

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ТЕРНОПІЛЬСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ
УНІВЕРСИТЕТ**

Факультет обліку і аудиту

Кафедра економічної експертизи та аудиту бізнесу

МАЧУЛЯНСЬКА Діана Сергіївна

АНАЛІЗ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ ПІДПРИЄМСТВА

спеціальність – 6.030509 «Облік і аудит»

освітньо-професійна програма – Контроль і ревізія

Випускна кваліфікаційна робота за ступенем «бакалавр»

Тернопіль-2019

ЗМІСТ

ВСТУП	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ ПІДПРИЄМСТВА	6
1.1. Сутність поняття «нематеріальні активи» та їх класифікація	6
1.2. Оцінка та переоцінка нематеріальних активів	17
1.3. Методика аналізу використання нематеріальних активів підприємства	26
Висновки до розділу 1	31
РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА АНАЛІЗУ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ ВІТЧИЗНЯНИХ ПІДПРИЄМСТВ	33
2.1. Аналіз структури нематеріальних активів.....	33
2.2. Аналіз надходження, зносу та вибуття нематеріальних активів	40
2.3. Методичні особливості аудиту нематеріальних активів	53
Висновки до розділу 2	58
ВИСНОВКИ	61
СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ	64
ДОДАТКИ	Error! Bookmark not defined.

ВСТУП

Актуальність теми. Для вітчизняних підприємств ключовим фактором успіху в бізнесі є нематеріальні активи, адже в них містяться ідеї ведення господарської діяльності, пропонованого продукту, технології організації виробництва і управління підприємством. Вони є основою стійкості і конкурентоспроможності створеного або діючого бізнесу. Глобалізаційні процеси в економіці змістили конкуренту боротьбу від доступу до дешевих матеріальних ресурсів до володіння унікальними нематеріальними активами, які дозволяють виготовляти сучасну продукцію та задовольняти потреби споживачів, збільшуючи обсяги реалізації продукції, товарів і послуг. Тому для ефективного управління наявними на підприємстві нематеріальними активами необхідним є не лише формування достовірної та релевантної облікової інформації про них, а також економічний аналіз їх сучасного стану й ефективності використання.

Однією з дискусійних тем щодо нематеріальні активи є їх облік та аналіз, адже їх сутність залежить від потреб управлінського апарату, мети аналізу та галузевих особливостей діяльності підприємства. Тому особливої актуальності набуває дослідження сутності нематеріальних активів та їх ролі у підвищенні конкурентоспроможності підприємства шляхом проведення детального аналізу.

Теоретико-методичним аспектам аналізу нематеріальних активів приділяють увагу значна кількість іноземних та вітчизняних науковців, серед яких Ю. Гороховець, Т. Книщенко, С. Легенчук, О. Літвінов, О. Романенко, Р. Каплан, С. Кузубов, Д. Нортон, Р. Рейлі, О. Романенко, С. Єрмак. Однак, слід зазначити, що в результаті євроінтеграційних процесів України та внаслідок ширшого поняття нематеріальних активів у зарубіжній практиці, питання методичних підходів до аналізу зазначеної категорії вітчизняними підприємствами залишається невирішеним.

Мета і завдання дослідження. Метою роботи є аналіз нематеріальних активів вітчизняних підприємств.

Для реалізації мети дослідження визначено наступні завдання:

- дослідити економічну сутність поняття нематеріальні активи та їх класифікацію;
- визначити особливості оцінки нематеріальних активів;
- виокремити етапи аналізу використання нематеріальних активів;
- охарактеризувати структуру нематеріальних активів досліджуваного підприємства;
- дослідити особливості аналізу надходження, зносу та вибуття нематеріальних активів;
- сформулювати методику аудиту нематеріальних активів вітчизняних підприємств.

Об'єктом дослідження є процес аналізу нематеріальних активів ТОВ «Дельта-Інжиніринг»

Предметом дослідження є теоретичні, організаційні, методичні та практичні засади аналізу нематеріальних активів вітчизняних підприємств.

Методи дослідження. У процесі досягнення окресленої мети використано загальнонаукові та специфічні методи пізнання. А саме методи теоретичного та історичного узагальнення, абстрактного і логічного спостереження та причинно-наслідкового зв'язку, формалізації, аналізу, синтезу, узагальнення, конкретизації, індукції та дедукції, метод коефіцієнтів.

Наукова новизна отриманих результатів полягає у наступному:

- досліджено економічну сутність та складові нематеріальних активів вітчизняних підприємств та узагальнено їх основні функції;
- узагальнено послідовність проведення оцінки вартості нематеріальних активів, яка складається з шести етапів: обстеження, експертизи,

- визначення типу вартості та вибору методів оцінки, формування інформаційної бази, розрахунку вартості, підготовки звіту про оцінку;
- доведено, що аналіз використання нематеріальних активів складається з дослідження потреби, ресурсної бази, величини та динаміки, структури, ефективності використання, ліквідності, впливу на вартість підприємства та дослідження в умовах інтегрованих структур;
 - визначено особливості структурного поділу нематеріальних активів вітчизняних та іноземних підприємств і проведено детальний аналіз їх складових досліджуваного вітчизняного господарюючого суб'єкта;
 - сформовано особливості аналізу надходження, зносу та вибуття нематеріальних активів та проведено детальний аналіз досліджуваного підприємства;
 - узагальнено методикау аудиту нематеріальних активів з деталізацією документального контролю операцій їх надходження за напрямками перевірки, а саме наявності ліцензійного договору, відповідності законодавству, достовірності даних, правильності розрахунків, повноти розрахунків.

Практичне значення отриманих результатів. Результати проведеного наукового дослідження придатні для їх практичного застосування при проведенні аналізу нематеріальних активів вітчизняних підприємств.

Апробація результатів дипломної роботи. За результатами дипломної роботи опубліковано одну статтю «Аналіз нематеріальних активів підприємства» в збірнику наукових праць кафедри економічної експертизи та аудиту бізнесу Тернопільського національного економічного університету.

Обсяг і структура роботи. Дипломна робота складається з вступу, двох розділів, висновків, списку використаних джерел, додатків.

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ ПІДПРИЄМСТВА

1.1. Сутність поняття «нематеріальні активи» та їх класифікація

У сучасних умовах використання нематеріальних активів у фінансово-господарській діяльності сприяє підвищенню ефективності діяльності суб'єктів господарювання, їх конкурентоспроможності, інвестиційної привабливості. Нематеріальні активи розглядаються як потенційне джерело отримання економічних вигод. Інформація про нематеріальні активи у фінансовій звітності надає змогу користувачам фінансової звітності приймати управлінські рішення стосовно майбутніх взаємовідносин із суб'єктами господарювання.

Слово «нематеріальний» походить від латинського «tangier» і означає «стосуватися, відчувати». Нематеріальні активи як об'єкт обліку виникли ще в XI столітті, але перша спроба їх нормативного регулювання в світі була зроблена Комітетом по методам бухгалтерського обліку Американського інституту бухгалтерів в 1944 році. Для країн пострадянського простору це абсолютно новий об'єкт обліку, поява якого обумовлена приватизацією державного майна і необхідністю захисту прав майнової, інтелектуальної та промислової власності. У бухгалтерському обліку були відсутні критерії облікового визнання нематеріальних активів, відсутнє визначення цього об'єкта, існував лише перелік майна, яке можна було віднести до нематеріальних активів [5].

У вітчизняній практиці бухгалтерського обліку поняття «нематеріальні активи» з'явилося в кінці 80-х минулого століття і було пов'язане з появою на території СРСР спільних підприємств. Підприємства з іноземним капіталом використовували патенти, різні ноу-хау та виявляли бажання юридично оформити права володіння ними та відобразити їх вартість на балансі. Зарубіжні орієнтири з'явилися тільки в 1998 році, коли був

прийнятий МСФЗ 38 «Нематеріальні активи». З прийняттям 38 МСФЗ «Нематеріальні активи» були визначені методологічні принципи обліку цих об'єктів і дано їх сутнісне економічне визначення [32].

Сьогодні існує безліч варіантів тлумачення суті нематеріальних активів. У широкому сенсі виділяють три підходи до розкриття сутності даних активів: юридичний, економічний, бухгалтерський. Використання кожного з таких підходів дозволяє встановити специфіку розуміння нематеріальних активів в юридичній, економічній і бухгалтерській сфері. Юридичний підхід передбачає розгляд нематеріальних активів як майна, тобто сукупності виняткових і невиключних майнових прав на нематеріальний об'єкт. Критерієм ідентифікації нематеріальних активів в даному випадку виступає наявність права власності на них. Економічна сутність передбачає розгляд нематеріальних активів як економічних ресурсів. Критерієм ідентифікації нематеріальних активів в такому випадку виступає здатність контролю над ними.

Економічна природа нематеріальних активів, як стверджує І.А. Бігдан, проявляється в тому, що, не маючи фізичної субстанції, вони одночасно є одним з видів ресурсів підприємства, які представляють певні права і переваги і дозволяють власнику здійснювати підприємницьку діяльність з метою отримання економічних вигод. Зважаючи на відсутність матеріальної форми, вони стають відчутними лише в процесі виробництва і реалізації продукції, при здійсненні управлінської діяльності. Тільки в поєднанні із засобами, предметами праці і робочою силою проявляється ефект від їх використання [71].

Сучасні економісти зазначають, що нематеріальні активи постають категорією, що виникає внаслідок володіння правом власності на об'єкти інтелектуальної власності або обмежені ресурси та їх використання у господарській діяльності з отриманням доходу. До складу нематеріальних активів деякі економісти вводять вартість патентів, торгової марки підприємства, її прав, репутації [6,66].

Виходячи з принципу превалювання економічної сутності операцій над їх юридичною формою, основний критерій при визнанні об'єкта активом в обліку повинен базуватися на економічному, а не юридичному характері. Саме тому необґрунтованими є підходи вчених щодо визначення нематеріальних активів як облікового об'єкта через зв'язок з правом власності. Бухгалтерська сутність нематеріальних активів розкривається в бухгалтерських нормативних актах. Методологічні принципи формування в бухгалтерському обліку інформації про нематеріальні активи визначає Положення (стандарт) Бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи»[52]. Даний стандарт визначає нематеріальні активи як «немонетарні активи, які не мають матеріальної форми та можуть бути ідентифікованими».

За визначенням міжнародного стандарту 38 «Нематеріальний актив – немонетарний актив, який можна ідентифікувати, без фізичної субстанції, який утримують для використання у виробництві чи постачанні товарів або послуг, а також для передачі в оренду іншим сторонам чи для адміністративних цілей»[36]. Неоднозначність трактування основних понять призводить до того, що інформація про нематеріальні активи у фінансовій звітності не відповідає її принципам і не може бути корисною користувачам фінансової звітності в прийнятті ними управлінських рішень.

На першому етапі визначимо сутність поняття «нематеріальні активи» на рівні суб'єктів господарювання за різними підходами науковців, а також за нормами стандартів бухгалтерського обліку (Додаток А).

Узагальнюючи погляди науковців зазначимо, що «нематеріальні активи» слід визначити як немонетарні активи, що не мають матеріальної форми, можуть бути ідентифіковані, сприяють одержанню підприємством доходу та являють собою довгострокові права або переваги, котрі отримує власник таких прав, витрати на їх придбання (створення) і доведення до стану, придатного для використання за призначенням[65].

На етапі первинного облікового визнання об'єкта визначальним є фактор ідентифікованості. Нематеріальний актив повинен бути

відокремленим від інших активів установи. Під цим мається на увазі те, що його можна продати, обміняти, здати в оренду без втрати економічних вигод, що генеруються іншим майном. Вимога ідентифікованості вважається виконаною, якщо нематеріальний актив впливає з договірних чи інших прав незалежно від того, чи можуть ці права бути відокремлені від інших прав і від компанії в цілому [7].

Феноменально в даному випадку та обставина, що в відношенні нематеріальних об'єктів активу балансу фактор ідентифікованості на етапі їх первинного облікового визнання повинен базуватися ще й на праві розпорядження та використання [31]. Порівнявши вітчизняні критерії визнання нематеріальних активів з міжнародними, з'ясували, що критерії, наведені у відповідність з ПСБО 8 «Нематеріальні активи» є позичені, потребують уточнень, допускають неоднозначне тлумачення сутності даної економічної категорії [9]. Порівняльний аналіз дозволив виявити, що вітчизняні стандарти обліку не містять чіткого визначення і пояснення таких термінів: ідентифікованість; нематеріальність; контрольованість; отримання економічних вигод. Через це критерії нематеріальних активів, згідно з П(С)БО, виявляються звуженими, потребують уточнення, допускають неоднозначне трактування сутності цієї економічної категорії.

На підприємствах України нематеріальні активи відображають згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи» [13]. У державному секторі у зв'язку з прийняттям НП(С)БОДС 122 «Нематеріальні активи» виникає необхідність термінологічного дослідження нових понять. Поняття «нематеріальні активи» в різних країнах дуже схожі. У балансах зарубіжних компаній стаття, за якою відображаються нематеріальні активи, має різні назви: «Нематеріальні активи», «Нематеріальні основні засоби», «Нематеріальні основні фонди», «Інші активи» [16]. Так, на етапі дослідження сутності нематеріальних активів встановлено, що в чинному законодавстві України існує декілька визначень нематеріальних активів (табл. 1.1).

Таблиця 1.1

Визначення нематеріальних активів у розрізі чинних нормативних документів

№	Нормативний документ	Визначенні поняття «нематеріальні активи»
1	Податковий Кодекс (пп. 14.1.120)	Право власності на результати інтелектуальної діяльності, зокрема промислової власності, а також інші аналогічні права, визнані об'єктом права власності (інтелектуальної власності), право користування майном та майновими правами платника податку в установленому законодавством порядку, зокрема набуті в установленому законодавством порядку права користування природними ресурсами, майном та майновими правами
2	НП(С)БОДС 122 «Нематеріальні активи», П(С)БО 8 «Нематеріальні активи»	Немонетарний актив, який не має матеріальної форми та може бути ідентифікований, строк корисного використання якого більше одного року
3	Інструкція з бухгалтерського обліку необоротних активів бюджетних установ №64	Активи, що не мають фізичної та/або матеріальної форми незалежно від вартості та використовуються установою в процесі виконання основних функцій понад один рік
4	Методологічні положення щодо складання фінансового рахунку	Авторські права, ноу-хау, патенти, ліцензії, торгові марки, інтелектуальний продукт; нематеріальне багатство, пов'язане з людськими ресурсами (їх науково-технічний, освітній, культурний рівень, а також рівень здоров'я нації, рівень індивідуальної та економічної безпеки тощо
5	Методичні рекомендації з аналізу і оцінки фінансового стану підприємств	Придбані підприємством за плату права користування землею та іншими природними ресурсами, авторські права, права на товарні знаки і торгові марки, інші майнові права, програмне забезпечення та інші активи, що не мають матеріально-речової основи

Аналізуючи дані табл. 1.1, можна зробити висновок, що навіть сьогодні в Податковому кодексу України ніхто не звернув увагу на відмінність визначення терміна "нематеріальні активи" в податковому законодавстві порівняно з бухгалтерським. Так, у Податковому кодексі нематеріальні активи визнаються як права власності на результати інтелектуальної діяльності та інших прав, створених або придбаних платником податку, тобто для визнання нематеріального активу необхідно, щоб ці активи приносили платнику податку економічні вигоди (дохід), а також наявність документів, які підтверджують наявність права на цю власність у платника податку. У бухгалтерському обліку нематеріальні активи визнаються як немонетарні активи, які не мають матеріальної форми, можуть бути ідентифіковані та строк корисного використання яких більше одного року, і жодного слова про об'єкти, які входять до складу нематеріальних активів. Існуючими розбіжностями у визначенні самого терміна спричиняються розбіжності в тлумаченні фахівцями поняття нематеріальних активів [11].

Актуальність теми засвідчують статистичні дані, які відображають розмір капітальних інвестицій у нематеріальні активи [60]. Протягом останніх років їх обсяг значно збільшився (рис. 1.1).

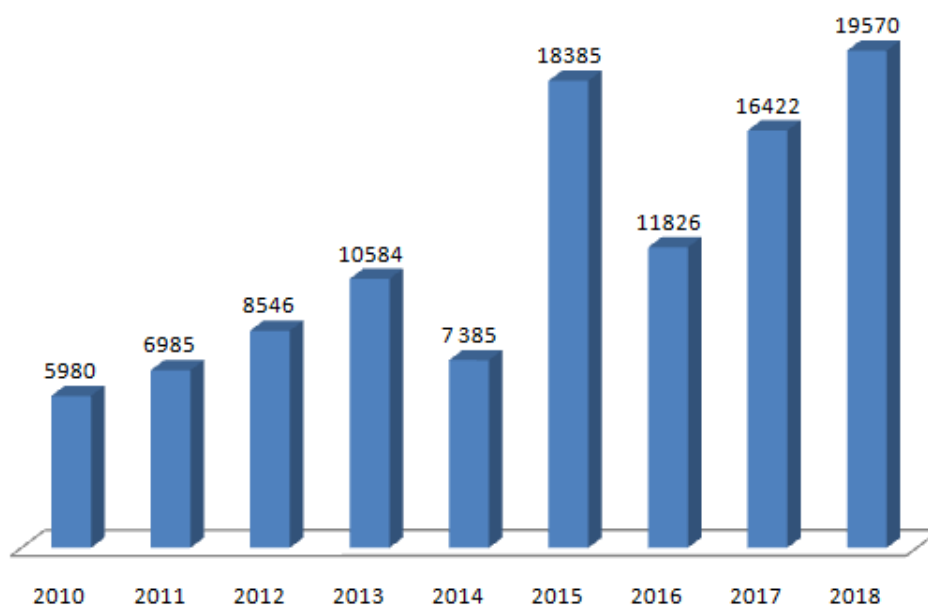


Рис. 1.1. Капітальні інвестиції у нематеріальні активи протягом 2010-2018 рр., млн. грн.

