

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ТЕРНОПІЛЬСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
КАФЕДРА ОБЛІКУ У ВИРОБНИЧІЙ СФЕРІ

КУРСОВА РОБОТА

на тему:

«Облік і аудит нематеріальних активів у вітчизняній та зарубіжній практиці»

Студентки 1 курсу групи ОПД м -11
спеціальності 071 «Облік і оподаткування»

Зяць В. П.

Науковий керівник:

викладач Судин Ю. А.

Національна шкала _____

Кількість балів: ____ Оцінка ECTS _____

Члени комісії

(підпис)

(прізвище та ініціали)

(підпис)

(прізвище та ініціали)

(підпис)

(прізвище та ініціали)

Тернопіль 2017

ЗМІСТ

Вступ.....	3.
1 Суть та класифікація нематеріальних активів.....	5.
2. Оцінка нематеріальних активів у вітчизняній та зарубіжній практиці.....	11.
3. Облік наявності та руху нематеріальних активів у вітчизняній та зарубіжній практиці	20.
4. Облік амортизації нематеріальних активів.....	24.
5. Методика аудиту нематеріальних активів.....	29
Висновок.....	34.
Список використаних джерел.....	36.
Додатки	

ВСТУП

В сучасних умовах нематеріальні активи є досить важливим об'єктом бухгалтерського обліку на провідних підприємствах світу, адже саме їх наявність значною мірою визначає конкурентоспроможність. Але, на відміну від підприємств з розвинених країн, в українській практиці існує безліч проблем, пов'язаних із оцінкою та відображенням в обліку даних активів. Відповідно актуальності набуває питання визначення ролі та впливу нематеріальних активів на діяльність вітчизняних і зарубіжних підприємств.

Зростання конкурентоспроможності підприємств передбачає ефективне використання природних, матеріальних, трудових та фінансових ресурсів. Водночас дедалі більшу роль відіграють нематеріальні активи, частка яких у структурі активів суб'єктів підприємницької діяльності постійно зростає. Наявність нематеріальних активів у складі ресурсів підприємства збільшує ринкову вартість підприємств, підвищує інвестиційну привабливість та забезпечує захист їх прав.

Розширення сфери використання нематеріальних активів, недосконалість законодавчої бази та класифікації об'єктів, недостатня розробка методики оцінки, зумовлює потребу в удосконаленні їх обліку та аудиту.

Одним із найважливіших чинників ефективного використання нематеріальних активів є систематичний бухгалтерський контроль за їх рухом та використанням.

Порядок обліку нематеріальних активів, процедури їх оцінки досліджено в працях багатьох науковців. Однак сучасні процеси гармонізації та стандартизації вимагають вирішення ще ряду завдань пов'язаних з оцінкою та обліком нематеріальних активів. До першочергових відноситься забезпечення єдиних підходів до сутності нематеріальних активів, обґрунтування їх класифікації, ідентифікація гудвілу, узгодженість методів оцінки.

У зв'язку з цим, метою написання курсової роботи є обґрунтування сутності та класифікації нематеріальних активів у сучасних умовах господарювання, визначення раціональних методів їх оцінки на основі аналізу вітчизняного та зарубіжного досвіду, а також практичні рекомендації, спрямовані на вдосконалення методики обліку й аудиту нематеріальних активів

Відповідно до поставленої мети в роботі передбачено вирішення таких основних завдань:

- дослідити сутність нематеріальних активів як економічної категорії і як об'єкта бухгалтерського обліку;
- розгляд класифікації нематеріальних активів підприємства;
- виробити пропозиції щодо оцінки нематеріальних активів і вдосконалення методики їх обліку;
- аналіз руху нематеріальних активів підприємства;
- дослідити основні напрями амортизаційної політики підприємств для різних груп нематеріальних активів;
- дослідити методику аудиту нематеріальних активів;

Об'єктом дослідження є облік і аудит нематеріальних активів.

Предметом курсової роботи є комплекс теоретичних, методичних і практичних питань обліку та аудиту нематеріальних активів у вітчизняній та зарубіжній практиці.

1. Суть та класифікація нематеріальних активів

В сучасних умовах жодне підприємство не може працювати без використання у своїй діяльності різних об'єктів нематеріальних активів. Незважаючи на права власності на них, відображення у балансі нематеріальних активів можливе лише за умови конкретизації їх сутності.

Для достовірного відображення операцій з нематеріальними активами в обліку та фінансовій звітності розглянено економічно – облікову категорію «Нематеріальні активи».

Визначення даного поняття наводяться у П(С)БО 8 [31] та М(С)БО 38 [25]; Методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку нематеріальних активів [24], Податковому кодексі України [30], що містяться в табл. 1.1.

Таблиця 1.1

Визначення понять нематеріальних активів [39]

Джерело	Визначення: нематеріальний актив –
П(С)БО 8	Немонетарний актив, який не має матеріальної форми та може бути ідентифікований
М(С)БО 38	Немонетарний актив, що його 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
Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку нематеріальних активів	Вважаються немонетарні активи, які не мають матеріальної форми та можуть бути ідентифіковані (незалежно від строку їх корисного використання (експлуатації))
Податковий кодекс України	Право власності на результати інтелектуальної діяльності, у тому числі промислової власності, а також інші аналогічні права, визнані об'єктом права власності, право користування майном та майновими правами платника податку в установленому законодавством порядку.

Аналізуючи наведені визначення нематеріального активу зазначено, що існують деякі розбіжності у визначенні даного поняття.

Сутність нематеріальних активів досліджується також у працях багатьох дослідників. Кожен з дослідників висвітлює свій погляд на нематеріальні активи і своє бачення даної економічної категорії.

На думку Покропивного С.Ф. нематеріальні активи це «категорія, яка виникає внаслідок володіння правами на об'єкти інтелектуальної власності або обмежені природні ресурси для використання в господарській діяльності для отримання прибутку» [15]. В даному визначенні акцентується увага на правах власності, але не враховано всі складові нематеріальних активів.

Зовсім інший підхід у Крайвської І.А., яка визначає нематеріальні активи, як «довгострокові активи, які не мають фізичної субстанції, але мають вартість. Це активи, які використовуються в операційній діяльності та забезпечують власнику певні права, але не існують фізично» [17].

М.С. Пушкар, Г.П. Журавель та В.Г. Мельник стверджують що нематеріальні активи це вартість документально оформлених прав користування землею, водою, іншими природними ресурсами, а також патенти, авторські права і товарні знаки, програмне забезпечення комп'ютерної техніки тощо.

Більшість науковців Атамас П.Й, Жилкіна Л.В, Голенко О.М. розглядають нематеріальні активи враховуючи Положення (стандарту) норми П(С)БО 8 [31] та М(С)БО 38 [25]. Але в цих нормативних документах при визначенні поняття не враховано, що більша частина нематеріальних активів створюється завдяки результату творчої діяльності людини (інтелектуального капіталу), її здобутки повинні бути захищені правами власності автора (правами інтелектуальної власності є патенти, ліцензії, авторські свідоцтва та ін.). Тому нематеріальні активи є захищені права власності. Вважаємо, що потрібно доповнити визначення терміну таким чином: "нематеріальний актив – це немонетарний актив, який не має матеріальної форми, об'єктами якого є права інтелектуальної власності, інші

об'єкти права власності та користування, строк корисного використання яких більше одного року".

Розуміння поняття «нематеріальні активи» в різних країнах, загалом, не відрізняється. Критеріями зарахування до такого виду активів є відсутність матеріальної форми, довгостроковість використання і здатність приносити дохід. Відмінності спостерігаються на рівні складу нематеріальних активів, їх відображення в балансі, визначення терміну використання. Наприклад, в обліку окремих країн, на відміну від українського обліку, до складу нематеріальних активів відносяться організаційні витрати (витрати на створення підприємства, на рекламу, випуск акцій).

