВСТУП	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ПОЛОЖЕННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА АУДИТ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ.....	5
1.1. Нормативно-правове регулювання нематеріальних активів	5
1.2. Проблемні питання бухгалтерського обліку та аудиту нематеріальних активів	15
Висновки до Розділу 1	25
РОЗДІЛ 2. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ.....	27
2.1. Організаційне та методичне забезпечення бухгалтерського обліку нематеріальних активів на підприємстві	27
2.2. Документування нематеріальних активів.....	36
2.3. Відображення нематеріальних активів на рахунках бухгалтерського обліку та у звітності	43
Висновки до Розділу 2	50
РОЗДІЛ 3. АУДИТ ОПЕРАЦІЙ З НЕМАТЕРІАЛЬНИМИ АКТИВАМИ	52
3.1. Аналіз та характеристика аудиторського звіту підприємства.....	52
3.2. Типові та можливі порушення обліку нематеріальних активів	66
Висновки до Розділу 3	70
ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ.....	74
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	79
ДОДАТКИ.....	Ошибка! Закладка не определена.

ВСТУП

Актуальність теми. Нематеріальні активи відіграють усе більш істотну роль в економічній діяльності суспільства й господарюючих суб'єктів. Реалізація конкуренто-спроможної продукції на вітчизняному та світовому ринках потребують розширення досліджень і розробок, використання новітніх програмних продуктів, товарних знаків, патентів тощо. Наявність нематеріальних активів у складі ресурсів підприємства збільшує його ринкову вартість, підвищує інвестиційну привабливість та забезпечує захист прав. Порівняно з іноземними компаніями, частка нематеріальних активів у балансах вітчизняних підприємств є незначною, що стримує розробку та впровадження новітніх інформаційних технологій у розвиток економіки України. Нематеріальні активи є важливим об'єктом бухгалтерського обліку та аудиту. Облікове відображення операцій з нематеріальними активами забезпечує ефективне їх використання.

Дослідження теоретичних питань і діючої практики податкового, фінансового обліку та аудиту нематеріальних активів має високу актуальність, адже використання передових технологій на підприємстві постійно зростає.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідженню нормативно-правового регулювання обліку нематеріальних активів значна увага приділяється у працях таких вітчизняних учених, як А.В. Гусь, Є.В. Калюга, Г.С. Капніст, С.В. Рилєєв, А.Л. Романчук, І.В. Федорова, М.Ю. Чік. Питання конвергенції міжнародних та національних нормативних актів у частині нематеріальних активів вивчали Ю.В. Великий, В.М. Диба, В.В. Іванова, О.О. Ляховець, Л.А. Половинчак, С.В. Рилєєв, М.В. Рета, Н.В. Харченко, С.В. Чорна.

Метою написання роботи є визначення сучасного стану нормативно-правового забезпечення обліку нематеріальних активів підприємств, виділення проблемних аспектів і формування пропозицій щодо удосконалення обліку та аудиту нематеріальних активів.

Для досягнення поставленої мети у дослідженні пропонується вирішити такі

завдання:

- дослідити нормативно-правове регулювання нематеріальних активів;
- визначити проблемні питання бухгалтерського обліку та аудиту нематеріальних активів;
- розглянути організаційне та методичне забезпечення бухгалтерського обліку нематеріальних активів на підприємстві;
- проаналізувати документування нематеріальних активів;
- визначити особливості відображення нематеріальних активів на рахунках бухгалтерського обліку та у звітності;
- провести аналіз аудиторського звіту підприємства;
- розглянути типові та можливі порушення обліку необоротних активів.

Об’єктом дослідження є господарські операції, пов’язані з нематеріальними активами підприємства.

Предметом дослідження є сукупність теоретико-методичних та організаційних положень бухгалтерського обліку та аудиту нематеріальних активів.

Методи дослідження. За допомогою методів аналізу та синтезу визначено сутність нормативно-правового регулювання і виділено його складові елементи, методи групування та порівняння дозволили детально дослідити вітчизняні та міжнародні стандарти з обліку нематеріальних активів. Абстрактно-логічний метод і метод інформаційного моделювання стали основою для формування узагальнень та висновків, а табличний і графічний методи — для наочного представлення результатів проведеного дослідження.

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ПОЛОЖЕННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА АУДИТ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ

1.1. Нормативно-правове регулювання нематеріальних активів

Сучасні умови розвитку ринку, висока конкуренція та технологічний прогрес вимагають від всіх підприємств необхідності використання нематеріальних активів. Функціонування підприємства стає практично неможливим без їх наявності на підприємстві.

У П(С)БО 8 вживається термін «нематеріальні активи», у ЦКУ – «інтелектуальна власність», в інших джерелах зустрічається термін «інтелектуальний капітал», що свідчить про необхідність уточнення цих понять на законодавчо-нормативному рівні.

Використання нематеріальних активів на підприємстві, а також методологія їх обліку в Україні здійснюється відповідно до П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [3], питання податкового обліку нематеріальних активів регламентується Податковим кодексом України [1]. В зарубіжній практиці облік нематеріальних активів ведеться відповідно до Міжнародного стандарту фінансової звітності 38 «Нематеріальні активи» [4]. Згідно з вказаних нормативно-правових активів нематеріальні активи трактують наступним чином (рис. 1.1).

В наукових літературних джерелах, з позиції економіки підприємства, бухгалтерського обліку, фінансів, менеджменту, маркетингу тощо, поняття «нематеріальні активи» трактується по-різному. Щоб розкрити критерії віднесення об'єктів бухгалтерського обліку до нематеріальних активів, встановити їх сутність, необхідно здійснити та сформулювати понятійний апарат на основі аналізу наукових літературних джерел.

Класифікація нематеріальних активів:

1. За джерелом виникнення: - створені на підприємстві; - придбані ззовні; - внесені в статутний фонд.

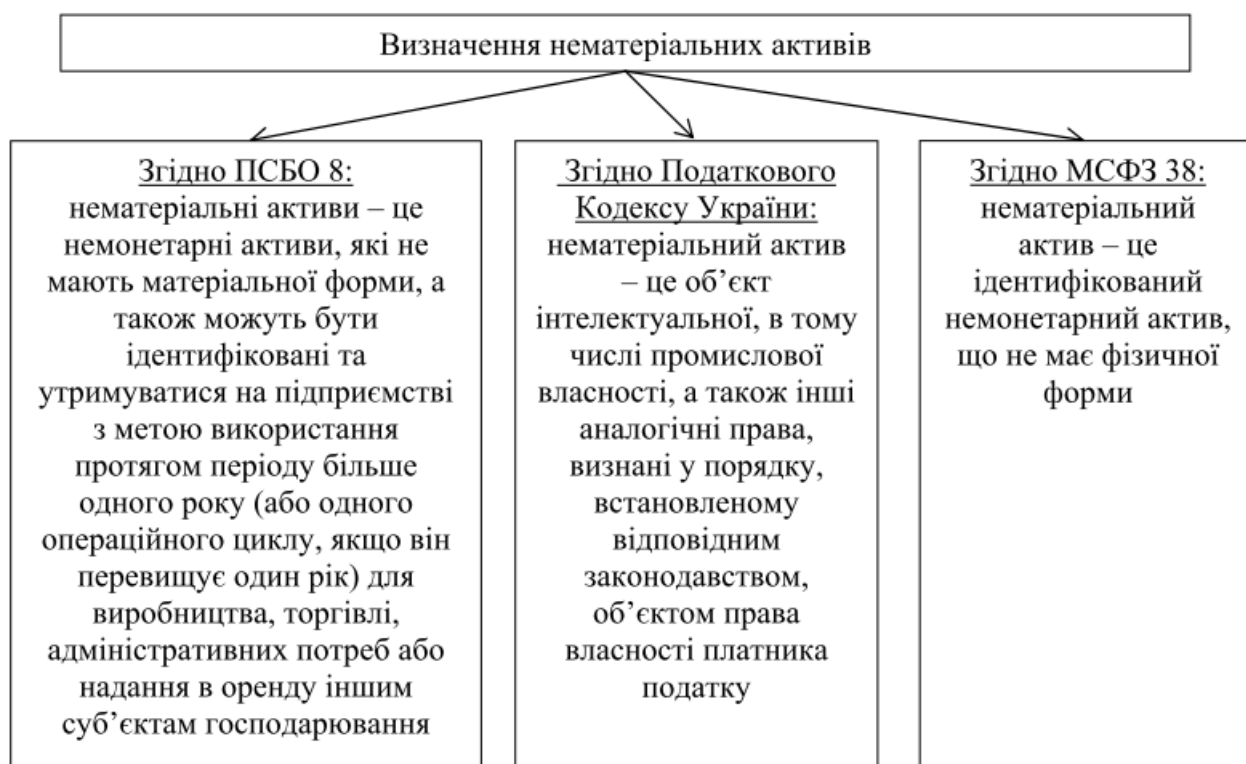


Рис. 1.1. Визначення нематеріальних активів в Україні та за кордоном [12]

2. За можливостями самостійної оцінки: - самостійний об'єкт із визначеним набором параметрів; - один з елементів об'єкта бізнесу зі своїми параметрами.

3. За ступенем ідентифікації: - ідентифіковані; - неідентифіковані.

4. За ступенем відчуження: - повністю відчужувані; - частково відчужувані.

5. За тривалістю використання: - поточні; - довгострокові

6. За функціональним призначенням: - маркетингового типу; - техніко-технологічного типу; - когнітивного типу.

7. За ступенем використання: - функціонуючі; - не функціонуючі.

8. По відображенню в балансі: - відображені в балансі; - не відображені в балансі.

9. За сферою застосування: - для внутрішнього застосування; - для тимчасового надання іншим; - для продажу.

10. За ступенем участі у виробництві: - прямо пов'язані з обсягом виробництва; - прямо не пов'язані з обсягом виробництва.

11. За характером діяльності, що призвела до появи нематеріального активу:

- науковий результат; - винахідницька робота; - проектно-конструкторська робота.

12. За тривалістю використання: - поточні; - довгострокові.

13. За об'єктами права: - винахід; - товарний знак та ін.

14. За предметним змістом: - технологічні; - управлінські та професійні; - маркетингові.

15. За обсягом витрат: - вимагають великих вкладень; - вимагають мінімальних витрат; - практично не потребують додаткових витрат.

16. По середовищу формування вартості: - внутрішні (винаходи та ін.); - зовнішні (товарний знак та ін.).

17. За ступенем правового захисту: - захищені відповідними документами (правами, ліцензіями, патентами); - незахищені відповідними документами.

18. За впливом на вартість підприємства: - нематеріальні активи, що прямо впливають; - нематеріальні активи, що впливають опосередковано.

19. За природою походження: - створені на основі нових унікальних знань; - що виникають внаслідок володіння рідкісними ресурсами [12].

Під нормативно-правовим забезпеченням обліку нематеріальних активів розуміємо взаємопов'язану систему законодавчих і нормативних актів, а також всіх інших документів (затверджених як на загальнодержавному рівні, так і на рівні певної галузі чи окремого підприємства), що забезпечують встановлення правових основ і конкретних правил щодо формування інформації про нематеріальні активи в обліковій системі суб'єкта господарювання.

Вітчизняні науковці, як правило, виділяють чотири рівні нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку в Україні. Беручи це до уваги, систему нормативно-правового регулювання обліку нематеріальних активів також структуруємо за чотирма рівнями (рис. 1.2).

Центральне місце у нормативно-правовому регулюванні обліку нематеріальних активів належить Положенню (стандарту) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи» (П(С)БО 8) [3], оскільки в ньому окреслено основоположні принципи та методи обліку.



Рис. 1.2. Система нормативно-правового регулювання обліку НМА [22]

Стандарт розроблявся на основі Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку 38 «Нематеріальні активи» (МСБО 38) [4], тому між ними є багато спільного (табл. 1.1).

Порівняльна характеристика П(С)БО 8 та МСБО 38 [22]

Основні положення	П(С)БО 8	МСБО 38
1	2	3
Економічна сутність	Нематеріальний актив — немонетарний актив, який не має матеріальної форми та може бути ідентифікований	Нематеріальний актив — немонетарний актив, який не має фізичної субстанції та може бути ідентифікований
Складові елементи	Нематеріальні активи поділяються на групи: права користування природними ресурсами; права користування майном; права на комерційні позначення; права на об'єкти промислової власності; авторське право та суміжні з ним права; інші нематеріальні активи	Нематеріальні активи поділяються на класи, наприклад: назви брендів; заголовки та назви видань; комп'ютерне програмне забезпечення; ліцензії та привілеї; авторські права, патенти та інші права на промислову власність, права на обслуговування та експлуатацію; рецепти, формули, моделі, проекти та прототипи; нематеріальні активи на етапі розробки
Умови визнання	Існує ймовірність одержання майбутніх економічних вигід. Вартість може бути достовірно визначена	Можливість ідентифікації (може бути відокремлений; виникає внаслідок договірних або інших юридичних прав). Є контроль над ресурсом. Існує ймовірність отримання майбутніх економічних вигід
Первісне визнання	За первісною вартістю: 1) ціна придбання (крім отриманих торговельних знижок), мито, непрямі податки, що не підлягають відшкодуванню, 2) інші витрати, безпосередньо пов'язані з його придбанням та доведенням до стану, у якому він придатний для використання	За собівартістю: ціна придбання, включаючи ввізне мито та невідшкодовувані податки на придбання після вирахування торговельних та інших знижок; будь-які витрати, які можна прямо віднести до підготовки цього активу для використання за призначенням
Оцінка після визнання	За залишковою або переоціненою вартістю (щодо активів, для яких існує активний ринок)	Модель собівартості або модель переоцінки

Однак, більшість вітчизняних науковців наголошують на недосконалості вітчизняних стандартів у частині нематеріальних активів та необхідності їх більшої гармонізації з міжнародними. Відповідно, необхідним є чітке розуміння основних розбіжностей між стандартами.

Проведене дослідження (табл. 1.1) свідчить, що суттєва різниця виникає лише стосовно питання класифікації нематеріальних активів. Так, П(С)БО 8

«Нематеріальні активи» висуває чіткі вимоги щодо виділення 6 основних груп, натомість у міжнародних стандартах міститься лише приблизний перелік можливих класів нематеріальних активів.

Важливим питанням є систематичний розподіл вартості нематеріальних активів у часі. Облікові стандарти, як національні, так і міжнародні, ставлять чітку вимогу: амортизації підлягають лише нематеріальні активи з визначеним терміном експлуатації. Активи з невизначеним строком не амортизуються. До останніх належать ті, щодо яких підприємством не визначено обмеження строку, протягом якого очікується збільшення грошових коштів (чи їх еквівалентів) від використання таких нематеріальних активів.

Звертаємо увагу на існування деяких розбіжностей у визначенні основних методів амортизації (табл. 1.2). Так, у МСБО не передбачено застосування кумулятивного методу нарахування амортизації.

Таблиця 1.2

Методи амортизації нематеріальних активів [22]

П(С)БО 8 (з посиланням на П(С)БО 7)	МСБО 38
прямолінійний метод	прямолінійний метод
метод зменшення залишкової вартості	метод зменшення залишку
метод прискореного зменшення залишкової вартості	
кумулятивний метод	метод суми одиниць продукції
виробничий метод	

І міжнародні, і національні стандарти обліку не розподіляють нематеріальні активи за термінами корисного використання (на відміну від Податкового кодексу України), проте містять чіткі вимоги до встановлення цих термінів (рис. 1.3).

Дані, наведені на рис. 1.3, свідчать, що МСБО 38 містить деталізованіший і ґрунтовніший підхід до визначення строків корисної експлуатації нематеріальних активів.

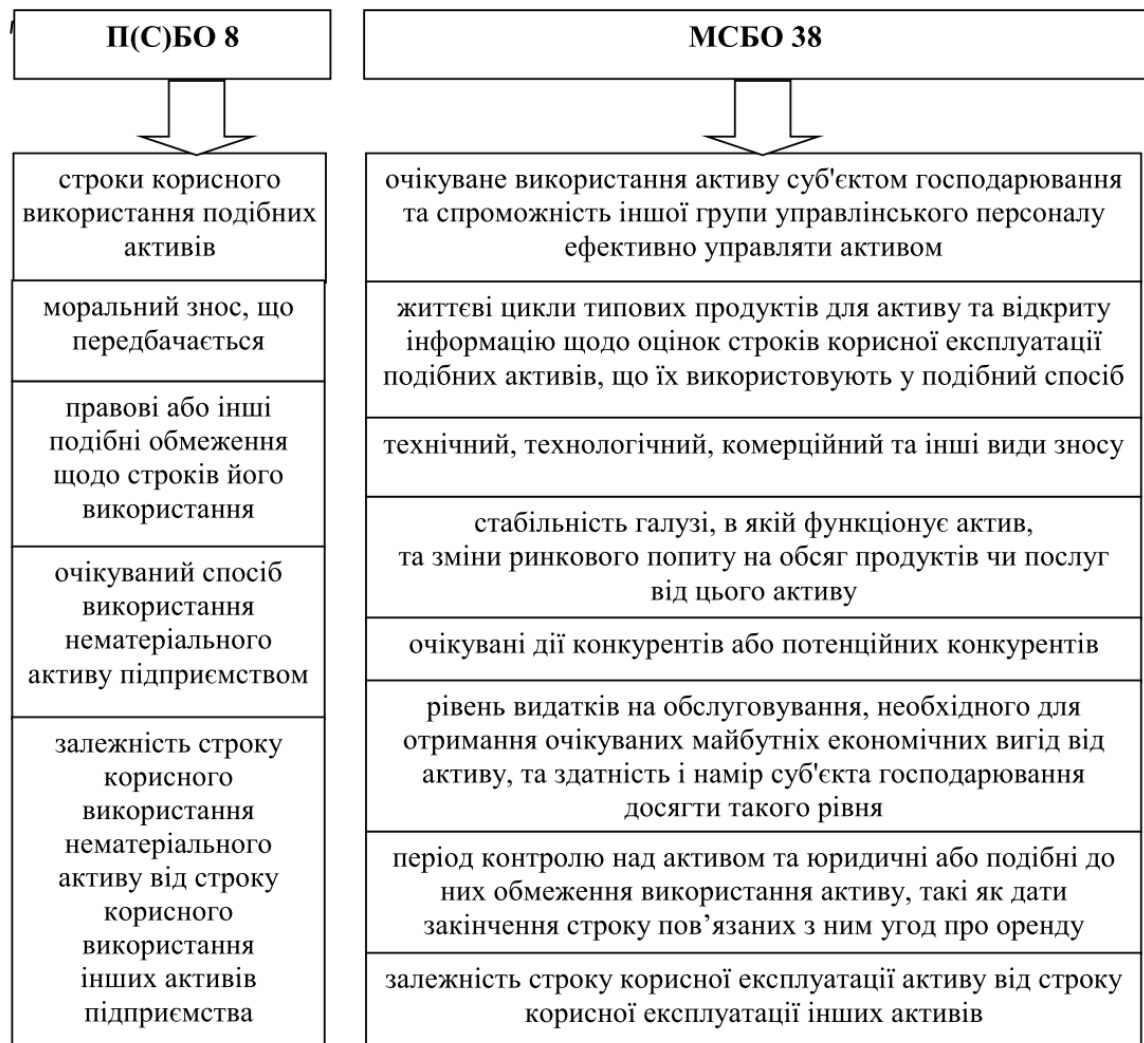


Рис. 1.3. Критерії, що впливають на визначення строку корисного використання нематеріальних активів [22]

З урахуванням проведеного порівняльного огляду та беручи до уваги погляди вітчизняних науковців з цього питання, окреслимо основні переваги міжнародних стандартів порівняно з вітчизняними. Так, при відносній свободі у розподілі нематеріальних активів за класами, закріплено детальніший і узагальнюючий їх опис по відношенню до строку корисного використання та місця створення (внутрішньо генеровані чи придбані).