До інвестицій у нематеріальні активи належать інвестиції у придбання або створення власними силами прав користування природними ресурсами та майном, програмного забезпечення та баз даних, прав на комерційні позначення, на об'єкти промислової власності, авторських і суміжних прав, патенти, ліцензії, концесії тощо. Їх структуру у загальному обсягу протягом 2010-2018 рр. відображено на рис. 1.2.

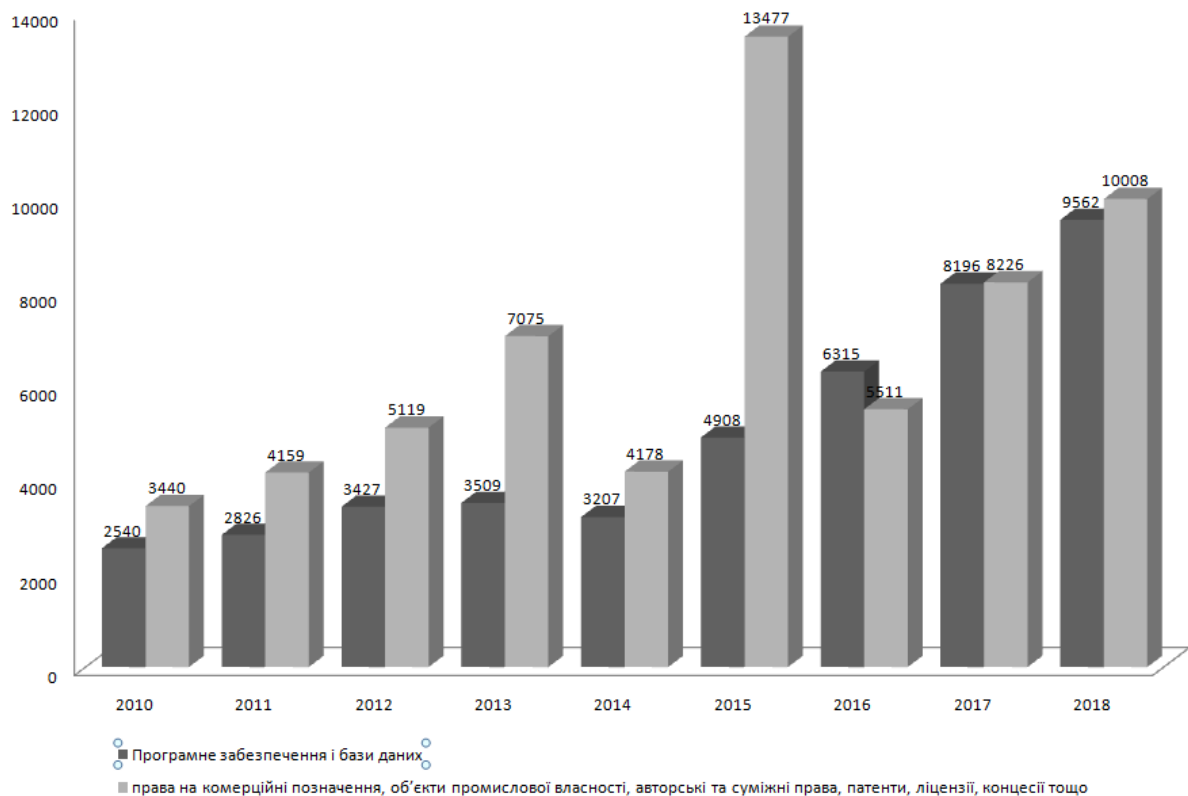


Рис. 1.2. Структура капітальних інвестицій у нематеріальні активи протягом 2010-2018 рр., млн. грн.

Найкраще сутність тієї чи іншої економічної категорії допомагає розкрити її видова класифікація та характеристика розмаїття функцій, які вона виконує в господарському обігу й суспільстві. Тож на першому етапі дослідження розглянемо саме класифікацію нематеріальних активів підприємства. На сьогодні у вітчизняної та іноземної науковій та науково-методичній літературі можна зустріти різні пропозиції щодо класифікації нематеріальних активів підприємства.

Науковці [16,22,49,71], виділяють від однієї до дев'яти класифікаційних ознак, які, на їх думку, доцільно брати до уваги при розгляді даної

економічної категорії. При цьому найбільш широка класифікація нематеріальних активів підприємства, яку зустрічаємо у сучасній вітчизняній економічній літературі, була запропонована для цілей бухгалтерського обліку В.В. Ясишеною [78]. Спрощення ж класифікації не дає можливості в повній мірі охарактеризувати все розмаїття використовуваних суб'єктами господарювання, в тому числі і підприємствами, нематеріальних активів. Таким чином аналіз та узагальнення існуючих поглядів, дає підстави виділити для забезпечення здійснення ефективного процесу економічного управління підприємством наступні види нематеріальних активів (табл. 1.2).

Таблиця 1.2

Класифікація нематеріальних активів

Ознака класифікації	Групи (види) НМА
Склад (структура витрат на придбання й використання НМА у процесі господарювання)	Об'єкти інтелектуальної власності
	Майнові права
	Відкладені (відстрочені) витрати
	Вартість фірми
Строки корисного використання	Функціонуючі
	Нефункціонуючі
Тривалість використання (оборотність)	Поточні
	Довгострокові
Можливість відчуження	Відчужувані
	Невідчужувані
Характер впливу на результати діяльності підприємства	Прямого впливу
	Опосередкованого впливу
Джерело створення	Залучені
	Власні
Ступінь правової захищеності	Захищені
	Незахищені
Ступінь вкладення індивідуальної праці	Власні
	Пайові
	Придбані зі сторони
Ступінь ліквідності	Високоліквідні
	Низько ліквідні
Ступінь дохідності	Високодохідні
	Низько дохідні
	Приносять прямий дохід
	Приносять непрямий дохід
Спосіб отримання	Власні
	Залучені
Участь у господарській діяльності підприємства	Використовуються в процесі постачання
	Використовуються в процесі виробництва
	Використовуються в процесі збуту

	Використовуються в інвестиційному процесі
	Використовуються в процесі управління
Участь у процесі виробництва	Приймає участь
	Не приймає участь
Право використання НМА	Право користування природними ресурсами
	Право користування майном
	Право здійснення будь-якої діяльності
Належність до інституту галузі права ОІВ	Об'єкти авторського права
	Об'єкти суміжних прав
	Об'єкти патентного права
	Нетрадиційні об'єкти
	Об'єкти засобів індивідуалізації учасників господарського обороту
З точки зору обліку	НМА, що відображаються на балансі підприємства
	НМА, що відображаються на балансі підприємства
За ознаками цілого	Невіддільні від індивідуума
	Невіддільні від підприємства
	Відокремлювані від підприємства і індивідуума
Наявність творчого елементу	Об'єкт, що містить творчий елемент
	Об'єкт, в який творчий елемент присутній в незначній частині
За європейськими стандартами	Людський капітал
	Структурний капітал
	Клієнтський капітал
З позиції бухгалтерського обліку	Ідентифіковані
	Неідентифіковані
Унікальність	Унікальні
	Неунікальні
Термін відшкодування витрат на створення чи придбання	Швидкоокупні
	Повільноокупні
	Неокупні (нерентабельні)
Результативність використання	Ефективні
	Неефективні

Використання узагальненої та розширеної класифікації нематеріальних активів забезпечить підвищення ефективності процесів економічного управління підприємством, в тому числі і управління саме даним видом його активів. З метою визначення ефективності та доцільності залучення інвестиційних ресурсів у формування та створення нових нематеріальних активів, вважаємо за необхідне, розрізняти відповідні групи НМА за термінами відшкодування витрат на створення чи придбання та

ефективністю використання. Тому можна вважати нематеріальний актив швидкоокупним, якщо період відшкодування витрат, пов'язаних з його створенням чи придбанням, з моменту введення його в господарський оборот не перевищує одного року; повільноокупним, якщо даний період становить більш ніж один рік або ж неокупним (нерентабельним), якщо використання відповідного НМА в господарській діяльності підприємства протягом корисного строку його експлуатації, не забезпечило останньому покриття витрат, понесених на його створення чи придбання [67].

Нематеріальні активи, які забезпечать отримання суб'єктом господарювання доходів протягом звітної періоду більшими темпами, ніж приріст вартості самих НМА доцільно вважати ефективними (рентабельними), якщо темпи приросту доходів не перевищують темпів приросту вартості НМА, їх слід вважати неефективними. Крім того, залежно від характеру впливу на результати діяльності підприємства НМА, які безпосередньо впливають на результати діяльності підприємства, будемо відносити до групи нематеріальних активів прямого впливу, нематеріальні активи, які впливають на збільшення вартості підприємства та (або) підвищують конкурентоспроможність підприємства – це активи опосередкованого впливу.

За джерелами створення, пропонуємо вважати, нематеріальні активи створені з інформації зовнішнього середовища (технології, нововведення) – залученими НМА, створені безпосередньо підприємством (імідж, репутація торгової марки) – власними НМА. Щодо функцій даного виду активів, то нематеріальні активи в процесі функціонування економічних суб'єктів і підприємств, зокрема, виконують принаймні шість наступних функцій [14]:

- стимулюючу – формування та використання НМА в господарському обороті передбачає створення та розвиток нових знань, при цьому мотивом щодо реалізації даних процесів є задоволення економічних інтересів особистості чи підприємства;

- генеруючу (трансформаційну) – формування та використання НМА передбачає генерування інтелектуального потенціалу підприємства та його трансформацію в економічні вигоди. Окремі види НМА можна вважати свого роду матеріалізованою формою знань, втілених в них;
- забезпечення конкурентних переваг – ця функція пов'язана з отриманням підприємствами додаткових можливостей щодо економічного розвитку в результаті залучення до господарського обороту НМА, що дозволяє зайняти лідируючі позиції у відповідному сегменті ринку;
- джерела доходів та економічного зростання оскільки економічні вигоди та конкурентні переваги, отримані підприємством в результаті використання НМА, проявляються саме у вигляді додаткового обсягу доходів отриманому підприємством у поточному періоді, що забезпечує можливість економічного зростання суб'єкта господарювання в перспективі:
- джерела капіталу – формування та використання НМА забезпечує підприємству ріст обсягів капіталу шляхом включення їх вартості у вартість власного капіталу підприємства, що сприяє зміцненню фінансової стійкості та незалежності останнього;
- інвестиційну – процес створення чи залучення НМА вимагає від підприємства використання певного обсягу інвестиційних ресурсів та створення ефективного механізму реалізації відповідних інвестиційних проектів.

Саме ці функції, на нашу думку, відображають як найкраще роль та значення нематеріальних активів в діяльності та розвитку підприємств в сучасних умовах господарювання.

1.2 Оцінка та переоцінка нематеріальних активів

У момент первісного визнання нематеріальний актив слід оцінювати за первісною вартістю, яка згідно з МСБО 38 визначається як «сума сплачених грошових коштів або їх еквівалентів, або справедлива вартість іншого відшкодування, переданого в цілях придбання активу на момент його придбання або будівництва, або сума, яка віднесена на даний актив при первісному визнанні згідно з вимогами інших МСФЗ». Первісна вартість нематеріальних активів – це собівартість за фактичними витратами на придбання (спорудження) та виготовлення нематеріальних активів [12]. У вітчизняному обліку бюджетних установ до історичної собівартості не включаються видатки на транспортування, налагодження та пуск відповідно необоротних активів. Вказівки, що містяться у міжнародних та вітчизняних стандартах бухгалтерського обліку щодо визнання і первісної оцінки НМА, враховують те, яким чином підприємство отримало цей актив. Для визнання і первісної оцінки нематеріальних активів існують визначені правила залежно від того, чи були вони:

- 1) придбані окремо;
- 2) придбані в процесі об'єднання бізнесу;
- 3) придбані за рахунок державної субсидії (державних грантів);
- 4) отримані в обмін на інші активи;
- 5) створені власними силами.

Первісна вартість нематеріальних активів придбаних за кошти може складатися:

- з ціни придбання;
- мита;
- непрямих податків, що не підлягають відшкодуванню,
- інших витрат, пов'язаних з доведенням до стану, придатного для використання за призначенням.

При придбанні окремо нематеріального активу МСБО 38 [36] робить припущення, що ціна, яка сплачена за нього, зазвичай, відображує очікування щодо ймовірності того, що підприємство отримає майбутні економічні вигоди, втілені в цьому активі. Іншими словами, ефект ймовірності відображений у вартості нематеріального активу. Отже, якщо підприємство купляє певний нематеріальний актив, то стандарти бухгалтерського обліку розглядають майбутні економічні вигоди як ймовірні й допускають, що вартість окремо придбаного нематеріального активу, як правило, піддається достовірній оцінці, особливо у випадку грошової компенсації за купівлю [17]. Вартість окремо придбаного нематеріального активу складається з таких компонентів:

- закупівельна ціна, включаючи імпортні мита та невідшкодовані податки на придбання, після вирахування торговельних знижок;
- витрати, що безпосередньо пов'язані з підготовкою активу до використання за призначенням, зокрема: винагороди працівникам, що виникають безпосередньо у зв'язку з приведенням активу в робочий стан; плата за професійні послуги, що виникають безпосередньо у зв'язку з приведенням активу в робочий стан; витрати на перевірку відповідного функціонування активу [43].

Нематеріальні активи, придбані в процесі об'єднання бізнесу мають бути окремо відображені покупцем у фінансовій звітності за первісною вартістю, яка є їх справедливою вартістю на дату придбання. МСБО 38 передбачає, що справедлива вартість нематеріальних активів, придбаних в процесі об'єднання бізнесу, за звичай, може бути оцінена з достатнім ступенем надійності, щоб їх можна було відокремити від гудвілу. Якщо є кілька варіантів можливого результату з різним ступенем ймовірності щодо оцінок, використаних для визначення справедливої вартості нематеріального активу, то згідно з МСБО 38 «Нематеріальні активи» така «невизначеність враховується при оцінці справедливої вартості активу, але не свідчить про неможливість надійної оцінки справедливої вартості». Якщо нематеріальний

актив, придбаний в процесі об'єднання бізнесу, має обмежений строк корисного використання, то визначення його справедливої вартості підлягає надійній оцінці.

Нематеріальний актив інколи може бути отриманий безоплатно або за мінімальну компенсацію за рахунок державних субсидій (грантів). Приклади нематеріальних активів, які держава найчастіше надає підприємствам, включають права на посадку в аеропорту, ліцензії на експлуатацію радіо чи телевізійних станцій, права на здійснення викидів, імпорتنі ліцензії або квоти, а також права доступу до інших обмежених ресурсів тощо. Державні субсидії (гранти) слід урахувувати відповідно до МСБО 20 «Облік державних субсидій і розкриття інформації про державну допомогу», за яким можна здійснювати первісну оцінку отриманих нематеріальних активів:

- ◆ або за справедливою вартістю;
- ◆ або за номінальною вартістю із врахуванням витрат, що безпосередньо пов'язані з підготовкою активу до його використання за призначенням [54].

Однак варто враховувати, що не завжди можна надійно оцінити справедливу вартість усіх дозволів, які видає держава, оскільки вони можуть видаватися безкоштовно, можуть не підлягати передачі або купуватися і продаватися лише у складі всієї діяльності підприємства.

Обмін активами – це угода, яка не залишала в «спокої» розробників міжнародних стандартів бухгалтерського обліку протягом кількох років. Наприклад, підприємство може обміняти певні нематеріальні активи, які йому не потрібні або які більше не може використовувати, на активи контрагента, у якого є інші надлишкові активи. Первісна вартість нематеріальних активів, придбаних в обмін на інші активи, визначається по-різному. Так, якщо обмін здійснюється подібними нематеріальними активами, то вони повинні належати до однієї і тієї ж групи, зазначатися в бухгалтерському обліку на одному субрахунку й призначення та справедлива вартість їх повинні бути однакові. Якщо обмін здійснюється активами, що

мають різну справедливу вартість, то такий обмін вважається як обмін неподібними активами. Отже, для визначення справедливої вартості НМА, отриманого в результаті обміну на інший НМА, необхідно визначити його кінцевий строк експлуатації, а також величину можливого отримання доходів (на основі дохідного підходу оцінки) від його використання.