Організаційні витрати в багатьох країнах (США, Франція, Іспанія, Португалія) розглядаються як довгострокові авансовані витрати (табл. 1.2), тому згідно з принципом відповідності вони підлягають капіталізації та визнаються поточними витратами (шляхом нарахування амортизації) в тих облікових періодах, у яких вони сприяють отриманню доходу [9, с. 383].

Таблиця 1.2

Особливості обліку організаційних витрат в окремих країнах світу

Назва країни	Порядок обліку організаційних витрат	Термін списання
США	До організаційних витрат відносяться всі витрати, які пов'язані з організацією діяльності підприємства на початку його функціонування.	не менше 5 років
Франція	Організаційних витрати капіталізуються в складі нематеріальних активів із наступним віднесенням витрат	не більше 5 років
Іспанія	Організаційних витрати оцінюють за витратами, пов'язаними з придбанням і початком роботи відповідного об'єкта.	не більше 5 років
Португалія	Організаційних витрати показані в складі активів, з обов'язковим відображенням інформації у примітках до фінансової звітності.	не більше 5 років

Відображення вітчизняними підприємствами у своїй звітності нематеріальних активів, на відміну від зарубіжного досвіду є рідкісним явищем, оскільки зазвичай дані активи хоча й використовуються в діяльності підприємства, але в документації не наводяться в повній мірі. Так, як свідчить звітність підприємств України, нематеріальні активи займають лише 2-5% у складі всіх активів. Натомість у провідних компаніях світу частка НМА становить 30-40%, а в наукомістких компаніях цей показник досягає 70-80% [29].

Подальшого дослідження потребує проблема класифікації нематеріальних активів.

Класифікація нематеріальних активів у вітчизняній практиці регламентується ПСБО 8, а у зарубіжній – МСФЗ 38 (Додаток А).

Слід відмітити, що вітчизняне облікове законодавство досить відчутно звужує склад нематеріальних активів. Це пов'язано з труднощами при віднесенні даних об'єктів до певних груп активів та при їх обліку.

В зарубіжних країнах, окрім наведених груп, також виділяють неідентифіковані нематеріальні активи. До них, перш за все, відносять гудвіл – унікальний внутрішній ресурс, що характеризує приріст вартості підприємства, який досягається за рахунок ефективного управління [6]. На вітчизняних підприємствах, на відміну від зарубіжної практики, гудвіл не ідентифікується.

Відповідно до Податкового кодексу України, гудвіл – це нематеріальний актив, вартість якого визначається як різниця між балансовою вартістю активів підприємства та його звичайною вартістю, як цілісного майнового комплексу, що виникає внаслідок використання кращих управлінських якостей, домінуючої позиції на ринку товарів (робіт, послуг), нових технологій тощо [30]. Нематеріальний актив від гудвілу можна відрізнити тільки в тому випадку, коли його можна продати, обміняти чи орендувати.

Економічний підхід передбачає поєднання всіх існуючих підходів до розуміння сутності гудвілу (табл. 1.3). Відповідно, з економічної точки зору гудвіл – це сукупність певних активів нематеріального характеру, які ще не були ідентифіковані та оцінені у бухгалтерському обліку, але втілюють переваги для підприємства.

В безперервній діяльності підприємства існує внутрішній гудвіл, під яким розуміють сукупність нематеріальних активів, що створюють передумови для одержання майбутніх економічних вигод [38, С.100].

Таблиця 1.3

Визначення терміна “гудвіл” у економічній науковій літературі

№	Автор	Визначення
1	Я. В. Соколов	Сукупність нематеріальних чинників (активів), наявність яких забезпечує конкурентні переваги для підприємств і дає можливість отримувати додатковий дохід.
2	М. І. Боднар	Переваги, які отримує покупець, купуючи вже існуюче і діюче підприємство
3	С.Ф.Легенчук	Інтелектуальні активи підприємства, які не знайшли свого бухгалтерського відображення, а також вартість синергетичних ефектів, що виникли в результаті взаємодії складових інтелектуального капіталу
4	В. П. Бомжо, Г. С. Сінько	Сукупність невіддільних нематеріальних переваг підприємства, здатних приносити екстраординарний прибуток і виступати як ресурси, що використовуються у фінансово-господарській діяльності.
5	Г. В. Уманців	Основою гудвілу, що виявиться в майбутніх вигодах, є інтелектуальні ресурси, до складу яких входить людський, технологічний та клієнтський (ринковий) капітал.

Дослідивши економічну сутність гудвілу доцільно виділяти такі критерії визнання гудвілу: очікування покупцем майбутніх економічних вигід, достатня визначеність вартості у момент купівлі-продажу, документальне підтвердження існування, відсутність матеріально-речової форми.

Проаналізувавши варіанти визначень нематеріальних активів, в т. ч. гудвілу, ти доцільно виділити їх такі характерні риси:

- 1) не мають матеріальної форми;
- 2) можуть бути ідентифіковані;
- 3) контролюються підприємством в результаті минулих подій;
- 4) існує ймовірність одержання підприємством майбутніх вигод, пов'язаних з їх використання;
- 5) їх вартість може бути достовірно визначена;
- 6) утримуються з метою використання протягом періоду більше одного року або операційного циклу, якщо він перевищує рік;
- 7) мають документальне підтвердження існування;
- 8) утримуються для використання у всіх напрямках господарської діяльності, в т.ч. надання в оренду

2. Оцінка нематеріальних активів у вітчизняній та зарубіжній практиці

Нематеріальні активи є однією із найменш досліджених категорій бухгалтерського обліку, що пов'язано із специфічними властивостями економічної природи та особливостями їх вартісної оцінки. Проте нематеріальні активи, якими володіють підприємства, – це основні чинники інноваційного розвитку та конкурентоздатності на ринку. Саме наявність нематеріальних активів, таких як торговельні марки, комерційні найменування, ноу-хау, бази даних (постачальників, клієнтів, партнерів тощо) спричиняє виникнення розриву між балансовою та ринковою вартістю підприємства при його ринковій капіталізації або при придбанні.

Оцінка вартості нематеріальних активів проводиться в певній послідовності і включає 6 етапів (рис. 1) [10].