До того ж міжнародні стандарти демонструють різні критерії оцінки залежно від ситуації, конкретизують чинники визначення терміну корисного використання, дають детальніший опис багатьох ключових положень (наприклад проблематиці ідентифікації) і дають розгорнутіший опис розкриття інформації у

примітках до фінансової звітності.

Узагальнюючи думки вітчизняних науковців, виділимо основні проблеми в нормативно-правовому регулюванні нематеріальних активів підприємств:

- неоднозначне розуміння економічної природи та юридичного змісту нематеріальних активів як результат недостатньої розробленості понятійного апарату;

- брак у вітчизняних і міжнародних стандартах гнучких підходів у визначенні критеріїв визнання нематеріальних активів і, як наслідок, складність їхньої ідентифікації;

- відсутність в нормативних актах дієвої та сучасної методики оцінки нематеріальних активів, що призводить до заниження їхньої вартості, або взагалі невизнання об'єктів у складі нематеріальних активів.

Розвиваючи останнє твердження, підкреслимо, що проблемно-дискусійним питанням, яке не знаходить рішення в нормативній базі, є як загальноекономічний, так і обліковий аспекти такого поняття, як інтелектуальний капітал підприємства та його взаємозв'язок з нематеріальними активами. Хоча, згадка про окремі його елементи міститься в облікових стандартах.

Так, і в національних, і в міжнародних стандартах підкреслюється, що людські, клієнтські активи не відповідають критеріям визнання активу і не підлягають відображенню у звітності (рис. 1.4).

До того ж, з регулюванням обліку нематеріальних активів тісно пов'язана правова система регулювання відносин у сфері інтелектуальної власності. Таким чином, загальне юридичне законодавство виступає своєрідним підґрунтям організації обліку нематеріальних активів і також потребує уваги при здійсненні господарських операцій із використанням об'єктів інтелектуальної власності (табл. 1.3).

ПСБО 8	МСБО 38
Не визнаються нематеріальним активом, а підлягають відображенню у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені (п. 9): 1) Витрати на дослідження; 2) Витрати на підготовку та перепідготовку кадрів; 3) Витрати на рекламу та просування продукції на ринку; 4) Витрати на підвищення ділової репутації підприємства, витрати на створення торгових марок (товарних знаків).	Суб'єкт господарювання не має достатнього контролю над очікуваними економічними вигодами, отримуваними від групи кваліфікованих працівників і від навчання, щоб вважати ці об'єкти нематеріальними активами (п.15). Суб'єкт господарювання не може розглядати портфель клієнтів, частку ринку, взаємовідносини з клієнтами та їхню лояльність як такі, що відповідають визначенню нематеріальних активів (п. 16).

Рис. 1.4. Підходи до людської та клієнтської складової інтелектуального капіталу у вітчизняних і міжнародних стандартах [22]

Таблиця 1.3

Нормативно-правове регулювання господарських відносин у сфері інтелектуальної власності [22]

Нормативно-правові документи	
1	2
Загальні	Конституція України (зокрема, ст. 41 та ст. 54); Цивільний кодекс; Кодекс про адміністративні порушення; Митний кодекс; Кримінальний кодекс; Кодекс про надра; Водний кодекс; Земельний кодекс; Лісовий кодекс; □ Закон України «Про інноваційну діяльність»; Закон України «Про інвестиційну діяльність»; Закон України «Про ліцензування видів господарської діяльності»
Спеціальні (безпосередньо стосуються інтелектуальної власності)	1) Закони України: «Про охорону прав на винаходи і корисні моделі»; «Про охорону прав на промислові зразки»; «Про авторське право і суміжні права»; «Про охорону прав на знаки для товарів і послуг»; «Про охорону прав на зазначення походження товарів»; «Про розповсюдження примірників аудіовізуальних творів, фонограм, відеограм, комп'ютерних програм, баз даних»; «Про охорону прав на топографії інтегральних мікросхем». 2) Постанови та розпорядження Кабінету Міністрів України Порядок сплати зборів за дії, пов'язані з охороною прав на об'єкти інтелектуальної власності, та додаток до нього; Порядок надання Кабінетом Міністрів України дозволу на використання запатентованого винаходу чи зареєстрованої топографії інтегральної мікросхеми; Положення про представників у справах інтелектуальної власності (патентних повірених)

Продовження таблиці 1.3

1	2
Стандарти у сфері інтелектуальної власності	1) Стандарти Всесвітньої організації інтелектуальної власності; 2) Державні стандарти України (ДСТУ): ДСТУ 3574-97 Патентний формуляр. Основні положення. Порядок складання та оформлення; ДСТУ 3575-97 Патентні дослідження. Основні положення та порядок проведення

Враховуючи думки вітчизняних дослідників, можливими перспективними напрямами вдосконалення нормативно-правової бази обліку нематеріальних активів можуть бути:

- подальша гармонізація бухгалтерського обліку нематеріальних активів в Україні зі світовим;
- постійне оновлення законодавства, що регулює захист винахідницьких, авторських, ліцензійних прав; відповідно до сучасних викликів;
- систематизація існуючої нормативної бази чи навіть узагальнення окремих нормативно-правових актів з питань інтелектуальної власності у єдиний комплексний нормативний документ, беручи до уваги досвід розвинених країн (наприклад, дослідницький кодекс чи концепція управління нематеріальними активами);
- удосконалення облікових процедур з нематеріальними активами через більш досконале законодавче регулювання таких аспектів, як оцінка їхньої вартості, контроль ефективності використання тощо.

До того ж, перспективним і вкрай необхідним напрямом є приділення уваги на законодавчому рівні нематеріальним активам, які на сьогодні не знаходять відображення в обліковій системі, але мають визначальний вплив на ринкову вартість суб'єктів господарювання.

Таким чином, перенесення акценту зі сфери матеріального виробництва у сферу управління інформацією та сучасними технологіями створює умови для активного використання суб'єктами господарювання нематеріальних активів.

Складність і багатоманітність нематеріальних активів як об'єктів бухгалтерського обліку потребує підвищеної уваги до проблематики їх

нормативно-правового забезпечення. До того ж важливим є і законодавство щодо захисту прав інтелектуальної власності, що є тісно пов'язаним з інноваційною діяльністю суб'єктів господарювання.

Однак, недосконалість правової бази створює ситуацію неповного відображення (або відображення за заниженою вартістю) нематеріальних активів у фінансовій звітності підприємств. Узгодження нормативно-правового регулювання нематеріальних активів із актуальними викликами сучасності (гармонізація з міжнародними нормативно-правовими актами, розширення спектру нематеріальних активів, розробка новітньої методики оцінки вартості тощо) є важливим підґрунтям для удосконалення облікового процесу. Перспективним напрямом подальших досліджень є розгляд нормативно-правового підґрунтя гудвілу як окремого елемента нематеріальних активів.

1.2. Проблемні питання бухгалтерського обліку та аудиту нематеріальних активів

Питання організації та методики обліку нематеріальних активів неможливо розглядати окремо від проблематики їх нормативно-правового забезпечення, оскільки саме законодавче середовище має визначальний вплив на те, яка саме інформація про нематеріальні активи буде розкрита у звітності підприємств.

Сучасні вимоги до розвитку економіки України передбачають ефективність використання матеріальних, трудових та фінансових ресурсів, активів суб'єктів господарювання. До активів відносяться і нематеріальні активи, які не мають матеріальної форми, що ускладнює їх бухгалтерський облік. Ефективність використання нематеріальних активів сприяє розвитку підприємницької діяльності, підвищує конкурентоспроможність, надає певні переваги суб'єкту господарювання у розвитку інвестиційної діяльності. Економіку двадцять першого століття ще називають економікою знань або інформаційною економікою, що визначає важливу роль нематеріальних активів у розвитку бізнесу, а це у свою чергу призводить до необхідності у визначенні основних

понять нематеріальних активів як об'єкту бухгалтерського обліку та правил і процедур при відображенні операцій з нематеріальними активами у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності.

Фахівці та практики-бухгалтери визначають складності, які виникають у бухгалтерському обліку при відображенні операцій з нематеріальними активами та розкритті інформації про нематеріальні активи у фінансовій звітності.

Неоднозначність законодавчої бази та відсутність методичних розробок з обліку нематеріальних активів потребують додаткових роз'яснень для їх практичного використання. Аналіз питань практиків бухгалтерів з якими вони звертаються до фахових видань свідчить, що в обліку нематеріальних активів є ще багато невирішених питань, які необхідно вирішувати [46].

Неоднозначне трактування основних положень законодавчо-нормативної бази, розбіжності в них викликають певні труднощі бухгалтерського обліку операцій по надходженню, використанню та відображенню в фінансовій звітності. Слід зазначити, що питання обліку нематеріальних активів недостатньо розглядаються в фахових виданнях, а тому відповіді на питання щодо обліку нематеріальних активів знайти важко. Аналіз літературних джерел вказує на те, що для достовірного відображення операцій з нематеріальними активами в обліку та фінансовій звітності необхідно чітко розуміти, що таке нематеріальний актив, як об'єкт обліку, до якої групи нематеріальних активів слід віднести той чи інший вид нематеріального активу. Узагальнення існуючого досвіду щодо обліку нематеріальних активів вказує на те, що проблемними питаннями обліку нематеріальних активів є їх визначення, ідентифікація, класифікація. Неоднозначність трактування основних понять призводить до того, що інформація про нематеріальні активи у фінансовій звітності не відповідає її принципам і не може бути корисною користувачам фінансової звітності в прийнятті ними управлінських рішень.

В українському бухгалтерському обліку перелік груп об'єктів нематеріальних активів наведений у П(С)БО 8 «Нематеріальні активи». Крім П(С)БО 8 перелік об'єктів інтелектуальної власності наведений у статті 155

Господарського кодексу України (ГКУ), що вважається є певним кроком до приведення такої класифікації до класифікації відповідно до П(С)БО.

Відповідно до П(С)БО 8 бухгалтерський облік нематеріальних активів ведеться за кожним об'єктом за визначеними групами, що означає що одиницею обліку нематеріальних активів є об'єкт. У ГКУ теж присутній термін «об'єкт», але ні в П(С)БО ні в ГКУ не визначено, що є об'єктом нематеріального активу. Таким чином, слід зазначити, що в українському законодавстві відсутнє визначення категорії «об'єкт».

Отже, встановлено розбіжності в законодавчій базі, а саме: у П(С)БО 8 визначені групи об'єктів нематеріальних активів, а у ГКУ – об'єкти прав інтелектуальної власності. Однаковий підхід – визначення юридичного права на об'єкт нематеріального активу, як єдиної можливості ідентифікації об'єкта нематеріального активу. Це означає, що у бухгалтерському обліку відображаються тільки ті нематеріальні активи, які визначаються юридичними формами.

Відповідно до МСБО 38 «Нематеріальні активи» не існує заперечення значення юридичного права, але при цьому не вважається це головним. П(С)БО 8 в якості нематеріальних активів визначає виключно права (майнові, інтелектуальні, інші), це означає, що об'єктом обліку нематеріальних активів є права. Відповідно до П(С)БО 8 групи нематеріальних активів – це групи прав, які відображаються у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності.

Правове регулювання договірних відносин інтелектуальної власності визначається в ГКУ, який встановлює види договорів про розпорядження майновими правами та інтелектуальною власністю і який на практиці використовується бухгалтерами суб'єктів господарювання.

Таким чином, для правильної організації бухгалтерського обліку нематеріальних активів та уникнення порушень в обліку, бухгалтеру слід визначати і обліковувати не об'єкт нематеріального активу, а майнові права на нього. Аналіз питань практикуючих бухгалтерів, які виникають у них при обліку нематеріальних активів свідчить про те, що бухгалтеру не зовсім зрозуміло як

вести облік права. Тим паче, що права інтелектуальної власності та інші юридичні права можуть охоплювати не всі нематеріальні активи.

На особливу увагу, з нашої точки зору, заслуговують відмінності в рекомендаціях щодо класифікації нематеріальних активів відповідно до МСБО 38 та П(С)БО 8. Об'єктом обліку нематеріальних активів в українському обліку є права на нематеріальні активи, а МСБО 38 не робить на це акцент. МСБО 38 рекомендує певний перелік класів нематеріальних активів, який може змінюватися, тобто не вимагає обов'язковості, на відміну від П(С)БО 8, який чітко визначає групи нематеріальних активів [46].

Суб'єкти господарювання мають право проводити класифікацію нематеріальних активів за іншими ознаками, якщо вважається така інформація суттєвою та корисною. На практиці бухгалтери використовують ще один вид класифікації нематеріальних активів – за процедурами обліку надходження нематеріальних активів, переоцінки, нарахування амортизації, вибуття нематеріальних активів, відображення у фінансовій звітності. Така класифікація посилює внутрішній контроль за обліком нематеріальних активів, а також сприяє додатковій корисній інформації для управлінського обліку, аналізу використання нематеріальних активів.

Наприклад, нематеріальні активи можна класифікувати відповідно до процедури обліку нарахування амортизації:

- нараховується амортизація на нематеріальні активи із визначеними строком корисного використання;
- не нараховується на нематеріальні активи з невизначеним строком корисного використання; - не нараховується на нематеріальні активи, призначені для продажу.

Така додаткова інформація є корисною як для управлінського персоналу, так і для інших користувачів про амортизаційну політику суб'єкта господарювання.

У міжнародній практиці теж існує такий вид класифікації, наприклад, відповідно до ASA (American Society of Appraisers) нематеріальні активи

класифікуються на:

- нематеріальні активи з визначеним строком корисного використання – амортизація нараховується;
- нематеріальні активи з невизначеним строком корисного використання – амортизація не нараховується, і які у свою чергу теж поділяються на дві групи:
 - невідокремлені від підприємства;
 - невідокремлені від робітників [46].

Аналіз питань, пов'язаних з класифікацією нематеріальних активів, свідчить про необхідність вдосконалення класифікації нематеріальних активів за певними класифікаційними ознаками, які дозволять полегшити ідентифікацію об'єктів нематеріальних активів. Вважаємо доцільним здійснювати класифікацію об'єктів нематеріальних активів для ефективного управління за групами виробничого та невиробничого призначення.

Останнім часом частка нематеріальних активів на підприємствах стрімко зростає, але низка проблем стосовно обліку та аудиту залишаються невирішеними. НА непомітні візуально та не мають матеріальної форми, тому їх неможливо віднести до основних засобів, товарів, запасів, готової продукції, у зв'язку з чим і виникають проблеми їх обліку. Проблеми з обліку нематеріальних активів знижують майновий стан підприємства, гальмують розвиток інвестиційної привабливості підприємства. Тема статті є актуальною, тому що в Україні існують проблеми обліку НА, що пов'язане з недосконалістю законодавства та неповним висвітленням методології обліку.

Діяльність кожного підприємства пов'язана з використанням фінансових, матеріальних, природних та трудових ресурсів. Від ефективності використання яких залежить дохід підприємства, конкурентоспроможність на ринку товарів та послуг, інвестиційна привабливість. Але слід зауважити, що значну частку в активі підприємства займають нематеріальні активи, які здатні підвищувати ринкову вартість підприємства. Ці активи непомітні візуально та не мають матеріальної форми, тому їх неможливо віднести до основних засобів, товарів, запасів, готової продукції. Але незважаючи на це нематеріальні активи відносять

до активів, що значно ускладнює ведення бухгалтерського обліку. Велика кількість НМА, через недосконалість нормативно-законодавчої бази, не враховується у балансі підприємств. Дана проблема в обліку та аудиті нематеріальних активів потребує удосконалення законодавчої бази, розробку нових досконалих методів оцінки вартості. Багато практиків стверджують, що існують великі проблеми з відображенням цих активів у фінансовій звітності та наголошують на необхідності удосконалення правової бази.

Не менш значущою є проблема узгодження класифікації нематеріальних активів. Різні види нематеріальних активів вимагають свого принципу постановки на бухгалтерський облік, свій метод оцінки та переоцінки вартості. Оскільки сьогодні вартість підприємства формується не тільки за рахунок матеріальних активів, таких як обладнання або транспортні засоби, а й з рахунок торгової марки, результатів інтелектуальної діяльності тощо, то це впливає на те, що підприємства купуються за ціною, що перевищує в кілька разів вартість їх основного капіталу, що підтверджує факт значного впливу нематеріальних активів на вартість підприємства загалом.

З розвитком ринків, конкуренції та технологій у підприємства виникають потреби у залученні більшої кількості нематеріальних активів. Визначення даного терміну містяться у П(С)БО 8, М(С)БО 38, Методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку нематеріальних активів та Податковому кодексі України. Приклади визначення сутності терміну «нематеріальні активи» наведені у табл. 1.4.

Таблиця 1.4

Визначення сутності терміну «нематеріальні активи» [31]

Джерело	Визначення
Н(С)БО 8 Пункт 4 «Нематеріальні активи»	Нематеріальний актив – актив, який не має матеріальної форми та може бути ідентифікований [3].
М(С)БО 38	Нематеріальний актив – це ідентифікований немонетарний актив [4].

Беручи до уваги наведені вище визначення сутності нематеріальні активи можна зробити висновок, що НА – це немонетарні активи, які існують на

підприємстві з метою отримання прибутків у майбутніх періодах, які не мають матеріальної форми, є об'єктами інтелектуальної та промислової власності, які є об'єктом права власності конкретного підприємства [42].

Незважаючи на велику кількість теоретичних досліджень, все ж існують проблеми пов'язані з:

- реєстрацією торгової марки та авторського права;
- патентуванням промислового зразка або ви-находу;
- недосконалість систем обліку окремих опе-рацій з НА;
- невирішеність питань з приводу амортиза-ційної політики [56].

Проблеми існують не лише при проведенні теоретичних досліджень, а й у господарській практиці підприємств. Ці труднощі пов'язані з тим, що термін корисного використання нематеріальних активів становить період, який менше одного року, але вони вважаються частиною необоротних активів. У своїй науковій праці Малярчина В.Д. та Прокопович Л.Б. вважають за доцільне відображати в примітках до річної звітності у складі необоротних активів додатковий рахунок «Швидкозношувані нематеріальні активи» та зробити такі коригування у плані рахунків: трансформувати назву рахунка 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети» на «Малоцінні та швидкозношувані активи», та прийняти до вказаного рахунку такі субрахунки: – 221 «Малоцінні та швидкозношувані предмети», 222 «Швидкозношувані нематеріальні активи», що забезпечить покращення обліку та контролю даних активів [37].

