МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
УМАНСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ САДІВНИЦТВА

Факультет економіки і підприємництва

Кафедра обліку і оподаткування

Допущено до захисту
“_____” _____ 2023 р.
Зав. кафедри, д.е.н., професор
_____ Мельник Л.Ю.

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА МАГІСТРА

Облік і контроль нематеріальних активів у ТОВ «Кищенці» Уманського району Черкаської області

Виконав – студент 2 курсу, групи 22м-о
освітньої програми «Облік і оподаткування»
спеціальності 071 Облік і оподаткування
Сторожук Віталій Григорович

Науковий керівник – к.е.н., доцент
Аніщенко Галина Юріївна

Умань 2023

Реферат

на кваліфікаційну роботу:
«Облік і контроль нематеріальних активів у ТОВ «Кищенці» Уманського району Черкаської області»
студентки факультету економіки і підприємництва
Уманського національного університету садівництва
Сторожук Віталій Григорович

У сучасних економічних умовах неможливо підвищувати конкурентоспроможність продукції (робіт, послуг) використовуючи лише матеріальні, фінансові та трудові ресурси, які сьогодні доступні суб'єктам господарювання. Адже потужним важелем стабільного розвитку, зростання ринкової вартості та зміцнення позицій підприємства на ринку стають нематеріальні активи, які можна використовувати тривалий час без виникнення проблеми фізичного зносу. Ні в кого вже не виникає сумніву, що раціональне управління нематеріальними активами базується на повній та достовірній інформації про їх використання.

Кваліфікаційна робота магістра складається з трьох розділів. Основний зміст роботи викладено на 55 сторінках друкованого тексту. Робота містить 12 таблиць, 5 рисунків та додатки. Кількість використаних джерел становить 57 наукову працю та Інтернет-ресурси.

Мета кваліфікаційної роботи полягає в дослідженні теоретичних і практичних аспектів та в розробленні рекомендацій щодо удосконалення бухгалтерського обліку та контролю нематеріальних активів.

Перший розділ роботи – теоретичний. В ньому розглянуто сутність, особливості, нормативно-правове забезпечення та проблеми обліку і контролю нематеріальних активів.

Другий розділ – практичний. В ньому наводиться детальна фінансово-економічна характеристика підприємства, описується стан облікової роботи та проведено аналіз нематеріальних активів.

В третьому розділі запропоновано шляхи удосконалення обліку і контролю нематеріальних активів.

Анотація

Кваліфікаційна робота присвячена дослідженню теоретичних, методичних та практичних проблем обліку і контролю нематеріальних активів у ТОВ «Кищенці» Уманського району Черкаської області. В роботі запропоновано шляхи удосконалення обліку і контролю нематеріальних активів .

Ключові слова: нематеріальні активи, облік, контроль, баланс.

ЗМІСТ

ВСТУП 4

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ТА НОРМАТИВНО-ПРАВОВІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ 6

РОЗДІЛ 2. ФІНАНСОВО-ЕКОНОМІЧНА ХАРАКТЕРИСТИКА ТА ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА ПІДПРИЄМСТВА ЩОДО НЕМЕТРІАЛЬНИХ АКТИВІВ 14

2.1. Фінансово-економічна характеристика підприємства 14

2.2. Облікова політика підприємства щодо обліку нематеріальних активів 25

РОЗДІЛ 3. УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ І КОНТРОЛЮ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ 35

ВИСНОВКИ 51

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ 54

ВСТУП

Сучасний період розвитку економіки визначається суттєвим зростанням ролі науки і техніки та інтелектуальної діяльності основним джерелом яких є творча праця. Сьогодні у всьому світі інтелектуальна власність стає могутнім важелем економічного розвитку суспільства. З інтелектуальних ресурсів формується інтелектуальний капітал. Саме інтелектуальний капітал дедалі більше перетворюється на провідний чинник економічного зростання, радикальних економічних зрушень, стає головним важелем у визначенні ринкової вартості та формуванні високого рівня конкурентоспроможності.

Питанням бухгалтерського обліку та звітності в частині нематеріальних активів присвячені праці дослідників: Т. М. Банасько, І. А. Бігдана, Н. М. Бразілія, С. Ф. Голова, Т. В. Давидюк, І. І. Криштопи, Я. Д. Крупки, С. Ф. Легенчука , В. Б. Моссаковського, Н. М. Малюги та ін.

Ядро сучасної облікової системи сформоване в часи індустріалізму, коли в обліку переважали активи матеріальної природи, а результат господарської діяльності вимірювався прибутком. В сучасному ж суспільстві домінують наука і технології, місія підприємства полягає у збільшенні вартості його активів, а в обліку переважають нематеріальні активи.

З одного боку, облікова система не має основною ціллю забезпечення вимірювання вартості нематеріальних активів, проте інформація з фінансової звітності може допомогти користувачам оцінити як загальну вартість підприємства, так і вартість його окремих компонентів, зокрема, нематеріальних активів. Переорієнтація поглядів в суспільстві показала нездатність існуючої облікової системи в частині нематеріальних активів відповідати потребам концепції вартісно-орієнтованого управління та стала причиною пошуку нової системи вимірювання, обліку та звітності нематеріальних активів.

На сьогодні в фінансовій звітності вітчизняних підприємств, нематеріальні активи взагалі не відображаються або їх частка в загальній структурі активів є

досить незначною, і в більшості випадків – це програмне забезпечення, що використовується на підприємстві, наприклад, комп'ютерні програми для ведення бухгалтерського обліку. Внаслідок їх придбання у інших суб'єктів, такі об'єкти мають бути відображені у складі нематеріальних активів підприємства. Внутрішньостворені нематеріальні активи, переважно, взагалі не визнаються і не відображаються в бухгалтерському обліку, визнаючись у складі витрат періоду або витрат майбутніх періодів.

Мета кваліфікаційної роботи полягає в розроблені теоретично і економічно обґрунтованих рекомендацій щодо напрямків удосконалення методології обліку і контролю нематеріальних активів.

Для досягнення визначеної мети в процесі проведення дослідження були поставлені такі завдання:

- дослідити теоретичні аспекти обліку і контролю нематеріальних активів;
- проаналізувати фінансово-економічний стан підприємства;
- розглянути облікову політику підприємства щодо нематеріальних активів;
- запропонувати шляхи удосконалення обліку і контролю нематеріальних активів.

Об'єктом дослідження є процес обліку і контролю нематеріальних активів в ТОВ «Кищенці» Уманського району Черкаської області.

Предметом дослідження є теорія і практика ведення обліку та аудиту нематеріальних активів на підприємстві.

Інформаційною базою написання кваліфікаційної роботи послужили використанні нормативні документи і спеціальнітеоретичні і практичні літературні джерела з даної теми дослідження.

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ТА НОРМАТИВНО-ПРАВОВІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ

Для забезпечення діяльності будь якого підприємства необхідною є наявність активів, а саме оборотних та необоротних. Одним із видів необоротних активів є нематеріальні активи. Сьогодні саме цей актив набуває все більшого значення. Це обумовлено хвилею поглинання одних підприємств іншими, швидкістю та масштабами технологічних змін, поширенням інформаційних технологій. При цьому стосовно нематеріальних активів виникає безліч запитань їх ідентифікації, оцінювання, обліку.

Складність обліку нематеріальних активів насамперед пов’язана з їхньою нематеріальністю: визначити термін служби і можливість отримання економічної вигоди від використання того, що не має матеріального втілення, як правило, досить складно. Крім того, поняття «нематеріальні активи» об’єднує різні за природою об’єкти, багато з яких унікальні і не мають аналогів, що, у свою чергу, ускладнює класифікацію цього виду активів та інколи взагалі ставить під сумнів можливість віднесення об’єктів до складу нематеріальних активів. Досягнення повноти та достовірності облікової інформації про нематеріальні активи можливе не тільки за допомогою рахунків обліку та діючих стандартів, але й за умови максимальної узгодженості законодавчого регулювання обліку і контролю нематеріальних активів.

Нематеріальний актив як об’єкт обліку виник давно, однак перша спроба нормативного регулювання обліку нематеріальних активів додається до 1944 р. (бюлетень «Амортизація нематеріальних активів» Комітету по методах бухгалтерського обліку Американського інституту бухгалтерів). У 1998 р. був прийнятий МСБО 38 «Нематеріальні активи», який був замінений 2004 р. новою редакцією [22]. На основі цього документу 18 жовтня 1999 р. Наказом Міністерства фінансів України було затверджено ПСБО 8 «Нематеріальні активи» [41].

Умови законодавства україни не дають нашим підприємствам реалізувати трансформацію витратної вартості НМА у їх ринкову вартість, що прогресивно посилює економіку висококонкурентних організацій світу. Присутність чинних патентів дає право закордонним підприємствам без перепон утверджувати ринкову вартість об'єктів права інтелектуальної власності посилювати позиції на ринку та вигравати у суперників, збільшуючи вартість самих підприємств за рахунок інтелектуальної власності.

Методологічні домінанти формування й розкриття в бухгалтерському обліку й фінансовій звітності інформації про НМА визначають П(с)БО 8 «Нематеріальні активи», в яких зазначено, що НМА – це немонетарний актив, який не має матеріальної форми, може бути ідентифікований та утримується підприємством з метою використання протягом періоду більше одного року (або одного операційного циклу, якщо він перевищує один рік) для виробництва, торгівлі, в адміністративних цілях чи надання в оренду іншим особам.

В Україні діють різні нормативні акти, які так чи інакше стосуються нематеріальних активів вони містять визначення цього об'єкта обліку наведені в табл. 1.1

Отже, нормативні документи з бухгалтерського обліку визначають нематеріальний актив як немо нетарний. Слід зазначити, що під немонетарними акти вами і П(С)БО 8, і НП(С)БОДС 122 розуміють усі активи, крім грошових коштів, їх еквівалентів та дебіторської заборгованості у фіксованій (або визначеній) сумі грошей [41; 34]. МСБО 38 не містить визначення немонетарних активів, однак воно містить визначення монетар них активів, під якими розуміють утримувані гроші та активи, які мають бути отримані у фік сованій або визначеній сумі грошей [31]. Отже шляхом виключення визначаємо, що сутність немонетарних активів у міжнародному стандарті відповідає національним стандартам обліку.

Таблиця 1.1

Визначення поняття «нематеріальні активи» в нормативних актах України

Назва документа	**Визначення поняття**
Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи», затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 18 жовтня 1999 р. № 242 (далі – П(С)БО 8)	Немонетарний актив, який не має матеріальної форми та може бути ідентифіковани
Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 122 «Нематеріальні активи», затверджене Наказом МФУ від 12 жовтня 2010 р. № 1202	Немонетарний актив, який не має матеріальної форми та може бути ідентифікованим.
Інструкція з бухгалтерського обліку основних засобів і нематеріальних активів банків України, затверджена Постановою Правління НБУ від 20 грудня 2005 р. № 480	Немонетарний актив, який не має матеріальної форми, не є утримуваними грошима та активами, що мають бути отримані у фіксованій або визначеній сумі грошей, та може бути ідентифікованим.
Закон України «Про державне регулювання діяльності у сфері трансферу технологій» від 9 грудня 2015 р. № 766-VIII	Об’єкт (об’єкти) права інтелектуальної власності, а також інші аналогічні права, визнані в порядку, встановленому законодавством, об’єктом права власності.
Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 38 «Нематеріальні активи» (далі – МСБО 38)	Немонетарний актив, який не має фізичної субстанції та може бути ідентифікованим.

Нематеріальні активи унікальні за своїми характеристиками, своїм складом, за рівнем впливу на результати господарської діяльності та фінансовий стан підприємств. Проаналізувавши прийняті нормативні документи з бухгалтерського обліку та аудиту, в тому числі обліку нематеріальних активів, можна виділити декілька рівнів нормативного регулювання обліку та аудиту нематеріальних активів підприємства (рис. 1.1).