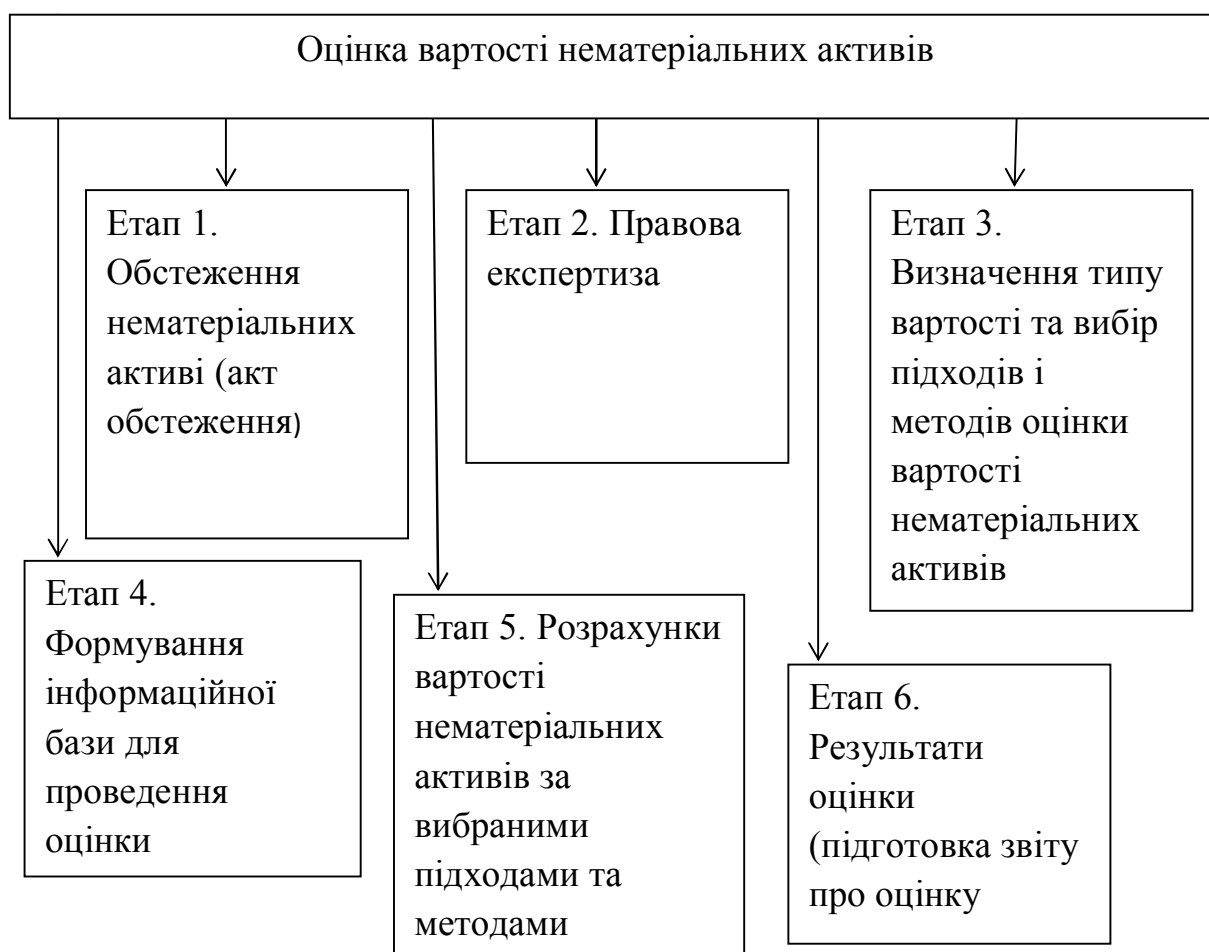


Рис. 1 Послідовність проведення оцінки вартості нематеріальних активів

На кожному етапі використання нематеріальних активів має бути дотриманий принцип достовірної їх оцінки. Достовірна оцінка нематеріальних активів є обов'язковим і незмінним критерієм визнання в обліку та управління ними. Вона необхідна у процесі формування статутного капіталу, створення, надходження нематеріальних активів, відчуження нематеріальних активів, нарахування амортизації, оцінки та переоцінки активів підприємства, придбання прав на об'єкти інтелектуальної власності, складання фінансової звітності, надання застави, організації франчайзингу.

В залежності від способів отримання нематеріального активу здійснюється й відповідна їх вартісна оцінка. Для вдосконалення оцінки нематеріальних активів у бухгалтерському обліку та побудови диференційованого підходу до їх оцінки запропоновано використовувати чотирирівневу модель установаження справедливої вартості для окремих видів нематеріальних активів (рис. 2). У разі можливості виходу на ринок, на якому продаються аналогічні нематеріальні активи й відомі ціни на них, то ціни, що встановлюються на нематеріальні активи на такому ринку, є основою для визначення їх справедливої вартості. З метою вдосконалення процедури застосування ринкового підходу в практичній діяльності бухгалтерів нами запропоновано таку послідовність дій під час проведення оціночних процедур:

1. Пошук аналогічного нематеріального активу.
2. Зіставлення оцінюваного й аналогічного нематеріальних активів на основі встановленого набору критеріїв, закріпленого в Наказі про облікову політику.
3. Установаження ступеня відповідності критеріїв зіставлення оцінюваного й аналогічного нематеріальних активів.
4. Визначення діапазону допустимого відхилення вартості оцінюваного й аналогічного нематеріальних активів.
5. Розрахунок вартості нематеріального активу.

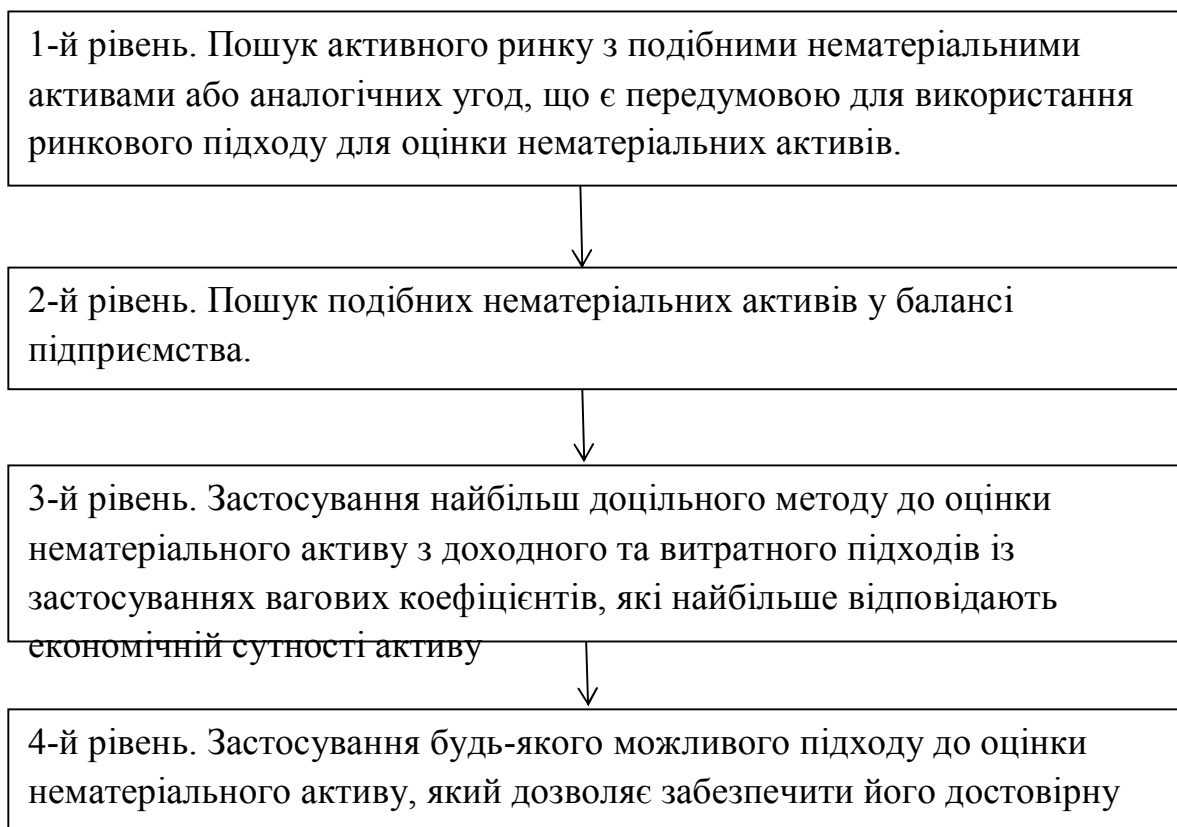


Рис. 2. Модель установаження справедливої вартості нематеріальних активів

У відповідності з нормами П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» підприємства можуть використовувати два види оцінки вартості нематеріального активу: по історичній собівартості і справедливій вартості [31]. Здійснюючи оцінку за справедливою вартістю необхідно пам'ятати про чотири її основи, які включають історичну та поточну собівартість, вартість реалізації (погашення) і теперішню вартість [26, с.27].