У своїй науковій праці Гамова О.В. та Козачок І.А. проаналізували та виділили основні види класифікації НА, результати дослідження відображено у табл. 1.5 [12].

Потенційні інвестори і партнери, приміряючись до вітчизняних підприємств, все більше уваги віддають саме на значущість НМА. Однак фігурують декотрі обмеження щодо оцінки і формулювання самостійних видів нематеріальних активів (зокрема людський, технологічний (структурний), клієнтський капітал).

Класифікації нематеріальних активів [31]

Ознаки	Види нематеріальних активів
1. За джерелом виникнення:	створені на підприємстві; придбані ззовні; внесені в статутний фонд.
2. За можливостями самостійної оцінки:	самостійний об'єкт із визначеним набором параметрів; один з елементів об'єкта бізнесу зі своїми параметрами.
3. За ступенем ідентифікації:	ідентифіковані; неідентифіковані.
4. За ступенем відчуження:	– повністю відчужувані; – частково відчужувані.
5. За тривалістю використання:	поточні; довгострокові
6. За функціональним призначенням:	– маркетингового типу; – техніко-технологічного типу; – когнітивного типу.
7. За ступенем використання:	функціонуючі; не функціонуючі.
8. По відображенню в балансі:	відображені в балансі; не відображені в балансі.
9. За сферою застосування:	– для внутрішнього застосування; – для тимчасового надання іншим; – для продажу.
10. За ступенем участі у виробництві:	прямо пов'язані з обсягом виробництва; прямо не пов'язані з обсягом виробництва.
11. За характером діяльності, що призвела до появи нематеріального активу:	науковий результат; винахідницька робота; проектно-конструкторська робота.
12. За тривалістю використання:	поточні; довгострокові.
13. За об'єктами права:	винахід; товарний знак та ін.
14. За предметним змістом:	технологічні; управлінські та професійні; – маркетингові.
15. За обсягом витрат:	вимагають великих вкладень; вимагають мінімальних витрат; практично не потребують додаткових витрат.
16. По середовищу формування вартості:	внутрішні (винаходи та ін.); зовнішні (товарний знак та ін.).
17. За ступенем правового захисту:	захищені відповідними документами (правами, ліцензіями, патентами); незахищені відповідними документами.
18. За впливом на вартість підприємства:	нематеріальні активи, що прямо впливають; нематеріальні активи, що впливають опосередковано.

Окрім цього можна поради́ти класифікацію нематеріальних активів із зазначенням цілей, яких вона допускає досягти. Вона може бути застосована для

надання всебічної характеристики об'єкту нематеріальних активів, здійснення його ідентифікації, відображення господарських операцій в обліку та здійснення контролю за використанням. Такі класифікаційні ознаки дозволяють отримати необхідну інформацію і розв'язати певні завдання бухгалтерського, податкового, управлінського обліку, економічного аналізу, менеджменту тощо [29].

Важливе значення для достовірного відображення операцій з нематеріальними активами у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності є те, до якого виду діяльності відносяться операції з нематеріальними активами. Операції з нематеріальними активами, як правило, відносяться до інвестиційної діяльності. Інформація про операції з нематеріальними активами наводиться у Звіті про фінансові результати та у Звіті про рух грошових коштів – це «інвестиційна діяльність». Це означає, що одна й та сама операція з нематеріальними активами у Звіті про фінансові результати відноситься до «іншої діяльності», а у Звіті про рух грошових коштів до «інвестиційної діяльності».

На думку Ю.В. Подмешальської, доцільно у Звіті про фінансові результати відображати доходи і витрати за видами діяльності, які визначені у НП(С)БО 1, тобто: операційна, фінансова, інвестиційна. На особливу увагу заслуговує визначення рахунків 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 [46].

Без налагодженого обліку та управління нематеріальними активами в Україні перспективи прискореного розвитку підприємств в сфері вдосконалення технологій та наукоємних аспектів зменшуються. Спеціалісти в сфері бухгалтерської справи вивчаючи облік, не вивчають сутності реєстрації торгової марки (товарного знака), авторського права; патентування винаходу, промислового зразка, і т.п., а тому погано розбираючись в трактуванні даних об'єктів, не володіють навичками правильної постановки їх на облік і відображення у звітності підприємства через не достатню компетенцію в

юридичному аспекті [51].

Беручи до уваги все вище зазначене, до основних проблем обліку та аудиту нематеріальних активів в Україні можна віднести наступні [45]:

- відсутність єдиного визначення поняття «нематеріальні активи»;
- невідповідність положень окремих документів нормативно-правового забезпечення;
- відсутність єдиної економічної класифікації;
- проблема визначення реальної вартості нематеріальних активів, що призводить до зниження балансової вартості підприємства;
- недосконалість в системі визначення амортизаційних відрахувань, пов'язані з неможливістю визначення строку корисного використання нематеріальних активів [31].

Отже, на основі вище зазначеного матеріалу можна зробити висновки, що існуючі законодавчі акти сильно зменшують кількісний склад нематеріальних активів на підприємствах. Це питання потребує подальших досліджень, адже значення НМА в розвитку вітчизняних підприємств неухильно зростає. Проблеми в практичній роботі підприємств пов'язані з проблемами класифікації, обліку та оцінки нематеріальних активів. Для подолання труднощів слід дати більш ґрунтовне значення поняттю «нематеріальні активи», розробити єдину систему класифікації, визнання нематеріальних активів активами в П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», розрахунки за операціями з нематеріальними активами відображати на субрахунку 686 «Розрахунки з придбання необоротних активів».

Так, незважаючи на наявні публікації, роз'яснення та консультації фахівців, при веденні обліку нематеріальних активів за МСБО 38 не вистачає прикладів практичного застосування даного стандарту, розрахунків, розкриття галузевих особливостей. Проблемними питаннями обліку нематеріальних активів є складність їх ідентифікації, визначення відповідності критеріям визнання та встановлення строку корисного використання. Вони потребують додаткового дослідження.

Висновки до Розділу 1

1. Більшість вітчизняних науковців наголошують на недосконалості вітчизняних стандартів у частині нематеріальних активів та необхідності їх більшої гармонізації з міжнародними. Відповідно, необхідним є чітке розуміння основних розбіжностей між стандартами. Суттєва різниця виникає лише стосовно питання класифікації нематеріальних активів. Так, П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» висуває чіткі вимоги щодо виділення 6 основних груп, натомість у міжнародних стандартах міститься лише приблизний перелік можливих класів нематеріальних активів.

Важливим питанням є систематичний розподіл вартості нематеріальних активів у часі. Облікові стандарти, як національні, так і міжнародні, ставлять чітку вимогу: амортизації підлягають лише нематеріальні активи з визначеним терміном експлуатації. Активи з невизначеним строком не амортизуються. До останніх належать ті, щодо яких підприємством не визначено обмеження строку, протягом якого очікується збільшення грошових коштів (чи їх еквівалентів) від використання таких нематеріальних активів. І міжнародні, і національні стандарти обліку не розподіляють нематеріальні активи за термінами корисного використання (на відміну від Податкового кодексу України), проте містять чіткі вимоги до встановлення цих термінів.

Однак, недосконалість правової бази створює ситуацію неповного відображення (або відображення за заниженою вартістю) нематеріальних активів у фінансовій звітності підприємств. Узгодження нормативно-правового регулювання нематеріальних активів із актуальними викликами сучасності (гармонізація з міжнародними нормативно-правовими актами, розширення спектру нематеріальних активів, розробка новітньої методики оцінки вартості тощо) є важливим підґрунтям для удосконалення облікового процесу.

2. Питання організації та методики обліку нематеріальних активів неможливо розглядати окремо від проблематики їх нормативно-правового забезпечення, оскільки саме законодавче середовище має визначальний вплив на

те, яка саме інформація про нематеріальні активи буде розкрита у звітності підприємств.

Встановлено розбіжності в законодавчій базі, а саме: у П(С)БО 8 визначені групи об'єктів нематеріальних активів, а у ГКУ – об'єкти прав інтелектуальної власності. Однаковий підхід – визначення юридичного права на об'єкт нематеріального активу, як єдиної можливості ідентифікації об'єкта нематеріального активу. Це означає, що у бухгалтерському обліку відображаються тільки ті нематеріальні активи, які визначаються юридичними формами.

На основі вище зазначеного матеріалу можна зробити висновки, що існуючі законодавчі акти сильно зменшують кількісний склад нематеріальних активів на підприємствах. Це питання потребує подальших досліджень, адже значення НМА в розвитку вітчизняних підприємств неухильно зростає. Проблеми в практичній роботі підприємств пов'язані з проблемами класифікації, обліку та оцінки нематеріальних активів. Для подолання труднощів слід дати більш ґрунтовне значення поняттю «нематеріальні активи», розробити єдину систему класифікації, визнання нематеріальних активів активами в П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», розрахунки за операціями з нематеріальними активами відображати на субрахунку 686 «Розрахунки з придбання необоротних активів».

Так, незважаючи на наявні публікації, роз'яснення та консультації фахівців, при веденні обліку нематеріальних активів за МСБО 38 не вистачає прикладів практичного застосування даного стандарту, розрахунків, розкриття галузевих особливостей. Проблемними питаннями обліку нематеріальних активів є складність їх ідентифікації, визначення відповідності критеріям визнання та встановлення строку корисного використання. Вони потребують додаткового дослідження.

РОЗДІЛ 2. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ

2.1. Організаційне та методичне забезпечення бухгалтерського обліку нематеріальних активів на підприємстві

Основним нормативним документом, який використовують суб'єкти господарювання для ведення бухгалтерського обліку нематеріальних активів є Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи», який визначає методологічні принципи формування у бухгалтерському обліку інформації про нематеріальні активи та розкриття інформації про них у фінансовій звітності.

Умови визнання нематеріальних активів активами визначає П(С)БО 8, а саме:

- існує ймовірність отримання майбутніх економічних вигод, пов'язаних з їх використанням;
- вартість нематеріальних активів може бути достовірно визначена.

Відповідно до П(С)БО 8 нематеріальний актив – немонетарний актив, який не має матеріальної форми та може бути ідентифікований.

Проведений аналіз свідчить про необхідність доповнення умов визнання нематеріальних активів активами в П(С)БО 8 додатковими умовами:

- немонетарність;
- нематеріальність;
- можливість ідентифікації.

Порядок ідентифікації нематеріальних активів невизначений в нормативних документах або методичних рекомендаціях, що викликає певні труднощі у практичному бухгалтерському обліку.

Додаткову інформацію про ідентифікацію нематеріальних активів можна отримати в МСБО 38 «Нематеріальні активи», а саме: актив відповідає критерію ідентифікації у визначенні нематеріального активу, якщо:

- він може бути відокремлений, тобто є можливість його відокремлення чи відділення суб'єктом господарювання для продажу, передачі, ліцензування,

здачі в оренду або обміну окремо (індивідуально) чи разом з відповідним договором, активом чи зобов'язанням;

– виникає внаслідок договірних чи інших юридичних прав, незалежно від того, чи можуть вони бути передані або відокремлені від об'єкта господарювання чи від інших прав та зобов'язань [46].

Так, нематеріальність та немонетарність дозволяє відокремити нематеріальні активи від фінансових та матеріальних активів.

Бухгалтерській облік нематеріальних активів ведеться щодо кожного активу за групами – сукупністю однотипних за призначенням та умовами використання прав на об'єкти.

Специфікою нематеріальних активів є те, що вони практично не мають матеріальної складової. Вони наділяють власника правами на використання матеріальних, інтелектуальних, природних, економічних ресурсів та авторськими правами.

Нематеріальний актив – це немонетарний актив, що ідентифікується та не має фізичної форми [4].

У МСБО 38 наведено рекомендаційні класи нематеріальних активів, які підприємство може змінювати:

- назви брендів;
- заголовки та назви видань;
- комп'ютерне програмне забезпечення;
- ліцензії та привілеї;
- авторські права, патенти та інші права на промислову власність, права на обслуговування та експлуатацію;
- рецепти, формули, моделі, проєкти та прототипи;
- нематеріальні активи на етапі розробки [4].

Оскільки МСБО суворо не регламентує класифікаційні групи нематеріальних активів, дозволяється класифікувати їх за групами аналогічно до Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи»:

1. Права користування природними ресурсами: право користування надрами, іншими ресурсами природного середовища, геологічною та іншою інформацією про природне середовище тощо.

2. Права користування майном: право користування земельною ділянкою відповідно до земельного законодавства, право користування будівлею, право на оренду приміщень тощо.

3. Права на комерційні позначення: права на торговельні марки (знаки для товарів і послуг), комерційні (фірмові) найменування тощо), крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті.

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

5. Авторське право та суміжні з ним права: право на літературні, художні, музичні твори, комп'ютерні програми, програми для електронно-обчислювальних машин, компіляції даних (бази даних), виконання, фонограми, відеограми, передачі (програми) організацій мовлення тощо), крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті.

6. Інші нематеріальні активи: право на провадження діяльності, використання економічних та інших привілеїв тощо [3].

Нематеріальний актив визнається у балансі суб'єкта господарювання за наявності чотирьох перелічених умов:

1. Актив повинен бути ідентифікованим.

Ідентифікованість нематеріальних активів є основною умовою, що відокремлює їх від гудвілу. Гудвіл, визнаний при об'єднанні компаній, є активом, який утворюється при перевищенні вартості придбання компанії над сумою її чистих активів. Гудвіл втілює в собі економічні вигоди від синергії придбаних активів, які неможливо ідентифікувати.

2. Підприємство повинно мати контроль за активом.

Підприємство контролює актив, якщо воно має повноваження отримувати від нього майбутні економічні вигоди та обмежувати доступ інших до цих вигід.

У зв'язку з відсутністю контролю не визнаються в якості нематеріальних активів кваліфікація та додаткові навички персоналу, частка ринку, зв'язки з клієнтами, лояльність клієнтів і т. п.

3. Потік майбутніх економічних вигід від використання активу повинен бути високоймовірним.

Майбутні економічні вигоди від використання нематеріального активу можуть являти собою:

- надходження у вигляді доходу від продажу продукції чи послуг;
- скорочення витрат;
- інші вигоди, які є результатом використання активу.

4. Вартість активу може бути надійно оціненою.

Підприємство може отримувати нематеріальні активи різними шляхами:

- придбавати за кошти окремо або як частину об'єднання бізнесу;
- придбавати з відстроченням платежу;
- отримувати шляхом обміну;
- самостійно створювати [17].

Нематеріальні активи, придбані за кошти, обліковуються за сумою витрат на їх придбання.

Собівартість нематеріального активу включає:

- ціну його придбання, включаючи ввізне мито і податки на придбання, що не відшкодовуються, за вирахуванням торговельних та інших знижок;
- будь-які витрати, які можна прямо віднести на підготовку такого активу для використання за призначенням, наприклад витрати на виплати працівникам, які виникають безпосередньо від приведення активу в робочий стан (заробітна плата з урахуванням єдиного соціального внеску);
- гонорари фахівцям, пов'язані з приведенням активу до робочого стану (наприклад, оплата юридичних послуг);

- витрати на перевірку відповідного функціонального активу.

Не включаються до собівартості нематеріального активу і належать до витрат звітного періоду:

- витрати на запровадження нового продукту або послуги (включаючи витрати на рекламу і стимулювання продажів);
- витрати на ведення бізнесу на новому місці розташування або з новою категорією клієнтів (включаючи витрати на підготовку персоналу);
- адміністративні та інші загальні накладні витрати.

У разі придбання нематеріального активу з відстроченням платежу його первісна вартість дорівнюватиме наведеній (дисконтованій) вартості всіх майбутніх виплат за нього. При цьому різниця між первісною вартістю активу і сумарними виплатами за нього буде відсотковими (фінансовими) витратами, якщо їх не капіталізують.

Собівартість нематеріального активу, придбаного в результаті обміну, оцінюється за справедливою вартістю. Винятком є випадки, коли:

- операцію з обміну активами позбавлено комерційної суті;
- неможливо достовірно оцінити справедливу вартість отриманого чи переданого активу.

Собівартість активу визначається за балансовою (залишковою) вартістю переданого активу.

Процес створення нематеріального активу усередині компанії складається з двох етапів: досліджень і розробок.

Якщо при створенні нематеріального активу суб'єкт господарювання не може відокремити витрати на дослідження від витрат на розробки, то всі понесені витрати відносять до витрат на дослідження і відображають в Звіті про прибутки і збитки без капіталізації.

Витрати на дослідження завжди визнаються витратами в періоді їх виникнення і не капіталізуються.

Прикладами діяльності щодо досліджень є:

- діяльність, спрямована на одержання нових знань;

- пошук, оцінка та остаточний відбір результатів досліджень або інших знань;
- пошук альтернатив матеріалам, приладам, продуктам, технологічним процесам, системам або послугам;
- формулювання, розробка, оцінка та остаточний вибір можливих альтернатив новим або вдосконаленим матеріалам, продуктам, технологічним процесам, системам або послугам.

Собівартість внутрішньоствореного нематеріального активу включає усі витрати, які безпосередньо відносяться на створення, виробництво та приведення активу в стан, придатний для експлуатації:

- витрати на матеріали та послуги, використані або спожиті під час створення нематеріального активу;
- витрати на виплати працівникам, що виникають під час створення нематеріального активу;
- гонорари за реєстрацію юридичного права;
- амортизація патентів і ліцензій, які використовуються для створення нематеріального активу;
- відсотки за кредитами;
- інші витрати.

До собівартості внутрішньоствореного нематеріального активу не включаються:

- витрати на збут, адміністративні та інші загальні накладні витрати, якщо їх не можна прямо віднести на підготовку активу до використання;
- початкові операційні збитки, понесені до того, як актив досягне запланованої ефективності;
- витрати на навчання персоналу з експлуатації активу.

Підприємство як облікову політику може обрати модель обліку нематеріальних активів або за собівартістю, або за переоціненою вартістю.

Модель обліку за собівартістю передбачає, що нематеріальний актив після

визнання обліковується за первісною вартістю за мінусом накопиченої амортизації та накопичених збитків від зменшення корисності.

Після первісного визнання нематеріальний актив відображається за переоціненою вартістю, якою є його справедлива вартість на дату переоцінки за винятком накопиченої амортизації і накопиченого збитку від знецінення.

Переоцінка повинна проводитися регулярно, на звітну дату балансова вартість активу не повинна суттєво відрізнятися від його справедливої вартості. Переоцінка може застосовуватися лише в тих випадках, коли існує активний ринок аналогічних нематеріальних активів.

Активний ринок – це ринок, на якому операції з активами або зобов'язаннями відбуваються з достатньою частотою та в обсягах, які забезпечують інформацію про ціни на безперервній основі [48].