Однією із основних і досі невирішених проблем наявної практики бухгалтерського обліку є відсутність єдиного методологічного підходу визнання нематеріальних активів, створених власними силами. Згідно з МСБО 38 підприємство не повинно визнавати нематеріальний актив, який виникає в процесі досліджень або в результаті проведення етапу досліджень за внутрішнім проектом. Витрати на дослідження або на проведення етапу досліджень за внутрішнім проектом слід відносити на витрати у міру їх виникнення, оскільки підприємство не може продемонструвати існування нематеріального активу, який принесе можливі майбутні економічні вигоди. Нематеріальний актив, що виникає в результаті розробки або проведення етапу розробки за внутрішнім проектом, слід визнавати як нематеріальний актив, створений власними силами, тільки, якщо підприємство може продемонструвати відповідність усім зазначеним нижче умовам:

- 1) технічна здійсненність робіт з приведення НМА в стан, який необхідний для його використання або продажу;
- 2) намір підприємства завершити створення НМА та використовувати або продати його;
- 3) здатність підприємства використовувати або продати НМА;
- 4) ідентифікація шляхів отримання ймовірних майбутніх економічних вигід від використання НМА;
- 5) наявність адекватних технічних, фінансових чи інших ресурсів для завершення розробки та використання чи продажу НМА;
- 6) здатність підприємства достовірно оцінити витрати, що відносяться на НМА в ході його розробки [52]. Первісна вартість створеного нематеріального активу включає: витрати на матеріали; витрати на заробітну

плату працівникам; витрати на реєстрацію юридичного права та ін. За відновлювальною вартістю відображаються об'єкти нематеріальних активів, які переоцінювались. У разі переоцінки та модернізації нематеріальних активів допускається зміна їх первісної вартості. Переоцінка за справедливою вартістю здійснюється тільки для тих об'єктів нематеріальних активів, щодо яких існує активний ринок [24]. За експертною оцінкою може здійснюватися переоцінка за умови відсутності активного ринку. Витрати на підготовку і перепідготовку кадрів та на дослідження не визнаються нематеріальним активом, а підлягають відображенню в складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені, тобто при створенні нематеріального активу всі витрати на його створення будуть відображатися в минулому звітному періоді, а дохід у разі ефективного його використання буде відображено в майбутньому звітному періоді.

Оцінка нематеріальних активів, у тому числі об'єктів права інтелектуальної власності, здійснюється згідно із Законом України від 12.07.2001 р. № 2658-III «Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні» [20], Національним стандартом оцінки № 1 «Загальні засади оцінки майна і майнових прав» [38], затвердженим Постановою Кабінету Міністрів України від 10 вересня 2003 р. № 1440, Національним стандартом № 4 «Оцінка майнових прав інтелектуальної власності», затвердженим Постановою Кабінету Міністрів України від 3 жовтня 2007 р. № 1185 [39] та Методикою оцінки майнових прав інтелектуальної власності, затвердженою наказом Фонду державного майна України від 25.06.2008р. № 740 [33]. Ці нормативно-законодавчі акти наближені до міжнародних стандартів оцінки майна (МСО), що розроблені Міжнародним комітетом зі стандартів оцінки майна (TIAVSC) і чинні з 1994 р. Згідно з Національним стандартом оцінки майна № 4 оцінюються майнові права на такі об'єкти права інтелектуальної власності: літературні та художні твори; комп'ютерні програми; компіляції даних (бази даних); виконання; фонограми, відеограми, передачі (програми) організацій мовлення; винаходи,

корисні моделі, промислові зразки; компонування (топографії) інтегральних мікросхем; раціоналізаторські пропозиції; сорти рослин, породи тварин; комерційні (фірмові) найменування, торговельні марки (знаки для товарів і послуг), географічні зазначення; комерційні таємниці; інші об'єкти, що згідно із законодавством належать до об'єктів права інтелектуальної власності [22]. Оцінка вартості нематеріальних активів проводиться в певній послідовності і включає такі етапи [55] (рис. 1.3).



Рис. 1.3. Послідовність проведення оцінки вартості нематеріальних активів

Під час обстеження нематеріальних активів (об'єктів права інтелектуальної власності) з метою їх ідентифікації необхідно з'ясувати наявність матеріальних носіїв, що є об'єктами обліку. Залежно від мети оцінки, правової ситуації, інших факторів необхідно з'ясувати тип вартості, що визначається. У вітчизняній практиці оцінки нематеріальних активів використовуються в основному два типи вартості: інвентарна та ринкова.

Інвентарна використовується для інвентаризації, бухгалтерського обліку та постановки майна на баланс підприємства, а ринкова – для визначення розмірів платежів у разі комерційного використання майна. Інвентаризація здійснюється для виявлення не відображених у бухгалтерському обліку майнових прав інтелектуальної власності. Для визначення ринкової вартості враховується найбільш ефективно використання об'єкта оцінки. У результаті найбільш ефективного використання об'єкта оцінки вартість його є максимальною. Обов'язково повинен бути врахований вплив ринкових умов на використання об'єкта оцінки під час прогнозування грошового потоку та відповідної норми доходу [25].

Методи оцінки вартості визначаються типом вартості, а також тим, для чого таку оцінку призначено і як планується використати її результати. Слід зазначити, що бухгалтерський облік не може надати точної інформації про нематеріальні складові інтелектуального капіталу. У бухгалтерській звітності інтелектуальний капітал не виділений окремо, тому його статистична оцінка на макрорівні є умовною. У зв'язку із цим існує значна різниця між бухгалтерською оцінкою вартості підприємства та її ринковою вартістю. Ця різниця постійно збільшується за рахунок того, що в бухгалтерському обліку відповідно до діючих стандартів відображається лише незначна частина інтелектуального капіталу (як складової – об'єктів інтелектуальної власності) у вигляді нематеріальних активів. Згідно з чинним законодавством України існують загальноприйняті методичні підходи до оцінки інтелектуальної власності, а саме: витратний, порівняльний і дохідний.

Використання цих підходів стосовно нематеріальних активів має свою специфіку, оскільки нематеріальний актив є досить нестандартним об'єктом для оцінки. На практиці витратний підхід широко використовується для визначення суми витрат на відтворення об'єкта оцінки. Для цього використовують методи: прямого відтворення і заміщення. Перший метод полягає у визначенні вартості відтворення з подальшим вирахуванням суми

знос (знецінення), другий – у визначенні вартості заміщення з подальшим вирахуванням суми зносу (знецінення).

Саме слово "порівняння" вже говорить про те, що щось із чимось треба порівняти, так і порівняльний підхід базується на достовірній інформації про ціни на ринку подібних об'єктів інтелектуальної власності, тобто на інформації про ціни продажу об'єктів подібного призначення та корисності; визначенні сукупності елементів порівняння для об'єкта оцінки; проведенні порівняльного аналізу цін продажу подібних об'єктів з метою врахування наявності істотних відмінностей об'єкта оцінки [48]. Подібність об'єктів визначається з урахуванням їх виду, сфери застосування, функціональних, економічних та інших характеристик. З метою ідентифікації об'єкта права інтелектуальної власності з'ясовують майнові права на нього і факт видачі дозволу на його використання.

Окремо об'єкти нематеріальних активів продаються дуже рідко, найчастіше їх продають у складі бізнесу, тому такий підхід не завжди застосовується до оцінки нематеріальних активів. Крім того, існує ряд об'єктів, наприклад патенти або права на твори мистецтва, до яких дуже складно підібрати аналоги. Тому основним та таким, що найбільш достовірно відображає цінність об'єкта оцінки є дохідний підхід. Цей підхід заснований на доходах, які очікує отримати власник об'єкта оцінки – нематеріального активу.

Оцінюючи нематеріальний актив в рамках дохідного підходу, аналітик шукає спосіб виділити дохід, що може бути віднесений до оцінюваного нематеріального активу, щоб визначити вартість його за допомогою звичайних методів дохідного підходу (капіталізації або дисконтування). За методом капіталізації прибутків можна визначити розмір чистого прибутку; ставку капіталізації чистого прибутку та зробити розрахунок вартості активу діленням чистого прибутку на ставку капіталізації [57]. За методом дисконтування майбутніх грошових прибутків можна здійснити оцінку майбутніх грошових потоків, визначити ставку дисконтування; зробити

розрахунки сумарної поточної вартості майбутніх прибутків, додавання до отриманого результату вартості об'єкта інтелектуальної власності, приведені до поточного періоду. Отже, оскільки нематеріальні активи за своїми характеристиками унікальні, то застосування того чи іншого підходу до оцінки залежить від того, який саме нематеріальний актив оцінюється. Існує можливість та доцільність оцінювати нематеріальні активи індивідуально, в інших випадках неможливо або недоречно оцінювати нематеріальні активи інакше ніж разом із іншими (матеріальними або) нематеріальними активами. До того ж оцінювач у звіті про оцінку має чітко пояснювати, як оцінювалися нематеріальні активи – індивідуально або разом з іншими активами. Якщо має місце останній випадок, оцінювач має пояснити, чому необхідно оцінювати нематеріальний актив, що є об'єктом оцінки, разом із іншим активом чи активами, та чітко описати активи, з якими об'єднаний об'єкт оцінки. Престижність чи значимість нематеріальних об'єктів можна оцінити лише експертним шляхом.

1.3. Методика аналізу використання нематеріальних активів підприємства

Сучасний світовий ринок машино-технічної продукції висуває чіткі кількісно-якісні вимоги щодо технічних характеристик продукції кожного підприємства, яке реалізує стратегію зовнішньоекономічної експансії. Відтак для вітчизняних підприємств актуальності набирає питання розширення структури і складу нематеріальних активів, формування методичного забезпечення аналізу їх використання у виробничому процесі. Мета аналізу нематеріальних активів підприємства полягає у визначенні поточного та перспективного впливу нематеріальних активів на результативність діяльності підприємства[46].

Основними завданнями аналізу нематеріальних активів є визначення потреби підприємства в нематеріальних активах; вивчення можливостей збільшення обсягів та розширення видового складу нематеріальних активів; дослідження причинно-наслідкових залежностей впливу нематеріальних активів на результативність функціонування підприємства; оцінювання роботи підприємства з формування нематеріальних активів; визначення ефективності використання наявних нематеріальних активів.

Якість аналізу залежить від джерел інформації. За останні роки у зарубіжних підприємств збільшилась кількість нематеріальних активів, які відображаються у фінансовій звітності. Актуальним питанням при цьому залишається питання оцінки нематеріальних активів, яка здійснюється на основі доходного, витратного, порівняльного або ринкового підходів. [3]

Основними джерелами аналізу нематеріальних активів вітчизняних підприємств є форми фінансової та статистичної звітності, зокрема, ф.1 «Баланс», ф.5 «Примітки до річної фінансової звітності» та форма статистичної звітності №1-інновація. Вказані форми за змістом повинні надавати досить детальну інформацію щодо НМА, порівняно, наприклад, зі звітністю, складеною за МСФЗ. Однак інформація навіть у цих формах

переважно відсутня. Це означає, що або підприємства не володіють нематеріальними активами, або те, що їх визнання, оцінка та облік не має належного організаційного забезпечення. Саме тому, проведення аналізу використання нематеріальних активів на вітчизняних підприємств потребує не лише методичного, а й організаційно-облікового забезпечення. Тому узагальнивши праці вітчизняних науковців [8; 54] сформовано етапи аналізу нематеріальних активів для вітчизняних підприємств, які схематично наведено на рис. 1.4.

На першому етапі необхідно провести аналіз потреби підприємства в нематеріальних активах. Потреба підприємства в нематеріальних активах визначається на основі порівняння технічних характеристик продукції підприємства та його конкурентів. В якості узагальнюючого показника, що характеризує забезпеченість підприємства в нематеріальних активах може стати їх частка у складі активів підприємства та порівняння з аналогічними показниками підприємств-конкурентів [59]. Інформація щодо обсягу витрат на науково-дослідні та дослідницько-конструкторські розробки відображається в балансах багатьох зарубіжних підприємств у складі інших необоротних активів.

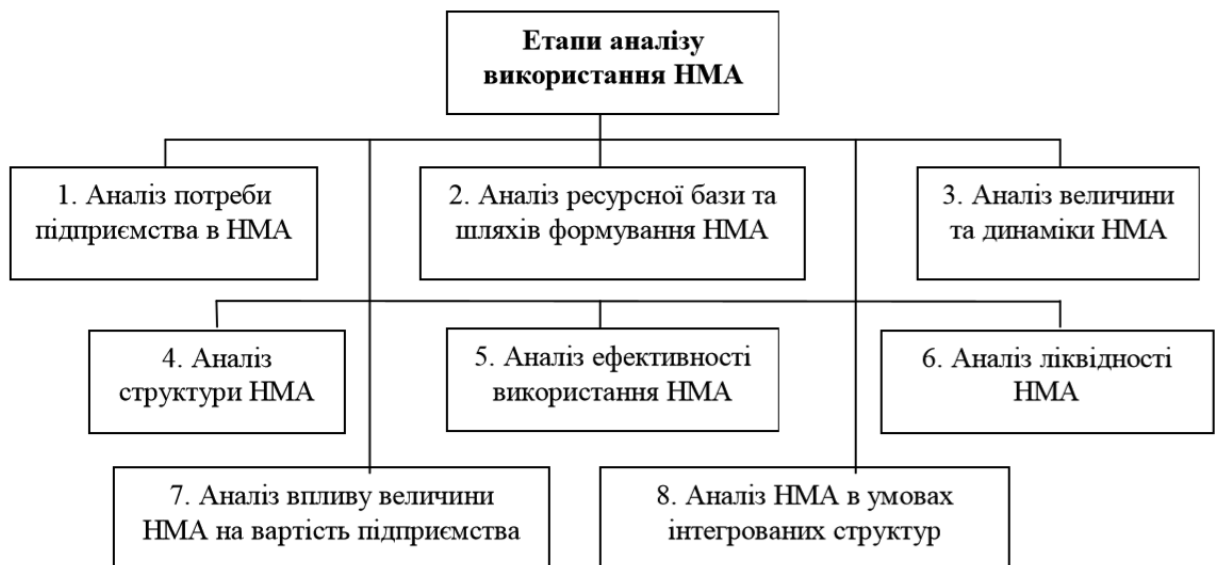


Рис. 1.4. Етапи аналізу використання нематеріальних активів

Наступним етапом аналізу нематеріальних активів є аналіз ресурсної бази та шляхів формування нематеріальних активів на підприємстві. Потреба в ресурсах для формування нематеріальних активів залежить від варіанту отримання нематеріального активу. Так, існує декілька шляхів одержання нематеріального активу: придбання окремого нематеріального активу, створення НМА шляхом проведення досліджень або здійснення власних розробок, придбання активу в процесі придбання існуючого підприємства [64]. В залежності від способу одержання НМА відбувається визначення потреби підприємства у ресурсах, що необхідні для створення НМА, зокрема, фінансових, трудових.

У відповідності з класичною методикою аналізу використання трудових ресурсів необхідно провести аналіз діяльності працівників, які зайняті створенням та використанням НМА (їх частку у загальній чисельності працівників, їх професійний склад, витрати на їх заробітну плату, продуктивність тощо). Аналіз джерел фінансування процесу придбання НМА слід провести в розрізі внутрішніх та зовнішніх джерел. Оскільки інвестиції в НМА носять довгостроковий характер обов'язковим стає обґрунтування доцільності таких вкладень для підприємства та їх окупності.

Проведення аналізу динаміки витрат на науководслідні та дослідницько-конструкторські роботи дає можливість оцінити спроможність підприємства щодо створення НМА власними силами. Також потрібно проаналізувати, у разі наявності, динаміку зовнішніх інвестицій у інші підприємства та проекти, спрямовані на реалізацію інноваційних проектів, які підприємство не спроможне реалізувати самостійно. Значна кількість машинобудівних підприємств в якості засобу одержання нематеріальних активів застосовує процес об'єднання та переходу до інтегрованих структур [72]. В умовах інтегрованих за галузевою ознакою підприємств питання високої вартості нематеріальних активів вирішується за рахунок спільного використання базисних знань, отриманих шляхом придбання ліцензій, при

цьому і ресурси для їх придбання формуються корпорацією в цілому. Третій етап аналізу передбачає дослідження величини та динаміки вартості нематеріальних активів досліджуваного підприємства.

Для оцінки динаміки величини нематеріальних активів доцільно використати такі показники як темп росту базисний та темп росту ланцюговий. Важливим вартісним показником, який характеризує їх значимість є частка вартості нематеріальних активів у структурі собівартості продукції. За даними Приміток до фінансових звітів і за ПСБО і за МСФО можна відстежити не лише наявність, а й рух та амортизацію. На четвертому етапі проводиться аналіз структури НМА. Поділ НМА на окремі групи для потреб аналізу може також здійснюватись відповідно з наступними критеріями: за строками корисного використання, за рівнем правового захисту, за престижністю, за рівнем використання у виробництві, за напрямками вибуття, інші.

Аналіз структури нематеріальних активів за строками корисного використання має значення з позицій визначення потреби підприємства в тих, чи інших їх видах. Так аналіз структури за рівнем захисту дає можливість зробити висновок щодо зниження чи зростання частки активів, які мають захист ліцензіями, патентами, авторськими правами [77].