Історична собівартість передбачає, що активи відображають за сумою сплачених грошових коштів чи їх еквівалентів або за справедливою вартістю компенсації, виданої, щоб придбати їх на момент придбання.

При застосуванні поточної собівартості вартість нематеріальних активів відображають за сумою грошових коштів або їх еквівалентів, яка була б сплачена в разі придбання подібного нематеріального активу на поточний момент.

Вартість реалізації передбачає, що нематеріальні активи відображаються за сумою грошових коштів або їх еквівалентів, яку можна було б отримати на поточний момент шляхом продажу даного активу в процесі звичайної реалізації.

Теперішня вартість означає, що активи відображаються за дисконтованою вартістю майбутніх чистих надходжень грошових коштів, що, як очікується, має генерувати стаття в нормальному ході діяльності підприємства.

Придбані нематеріальні активи оцінюються за первісною вартістю, яка складається з ціни придбання з додаванням витрат на приведення їх до стану, придатного для практичного використання (витрати на одержання консультацій). Оцінка нематеріальних активів, що вносяться до статутного фонду як внесок одного із засновників, здійснюється експертним шляхом за домовленістю сторін з орієнтацією на справедливу вартість. Безкоштовно передані нематеріальні активи оцінюються за справедливою вартістю з урахуванням строку їх функціонування до моменту такої передачі.

Слід відмітити, що у вітчизняній практиці оцінка нематеріальних активів ще не набула свого поширення. Але якщо підприємство зможе достовірно оцінити об'єкти НМА, то воно отримає ряд переваг: збалансування обліку всіх активів на підприємстві; оптимізація співвідношення активів, а також їх структури; підвищення ринкової вартості підприємства; врахування повної вартості НМА при злитті чи поглинанні даного підприємства; контроль величини амортизаційних відрахувань. Тому необхідно зосередити увагу на зарубіжних підходах щодо оцінки даних активів з метою запозичення їх досвіду та удосконалення обліку НМА на вітчизняних підприємствах

У міжнародній практиці оцінка нематеріальних активів – це процес визначення грошових сум, за якими мають визнаватися і відображатися об'єкти нематеріальних активів у фінансовій звітності. При цьому оцінка нематеріальних активів проводиться за трьома методами (рис. 3).



Рис. 3. Методи оцінки вартості нематеріальних активів

Дуже поширеним є витратний підхід, який полягає у розрахунку витрат на відтворення нематеріальних активів.

За методом початкових витрат вартість нематеріальних активів визначається за бухгалтерською звітністю підприємства за кілька останніх років. При цьому увага звертається на величину витрат і термін створення активів. Реалізація даного методу передбачає виявлення фактичних витрат, пов'язаних зі створенням, придбанням або запровадженням об'єкта інтелектуальної власності; коригування витрат на величину індексу цін на день оцінки; нарахування амортизації об'єкта інтелектуальної власності; визначення вартості об'єкта інтелектуальної власності як різниці між величиною витрат, що коригувалися, і нарахованою амортизацією.

Метод вартості заміщення передбачає визначення максимальної вартості нематеріального активу, що враховує мінімальну ціну, яку необхідно заплатити за придбання активу аналогічної корисності або аналогічної споживчої вартості.

За методом відновної вартості, відновна вартість активу визначається як сума витрат, необхідних для створення нової подібної копії оцінюваного активу в сучасних умовах.

Прибутковий (дохідний) підхід базується на врахуванні економічних вигод, які сподіваються отримати від використання даного активу в майбутньому. Тобто, вартість об'єкта може бути визначена як його здатність давати прибуток у майбутньому. Прибутковий підхід реалізується за допомогою використання методів капіталізації прибутків та дисконтування майбутніх грошових прибутків. В межах даного методу виявляються джерела і розміри чистого прибутку від використання даного нематеріального активу, визначаються ставки капіталізації чистого прибутку, проводиться розрахунок вартості активу.

Ринковий (порівняльний) підхід до оцінки вартості нематеріальних активів реалізується за допомогою методу порівняльного аналізу і методу звільнення від роялті. Метод порівняльного аналізу передбачає порівняння об'єкта інтелектуальної власності, що оцінюється з вартістю аналогічних об'єктів, які були реалізовані на ринку. При застосуванні методу звільнення від роялті вартість активів визначається з урахуванням припущення, що проценти, які б підприємство мало б заплатити власнику інтелектуальної власності є додатковим його прибутком.

Кожний з цих підходів має свою методологію, тому при одночасному їх використанні отримують різні значення вартості оцінюваного об'єкта, що в кінцевому результаті відображається на величині фінансового результату підприємства та ускладнює аналіз стану та використання нематеріальних активів як всередині конкретного підприємства, так і при порівнянні фінансового стану двох і більше суб'єктів господарювання. З метою узгодження результатів оцінки варто застосовувати порівняльний аналіз оцінки вартості нематеріальних активів на основі різних підходів і, таким чином, більш достовірно визначається вартість об'єкта оцінки. Окрім того, такі методи перш за все стосуються оцінки об'єктів, які можна

ідентифікувати, а щодо не ідентифікованих об'єктів (наприклад, складові гудвілу) – виникає проблема їх оцінки.

Гудвіл розраховується як різниця між ринковою вартістю підприємства як цілісного майнового комплексу та балансовою вартістю. Гудвіл спричинений сукупністю чинників (місцезнаходження підприємства, його клієнтура, кваліфікація менеджерів тощо), які забезпечують можливість досягнення вищого рівня прибутку. Тому при визначенні продажної ціни підприємства звичайно враховують вартість чистих активів підприємства і вартість його ділової репутації.

При визнанні гудвілу активом його можна ідентифікувати як позитивний чи негативний. Позитивний гудвіл виникає у випадку, коли вартість придбаного суб'єкта господарювання є вищою від вартості його чистих активів за справедливою (ринковою) оцінкою. Зарахований на баланс гудвіл оцінюється на наявність ознак можливого зменшення його корисності.

Натомість, негативний гудвіл виникає, коли справедлива вартість чистих активів придбаного підприємства є вищою від вартості його придбання. Варто зазначити, що у МСФЗ 3 «Об'єднання бізнесу», як і в національній системі бухгалтерського обліку визначення негативного гудвілу не передбачено [37, С. 368].

Окремі країни (наприклад, США) проблему негативного гудвілу вирішують шляхом розподілу сукупної чистої вартості підприємства за ідентифікованими активами, так щоб їх оцінка була знижена до ринкової, і тоді негативний гудвіл буде відхилено.

У Великобританії вважають, що ідентифіковані активи не повинні оцінюватися з метою елімінації негативного гудвілу, оскільки їх оцінкою виступає ринкова ціна. У Німеччині негативний гудвіл визначається як кредиторська заборгованість, яка списується за певних обставинах (при отриманні прибутку від перепродажу підприємства або при настанні події, яку очікували раніше, з врахуванням якої призначалася ціна купівлі).