Наявність активного ринку для нематеріальних активів є рідкісним явищем. Наприклад, активний ринок може існувати для ліцензій на перевезення пасажирів, риболовних ліцензій або виробничих квот, на передачу яких немає обмежень. Водночас активний ринок не може існувати для торговельних марок, заголовків, видавничих прав на кіно- та музичні твори, патентів та торгових знаків з огляду на те, що кожен із таких активів є унікальним. Операції з купівлі-продажу відповідних активів можуть відбуватися, але вони є рідкісними, тому ціна активу, сплачена у межах такої операції, не є індикатором справедливої вартості іншого активу.

Для переважної більшості нематеріальних активів застосування моделі переоцінки є неможливим з огляду на відсутність активного ринку таких активів.

Облік нематеріальних активів за переоціненою вартістю передбачає:

- застосування моделі переоцінки для всієї групи нематеріальних активів, якщо один з активів такої групи був переоцінений;
- регулярність проведення переоцінки;
- визнання суми дооцінки як іншого сукупного доходу та її відображення у складі капіталу;
- облік накопиченої амортизації активу [17].

Приклад. На балансі компанії «Стимул» обліковується комп'ютерна програма з бухгалтерського обліку, на яку існує активний ринок. Собівартість програми – 20 тис. грн, сума нарахованої амортизації – 8 тис. грн. За оцінками експертів, справедлива вартість поточної версії програми становить 5 тис. грн.

Необхідно провести дооцінку програми за методом пропорційної оцінки та методом списання.

Розв'язання.

При використанні методу пропорційної оцінки:

Справедлива вартість нематеріального активу ділиться на його залишкову вартість: $5000 : (20000 - 8000) = 0,42$.

На отримане значення збільшується первісна вартість і сума нарахованої амортизації: $20000 \times 0,42 = 8400$ грн; $8000 \times 0,42 = 3360$ грн.

Таким чином, балансова вартість нематеріального активу становить

$$8400 - 3360 = 5040 \text{ грн.}$$

Виходячи зі строку корисного використання, нематеріальні активи поділяють на дві групи:

- нематеріальні активи з визначеним строком корисного використання;
- нематеріальні активи з невизначеним строком корисного використання.

Нематеріальні активи з визначеним строком корисного використання амортизуються, з невизначеним строком – не амортизуються.

Визначаючи строк корисного використання нематеріального активу, необхідно враховувати:

- очікуване використання активу
- суб'єктом господарювання і здатність управлінського персоналу ефективно управляти активом;
- життєві цикли типових продуктів для активів і відкриту інформацію про оцінки строків корисного використання аналогічних активів, використовуваних аналогічним способом;
- технічний, технологічний, комерційний та інші види зношення;
- стабільність галузі, у якій функціонує актив, і зміни ринкового попиту на

обсяг продуктів або послуг від цього активу;

- очікувані дії конкурентів або потенційних конкурентів;
- рівень витрат на обслуговування, необхідне для одержання очікуваних майбутніх економічних вигід від активу;
- період контролю над активом і юридичні або подібні обмеження використання активу.

Строк корисної експлуатації нематеріального активу в податковому обліку залежить від того, чи встановлений у правовстановлюючому документі строк дії права користування таким активом:

- якщо строк встановлений – протягом такого строку, але не менше 2-х років;
- якщо строк не встановлений – 10 років безперервної експлуатації.

Чіткого визначення терміну «правовстановлюючий документ» чинне законодавство не містить. У загальному розумінні правовстановлюючим документом є документ, який надає права (власності, користування і т. д.). Якщо програмне забезпечення придбано за ліцензійним договором, то цей договір є правовстановлюючим документом.

Визнання нематеріального активу необхідно припинити:

- у разі його вибуття;
- якщо від його використання або вибуття не очікуються економічні вигоди.

Фінансовий результат, що виникає при припиненні визнання активу, визначається як різниця між чистими надходженнями від вибуття і балансовою вартістю активу. Їх визнають як прибуток або збиток. Прибуток від реалізації нематеріального активу не включають до статті «Дохід» Звіту про прибутки і збитки, а відображають у фінансовій звітності згорнуто у вигляді прибутку або збитку.

Вибуття нематеріального активу може здійснюватися різними способами (шляхом продажу, укладання договору фінансової оренди або безкоштовної передачі). При визначенні дати вибуття такого активу використовуються

критерії МСБО 18 «Дохід» для визнання доходу від продажу товарів. МСБО 17 «Оренда» застосовується для вибуття шляхом продажу зі зворотною орендою.

Компенсація від вибуття активу спочатку визнається за справедливою вартістю. Якщо платіж проводиться з відстроченням (не менше ніж рік), то загальна сума компенсації визнається за дисконтованою вартістю. Різниця між номінальною сумою компенсації і її дисконтованою вартістю визнається як фінансовий дохід відповідно до МСБО 18.

Амортизація нематеріального активу з визначеним строком корисного використання не припинається, якщо він більше не використовується, за винятком випадків, коли цей актив був повністю амортизований або коли він класифікується як такий, що утримується для продажу. Актив переводять до складу товарів бухгалтерським записом Дт «Необоротні активи і групи вибуття, утримувані для продажу» Кт «Нематеріальні активи», нарахування амортизації припиняють.

Таким чином, вартість нематеріального активу відображають у Звіті про фінансовий стан підприємства, якщо: він відповідає критеріям визнання нематеріального активу (ідентифікується, контролюється, очікується отримання економічних вигод підприємством) та собівартість його може бути достовірно визначена.

Після первісного визнання нематеріальний актив обліковують за собівартістю (за винятком нарахуваної амортизації і накопиченого збитку від знецінення) або відображають за переоціненою вартістю.

Для переоцінки нематеріальних активів справедлива вартість повинна визначатися на підставі інформації активного ринку. Модель переоцінки може застосовуватися лише в тих випадках, коли існує активний ринок аналогічних нематеріальних активів. Для багатьох видів нематеріальних активів, таких як бренди, торгові марки, заголовки газет, права на публікації музичних творів або фільмів, патенти, активного ринку не існує. Такі нематеріальні активи – унікальні, їх доцільно обліковуватися тільки за моделлю собівартості.

2.2. Документування нематеріальних активів

Первинний облік надходження, створення, руху, продажу та ліквідації нематеріальних активів починається з раціонального документування таких господарських операцій. Підприємства України застосовуються типові форми первинних документів, проте вони не мають специфічних даних, необхідних для більш повного обліку нематеріальних активів [12].

Усі операції підприємства, пов'язані з рухом об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів, оформлюються первинними документами, які забезпечують правильність і своєчасність їх обліку.

У підприємствах, незалежно від форми власності, всі господарські процеси охоплюються документуванням. Документи, які використовують для операцій з об'єктами нематеріальних активів, можна згрупувати за трьома видами:

- документи, які підтверджують права власності на об'єкти інтелектуальної власності (патенти, свідоцтва);
- документи, які відображають передачу прав користування об'єктами нематеріальних активів (ліцензійні договори);
- документи, які характеризують рух об'єктів нематеріальних активів у підприємстві (надходження, вибуття) [19].

Українська облікова модель відображення об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів перебуває в процесі розроблення раціональних форм первинного спостереження та документації.

На сьогодні для обліку наявності та руху нематеріальних активів застосовують типові форми, затверджені наказом Міністерства фінансів. Порядок їх застосування під час оформлення операцій з рухом нематеріальних активів відображено в табл. 2.1.

При оприбуткуванні нематеріального активу на підприємстві оформляється Акт введення в господарський оборот права інтелектуальної власності у складі НА (типова форма № НА-1).

Форми первинного обліку нематеріальних активів підприємства та порядок їх застосування

Типова форма та назва документа	Сфера застосування	Підстава для оформлення	Кількість примірників
НА-1 "Акт введення в господарський обіг об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів"	Для оформлення операцій із введення в господарський обіг і використання окремих придбаних об'єктів права інтелектуальної власності підприємств, установ та організацій, незалежно від форм власності	Технічна, науково-технічна та інша документація (ліцензійний договір, авторський договір, патент)	Складає в одному примірнику на кожний окремий об'єкт приймальна комісія
НА-2 "Інвентарна картка обліку об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів"	Для аналітичного обліку об'єктів права інтелектуальної власності	Акт введення в господарський обіг об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів (типова ф. № НА-1); Акт вибуття (ліквідації) об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів (типова ф. № НА-3)	Заповнюють в одному примірнику та ведуть в бухгалтерії на кожен об'єкт чи групу об'єктів
НА-3 "Акт вибуття (ліквідації) об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів"	Для оформлення вибуття об'єктів нематеріальних активів під час їх списання	Зазначають причини вибуття (закінчення / дострокового припинення строку дії: майнових прав, договору на використання майнових прав, ліцензійного договору тощо); залишкову вартість визначають за даними бухгалтерського обліку	Складає у двох примірниках призначена комісія, затверджує керівник підприємства чи особа, на те уповноважена
НА-4 "Інвентаризаційний опис об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів"	Для оформлення даних інвентаризації окремо за кожним місцем знаходження об'єктів права інтелектуальної власності та за кожною особою, відповідальною за використання об'єктів права інтелектуальної власності	Наявність об'єктів права інтелектуальної власності встановлюється за документами, що були підставою для їх оприбуткування або оформлені (підтверджені) майнові права	Складає в одному примірнику призначена інвентаризаційна комісія

Акт застосовується: 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 підрозділу (відділу,

дільниці) в інший.

Акт введення заповнюється на основі технічної, науково-технічної та іншої документації (ліцензійний договір, авторський договір, патент тощо). В акті подається характеристика об'єкта права інтелектуальної власності, порядок його використання, особливості і переваги. Акт підписують члени комісії, які його складають, головний бухгалтер і затверджує керівник підприємства.

Інвентарну картку обліку (типова ф. № НА-2) застосовують для аналітичного обліку об'єктів права інтелектуальної власності. Інвентарна картка ведеться в бухгалтерії на кожний об'єкт чи групу об'єктів права інтелектуальної власності, заповнюється в одному примірнику на підставі акта (типова ф. № НА-1).

Акт вибуття (ліквідації) об'єкта права інтелектуальної власності (типова форма № НА-3) застосовується для оформлення вибуття таких об'єктів при їх списанні (ліквідації). Акт складається у двох примірниках комісією, призначеною наказом (розпорядженням) власника або уповноваженого органу (посадової особи), який здійснює керівництво підприємством, підписується головою та членами комісії, особою, що була відповідальною за використання об'єкта права інтелектуальної власності, затверджується керівником підприємства чи особою, на те уповноваженою.

Для нарахування амортизації нематеріальних активів та відображення її в обліку застосовують «Відомість обліку нематеріальних активів і нарахування амортизації» (форма № ВНА-1). Нарухування амортизації нематеріальних активів (крім права постійного користування земельною ділянкою) здійснюється протягом строку їх корисного використання, який встановлюється підприємством/установою (у розпорядчому акті) при визнанні цього об'єкта активом (при зарахуванні на баланс). Нематеріальні активи з невизначеним строком корисного використання амортизації не підлягають. До нематеріальних активів з невизначеним строком корисного використання належать ті, щодо яких підприємством/установою не визначено обмеження строку, протягом якого очікується збільшення грошових коштів (чи їх еквівалентів) від використання таких нематеріальних активів. При визначенні строку корисного використання

об'єкта нематеріальних активів слід урахувувати:

- строки корисного використання подібних активів;
- моральний знос, що передбачається;
- правові або інші подібні обмеження щодо строків його використання;
- очікуваний спосіб використання нематеріального активу підприємством/установою;
- залежність строку корисного використання нематеріального активу від строку корисного використання інших активів підприємства/установи.

Інвентаризаційний опис (типова форма № НА-4) складається в одному примірнику для оформлення даних інвентаризації. При інвентаризації наявність в об'єкті права інтелектуальної власності встановлюється за документами, що були підставою для оприбуткування, або за документами, якими оформлені (тобто підтверджуються) майнові права. Крім чотирьох типових форм з обліку об'єктів прав інтелектуальної власності підприємства для ведення обліку нематеріальних активів Міністерством фінансів України запропоновано Відомість 4.3 аналітичного обліку нематеріальних активів.

Однак названа відомість 4.3 аналітичного обліку нематеріальних активів не зовсім пристосована для практичного використання, оскільки вона не має кореспонденції бухгалтерських рахунків; графи "Амортизація на початок місяця" та "Амортизація на кінець місяця" та визначення залишкової вартості об'єкта.

Ураховуючи перелічені зауваження, автором розроблений "Комплексний документ обліку нематеріальних активів", що буде заповнюватися бухгалтером щомісяця. Ця форма може застосовуватись для всіх видів НМА.

Проведене вивчення обліку об'єктів права власності, їх документального оформлення дозволило зробити такі висновки.

Величезну роль для отримання повної та достовірної інформації про нематеріальні активи відіграють первинні документи. Проте на сьогодні є лише чотири типові форми з обліку прав інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів, які не охоплюють усі види нематеріальних активів, що, на думку автора, є суттєвим недоліком.

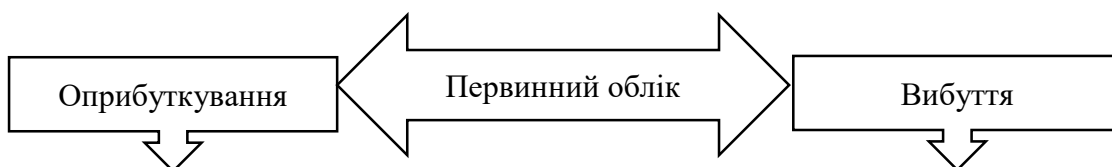
На сьогодні немає типових форм з обліку прав користування природними ресурсами і майном. Тому на практиці бухгалтери вимушені для цих видів нематеріальних активів пристосовувати типові форми з обліку основних засобів або розробляти власну документацію, що є дуже незручним, не сприяє уніфікації обліку та скороченню трудомісткості облікових робіт.

Отже, виходячи з цього, бачимо дублювання інформації в цих документах, що не сприяє спрощенню формування облікових відомостей. Аналітичний облік об'єктів нематеріальних активів доцільно та достатньо вести по оформлених актах, складених за окремими групами нематеріальних активів стосовно субрахунків до рахунку 12 "Нематеріальні активи". Таким чином, пропонуємо надходження об'єктів права інтелектуальної власності оформляти не уніфікованим документом, а конкретизувати, тобто замінити одну форму № НА-1 на декілька форм, які б відображали інформацію за групами нематеріальних активів. Для цілей аналітичного розкриття інформації доцільним є оформлення "Аналітичної картки обліку руху об'єкта нематеріальних активів" на підставі актів про приймання/списання нематеріальних активів щодо кожного об'єкта.

З метою дотримання коректності пропонуємо замінити назву форми НА-3 "Акт вибуття (ліквідації) об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів" на "Акт списання об'єкта права інтелектуальної власності ", оскільки термін "ліквідація" можна застосовувати лише до об'єктів, що мають матеріальну форму вираження.

Бухгалтерський облік нематеріальних активів ведуть поетапно (рис. 2.1).

Ідентифікованість нематеріальних активів визначається ознаками: актив може бути виділеним, тобто його можна відокремити від суб'єкта господарювання і реалізувати, передати, ліцензувати, здати в оренду або обміняти окремо чи в межах пов'язаного контракту разом із пов'язаним активом або зобов'язанням.



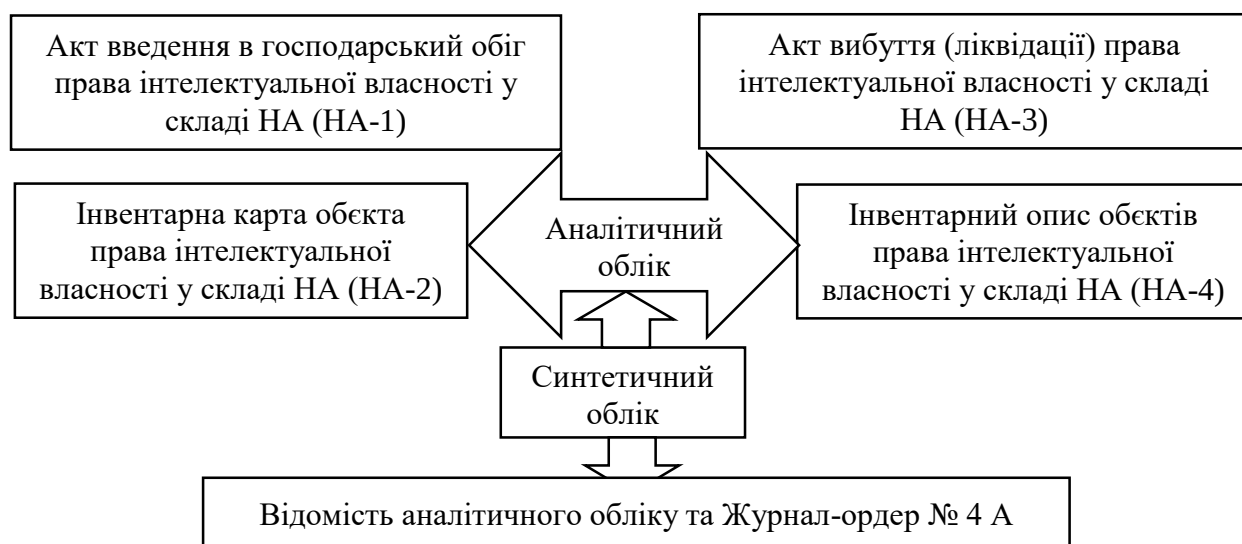


Рис. 2.1. Порядок обліку нематеріальних активів

Актив виникає внаслідок договірних або інших юридичних прав незалежно від того, можуть ці права бути передані чи відокремлені від суб'єкта господарювання.

Документи, що забезпечують процедуру ідентифікації нематеріальних активів, табл. 2.2.

Таблиця 2.2

Документи, що підтверджують право власності на нематеріальні активи [17]

Групи нематеріальних активів	Документи
1	2
Патент	винахід
	корисна модель
	промисловий зразок
Свідоцтво	комерційне найменування
	торговельна марка
	об'єкт авторського права
	компонування інтегральних мікросхем
Договір про надання права власності, виписки з державних реєстрів, які затверджують набуті права власності	права користування природними ресурсами
	права користування майном

Продовження таблиці 2.2

1	2
Диплом	наукове відкриття
Ліцензійний договір	ліцензія
Договір про передачу права власності на об'єкт нематеріального активу	комп'ютерна програма
Виключне право на авторське видання, авторський, видавничий договори	авторське право та суміжні з ним права

Право власності на кожен групу нематеріальних активів, які можуть бути ідентифіковані, засвідчують наведені документи.

Фінансовий результат від вибуття об'єктів нематеріальних активів визначається як різниця між доходом від вибуття (за вирахуванням непрямих податків і витрат, пов'язаних з вибуттям) та їх залишковою вартістю. Реєстри аналітичного обліку нематеріальних активів, що вибули, додаються до документів, якими оформлені факти вибуття цих об'єктів.