Перших три рівні регулюються на рівні держави і є обов’язковими для виконання усіма підприємствами та організаціями. При чому, документи певного рівня не повинні суперечити документам більш вищого рівня. Документи четвертого рівня формуються безпосередньо на підприємств.

Рівні нормативного регулювання обліку та контролю нематеріальних активів	
Кодекси та закони	Господарський кодекс України, Податковий кодекс України, Цивільний кодекс України; Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні», Закон України «Про аудиторську діяльність»
Стандарти бухгалтерського обліку, МСБО, МСА	П(С)БО 8 «Нематеріальні активи»; П(С)БО 7 «Основні засоби», МСБО 38 «Нематеріальні активи», МСБО, МСФЗ, МСА
План рахунків, інструкції, методичні рекомендації	План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій; Положення про інвентаризацію активів і зобов'язань; Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку нематеріальних активів
Внутрішні документи підприємства	Наказ про облікову політику підприємства; Положення про бухгалтерію; Посадові інструкції з ведення обліку нематеріальних активів; Графік документообігу; Робочий план рахунків для обліку нематеріальних активів; Наказ про проведення інвентаризаці

Рис. 1.1. Рівні нормативного регулювання обліку та контролю нематеріальних активів підприємства

НМА часто юридично не оформлені та не поставлені на юридичний облік. згідно з цим розповсюджені випадки, коли технологічно та інтелектуально місткі підприємства мають заниження вартості ш глибоке розуміння НМА. Потрібно уживати розширений до 50-60% та більше. одним з шляхів вирішення окресленої проблеми є більпідхід до розуміння НМА, максимально приближений до їх економічного змісту. Проблему розширеному розумінню становить п. 9 П(с)БО 8, де показано перелік витрат, що не визнаються активом,а підлягають відображенню у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені. в той же час ширше розуміння НМА може дозволити за сприянням юридичних технік по казувати у складі НМА активи, що раніше туди не входили. наприклад людський капітал у вигляді найцінніших кадрів юридично можна «прив'язати» за допомогою винагород і зобов'язань, контракти з ними відображати у складі НМА.

Також потрібно ствердити на постійній основі «гудвіл», котрий згадується на вітчизняних підприємствах лише під час продажу бізнесу. недоцільно

виключати гудвіл, оскільки він підпадає до критеріїв НМА. Гудвіл сформований підприємством має бути об’єктом бухгалтерського обліку у складі НМА на період його визначення.

Пропонується виділити внутрішній гудвіл і відображати його на балансі постійно. Так, підвищиться вартість підприємства, інвестиційна привабливість, конкурентоспроможність. в літературі проблеми щодо природи НМА також не мають повного висвітлення, а саме, недостатнім є дослідження економічної суті нематеріальних активів, (зокрема, реєстрації торгової марки, авторського права; патентування промислового зразка, винаходу), недостатня розробленість наукової систематизації, спостерігається брак методики обліку окремих операцій з нематеріальними активами, невирішеність питань організації носіїв інформації, поділу на балансовий і позабалансовий облік, амортизаційної політики, також не знайшли свого належного висвітлення і питання аналізу нематеріальних активів [9].

Проблема полягає в тому, що в господарській практиці підприємства використовують нематеріальні активи, строк корисного використання яких становить менше одного року, а зараховують їх до складу необоротних активів. вважаємо за доцільне відображати в примітках до річної звітності у складі необоротних активів додатково залучити 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 убезпечить покращення обліку та контролю даних активів.

Перед підприємствами постає питання: як представити затрати на створення окремих нематеріальних активів. з цього приводу можна було б дати пораду використовувати два шляхи вирішення питання:

– по-перше, доцільніше було б списувати такі витрати у періодах їх виникнення, оскільки період отримання доходів точно невідомий;

– по-друге, потрібно реалізувати їх суцільну капіталізацію з подальшою амортизацією.

Потребують подальшого дослідження проблеми класифікації нематеріальних активів, розучування їх впливу на отримання наступних економічних вигід. на наш погляд, нематеріальні активи мають бути розділені на дві окремі групи:

– НМА, які прямо пов’язані з об’ємом виробництва;

– НМА, які прямо не пов’язані з об’ємом виробництва

До першої можна прирахувати такі нематеріальні активи: винаходи; сорти рослин; породи тварин; комерційні таємниці; комп’ютерні програми та інші. Ці нематеріальні активи зобов’язані амортизуватись узгоджено з терміном уживання або згідно з обсягами виробництва.

До другої можна прирахувати такі нематеріальні активи: фірмові назви; літературні та художні твори; торговельні марки; фонограми; промислові зразки та інші. вони можуть використовуватися доти, доки від них є економічна користь. Потенційні інвестори і партнери, приміряючись до вітчизняних підприємств, все більше уваги віддають саме на значущість НМА.

Підприємства мають право придбати нематеріальні активи, отримувати їх безкоштовно або вироблювати самі. Засадою для запису на прихід нематеріальних активів є документи, що ідентифікують ці активи. Вони мусять описувати сам об’єкт НМА чи порядок їх вживання, наприклад, опис рецептів, право користування землею, патент, свідоцтво, а також віддзеркалювати його первісну вартість, строк корисного ужитку, норму зносу, підрозділ, у якому буде використовуватися об’єкт, підписи посадових осіб, що прийняли об’єкт, разом із доповненням документів, у яких вказується сам об’єкт НМА чи порядок його використання. крім цього, документ має підтверджувати ті чи інші майнові права підприємства [3].

В багатьох підприємствах також, наявні проблеми управління інтелектуальним капіталом пов’язуються, крім суто облікового характеру, безпосередньо з цим категорійним поняттям, тобто параметрами і змістом

складових інтелектуального капіталу як специфічного нематеріального активу, його структуруванням та принципами оцінки, зважа ючи на ефект синергії компонентів цього об’єкта. висхідна проблема з точки зору методології бухгалтерського обліку простягається у площині ідентифікації складників капіталу та вироблення адекватних (особливих) для такого виду активів індикаторів оцінювання їх вартості; витратний підхід (історична собівартість) цілком непридатний для подолання наявних проблем [8].

На основі вивчення зарубіжного і вітчизняного досвіду використання та відображення у звітності нематеріальних активів, аналізу опрацьованих джерел щодо нормативного забезпечення обліку та контролю НМА, можна виокремити основні проблеми, пов’язані з використанням та обліком НМА (рис. 1.1)

Проведений аналіз опрацьованих джерел щодо нормативного забезпечення обліку та аудиту нематеріальних активів дозволяє виокремити рад існуючих проблем, а саме:

- неоднозначне тлумачення поняття «нематеріальні активи»
- відсутність єдиної економічної класифікації нематеріальних активів;

– неузгодженість важливих положень окремих документів нормативно-правового забезпечення, що визначають методику обліку нематеріальних активів;

- неефективне управління даними активами;
- відсутність єдиної доцільної методики оцінки НМА;
- відсутність методики інвентаризації НМА;
- проблеми під час визнання активів нематеріальними;
- недооцінювання такої категорії, як гудвіл.

Відповідно до законодавства України, сформуємо рівні нормативного забезпечення обліку нематеріальних активів:

Таким чином, використання нематеріальних активів у власному виробництві дозволяє підприємству в умовах ринкової економіки:

- закріпитися на сприятливих ринкових позиціях за умови використання прогресивних технологій, в яких закладені винаходи і промислові зразки, які

мають свої ноу-хау, підвищення ефективності використання маркетингу в дослідженні ринку;

- своєчасно реагувати на зміну ринкової кон'юнктури завдяки точному прогнозуванню технологічних змін на базі патентно-інформаційних досліджень;
- створити конкурентоспроможну продукцію на ринку можна тільки за умови втілення у ній винаходів, промислових зразків, ноу-хау, які відповідають світовій новизні та високим функціональним властивостям.

Отже, можна зробити висновок, що вагомою умовою ефективної діяльності підприємства є втілення на практиці теоретичних засад формування та використання нематеріальних активів, що дасть йому змогу отримати додаткові економічні вигоди та створити конкурентоспроможну продукцію.

РОЗДІЛ 2. ФІНАНСОВО-ЕКОНОМІЧНА ХАРАКТЕРИСТИКА ТА ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА ПІДПРИЄМСТВА ЩОДО НЕМЕТРІАЛЬНІ АКТИВІВ

2.1. Фінансово-економічна характеристика підприємства

Товаристов з обмеженою відповідальністю «Кищенці» – створено у грудні місяці 2001 року. Засновник та директор – Корнеліс Хузінха. Компанія "Кищенці" займається різноманітною діяльністю - від вирощування зерна та овочів до молочного тваринництва та свинарства. Близько 60% своєї продукції компанія успішно експортує до Європейського Союзу та інших ринків.

ТОВ «Кищенці» – одне з найкращих господарств Асоціації виробників молока, яскравий приклад динамічного розвитку та впровадження новітніх технологій, лідери молочної галузі країни. Нині в господарстві утримується 1100 голів дійного стада. У планах засновника та директора ТОВ «Кищенці» Корнеліса Хузінхи – довести дійне стадо до 3500 голів корів.

Окрім того, на базі даного тваринницького комплексу цього дня був відкритий унікальний навчальний центр Dairy Center Kischenzi, який у співпраці з Асоціацією виробників молока стане майданчиком для навчання та перепідготовки спеціалістів для галузі молочного скотарства.

Навчальний центр Dairy Center Kischenzi почав працювати в жовтні 2018 року за ініціативи та силами Асоціації виробників молока (АВМ) на базі ТОВ "Кищенці", яке з 2002 року розбудовує голландець Корнеліус (Кейс) Хузінга в Маньківському районі Черкаської області.

Впродовж 2020 року на базі Dairy Center Kischenzi регулярно проводились навчальні курси для ветеринарів, техніків штучного запліднення та операторів з УЗ-діагностики, зоотехніків і нутриціоністів — експертів у галузі харчування, операторів з розчищення ратиць, менеджерів та операторів доїння, фарм-менеджерів.

Вирішальним у розвитку будь якого підприємства є наявність тих чи інших природних ресурсів. Основною особливістю є те, що земельні ресурси є

основним засобом виробництва в сільському господарстві, а також слугують основою для розміщення підприємств усіх галузей агропромислового комплексу країни. У сільському господарстві земля виступає як предметом, так і засобом праці.

Трудові ресурси підприємства є важливим ресурсом кожного підприємства, від якості та ефективності якого, зазвичай, залежать результати діяльності підприємства і його конкурентоспроможність. Людський фактор – в оптимальному поєднанні з природним і матеріально-технічним – є тією вихідною ланкою, яка формує основну рушійну силу становлення, розвитку і ефективного господарювання всіх соціальноекономічних укладів у сільській місцевості. Чисельності працівників ТОВ «Кищенці» та їх продуктивність праці розглянемо табл. 2.1

Таблиця 2.1

Динаміка чисельності працівників і їх продуктивність праці в ТОВ «Кищенці»

Показники	2018 р.	2019 р.	2020р.	2021р.	2022р.	2022 р. до 2018 р., %
Середньооблікова чисельність працівників, осіб	335	377	394	278	264	78,8
Валова продукція в постійних цінах 2010 р., тис грн.:	158282	165314	178920	187415	164645	104,0
Виробництво валової продукції на одного працюючого, тис. грн.	472,5	438,5	454,1	674,2	623,7	132,0

Здійснений аналіз забезпеченості ТОВ «Кищенці» трудовими ресурсами свідчить про те, що господарство досить непогано забезпечені трудовими ресурсами, мають постійну структуру працівників. Середньорічна чисельність працівників ТОВ «Кищенці» 2022 р. становила 264 особи. За період 2018-2022 рр. цей показник зменшився на 21,2 %. Продуктивність праці за досліджуваний період зросла на 32 %.