У зарубіжних країнах використовуються три основні підходи до обліку гудвілу:

1. Капіталізація (відображення в складі активів) без амортизації та списання лише при очевидній та суттєвій втраті вартості (наприклад, у Данії). При цьому вважається, що гудвіл не втрачає вартості і при належному управлінні підприємством повинен підпримуватись на постійному рівні;

2. Капіталізація з наступною амортизацією протягом терміну корисного використання (характерний для США). При такому варіанті вважається, що забезпечується дотримання принципу відповідності доходів і витрат, оскільки витрати на придбання гудвілу співставляються з доходами, які він приносить у наступні роки;

3. Негайне списання за рахунок власного капіталу чи прибутку (дозволено у Великобританії). Такий підхід базується на тверденні, що гудвіл не може вважатися активом, оскільки не може контролюватися менеджментом, термін корисного використання його практично визначити неможливо, а при ліквідації підприємства нічого не коштує.

У випадку, коли вважається, що гудвіл не є активом у звичайному розумінні та не має об'єктивної вартості, виникає можливість, з одного боку показати його специфіку, а з іншого, користувачі інформації самостійно трактувати сутність даної категорії нематеріальний активів. У такій ситуації гудвіл обліковується як дебетовий залишок на контррахунку до власного капіталу [9, с.386].

Оцінка нематеріальних активів є важливою складовою ефективного функціонування господарюючого суб'єкта, яка повинна забезпечувати достовірне уявлення інформації про майновий і фінансовий стан підприємства в його бухгалтерській звітності.

Однак недосконалість законодавчої бази, несформований ринок НМА і недостатнє вивчення методики оцінки призводять до того, що нематеріальні активи, на відміну від зарубіжної практики, майже не обліковуються на вітчизняних підприємствах.

Окрім зазначених перешкод, існує низка інших проблем, пов'язаних з обліком нематеріальних активів у вітчизняній практиці. Для оптимізації процесів оцінки НМА та їх відображення в обліку слід чітко ідентифікувати проблеми та обґрунтувати пропозиції щодо їх усунення (табл. 2.1).

Таблиця 2.1

Пропозиції щодо усунення проблем оцінки та обліку нематеріальних активів

Проблеми оцінки та обліку нематеріальних активів	Пропозиції щодо їх подолання
<ul style="list-style-type: none"> • неоднозначне визначення «нематеріальні активи»; • неефективне управління даними активами; • відсутність єдиної доцільної методики оцінки НМА; • недосконалість організації збалансованості обліку; • відсутність єдиної класифікації НМА; • відсутність методики інвентаризації НМА; • проблеми при визнанні активів нематеріальними; • недооцінювання такої категорії як гудвіл. 	<ul style="list-style-type: none"> • удосконалити правову бази з обліку НМА; • удосконалити системи контролю НМА; • визначити єдиний, оптимальний підхід щодо оцінювання вартості НМА; • підвищувати рівень кваліфікації, знань бухгалтерів з обліку НМА; • розробити єдині критерії щодо віднесення того чи іншого об'єкта НМА до відповідної групи; • запозичувати зарубіжний досвід щодо оцінки та обліку НМА.

Вищенаведені проблеми присутні майже на кожному вітчизняному підприємстві. Вони призводять до порушення облікового процесу, недостатнього висвітлення у звітності інформації про нематеріальні активи, недостовірної їх оцінки. Вирішувати дані проблеми потрібно системно, використовуючи всі можливі засоби і набуті знання. Наведені пропозиції дають можливість покращити ситуацію в питаннях оцінки та обліку нематеріальних активів, а також стимулюють до більш повного відображення даних активів у звітності суб'єктів господарювання.

3. Облік наявності та руху нематеріальних активів у вітчизняній та зарубіжній практиці

Обов'язковою підставою відображення в бухгалтерському обліку будь-якого об'єкту нематеріальних активів на підприємстві слугують правильно оформлені первинні документи [34]. Для документування операцій з обліку нематеріальних активів використовуються типові форми документів, які ведуть поетапно (рис. 4).



Рис.4. Порядок обліку нематеріальних активів

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

- для оформлення зарахування до складу нематеріальних активів окремих об'єктів;

- для обліку вводу їх в експлуатацію, за винятком тих випадків, коли введення об'єктів в дію повинно, у відповідності з існуючим законодавством, оформлятися в особливому порядку;

- для оформлення внутрішнього переміщення нематеріальних активів із одного підрозділу (відділу, дільниці) в інший.

Для оформлення вибуття окремих об'єктів нематеріальних активів застосовують Акт вибуття (ліквідації) права інтелектуальної власності у складі НА (типова форма № НА-3). Документ застосовується для оформлення вибуття нематеріальних активів при повному або частковому їх списанні. Акт складається у двох примірниках комісією, призначеною керівником підприємства, затверджується керівником або особою, на те уповноваженою.

Нематеріальний актив списується з балансу в разі його вибуття внаслідок безоплатної передачі або неможливості отримання підприємством надалі економічних вигод від його використання. Фінансовий результат від вибуття об'єктів нематеріальних активів визначається як різниця між доходом від вибуття (за вирахуванням непрямих податків і витрат, пов'язаних з вибуттям) та їх залишковою вартістю. Реєстри аналітичного обліку нематеріальних активів, що вибули, додаються до документів, якими оформлені факти вибуття цих об'єктів.

Основною ознакою нематеріального активу є відсутність матеріальної форми об'єкта, проте повинні бути документи, які підтверджують існування цього об'єкта та права підприємства на його використання (Додаток Б).

Бухгалтерський облік наявності та руху нематеріальних активів, прийнятих на баланс, ведеться на інвентарному балансовому рахунку 12 «Нематеріальні активи».

Рахунок 12 «Нематеріальні активи» призначений для обліку і узагальнення інформації про наявність та рух нематеріальних активів. За дебетом цього рахунку відображається придбання або отримання в результаті розробки (від інших фізичних або юридичних осіб) нематеріальних активів, а

за кредитом - вибуття внаслідок продажу, безоплатної передачі або неможливості отримання підприємством в подальшому економічних вигод від його використання, а також сума уцінки нематеріальних активів. Цей рахунок є активним, балансовим, призначений для обліку господарських засобів.

Згідно П(С)БО 8 придбаний (отриманий) нематеріальний актив відображається на балансі, якщо його можна використовувати при виробництві товарів, наданні послуг, призначених для реалізації; його можна обміняти на інші нематеріальні активи; його можна використовувати на погашення заборгованості чи розподіляти між власниками підприємства або використовувати у господарській діяльності, спрямованій на отримання прибутку.

Синтетичний облік нематеріальних активів ведуть на рахунку 12 «Нематеріальні активи». Незавершені капітальні інвестиції в нематеріальні активи обліковують на субрахунку 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів». Узагальнення інформації про наявність та рух нематеріальних активів і нараховану суму зносу відображають в Журналі-ордері № 4 А с. - г. та Відомості аналітичного обліку нематеріальних активів (ф. № 4.3 с. - г.).

Аналітичний облік ведеться за кожним об'єктом окремо в Інвентарній картці об'єкта права інтелектуальної власності у складі НА (типова форма №НА-2) та в Інвентарному описі об'єктів права інтелектуальної власності у складі НА (типова форма № НА-4).

Аналітичний облік нематеріальних активів ведеться по кожному об'єкту з поділом на такі групи:

- * права користування природними ресурсами (право користування надрами, іншими ресурсами природного середовища, геологічною та іншою інформацією про природні середовища);

- * права користування майном (права користування земельною ділянкою, будівлею, право на оренду приміщень тощо);

* право на знаки для товарів і послуг (товарні знаки, торгові марки, фірмові назви та ін.);

* права на об'єкти промислової власності (право на винаходи, корисні моделі, промислові зразки, сорт рослин, породи тварин, ноу-хау, захист від недобросовісної конкуренції та ін.);

* авторські і суміжні з ними права (право на літературні й музикальні твори, право власності на програми для ЕОМ, на базу даних, які систематизовані для обробки за допомогою ЕОМ, та ін.);

* гудвіл (перевищення вартості придбання над часткою покупця у справедливій вартості придбаних ідентифікованих активів та зобов'язань на дату придбання);

* інші нематеріальні активи (право на здійснення діяльності, використання економічних та інших привілей, місце на фондовій, товарній біржі, до вартості якого входять усі витрати, пов'язані з практичним використанням цього місця для самого підприємства) та ін.