2.3. Відображення нематеріальних активів на рахунках бухгалтерського обліку та у звітності

Для обліку та узагальнення інформації про наявність та рух нематеріальних активів використовують рахунок 12 «Нематеріальні активи». До нематеріальних активів належать немонетарні активи, які не мають матеріальної форми, можуть бути ідентифіковані та утримуватися підприємством з метою використання протягом періоду більше одного року (або одного операційного циклу, якщо він перевищує 1 рік) для виробництва, торгівлі, адміністративних потреб чи надання в оренду іншим особам.

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про нематеріальні активи та розкриття інформації про них у фінансовій звітності визначає ПСБО-8 «Нематеріальні активи».

За дебетом рахунку 12 відображається придбання або отримання в результаті розробки (від інших фізичних або юридичних осіб) нематеріальних

активів, які обліковуються за первісною вартістю, та сума дооцінки таких активів, за кредитом — вибуття внаслідок продажу, безоплатної передачі або неможливості отримання підприємством надалі економічних вигод від його використання та сума уцінки нематеріальних активів.

Рахунок 12 має субрахунки:

123 «Права на комерційні позначення»

124 «Права на об'єкти промислової власності»

125 «Авторське право та суміжні з ним права»

127 «Інші нематеріальні активи».

На субрахунку 123 «Права на комерційні позначення» ведеться облік наявності прав на комерційні позначення (права на торговельні марки (знаки для товарів і послуг), комерційні найменування).

На субрахунку 124 «Права на об'єкти промислової власності» ведеться облік наявності прав на об'єкти промислової власності (на промислові зразки).

На субрахунку 125 «Авторське право та суміжні з ним права» ведеться облік наявності авторського права та суміжних з ним прав (виконання, передачі організацій мовлення тощо).

На субрахунку 127 «Інші нематеріальні активи» ведеться облік інших нематеріальних активів, які має підприємство (права на здійснення діяльності, або використання інших привілеїв тощо).

Незавершені капітальні інвестиції в нематеріальні активи обліковують на субрахунку 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів». Узагальнення інформації про наявність та рух нематеріальних активів і нараховану суму зносу відображають в Журналі-ордері № 4 А та Відомості аналітичного обліку нематеріальних активів (ф. № 4.3).

Розглянемо приклад відображення на рахунках бухгалтерського обліку надходження нематеріальних активів (табл. 2.3).

Приклад обліку придбання нематеріального активу за іноземну валюту наведено у таблиці 2.4.

Таблиця 2.3

Облік надходження нематеріальних активів

№ з/п	Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік		Сума, грн.
		Д-т	К-т	
1	Оприбутковано об'єкт нематеріальних активів	154	631	12500
2	Відображено право на податковий кредит із ПДВ	6442	631	2500
3	Нараховано суму податкового кредиту з ПДВ згідно із зареєстрованою в ЄРПН податковою накладною	641/ПДВ	6442	2500
4	Сплачені вартість отриманого об'єкта нематеріальних активів	631	311	15000
5	Введено в експлуатацію об'єкта нематеріальних активів	125	154	12500

Таблиця 2.4

Облік придбання нематеріального активу за іноземну валюту

№ з/п	Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік		Сума, грн.
		Д-т	К-т	
1	Здійснено попередню оплату нерезиденту за об'єкт нематеріальних активів	3712	312	2000 USD/76400 UAH
2	Оприбутковано об'єкт нематеріальних активів	154	632	2000 USD/76400 UAH
3	Відображено залік заборгованостей	632	3712	2000 USD/76400 UAH
4	Введено в експлуатацію об'єкт нематеріальних активів	125	154	76400 UAH

Аналітичний облік нематеріальних активів ведеться по кожному об'єкту.

На рисунку 2.2 наведено особливості відображення операцій з руху нематеріальних активів на рахунках обліку та у фінансовій звітності та надані пропозиції щодо їх удосконалення.

Важливе значення для достовірного відображення операцій з нематеріальними активами у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності є те, до якого виду діяльності відносяться операції з нематеріальними активами. Операції з нематеріальними активами, як правило, відносяться до інвестиційної діяльності.

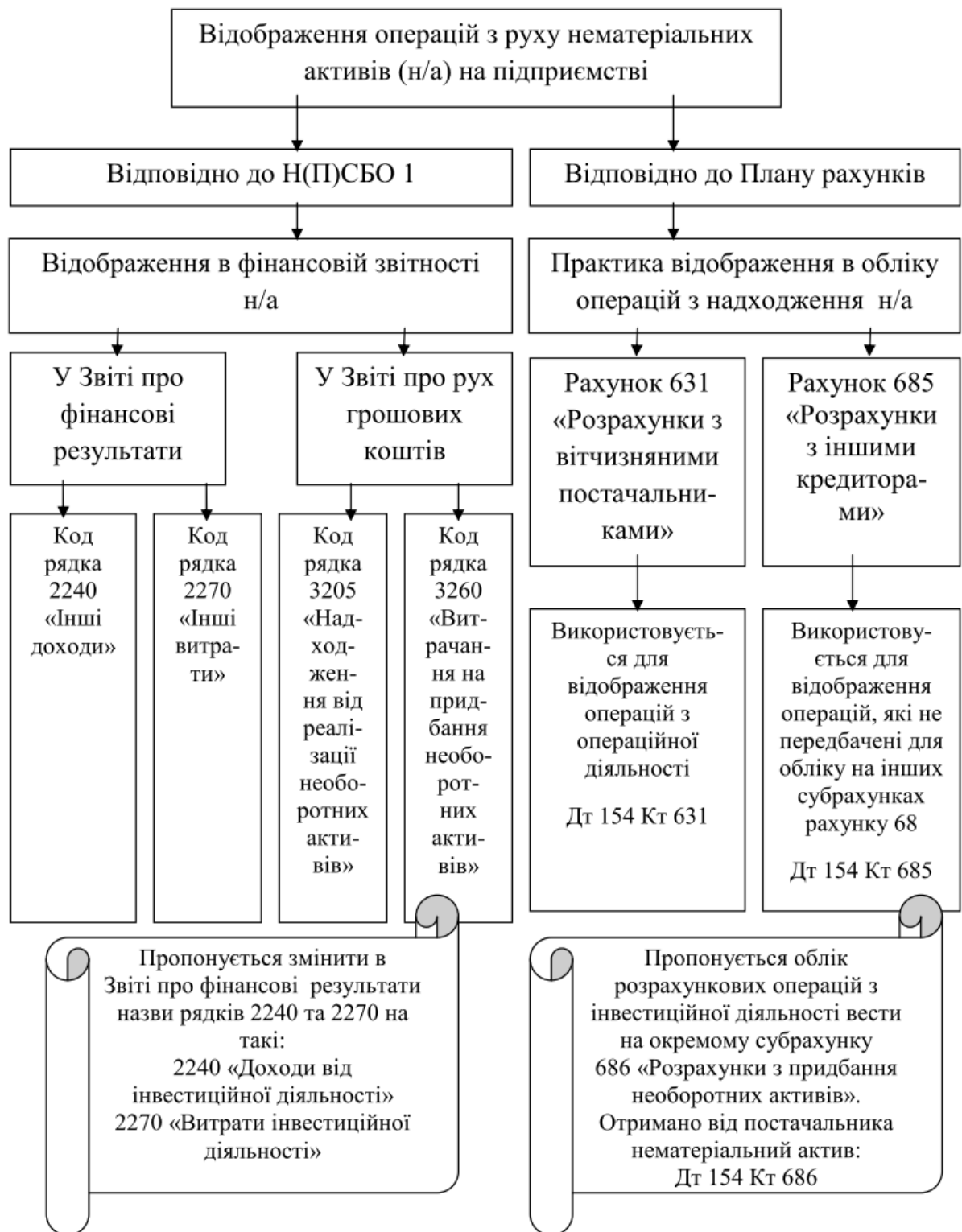


Рис. 2.2. Пропозиції щодо удосконалення обліку та відображення в фінансовій звітності операцій з руху нематеріальних активів [46]

Інформація про операції з нематеріальними активами наводиться у Звіті про фінансові результати та у Звіті про рух грошових коштів, але у Звіті про

фінансові результати – це «інша діяльність», а у Звіті про рух грошових коштів – це «інвестиційна діяльність». Це означає, що одна й та сама операція з нематеріальними активами у Звіті про фінансові результати відноситься до «іншої діяльності», а у Звіті про рух грошових коштів до «інвестиційної діяльності». На нашу думку, доцільно у Звіті про фінансові результати відображати доходи і витрати за видами діяльності, які визначені у НП(С)БО 1, тобто: операційна, фінансова, інвестиційна.

На особливу увагу заслуговує визначення рахунків обліку для відображення розрахунків за операціями з нематеріальними активами. На практиці розрахунки за операціями з нематеріальними активами можуть бути відображені на рахунках:

63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»;

680 «Розрахунки, пов'язані з необоротними активами та групами вибуття, утримуваними для продажу»;

685 «Розрахунки з іншими кредиторами».

Відповідно до Інструкції 291:

на рахунку 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» ведеться облік розрахунків з постачальниками та підрядниками за одержані товарно-матеріальні цінності, виконанні роботи і надані послуги;

на субрахунку 680 «Розрахунки, пов'язані з необоротними активами та групами вибуття, утримуваними для продажу» ведеться облік зобов'язань, прямо пов'язаних з необоротними активами та групами вибуття, утримуваними для продажу;

на субрахунку 685 «Розрахунки з іншими кредиторами» ведеться облік операцій, які не передбачені для обліку на інших субрахунках рахунку 68, а саме: з різними організаціями за операціями некомерційного характеру (учбовими та науково-дослідними закладами тощо); за іншими операціями.

Особливість рахунку 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» полягає у тому, що на цьому рахунку відображають всі розрахунки з постачальниками та підрядниками, які забезпечують операційну діяльність

підприємства, а операції з нематеріальними активами відносяться до інвестиційної діяльності. Це означає, що перед складанням фінансової звітності бухгалтеру необхідно здійснити аналіз операцій відображених на рахунку 63 і відокремити від них операції з нематеріальними активами, тобто здійснити додаткові облікові процедури.

Якщо операції з нематеріальними активами одразу відображати на рахунку 685 «Розрахунки з іншими кредиторами», тоді додаткових облікових процедур за рахунком 63 можна уникнути, і це дає змогу одразу визначити обсяг операцій, які відносяться до інвестиційної діяльності. В нормативних документах на такий аспект відображення операцій з нематеріальними активами акценту не зроблено. На практиці податкові адміністрації вимагають використання рахунку 68, і мають на це право, хоча порушень ведення бухгалтерського обліку і не відбувається, якщо бухгалтер у фінансовій звітності правильно визначить отримані доходи і понесені витрати від інвестиційної діяльності. Нами пропонується облік розрахункових операцій з інвестиційної діяльності вести на окремому рахунку 686 «Розрахунки з придбання необоротних активів».

У Звіті про фінансовий стан (форма № 1) нематеріальні активи відображаються у таких рядках:

- у рядку 1000 відображається вартість об'єктів, які віднесені до складу нематеріальних активів згідно з П(С)БО 8 "Нематеріальні активи". У цій статті наводиться залишкова вартість, яка визначається як різниця між первісною вартістю і сумою накопиченої амортизації;

- у рядку 1001 наводиться первісна вартість нематеріальних активів;

- у рядку 1002 наводиться нарахована у встановленому порядку сума накопиченої амортизації.

У примітках до фінансової звітності щодо кожної групи нематеріальних активів з виділенням інформації щодо створених підприємством нематеріальних активів наводиться така інформація:

1. Вартість (первісна або переоцінена), за якою нематеріальні активи відображені в балансі.

2. Методи амортизації та діапазон строків корисного використання нематеріальних активів.

3. Наявність та рух у звітному році:

- первісна (переоцінена) вартість нематеріальних активів та сума накопиченої амортизації на початок звітнього року.

- первісна вартість нематеріальних активів, які визнані активом, з виділенням вартості нематеріальних активів, отриманих у результаті об'єднання підприємств.

- сума зміни первісної (переоціненої) вартості та накопиченої амортизації нематеріальних активів у результаті переоцінки.

- первісна (переоцінена) вартість та сума накопиченої амортизації нематеріальних активів, які вибули.

- сума нарахованої амортизації.

- сума втрат від зменшення корисності і сума вигід від відновлення корисності, відображені в звіті про фінансові результати в звітному періоді.

- інші зміни первісної (переоціненої) вартості та сума накопиченої амортизації нематеріальних активів.

- первісна (переоцінена) вартість та сума накопиченої амортизації на кінець звітнього року.

У примітках до фінансової звітності наводиться така інформація:

- Первісна (переоцінена) вартість та накопичена амортизація нематеріальних активів, щодо яких існує обмеження права власності.

- Первісна (переоцінена) вартість та накопичена амортизація переданих у заставу нематеріальних активів.

- Сума угод на придбання у майбутньому нематеріальних активів.

- Загальна сума витрат на дослідження та розробки, включена до складу витрат звітнього періоду.

- Первісна вартість, залишкова вартість та метод оцінки нематеріальних активів, отриманих за рахунок цільових асигнувань.

– Причини визнання невизначеним строку корисного використання нематеріального активу та його балансова вартість.

Склад нематеріальних активів, інформація про які є суттєвою, їх балансова вартість та строк корисного використання, що залишився.

Висновки до Розділу 2

1. Бухгалтерській облік нематеріальних активів ведеться щодо кожного активу за групами – сукупністю однотипних за призначенням та умовами використання прав на об'єкти.

Специфікою нематеріальних активів є те, що вони практично не мають матеріальної складової. Вони наділяють власника правами на використання матеріальних, інтелектуальних, природних, економічних ресурсів та авторськими правами.

Нематеріальний актив визнається у балансі суб'єкта господарювання за наявності чотирьох перелічених умов: актив повинен бути ідентифікованим, підприємство повинно мати контроль за активом, потік майбутніх економічних вигід від використання активу повинен бути високоймовірним та вартість активу може бути надійно оціненою.

2. Первинний облік надходження, створення, руху, продажу та ліквідації нематеріальних активів починається з раціонального документування таких господарських операцій.

Усі операції підприємства, пов'язані з рухом об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів, оформлюються первинними документами, які забезпечують правильність і своєчасність їх обліку.

При оприбуткуванні нематеріального активу на підприємстві оформляється Акт введення в господарський оборот права інтелектуальної власності у складі НА. Інвентарну картку обліку застосовують для аналітичного обліку об'єктів права інтелектуальної власності.

На сьогодні немає типових форм з обліку прав користування природними

ресурсами і майном. Тому на практиці бухгалтери вимушені для цих видів нематеріальних активів пристосовувати типові форми з обліку основних засобів або розробляти власну документацію, що є дуже незручним, не сприяє уніфікації обліку та скороченню трудомісткості облікових робіт.

3. Для обліку та узагальнення інформації про наявність та рух нематеріальних активів використовують рахунок 12 «Нематеріальні активи».

Інформація про операції з нематеріальними активами наводиться у Звіті про фінансові результати та у Звіті про рух грошових коштів, але у Звіті про фінансові результати – це «інша діяльність», а у Звіті про рух грошових коштів – це «інвестиційна діяльність».

РОЗДІЛ 3. АУДИТ ОПЕРАЦІЙ З НЕМАТЕРІАЛЬНИМИ АКТИВАМИ

3.1. Аналіз та характеристика аудиторського звіту підприємства

ТОВ «Євро-Реконструкція» існує з 2012 року на базі цілісного майнового комплексу теплоелектроцентралі, первинна назва якої - «Дарницька ТЕЦ - 4». Місце знаходження юридичної особи - 02094, м. Київ, вул. Ената Хоткевича, 20. Форма власності підприємства - приватна.

Функціональні завдання підприємства не змінились – «Євро-Реконструкція» є одним з основних джерел теплопостачання споживачів Дніпровського та Дарницького районів м. Києва при використанні технологічного процесу комбінованого виробництва електричної та теплової енергії.

Для транспортування теплової енергії від ТЕЦ споживачам, використовуються мережі КП «Київтеплоенерго» на договірній основі.

Основним видом діяльності є:

35.11 Виробництво електроенергії

Іншими:

46.90 Неспеціалізована оптова торгівля

64.91 Фінансовий лізинг

35.12 Передача електроенергії

Проведемо аналіз основних показників діяльності ТОВ «Євро-Реконструкція» у таблиці 3.1.

Таблиця 3.1

Аналіз основних показників діяльності ТОВ «Євро-Реконструкція»

Показники	Роки			Відносне відхилення, %	
	2019	2020	2021	2021 р. до 2019 р.	2021 р. до 2020 р.
1	2	3	4	5	6
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2335788	1954997	2540076	108,75	129,93
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2414953	1847555	2392985	99,09	129,52

Продовження таблиці 3.1

1	2	3	4	5	6
Валовий прибуток	-79165	107442	147091	-185,80	136,90
Інші операційні доходи	664995	80944	203077	30,54	250,89
Адміністративні витрати	32174	68973	33577	104,36	48,68
Інші операційні витрати	154534	87271	137415	88,92	157,46
Фінансовий результат від операційної діяльності	399122	32142	179176	44,89	557,45
Інші фінансові доходи	1114	788	568	50,99	72,08
Інші доходи	0	1464	0	0,00	0,00
Фінансові витрати	75060	19206	17093	22,77	89,00
Фінансовий результат до оподаткування	325176	0	162636	50,01	0,00
Витрати з податку на прибуток	25722	0	33952	132,00	0,00
Чистий фінансовий результат	299454	0	128684	42,97	0,00
Основні засоби	836009	964661	1107414	132,46	114,80
Оборотні активи	856478	1048707	1418122	165,58	135,23
Власний капітал	533151	501802	630432	118,25	125,63
Поточні зобов'язання і забезпечення	893343	1126475	1392465	155,87	123,61
Валюта балансу	1427405	1628277	2022897	141,72	124,24
Матеріальні витрати	1930924	1356102	1663532	86,15	122,67
Витрати на оплату праці	152427	142771	156678	102,79	109,74

Аналізуючи дану таблиці, можна сказати, що чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) у 2021 році порівняно з 2019 роком зріс на 8,75%, а в з 2020 роком – 29,93%. У 2019 році підприємство мало валовий збиток, а у 2021 році – прибуток у сумі 147091 тис.грн. Загальна валюта балансу за 3 роки зросла на 24,24%.

19 серпня 2022 року на ТОВ «Євро-Реконструкція» було проведено аудит ТОВ «Аудиторська фірма «Кволіті аудиту», в тому числі і нематеріальних активів. Аудит починається з незалежної перевірки фінансової звітності та висловлення думки аудитора щодо її достовірності, повноти і законності відображених господарських операцій. З ростом ринкових відносин потреби щодо аудиторських послуг зростають, а отже, розширюються рамки тлумачення аудиту.

Згідно із законом України «Про аудиторську діяльність»:

Аудит – перевірка даних бухгалтерського обліку і показників фінансової

звітності суб'єкта господарювання з метою висловлення незалежної думки аудитора про її достовірність в усіх суттєвих аспектах та відповідність вимогам законів України, Положень (стандартів) бухгалтерського обліку або інших правил (внутрішніх положень суб'єктів господарювання) згідно із вимогами користувачів.