При сучасному високому технічному рівні промислового виробництва величина і прогресивність основних виробничих засобів, їх технічний стан значною мірою визначають потенційні можливості промислового виробництва, його потужність. Відповідно до цього твердження випливає потреба в аналізі

забезпеченості виробництва основними засобами, їх технічного стану і використання. В табл. 2.2. наведені склад основних засобів та ефективність їх використання в досліджуваному підприємстві.

Таблиця 2.2

Наявність основних засобів та аналіз показників ефективності їх використання в ТОВ «Кищенці»

Показник	2018 р.	2019 р.	2020р.	2021р.	2022р.	2022 р. до 2018р.	
						+/-	%
Валова продукція в постійних цінах 2010 р., тис. грн.	158282	165314	178920	187415	164645	6363	104,0
Середньооблікова кількість працівників, осіб	335	377	394	278	264	-71	78,8
Площа сільськогосподарських угідь, га	14762	14815	14762	14762	15682	920	106,2
Середньорічна вартість основних засобів, тис. грн.	102221	195732	228376	341758	359999	257778	352,2
Капіталоозброєність, тис. грн.	305,1	519,2	579,6	1229,3	1363,6	1058,5	446,9
Капіталозабезпеченість на 100 га с.-г. угідь, тис. грн.	692,5	1321,2	1547,1	3315,1	2295,6	1603,1	331,5
Капіталовіддача , грн.	1,5	0,8	0,8	0,5	0,5	-1	33,3
Капіталоємність, грн.	0,65	1,18	1,28	1,8	2,2	1,55	338,5

Випереджальне зростання випуску обсягу продукції проти зростання вартості основних засобів свідчить про ефективність виробництва. У ТОВ «Кищенці» сталося навпаки: зростання вартості основних засобів на +257778 тис. гривень і невідповідно мале зростання обсягу виробництва призвели до зниження капіталоовіддачі основних засобів (–1 грн.), капіталоозброєність зросла на 1058,5 грн. або на 346,9 %. Капіталоємність показує частку вартості основних засобів, що припадає на кожну гривню продукції, що випускається, тобто у ТОВ «Кищенці» на кожну гривню випущеної продукції припадає 1,255 грн. основних засобів у 2022 році.

Результати фінансової діяльності ТОВ «Кищенці» наведено в табл. 2.3.

Таблиця 2.3

Основні економічні показники фінансово-економічні діяльності ТОВ «Кищенці»

Показник	2018 р.	2019 р.	2020 р.	2021 р.	2022 р.	2022 р. до 2018 р. (+;-)
Чистий доход від реалізації послуг	11341	4483	5743	9620	16066,5	4725,5
Інші операційні доходи	2035	0	37	252	6,9	-2028,1
Разом доходи	13376	4483	5780	9873	16073,4	2697,4
Собівартість реалізованих послуг	8183	3556	3622	9770	15153,3	6970,3
Інші операційні витрати	419	1178	730	476	2637,9	2218,9
Разом витрат	8602	4734	4352	10246	17791,1	9189,1
Фінансовий результат від операційної діяльності	4774	-252	1428	-374	-1717,8	-6491,8
Частий прибуток (+), збиток (-)	4774	252	1428	552	1717,8	-3056,2
Рівень рентабельності (+), збитковості (-), %	58,3	7,1	39,4	5,6	11,3	-47

Аналіз даних таблиці 2.3 дає змогу зробити висновок, що результати фінансової діяльності ТОВ «Кищенці» за період 2018-2022 рр. дещо погіршилися. Чистий дохід зріс у 1,5 рази, собівартість реалізованої продукції – в два рази.

Ефект від використання нематеріальних активів може полягати у наступному: зниженні витрат на виробництво, збільшенні обсягів реалізації продукції та прибутку, підвищенні платоспроможності та фінансової стійкості підприємства. Тому нарощення віддачі капіталу, можливе за умов, коли динаміка темпів зростання виручки від реалізації продукції випереджатиме темпи зростання вартості нематеріальних активів.

Оскільки нематеріальні активи утримуються підприємством з метою отримання економічного ефекту від їх використання у процесі виробництва, то ефективність вкладень у цей вид ресурсів необхідно розглядати з позиції підвищення рентабельності виробництва – за рівнем прибутку від реалізації

продукції з використанням нематеріальних активів на гривню вкладеного в даний вид активів капіталу [7].

Як зазначає Райковська І.Т., економічний аналіз нематеріальних активів включає дві складові [44]: 1. Аналіз забезпеченості нематеріальними активами (1.1. Аналіз структури нематеріальних активів за видами та їх використання у процесі діяльності; 1.2. Аналіз динаміки нематеріальних активів; 1.3. Узагальнююча оцінка стану нематеріальних активів і формування рекомендацій з їх експлуатації); 2. Аналіз ефективності використання нематеріальних активів (2.1 Аналіз віддачі та доходності нематеріальних активів та виявлення резервів зростання ефективності їх використання; 2.2. Аналіз ліквідності нематеріальних активів та ризиків капітальних вкладень у них).

Інформаційною базою для аналізу забезпеченості та ефективності використання нематеріальних активів є:

1. Первинні документи – акти приймання-передачі нематеріальних активів; інвентарні картки обліку, акти на списання нематеріальних активів та інші.

2. Дані рахунків бухгалтерського обліку – рахунок 12 «Нематеріальні активи», 133 «Накопичена амортизація нематеріальних активів».

3. Облікові регістри – журнали-ордери, відомості.

4. Фінансова і статистична звітність – Баланс та інші форми фінансової, управлінської та статистичної звітності.

5. Інші джерела – результати інвентаризацій, дані аудиторських перевірок та інші.

Для аналізу нематеріальних активів розробляють систему економічних показників, які характеризують статику (стан) і динаміку (рух) об'єкта, який вивчають. Особливе значення для аналізу мають показники ефективності використання нематеріальних об'єктів, що відображають рівень їх впливу на фінансовий стан і фінансові результати діяльності підприємства. На основі даних приміток до річної фінансової звітності (форма №5) можна провести аналіз динаміки змін в обсязі нематеріальних активів усього і за видами за звітний період порівняно з даними базового періоду.

Під час проведення економічного аналізу ефективності використанням нематеріальних активів необхідно враховувати такі аспекти: – забезпечи вичерпною інформацією, оскільки від цього залежить глибина та точність дослідження використання суб’єктами господарювання нематеріальних активів; – здійснити насамперед аналіз структури та динаміки, наявності та руху, а також аналіз ліквідності нематеріальних активів, визначити резерви підвищення ефективності використання нематеріальних активів; дотримуватись системного підходу при аналізі ефективності відтворення та використання нематеріальних активів підприємства, що сприяє найбільш оптимальному забезпеченню наявності та руху нематеріальних активів на підприємстві. Отже важливим напрямом аналізу нематеріальних активі є оцінювання ефективності їх відтворення на підприємстві. Для цих цілей І.Т. Райковська пропонує застосовувати таку систему показників: коефіцієнти зносу і придатності окремих нематеріальних активів – для характеристики їх технічного стану, коефіцієнти оновлення, вибуття, приросту нематеріальних активів – для оцінки їх руху у звітному періоді.

Оцінюючи ефективність відтворення нематеріальних активів доцільно аналізувати такі показники:

1) коефіцієнт амортизації нематеріальних активів – співвідношення суми амортизації нематеріальних активів підприємства та їх середньорічної первісної (переоціненої) вартості;

2) коефіцієнт придатності нематеріальних активів – співвідношення середньорічної балансової вартості та первісної (переоціненої) вартості;

3) коефіцієнт приросту нематеріальних активів – співвідношення вартості надходження до балансової вартості на початок року;

4) коефіцієнт оновлення нематеріальних активів – співвідношення вартості надходження до балансової вартості на кінець року;

5) коефіцієнт вибуття нематеріальних активів – співвідношення вибуття до балансової вартості на початок року

Розрахунок ефективності використання нематеріальних активів пов'язаний з великими труднощами і потребує комплексного підходу. Ефект від придбання підприємством права використання запатентованого виробничого досвіду і знань, програмного забезпечення, а також ноу-хау (незапатентованого досвіду) можна визначити лише за результатами реалізації підприємством продукції, виробленої з використанням ліцензії і ноу-хау. Однак обсяг продаж залежить від багатьох інших чинників (ціни, попиту, якості товару), і виявити дію кожного з них дуже важко.

Для аналізу НМА використовуються наступні показники:

– коефіцієнт амортизації нематеріальних активів. Розраховується за формулою:

$$КАна = Ана/ПВна \quad (2.1)$$

де, КАна – коефіцієнт амортизації нематеріальних активів; Ана – сума амортизації нематеріальних активів на певну дату; ПВна – первісна вартість нематеріальних активів на певну дату.

– коефіцієнт придатності нематеріальних активів. Розраховується за формулою:

$$КПна = ЗВна/ПВна \quad (2.2)$$

де, КПна – коефіцієнт придатності нематеріальних активів; ЗВна – залишкова вартість нематеріальних активів підприємства на певну дату; ПВна – первісна вартість нематеріальних активів на певну дату.

Наведемо дані про НМА у ТОВ «Кищенці» ув таблиці 2.4.

За даними таблиці 2.4 можна зробити висновок, що нематеріальні активи займають значну частку у вартості майна, а саме: питома вага відносно необоротних активів на кінець 2019 року становила 0,78 % і за досліджуваний період зросла на 0,724 в.п. У валюті балансу нематеріальні активи мають тенденцію до зростання на 0,468 в.п. за 2015-2019 рр.

Таблиця 2.4

Оцінка нематеріальних активів ТОВ «Кищенці»

Показники	2018 р.	2019 р.	2020 р.	2021 р.	2022 р.	2022 р. до 2018 р. (+;-)
Залишкова вартість нематеріальних активів, тис. грн.	85	57	28	25	3418	3333
Первісна вартість нематеріальних активів, тис. грн.	125	124	124	119	3572	3447
Накопичена амортизація нематеріальних активів, тис.грн.	40	67	96	94	154	114
Питома вага нематеріальних активів у складі необоротних атівів, %	0,056	0,020	0,007	0,005	0,78	0,724
Питома вага нематеріальних активів у складі атівів, %	0,022	0,010	0,004	0,003	0,49	0,468

До складу нематеріальних активів ТОВ «Кищенці» включено: майнові права на насінництво, авторське право на програми для ЕОМ (програма 1С: «Підприємство 8.2»), авторське право на програми для ЕОМ (програма AFIFARM).

Розрахуємо показники стану нематеріальних активів у ТОВ «Кищенці» (табл. 2.5).

Зміна значень коефіцієнта амортизації свідчить про зменшення суми зносу нематеріальних активів за 2018-2022 роки. Значення коефіцієнта придатності на кінець періоду показує значне зростання, що свідчить про є результатом значного збільшення вартості НМА на кінець періоду.

Таблиця 2.5

Оцінка стану нематеріальних активів у ТОВ «Кищенці»

Показники	2018 р.	2019 р.	2020 р.	2021 р.	2022 р.	2022 р. до 2018 р. (+;-)
Коефіцієнт зносу нематеріальних активів на початок періоду (р.1002 ф.1:р.1001 ф.1)	0,95	0,31	0,54	0,57	0,81	-0,14
Коефіцієнт зносу нематеріальних активів на кінець періоду (р.1002 ф.1:р.1001 ф.1)	0,68	0,54	0,77	0,81	0,043	-0,637
Коефіцієнт придатності нематеріальних активів на початок періоду (р.1000 ф.1:р.1001 ф.1)	0,05	0,02	0,46	0,56	0,25	0,2
Коефіцієнт придатності нематеріальних активів на кінець періоду(р.1000 ф.1:р.1001 ф.1)	0,02	0,46	0,56	0,25	0,97	0,95

Результати економічного аналізу залежать від доступності та якості інформації. Одним із завдань ТОВ «Кищенці» у сучасних умовах господарювання є підвищення ефективності використання нематеріальних активів.