Правильно організований аналітичний облік дозволяє забезпечувати своєчасний контроль за наявністю, рухом кожного об'єкта нематеріального активу окремо.

4. Облік амортизації нематеріальних активів

Порядок амортизації нематеріальних активів у бухгалтерському обліку в Україні регламентовано П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [31]. Для цілей бухгалтерського обліку під амортизацією розуміють систематичний розподіл вартості нематеріальних активів, що амортизується протягом терміну їх корисного використання. Нарахування амортизації починається з місяця, у якому нематеріальний актив став придатним для використання, і припиняється починаючи з місяця, наступного за місяцем вибуття нематеріального активу (продажу, ліквідації). У процесі нарахування амортизації амортизується первісна вартість, а ліквідаційна вартість прирівнюється до нуля.

Нарахування амортизації нематеріальних активів відображається записом:

Дт Витрати на амортизацію

Кт Накопичена амортизація нематеріальних активів

При відображенні в обліку суми нарахованої амортизації замість рахунку «Накопичена амортизація нематеріальних активів» може кредитуватися безпосередньо рахунок обліку нематеріальних активів [9, с. 392].

Вибір методу амортизації може здійснюватись за вибором підприємства. Застосовується будь-який з методів, дозволених для використання П(С)БО 8 «Нематеріальні активи».

Отже, можна використовувати такі методи амортизації нематеріальних активів: прямолінійний; зменшення залишкової вартості; прискореного зменшення залишкової вартості; кумулятивний; виробничий.

МСФЗ 38 «Нематеріальні активи» визначає лише три методи нарахування амортизації щодо нематеріальних активів: прямолінійний; зменшення залишку; виробничий.

Підприємство може змінювати в кінці звітної періоду метод нарахування амортизації на нематеріальні активи і термін їх корисного

використання в тому випадку, якщо очікується зміна умов отримання майбутніх економічних вигід від використання такого нематеріального активу. Зміну методу нарахування амортизації та терміну корисного використання нематеріальних активів відображують у наказі про облікову політику підприємства.

Підсумовуючи викладене здійснимо групування нематеріальних активів з огляду можливостей використання методів амортизації (Додаток В).

МСБО 38 «Нематеріальні активи» містить загальне припущення, що строк корисного використання не має перевищувати 20 років. Нематеріальні активи з невизначеним терміном корисного використання не амортизуються.

Нематеріальні активи, по яких можливо встановити термін корисного використання, такі як патенти і авторські права, мають бути списані через нарахування амортизації протягом терміну їх корисного використання.

Існує два варіанти відображення амортизації нематеріальних активів:

- 1.) Пряме списання з рахунка нематеріальних активів
- 2.) Використання коригуючого рахунка «Накопичена амортизація»

У США перший варіант є найбільш поширеним [11 с. 235].

Деякі нематеріальні активи, такі як торгові знаки, не мають встановленого обмеження терміну корисного використання. Тому вони не амортизуються, а щорічно тестуються на знецінення. Якщо внутрішні або зовнішні фактори вказують на те, що актив знецінився, тобто його відновлювальна вартість стала меншою за балансову, то різниця між балансовою і відновлювальною вартістю відноситься на витрати поточного періоду:

Особливості обліку основних видів нематеріальних активів та їх амортизація

Патент – ексклюзивне право власника, підтверджене законодавством, на виробництво певного товару або використання специфічного процесу чи технології. Патент дає власнику виключне право використовувати,

виготовляти або продавати продукт чи процес, що є предметом патенту. Патенти видаються на певний проміжок часу (у США це 17 років).

Патенти відображають в обліку за первісною вартістю, до складу якої включають всі витрати, пов'язані з юридичним оформленням патенту, гонорари юристам, тощо. Придбання його відображається записом:

Дебет рахунка «Патент»

Кредит рахунка «Грошові кошти»

Первісна вартість патенту амортизується упродовж юридично закріпленого терміну його дії або упродовж терміну його корисного використання, визначеного методом бухгалтерської оцінки, залежно від того, який із них є коротшим. Якщо патент втрачає свою корисність, а його вартість ще не амортизована повністю, його залишкова вартість списується на збитки:

Дебет рахунка «Збиток від патенту»

Кредит рахунка «Патенти»

Авторські права – ексклюзивне право, дане урядом власнику на публікацію та продаж літературних, музичних та інших художніх творів, а також коп'ютерних програм. Термін дії авторських прав визначається законодавством кожної країни. Наприклад, у США вони дійсні упродовж життя автора плюс п'ятдесят років. Вони не відновлюються, але можуть бути передані або продані фізичній чи юридичній особі. Авторські права за своїм змістом та порядком обліку не відрізняються від патенту.

Період амортизації авторських прав є набагато коротшим за юридичний строк їх дії. Вартість авторських прав списується за період, упродовж якого вони приносять прибуток.

Торгові марки (товарні знаки) – зареєстровані символи або назви, які можуть бути використані тільки їх власником для ідентифікації товару чи послуг. Зареєстровані торгові марки і товарні знаки діють упродовж встановленого терміну (у США – 20 років) і мають необмежене право на відновлення.

Ринкова вартість даного виду може досягати мільйон доларів. Однак, в бухгалтерському обліку в їх первісну вартість включається лише купівельна вартість та інші необхідні для придбання витрати, а у випадку самостійної розробки – витрати, пов'язані із забезпеченням існування і захисту торгової марки чи товарного знаку: гонорари юристам, реєстраційні збори, витрати на оформлення, тощо. Торгові марки і товарні знаки амортизуються впродовж терміну їх корисного використання, якщо такий можливо встановити або тестуються на знецінення.

Франшиза – привілей, який надається за певну плату власником – франчайзором іншій особі на основі контракту і дає останньому право продавати певні продукти або надавати послуги, використовувати торгові марки чи товарні знаки чи здійснювати діяльність у певній географічній зоні, користуючись ім'ям франчайзора. Прикладом франшизи є закусочні «Макдональдс» [20, с. 76].

Ліцензія – дозвіл, що видається державними органами на ведення видів господарської діяльності за умови обов'язкового дотримання ліцензійних вимог.

Франшизи та ліцензії можуть бути отримані на визначений термін, на невизначений строк або у постійне користування. Період амортизації франшиз та ліцензій з обмеженим строком дії дорівнює цьому строку, з необмеженим терміном та отриманих у постійне користування – встановлюється виходячи зі строку корисного використання, якщо такий можливо визначити.

Гудвіл – переваги, які отримує покупець, придбаваючи вже існуючу та діючу компанію порівняно з організацією власної нової фірми. Гудвіл виникає при придбанні компаній. Він є перевищенням вартості придбаної компанії над сумою ринкових вартостей чистих активів підприємства.

У деяких національних системах обліку гудвіл вважається активом, що амортизується: у Греції і Бельгії – не більше 5 років, в Італії та Іспанії – 5-10

років, у Великій Британії або відразу списується в резерв, або амортизується протягом економічно обґрунтованого терміну життя активу [11, с.238].