Наступний етап аналізу – це аналіз вибуття нематеріальних активів, який проводиться в динаміці загалом та у зв'язку з наступними причинами:

- а) списання після закінчення терміну служби;
- б) списання раніше встановленого строку служби;
- в) продаж (уступка) виключних прав;
- г) безкоштовна передача нематеріальних об'єктів.

Певну увагу в процесі аналізу складу НМА підприємств слід приділити і аналізу гудвілу. Гудвіл підприємства – це притаманний йому унікальний внутрішній ресурс, що характеризує приріст вартості підприємства, який досягається, перш за все, за рахунок ефективного управління. В теорії та практиці обліку гудвіл повинен розглядатись з точки зору його оцінки та з

точки зору відображення у звітності. Однак згідно ПСБО 8 «Нематеріальні активи» гудвіл не відносить до складу нематеріальних активів. І хоча у балансі (згідно вітчизняних ПСБО) виокремлені рядки 065 «гудвіл» та 075 «гудвіл при консолідації», однак інформація переважно відсутня. А, наприклад, американські корпорації впевнено відображають гудвіл і у складі необоротних матеріальних, і у складі фінансових активів.

П'ятий етап передбачає ефективність використання нематеріальних активів. Нематеріальні активи створюються та купуються з метою забезпечення позитивного ефекту діяльності підприємства, який буде відображатись в показниках результативності операційної діяльності. Оскільки підприємства володіють різноманітними нематеріальними активами вирізнити ефективність використання кожного безпосередньо найменування дуже складно. Тому ефективність витрат на них повинні оцінюватись з позиції: збільшення обсягів виробництва та реалізації, зниження рівня витрат та собівартості продукції, збільшення обсягу доходу, підвищення ефективності використання всіх видів ресурсів підприємства.

Загалом позитивним вважається вплив нематеріальних активів, якщо темпи росту виручки від реалізації продукції або прибутку випереджають темпи росту нематеріальних активів. Рентабельність нематеріальних активів оцінюється на основі відношення прибутку від реалізації до середньорічної вартості. Для потреб стратегічного аналізу важливим є дослідження ефективності використання окремих видів [44].

Нематеріальні активи, якими володіє підприємство доцільно оцінити з позицій ліквідності, що і формує шостий етап аналізу. Нематеріальні активи, які мають високий рівень захисту, тривалий термін експлуатації, а отже характеризуються здатністю створювати економічні ефекти в майбутньому, мають високий рівень ліквідності, і навпаки. Загалом НМА за рівнем ліквідності можна розділити на три групи: високоліквідні, середньо ліквідні, низьколіквідні. Оцінюючи рівень ліквідності всіх активів підприємства НМА традиційно відносять до низьколіквідних, оскільки у нас вважається, що їх

значно складніше реалізувати порівняно з оборотними активами та іншими необоротними.

Загалом узагальнені методи аналізу використання нематеріальних активів дають можливість їх включити, в якості об'єкта, в систему комплексного аналізу діяльності підприємства, що створить перспективу визначати їх місце у розвитку підприємства. Особливої актуальності аналіз нематеріальних активів набуває в контексті забезпечення стратегічного розвитку підприємства.

Висновки до розділу 1

Отже, роблячи висновки до вище сказаного, можна стверджувати, що сутність нематеріальних активів залежить від потреб управління, аналізу та галузей особливостей діяльності підприємства. Нематеріальні активи на сьогоднішній день є активом з необмеженим потенціалом, тому що вони включають певні права, що відносяться до майна організації. Зважаючи на відносно нетривалий досвід бухгалтерського обліку нематеріальних активів в Україні та його недосконале методичне забезпечення, на сьогодні у даній площині ряд проблемних моментів, основними шляхами вирішення яких може стати врахування зарубіжного досвіду обліку даних активів.

Класифікація нематеріальних активів та їх функції, що наведена вище розкриває сутність даної складової майнового потенціалу підприємства в різних аспектах, визначають їх місце та значення для суб'єктів господарювання і створюють наукову базу для розробки таких методичних положень, як формування системи управління нематеріальними активами підприємства та економічного управління в цілому. Саме нематеріальні активи здатні в сучасних умовах господарювання стати для підприємств та організацій засобом сталого розвитку, забезпечити їх високу конкурентоспроможність на ринку та зростання ринкової вартості. Сучасний

рівень розвитку ринку такий, що компанії не можуть отримати істотних переваг тільки за рахунок матеріальних і фінансових ресурсів. Рішення даної проблеми багато в чому залежить саме від ефективності використання унікальних за своєю природою ресурсів нематеріального характеру.

Визначено, що переважну частку нематеріальних активів становлять об'єкти права інтелектуальної власності, але оскільки бухгалтерський облік не може надати точної інформації про нематеріальні складові інтелектуального капіталу, то виникає значна різниця між бухгалтерською оцінкою вартості підприємства та ринковою вартістю. Як показує розгляд загальноприйнятих методичних підходів щодо оцінки інтелектуальної власності відповідно до чинного законодавства України, дані підходи та методи не можуть повністю відобразити вартість нематеріальних активів, а саме об'єктів інтелектуальної власності. Через це на сьогодні існують різні авторські методики оцінки. Отже вирішення проблеми достовірної оцінки та класифікації цих об'єктів залишається актуальним завданням.

РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА АНАЛІЗУ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ ВІТЧИЗНЯНИХ ПІДПРИЄМСТВ

2.1. Аналіз структури нематеріальних активів

Особливостями вітчизняних підприємств є незначне відображення нематеріальних здобутків у системах обліку. Це істотно знижує конкурентоспроможність підприємств як на місцевому, так і на світовому ринку. Зважаючи на значну розбіжність за офіційними даними, що визначаються у різних країнах, була зроблена спроба узагальнити ці дані, щоб призвести їх до єдиної структури. За даними статистичної звітності в Україні приблизну оцінку структури нематеріальних активів можна одержати лише за структурою інноваційних витрат в економіці. За ними видно, що в Україні переважають складники інформаційних надбань підприємств [79].

Одним із завдань українських підприємств на сучасному етапі розвитку економіки є оптимізація обсягу та структури їх активів через тенденцію до заниження їх вартості. Головним чином проблема виникає через те, що в українській практиці фінансового обліку на відміну від інших країн не в повному обсязі враховуються віртуальні (нематеріальні) складники капіталу підприємства. Проте їх наявність значно підвищує популярність підприємства (або його товарів), а відповідно і капіталізацію підприємства та сприяє зростанню його ринкової вартості.

Світова практика засвідчує досить різноманітну структуру нематеріальних активів у різних країнах світу. Наприклад, наведена на рис. 2.1 структура нематеріальних активів Великобританії у 2018 свідчить про майже рівний розподіл часток між такими видами НМА (які виділяють у цій країні), як: людський та організаційний капітал, програмне забезпечення, вартість бренда та дизайну, патентів та витрат на наукові дослідження з невеликою перевагою саме людського капіталу [1]. Такий підхід враховує

важливі елементи вартості підприємства, які фактично важко виміряти, а саме людські ресурси.

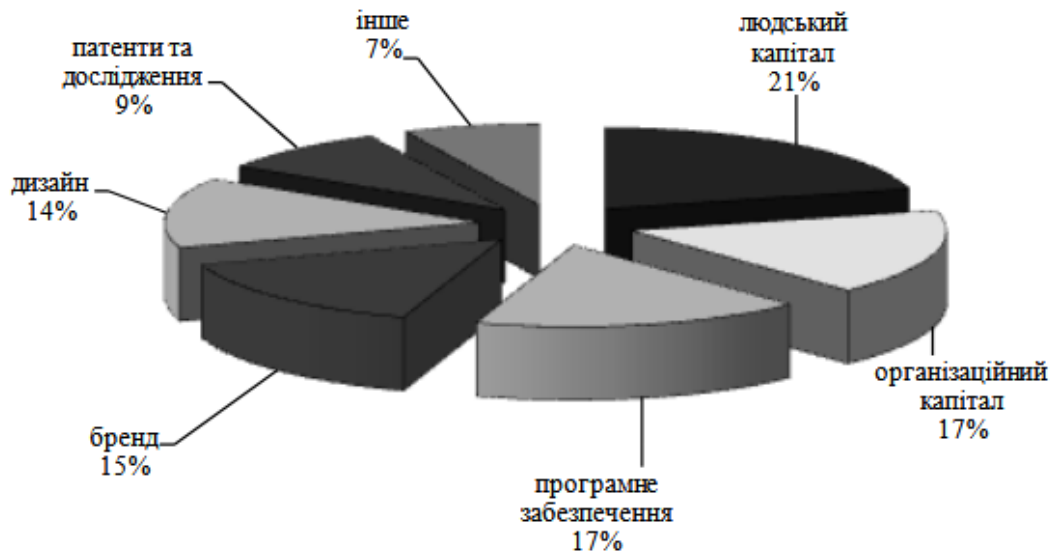


Рис. 2.1. Структура нематеріальних активів у Великобританії

Аналогічна ситуація спостерігається у Сполучених Штатах Америки, проте, у звітності нематеріальні активи розподіляють на п'ять видів. Розподіл нематеріальних активів відображено у додатку Б.

Лише незначна частина нематеріальних здобутків відображається зараз на балансі українських підприємств у складі нематеріальних активів. Також і питома вага нематеріальних активів у сукупному балансі українських підприємств є малою порівняно з іноземними. Окреслена ситуація істотно знижує конкурентоспроможність підприємств на місцевому і на світовому ринку. Завдяки цьому при угодах злиття-поглинання або процедурі публічного продажу акцій українські підприємства є недооціненими і постають значно слабшими та дешевшими порівняно з іноземними. За даними статистичної звітності в Україні не ведеться облік саме структури нематеріальних активів. Приблизну оцінку можна одержати лише за структурою інноваційних витрат в економіці [15] (рис. 2.2).

Така структура не зовсім відповідає іноземним через те, що у витратах на науково-дослідні та дослідно-конструкторські роботи разом із програмним

забезпеченням (яке є нематеріальним) також включаються витрати на придбання матеріальних речей (машин, обладнання тощо).

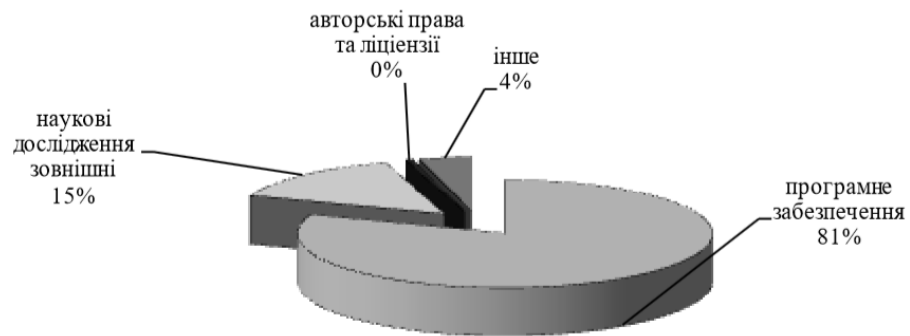


Рис. 2.2 Структура інноваційних витрат в економіці України

Це істотно збільшує питому вагу саме цього складника витрат на НДДКР підприємств України. На жаль, інформація щодо таких інноваційних витрат, як на навчання та підготовку персоналу, діяльність щодо ринкового запровадження інновацій об'єднана у групу інше і детально не виокремлюється.

Дані щодо України можуть оцінюватися лише як приблизні, оскільки в них не провадиться статистичний облік саме структури нематеріальних активів. Проте можна зробити висновок, що в цих провідних переважають складники, які і відображаються в існуючій фінансовій звітності – результати НДР, патенти, ліцензії тощо – тобто складники інформаційних надбань підприємств. На жаль, підприємства України майже зовсім не враховують у структурі нематеріальних активів людський та інтелектуальний капітал (окремо від матеріального носія останнього – патенту).

Проте такий крок вимагатиме перегляду існуючої фінансової звітності, урахування в ній не лише витрат на оплату праці робітників, але й витрат на їх інтелектуальний та соціальний розвиток, синергетичного ефекту від поєднання різних робітників у єдиний людський капітал підприємства та розроблення спеціальної форми звітності, як-от HR statement, що діє у Фінляндії. Тому більш можливою для вирішення (і більш нагальною) з цього дослідження для підприємств України є проблема недооцінювання бранда підприємствами. Адже найбільш відомим і разом із тим найменш урахованим

у сучасній фінансовій звітності складником нематеріальні активи підприємства можна вважати саме його бренд. Бо до їх складу належить торгова марка (частина бренда), а не весь бренд, який, крім торгової марки, ще включає імідж, особливості організаційної структури, корпоративну культуру, маркетингову політику, технологію, сервіс тощо, тобто набір властивостей, що відрізняють товар одного виробника від іншого. Найбільша кількість відомих українських брендів зараз зосереджена в експортоорієнтованих галузях:

- харчова промисловість (зокрема виробництво алкогольних напоїв),
- авіабудування,
- оборонна промисловість.

Вітчизняним планом рахунків нематеріальні активи поділяють на права користування природними ресурсами, майном, комерційні позначення, об'єкти промислової власності, авторське право та суміжні з ним права, інші нематеріальні активи [45]. Саме вони становлять все більшу частку і загальному обсягу основного капіталу. Вкладення коштів в нематеріальні активи повертаються протягом певного періоду за рахунок додаткового прибутку, одержуваного підприємством у результаті їхнього застосування, і за рахунок амортизаційних відрахувань. Тому зростає і економічний інтерес до вивчення структури нематеріальних активів, їх частки у загальному обсязі основного капіталу загалом та підвищення прибутковості підприємства за рахунок використання права підприємства на результати інтелектуальної власності зокрема.

Аналіз структури нематеріальних активів передбачає встановлення структури вкладень підприємства в об'єкти дослідження, що здійснюється шляхом визначення частки кожного з наявних видів нематеріальних активів підприємства в їх загальному обсязі. Для реалізації цього напряму економічного аналізу важливим є обрання класифікації, яка буде покладена в його основу, оскільки саме стосовно виділених на основі класифікації об'єктів буде визначатись їх місце в загальній структурі підприємства [75].

Об'єктами аналізу є структура нематеріальних активів, їх стан за видами, термінами корисного використання, джерелами утворення, правовою захищеністю. Аналіз структури нематеріальних активів проведено на основі даних Товариства з обмеженою відповідальністю «Дельта-Інжиніринг» (табл. 2.1).

Таблиця 2.1.

Аналіз структури нематеріальних активів ТОВ «Дельта-Інжиніринг»,
грн.

Вид нематеріальних активів	Залишок на кінець року	Частка елемента у заг. обсягу
Клієнтська ліцензія на 10 робочих місць	12 000,00	2,18
Програмне забезпечення АВК-5	4 032,00	0,73
Програмне забезпечення Експерт-Кошторис ПВР	1 424,00	0,26
Програмне забезпечення Експерт-Кошторис ПВР	2 060,00	0,37
Програмне забезпечення ІДС Будстандарт	2 160,00	0,39
Програмне забезпечення "1-С підприємство 8.2 Управління будівельною організацією для України	340 557,20	61,84
Програмне забезпечення "1-С підприємство 8.2 Управління будівельною організацією для України (налаштування)	169 106,60	30,70
Програмне забезпечення "1-С підприємство 8 Бухгалтерія для України	1 729,76	0,31
Програмне забезпечення "1-С підприємство 8 Бухгалтерія для України	1 880,05	0,34
Програмне забезпечення "1-С підприємство 8 Бухгалтерія для України	1 890,00	0,34
Програмне забезпечення "1-С підприємство 8 Бухгалтерія для України 1 роб. місце	1 440,00	0,26
Програмне забезпечення "1-С підприємство 8 Зарплата	3 600,00	0,65
Програмне забезпечення "Строительные технологии -СМЕТА" (додаткове робоче місце)	6 426,00	1,17
Програмне забезпечення "Строительные технологии -СМЕТА" ПИР	1 958,00	0,36
Програмне забезпечення "Строительные технологии -СМЕТА" ПИР	486,00	0,09
Разом	550 749,61	100

Нематеріальні активи у спеціальному програмному забезпеченні розподілені на певні групи елементів, а саме: клієнтська ліцензія на 10 робочих місць, програмне забезпечення АВК-5, програмне забезпечення Експерт-Кошторис ПВР, програмне забезпечення Експерт-Кошторис ПВР, програмне забезпечення ІДС Будстандарт, програмне забезпечення "1-С підприємство 8.2 Управління будівельною організацією для України, програмне забезпечення" 1-С підприємство 8.2 Управління будівельною організацією для України, програмне забезпечення" 1-С підприємство 8 Бухгалтерія для України, програмне забезпечення "Будівельні технології - СМЕТА".

Візуалізація структурних елементів нематеріальних активів ТОВ «Дельта-Інжиніринг» подано на рис. 2.3.