Розрахунок ефективності використання НМА базується на таких принципах: ефект від придбання нематеріальних активів можуть бути визначені тільки за наслідками реалізації продукції; ефективність використання нематеріальних активів залежить також від розмірів платежів за них, від термінів фінансування і розміру капітальних вкладень поточних витрат, пов'язаних з виготовленням продукції, що ліцензіює. Основне правило управління динамікою НМА: темп зростання прибутку (ТрП) і виручки від реалізації (ТрВР) повинні випереджати темпи зростання нематеріальних активів (ТрНМА): ТрП > ТрВР > ТрНМА.

Результати аналізу показників використання нематеріальних активів у досліджуваному підприємстві, наведені у табл. 2.6.

Таблиця 2.6

Ефективність використання нематеріальних активів у ТОВ «Кищенці»

Показники	2018 р.	2019 р.	2020 р.	2021 р.	2022 р.	2022 р. до 2018 р. (+;-)
Вартість нематеріальних активів на кінець періоду, тис. грн.	2	57	28	25	3481	3479,0
Питома вага нематеріальних активів у складі ативів, %	0,001	0,010	0,004	0,003	0,49	0,5
Рентабельність (збитковість нематеріальних активів), % (прибуток/вартість НМА), коеф.	228,0	291,3	1325,4	718,6	4,2	-223,8
Доходність нематеріальних активів, % (дохід від реалізації/вартість НМА), коеф.	5134,6	7898,8	21498,9	24303,0	151761,4	146626,8
Капіталовіддача нематеріальних активів (вартість валової продукції/вартість НМА), грн.	1862,1	2900,2	6390,0	7496,6	1,1	-1861,1

Вартість нематеріальних активів ТОВ «Кищенці» збільшилась у 2018 р. на 3479 тис. грн., у порівнянні із 2022 р., що є позитивними явищем для підприємства, це пов’язано з оформленням права на користування договором оренди землі.

Показник рентабельності нематеріальних активів залежить від обсягу прибутку від реалізації продукції, виготовленої з використанням нематеріальних активів та середньорічної вартості нематеріальних активів. Це свідчить, що рентабельність нематеріальних активів може збільшуватися за рахунок зростання прибутку від реалізації та зниження середньої вартості нематеріальних активів.

Показник рентабельності нематеріальних активів залежить від обсягу прибутку від реалізації продукції, виготовленої з використанням нематеріальних активів та середньорічної вартості нематеріальних активів. Це свідчить, що рентабельність нематеріальних активів може збільшуватися за рахунок зростання прибутку від реалізації та зниження середньої вартості нематеріальних активів.

Дані таблиці та проведених розрахунків ефективності використання нематеріальних активів ТОВ «Кищенці» свідчать, що показник рентабельності нематеріальних активів має дуже високе значення за рахунок низької вартості нематеріальних активів у складі майна підприємства.

Належне проведення аналізу використання нематеріальних активів дозволить отримати позитивні показники їх використання та здійснити оптимізацію витрат для розширення обсягів виробництва продукції.

Дані фінансової та статистичної звітності НМА використовують для аналізу стану, руху та використання нематеріальних активів з метою прийняття рішень щодо доцільності їх використання, впровадження, поповнення, забезпечують методичну базу для проведення аналізу.

Але в процесі аналізу нормативних положень щодо НМА не розкривається жодного аспекту організаційного та управлінського механізму формування, планування, використання, фінансування та визначення результатів від їх використання.

Вирішення цієї проблеми можливе лише при:

- визначенні функціонально-структурного представлення системи управління НМА на підприємствах;

- розкритті процесу організації інформаційного забезпечення управління НМА;

- розробки внутрішньої моделі управління НМА в процесі створення інтелектуального (інноваційного) продукту;

- визначенні системи оцінки та системи оцінки ефективності управління НМА на підприємстві;

- визначенні оцінки економічного потенціалу НМА на різних стадіях впровадження (створення або використання).

2.2. Облікова політика підприємства в частині нематеріальних активів

Ефективна та раціональна організація бухгалтерського обліку на підприємстві, як правило, починається з розробки його облікової політики, що передбачає вибір комплексу методичних прийомів, які використовуються ним для ведення поточного обліку, уточнює моменти визнання витрат і доходів, сприяє поданню достовірної інформації при складанні фінансової звітності.

Облікова політика підприємства — це сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та надання фінансової звітності (ст. 1 Закону про бухоблік та частина перша п. 3 НП(с)БО 1). Кожне підприємство має право визначати свою облікову політику, самостійно погоджуючи її з власником або уповноваженим органом відповідно до статутних документів (частина п’ята ст. 8 Закону про бухоблік).

Слід зазначити, що облікова політика встановлюється відповідним наказом у разі створення підприємства. У такому наказі, як правило, зазначаються лише ті елементи облікової політики, з приводу яких існують різні варіанти обліку. При цьому норми, чітко визначені Законом про бухоблік, положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку а також іншими нормативно-правовими актами, в наказі про облікову політику не відображаються.

Згідно з п. 6 розділу IV НПБО 1 підприємство має висвітлювати обрану облікову політику шляхом опису:

- принципів оцінки статей звітності;
- методів обліку щодо окремих статей звітності.

Облікова політика підприємства як сукупність правил реалізації методу бухгалтерського обліку повинна забезпечувати максимальний ефект від ведення обліку, тобто завдяки їй має досягатися своєчасне формування фінансової й управлінської інформації, її вірогідність, об’єктивність,

доступність і корисність для управлінських рішень і широкого кола користувачів.

До способів ведення бухгалтерського обліку належать способи групування й оцінки фактів господарської діяльності, погашення вартості активів, організації документообігу, інвентаризації, способи застосування рахунків бухгалтерського обліку, системи регістрів бухгалтерського обліку, обробки інформації й інші відповідні способи й прийоми.

При формуванні облікової політики в частині управлінського обліку НМА необхідно враховувати основні принципи, наведені на рис. 2/1.

Комплексність полягає у розгорнутому охопленні різнобічної інформації для повного врахування всіх необхідних (зовнішніх, внутрішніх) факторів, що дозволяють всебічно дослідити одержані показники, пов’язані з господарською діяльністю використання НМА та встановити причинні залежності між ними.

Системність полягає в дослідженні показників НМА як складових динамічної системи, елементи якої пов’язані між собою та із зовнішнім середовищем. Облікова політика НМА повинна бути пов’язана з іншими елементами системи і слугувати основній меті діяльності підприємства.

Коректність полягає у використанні тих показників, які доцільні та доречні при проведенні аналізу НМА, і правильності їх розрахунків. Кількість необхідних показників повинна відповідати реальним потребам підприємства при управлінні НМА.

Послідовність полягає в поетапному проведенні аналізу НМА, що дозволяє поступово поглиблювати (за необхідності) і узагальнювати результати аналізу.

Оперативність полягає в швидкості і чіткості проведення обліково-аналітичної роботи, а також своєчасному забезпеченні менеджерів інформацією про НМА для управління і прийняття коригуючих заходів.

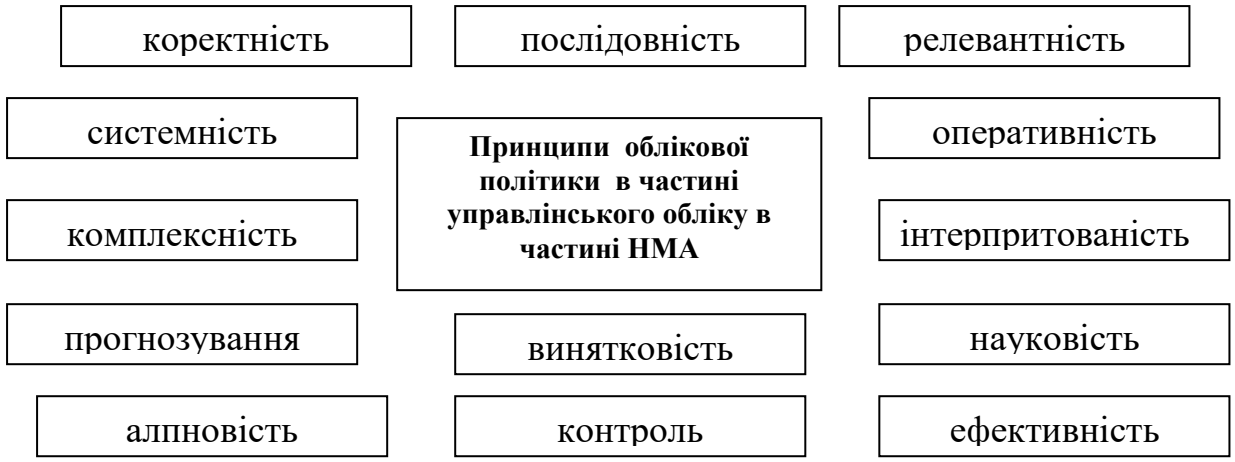


Рис. 2.1 Основні принципи облікової політики в частині управлінського обліку НМА

Інтерпритованість полягає в обґрунтуванні допустимих меж показників НМА, що дозволить швидко і правильно тлумачити результати обліково-аналітичної роботи.

Науковість полягає у безперервному зборі, переробці та аналізі науково-технічної, інноваційної, економічної інформації з метою побудови такої облікової політики, яка сприятиме бажаному рівню розвитку суб'єкта господарювання на перспективу з укріпленням позицій його конкурентоспроможності, що супроводжується впровадженням сучасних інформаційних систем, комп'ютерної техніки і технології обробки інформації з врахуванням передового зарубіжного досвіду у цих сферах

Правове забезпечення розкривається через проведення діяльності підприємства з урахуванням вітчизняних і міжнародних нормативно-правових актів. Хоча ведення управлінського обліку не регламентовано законодавчо,він повинен здійснюватися в руслі чинного правового поля.

Ефективність полягає у правильно побудованій обліковій політиці, що має забезпечувати найефективніший варіант використання НМА, а також у встановленні причинно-наслідкових зв'язків у результаті виявлення неефективного їх використання з метою покращення управління ними. Цей принцип також стосується врахування відповідності витрат, що необхідні для

проведення обліковоаналітичної роботи на підприємстві з одержаними вигодами від управлінського обліку НМА.

Релевантність полягає у тому, що облікова політика дозволяє вести управлінський облік таким чином, щоб одержана в результаті інформація могла вплинути на рішення менеджера, тобто була корисною для прийняття рішення по конкретному питанню, що також буде забезпечено необхідними показниками, відображеними у внутрішній звітності. Менеджер повинен володіти кількома альтернативними варіантами для досягнення поставленої мети.

Винятковість (особливість) полягає у тому, що у НМА відсутня матеріально-речова (фізична) структура, вони постійно ускладнюються, змінюються і виникають їхні нові види. Деякі НМА мають невизначений строк амортизації, їх ліквідаційна вартість, як правило, дорівнює нулю, вони можуть бути ідентифікованими або не ідентифікованими, для їх реалізації ринок продажу може бути нестабільний або відсутній взагалі. Проблема обліку також полягає в тому, що неідентифіковані нематеріальні активи сприяють підвищенню вартості підприємства, але у його фінансовій звітності не відображаються.

Прогнозування полягає в орієнтації облікової політики на досягнення стратегічної мети підприємства. Одним із головних його завдань може бути прогнозування можливого надходження грошових коштів на підприємство через використання відповідних НМА і реалізуватися в процесі розробки загальної фінансової стратегії підприємства. Прогнозування повинно здійснюватись перед початком поточного, оперативного планування. Принципи прогнозування і планування взаємопов’язані між собою і доповнюють один одного.