Однак у МСФЗ гудвіл визнається нематеріальним активом з необмеженим терміном використання, тому на кожну звітну дату він тестується на знецінення. При цьому він може бути повністю списаний упродовж першого року після придбання компанії, а може переноситися на витрати впродовж декількох звітних періодів.

В Україні порядок нарахування амортизації цього активу визначає П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств» [32]. Однак згідно із Планом рахунків та Інструкцією про його використання рахунок 19 „Гудвіл” не кореспондує з субрахунком 133 „Накопичена амортизація нематеріальних активів”. За Інструкцією для зменшення вартості гудвілу застосовують субрахунок 977 „Інші витрати діяльності”, внаслідок чого стає очевидним, що ця операція швидше відображує зменшення корисності активу, ніж нарахування амортизації. У зв'язку з цим стає зрозумілим, що ці два документи суперечать один одному щодо питань амортизації гудвілу. Згідно з П(С)БО 19 первісна (балансова) вартість гудвілу зменшується щомісячним рівномірним нарахуванням амортизації протягом терміну корисного його використання, але не більше як 20 років. Термін корисного використання гудвілу визначають з урахуванням:

- прогнозованого терміну діяльності підприємства;
- нормативно-правових актів або контрактів, що впливають на термін корисного використання;
- зміни попиту на продукцію (роботи, послуги) підприємства тощо.

Якщо гудвіл на кінець року не відповідає ознакам активу, його списують з включенням залишкової вартості до витрат.

Результатом дослідження питань амортизації нематеріальних активів є їх групування з огляду використання певних методів амортизації, обґрунтування факторів, що зумовили замінити амортизацію гудвілу на здійснення перевірок на знецінення.

5. Методика аудиту нематеріальних активів

Аудит нематеріальних активів полягає в перевірці наявності бухгалтерських і юридичних документів, що підтверджують права на володіння ними, а також правильності та своєчасності відображення нематеріальних активів на балансі підприємства. Під аудитом інтелектуальної власності (нематеріальних активів) розуміють перевірку документів, які підтверджують право підприємства на відповідний об'єкт нематеріальних активів (на користування землею, водою, об'єктами промислової та інтелектуальної власності - авторське право в галузі науки, мистецтва, літератури тощо).

Враховуючи значення нематеріальних активів підприємства, перед аудитором стоять такі завдання:

- перевірка факту наявності нематеріальних активів і підтвердження прав власності на усі нематеріальні активи, які включені до балансу підприємства;
- перевірка правильності відображення в бухгалтерському обліку нематеріальних активів (насамперед, їх первинної балансової вартості);
- перевірка дотримання норм чинного законодавства по операціям, пов'язаних з нематеріальними активами;
- перевірка відповідності даних синтетичного і аналітичного видів обліку нематеріальних активів і їх зносу записам в Головній книзі, балансі;
- перевірка достовірності обліку зарахування та списання об'єктів нематеріальних активів з балансу підприємства;
- перевірка правильності розрахунку зносу нематеріальних активів тощо.

Методику проведення аудиту нематеріальних активів складається з таких етапів:

1-й етап - підготовчий. На цьому етапі здійснюється вивчення потреб перевірки, готується інформація про об'єкт перевірки, складаються

документи, визначальні цілі та завдання перевірки, а також перелік процедур, що плануються.

2-й етап - планування аудиту. Цей етап зазвичай складний для всіх внутрішніх аудиторів через відсутність внутрішніх стандартів. На цьому етапі необхідно визначити рівні суттєвості, аудиторські ризики, а також розрахувати величину вибірки. Використовувані в системі процедури дають можливість також розподілити величину суттєвості за статтями балансу.

3-й етап - проведення аудиту; найбільш трудомісткий етап роботи. На цьому етапі провадиться класифікація нематеріальних активів за певними групами, за якими буде здійснюватися перевірка. Для об'єкта аудиту складена програма робіт, що являє собою перелік усіх необхідних аудиторських процедур.

4-й етап - заключний. Це етап підготовки офіційного аудиторського висновку. На цьому етапі відповідно до Міжнародних стандартів аудиту проводяться такі заключні процедури, як збір інформації про афілійовані особи та їхні угоди, аналіз подій, що відбулися після звітної дати, формується думка по допущенню безперервності діяльності підприємства протягом найближчого року.

У процесі перевірки аудитору необхідно з'ясувати, які конкретні об'єкти нематеріальних активів обліковуються на підприємстві, чи правильно ведеться їх бухгалтерський облік за кожним об'єктом по встановлених групах; чи вірно оцінені нематеріальні активи (придбані чи створені нематеріальні активи слід зараховувати на баланс підприємства за первісною вартістю).

До складу первісної вартості придбаних нематеріальних активів входять: ціна (вартість) придбання (крім отриманих торговельних знижок), мито, непрямі податки, що не підлягають відшкодуванню, інші витрати, безпосередньо пов'язані з їх придбанням та доведенням до стану, у якому вони придатні до використання за призначенням. До первісної вартості нематеріальних активів, які придбані (створені) повністю чи частково за

рахунок кредиту банку, не включаються витрати на сплату відсотків за кредит.

Починається аудит з перевірки факту наявності нематеріальних активів за допомогою документів, в яких описано сам об'єкт (технологія виробничого процесу, комп'ютерні програми), або де зафіксовано створення чи отримання певного об'єкта нематеріальних активів (акт прийому - передачі, ліцензія, договір).

Аудитору слід пам'ятати, що відповідно до П(С)БО 8 "Нематеріальні активи" [31] нарахування зносу нематеріальних активів проводиться протягом терміну їх корисного використання (не більше 20 років з дати прийняття на облік).

Підприємство самостійно обирає метод нарахування амортизації, враховуючи особливості одержання майбутніх економічних вигод.

Суми амортизаційних відрахувань, нараховані протягом звітного періоду відносять до складу витрат цього ж періоду або до собівартості будь-якого іншого активу.

Важливо також перевірити правильність визначенням вартості інтелектуальної власності. Для цього аудитор разом із залученими, у випадку необхідності, спеціалістами визначає первісну вартість нематеріального активу в залежності від того, яким шляхом був отриманий цей об'єкт на підприємство: якщо об'єкт нематеріальних активів надійшов на підприємство безоплатно, то його оцінка визначається експертним способом; якщо об'єкт надійшов на підприємство шляхом придбання за грошові кошти, то він оцінюється за фактичними витратами на його придбання; якщо об'єкт отримано як внесок до статутного капіталу, то його оцінка погоджується засновниками (учасниками).

Аудитор перевіряє правильність оприбуткування об'єктів нематеріальних активів на рахунку 12 "Нематеріальні активи" у кореспонденції з рахунком 31 "Рахунки в банках", 46 "Неоплачений капітал", а також правильність нарахування та відображення в обліку амортизації

нематеріальних активів - рахунок 13 "Знос", субрахунок 133 "Знос нематеріальних активів". Також перевіряється доцільність та обґрунтованість вибуття (безоплатна передача, продаж, списання) об'єктів нематеріальних активів.

Таким чином, наприкінці перевірки аудитор, дотримуючись вимог П(С)БО 8 "Нематеріальні активи", має впевнитися, що в Примітках до річної фінансової звітності в повному обсязі висвітлено наступну інформацію: вартість (первісна чи переоцінена), за якою нематеріальні активи відображені в балансі; методи нарахування амортизації та строки експлуатації нематеріальних активів; наявність і рух у звітному році тощо.

Така методика пов'язана з якістю надання аудиторських послуг. Якість аудиторських послуг – прямий результат професійної компетентності і досвіду аудиторів. Якість аудита – це відповідність вимогам аудиторських стандартів і інших нормативних актів.