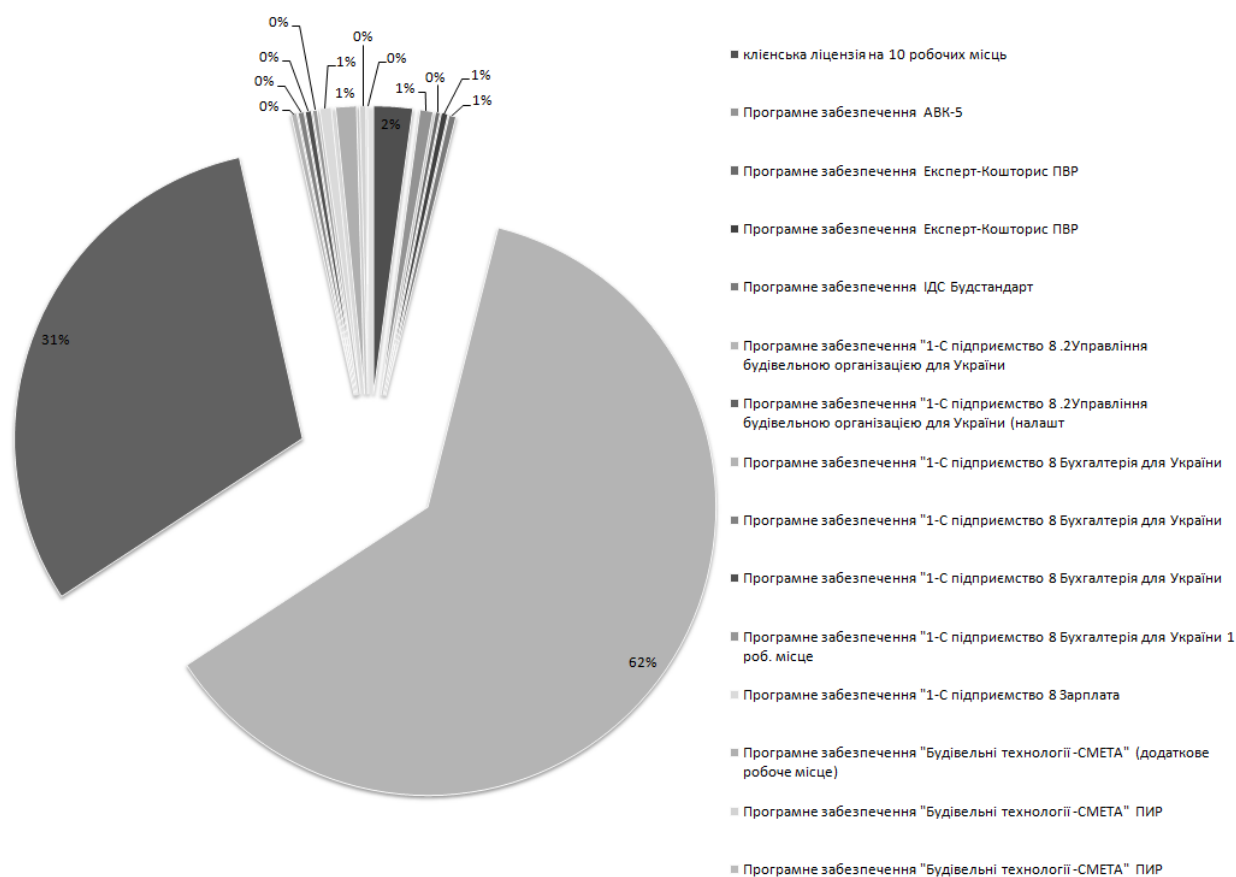


Рис. 2.3. Структури нематеріальних активів ТОВ «Дельта-Інжиніринг» на початок 2018 р.

З рисунка видно, що найбільш вагому частку становить Програмне забезпечення 1-С підприємство 8.2 Управління будівельною організацією для України, а саме 61,84 %. Наступною за вартісною ознакою є Програмне забезпечення 1-С підприємство 8.2 Управління будівельною організацією для України (налаштування). Всі інші елементи становлять незначну частину у загальному обсягу нематеріальних активів досліджуваного підприємства (їх обсяг коливається в межах 0,5-2%).

Доцільно зазначити, що нематеріальні активи ТОВ «Дельта-Інжиніринг» містять здебільшого права на використання програмного забезпечення. У їх структурі відсутні комерційні позначення, об'єкти промислової власності, авторське право та суміжні з ним права.

Українські підприємства здебільшого використовують концепцію створення єдиного бренда, а його популяризація досягається переважно засобами реклами. Такі шляхи не потребують зміни законодавства і можливі на рівні самих підприємств, що і робить саме цей складник нематеріальних активів перспективним для розвитку українськими підприємствами. Розширення наявних і головне врахованих у структурі балансу підприємств видів нематеріальних активів має на меті забезпечення капіталізації нематеріальних здобутків підприємства, які раніше не оцінювалися (інформація, людський капітал, бренд).

Це дозволить підприємствам не лише підвищити власну конкурентоспроможність та збільшити власну вартість, не порушуючи при цьому їх нормального функціонування та обігу капіталу, але й знайти нові джерела власних коштів (за рахунок амортизації більшої кількості видів нематеріальних активів). Адже саме власні кошти найчастіше постають джерелом фінансування інноваційної діяльності, оскільки більші суми позикових коштів використовуються для фінансування здобутків, здатних надавати більш швидкий результат, тобто вкладаються в оборотні активи.

Тому, розвиток бренду українських підприємств як найпростішого способу збільшення обсягу нематеріальних активів та зміни їх структури, є

актуальним внаслідок світових тенденції та євро інтеграційних процесів України. Адже бренд може бути нематеріальним активом підприємства, що оцінюється у грошовому вираженні, на який провадиться нарахування амортизації, що, у свою чергу, є одним з важливих власних джерел надходжень коштів для його стабільності. Тому для більшості вітчизняних промислових підприємств, фінансове становище яких не є стабільним, поява нового джерела надходження власних коштів і одержання непрямого ефекту за рахунок підвищення собівартості і, як наслідок, зниження суми оподаткованого прибутку може бути досить своєчасним.

2.2. Аналіз надходження, зносу та вибуття нематеріальних активів

В сучасних ринкових умовах, під впливом масштабних глобалізаційних процесів, пріоритет віддається інтелектуальним складовим виробничих ресурсів в порівнянні з матеріальними. Серед рушійних факторів забезпечення конкурентоспроможності виділяють новітні досягнення науки, сучасні технології, але в першу чергу здатність накопичувати і розвивати знання та їх ефективно впровадження в господарську діяльність. Тобто, перехід до інтелектуальної економіки сприяв виходу на перше місце знань та інформації в якості факторів визначення інноваційного потенціалу підприємства. На сьогодні в Україні не так багато підприємств в балансі яких нематеріальні активи переважають над матеріальними. Однак ті конкурентні переваги, що надають ефективно використані в господарському процесі нематеріальні активи зумовлюють тенденцію зростання інноваційно-орієнтованих підприємств [63].

Жорсткість умов конкурентної боротьби, як в межах країни, так і на міжнародній арені ставлять нематеріальні активи обов'язковою умовою успішної діяльності та прибутковості підприємства. Однак необхідно пам'ятати, що специфічність природи таких активів здатна впливати шляхом

обмеження дії певних економічних законів. Так, ринок науково-технічних розробок не здатен регулюватися механізмом ціноутворення, тобто закон попиту і пропозиції не спрацьовує. Це можна пояснити тим, що виключні права на об'єкти інтелектуальної власності дозволяють штучно завищувати ціни на технології, виводячи при цьому ринок зі стану рівноваги. Отже, визначальним фактором, що забезпечує лідируючі позиції беззаперечно визнається інноваційний продукт.

На сьогодні багато суб'єктів господарської діяльності використовують нематеріальні активи в якості чинника успішної боротьби на ринку товарів та послуг. Мінливі умови зовнішнього середовища стимулюють підприємства, задля утримання своїх позицій або з метою виходу на новий рівень, до пошуку нових форм нематеріальних активів чи вдосконалення існуючих та розробку нових шляхів ефективного їх застосування в фінансовій діяльності підприємства.

На сучасному етапі економічного розвитку, все більше підприємств приймають рішення щодо вкладання коштів в об'єкти інтелектуальної власності, адже, як показує практика європейських підприємств лише нематеріальні активи здатні забезпечити підприємство необхідним рівнем конкурентоздатності на ринку аналогічних продуктів. В процесі господарської діяльності підприємство в змозі передавати права на такі об'єкти будь-яким фізичним та юридичним особам. Всі процеси, господарські операції, що здійснюються на підприємстві обов'язково відображаються на рахунках бухгалтерського обліку.

Виходячи зі специфіки природи нематеріальних активів, облік їх надходження та руху має свої особливості та регулюється Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджений Наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 № 291, у редакції наказу Міністерства фінансів України від 09.12.2011 № 1591, зі змінами і доповненнями та Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу,

зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджений Наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 № 291, зі змінами та доповненнями.

Особливості відображення нематеріальних активів на рахунках бухгалтерського обліку залежать від шляхів надходження таких активів на підприємство (рис. 2.4). Відповідно до діючого законодавства, а саме П(С)БО 8 «нематеріальні активи при їх надходженні варто відображати за первісною вартістю», причому в залежності від способу надходження змінюється і підхід до визначення первісної вартості, про що йшлося в пункті 1.3.

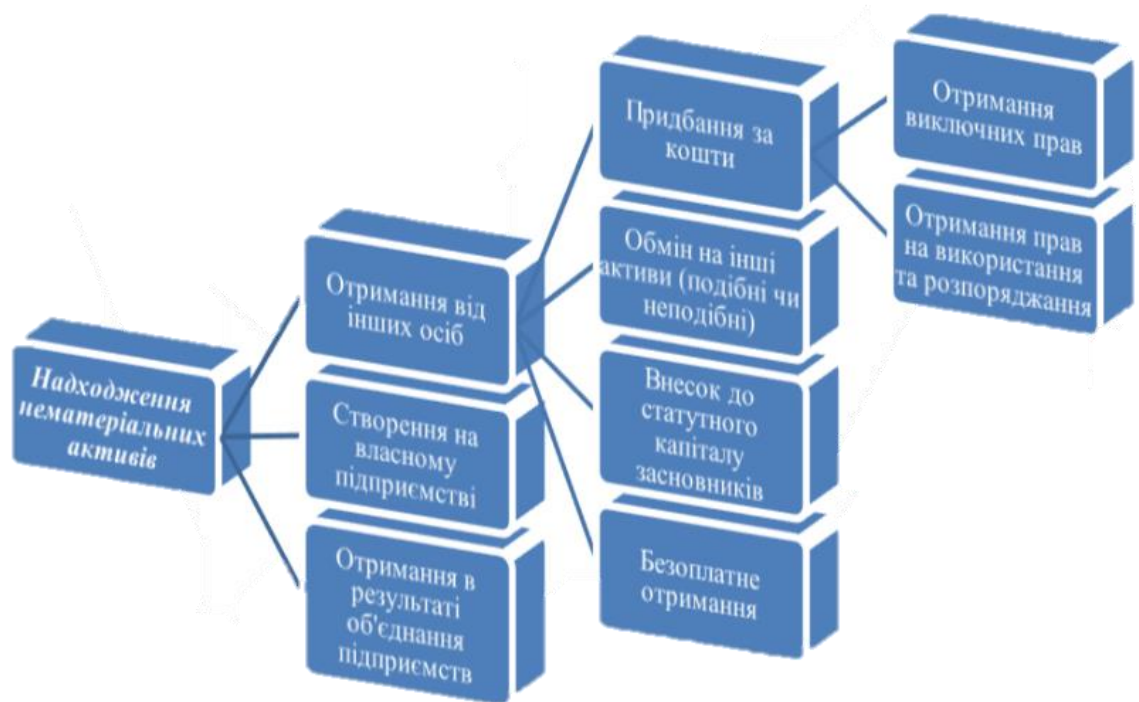


Рис. 2.4. Умови надходження нематеріальних активів

Особливістю обліку нематеріальних активів, що отримані на безоплатній основі, виступає те, що вони оцінюються, виходячи з первісної вартості, яка в свою чергу дорівнює справедливій вартості. Законність такої операції підтверджується документами, серед яких виділяють:

- акт приймання-передачі;
- договір дарування (у разі необхідності);
- перелік об'єктів нематеріальних активів, що підлягають передачі;

- копії інвентарних карток обліку таких об'єктів інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів (НА-2);
- документи, що підтверджують існування нематеріальних активів (це може бути технічна документація, патенти, свідоцтва);
- звіт про незалежну оцінку (в разі необхідності).

В податковому обліку, відповідно до пп. 135.5.4 ПК, вартість товарів (у т.ч. НА), що безоплатно отримані у звітному періоді, визначається на рівні не нижче за звичайну ціну і в свою чергу включається до складу інших доходів [47]. На рахунках бухгалтерського обліку вартість отриманих на безоплатній основі об'єктів нематеріальних активів відображають за дебету рахунку 12 «Нематеріальні активи» з використанням кредиту рахунку 42 «Додатковий капітал» субрахунку 4 «Безоплатно отримане майно».

В результаті проведення такої операції у підприємства, що безоплатно отримало нематеріальні активи виникає зобов'язання перед бюджетом з податку на прибуток, виходячи з вартості отриманих на безоплатній основі нематеріальних активів. Під придбанням нематеріальних активів за рахунок власних коштів підприємства мається на увазі повна передача прав власності на об'єкт третій особі, виходячи з умов договору. Тобто, до такої особи переходять всі права та зобов'язання попереднього власника.

Виходячи з норм Податкового кодексу, придбавши нематеріальний актив власник має право вхідний ПДВ включити до складу податкового кредиту, але за дотримання умови використовувати придбані нематеріальні активи в господарських операціях, що обкладаються ПДВ та представлені постачальником підстави – податкової накладної. На практиці, зустрічаються ситуації, коли продається нематеріальний актив, який не використовувався в господарській діяльності платника податку. Згідно з пп. 140.1.2 п. 140.1 ст. 140 ПКУ щодо умов визнання об'єкта оподаткування, витрати на придбання нематеріального активу, що не використовувався в господарській діяльності платника, у податковому обліку не підлягають амортизації та не включаються до складу витрат [47].

У випадку самостійного створення нематеріального активу на підприємстві, важливо регламентувати даний процес, ще на ранніх стадіях, календарним планом та технічним завданням на розробку. Процес науково-технічних робіт не завжди закінчується отриманими результатами, в залежності від яких в бухгалтерському обліку розподіляються витрати, що були понесені під час здійснення такого процесу [29]. Тобто, при позитивному результаті понесені витрати відображаються на рахунку 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів», якщо ж результат не відповідає поставленим вимогам та цілям з яким такі роботи проводилися, то понесені витрати відносять до витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені, тобто на рахунок 941 «Витрати на дослідження та розробки», субрахунок «інновації». Керуючись принципом обачності, в результаті складності передбачення результату, затрачені витрати на науково-дослідні роботи практикують накопичувати на рахунку 39 «Витрати майбутніх періодів», за умови подальшого віднесення таких витрат, в залежності від результату, чи на капітальні інвестиції в нематеріальні активи чи на витрати періоду.

Тобто, за умови досягнення науково-прикладного результату, витрати на досягнення такого результату формують собівартість генерованих власними силами нематеріальних активів і акумулюються на дебеті рахунку 15 «Капітальні інвестиції». І лише після документального підтвердження майнових прав на такий інноваційний продукт та проведення оцінки, задля визначення його вартості, результат інноваційної діяльності визнається об'єктом інтелектуальної власності та відображається в обліку в якості нематеріального активу по дебету рахунку 12 «Нематеріальні активи» та кредиту рахунку 15 «Капітальні інвестиції».

Можливість внесення майнових прав на об'єкти інтелектуальної власності до статутного капіталу визначається ч.1 ст.86 Господарського кодексу України та ч.2 ст.115 ЦКУ [69]. Для передачі нематеріальних активів в якості внеску до статутного капіталу необхідне документальне

підтвердження. Незважаючи на те, що підставою для здійснення такої операції виступають засновницькі документи та акт прийому-передачі нематеріальних активів, засновник повинен підготувати для передачі ряд наступних документів:

- перелік об'єктів нематеріальних активів, що підлягають передачі;
- копії інвентарних карток обліку таких об'єктів інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів (НА-2);
- документи, що підтверджують існування нематеріальних активів (це може бути технічна документація);
- звіт про незалежну оцінку (в разі необхідності);
- рахунки, рахунки фактури, в разі існування додаткових витрат спричинених процесом отримання даних нематеріальних активів в якості вкладу до статутного капіталу та підтвердження таких витрат.

У процесі подальшого використання таких нематеріальних активів, аналітичний облік статутного капіталу здійснюється окремо по кожному засновнику, учаснику та виду капіталу, відповідно проведення аналітичної роботи відбувається за кожним окремим елементом.

Для сучасного ринку характерні тенденції постійного зростання конкуренції за рахунок неперервного збільшення кількості організацій, які пропонують аналогічні товари та послуги. Задля укріплення своїх конкурентних позицій, та не тільки утримання існуючих споживачів, але і залучення нових підприємства, починають реєструвати власні торговельні марки. Складнощі, що пов'язані з відображенням таких нематеріальних активів, як торговельні марки в бухгалтерському обліку полягають у властивій законодавству асиметрії. Так, керуючись п.5 П(С)БО 8 право на придбання торговельної марки визнається нематеріальним активом, в той час як виходячи з п.9 П(С)БО 8 витрати, що понесені на внутрішнє генерування торговельної марки, навіть активом не визнаються.