Плановість полягає у відповідності положень облікової політики загальним планам підприємства і її націленості на зростання розвитку підприємства. Вона розкривається через необхідність планування основних етапів обліково-аналітичної роботи і регулярному її проведенні для виконання планових

показників, що сприятиме зростанню фінансово-економічної діяльності підприємства, але одночасно повинна гнучко підлаштовуватися під зміни впливу зовнішніх і внутрішніх факторів. Це також стосується планування руху НМА з метою ефективного їх використання і управління грошовими потоками підприємства, що пов'язані з їх використанням. Встановлення періодів, на які буде здійснюватися оперативне, поточне планування і прогнозування обирається підприємством самостійно (оперативне планування охоплює період до кварталу, поточне планування – до одного року, а прогноз від 1 до 3 років).

Контроль полягає у порівнянні показників зовнішньої та внутрішньої (управлінської) звітності за звітними показниками (плановими, фактичними). Встановлені відхилення дозволяють критично оцінити ситуацію і вчасно внести необхідні коригування для ефективної роботи підприємства.

Інтелектуальний капітал є одним із важливіших видів ресурсів підприємств, який дозволяє їм ефективно функціонувати. На рівні підприємства інтелектуальний капітал трансформується у нематеріальні активи і є специфічним видом його основного капіталу, облікові операції з яким необхідно належним чином організувати та контролювати.

Зважаючи на те, що у системі управління нематеріальними активами підприємства задіяні різні його підрозділи, то для належної організації облікового процесу діяльність цих структурних одиниць необхідно відповідним чином регулювати та координувати.

З цією метою на підприємстві необхідно:

– утворити експертну комісію підприємства з питань управління нематеріальними активами та визначити її функції. До цих функцій можуть належати: розгляд документації та прийняття рішення щодо зарахування на баланс до складу нематеріальних активів придбаних або створених об'єктів; обґрунтування рішення щодо термінів їх використання та методу амортизації; надання пропозицій стосовно доцільності переоцінювання, ліквідації чи продажу, інвентаризації нематеріальних активів і ін.;

– забезпечити достовірне формування первісної вартості нематеріальних активів на рахунку 15 «Капітальні інвестиції». З цією метою до субрахунку 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів» необхідно, насамперед, розробити детальну класифікацію та кодування статей аналітичного обліку капітальних інвестицій на придбання та самостійне створення нематеріальних активів і передбачити чіткий порядок відкриття аналітичних рахунків для нагромадження інвестиційних витрат, як складових первісної вартості об'єктів нематеріальних активів;

– встановити порядок зарахування на баланс нематеріальних активів. У цьому контексті необхідно передбачити порядок використання типових форм первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів [1], розробити і затвердити додаткові форми документів, що слугуватимуть підставою для зарахування на баланс нематеріальних активів та встановити порядок їх заповнення;

– визначити форми облікових регістрів та порядок присвоєння реєстраційних (інвентарних) номерів обліковим об'єктам нематеріальних активів. З цією метою доцільно передбачити використання спеціальних описів інвентарних (реєстраційних) карток та описів реєстраційних (інвентарних) номерів нематеріальних активів;

– розробити, затвердити та використовувати на підприємстві форми первинних документів для оформлення результатів нарахування амортизації, дооцінювання, знижки та інших операцій з нематеріальними активами, для яких не передбачені типові форми документів;

– обрати форму обліку (журнальну, комп'ютерну тощо), передбачивши облікові регістри для системного аналітичного та синтетичного обліку нематеріальних активів і забезпечення формування звітної та аналітичної інформації для внутрішніх і зовнішніх користувачів;

– призначити відповідальних за використання та забезпечити надійне зберігання документації на право використання нематеріальних активів, зокрема патентів, ліцензійних договорів, ліцензій, креслень, комп'ютерних

програм і ін.; – визначити форми облікових регістрів (описів) та порядок здійснення оперативного обліку і контролю використання нематеріальних активів у підрозділах підприємствах;

– забезпечити систематичне проведення та відображення в обліку результатів інвентаризацій нематеріальних активів. Для цього необхідно розробити відповідні методики щодо порядку проведення та оформлення інвентаризаційних документів, призначати робочі інвентаризаційні комісії та забезпечити їх роботу, своєчасно розглядати результати інвентаризації тощо;

– у випадках виникнення у підприємства зобов'язань щодо сплати роялті юридичним особам або громадянам, необхідно передбачити критерії (показники, формули тощо), порядок їх нарахування, документального оформлення, обліку витрат, терміни оплати, оподаткування, контролю платежів тощо. Аналогічно, за наявності умов отримання доходів у вигляді роялті, слід передбачити порядок взаємодії із ліцензіатом, аналітичного та синтетичного обліку і контролю отримання коштів.

Таким чином, належна організація бухгалтерського обліку операцій з нематеріальними активами є важливою передумовою забезпечення дієвого контролю ефективного використання підприємством власних фінансових ресурсів.

У ТОВ «Кищенці» всі облікові працівники підпорядковуються головному бухгалтеру, який в свою чергу підпорядковується керівнику підприємства. Кожен бухгалтер в ТОВ «Кищенці» має спектр роботи згідно розподілу обов'язків працівників бухгалтерії.

В ТОВ «Кищенці» надходження та оприбуткування будь-якого об'єкта нематеріальних активів оформляється відповідними первинними документами.

Формування в бухгалтерському обліку інформації щодо нематеріальних активів та розкриття інформації про них у фінансовій звітності регулює П(С)БО 8 "Нематеріальні активи". Даним положенням зазначено, нематеріальний актив - немонетарний актив, який не має матеріальної форми та може бути ідентифікований [41].

Придбаний або отриманий нематеріальний актив відображається в балансі, якщо існує імовірність одержання майбутніх економічних вигод, пов'язаних з його використанням, та його вартість може бути достовірно визначена.

Нематеріальний актив, отриманий в результаті розробки, слід відображати в балансі за умов, якщо підприємство має: намір, технічну можливість та ресурси для доведення нематеріального активу до стану, у якому він придатний для реалізації або використання; можливість отримання майбутніх економічних вигод від реалізації або використання нематеріального активу; інформацію для достовірного визначення витрат, пов'язаних з розробкою нематеріального активу [3].

Бухгалтерський облік є впорядкованою системою збору, реєстрації та узагальнення в грошовому вираженні інформації щодо активів, в тому числі нематеріальних, та зобов’язання організації безперервного, шляхом суцільного, а також документального обліку всіх господарських операцій. На підставі первинних документів провадяться записи в облікових регістрах.

Первинні документи - це документи, створені у письмовій або електронній формі, що фіксують та підтверджують господарські операції, включаючи розпорядження та дозволи адміністрації (власника) на їх проведення [54].

Облікова модель відображення об'єктів права інтелектуальної власності у складі об’єкта нематеріальних активів перебуває в процесі розроблення форм раціональних для первинного спостереження та документації. Нині для обліку наявності та руху НМА застосовують типові форми, затверджені наказом Міністерства фінансів. Згідно з наказом Міністерства фінансів України від 22 листопада 2004 р. № 732 "Про затвердження типових форм первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів" [2] діють такі форми первинних документів з обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів:

Акт введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів (типова форма № НА-1);

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);

Інвентаризаційний опис об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів (типова форма № НА-4).

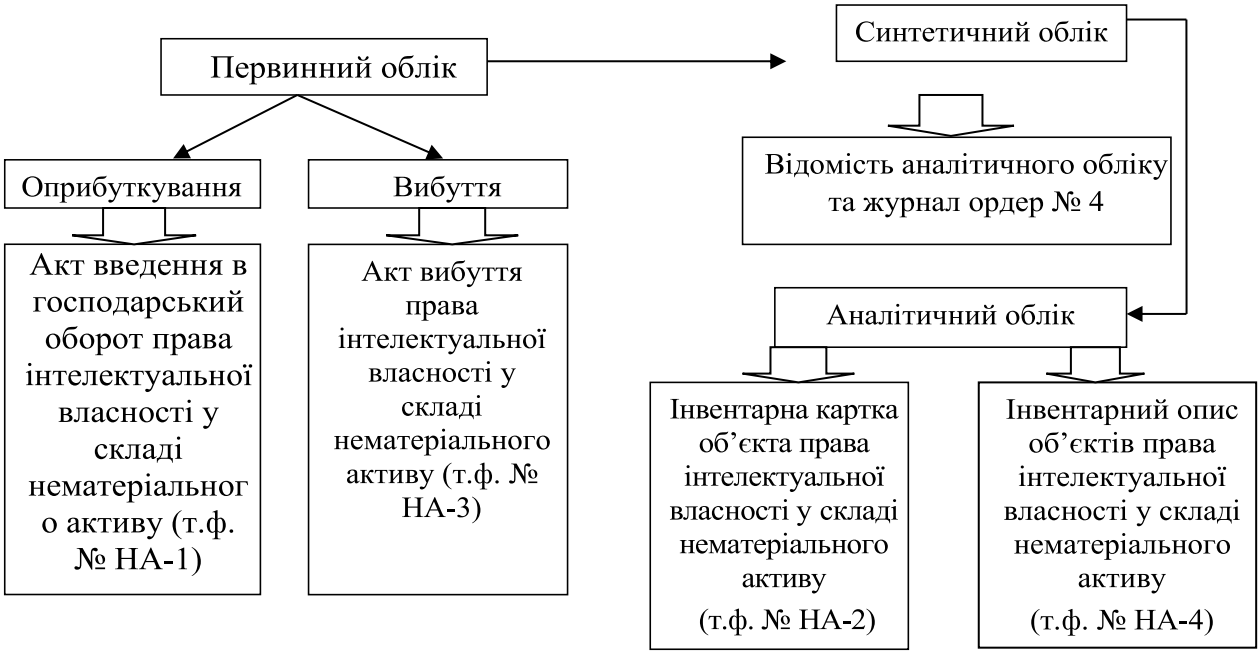


Рис. 2.2. Облікова інтерпретація етапів бухгалтерського обліку нематеріальних активів

Проаналізувавши форми первинної документації за їх сутністю та змістом, з’ясувалося, що вони на повною мірою відповідають обліковим завданням, зокрема, доцільності складання інвентарної картки форми НА-2 викликає сумнівів, оскільки об'єкт надходить в господарський обіг в основі, якого є підтверджувальні документи права власності (або користування) на об'єкт, а факт надходження цих об'єктів оформляють актом введення в господарський обіг об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів (форма НА-1).

До обов’язкових реквізитів належать: найменування підприємства, установи, від імені яких складений документ, назва документа (форми), дата і місце складання, зміст та обсяг господарської операції, одиниця виміру господарської операції (у натуральному та/або вартісному виразі), посади і прізвища осіб, відповідальних за здійснення господарської операції і правильність її оформлення, особистий чи електронний підпис або інші дані, що дають змогу ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції [47].

РОЗДІЛ 3. УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ І КОНТРОЛЮ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ

Основною причиною необхідності внесення змін у чинний порядок облікового відображення нематеріальних активів є недосконала система їх визнання та облікової оцінки, що підтверджується наявністю значного розриву між ринковою та балансовою вартістю інтелектуально-містких підприємств, що є свідченням того, що значна частина таких активів не відображається в обліковій системі підприємства або їх вартість визначається не зовсім достовірно.

Як зазначається в звіті ACCA «Tenets of good corporate reporting» (2018 р.), розрив між ринковою вартістю підприємств та чистою балансовою вартістю їх активів, зафіксованою у фінансовій звітності, становить близько 85 %. І хоча метою балансу ніколи не було розкриття оцінки вартості бізнесу, значна відмінність між цими вартостями наштовхує на думку про те, що діючі стандарти обліку потребують удосконалення. У сучасних умовах розвитку вони мають значні обмеження [12].

Існування подібної ситуації в цілому підриває репутацію бухгалтерського обліку як соціально-економічного інституту, погіршуючи рівень прозорості фінансової звітності, та піддає сумніву можливість облікової системи забезпечувати надання реальної оцінки вартості підприємства.

Пропонується вдосконалення рахунку 12 «Нематеріальні активи» відповідними субрахунками, а саме: додати такі субрахунки, як «Поточні» та «Довгострокові» нематеріальні активи (табл. 3.1).