Фінансову звітність, відповідно до чинних П(С)БО, зобов'язані складати підприємства, які мають самостійний баланс і є юридичними особами. Ось чому важливе значення має аудит звітності та етапи його проведення.

Аудит фінансової звітності передбачає оцінку облікової та іншої економічної інформації шляхом вивчення реально існуючих зв'язків та взаємозв'язків між показниками

Метою аудиту фінансової звітності клієнта є:

- визначення сутності та змісту ділової активності;
- виявлення зон можливих навмисних помилок у звітності;
- оцінка фінансово-господарських перспектив клієнта, його функціонування у майбутньому;
- оцінка стану бізнесу.

Внутрішніми користувачами фінансової звітності виступають: засновники і власники підприємства, керівники підприємства, робітники підприємства.

Зовнішніми користувачами фінансової звітності виступають: контролюючі органи, податкова служба, позабюджетні фонди, постачальники, профспілкові організації, конкуренти, інвестори, покупці.

Однією з складових фінансової звітності є нематеріальні активи. Важливо зазначити, що ідея розробки методики аудиту використання всіх невідчутних активів підприємства, що мають інтелектуальну або творчу природу не є новою. В сучасному світі обліку та аудиту дослідниками та практиками запропоновано безліч методичних підходів до проведення аудиту нематеріальних активів в діяльності підприємств. Традиційним є підхід, за якого аудит нематеріальних активів є складовою частиною аудиту річної фінансової звітності. Відповідно, перевірка нематеріальних активів інтегрована у загальні етапи аудиту. Тому, на

думку О. О. Дядюн [23], етапи аудиторської перевірки нематеріальних активів доречно розглядати саме в такому контексті (табл. 3.2).

Таблиця 3.2

Підходи до визначення етапів аудиту нематеріальних активів [9]

Загальні етапи аудиту фінансової звітності	Зміст етапів аудиту нематеріальних активів	
	Аудит показників фінансової звітності	Аудит показників нефінансової звітності та додаткової інформації
1	2	3
I. Підготовчий	– попередня ідентифікація НМА, відображених у фінансовій звітності підприємства; – знайомство з господарськими операціями підприємства за участі НМА; – попередній огляд облікової політики	– попередній аналіз та ідентифікація всього спектру НМА у широкому розумінні; – попередній огляд внутрішніх показників щодо НМА та ефективності їх використання
II. Проміжний	Проведення детальних: – опитування керівництва щодо НМА; – оцінки системи внутрішнього контролю НМА. Два ключових напрями: – урахування НМА під час формування стратегії аудиту; – формування плану перевірки в частині НМА за базі вибору одного з підходів:	
	Традиційний підхід	Підхід за умов сталого розвитку
III. Фізична перевірка	Спостереження за інвентаризацією ідентифікованих НМА (цьому етапу приділяється менша увага, бо він більш характерний для матеріальних об'єктів).	
IV. Аудит статей звітності	Два вектори перевірки:	
	– аудиторські процедури для збирання доказів та підтвердження фінансової звітності (аудит показників фінансової звітності в частині нематеріальних активів)	– також і аудиторські процедури для підтвердження нефінансової та додаткової інформації про нематеріальні активи (аудит показників нефінансової звітності)
V. Завершальний	Формування документів щодо результатів аудиту НМА	
	Аудиторський звіт та розгорнутий лист керівництву	Додаткові звіти керівництву та рекомендації за результатами деталізованої перевірки

Таким чином, методичними підходами до облікового забезпечення аудиту нематеріальних активів є правильно сформовані етапи проведення аудиторської перевірки, що дасть можливість врахувати всі необхідні елементи щодо визначення та формування запиту на представлення підприємством усього документального забезпечення ведення обліку нематеріальних активів. Аудитор

зможє оцінити рівень контролю, відсутність та наявність усіх необхідних документів та підтвердити достовірність відображення інформації у фінансовій звітності.

Методика аудит нематеріальних активів ТОВ «Євро-Реконструкція» подана на рис. 3.1.

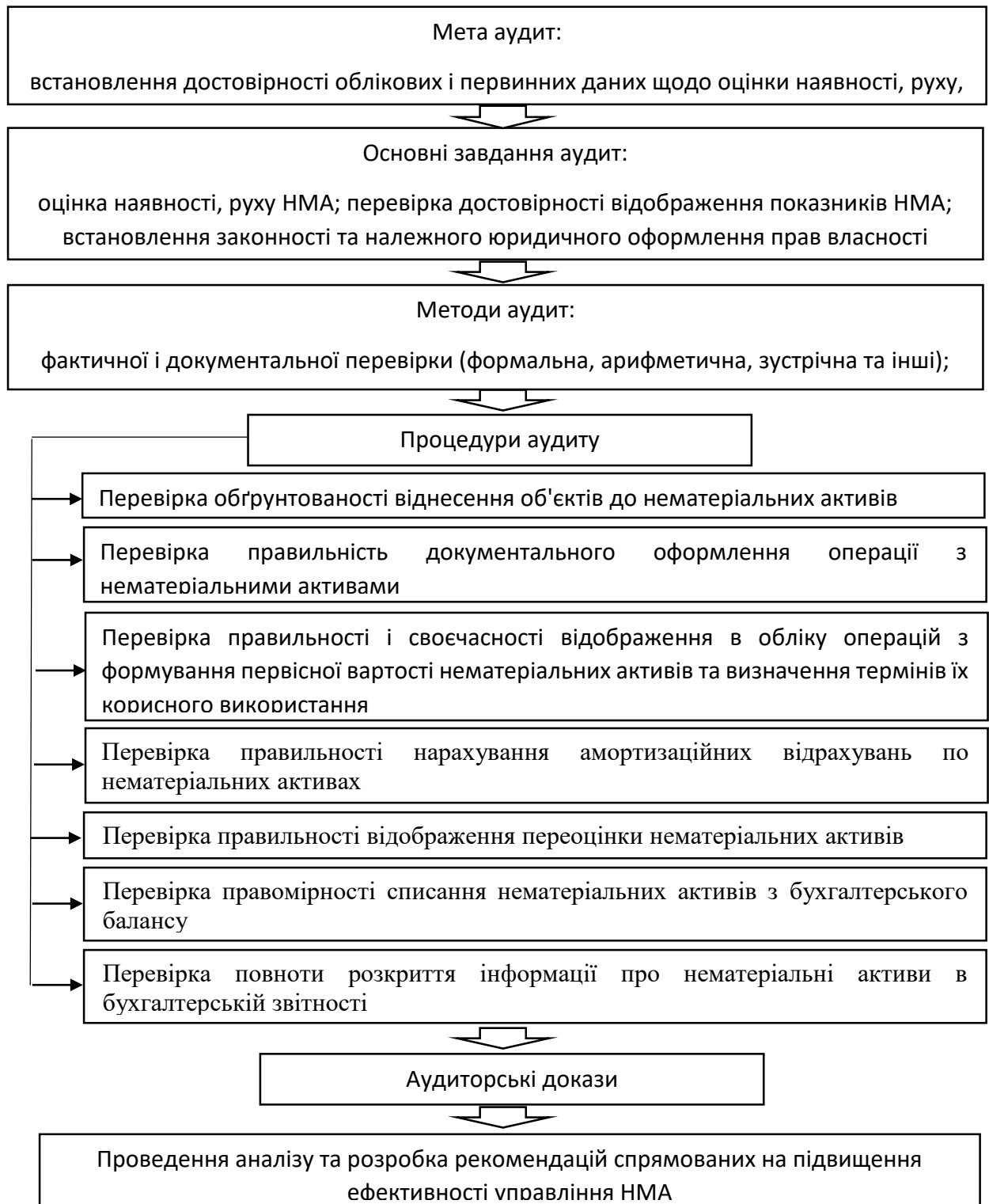


Рис. 3.1. Методика аудит нематеріальних активів

З метою підвищення ефективності аудиту нематеріальних активів перевірка проводиться за наступними етапами:

1. На першому етапі аудитор необхідно провести перевірку обґрунтованості віднесення об'єктів до нематеріальних активів. Основною метою перевірки обґрунтованості віднесення об'єктів до нематеріальних активів є перевірка дотримання умов ідентифікації об'єктів як нематеріальних активів при їх прийнятті до бухгалтерського обліку на підприємстві.

У процесі перевірки аудитором перевіряється законність здійснення операцій шляхом перевірки документів, що підтверджують існування кожного об'єкта нематеріальних активів та виняткові права підприємства на кожен з цих об'єктів. Аудитору також слід переконатися в намірі керівництва організації використовувати дані об'єкти в виробничих або управлінських цілях протягом терміну, що перевищує 12 місяців.

Особливу увагу під час проведення аудиту слід приділити перевірці документів на можливі помилки, а також зіставлення даних, які підтверджують існування нематеріальних активів з даними документів, що підтверджують право підприємства на конкретний об'єкт нематеріальних активів і даними платіжних документів за наступними показниками: найменування нематеріального активу; найменування охоронного документу; територія дії охоронного документу; термін закінчення дії охоронного документу; обсяг прав, що встановлюються охоронним документом; найменування об'єкта, зазначеного в документі, який підтверджує право на нематеріальні активи; дата підписання конкретного договору; дата реєстрації договору; дата платіжного документу; відповідність найменування сторін договору.

2. На другому етапі аудитор перевіряє правильність документального оформлення операції з нематеріальними активами. Основна мета цієї аудиторської процедури полягає в отриманні внутрішнім аудитором впевненості в тому, що на підприємстві наявна вся первинна документація, пов'язана з рухом нематеріальних активів в організації.

Первинні документи з обліку операцій, які пов'язані з надходженням

об'єктів нематеріальних активів, повинні фіксувати факт їх існування, надходження на підприємства і прийняття до бухгалтерського обліку, тому для досягнення зазначеної мети аудитором проглядаються поаркушно і порівнюються необхідні первинні документи (договори на придбання об'єктів нематеріальних активів, акт введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів (типова форма НА-1), технічна документація (технічний паспорт), науково-технічна документація та інша (ліцензійний договір, авторський договір, патент та ін.), інвентарна картка обліку об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів (типова форма НА-2), акт вибуття (ліквідації) об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів (типова форма НА-3), інвентарний опис об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів (типова форма НА-4), податкова накладна з ПДВ та ін.).

Аудитору на даному етапі необхідно здійснити перерахунок числових даних первинних документів і встановити можливі помилки в їх оформленні (формальні, арифметичні, хронологічні, помилки в оцінці і т. п.).

3. На третьому етапі аудитор перевіряє правильність і своєчасність відображення в обліку операцій з формування первісної вартості нематеріальних активів та визначення термінів їх корисного використання.

На даному етапі аудитору необхідно отримати достатні докази того, що первісна вартість нематеріальних активів, які надійшли в організацію, сформована відповідно до вимог П(с)БО 8 «Нематеріальні активи» та положеннями, затвердженими в обліковій політиці підприємства, а також впевнитися в тому, що всі операції з надходження нематеріальних активів відображені в бухгалтерському обліку своєчасно, відповідно до вимог нормативних документів.

При перевірці формування первісної вартості нематеріальних активів, придбаних за плату, аудитору необхідно звернути увагу на склад фактичних витрат, які були включені у вартість його придбання та їх відповідність вимогам П(с)БО 8 «Нематеріальні активи».

При перевірці правильності формування первісної вартості нематеріальних

активів, отриманих в рахунок внеску до статутного капіталу, необхідно звернути увагу на наявність в установчих документах запису про можливість формування статутного капіталу не грошовими засобами (у тому числі і шляхом передачі виключних прав на об'єкти нематеріальних активів). Крім того, аудитору необхідно перевірити, чи залучався незалежний експерт (оцінювач) для оцінки таких внесків чи ні. Перевірка здійснюється шляхом зіставлення вартості об'єкта нематеріальних активів з його вартістю, зазначеною в акті про узгодження ціни засновниками (учасниками, акціонерами).

При перевірці правильності формування первісної вартості нематеріальних активів, отриманих безоплатно, внутрішньому аудитору слід за допомогою зустрічного контролю встановити, чи не були порушені права добровільних інвесторів, а також з'ясувати за допомогою перевірки документів та проведення опитувань головного бухгалтера, які методи визначення ринкових цін за цією операцією були використані на підприємстві.

Особливу увагу на даному етапі перевірки слід звернути на правове оформлення та порядок формування первісної вартості нематеріальних активів, створених силами підприємства або із залученням сторонніх спеціалізованих організацій з метою підтвердження відповідності вимогам П(с)БО 8 «Нематеріальні активи».

Аудитору також слід отримати достатні докази того, що зарахування нематеріальних активів на баланс підприємства та визначення первісної вартості та строків корисного використання здійснювалися на підставі висновків експертної комісії (оцінювача) та з урахуванням вимог чинного законодавства.

4. На четвертому етапі аудитор проводить перевірку правильності нарахування амортизаційних відрахувань по нематеріальних активах.

Аудитору необхідно встановити, чи здійснюється на підприємстві розрахунок амортизаційних відрахувань по нематеріальних активах відповідно до прийнятих та затверджених в обліковій політиці для однорідних груп нематеріальних активів способами нарахування амортизації з використанням методики розрахунку амортизаційних відрахувань, встановленої у статті 145

Податкового кодексу України та в законодавчих актах з бухгалтерського обліку.

На цьому етапі аудитор необхідно проаналізувати, порівняти та провести арифметичну перевірку бухгалтерських регістрів, карток з обліку нематеріальних активів, бухгалтерських записів по Кт 13 «Знос (амортизація) необоротних активів» (таблиця 3.3).

Таблиця 3.3

Відображення в обліку амортизації НМА

№	Зміст операції	Дт	Кт	Підстава
1	Нарахована амортизація НМА, що використовується в капітальному будівництві	151	133	п. 8 П(С)БО 7, п.п. 25-31 П(С)БО 8, Інструкція МФУ № 291
2	Нарахована амортизація НМА, що використовується для виготовлення об'єктів основних засобів власними силами	152	133	п. 8 П(С)БО 7, п.п. 25-31 П(С)БО 8, Інструкція МФУ № 291
3	Нарахована амортизація НМА, що використовується для виготовлення власними силами інших НМА	154	133	п. 8 П(С)БО 7, п.п. 25-31 П(С)БО 8, Інструкція МФУ № 291

5. На п'ятому етапі аудитор проводить перевірку правильності відображення переоцінки нематеріальних активів.

На даному етапі перевірки аудитор слід звернути увагу на те, що підприємство може здійснювати переоцінку за справедливою вартістю на дату балансу тих нематеріальних активів, щодо яких існує активний ринок. У разі переоцінки окремого об'єкту нематеріального активу необхідно переоцінювати окрему групу активів, до якої належить цей нематеріальний актив (крім тих, щодо яких не існує активного ринку). При цьому аудитор необхідно провести перевірку на законність документів, що підтверджують ринкові ціни.

Слід зазначити, що у ході проведення аудиту доцільно перевірити облікові регістри по рахунках 423 «Дооцінка активів», 975 «Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій», 746 «Інші доходи від звичайної діяльності», 133 «Накопичена амортизація нематеріальних активів» за окремими бухгалтерськими записами.

6. На шостому етапі для перевірки правомірності списання нематеріальних активів з бухгалтерського балансу підприємства, аудитор необхідно перевірити

наявність і правильність оформлення бухгалтерських документів та записів:

- у разі вибуття нематеріальних активів за грошові кошти – відповідних договорів, відміток в інвентарних картках;
- акти вибуття (ліквідації) об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів (типова форма НА-3), податкові накладні та відповідність вказаних у цих первинних документах сум обліковим регістрам;
- при передачі нематеріальних активів в якості внеску до статутного капіталу інших організацій – установчих документів, оціночних актів та актів вибуття (ліквідації) об'єкта. Аудитору доцільно провести формальну перевірку цих документів, оцінити наявність усіх необхідних реквізитів та здійснити арифметичний підрахунок правильності сум;
- при безоплатній передачі – договорів про поступку виключних прав (інших аналогічних договорів) первинних документів на списання нематеріальних активів;
- у разі припинення використання нематеріальних активів для виробничих (управлінських) цілей у зв'язку з моральним зносом або закінченням строку корисного використання – актів комісії з оцінки та списання нематеріальних активів, наказів (розпоряджень) керівника організації про списання нематеріальних активів та актів вибуття (ліквідації) об'єкта. У процесі перевірки необхідно перевірити відповідність бухгалтерських записів з ліквідації нематеріальних активів типовій кореспонденції рахунків.

Якщо об'єкт нематеріальних активів списується у зв'язку із закінченням строку корисного використання, то перевірка здійснюється шляхом зіставлення дати, зазначеної в акті на списання об'єкта, підписаної спеціальною комісією з датою закінчення терміну дії охоронного документа.

7. На цьому етапі аудитором здійснюється перевірка повноти розкриття інформації про нематеріальні активи в бухгалтерській звітності підприємства: Форма 1 «Баланс» залишкова вартість, первісна вартість, знос. Також, слід звернути увагу на відображення гудвілу, якщо підприємство має такий актив; Форма 5 «Примітки до фінансової звітності».

Аудитору необхідно отримати достатні докази того, що всі нематеріальні активи, відображені в бухгалтерській звітності, належно оцінені і вся суттєва інформація про них розкрита в звітності належним чином.

Особливу увагу необхідно приділити інформації, яка знаходить відображення у пояснювальній записці до бухгалтерської звітності: про способи оцінки нематеріальних активів, придбаних не за грошові кошти; про доходи та витрати, пов'язані з використанням об'єктів нематеріальних активів; про доходи та витрати, пов'язані з отриманням і наданням прав на об'єкти нематеріальних активів; про події після звітної дати і умовних фактів господарської діяльності, пов'язаних з об'єктами нематеріальних активів.

На останньому етапі аудитор підводить підсумки та надає аудиторський висновок з рекомендаціями.

Ініціатива щодо співпраці між аудиторською фірмою і клієнтом належала ТОВ «Євро-Реконструкція».

Після попередньої усної узгодженості між ТОВ «Євро-Реконструкція» і ТОВ «Аудиторська фірма «Кволіті аудит», підприємство надіслало на її адресу Лист-замовлення з проханням про проведення аудиту, в якому зазначила мету проведення аудиту та завдання, які необхідно вирішити в процесі аудиту, бажаний масштаб аудиторської перевірки.

Розглянувши пропозиції щодо проведення аудиту, ТОВ «АФ «Кволіті аудит» надіслала Лист-зобов'язання, в якому дала згоду на проведення аудиту. Аудиторська фірма дещо уточнила положення, що стосуються ступеня відповідальності аудитора перед клієнтом, форму подання звіту аудитора та його висновку, про які вважали за необхідне домовитись до початку перевірки.

В даному випадку, ТОВ «Євро-Реконструкція» є новим клієнтом для аудитора, тому для отримання інформації про нього, аудитору необхідно було:

- встановити зв'язок з попереднім аудитором;
- вивчити фінансову звітність клієнта;
- ознайомитись зі звітом попереднього аудитора.