Всі витрати пов'язані з рекламою, пропагандою торговельної марки списуються на витрати, дотримуючись згаданого п.9 П(С)БО 8. Така ситуація

сприяє завищенню витрат, замість збільшення вартості нематеріального активу і як наслідок у фінансових результатах фігурує занижений прибуток, що ніяк не співпадає з цілями ведення бухгалтерського обліку, а саме достовірність, точністю фінансової інформації тощо.

Окреслене питання є важливим елементом аналітичного дослідження підприємства загалом та нематеріальних активів зокрема. Адже слід враховувати, що такі показники характеризують використання окремих типів або видів нематеріальних ресурсів підприємства, тому для їх використання на підприємстві повинні бути розроблені та впровадженні відповідні моделі управління окремими типами або видами нематеріальних активів. Внаслідок того, що показники нематеріальних ресурсів розраховуються на основі фінансової та нефінансової інформації управлінського обліку, досить складно розробити єдиний інтегральний показник, який би дозволяв сформулювати загальне уявлення про використання нематеріальних ресурсів на підприємстві. Як наслідок, на сьогодні серед учених набули використання непрямі методи оцінки нематеріальних ресурсів підприємства, які дозволяють визначити ефективність їх застосування на підприємстві без розрахунку їх внутрішньої вартості, однак із використанням показника ринкової вартості підприємства [40].

Одним із найбільш поширених серед таких показників є коефіцієнт Тобіна, що розраховується як відношення ринкової капіталізації підприємства (ринкової вартості) до загальної вартості його активів (відновлювальної вартості активів підприємства). Цей показник застосовується для сукупної оцінки нематеріальних ресурсів підприємства. Чим вищим є його значення, тим більшою є ймовірність зростання ринкової вартості підприємства в майбутньому, що обґрунтовується пріоритетною роллю нематеріальних активів у створенні вартості підприємства в умовах постіндустріальної економіки. Якщо значення коефіцієнта Тобіна є більшим за 1, то підприємство ефективно використовує наявні в нього нематеріальні ресурси, а якщо менше за 1, то його матеріальні та нематеріальні активи є

значно переоціненими або наявні нематеріальні ресурси є морально зношеними чи повною мірою не залучені.

У процесі господарської діяльності, під впливом зовнішніх та внутрішніх чинників ринкової економіки, трапляються непоодинокі випадки неспроможності нематеріального активу приносити організації економічні вигоди в майбутньому та вибуття таких активів, в таких випадках вартість зазначених активів підлягає списанню з рахунків бухгалтерського обліку. П(С)БО 8 в п. 34 виділяє такі умови списання нематеріального активу з балансу підприємства, що спричинене його вибуттям: передача на безоплатній основі; неможливість підприємством отримання в подальшому економічних вигід від використання такого активу. Сам факт неспроможності нематеріального активу приносити економічні вигоди в майбутньому може бити викликаний рядом чинників, серед яких найпоширенішим є зниження комерційної зацікавленості підприємств в такому активі, що може бути викликане обмеженням доступу до ресурсів, які використовуються в комплексі із зазначеним активом задля отримання бажаного економічного ефекту. Однак, варто пам'ятати, що неспроможність активу приносити економічні вигоди найближчим часом не виключає відновлення такої можливості через певний проміжок часу [73]. На практиці виділяють два основні шляхи розпорядження правами на об'єкти інтелектуальної власності, а саме: надаючи третій особі виключні майнові права на нематеріальний актив та надаючи третій особі право користування результатами інтелектуальної діяльності у встановлених відповідним договором межах (рис. 2.5).

У процесі надання права користування нематеріальними активами, власник прав (ліцензіар) отримує дохід у вигляді роялті. Відповідно до П(С)БО 16 роялті визнається доходом при можливості отримання економічних вигод та за умови, що такий дохід можна достовірно оцінити [50]. В той же час, ліцензіат (платник роялті) відносить такі платежі та витрати на придбання нематеріальних активів, за виключенням тих, що

амортизуються, до витрат при визначенні об'єкту оподаткування, керуючись ПКУ та дотримуючись наступних умов [47]: витрати відносяться в повному розмірі, якщо роялті сплачується на користь резидента – платника податку на прибуток на загальних засадах; витрати відносяться в розмірі, що не перевищує 4% доходу від реалізації продукції (без урахування ПДВ та акцизного збору) за попередній рік, при умові, що роялті сплачується на користь нерезидента.

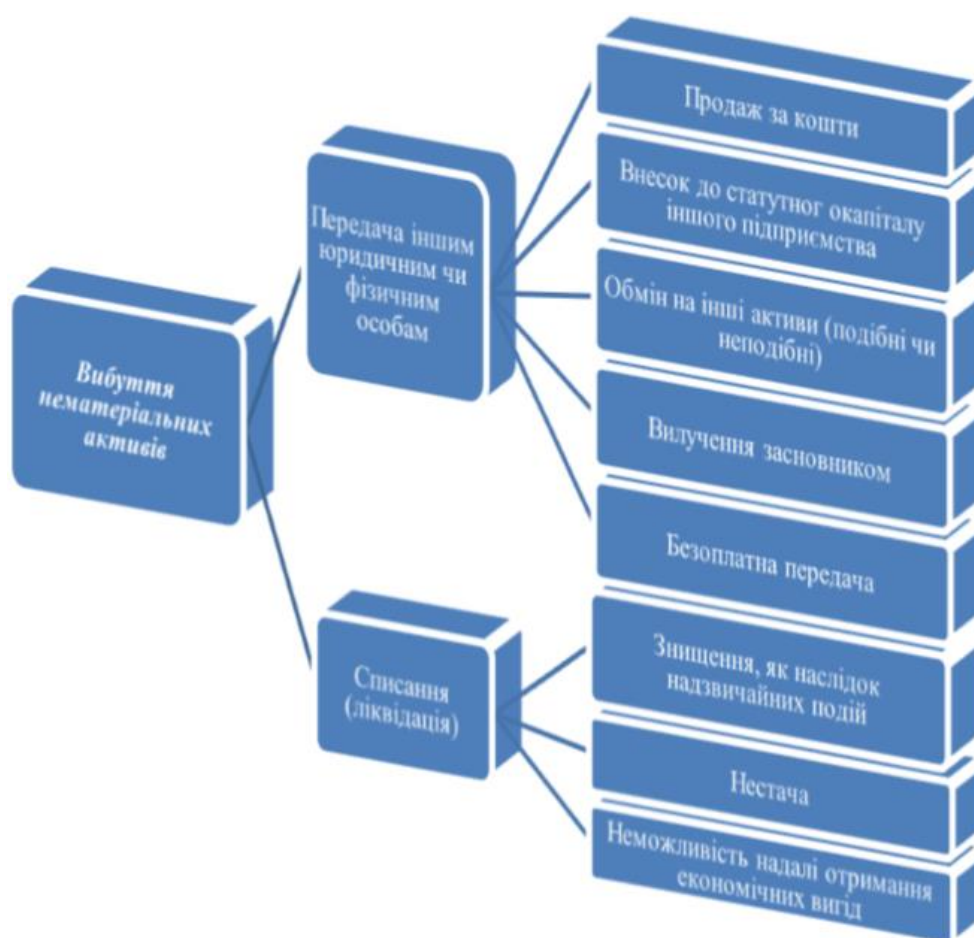


Рис. 2.5. Умови вибуття нематеріальних активів

Тобто, узагальнюючи, можна стверджувати, що при виплаті роялті ліцензіару–резиденту платник, тобто ліцензіат, має право відносити такі витрати подвійного призначення до складу інших витрат, при визначенні бази оподаткування, за умови, що такі платежі безпосередньо пов'язані з основною діяльністю ліцензіата. Однак, якщо роялті виплачується нерезиденту слід керуватися пп. 140.1.2 ПКУ [47]. На практиці, виникає багато спірних питань, особливо в частині визначення прав інтелектуальної

власності, що виникли у резидента України вперше. Для підтвердження відсутності підстав віднесення роялті, нарахованих на користь нерезидента, до складу витрат виступає висновок Міністерства освіти і науки, молоді та спорту. А підтвердження того, що у резидента права щодо об'єктів інтелектуальної власності виникли не в перше, слугує договір про розпорядження майновими правами інтелектуальної власності, в якому повинна вказуватися зазначені обставини.

Всі господарські процеси повинні підтверджуватися первинними документами, які є основою для майбутнього аудиту та аналізу. Вибуття нематеріальних активів оформлюється спеціальним наказом, керуючись яким такі активи переходять до складу необоротних активів, що утримуються з метою подальшого продажу.

Даний процес відображається по дебету рахунку 286 «Необоротні активи і групи вибуття, утримані для продажу» та кредиту рахунку 12 «Нематеріальні активи». П(С)БО 27 чітко регламентуються умови, при яких можливе переведення активу до складу необоротних активів, що утримуються для продажу, серед них найсуттєвішими є [51]: готовність активу до продажу; наявність активного ринку щодо таких активів; високий рівень ймовірності продажу, що може бути забезпечений укладенням відповідного договору; очікування економічної вигоди від такого продажу.

Операції з продажу нематеріальних активів обкладаються ПДВ, при чому база обкладання розраховуються керуючись договірною вартістю НМА, однак не повинна бути нижчою за звичайну ціну. При вибутті нематеріальних активів у результаті безоплатної передачі дохід не визнається, а залишкову вартість, керуючись вимогами законодавства, варто списувати на інші витрати періоди.

Придбання або створення нематеріальних активів на підприємстві та включення їх у господарську діяльність передусім спрямоване на одержання економічного ефекту від їх використання, що проявляється шляхом зменшення затрат на виробництво продукції, товарів, робіт або послуг або

шляхом збільшення обсягів їх реалізації. На сьогодні дослідниками пропонується значна кількість підходів до оцінки ефективності використання НА, що обґрунтовується існуванням значної кількості їх видів, різними напрямками їх використання на підприємстві, різним ступенем залучення до господарського обігу, існуванням відмінностями у призначенні тощо. При цьому дослідники застосовують значну кількість баз, на основі яких проводять розрахунок показників: чистий прибуток; дохід від реалізації; дохід від використання НА; обсяг реалізації продукції; економічний ефект від використання нематеріального активу; ринкова вартість підприємства.

Аналіз динаміки нематеріальних активів передбачає вивчення змін вартості нематеріальних активів підприємства в часі (на початок та на кінець звітного періоду або за декілька звітних періодів) з урахуванням операцій щодо їх надходження та вибуття на основі використання різних видів структурних класифікацій.

Проведений аналіз динаміки використання нематеріальних активів в діяльності найбільших інноваційно-містких підприємств Євросоюзу дозволяє констатувати, що на сьогодні вже чітко не прослідковується тенденція, яка проявлялась протягом 1990–2000-х років щодо постійного зростання обсягів нематеріальних активів на інноваційно-містких підприємствах. Насамперед це пов'язано з тим, що в умовах глобалізації економіки важливим є не лише нарощення обсягів наявних у підприємства нематеріальних активів – його нематеріальних капіталовкладень, а ефективність його інтелектуально-інноваційної діяльності, тобто здатність створювати економічну додану вартість, що проявляється в здатності забезпечувати найбільш повне й ефективне використання наявної інтелектуальної власності, персоналу, взаємозв'язків із клієнтами, стратегічних альянсів і мережевих взаємодій тощо [12].

Аналіз динаміки нематеріальних активів проведено на основі даних ТОВ «Дельта-Інжиніринг» за 2017 та 2018 роки (табл. 2.2).

Таблиця 2.2

Аналіз динаміки нематеріальних активів ТОВ «Дельта-Інжиніринг», грн.

Вид нематеріальних активів	2017 р.		2018 р.		Динаміка		
	Сума	Частка, %	Сума	Частка, %	абсол.	віднос.	Частки, %
Клієнтська ліцензія на 10 робочих місць	12 000,00	2,18	12 000,00	1,96	0,00	0,00	-0,22
Програмне забезпечення АВК-5	4 032,00	0,73	4 032,00	0,66	0,00	0,00	-0,07
Програмне забезпечення Експерт-Кошторис ПВР	1 424,00	0,26	1 697,00	0,28	273,00	0,05	0,02
Програмне забезпечення Експерт-Кошторис ПВР	2 060,00	0,37	950,00	0,16	-1110,00	-0,20	-0,22
Програмне забезпечення ІДС Будстандарт	2 160,00	0,39	2 160,00	0,35	0,00	0,00	-0,04
Програмне забезпечення "1-С підприємство 8 .2 Управління будівельною організацією для України	340 557,20	61,84	397 871,50	65,03	57314,30	10,41	3,19
Програмне забезпечення "1-С підприємство 8 .2 Управління будівельною організацією для України (налаштування)	169 106,60	30,70	169 106,60	27,64	0,00	0,00	-3,07
Програмне забезпечення "1-С підприємство 8 Бухгалтерія для України	1 729,76	0,31	1 500,00	0,25	-229,76	-0,04	-0,07
Програмне забезпечення "1-С підприємство 8 Бухгалтерія для України	1 880,05	0,34	1 880,05	0,31	0,00	0,00	-0,03
Програмне забезпечення "1-С підприємство 8 Бухгалтерія для України	1 890,00	0,34	6 970,00	1,14	5080,00	0,92	0,80
Програмне забезпечення "1-С підприємство 8 Бухгалтерія для України 1 роб. місце	1 440,00	0,26	1 440,00	0,24	0,00	0,00	-0,03
Програмне забезпечення "1-С підприємство 8 Зарплата	3 600,00	0,65	2 715,00	0,44	-885,00	-0,16	-0,21
Програмне забезпечення "Будівельні технології -СМЕТА" (додаткове робоче місце)	6 426,00	1,17	6 426,00	1,05	0,00	0,00	-0,12
Програмне забезпечення "Будівельні технології -СМЕТА" ПИР	1 958,00	0,36	2 597,00	0,42	639,00	0,12	0,07
Програмне забезпечення "Будівельні технології -СМЕТА" ПИР	486,00	0,09	486,00	0,08	0,00	0,00	-0,01
Разом	550 749,61	100	611 831,15	100	61 081,54	-	-

Дослідивши нематеріальні активи протягом визначеного періоду можна стверджувати, що їх загальна вартість збільшилася на 61081,54 тис. грн. Незмінними залишилися клієнтська ліцензія на 10 робочих місць, програмне забезпечення АВК-5, програмне забезпечення ІДС Будстандарт, програмне забезпечення "1-С підприємство 8.2 Управління будівельною організацією для України (налаштування), програмне забезпечення "1-С підприємство 8 Бухгалтерія для України, програмне забезпечення "1-С підприємство 8 Бухгалтерія для України 1 роб. місце.

Для ТОВ «Дельта-Інжиніринг» збільшилася вартість чотирьох структурних елементів. А саме програмне забезпечення Експерт-Кошторис ПВР зросло на 273,00 тис. грн., а в загальній сукупності його частка зросла на 0,05%. Проте програмне забезпечення 1-С підприємство 8.2 Управління будівельною організацією для України збільшилось на 57314,30 тис. грн. Частка цього програмного забезпечення збільшилась у загальному обсягу з 61,84 % до 65,03 % (приріст 3,19 %), а відносна динаміка становить 10,41 % у відношенні до загального обсягу 2017 р. Програмне забезпечення 1-С підприємство 8 Бухгалтерія для України також збільшилось на 5080,00 тис. грн., а саме відбувся приріст у розмірі 0,92 % у порівнянні з попереднім роком та 0,80 % становить приріст часток. Відбулось незначне збільшення вартості програмного забезпечення "Будівельні технології-СМЕТА" ПІР (639,00 тис. грн.).

Зменшення вартості нематеріальних активів відбулось за трьома структурними елементами, а саме програмне забезпечення Експерт-Кошторис ПВР (1110 грн.), програмне забезпечення "1-С підприємство 8 Бухгалтерія для України (229,76 грн.), програмне забезпечення 1-С підприємство 8 Зарплата (885,00 грн).

Результатом управління наявними на підприємстві нематеріальними активами має бути аналіз їх стану та ефективності використання. За умови наявності дієвої системи обліково-аналітичної підтримки процесу управління можна здійснювати такі управлінські процедури: проводити перспективний

аналіз використання нематеріальних активів на підприємстві; уточнювати цілі їх використання; прогнозувати зміни щодо політики формування портфелю підприємства відповідно до змін зовнішнього середовища; контролювати й оцінювати відхилення показників діяльності підприємства внаслідок зміни ефективності використання; планувати процеси досягнення проміжних і стратегічних цілей підприємства; визначати комплекс дій, необхідних для підвищення ефективності використання.

2.3. Методичні особливості аудиту нематеріальних активів

Чітко відпрацьована система внутрішнього контролю (аудиту) своєчасно виявляє проблеми, які виникають на підприємстві під дією залежних та незалежних чинників. За допомогою дієвої системи перевірок керівництво підприємства визначає правильність своїх рішень у коригуванні проблемних аспектів діяльності, адже процес контролю, з одного боку, - це процес визначення відхилень від встановлених стандартів, а з іншого- це дослідження процесу виконання управлінських рішень і оцінка досягнутих результатів у ході їх виконання.