Додані субрахунки дадуть змогу більш чітко розмежувати нематеріальні активи за строком їх використанням, що має важливе значення під час нарахування амортизації на дані об’єкти обліку.

Таблиця 3.1

Удосконалений рахунок 12 «Нематеріальні активи»

Рахунок (субрахунок) другого порядку	Рахунок (субрахунок) третього порядку	Назва субрахунку
121	Права користування природними ресурсами	
	121.1	Поточні
	121.2	Довгострокові
122	Права користування майном	
	122.1	Поточні
	122.2	Довгострокові
123	Права на комерційні позначення	
	123.1	Поточні
	123.2	Довгострокові
124	Права на об’єкти промислової власності	
	124.1	Поточні
	124.2	Довгострокові
125	Авторське право та суміжні з ним права	
	125.1	Поточні
	125.2	Довгострокові
127	Інші нематеріальні активи	
	127.1	Поточні
	127.2	Довгострокові

Характеристика типових форм первинного обліку наявності та руху об’єктів нематеріальних активів унаочнює табл. 3.2.

Таблиця 3.2 свідчить, що дублювання інформації в документах ускладнює формування облікових відомостей. Аналітичний облік об'єктів НМА доцільно вести на підставі оформлених актів, складених у відповідності з окремими групами нематеріальних активів, які обліковують на субрахунках рахунку 12 "Нематеріальні активи".

Доцільним є до обов’язкових реквізитів (самостійно створених бланків первинного документу з обліку НМА) додати номер документа, він відіграє суттєву роль в самому процесі документообігу, оскільки, дозволяє полегшити пошук пов’язаних з рухом конкретного об’єкту документів та зменшує вірогідність шахрайства, у зв’язку з посиленням контрольної функції обліку.

Таблиця 3.2

Типові форми первинного обліку об’єктів нематеріальних активів та порядок їх застосування

№ та назва форми документа	Сфера застосування	Підстава для оформлення	Де та коли складається документ	Хто складає та 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)	Складається в день введення в експлуатацію об’єкта за містом його експлуатації	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 (ф. № НА-1); Акт вибуття (ліквідації) об’єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів (ф. № НА-3)	Складається в бухгалтерії по мірі надходження НМА	Заповнює бухгалтер з обліку НА в 1 примірнику на кожен об’єкт чи групу об’єктів НМА
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	Складається в день вибуття (ліквідації) об’єкта за містом його експлуатації	Складає у 2-х 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 знаходженням 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 якими оформлені (підтверджені) майнові права	Складається в день здійснення інвентаризації за місцем експлуатації об’єкта	Складає в одному примірнику призначена інвентаризаційна комісія

Доцільним є до обов’язкових реквізитів (самостійно створених бланків первинного документу з обліку НМА) додати номер документа, він відіграє суттєву роль в самому процесі документообігу, оскільки, дозволяє полегшити пошук пов’язаних з рухом конкретного об’єкту документів та зменшує вірогідність шахрайства, у зв’язку з посиленням контрольної функції обліку. Щодо надходження об'єктів права інтелектуальної власності, доцільно оформляти не уніфікованим документом, а конкретним, а саме, уніфікувати форму № НА-1 на декілька форм, які б відобразили інформацію за групами нематеріальних активів (за аналітичним обліком).

Для 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.

Слід також змінити назву форми НА-3 "Акт вибуття (ліквідації) об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів" на "Акт списання об'єкта нематеріальних активів", оскільки, термін "ліквідація" можна застосовувати лише до об'єктів, що мають форму матеріального вираження.

Одним із варіантів розвитку (удосконалення) системи обліку щодо охоплення нею всіх нематеріальних активів та їх вираження сумою інтелектуального капіталу є облікова модель «Бухгалтерський облік для майбутнього» («Accounting for the future» (AFTF)).

Ця модель розроблена як особливе знаряддя для формування бухгалтерської фінансової звітності про вартість підприємства на засадах вживання техніки бюджетування капіталу підприємства. Облікова модель «інтелектуальний коефіцієнт доданої вартості» (Value added intellectual coefficient (VAIC)) є сукупністю індикаторів для вимірювання доданої вартості, що генерується розумовим капіталом підприємства. в основу розроблення цієї моделі довірено гіпотезу, що додана вартість є головним індикатором перетворень нематеріальних активів в ринкові активи фірми.

За даними тематично-наукових досліджень, створених у сфері бухгалтерського обліку, наступний розвиток облікового відображення нематеріальних активів пов’язується з їх позабалансовим обліком. Проте базові засади позабалансового обліку в сегменті нематеріальних активів і неопрацьоване правове врегулювання реєстрації операцій на позабалансових рахунках зумовлюють потребу в модернізації цього обліку, розробленні теоретико-методичних підходів до його організації та ведення [7].

Неспроможність системою обліку агрегувати об’єкти інтелектуального капіталу, а фінансовою звітністю за сучасної стандартизації надати ринковим інституціям формалізовану його оцінку і, разом з нею, вартісну характеристику компанії зумовлює використання слабоформалізованих інформаційних моделей.

У сьогоденній практиці користуються Balanced Scorecard, Value Reporting, Enterprise Value Map, Value Explorer та ін.; сформульована також концепція «облік людських ресурсів» (Human Resources Accounting – е. Фламмхольтц) [12].

Потрібно брати до уваги зарубіжний досвід, так як інститут інтелектуальної власності там явився раніше і адекватно вивчається він там довше. Виходячи із зарубіжних нормативних документів, для систематизації нематеріальних активів застосовують два критерії: ідентифікованість (виходячи з цього нематеріальні активи поділяють на ідентифіковані та неідентифіковані) та шлях надходження на підприємство (відповідно надійшли зовні чи створені

на підприємстві). Розглянемо ідентифікованість як перший критерій, відповідно до якого виділяють дві категорії нематеріальних активів: ідентифіковані, від яких можна чітко визначити майбутні економічні вигоди (окремо чи спільно з правами на них) та не ідентифіковані, які створюють гудвіл. Наступним критерієм приймається шлях надходження активів на підприємство.

Наведене вище зумовлює необхідність пошуку шляхів удосконалення порядку визнання, оцінки та облікового відображення внутрішньо створених нематеріальних активів підприємств, зокрема, особливої уваги потребує розгляд критеріїв визнання досліджень та розробок, які здійснюються в процесі створення таких активів.

Визнання нематеріальних активів в обліку згідно з МСБО 38 та П(С)БО 8 ґрунтується на загальному принципі визнання, який застосовується до витрат, що спочатку були понесені для придбання або створення власними силами підприємства нематеріального активу, а згодом до витрат, що можуть бути понесені для розширення, доповнення, заміни частини та обслуговування такого нематеріального активу.

Якщо розглядати нематеріальні активи, що створюються підприємством самостійно, тобто внутрішньо створені (генеровані) нематеріальні активи, то крім критеріїв визнання і вимог щодо первісної оцінки нематеріального активу, підприємству також необхідно дотримуватися вимог обліку таких активів на етапі дослідження та на етапі розробки.

Як в МСБО 38, так і П(С)БО 8 наводяться ідентичні визначення понять «дослідження» (або етап дослідження) і «розробка» (або етап розробки). Відповідно до МСБО 38 витрати на дослідження або на етапі дослідження внутрішнього проєкту визнаються витратами того періоду, в якому вони були понесені. У цьому випадку нематеріальний актив не визнається. Це пов’язано з тим, що на цьому етапі підприємству дуже складно точно оцінити майбутнє надходження економічних вигід. Якщо у підприємства виникають труднощі з відокремленням етапу дослідження від етапу розробки, то витрати

внутрішнього проєкту на створення нематеріального активу слід визнавати аналогічно до етапу дослідження.

На етапі розробки нематеріальний актив можна визнати лише за умови надання підприємством підтвердження виконання таких умов: існує технічна можливість довести створений нематеріальний актив до стану, придатного до використання чи продажу; є підтвердження щодо завершення створення нематеріального активу і подальшого його використання або продажу; здатність підприємства використовувати або продати такий актив; генерування майбутніх економічних вигід – довести існування ринку для такого нематеріального активу або підтвердити його корисність для підприємства, якщо він буде використовуватися внутрішньо; підприємство володіє достатніми технічними, фінансовими та іншими ресурсами для завершення розробки, її використання чи продажу; можна достовірно оцінити витрати, понесені на розробку нематеріального активу [5]. Складність полягає в тому, що виконання наведених вище умов багато в чому залежить від намірів керівництва підприємства, специфіки діяльності з розробки та діяльності підприємства в цілому, оцінки ймовірних майбутніх економічних вигід, а також від схильності суб’єктів організації обліку до здійснення опортуністичної поведінки.

Доказом відповідності наведеним вище умовам можна вважати: наявність бізнес-плану з поданням необхідних технічних, фінансових та інших ресурсів і здатності підприємства забезпечити ці ресурси; підтвердження з боку кредитора його намірів фінансувати розробку може бути свідченням наявності зовнішнього фінансування; системою обліку витрат підприємства, яка може забезпечити достовірну оцінку витрат на створення нематеріального активу власними силами [5].

Створені підприємством бренди, заголовки, назви видань, переліки клієнтів та інші подібні об’єкти не можна обліковувати у складі нематеріальних активів згідно з П(С)БО та МСБО. За своєю сутністю вони не можуть бути відділені від витрат на розвиток бізнесу в цілому, отже, достовірна оцінка у цьому випадку неможлива, також досить складно визначити, чи будуть вони

приносити економічні вигоди в майбутньому. В той же час, як свідчить проведений Т.О. Завалій аналіз [12], значна кількість американських компаній відображає в фінансовій звітності клієнтські нематеріальні активи (відносини з клієнтами, торгові марки, клієнтські списки, бренди, договори з клієнтами, портфелі замовлень, клієнтські бази тощо), однак залишається незрозумілим, чи були вони створені самостійно, чи були визнані в результаті об'єднань підприємств або відбулось їх придбання зі сторони.

До складу собівартості внутрішньо створеного нематеріального активу включаються матеріали та послуги, виплати працівникам, гонорари за реєстрацію юридичного права, амортизація патентів та ліцензій, відсотки, згідно з критеріями визнання в МСБО 23. До собівартості нематеріального активу, створеного власними силами, не можна включати наступні види витрат: витрати на продаж, на навчання працівників експлуатувати актив; загальні накладні витрати; адміністративні витрати; ідентифіковані недоліки та початкові операційні збитки, що їх зазнають до того, як актив досягне запланованої ефективності [5]. МСБО 38 забороняє включати до собівартості нематеріального активу первісно визнані витрати, тобто відновлювати їх у вартості новоствореного активу.

Проведений аналіз пропозицій дослідників до удосконалення облікового відображення витрат на дослідження і розробки нематеріальних активів дозволив їх об'єднати в два основні кардинально відмінних підходи: 1) визнання нематеріального активу, тобто капіталізація витрат на його створення; 2) невизнання на окремому рахунку виникнення нового нематеріального активу, а списання витрат на його створення на фінансові результати. Всі існуючі пропозиції стосуються одного або іншого з підходів, або є їх сполученням, що на сьогодні реалізовано в чинних національній та міжнародній моделях облікового регулювання. Під час удосконалення методики бухгалтерського обліку витрат на дослідження та розробки і їх відображення в фінансовій звітності в першу чергу необхідно зрозуміти їх важливість у діяльності підприємств, зокрема, чи існує певна залежність такого

об’єкта обліку із результатами основної діяльності підприємств в умовах сьогодення.