Аудитором ТОВ «АФ «Кволіті аудит» проводилась перевірка фінансових

звітів ТОВ «Євро-Реконструкція» станом на 31.12.2012 року, які складають повний комплект фінансової звітності:

- Баланс (Звіт про фінансовий стан) (форма № 1);
- Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід);
- Звіт про рух грошових коштів (за прямим методом) (форма №3);
- Звіт про власний капітал (форма №4);
- Примітки до річної фінансової звітності (форма №5).

Підприємство для складання фінансової звітності використовує підхід для обліку нематеріальних активів який відображений в МСБО 38.

Нематеріальний актив слід визнавати, якщо і тільки якщо: є ймовірність того, що майбутні економічні вигоди, які відносяться до активу будуть надходити та собівартість активу можна достовірно оцінити.

Нематеріальні активи первісно оцінюються за собівартістю.

Строк корисної експлуатації нематеріальних активів визначається управлінським персоналом.

Метод нарахування амортизації нематеріальних активів – прямолінійний. За нормами виходячи із встановленого терміну корисного використання для кожного з об'єктів, амортизацію слід починати нараховувати, коли цей актив стає придатним до використання, а припиняти на одну з двох дат, яка відбувається раніше: на дату, з якої актив класифікується як утримуваний для продажу, або на дату, з якої припиняється визнання цього активу.

Складання аудиторського висновку щодо повного комплексу фінансової звітності регламентується МСА №700 «Формулювання думки та надання звіту щодо фінансової звітності» та МСА № 705 «Модифікації думки у звіті незалежного аудитора».

У зв'язку з наявністю підстав для висловлення модифікованої думки даний аудиторський висновок складено відповідно до МСА № 705 «Модифікації думки у звіті незалежного аудитора». Підстави для висловлення умовно-позитивної думки:

- 1) Аудитор не приймав участі в спостереженні за інвентаризацією наявних

активів та зобов'язань, оскільки був призначений після дати її проведення. Однак, на підприємстві цю процедуру виконувала інвентаризаційна комісія, якій висловлено довіру, згідно МСА. Аудитором були виконані процедури, які обґрунтовують думку, що активи та зобов'язання наявні;

2) Визнання і оцінка реальності дебіторської заборгованості, на думку аудиторів, в цілому відповідає МСБО 39 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка», за винятком не створення резерву сумнівних боргів;

3) Товариство не створює – резерв відпусток, який формується в кінці звітного року, виходячи із фонду оплати праці, розрахункового оцінюючого коефіцієнта згідно з МСБО 37 «Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи»

За даними аудиторського висновку (Додаток В) за винятком зазначених вище зауважень, фінансова звітність надає достовірну та справедливую інформацію про фінансовий стан підприємства станом на 31.12.2021 року фінансові результати і рух грошових коштів за рік, що закінчився на зазначену дату. Концептуальна основа фінансової звітності, використана для підготовки фінансових звітів визначається Міжнародними стандартами фінансової звітності. Внутрішня облікова політика підприємства, яка відображає принципи та методи бухгалтерського обліку та звітності, за якими складається фінансова звітність, відповідає вимогам МСФЗ, а також статті 40 Закону України «Про цінні папери».

В ході перевірки аудитори не отримали свідчень щодо існування загрози безперервності діяльності товариства.

Висновок в частині формування фінансової звітності носить умовно-позитивний характер, згідно нормам аудиту (МСА № 705 «Модифікація думки у звіті незалежного аудитора»).

Всі ці зауваження та відхилення не є суттєвими і в цілому не спотворюють фінансовий стан підприємства.

Для проведення поточного аналізу ефективності використання нематеріальних активів використовуються наступні інформаційні джерела (табл. 3.4).

Таблиця 3.4

Інформаційна база для аналізу забезпеченості та ефективності
використання нематеріальних активів

Група	Джерела даних
Первинні документи	Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) нематеріальних активів, Акт на списання нематеріальних активів, Інвентарна картка обліку нематеріальних активів, Інвентарний список нематеріальних активів, Розрахунок амортизації нематеріальних активів
Дані рахунків бухгалтерського обліку	12 “Нематеріальні активи”, 13 “Знос (амортизація) необоротних активів”, 15 “Капітальні інвестиції” та інші
Облікові реєстри	Журнал 4, відомість 4.1
Фінансова звітність	Ф. № 1 “Баланс”, ф. № 2 “Звіт про фінансові результати”, ф. № 3 “Звіт про рух грошових коштів”, ф. № 4 “Звіт про власний капітал”, ф. № 5 “Примітки до річної фінансової звітності”
Статистична звітність	Ф. № 1–підприємство “Звіт про основні показники діяльності підприємства”
Інші джерела	Дані проведених інвентаризацій, план технічного розвитку, патенти і ліцензійні договори, дані попередніх аудиторських перевірок, дані попередніх аналітичних досліджень тощо

Забезпечення аудиту нематеріальних активів полягає у повному доступі аудиторів до облікової інформації підприємства щодо наявності, раціонального використання, дотримання термінів використання, правильно сформованої вартості та нарахованої амортизації нематеріальних активів для підтвердження достовірності відображення інформації про нематеріальні активи у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності.

Нематеріальні активи є важливою складовою усього майна підприємства, до яких належать ліцензії, патенти, право на оренду, програмне забезпечення тощо. Тому до аудиторів під час проведення аудиторської перевірки висуваються вимоги проводити процедуру перевірки інформаційної безпеки та визначення рівня ІТ-ризиків. Перевірка та запит аудиторів на отримання доступу до ліцензій є обов’язковою, оскільки означена процедура проводиться на етапі розгляду інших питань аудиторської перевірки.

Перевірка достовірності відображення вартості об’єктів нематеріальних активів передбачає процедуру контролю формування оцінки кожного конкретного активу, а також застосування нетрадиційних методик визначення

вартості внутрішньо розроблених нематеріальних активів, що, у свою чергу, зумовлює необхідність застосування аудитором додаткових процедур, та як наслідок, невизначеність загального обсягу перевірки. Окрім того, аудитору у межах вивчення відповідності критеріям активу необхідно визначити, чи здатні такі активи приносити економічні вигоди підприємству у майбутньому. Проте наявна методика аудиту не визначає конкретного інструменту для реалізації такого завдання. Тому методика аудиторської перевірки нематеріальних активів в основному зводиться до перевірки документальної складової, але документальна перевірка не здатна відобразити особливості стану та використання таких активів, що, у свою чергу, забезпечує проведення інвентаризації відносно матеріальних цінностей [13, с. 891-892].

На початковому етапі необхідно окреслити специфіку процесу формування інформації про нематеріальні активи в системі бухгалтерського обліку, зокрема, ідентифікації даних активів для цілей бухгалтерського обліку, особливостей відображення на рахунках залежно від їх облікової природи та шляхів надходження, формування пакета первинних документів, встановлення порядку нарахування амортизації, оцінки їх вартості, перевірки зменшення їх корисності, здійснення переоцінки, особливостей вибуття або списання таких активів, формування показників фінансової та внутрішньої звітності підприємства щодо зазначених активів [54, с. 99].

3.2. Типові та можливі порушення обліку нематеріальних активів

Недосконалість методик аудиту інформації щодо нематеріальних активів дослідників полягає в тому, що вони не відображають усі параметри та об'єкти, які необхідно перевіряти. Моделі є нерозгорнутими й скороченими. Тому, використовуючи ту чи іншу методику, аудиторів неважко зробити помилку чи випустити важливий аспект інформації щодо нематеріальних активів під час проведення аудиту. Отже, доцільно запропонувати узагальнену методику проведення аудиту інформації щодо нематеріальних активів та операцій з ними,

яка є більш повною та розширеною.

Але вітчизняна методика аудиту нематеріальних активів не є досконалою, та в повній мірі не відображає повноти та взаємозв'язку всіх етапів аудиту нематеріальних активів, тому було запропоновано власні підходи щодо проведення аудиту нематеріальних активів.

При перевірці відповідності об'єкта до ознак нематеріального активу, аудитор повинен перевірити правильність його оцінки. Оцінка нематеріального активу залежить від способу їх надходження на підприємство на регулюється П(с)БО 8 «Нематеріальні активи» [3]. Однак, в окремих випадках (наприклад, внесок нематеріального активу до статутного капіталу підприємства) стає необхідним визначення справедливої вартості нематеріальних активів, для чого розроблено Національний стандарт № 4 «Оцінка майнових прав інтелектуальної власності». У цьому стандарті передбачено три підходи до оцінки прав інтелектуальної власності: дохідний (визначають суми доходів, що утворюються об'єктом власності в результаті використання об'єкта нематеріальних активів), витратний (розраховують витрати у поточних цінах на створення об'єкта нематеріальних активів), ринковий (ґрунтується на реалізації методу, зокрема порівняльного аналізу продажу). Правильна оцінка нематеріальних активів дасть змогу обґрунтовано формувати собівартість продукції (робіт, послуг) через процес амортизації, визначити фінансові результати підприємства.

Аналіз вартості об'єктів нематеріальних активів це перевірка документів, що засвідчують вартість нематеріальних активів. Також проводиться перевірка проведення бухгалтерського обліку нематеріальних активів, тобто аудит документів бухгалтерського обліку [30].

До типових та можливих порушень по операціях з обліку необоротних активів слід віднести:

- незадовільне оформлення первинних документів (застосування нетипових чи недоречних форм, відсутність підписів, печаток, не заповнення всіх необхідних реквізитів);
- списання необоротних активів по актах, що не оформлені у відповідності

до діючих нормативних документів;

- неправильне списання витрат на поліпшення необоротних активів;
- не відображення в бухгалтерському обліку оприбуткованих матеріалів, вузлів, запасних частин після ліквідації основних засобів;
- неправильний розподіл конкретних об'єктів необоротних активів за групами;
- нарахування амортизації на об'єкти, нормативні строки використання яких минули, з метою заниження прибутку для оподаткування;
- порушення строків нарахування амортизації;
- неправильне визначення балансової вартості необоротних активів;
- неправильне віднесення нарахованих сум амортизації (зносу) на невідповідні рахунки бухгалтерського обліку;
- відсутність кошторисів на поточний ремонт необоротних активів;
- використання необоротних активів в корисних цілях під виглядом тимчасового використання;
- приховування нестач необоротних активів внаслідок заплутаності аналітичного обліку та неякісного проведення інвентаризацій;
- неправильний розрахунок суми відшкодувань матеріальних збитків у випадках крадіжок, псування, знищення основних засобів;
- заміна нових необоротних активів застарілими, що були списані, але не ліквідовані;
- несвоєчасне списання об'єктів необоротних активів, що не приносять економічної вигоди підприємству
- невідповідність даних аналітичного та синтетичного обліку тощо.

Станом на кінець 2021 року необоротні активи товариства становлять 604775 тис. грн. та представлені нематеріальними активами, відстроченими податковими активами та основними засобами.

Станом на 31 грудня 2021 року залишкова вартість нематеріальних активів товариства становить 16 тис. грн. (первісна вартість – 515 тис. грн., накопичена

амортизація – 499 тис. грн.). До об'єктів нематеріальних активів, що обліковуються на балансі підприємства станом на 31 грудня 2021 року подано у таблиці 3.5.

Таблиця 3.5

Вартість нематеріальних активів ТОВ «Євро-Реконструкція»

Показники	Сума, грн.
Програмне забезпечення	12000
Інші	4000
Всього:	16000

Так, загальна вартість нематеріальних активів ТОВ «Євро-Реконструкція» становить 16 тис. грн.

Нематеріальні активи здійснюються за собівартістю за вирахуванням будь-якої накопиченої амортизації за будь яких накопичених збитків від зменшення корисності. Амортизація нематеріальних активів здійснюється із застосуванням прямолінійного методу з використанням щорічної норми. Нематеріальні активи, які виникають у результаті договірних або інших юридичних прав, амортизуються протягом терміну чинності цих прав.

У попередній період відбулися наступні зміни в балансовій вартості нематеріальних активів.

Аналіз нематеріальних активів ТОВ «Євро-Реконструкція» подано у таблиці 3.6.

Залишки нематеріальних активів сформовані товариством за рахунок програмного забезпечення та інших нематеріальних активів (схеми, карти тепломереж, вартості ліцензій тощо).

Таблиця 3.6

Аналіз нематеріальних активів ТОВ «Євро-Реконструкція»

Показники	Роки			
	2018	2019	2020	2021
1. Первісна вартість	3371	3375	514	515
Надходження	4	1	1	
Вибуття	0	2862	-	
2. Накопичена амортизація	935	1806	442	499

Надходження	871	424	57	
Вибуття	0	1788	0	
Чиста балансова вартість	2436	1569	72	16

Амортизація нематеріальних активів нараховується із застосуванням прямолінійного методу. У 2020 році товариством здійснено рекласифікацію статті.

Використання розробленого документу дозволить керівництву мати більше облікової інформації щодо нематеріального активу та приймати вірні управлінські рішення. Для вдосконалення аудиту нематеріальних активів на підприємстві на основі Міжнародних стандартів аудиту було розроблено загальний план та програму аудиту нематеріальних активів, в якій деталізовано аудиторські процедури перевірки і робочі документи аудитора [12].

Наступним напрямком вдосконалення аудиту нематеріальних активів на підприємстві є доопрацювання робочих документів аудитора. Для вирішення поставлених завдань аудиту нематеріальних активів пропонуємо робочі документи аудитора, які, на думку авторів, стануть обґрунтованими доказами якісного проведення аудиту нематеріальних активів на підприємстві.

Таким чином, впровадження на ТОВ «Євро-Реконструкція» рекомендованих заходів з вдосконалення обліків та аудиту нематеріальних активів на підприємстві дозволять отримувати керівництву ще більше інформації щодо якості ведення обліку нематеріальних активів та його відповідності вимогам чинного законодавства. Крім того, можна стверджувати, що реалізація перелічених напрямів вдосконалення обліку нематеріальних активів на підприємстві призведе до значного підвищення результативності його фінансовоекономічної діяльності.

Висновки до Розділу 3

1. ТОВ «Євро-Реконструкція» існує з 2012 року на базі цілісного майнового комплексу теплоелектроцентралі, первинна назва якої - «Дарницька ТЕЦ - 4».

Основним видом діяльності є виробництво електроенергії, додатковими:

неспеціалізована оптова торгівля, фінансовий лізинг, передача електроенергії.

19 серпня 2022 року на ТОВ «Євро-Реконструкція» було проведено аудит ТОВ «Аудиторська фірма «Кволіті аудиту», в тому числі і нематеріальних активів.

Аудит – перевірка даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності суб'єкта господарювання з метою висловлення незалежної думки аудитора про її достовірність в усіх суттєвих аспектах та відповідність вимогам законів України, Положень (стандартів) бухгалтерського обліку або інших правил (внутрішніх положень суб'єктів господарювання) згідно із вимогами користувачів.

Метою аудиту нематеріальних активів є встановлення достовірності облікових і первинних даних щодо оцінки наявності, руху, нарахування амортизації та ефективності використання нематеріальних активів.

Основними завданнями аудит нематеріальних активів є оцінка наявності, руху НМА; перевірка достовірності відображення показників НМА; встановлення законності та належного юридичного оформлення прав власності

Методичними підходами до облікового забезпечення аудиту нематеріальних активів є правильно сформовані етапи проведення аудиторської перевірки, що дасть можливість врахувати всі необхідні елементи щодо визначення та формування запиту на представлення підприємством усього документального забезпечення ведення обліку нематеріальних активів.

Ініціатива щодо співпраці між аудиторською фірмою і клієнтом належала ТОВ «Євро-Реконструкція».

Після попередньої усної узгодженості між ТОВ «Євро-Реконструкція» і ТОВ «Аудиторська фірма «Кволіті аудит», підприємство надіслало на її адресу Лист-замовлення з проханням про проведення аудиту, в якому зазначила мету проведення аудиту та завдання, які необхідно вирішити в процесі аудиту, бажаний масштаб аудиторської перевірки.

2. Недосконалість методик аудиту інформації щодо нематеріальних активів дослідників полягає в тому, що вони не відображають усі параметри та об'єкти,

які необхідно перевіряти.

До типових та можливих порушень по операціях з обліку необоротних активів слід віднести:

- незадовільне оформлення первинних документів (застосування нетипових чи недоречних форм, відсутність підписів, печаток, не заповнення всіх необхідних реквізитів);
- списання необоротних активів по актах, що не оформлені у відповідності до діючих нормативних документів;
- неправильне списання витрат на поліпшення необоротних активів;
- не відображення в бухгалтерському обліку оприбуткованих матеріалів, вузлів, запасних частин після ліквідації основних засобів;
- неправильний розподіл конкретних об'єктів необоротних активів за групами та інші.

Станом на кінець 2021 року необоротні активи товариства становлять 604775 тис. грн. та представлені нематеріальними активами, відстроченими податковими активами та основними засобами.

Станом на 31 грудня 2021 року залишкова вартість нематеріальних активів товариства становить 16 тис. грн. (первісна вартість – 515 тис. грн., накопичена амортизація – 499 тис. грн.).

Залишки нематеріальних активів сформовані товариством за рахунок програмного забезпечення та інших нематеріальних активів (схеми, карти тепломереж, вартості ліцензій тощо). Амортизація нематеріальних активів нараховується із застосуванням прямолінійного методу. У 2020 році товариством здійснено рекласифікацію статті.

Використання розробленого документу дозволить керівництву мати більше облікової інформації щодо нематеріального активу та приймати вірні управлінські рішення.

Таким чином, впровадження на ТОВ «Євро-Реконструкція» рекомендованих заходів з вдосконалення обліків та аудиту нематеріальних активів на підприємстві дозволять отримувати керівництву ще більше інформації

щодо якості ведення обліку нематеріальних активів та його відповідності вимогам чинного законодавства.

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

Підводячи підсумки щодо бухгалтерського обліку та аудиту нематеріальних активів, можна зробити наступні висновки.

Більшість вітчизняних науковців наголошують на недосконалості вітчизняних стандартів у частині нематеріальних активів та необхідності їх більшої гармонізації з міжнародними. Відповідно, необхідним є чітке розуміння основних розбіжностей між стандартами. Суттєва різниця виникає лише стосовно питання класифікації нематеріальних активів. Так, П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» висуває чіткі вимоги щодо виділення 6 основних груп, натомість у міжнародних стандартах міститься лише приблизний перелік можливих класів нематеріальних активів.

Важливим питанням є систематичний розподіл вартості нематеріальних активів у часі. Облікові стандарти, як національні, так і міжнародні, ставлять чітку вимогу: амортизації підлягають лише нематеріальні активи з визначеним терміном експлуатації. Активи з невизначеним строком не амортизуються. До останніх належать ті, щодо яких підприємством не визначено обмеження строку, протягом якого очікується збільшення грошових коштів (чи їх еквівалентів) від використання таких нематеріальних активів. І міжнародні, і національні стандарти обліку не розподіляють нематеріальні активи за термінами корисного використання (на відміну від Податкового кодексу України), проте містять чіткі вимоги до встановлення цих термінів.