Організація внутрішнього аудиту передбачає досягнення та збереження стану певної впорядкованості елементів системи у цілому, підтримання якості її визначеності. Внутрішній аудит нематеріальних активів є важливим складником системи управління ними, без якого неможлива повноцінна реалізація інших її функцій. Внутрішня аудиторська перевірка нематеріальних активів повинна передбачати вирішення таких завдань [56]:

проведення інвентаризації нематеріальних активів;

- оцінка якості інвентаризацій нематеріальних активів, що проводяться підприємством в періоді, що перевіряється;
- виявлення неврахованих нематеріальних активів;

- перевірка правомірності і правильності оприбуткування нематеріальних активів на підприємстві;
- перевірка порядку переоцінки нематеріальних активів на предмет відповідності вимогам П(С)БО8;
- перевірка обґрунтованості вживаних методів амортизації нематеріальних активів;
- перевірка віддзеркалення в обліку амортизаційних витрат;
- перевірка віддзеркалення в обліку операцій вибуття нематеріальних активів;
- перевірка обліку лізингових операцій із нематеріальними активами;
- перевірка правильності формування показників фінансової звітності.

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

Перевірка наявності неврахованих у балансі нематеріальних активів здійснюється в ході інвентаризації і є достатньо складною контрольною процедурою. Оскільки об'єкти нематеріальних активів не мають матеріально-речової структури, проведення їх інвентаризації внутрішнім аудитором повинно здійснюватися шляхом:

- перевірки документів, які підтверджують існування об'єктів нематеріальних активів і прав організації на них;
- аналізу здатності конкретних об'єктів нематеріальних активів приносити економічні вигоди підприємству;
- перевірки правильності оформлення інвентаризаційних документів та відображення результатів інвентаризації в бухгалтерському обліку.

У процесі інвентаризації виявляються причини не віддзеркалення вказаних активів в обліку: списання бухгалтером вартості їх придбання на витрати діяльності або невміння визначити вартісну оцінку прав і документально оформити ці права. Внутрішній аудитор може використовувати аналітичні процедури оцінки таких об'єктів [41].

Далі внутрішній аудитор має перевірити правильність документального оформлення операції з нематеріальними активами. Первинні документи в обліку операцій, які пов'язані з надходженням об'єктів нематеріальних активів, повинні фіксувати факт їх існування, надходження на підприємство і прийняття до бухгалтерського обліку, тому для досягнення зазначеної мети аудитором проглядаються поаркушно і порівнюються необхідні первинні документи. Внутрішньому аудитору на даному етапі доцільно використати методи документального контролю та узагальнити результати в табл. 2.3.

Таблиця 2.3

Документальний контроль операцій із надходження нематеріальних активів

Напрями перевірки документального оформлення операцій із нематеріальними активами	За даними підприємства	За даними перевірки	Наявність порушення
«Акт введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів», ліцензія	+	+	-
1.Наявність ліцензійного договору	+	+	-
2.Відповідність законодавству	+	+	-
3.Достовірність даних	+	+	-
4.Правильність розрахунків	+	+	-
5.Повнота розрахунку і т.д.	+	+	-

Внутрішньому аудитору слід визначити правильність і своєчасність відображення в обліку операцій із формування первісної вартості нематеріальних активів [76].

На даному етапі аудитору необхідно отримати достатні докази того, що первісна вартість нематеріальних активів, які надійшли на підприємство, сформована відповідно до вимог П(С)БО8 «Нематеріальні активи» та положеннями, затвердженими в обліковій політиці підприємства, а також упевнитися в тому, що всі операції з надходження нематеріальних активів відображені в бухгалтерському обліку своєчасно, відповідно до вимог нормативних документів.

Внутрішньому аудитору необхідно також установити, чи здійснюється на підприємстві розрахунок амортизаційних відрахувань по нематеріальних активах відповідно до прийнятих та затверджень в обліковій політиці для однорідних груп нематеріальних активів способами нарахування амортизації х використанням методики розрахунку амортизаційних відрахувань, згідно зі Податковим кодексом України [42]. Під час перевірки правильності здійснення операцій по переоцінці нематеріальних активів вивченню підлягають документи, які підтверджують рішення підприємства про переоцінку, інформацію про наявність активного ринку об'єктів, їх справедливої вартості.

Слід зазначити, що в ході проведення внутрішнього аудиту доцільно перевірити облікові регістри по рахунках 412 «Дооцінка (уцінка) нематеріальних активів», 975 «Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій», 746 « Інші доходи», 133 «Накопичена амортизація нематеріальних активів» за окремими бухгалтерськими записами.

Аудиторська перевірка віддзеркалення в обліку операцій щодо вибуття нематеріальних активів має включати:

- документальну перевірку наявності і правильності оформлення всіх первинних документів, на підставі яких здійснювалося вибуття нематеріальних активів;

- оцінку на відповідних бухгалтерських рахунках суми списання залишкової вартості і зносу унаслідок реалізації і на субрахунок 976 «Списання необоротних активів» у результаті ліквідації об'єкту.

Для перевірки правомірності списання нематеріальних активів із бухгалтерського балансу підприємства внутрішнього аудиторю необхідно перевірити наявність і правильність оформлення бухгалтерських документів та записів:

- 1) у разі вибуття нематеріальних активів за грошові кошти – відповідних договорів, відміток в інвентарних картках;
- 2) акти вибуття (ліквідації) об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів, податкові накладні та відповідність указаних у цих первинних документах сум обліковим реєстрам;
- 3) у разі передачі нематеріальних активів як внеску до зареєстрованого (пайового) капіталу інших організацій – установчих документів, оціночних актів та актів вибуття (ліквідації) об'єкта. Аудитору доцільно провести формальну перевірку цих документів, оцінити наявність усіх необхідних реквізитів та здійснити арифметичний підрахунок правильності сум;
- 4) у разі припинення використання нематеріальних активів для виробничих цілей у зв'язку з моральним зносом або закінченням строку корисного використання – актів комісії з оцінки та списання нематеріальних активів, наказів керівника організації про списання нематеріальних активів типовій кореспонденції рахунків.

Аудитору необхідно отримати достатні докази того, що всі нематеріальні активи, відображені в бухгалтерській звітності, належно оцінені і вся суттєва інформація про них розкрита за статтями звітності згідно з вимогами законодавства.

Особливу увагу необхідно приділити інформації, яка знаходить відображення у пояснювальній записці до бухгалтерської звітності:

- про способи оцінки нематеріальних активів, придбаних не за грошові кошти;
- про способи оцінки нематеріальних активів, придбаних не за грошові кошти;
- про доходи та витрати пов'язані з використанням об'єктів нематеріальних активів;
- про доходи та витрати, пов'язані з отриманням і наданням прав на об'єкти нематеріальних активів;
- про події після звітної дати й умовних фактів господарської діяльності, пов'язаних з об'єктами нематеріальних активів.

На етапі формування висновків внутрішні аудитори складають аудиторський звіт, розробляють необхідні рекомендації та пропозиції та повідомляють вище керівництво підприємства про отримані результати. На завершальному етапі контролю над усуненням виявлених недоліків та виконанням рекомендацій після обговорення всіх питань із вищим керівництвом здійснює служба внутрішнього аудиту.

Висновки до розділу 2

Отже, сучасних ринкових умовах, під впливом масштабних глобалізаційних процесів, пріоритет віддається інтелектуальним складовим виробничих ресурсів в порівнянні з матеріальними. Серед рушійних факторів забезпечення конкурентоспроможності виділяють новітні досягнення науки, сучасні технології, але в першу чергу здатність накопичувати і розвивати знання та їх ефективне впровадження в господарську діяльність. Тобто, перехід до інтелектуальної економіки сприяв виходу на перше місце знань та інформації в якості факторів визначення інноваційного потенціалу підприємства. На сьогодні в Україні не так багато підприємств в балансі яких нематеріальні активи переважають над матеріальними. Однак ті конкурентні

переваги, що надають ефективно використані в господарському процесі нематеріальні активи зумовлюють тенденцію зростання інноваційно-орієнтованих підприємств. На сьогоднішній день, рушійні сили інноваційної діяльності, поряд із стимулюванням економічного росту, сприяють підвищенню попиту, що виникає в суспільстві в якості реакції на чергову інновацію, тобто, нові інноваційні можливості генерують в суспільстві потреби в подальших інноваціях. Узагальнюючи вищесказане, можна однозначно стверджувати, що інвестування коштів в нематеріальні активи, шляхом придбання об'єктів у інших організацій чи генерування власних та достовірне відображення таких операцій в бухгалтерському обліку, стає запорукою фінансової стабільності, підвищення конкурентоспроможності та загалом успіху підприємницької діяльності.

Методологія обліку нематеріальних активів не відповідає вимогам економіки та темпам її розвитку. А питання відображення в системі бухгалтерського обліку втрати вартості таких активів не втрачає своєї актуальності. Така ситуація безпосередньо пов'язана з амортизаційною політикою підприємства, оскільки, незважаючи на явні елементи умовності, амортизація залишається єдиним діючим інструментом відображення процесу морального старіння нематеріальних активів. В той же час, потреба в гармонізації бухгалтерського і податкового обліку, ускладнюючи облікову роботу бухгалтерів, просто вимагає законодавчого врегулювання. Поряд з тим варто відмітити позитивний вплив міжнародних стандартів на особливості ведення бухгалтерського обліку в різних країнах світу, вчасності, на розвиток, вдосконалення та гармонізацію обліку нематеріальних активів, як провідного чинника конкурентоздатності та отримання надприбутків на сьогоднішній день.

Внутрішній контроль (аудит) нематеріальних активів у сучасних умовах консалтингу та управління відіграє важливу роль у досягненні як стратегічних, так і оперативних цілей, які спрямовані на підвищення конкурентоспроможності та ефективного управління підприємством. Однак,

незважаючи на велику кількість нормативних актів, саме методика обліку, а як наслідок, і аудиту нематеріальних активів в Україні не достатньо врегульована. Порівнюючи показники фінансової звітності українських та зарубіжних компаній, видно, наскільки незначною є частка нематеріальних активів у балансі. Причинами такої ситуації є несформований ринок нематеріальних активів, недосконала нормативно-законодавча база, неконкретизований порядок проведення внутрішнього аудиту операцій із нематеріальними активами тощо. Залучення до комерційного обороту нематеріальних активів насамперед спрямоване на отримання економічного ефекту від їх використання. У зв'язку із цим особливого значення (зокрема, для промислових підприємств, з огляду на ключову роль активів даного виду в процесі виробництва конкурентоспроможної продукції) набуває внутрішній аудит операцій із нематеріальними активами. Сьогодні не лише бухгалтеру, а й внутрішньому аудитору слід ретельно розуміти сутність нематеріальних активів, їх особливість обліку, оскільки нез'ясування основних положень обліку нематеріальних активів призводить до помилок в їх визнанні, первісній оцінці, переоцінці, оцінці на дату балансу, нарахуванні амортизації, а головне – у відображенні інформації про нематеріальні активи у фінансовій звітності.

Отже, система внутрішнього аудиту на підприємстві за умови дотримання зазначених вимог щодо її організації та послідовності здійснення самого процесу перевірки нематеріальних активів є гарантією запобігання незаконним діям персоналу підприємства та забезпечить достовірність відтворення господарських операцій (процесів) у первинних бухгалтерських документах, облікових регістрах і формах звітності.

ВИСНОВКИ

Дослідження аналізу нематеріальних активів вітчизняних підприємств дозволило сформулювати наступні висновки:

1. У сучасних умовах використання нематеріальних активів у фінансово-господарській діяльності сприяє підвищенню ефективності діяльності суб'єктів господарювання, їх конкурентоспроможності, інвестиційної привабливості. Нематеріальні активи розглядаються як потенційне джерело отримання економічних вигод. Узагальнюючи погляди науковців зазначено, що «нематеріальні активи» слід визначити як немонетарні активи, що не мають матеріальної форми, можуть бути ідентифіковані, сприяють одержанню підприємством доходу та являють собою довгострокові права або переваги, котрі отримує власник таких прав, витрати на їх придбання (створення) і доведення до стану, придатного для використання за призначенням. Дослідивши статистичні дані, можна стверджувати, що капітальні інвестиції у нематеріальні активи протягом 2010-2018 років значно зросли (з 5980 млн. грн. у 2010 р. до 19570 млн. грн. у 2018 р.).
2. Використання узагальненої та розширеної класифікації нематеріальних активів забезпечить підвищення ефективності процесів економічного управління підприємством, в тому числі і управління саме даним видом його активів на сонові детального аналізу. З метою визначення ефективності та доцільності залучення інвестиційних ресурсів у формування та створення нових нематеріальних активів, вважаємо за необхідне, розрізняти відповідні групи нематеріальних активів за термінами відшкодування витрат на створення чи придбання та ефективністю використання.
3. В роботі узагальнено послідовність проведення оцінки вартості нематеріальних активів, яка складається з шести етапів: обстеження, експертизи, визначення типу вартості та вибору методів оцінки,

формування інформаційної бази, розрахунку вартості, підготовки звіту про оцінку. Під час обстеження нематеріальних активів (об'єктів права інтелектуальної власності) з метою їх ідентифікації необхідно з'ясувати наявність матеріальних носіїв, що є об'єктами обліку. Залежно від мети оцінки, правової ситуації, інших факторів необхідно з'ясувати тип вартості, що визначається.

4. З метою організації аналізу використання нематеріальних активів виокремлено низку етапів, серед яких дослідження потреби, ресурсної бази, величини та динаміки, структури, ефективності використання, ліквідності, впливу на вартість підприємства та дослідження в умовах інтегрованих структур. Загалом узагальнені методи аналізу використання нематеріальних активів дають можливість їх включити, в якості об'єкта, в систему комплексного аналізу діяльності підприємства, що створить перспективу визначати їх місце у розвитку підприємства. Особливої актуальності аналіз використання нематеріальних активів набуває в контексті забезпечення стратегічного розвитку підприємства.
5. Дослідивши практику класифікації нематеріальних активів у вітчизняній та іноземній практиці встановлено, що країни Європейського Союзу та Сполучені Штати Америки мають значно ширший структурний розподіл. В українській практиці відсутні дані про навчання та перепідготовку персоналу, діяльність щодо ринкового впровадження, людський капітал, вартість бренду. Аналіз структури нематеріальних активів передбачає встановлення частки вкладень підприємства в об'єкти дослідження, що здійснюється шляхом визначення елемента кожного з наявних видів нематеріальних активів підприємства в їх загальному обсязі.
6. На сучасному етапі економічного розвитку, все більше підприємств приймають рішення щодо вкладання коштів в об'єкти інтелектуальної власності, адже, як показує практика європейських підприємств лише

нематеріальні активи здатні забезпечити підприємство необхідним рівнем конкурентоздатності на ринку аналогічних продуктів. У роботі наведено умови надходження та вибуття нематеріальних активів. Для візуалізації запропонованих методів дослідження проведено аналіз динаміки нематеріальних активів ТОВ «Дельта-Інжиніринг» з деталізацією за видом активів і визначенням абсолютної, відносної та динаміки часток.

7. Система внутрішнього аудиту нематеріальних активів на підприємстві за умови дотримання зазначених вимог щодо її організації та послідовності здійснення самого процесу перевірки активів є гарантією запобігання незаконним діям персоналу підприємства та забезпечить достовірність відтворення господарських операцій (процесів) у первинних бухгалтерських документах, облікових регістрах і формах звітності.

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Адамик О. В. Інформаційна технологія автоматизованого вирішення задач обліку необоротних активів [Текст] / О. В. Адамик // Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні : матеріали IV Міжнар. наук.-практ. конф. [м. Тернопіль, 11 трав. 2016 р.] / редкол. : З. В. Гуцайлюк, В. А. Дерій, Г. П. Журавель [та ін.]. - Тернопіль : ТНЕУ, 2016. - С. 29-31.
2. Адамик О.В. Управлінські інформаційні системи в аналізі і аудиті: Навчальний посібник. – Тернопіль: ТАЙП, 2005,
3. Адамик, Б. Аналіз ресурсного потенціалу банківської системи у період кризи [Текст] / Богдан Адамик, Андрій Скірка // Вісник Тернопільського національного економічного університету. - 2017. - Вип. 1. - С. 63-76
4. Адамик, О. В. Бази і сховища даних – інформаційний фундамент бухгалтерського обліку та аналізу // Економічні, управлінські, правові та інформаційно-технічні проблеми діяльності підприємств: колективна монографія/ за заг. ред. Л. М. Савчук, М. Фіц.–Дніпро: Герда, 2016.–528 с. ISBN 978-617-7097-58-6. – С. 330-341
5. Анохіна К. О. Оцінка ефективності використання нематеріальних ресурсів підприємств. Вісник соціально-економічних досліджень. 2016. № 2 (61). С. 72–79.
6. Аудит : навч. посіб. / І. В. Сіменко, Л. О. Сухарева [та ін.]. – 2-е вид., допов. і перероб. – Донецьк : ДонНУЕТ, 2013. – 485 с.
7. Белова І.М. Бухгалтерський облік в Україні у ХІХ-ХХ столітті / І.М. Белова, І.В. Спільник // Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія: Міжнародні економічні відносини та світове господарство. Випуск 14, 2017. – С. 22-27.
8. Бондар М. І. Фінансовий облік: / М. І. Бондар // підручник ДВНЗ «Київський нац. екон. ун-т ім. В. Гетьмана» - К.: Кнеу, - 2012. – с.553.
9. Боярко І.М. Роль нематеріальних активів у створенні цінності компанії / І.М. Боярко, Я.В. Самусевич // Актуальні проблеми економіки. –

2011. – № 3(117). – С. 86-94.