Оскільки удосконалення облікового законодавства є складним і довготривалим процесом, на заваді якому стоїть як консерватизм наукової спільноти, так і бюрократизм суб’єктів регулювання національних і міжнародних облікових систем, з метою забезпечення існуючих на сьогодні інформаційних потреб в частині внутрішньо створених нематеріальних активів запропоновано такі «м’які» шляхи удосконалення системи обліку: 1) облік понесених на створення нематеріальних активів витрат на окремих спеціально створених позабалансових рахунках (накопичення витрат за тими об’єктами, які заборонено капіталізувати згідно з П(С)БО); 2) використання спеціальних рахунківекранів, які дозволяють акумулювати інформацію про процес створення нематеріальних активів підприємства в розрізі їх видів у межах окремого звітного періоду. Використання двох наведених вище шляхів організації обліку дозволяє забезпечити надання інформації про процес створення нематеріальних активів на підприємстві та може використовуватися для формування інтегрованої звітності, усуваючи окремі недоліки в чинній системі облікового регулювання в частині обліку витрат на дослідження та розробки нематеріальних активів.

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.

На рисунку 3.1 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. 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, з нашої точки зору, 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 про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій**:**

- 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;

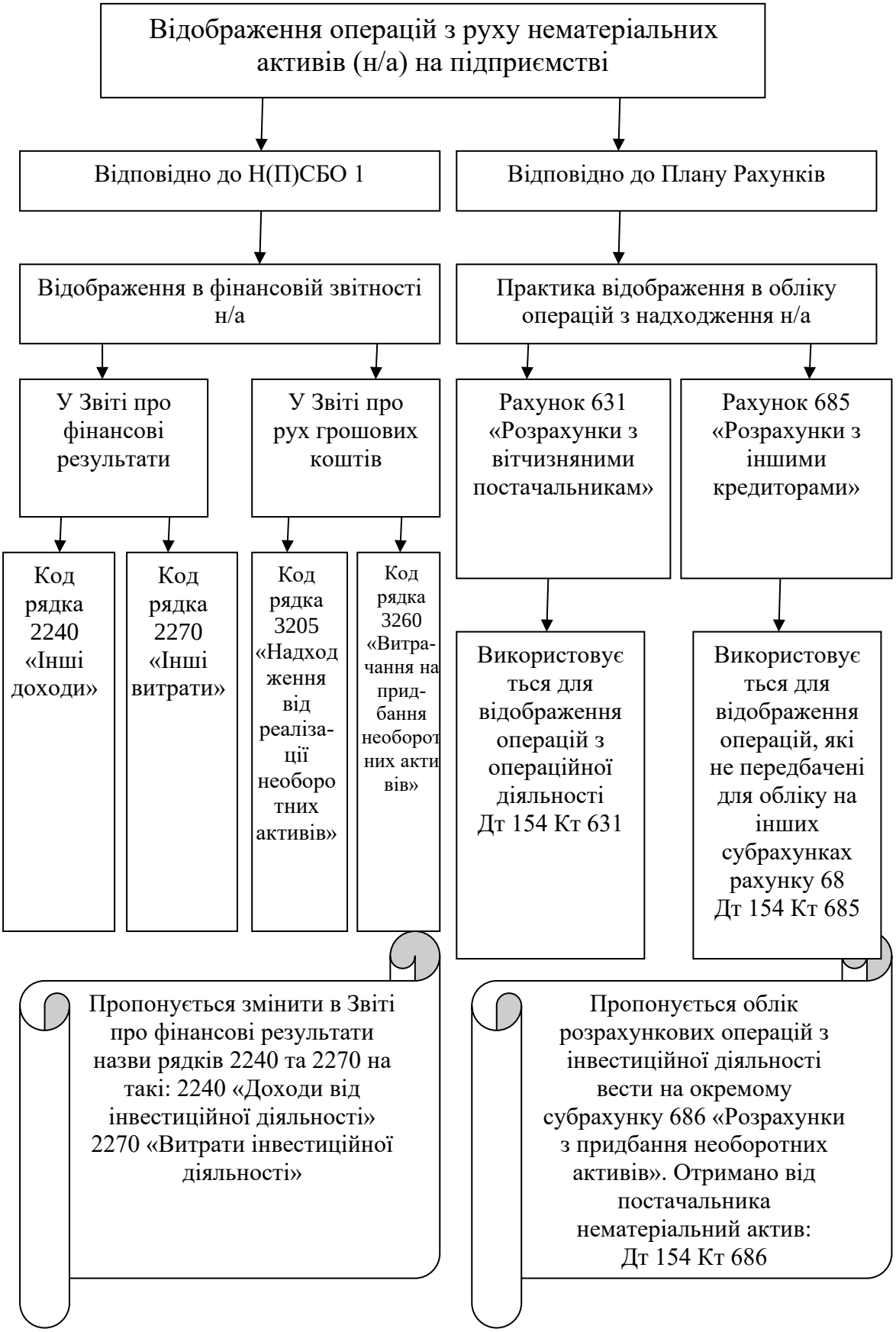


Рис. 3.1. Пропозиції щодо удосконалення обліку та відображення в фінансовій звітності операцій з руху нематеріальних активів

- 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».

Інституційна взаємодія обліку й аналізу нематеріальних активів, як і будь-яких інших об’єктів обліку й аналізу, проявляється у зв’язку: документування → облік → контроль → підтвердження достовірності даних → звітність → імпорт даних для аналізу. Ключова роль у цьому взаємозв’язку належить контролю, адже він забезпечує достовірність облікової інформації. Функція контролю досягається шляхом проведення інвентаризації.

Завдання та методика інвентаризації нематеріальних активів зводяться до наступного:

1) конкретизація переліку об’єктів, що підлягають інвентаризації та відповідають критеріям визнання нематеріального активу;

2) ідентифікація об’єктів права інтелектуальної власності шляхом виявлення документів, що засвідчують права власності;

3) перевірка чинності документів, щодо правомірності набуття прав та строків користування нематеріальними активами;

4) інвентаризаційні процедури щодо виявлення наявності та встановлення взаємозв’язку між «правами на об’єкти» і «об’єктами права», документування інвентаризаційного процесу; 5) виявлення, визнання та документування результатів інвентаризації [17].

У ході інвентаризації може бути виявлено невідповідність «об’єктів права» і «прав на об’єкти» господарських засобів підприємства, що обліковуються як нематеріальні активи. Виправлення зазначеного недоліку суттєво покращить показники фінансової звітності, що беруться за основу для аналізу. Таким чином буде забезпечена достовірність аналітичних показників, що в подальшому використовуватимуться управлінським персоналом підприємства.

Контроль об’єктів нематеріальних активів – це перевірка правильності оформлення первинних юридичних облікових документів та організації бухгалтерського обліку цих об’єктів на підприємстві.

Контроль нематеріальних активів в в ТОВ «Кищенці» доцільно проводити за запропонованою схемою (рис. 3.2).

Особливу увагу під час проведення внутрішнього контролю в ТОВ «Кищенці» 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, 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.



Рис. 3.2 Схема проведення контролю нематеріальних активів в ТОВ «Кищенці»

Первинні документи з обліку операцій в ТОВ «Кищенці», 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.).

Контролеру 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.).

Слід зазначити, що у ході проведення внутрішнього контролю 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.

Застосування комплексного підходу щодо проведення внутрішнього контролю нематеріальних активів в ТОВ «Кищенці» дозволить розробити ефективну політику управління та своєчасно вживати заходи щодо покращення операцій з нематеріальними активами на підприємстві.

Отже, розробка науково обґрунтованих методичних рекомендацій щодо бухгалтерського обліку й контролю нематеріальних активів, а також удосконалення рахунку 12 «Нематеріальні активи» дасть змогу підприємствам: більш раціонально організовувати документообіг; самостійно обґрунтовувати та розробляти облікову політику; підвищувати аналітичність і достовірність

облікових даних; своєчасно формувати інформацію, необхідну для управління нематеріальними активами та визначення резервів підвищення ефективності їх використання.

ВИСНОВКИ

Поглиблення інтеграційних процесів та розширення зв’язків з іноземними контрагентами продукує необхідність організації характерної для них системи бухгалтерського обліку, тісно інтегрованої з міжнародними стандартами, оцінкою аналітичних можливостей і переваг інформації, що міститься в бухгалтерській звітності, максимального використання її зовнішніми і внутрішніми користувачами в своїх інтересах.

Оскільки нематеріальні активи в даний час залишаються досить новими об’єктами вітчизняної системи обліку та аналізу, але мають велике значення у виробничо-фінансовій діяльності підприємства, то саме у цих умовах підприємства зіштовхуються з рядом проблемних питань, пов’язаних з бухгалтерським обліком операцій, із їх рухом та оцінкою, а саме з неопрацьованістю окремих законодавчих і нормативних документів, які регулюють їх облік, недостатністю в економічній літературі глибоких наукових і методичних розробок із досліджуваних питань

Проведений аналіз дає змогу зробити висновок, що результати фінансової діяльності ТОВ «Кищенці» за період 2018-2022 рр. дещо погіршились. Чистий дохід зріс у 1,5 рази, собівартість реалізованої продукції – в два рази.

Нематеріальні активи займають значну частку у вартості майна, а саме: питома вага відносно необоротних активів на кінець 2022 року становила 0,78 % і за досліджуваний період зросла на 0,724 в.п. У валюті балансу нематеріальні активи мають тенденцію до зростання на 0,468 в.п. за 2018-2022 рр.

Вартість нематеріальних активів ТОВ «Кищенці» збільшилась у 2022 р. на 3479 тис. грн., у порівнянні із 2018 р., що є позитивними явищем для підприємства, це пов’язано з оформленням прав на користування договором оренди землі.

Пропонується вдосконалення рахунку 12 «Нематеріальні активи» відповідними субрахунками, а саме: додати такі субрахунки, як «Поточні» та

«Довгострокові» нематеріальні активи. Додані субрахунки дадуть змогу більш чітко розмежувати нематеріальні активи за строком їх використанням, що має важливе значення під час нарахування амортизації на дані об’єкти обліку.

Дублювання інформації в документах ускладнює формування облікових відомостей. Аналітичний облік об'єктів НМА доцільно вести на підставі оформлених актів, складених у відповідності з окремими групами нематеріальних активів, які обліковують на субрахунках рахунку 12 "Нематеріальні активи".

Доцільним є до обов’язкових реквізитів (самостійно створених бланків первинного документу з обліку НМА) додати номер документа, він відіграє суттєву роль в самому процесі документообігу, оскільки, дозволяє полегшити пошук пов’язаних з рухом конкретного об’єкту документів та зменшує вірогідність шахрайства, у зв’язку з посиленням контрольної функції обліку. Щодо надходження об'єктів права інтелектуальної власності, доцільно оформляти не уніфікованим документом, а конкретним, а саме, уніфікувати форму № НА-1 на декілька форм, які б відобразили інформацію за групами нематеріальних активів (за аналітичним обліком).

Для 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.

Слід також змінити назву форми НА-3 "Акт вибуття (ліквідації) об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів" на "Акт списання об'єкта нематеріальних активів", оскільки, термін "ліквідація" можна застосовувати лише до об'єктів, що мають форму матеріального вираження.

Одним із варіантів розвитку (удосконалення) системи обліку щодо охоплення нею всіх нематеріальних активів та їх вираження сумою інтелектуального капіталу є облікова модель «Бухгалтерський облік для майбутнього» («Accounting for the future» (AFTF)).

Ця модель розроблена як особливе знаряддя для формування бухгалтерської фінансової звітності про вартість підприємства на засадах

вживання техніки бюджетування капіталу підприємства. Облікова модель «інтелектуальний коефіцієнт доданої вартості» (Value added intellectual coefficient (VAIC)) є сукупністю індикаторів для вимірювання доданої вартості, що генерується розумовим капіталом підприємства. в основу розроблення цієї моделі довірено гіпотезу, що додана вартість є головним індикатором перетворень нематеріальних активів в ринкові активи фірми.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Андросова О.Ф., Калугіна К.А. Методика аудиту основ, них засобів і нематеріальних активів та її вплив на якість аудиту // Вісник Хмельницького національного університету. 2011. № 3. Т. 3. С. 250- 255.