Однак, недосконалість правової бази створює ситуацію неповного відображення (або відображення за заниженою вартістю) нематеріальних активів у фінансовій звітності підприємств. Узгодження нормативно-правового регулювання нематеріальних активів із актуальними викликами сучасності (гармонізація з міжнародними нормативно-правовими актами, розширення спектру нематеріальних активів, розробка новітньої методики оцінки вартості тощо) є важливим підґрунтям для удосконалення облікового процесу.

Питання організації та методики обліку нематеріальних активів неможливо

розглядати окремо від проблематики їх нормативно-правового забезпечення, оскільки саме законодавче середовище має визначальний вплив на те, яка саме інформація про нематеріальні активи буде розкрита у звітності підприємств.

Встановлено розбіжності в законодавчій базі, а саме: у П(С)БО 8 визначені групи об'єктів нематеріальних активів, а у ГКУ – об'єкти прав інтелектуальної власності. Однаковий підхід – визначення юридичного права на об'єкт нематеріального активу, як єдиної можливості ідентифікації об'єкта нематеріального активу. Це означає, що у бухгалтерському обліку відображаються тільки ті нематеріальні активи, які визначаються юридичними формами.

На основі вище зазначеного матеріалу можна зробити висновки, що існуючі законодавчі акти сильно зменшують кількісний склад нематеріальних активів на підприємствах. Це питання потребує подальших досліджень, адже значення нематеріальні активи в розвитку вітчизняних підприємств неухильно зростає. Проблеми в практичній роботі підприємств пов'язані з проблемами класифікації, обліку та оцінки нематеріальних активів. Для подолання труднощів слід дати більш ґрунтовне значення поняттю «нематеріальні активи», розробити єдину систему класифікації, визнання нематеріальних активів активами в П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», розрахунки за операціями з нематеріальними активами відображати на субрахунку 686 «Розрахунки з придбання необоротних активів».

Незважаючи на наявні публікації, роз'яснення та консультації фахівців, при веденні обліку нематеріальних активів за МСБО 38 не вистачає прикладів практичного застосування даного стандарту, розрахунків, розкриття галузевих особливостей. Проблемними питаннями обліку нематеріальних активів є складність їх ідентифікації, визначення відповідності критеріям визнання та встановлення строку корисного використання. Вони потребують додаткового дослідження.

Бухгалтерській облік нематеріальних активів ведеться щодо кожного активу за групами – сукупністю однотипних за призначенням та умовами використання прав на об'єкти. Специфікою нематеріальних активів є те, що вони практично не мають матеріальної складової. Вони наділяють власника правами на

використання матеріальних, інтелектуальних, природних, економічних ресурсів та авторськими правами.

Нематеріальний актив визнається у балансі суб'єкта господарювання за наявності чотирьох перелічених умов: актив повинен бути ідентифікованим, підприємство повинно мати контроль за активом, потік майбутніх економічних вигід від використання активу повинен бути високоймовірним та вартість активу може бути надійно оціненою.

Первинний облік надходження, створення, руху, продажу та ліквідації нематеріальних активів починається з раціонального документування таких господарських операцій. Усі операції підприємства, пов'язані з рухом об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів, оформлюються первинними документами, які забезпечують правильність і своєчасність їх обліку.

При оприбуткуванні нематеріального активу на підприємстві оформляється Акт введення в господарський оборот права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів. Інвентарну картку обліку застосовують для аналітичного обліку об'єктів права інтелектуальної власності.

На сьогодні немає типових форм з обліку прав користування природними ресурсами і майном. Тому на практиці бухгалтери вимушені для цих видів нематеріальних активів пристосовувати типові форми з обліку основних засобів або розробляти власну документацію, що є дуже незручним, не сприяє уніфікації обліку та скороченню трудомісткості облікових робіт.

Для обліку та узагальнення інформації про наявність та рух нематеріальних активів використовують рахунок 12 «Нематеріальні активи».

Інформація про операції з нематеріальними активами наводиться у Звіті про фінансові результати та у Звіті про рух грошових коштів, але у Звіті про фінансові результати – це «інша діяльність», а у Звіті про рух грошових коштів – це «інвестиційна діяльність».

ТОВ «Євро-Реконструкція» існує з 2012 року на базі цілісного майнового комплексу теплоелектроцентралі, первинна назва якої - «Дарницька ТЕЦ - 4».

Основним видом діяльності є виробництво електроенергії, додатковими: неспеціалізована оптова торгівля, фінансовий лізинг, передача електроенергії.

19 серпня 2022 року на ТОВ «Євро-Реконструкція» було проведено аудит ТОВ «Аудиторська фірма «Кволіті аудиту», в тому числі і нематеріальних активів.

Метою аудиту нематеріальних активів є встановлення достовірності облікових і первинних даних щодо оцінки наявності, руху, нарахування амортизації та ефективності використання нематеріальних активів.

Основними завданнями аудит нематеріальних активів є оцінка наявності, руху НМА; перевірка достовірності відображення показників НМА; встановлення законності та належного юридичного оформлення прав власності

Методичними підходами до облікового забезпечення аудиту нематеріальних активів є правильно сформовані етапи проведення аудиторської перевірки, що дасть можливість врахувати всі необхідні елементи щодо визначення та формування запиту на представлення підприємством усього документального забезпечення ведення обліку нематеріальних активів.

Ініціатива щодо співпраці між аудиторською фірмою і клієнтом належала ТОВ «Євро-Реконструкція».

Після попередньої усної узгодженості між ТОВ «Євро-Реконструкція» і ТОВ «Аудиторська фірма «Кволіті аудит», підприємство надіслало на її адресу Лист-замовлення з проханням про проведення аудиту, в якому зазначила мету проведення аудиту та завдання, які необхідно вирішити в процесі аудиту, бажаний масштаб аудиторської перевірки.

Недосконалість методик аудиту інформації щодо нематеріальних активів дослідників полягає в тому, що вони не відображають усі параметри та об'єкти, які необхідно перевіряти. До типових та можливих порушень по операціях з обліку необоротних активів слід віднести:

- незадовільне оформлення первинних документів (застосування нетипових чи недоречних форм, відсутність підписів, печаток, не заповнення всіх необхідних реквізитів);

- списання необоротних активів по актах, що не оформлені у відповідності до діючих нормативних документів;
- неправильне списання витрат на поліпшення необоротних активів;
- не відображення в бухгалтерському обліку оприбуткованих матеріалів, вузлів, запасних частин після ліквідації основних засобів;
- неправильний розподіл конкретних об'єктів необоротних активів за групами та інші.

Станом на кінець 2021 року необоротні активи товариства становлять 604775 тис. грн. та представлені нематеріальними активами, відстроченими податковими активами та основними засобами. Станом на 31 грудня 2021 року залишкова вартість нематеріальних активів товариства становить 16 тис. грн. (первісна вартість – 515 тис. грн., накопичена амортизація – 499 тис. грн.).

Залишки нематеріальних активів сформовані товариством за рахунок програмного забезпечення та інших нематеріальних активів (схеми, карти тепломереж, вартості ліцензій тощо). Амортизація нематеріальних активів нараховується із застосуванням прямолінійного методу. У 2020 році товариством здійснено рекласифікацію статті. Використання розробленого документу дозволить керівництву мати більше облікової інформації щодо нематеріального активу та приймати вірні управлінські рішення.

Таким чином, впровадження на ТОВ «Євро-Реконструкція» рекомендованих заходів з вдосконалення обліків та аудиту нематеріальних активів на підприємстві дозволять отримувати керівництву ще більше інформації щодо якості ведення обліку нематеріальних активів та його відповідності вимогам чинного законодавства.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI
<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>
2. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності" від 07.02.2013 № 73
<https://zakon.help/article/nacionalne-polozhennya-standart-buhgalterskogo>
3. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи», затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 18 жовтня 1999 р. № 242. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99#Text>
4. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку «Нематеріальні активи» 38 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_050.
5. Міжнародні стандарти аудиту. Міністерство фінансів України. URL: <https://mof.gov.ua/uk/mizhnarodni-standarti-audit>;
6. Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» від 21.12.2017, № 2258-VIII. Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#Text>;
7. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 № 996-XIV <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text>;
8. Банасько Т.М. Проблеми та перспективи дослідження нематеріальних активів в Україні. Економіст. 2014. № 2. С. 30–33.
9. Бельдій А. М., Гуцаленко Л. В. Методичні підходи до облікового забезпечення аудиту нематеріальних активів https://nubip.edu.ua/sites/default/files/u209/zbirnik_tez_dopovidey_22.02.22_r_0.pdf
10. Брагіна О.С., Романовський В.О. Аналіз стану активів підприємства, 2021 №5(57). С. 13-22.
11. 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.

12. Гамова О. В., Козачок І. А., Данько Е. С. Шляхи вдосконалення обліку та аудиту нематеріальних активів на підприємстві // Ефективна економіка, 2019. - № 1. URL: http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/1_2019/39.pdf

13. Гевлич Л. Л., Мошура Л.О. Методика аудиту нематеріальних активів: вітчизняна та зарубіжна практика. Економіка і суспільство. 2018. № 16. С. 888-893. URL: http://economyandsociety.in.ua/journals/16_ukr/135.pdf

14. Гладчук О. М., Марич М. Г. Капіталізація нематеріальних активів банків у сучасних умовах кандидат // Економіка та суспільство, 2022. Випуск 44. file:///C:/Users/Diana/Downloads/1782-%D0%A2%D0%B5%D0%BA%D1%81%D1%82%20%D1%81%D1%82%D0%B0%D1%82%D1%82%D1%96-1715-1-10-20221115.pdf

15. Гороховець Ю. А. Методика економічного аналізу нематеріальних активів: стан і пропозиції щодо вдосконалення. Бізнес Інформ. 2018. № 3. С. 236–241.

16. Гороховець Ю. А. Облік і аналіз нематеріальних активів в системі вартісно-орієнтованого управління: автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09. Київ, 2018. 20 с.

17. Грибовська Ю. М. Облік нематеріальних активів відповідно до вимог міжнародного стандарту бухгалтерського обліку 38 // Економіка та суспільство, 2023 Випуск № 47.

18. Грибовська Ю. М., Ходаківська Л. О., Кононенко Ж. А. Управління нематеріальними активами — складова інформаційного забезпечення менеджменту // Економіка та держава, 2021. №5. С. 54-61.

19. Гусь А.В. Правове регулювання документування операцій з нематеріальними активами // Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету, 2013. - № 6-8. Том 2. С. 12-14.

20. Дерун І.А., Цилюрик М.Е. Теоретично-організаційні аспекти аналізу наявності та ефективного використання нематеріальних активів підприємства //

«Молодий вчений» • № 1 (101) • січень, 2022 р. С. 227-232.

21. Дробязко С. І. Організація обліку нематеріальних активів в умовах законодавчих змін // Ефективна економіка, 2020. № 1.

22. Дядюн О. О. Нормативно-правове регулювання обліку нематеріальних активів підприємств: проблеми та перспективи // Фінанси, облік і аудит. 2018. Випуск 1 (31) С. 161-175.

23. Дядюн О. О. Планування та етапи аудиту нематеріальних активів підприємства. Держава та регіони. 2021 № 2 (119). С. 79-85. URL: <https://doi.org/10.32840/1814-1161/2021-2-14>

24. Єремян О. М. Критична оцінка сучасного стану обліку і аудиту нематеріальних активів на підприємствах // Вісник Хмельницького національного університету 2022, № 1. С. 201-208.

25. Задорожний З.-М., Ясишена В., Муравський В., Омецінська І. Еволюція обліку нематеріальних активів і його трансформація до міжнародних вимог <https://fkd.net.ua/index.php/fkd/article/view/3514>

26. Задорожний, З.-М. Внутрішньогосподарська звітність у системі управління підприємством / Зеновій-Михайло Задорожний, Ірина Омецінська // Вісник Тернопільського національного економічного університету. – 2020. – Вип. 4. – С. 169-184.

27. Задорожний, З.-М. Удосконалення нормативно-правового забезпечення обліку у сфері нематеріального виробництва / Зеновій-Михайло Задорожний, Валентина Ясишена // Вісник Тернопільського національного економічного університету. – 2019. – Вип. 2. – С. 123-133.

28. Іонін Є.Є., Тарасенко Л.О. особливості обліку нематеріальних активів, що належать до групи прав користування майном // Економіка і організація управління, 2017. № 1(25). С. 29-37.

29. Коба О. Визнання, ідентифікація і класифікація нематеріальних активів. Науковий вісник Полтава. ПолтНТУ. Економіка і регіон. 2015. № 6(55). С. 136–142.

30. Кожушко О. В., Лядова Ю. О. Вдосконалення методики проведення

аудиту нематеріальних активів // Ефективна економіка, 2021. № 12.

31. Конєва А.В., Урусова З.П. Сучасні проблеми обліку і аудиту нематеріальних активів на підприємствах // «Молодий вчений» • № 6 (82) • червень, 2020 р. С 203-206.

32. Косова Т.Д. Камнєва Є.О., Хандошко Д.Р. Облік, аналіз та контроль нематеріальних активів у системі фінансової інноваційної політики підприємства <http://www.vestnik-econom.mgu.od.ua/journal/2022/52-2022/17.pdf>

33. Куцик П.О., Дрогобицький І.М., Плиса З.П., Скоп Х.І. Облікова концепція управління вартістю нематеріальних активів підприємства Текст: монографія / П.О. Куцик, І.М. Дрогобицький, З.П. Плиса, Х.І. Скоп. – Львів: Растр-7, 2016. – 268 с.

34. Макаренко А.П. Фінансовий облік Ч.2: навчально-методичний посібник для студентів ЗДІА спеціальності 6.030509 «Облік і аудит» денної та заочної форм навчання / А.П. Макаренко, Т.О. Меліхова, Г.М. Бескоста; Запоріж. Держ. Інж. Акад.- Запоріжжя: ЗДІА, 2015. - 276 с.

35. Максименко І. Я., Зоря О. П., Кривошеєва А. С. Особливості обліку нематеріальних активів в управлінні підприємством // Агросвіт, 2017. № 9.

36. Малюк В. М. Проблемні питання бухгалтерського обліку нематеріальних активів
<http://eprints.kname.edu.ua/53588/1/%D0%86%D0%B2%D0%BE-%D0%B0%D0%B7%D1%82%D1%83%D1%84-%D0%B5%D0%B1%D0%B4%D1%80%D1%81%D0%B3-%D0%BC%D0%BF2018-232-234.pdf>

37. Малярчина В., Прокопович Л.Б. Проблеми обліку нематеріальних активів в Україні. URL: <http://molodyvcheny.in.ua/files/journal/2018/1/214.pdf>

38. Мостіпан О. І. Організація обліку нематеріальних активів: основні проблеми та напрямки вдосконалення
<https://core.ac.uk/download/pdf/197232126.pdf>

39. Мосюр Д.Є., Єршова Н.Ю. Бухгалтерський облік і аналіз необоротних активів в системі управління розвитком матеріально-технічної бази

підприємства <https://repository.kpi.kharkov.ua/server/api/core/bitstreams/ab81d0df-34e2-4125-b96d-261d1578e0a1/content>

40. Наукові читання професора Григорія Герасимовича Кірейцева (до 90-річчя від дня народження). Збірник тез доповідей Всеукраїнської науково-практичної онлайн-конференції (м. Київ, 22 лютого 2022 р.) / За заг. ред. Гуцаленко Л.В. Київ: НУБіП України, 2022., 407 с.

41. Никифорак І.І. Проблеми ідентифікації нематеріальних активів підприємства // <https://archer.chnu.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/4533/1/%D1%82%D0%B5%D0%B7%D0%B8%20%D0%9D%D0%B8%D0%BA%D0%B8%D1%84%D0%BE%D1%80%D0%B0%D0%BA%202022.pdf>

42. Николук М. Трактуння поняття «Нематеріальні активи» в літературних джерелах. URL: <http://pbo.ztu.edu.ua/article/viewFile/67076/62477.pdf>

43. Овсюк Н. В., Лесько М. О. Облік нематеріальних активів згідно національних та міжнародних стандартів: шляхи вдосконалення. Економіка та суспільство. 2021. Вип. № 31.

44. Оголь В. М. Облік нематеріальних активів та шляхи його вдосконалення <http://feb.tsatu.edu.ua/wp-content/uploads/2021/06/Ogol.pdf>

45. Побережець О.В., Іванова К.В. Ідентифікація та класифікація нематеріальних активів та проблеми їх визначення // Економіка: реалії часу, 2012. - № 2(3). С. 98-104. URL: <https://economics.opu.ua/files/archive/2012/No2/98-104.pdf>

46. Подмешальська Ю. В., Бакута К. С. Облік нематеріальних активів // Ефективна економіка, 2018. № 1. URL: http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/1_2018/77.pdf

47. Подмешальська Ю.В. Зарубіжний досвід оподаткування заробітної плати в системі обліку [Електронний ресурс] / Ю.В. Подмешальська, Н.С. Чакалова // Ефективна економіка. – 2016. - № 5. – Режим доступу до журналу: <http://www.economy.nayka.com.ua>.

48. Пономаренко І. О. МСФЗ на практиці: облік нематеріальних активів. Аудиторська фірма СІВ Аудит Консалтинг. URL: <http://www.cib-audit.com/press-center/novosti/msfz-na-praktici-oblik-nematerialnih-aktiviv.html>

49. Савченко Р. О., Савченко Н. М., Ганяйло О. М. Оцінка та класифікаційний поділ нематеріальних активів // Ефективна економіка, 2021. №9.

50. Серженік Я. С., Гевлич Л. Л. Порівняльний аналіз обліку нематеріальних активів у Німеччині та Україні <file:///C:/Users/Diana/Downloads/5634-%D0%A2%D0%B5%D0%BA%D1%81%D1%82%20%D1%81%D1%82%D0%B0%D1%82%D1%82%D1%96-11312-1-10-20180611.pdf>

51. Сирош Ю. Нематеріальні активи у структурі активів вітчизняних підприємств. URL: <https://ojs.kname.edu.ua/index.php/area/article/download/1966/1866/>

52. Фальченко О.О., Лозенко О.А. Критерії аудиторської оцінки фінансової звітності // Бухгалтерський облік, аналіз та аудит, 2019. Випуск 6 (23). С. 715-719.

53. Федорова І. В. Ідентифікація нематеріальних активів як початкова стадія їх обліку: проблемні питання. Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. 2017. № 23. С. 128–131.

54. Федорова І. В. Сучасний стан та тенденції розвитку організаційно-методичного забезпечення бухгалтерського обліку нематеріальних активів. Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. 2020. Вип. 1. С. 96-101. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/ptmbo_2020_1_16.

55. Фінансовий облік : підручник; 3-тє вид., доп. та перероб. / Я. Д. Крупка, З. В. Задорожний, П. Н. Денчук [та ін.]. Тернопіль: ЗУНУ, 2023. 488 с.

56. Ясишена В. Економічний зміст та класифікація нематеріальних активів для цілей бухгалтерського обліку. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/efek_2013_8_11