10. Бразілій М. Н. Організація і методика аудиту основних засобів та шляхи його вдосконалення / М. Н. Бразілій, М. М. Тимошенко // Економіка та держава. – 2011. - №24. – С. 104-109.

11. Бруханський Р. Ф. Бухгалтерський облік : навч. посіб. / Р. Ф. Бруханський, О. П. Скирпан. – Тернопіль : ТНЕУ, 2014. – 444 с.

12. Бруханський, Р. Ф. Бухгалтерський облік : підручник / Р. Ф. Бруханський. – Тернопіль : ТНЕУ, 2016. – 480 с.

13. Валентинова Т. Документальна сторона нематеріальних активів / Т.Валентинова // Все о бухгалтерском учете. –2015. - № 54. - С. 7 -13.

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

15. Гудзь Н.В. Бухгалтерський облік: [навч. посіб.]/ Н.В.Гудзь, П.Н.Денчук, Р.В.Романів. – Тернопіль: ТНЕУ,2012. – 384 с.

16. Дерев'янка С. І. Класифікація основних засобів у бухгалтерському і податковому обліку / С. І. Дерев'янка // Науковий вісник НАУ. – 2012. – Вип. 56. – С. 192 – 194

17. Державна служба статистики України (Держстат) / Наука, технології та інновації [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua>.

18. Економіка знань: підруч. [для студ. вищ. навч. закл.] / Любов Іванівна Феделова; НАН України; Ін-т екон. та прогнозів. НАН України. – К., 2009. – 600 с.

19. Загроцька Л. Методичні рекомендації щодо перевірки операцій з необоротними активами / Л. Загроцька, С. Кулинич // Фінансовий контроль. - 2012. - №1. - С. 56-61.

20. Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19>

21. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14>

22. Закон України «Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1054-03>

23. Інструкція з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно - матеріальних цінностей, грошових коштів, документів та розрахунків.: [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0202-94>

24. Інтелектуальний капітал підприємств АПК в регіональній інноваційній системі: Монографія / Г. В. Жаворонкова, В. О. Жаворонков, Д. М. Соковніна, Л. Ю. Мельник, М. О. Гоменюк / За ред. д.е.н. Г. В. Жаворонкової. – Умань: Видавець «Сочінський», 2012. – 550 с.

25. Кримінальний кодекс України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2341-14>

26. Кроп О. П. Удосконалення організації обліку основних засобів / О. П. Кроп, Г. Г. Кірейцев // Економічні науки. Серія: Облік і фінанси. – 2013. Вип. 10(3). – С. 380-386.

27. Крупка Я.Д. Фінансовий облік : [підручник] / Крупка Я.Д., Задорожний З.В., Микитюк Н.Я. та ін. – Тернопіль: ТНЕУ, 2017. – 451 с.

28. Кундеус О. М. Облік витрат на поліпшення та ремонт основних засобів // Інноваційна економіка. – 2012. – № 12. – С. 264–269.

29. Кундеус О. М. Облік нарахування амортизації основних засобів / О. М. Кундеус // Галицький економічний вісник. – № 2 (45) 2014 р. С. 107-116.

30. Кундеус О. М. Облік нарахування амортизації основних засобів та податкових різниць / О. М. Кундеус // Інноваційна економіка. – 2015. – №4(59). – С. 289-295

31. Куцик П.О. Облікова концепція управління вартістю нематеріальних активів підприємства: [монографія]/ П.О.Куцик, І.М.Дрогобицький,

З.П.Плиса, Х.І.Скоп. – Львів: Растр-7, 2016. – 268 с.

32. Кушина О. Необоротні активи: класифікаційний алгоритм / О. Кушина // Бухгалтерія. Право. Податки. Консультації. - 2012. - 2 листопада (№44). - С. 11-17

33. Лепетан І. М. Нематеріальні активи та інтелектуальний капітал / І.М.Лепетан // Економіка АПК. – 2016. - № 19. – с. 83 – 87.

34. Лищенко О.Г., Назаренко О. О. Методика аудиту надходження основних засобів / О. Г. Лищенко, О. О. Назаренко // Науково-виробничий журнал. Держава та регіони. Серія: Економіка та підприємництво. – 2012. - №1. – С. 133-136.

35. Методика оцінки майнових прав інтелектуальної власності : [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0726-08>

36. Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку нематеріальних активів, затв. наказом Міністерства фінансів України від 16. жовтня 2009 р. № 1327 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z1580-04>.

37. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів, затв. наказом Міністерства фінансів України від 30.09.2003 р. № 561 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/printable_article?art_id=50263.

38. МСБО 38 "Нематеріальні активи" [Електронний ресурс]. – Режим доступу https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_050

39. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#n17>

40. Національний стандарт № 1 «Загальні засади оцінки майна і майнових прав» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1440-2003-п>

41. Національний стандарт № 4 «Оцінка майнових прав інтелектуальної

власності» [Електронний ресурс]. – Режим доступу :
<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1185-2007-п>

42. Огійчук М. Ф. Організація і методика аудиту : навч. посіб. / М. Ф. Огійчук, К. О. Утенкова. – К. : Алерта, 2016. – 304 с.
43. Організація і методика аудиту : курс лекцій / М.В. Дубініна, С.В. Сирцева, Ю.Ю. Чебан. – Миколаїв : МНАУ, 2016. – 135 с.
44. Організація та методика аудиту: посібник/ Л.М. Янчева, Н.С.Акімова, та ін.. – Х.:»Видавництво «Форт», 2014.
45. Панасюк В.М., Бакум І.М. Ефективність розвитку соціальної інфраструктури регіону з орієнтацією на її пріоритетність // Бізнес Інформ. – 2017. – № 12, С. 144-147
46. Панасюк В.М., Черешнюк О.М., Лендюк Т.В. Аналіз ефективності інноваційної діяльності промислових підприємств із використанням економіко-математичного моделювання // Сучасні проблеми інформатики в управлінні, економіці, освіті та подоланні наслідків Чорнобильської катастрофи: [матеріали XV Міжнародного наукового семінару, Київ – оз. Світязь, 4–8 липня 2016 року] / за наук. ред. д.е.н., проф. М. М. Єрмошенка; Національна академія управління ; Міжнародна академія інформатики. – К.: Національна академія управління, 2016. – 324 с.
47. Папінова О. Облік операцій з необоротними активами / О. Папінова // Бібліотека «Баланс». - 2012. - №9. - С. 16-23
48. Пиріжок Є.С., «Поняття «основні засоби» та канали їх вибуття на підприємстві» / Є. С. Пиріжок, Н.Т. Кулікова // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2015. - №2. – с.20.
49. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій.: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/ru/z1557-11>
50. Плекан М. В. Облік і аналіз нематеріальних активів в умовах розвитку інформаційної економіки : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : 08.00.09 / М. В. Плекан ; Центр. спілка спожив. т-в України,

Львів. комерц. акад. – Л., 2013. – 20 с.

51. Податковий кодекс України [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/main/2755-17>

52. Подолянчук О.А. Збірник наукових праць: Методика і аналіз аудиту обліку основних засобів/ - 2012. - ВНАУ №4 (70) – С.76-80.

53. Пожуєв В. І. Інтелектуальний капітал як стратегічний потенціал організації // [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://zgia.zp.ua/gazeta/VISNIK_37_1.pdf

54. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» : [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>

55. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 27 "Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність" [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1054-03>

52. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 "Нематеріальні активи": [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99>

56. Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби" [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>

57. Романенко О. В. Методичне забезпечення аналізу використання нематеріальних активів підприємства / О. В. Романенко // Облік і фінанси. - 2012. - № 4. - С. 21-24.

58. Романів Р.В. Оцінка нематеріальних активів та принципи її формування/Р.В.Романів// Сучасні кризові явища в економіці і проблеми облікового, контрольного і аналітичного забезпечення управління підприємством. – Луцьк. – 2012. – С.205-206.

59. Романюк О.В. Етапи проведення аудиту необоротних активів. Матеріали Міжнародної науково-практичної конференції/ 2017 – с.135-136.

60. Савченко А.С. Процес переоцінки основних засобів // Развитие

национальных финансово-экономических систем в условиях глобальных вызовов: сборник материалов II Междунар. науч.- практ. интернет-конф. (5 октября 2018; г. Киев) / Отв. за вып.С Остапчук. К.: ООО «ВИПО», 2018. С. 93-95.

61. Саченко С. І. Особливості облікової політики щодо оцінки необоротних активів./ С.І.Саченко, В.М. Панасюк, О.М. Черешнюк// Соціально - економічні та гуманітарні аспекти розвитку суспільства: зб.матер.Всеукр.наук.-практ.конф., м.Вінниця, 18 квітня 2018 року.: у 2-х т. - Т.1/ ред.кол.:ВННІЕ ТНЕУ.- Тернопіль: Крок, 2018. - 250 с. С.108-109

62. Саченко С.І. Внутрішньогосподарський контроль у системі управління виробничими витратами // Науковий журнал ТДЕУ: Випуск 12/ матеріали Міжнародної науково – практичної Конференції(15-16 грудня 2005 р.). – С. 270-272

63. Сисюк, С.В.; Адамик, О.В. Облікова політика суб'єктів державного сектору щодо необоротних активів // Вісник ОНУ імені І.І. Мечникова. – 2016. – № 21 (11 (53)). – С. 101-106

64. Скоп Х. І. Бухгалтерський облік нематеріальних активів: відображення та переоцінка : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : 08.00.09 / Х. І. Скоп ; Центр. спілка спожив. тов-в України, Львів. комерц. акад. – Львів, 2015. – 20 с.

65. Старко І. Є. Облік і контроль нематеріальних активів у системі управління діяльністю підприємства : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : 08.00.09 / І. Є. Старко ; Центр. спілка спожив. т-в України, Львів. комерц. акад. – Львів, 2015. – 20 с.

66. Статистичний щорічник України за 2018 рік [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.ukrstat.gov.ua/druk/publicat/kat_u/2019/zb/11/zb_seu2018_u.pdf

67. Стояненко І. В. Особливості управління нематеріальними активами підприємства // Молодий вчений, 2014. – № 7(10). – Ч. 2. – С. 82-85.

68. Стояненко І. В. Управління нематеріальними активами підприємства:

сучасні реалії та перспективи розвитку // [Електронний ресурс] // Ефективна економіка, 2013. – № 7. – Режим доступу до журн.: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=2196>

69. Стригуль Л.С. Шляхи удосконалення організації обліку і аудиту основних засобів на підприємстві / Л.С. Стригуль, А.С. Тимонова // Вісник Нац. техн. ун-ту «ХПІ»: зб. наук. пр. Темат. вип.: Технічний прогрес і ефективність виробництва. – Харків: НТУ «ХПІ». – 2017. – № 32 (1075). – С. 47-50.

70. Ужва А. М. Особливості обліку необоротних активів у міжнародній і вітчизняній практиці та шляхи його удосконалення / А. М. Ужва, Д. Ю. Бубліс // Інноваційна економіка. – 2013. – № 1. – С. 286–288

71. Фінансовий облік : [підруч.] / Я. Д. Крупка, З. В. Задорожний, Н. Я. Микитюк [та ін.]. – 3-тє вид., доповн. та переробл. – Тернопіль : ТНЕУ, 2014. – 418 с.

72. Фоміна Т.В. Методика проведення аудиту операцій з необоротними активами / Т.В. Фоміна // Формування ринкових відносин в Україні. - 2013. - №6. - С. 76-83.

73. Харитоновна А. Амортизація необоротних активів/ А. Харитоновна // Бібліотека «Баланс». - 2013. - №11. - С. 62-70.

74. Цал-Цалко Ю.С. Управлінський облік : підручник / Ю.С. Цал-Цалко, Ю.Ю. Мороз, Н.І. Цегельник. – Житомир: ПП “Рута”, 2015. – 632 с
69.Цивільний Кодекс України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15>

75. Чабанюк О.М. Економічний зміст основних засобів як об’єкта обліку і контролю / О.М. Чабанюк // Науковий вісник НЛТУ України. Збірник науково-технічних праць. – 2013. – Вип.23. 4. – С. 292-296

76. Черешнюк О. М. Особливості витрат інноваційної діяльності в цукровій промисловості / О. М. Черешнюк // Бізнес Інформ. – 2013. – № 5. – С. 188 – 193.

77. Чуб Ю. В. Управління нематеріальними активами підприємств АПК:

Автореферат дис. канд.екон.наук / 08.00.04 – економіка та управління підприємствами (за видами економічної діяльності), Суми: Сумський НАУ, 2012. – 22 с.

78. Шевчук В.О. Об'єкти обліку, контролю та аналізу: сучасні підходи до ідентифікації / В.О. Шевчук // Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: проблеми теорії, методології, організації: Збірник наукових праць. – К.: Бізнес Медіа Консалтинг, 2012. – Вип. 2 (9). – С. 296–311.

79. Шелест В. С. Обліково-аналітичне забезпечення управління нематеріальними активами : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : 08.00.09 / В. С. Шелест ; ДВНЗ Київ. нац. екон. ун-т ім. В. Гетьмана. – К., 2014. – 20 с

80. Шестерняк М. М. Проблемні аспекти класифікації витрат спільної діяльності / С. Р. Романів, М. М. Шестерняк // Економічний аналіз: зб. наук. праць / Тернопільський національний економічний університет. – Вип. 8, ч. 2. – Тернопіль: Вид.-поліграф. центр «Економічна думка, ТНЕУ», 2011. – С. 416–422.

81. Шестерняк М. М. Синергетичний ефект у спільному будівництві як фактор економічного зростання / М. М. Шестерняк // Вісник ЖДТУ. – 2013. – № 3 (65). – С. 68–74

82. Шестерняк, М. М. Сучасний економічний аналіз та його основні види / М. М. Шестерняк // Науковий вісник Ужгородського національного університету. Сер. Міжнародні економічні відносини та світове господарство. – Ужгород, 2018. – Вип. 20. – ч. 3. – С. 158-162.

83. Шипіна С.Б. Фінансові результати як об'єкт внутрішнього контролю / С.Б. Шипіна // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку контролю і аналізу: ЖДТУ. – Житомир, 2012. – Вип. 1 (22). – С. 400–408.

84. Шпак Л. О. Аналіз ефективності використання основних засобів / Л. О. Шпак URL: <http://www.ukrreferat.com/index.php?referat=71213>

85. Щирська О. В. Облік і внутрішній контроль амортизації основних засобів: теорія і методологія: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд.

екон. наук: спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами діяльності)» / Щирська Ольга Василівна ; Національна академія статистики, обліку та аудиту. – Київ, 2013. – 20 с. URL: <http://mydisser.com/ua/catalog/view/14010.html>.

86. Яременко Л. М. Теоретичні підходи до сутності та класифікації основних засобів // Экономический вестник университета. Сборник научных трудов ученых и аспирантов. 2015. № 27-1 С.144-148.

87. Ясишена В. В. Економічний зміст та класифікація нематеріальних активів для цілей бухгалтерського обліку // [Електронний ресурс] // Ефективна економіка, 2013. – № 8

88. Ясишена, В. Аналіз дисертаційних досліджень, присвячених проблемам обліку, аналізу і аудиту нематеріальних активів в Україні [Текст] / Валентина Ясишена // Вісник Тернопільського національного економічного університету. – 2018. – Вип. 3. – С. 79-95.

89. Яцишин Н. З. Фінансова звітність підприємств у системі бухгалтерського обліку / Н. З. Яцишин // Економіка і управління. – Київ, 2013. - № 4. – С. 86-91.

90. Adamyk O.; Adamyk B. Accounting methods for public sector entities // CZECH JOURNAL OF SOCIAL SCIENCES, BUSINESS AND ECONOMICS. – 2017

91. EuroStat [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://ec.europa.eu/eurostat>.

92. Hall R. The strategic analysis of intangible resources / Richard Hall // Strategic Management Journal, Vol.13, 1992. – p. 135-144.

93. Lendyuk T., Sachenko S., Rippa S., Sapojnyk G. (2015) Fuzzy rules for tests complexity changing for individual learning path construction // 2015 IEEE 8th International Conference on Intelligent Data Acquisition and Advanced Computing Systems: Technology and Applications (IDAACS). – 2015.

94. Panasyuk V., Chereshnyuk, O., Sachenko S., Banasik A., Golyash I. Fuzzy-multiple Approach in Choosing the Optimal Term for Implementing the Innovative

Project // Proceedings of 8th IEEE International Conference on Intelligent Data Acquisition and Advanced Computing Systems: Technology and Applications, Bucharest, Romania, 2017

95. Semenushena N.; Khorunzhak N., Adamyk O., Sadovska I., Nahirska K., Zhuk V. *The methodology for calculating baseline indicators for budgeting expenditures of budgetary institutions: the case of Ukraine*. INTELLECTUAL ECONOMICS. 2019, No. 13(2).