2. Банасько Т.М. Бухгалтерський облік і контроль нематеріальних активів: оцінка та порядок відображення: автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.00.09 / Житомир. держ. технол. ун-т. Житомир, 2010. 18 с.

3. Банасько Т.М. Проблеми та перспективи дослідження нематеріальних активів в україні // Економіст. 2014. № 2. с. 30-33.

4. Безкоровайна Л.В. Проблеми ідентифікації та оцінки нематеріальних активів // Вісник ОНУ ім. І.І. Мечникова. 2019. Т4. Вип. 1(74). С. 109-113.

5. Великий Ю.В. Внутрішній контроль і аудит в Україні. Інвестиції: практика та досвід. 2017. № 7. С. 5-7

6. Голов С.В. Справедлива вартість та її місце в системі оцінок бухгалтерського обліку. Бухгалтерський облік і аудит. 2007. № 4. С. 13–18.

7. Гороховець Ю.А. Підходи щодо удосконалення обліку нематеріальних активів потребам вартісноорієнтованого управління / Ю.А. Гороховець // Вісник ЖДТУ. 2017. № 2 (80). С. 3–7.

8. Дорожко Г.К., Балашова О.В. Проблеми ідентифікації об’єктів інтелектуальної власності в бухгалтерському обліку. Теоретичні і практичні аспекти економіки та інтелектуальної власності. 2013. Вип. 1 (3). С. 51–54. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Tpaeiv_2013_1%283%29__11 (дата звернення: 01.10.2019).

9. Дядюн О.О. Особливості здійснення внутрішнього контролю нематеріальних активів підприємства // Економіка. Фінанси. Право. 2019. 10. С.6-13.

10. Євдокимов в.в. інтелектуальна власність у системі бухгалтерського обліку // Торгівля, комерція, підприємництво. збірник наукових праць львівської комерційної академії. 2012. вип. 14. с. 186-191.

11. Жураковська І.В. Особливості відображення в обліку витрат на дослідження і розробки інтелектуальної власності / І.В. Жураковська [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://intkonf.org/zhurakovska-ivosoblivosti-vidobrazhennya-v-obliku-vitrat-na-doslidzhennya-i-rozrobki-intelektualnoyi-vlasnosti/

12. Завалій Т.О. Аналітична оцінка клієнтського капіталу світових компаній-лідерів /// Економіка, управління та адміністрування. – 2020. – № 1 (91). С. 27–37. 4. Фармацевтика України : інфографічний атлас [Електронний ресурс]. – Режим доступу : https://businessviews.com.ua/ru/get_file/id/the-infographics-report-pharmaceutical-industry-of-ukraine-2017_2.pdf.

13. Зінченко О.В. Аналіз використання нематеріальних активів на підприємствах // URL: https://er.knutd.edu.ua/bitstream/123456789/9243/1/20180427_301.pdfhttps://er.knutd.edu.ua/bitstream/123456789/9243/1/20180427_301.pdf

14. Інструкція з бухгалтерського обліку основних засобів і нематеріальних активів банків України, затверджена Поста-новою Правління НБУ від 20 грудня 2005 р. № 480. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0040-06 (дата звер-нення: 28.02.2019).

15. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена Наказом МФУ від 30 листопада 1999 р. № 291. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99 (дата звернення: 01.03.2018).

16. Каменська Т.О., Редько О.Ю. Внутрішній контроль і аудит в управлінні: практ. посіб.; Наук. шк. аудиту, Нац. Центр Обліку та Аудиту. Київ: ДП «Інформ.-аналіт. агентство», 2015. 375 с.

17. Канцедал Н. А. Особливості методики інвентаризації нематеріальних активів та визнання її результатів. Облік і фінанси. 2014. №4 (66). С. 29-34. URL: http://www.afj.org.ua/ua/article/219/ (дата звернення: 20.03.2020)

18. Карелова О.В. актуальні проблеми обліку та оцінки нематеріальних активів // Зб. наук. пр. студ. та магістрантів екон. ф-ту кам'янець-Поділ. нац. ун-ту ім. івана огієнка Кам'янець-Подільський, 2014. Вип. 8. с. 50-54.

19. Карп'як Я.С., Карп'як О.Я., Ріжко Л.І. Організація аудиторської перевірки нематеріальних активів промислових підприємств // Вісник національного університету "Львівська політехніка". 2012. № 721. С. 99-102

20. Килівник І.С. Основні проблеми обліку нематеріальних активів на авіатранспортних підприємствах // Економічний простір. 2013. № 74. с. 232-240.

21. Коба О.В., Софієнко А.О., Чиж А.І. Визнання, ідентифікація і класифікація нематеріальних активів // Економіка і регіон: наук. вісн. ПолтнТу. Полтава: ПолтнТу, 2015. № 6. с. 136-142.

22. Куцик П.О. Особливості ідентифікації нематеріальних активів у банківському секторі // Науковий вісник Полтавського університету економіки і торгівлі. 2013. № 4(60). С. 165-171.

23. Левченко Н.М., Понікарова Н.С. Удосконалення методики аудиту нематеріальних активів з метою систе, матизації результатів аудиторських процедур // Вісник Хмельницького національного університету. 2011. № 2. Т. 1. С. 118-121.

24. Легенчук С.Ф., Очередько В.Р. Внутрішньо створені нематеріальні активи: особливості визнання та напрями удосконалення бухгалтерського обліку // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. 2020. Вип. 2(46). С.24-31

25. Лепетан І. М., Лаврова М. Р. Визнання нематеріальних активів у обліковій політиці підприємства. Ефективна економіка. 2019. № 12. URL: http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=7488 (дата звернення: 24.11.2020)

26. Лисиця В.І., Алєксєєва С.О. Бухгалтерський облік нематеріальних активів: проблеми та шляхи їх вирішення // Економічні проблеми сталого розвитку: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції імені проф.

Балацького о.Ф., м. суми, 27 травня 2015 р. / за заг. ред.: о.в. Прокопенко, М.М. Петрушенка. Суми: СУМДУ, 2015. с. 367-368.

27. Любенок Н.О. Облік і контроль об'єктів права інтелектуальної власності: автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.00.09 / Київ. нац. економ. ун-т. Київ, 2013. 16 с.

28. Малярчина В.Д., Прокопович Л.Б. Проблеми обліку нематеріальних активів в Україні // Молодий вчений. 2018. № 1(53). С.921-925.

29. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку нематеріальних активів, затверджені Наказом МФУ від 16 листопада 2009 р. № 1327. URL: https://zakon.help/law/1327 (дата звернення: 01.03.2019).

30. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 38 «Нематеріальні активи» від 1 січня 2012 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_050 (дата звернення: 27.02.2019).

31. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 38 «Нематеріальні активи» URL: https://zakon.help/article/mizhnarodnii-standart-buhgalterskogo-obliku-38.

32. Міжнародний стандарт фінансової звітності 13 «Оцінка справедливої вартості» від 1 січня 2013 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_068 (дата звернення: 27.02.2019).

33. Модель внутрішнього контролю COSO. URL: https://kyivaudit.gov.ua/vr/ka/index.nsf/b3ee4ef4a4e9ca24c225c210037e49a/aa6dcb289a036c48c225801e004e635f/$FILE/C OSO%20presentation_v6.pdf.

34. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 122 «Нематеріальні активи», затверджене Наказом МФУ від 12 жовтня 2010 р. № 1202. URL:https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1018-10 (дата звер-нення: 27.02.2019).

35. Облікова політика підприємства // http://www.visnuk.com.ua/ua/pubs/id/9425

36. Озеран В. Актуальні проблеми обліку витрат на інновації / В.Озеран, В.Гик // Бухгалтерський облік і аудит. 2013. № 12. С. 21–29.

37. Пальцун І.М., Тохтарова Н.М. Методологічний підхід до аудиту інформації про нематеріальні активи в межах міжнародних концепцій оцінки ефективності системи внутрішнього контролю. Економічні науки. Сер.: Облік і фінанси. 2012. Вип. 9(3). С. 9-19.

38. Первій І.В. Аналіз сучасних проблем обліково-аналітичного забезпечення створення комп'ютерних програм / І.В. Первій // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу : міжнар. збірник наукових праць. 2014. № 3 (30). С. 277–289.

39. Побережець О.В. Ідентифікація та класифікація нематеріальних активів та проблеми їх визначення / О.В. Побережець, К.В. Іванова // Економіка: реалії часу. 2012.№ 2(3). С. 98-104

40. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 «Об'єднання підприємств», затверджене Наказом МФУ від 7 липня 1999 р. № 163. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0499-99 (дата звернення: 28.02.2019)/

41. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи», затверджений Наказом Міністерства фінан-сів України від 18 жовтня 1999 р. № 242. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99 (дата звернення: 01.03.2019).

42. Про державне регулювання діяльності у сфері трансферу технологій : Закон України від 9 грудня 2015 р. № 766-VIII.

43. Радіонова і.Ф. інтелектуальний капітал та потенціал економіки: розмежування понять і явищ / і.Ф. радіонова, в.і. ісик // актуальні проблеми економіки. 2011. № 10(124). С. 56-66.

44. Райковська І.Т. Економічний аналіз забезпеченості та ефективності використання нематеріальних активів: методичний підхід.Вісник ЖДТУ. № 1 (47). URL: http://ven.ztu.edu.ua/article/view/94249(дата звернення: 20.03.2020).

45. Рилєєв С.В., Романчук А.Л. Нематеріальні активи: окремі нормативно-правові аспекти обліку // Науковий вісник Буковинського державного фінансово-економічного університету. Економічні науки. 2013. Вип. 1. С. 368-374.

46. Сенчук Т. Облік витрат на дослідження і розробку нового виду продукції // Економічний аналіз. 2010. № 6. С. 326–329.

47. Старко І.Є. Облік і контроль нематеріальних активів в системі управління діяльністю підприємства: автореф. дис. … канд. екон. наук: спец.: 08.00.09 – бухгалтерський облік аналіз та аудит. Львівська комерційна академія, 2015. 20 с.

48. Старко І.Є. Особливості організації управлінського контролю нематеріальних активів. Соціально-економічні проблеми сучасного періоду України. 2016. Вип. 1. С. 134- 137.

49. Столяр Л.Г. Внутрішньогосподарський контроль та внутрішній аудит у системі управління підприємством. Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту. Економічні науки. 2010. Вип. 4. С. 334-338.

50. Столярчук Н.М. Облік капітальних витрат в об’єкти інтелектуальної власності // Облік і фінанси. 2018. № 4 (82). С. 70–76.

51. Стояненко. І.В. Управління нематеріальними активами підприємства: сучасні реалії та перспективи розвитку. Ефективна економіка. № 7, 2013. URL: http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=2196 (дата звернення 20.03.2020).

52. Тарасенко Л.О. Особливості аудиту нематеріальних активів: аналітичні процедури та інспектування. Економічний аналіз. 2017. № 2. Т. 27. С. 201-208.

53. Яременко Л.М., Пономаренко Я.А. Організація і методологія бухгалтерського обліку та аудиту нематеріальних активів // Агросвіт. 2019. № 20. С.76-81.

54. Ярміш О.В. Облік нематеріальних активів по міжнародним і національним стандартам URL : http://www.rusnauka.com/35_OINBG_2012/ Economics/7_122052.doc.htm.

55. Ясишена В.В. Економічний зміст та класифікація нематеріальних активів для цілей бухгалтерського обліку // Ефективна економіка. 2013. № 8. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/143-16 (дата звернення: 28.02.2019).

56. Ясишена В.В. Принципи облікової політики нематеріальних активів // Інноваційна економіка. 2019. № 3-4. С.156-162

57. Ясишина В. Проблеми обліку і звітності нематеріальних активів через призму методів бухгалтерського обліку // Вісник Тернопільського національного економічного університету. 2020. № 1. С.171-186