Необхідно вважати, що критерії якості притаманно дотримання:

- норм Закону України «Про аудиторську діяльність»;
- ліцензійних вимог і умов;
- норм професійної етики;
- вимог міжнародних стандартів аудиту;
- вимог внутрішніх правил (стандартів) аудиторської фірми й професійного аудиторського об'єднання, до якого входить фірма;
- умов договору на надання аудиторських послуг і зобов'язань, що впливають із суті правовідносин, встановлених цим договором.

Важливу роль відіграє процес підготовки бухгалтерської інформації для аудиторської перевірки. Пред'являються вимоги до самого процесу підготовки бухгалтерської інформації [1]. До них відносяться:

- правила ведення бухгалтерського обліку: обов'язковість подвійного запису, ведення бухгалтерського обліку у національній валюті України, роздільне ведення бухгалтерського обліку поточних витрат на виробництво продукції і капітальних витрат, безперервність ведення бухгалтерського

обліку, обов'язковість документального оформлення господарських операцій, обов'язковість систематизації й нагромадження інформації в облікових регістрах, оцінка майна й зобов'язань у грошовому вимірі, обов'язковість інвентаризації майна і зобов'язань;

– допущення відносно порядку ведення бухгалтерського обліку: майнової відособленості, безперервності діяльності, послідовності облікової політики, тимчасової визначеності фактів господарської діяльності;

– принципи бухгалтерського обліку: повнота відображення бухгалтерської інформації, своєчасність відбиття фактів господарської діяльності, обачність у визнанні фактів господарської діяльності, пріоритет змісту перед формою, несуперечність даних аналітичного й синтетичного обліку, раціональність ведення бухгалтерського обліку.

Основним критерієм якості аудита виступає довіра з боку користувачів до професійної думки аудитора, а критерієм якості бухгалтерського обліку – корисність бухгалтерської інформації для зацікавлених користувачів. Ступінь корисності бухгалтерської інформації залежить від ефективності системи внутрішнього контролю господарюючого суб'єкта, а ступінь довіри до професійної думки аудитора – від ефективності системи контролю якості аудиту.

Якість аудиту нематеріальних активів тісно взаємопов'язана з методикою аудиту. Аудитор повинен дотримуватись методики проведення аудиту нематеріальних активів, яка впливає на якість аудиту і надання аудиторських послуг. Чим вище якість інформації, сформованої в системі бухобліку, тим вище якість проведеного аудиту, а також вище впевненість користувача професійної думки аудитора в правильності прийняття та здійснення економічних рішень в майбутньому.

ВИСНОВОК

Нематеріальні активи постають рушійною силою економіки, що забезпечує підприємствам унікальні конкурентні переваги для розвитку в умовах гіперконкуренції. Наявність нематеріальних активів у складі ресурсів підприємства збільшує ринкову вартість підприємств, підвищує інвестиційну привабливість та забезпечує захист їхніх прав.

Серед перспектив удосконалення національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку на основі досвіду економічно розвинутих країн є

- уніфікація правил бухгалтерського та податкового обліку нематеріальних активів;
- надання можливості підприємствам обліковувати гудвіл як нематеріальний актив;
- розширення спектру елементів нематеріальних активів, але за умови, що вони матимуть чітку юридичну ідентифікацію.

Тому, підприємствам слід більш активно залучати, ефективніше використовувати та обліковувати нематеріальні активи на основі запозичення досвіду економічно розвинутих країн.

Нематеріальні активи мають важливе значення на сучасному етапі розвитку підприємств. Проте, існують певні проблеми, пов'язані передусім з питаннями класифікації нематеріальних активів та їх оцінки. В роботі ми запропонували класифікацію та шляхи оцінки нематеріальних активів, які дадуть можливість точніше оцінювати майбутні економічні вигоди та сприятимуть підвищенню продуктивності управлінських рішень та оперативності їх прийняття.

В процесі дослідження було розроблено форми первинних документів для відображення наявності та руху нематеріальних активів, зокрема реєстраційну картку обліку нематеріальних активів та акт на списання нематеріальних активів. Ці форми первинних документів дають можливість більш повною мірою охарактеризувати об'єкти нематеріальних активів з

моменту їх надходження на підприємство до моменту списання. Розглянуто методи нарахування амортизації нематеріальних активів та особливості їх використання.

Для гарантованого отримання прибутку та ефективного ведення виробництва суб'єктом підприємницької діяльності за допомогою нематеріальних активів необхідним стає якісне проведення їх незалежного аудиту. Методика проведення аудиту нематеріальних активів дозволяє визначити ступінь результативності використання нематеріальних активів суб'єкта господарювання.

Отже, тенденції розвитку світової економіки свідчать про активне залучення до господарського обігу таких довгострокових економічних ресурсів, як нематеріальні активи, що пов'язано з їх здатністю приносити значні прибутки за умов ефективного використання. Неузгодженості в питаннях організації, обліку та оцінки нематеріальних активів мають значний вплив на достовірність інформації про загальний стан активів, що оприлюднюється суб'єктами господарювання. Тому є необхідність врахування в цих питаннях існуючого зарубіжного досвіду, однак з орієнтиром на вітчизняні реалії, а також з максимальним наближенням теоретичних надбань до діючої практики.

Список використаної літератури

1. Аудит і ревізія підприємницької діяльності : навч. посібник / За ред. проф. Ф.Ф.Бутинця. - Житомир: ПП „Рута”, 2001. - 416 с.
2. Банасько Т.М. Оцінка нематеріальних активів для потреб обліку /Т.М. Банасько// Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Міжнар. зб. наук. праць / Серія: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. — Вип. 3(15) / Відп. ред. д.е.н., проф. Ф.Ф. Бутинець. — Житомир: ЖДТУ, 2009. — С. 76 – 83.
3. Банасько Т.М. Проблеми та перспективи дослідження нематеріальних активів в Україні / Банасько Т. // Економіст. – 2010. – №2. – с. 30-33.
4. Бігдан І.А. Питання оцінки вартості нематеріальних активів /І.А. Бігдан// Наук. — практ. журнал «Регіональні перспективи», 2001. — № 2 – 3. — С. 78 – 80.
5. Білозор Л.В. Об’єктний контроль за нематеріальними активами в бухгалтерському обліку //Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: проблеми теорії, методології, організації. №2. – 2008 – С. 5-12.
6. Бондаренко О. С. Визнання нематеріальних активів у вітчизняній і зарубіжній практиці господарювання // Бондаренко О. С., Гончаренко М. С. // Ефективна економіка. – 2010. – №9.
7. 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.
8. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах. Навч. посіб. — К: Знання, 2006. – 311 с..
9. Воронко Р.М. Облік у зарубіжних країнах: Навч. посіб. – Львів: «Магнолія 2006», 2009. – 744с.
10. Груздова Т. В. Поняття та оцінка нематеріальних активів (об’єктів інтелектуальної власності) / Т. В. Груздова // Український соціум. – 2011. – 3. – С. 99-112.

11. Губачова О.М. Облік у зарубіжних країнах: Підручник / О.М. Губачова, С.І. Мельник. - К.: Центр учбової літератури, 2012.- 432с.
12. Драпак Г., Скиба М. Основи інтелектуальної власності: Навчальний посібник. -Хмельницький: ТУП, 2003. – 135 с.
13. Загородній А.Г. Аудит: теорія і практика : навч. посібник / А.Г. Загородній. - Львів : Видавн. Національн. універ. «Львівська політехніка», - 2004, - 456 с.
14. Задорожний, З.-М. В. Актуальні питання облікової політики підприємств щодо необоротних активів [Текст] : монографія / З.-М. В. Задорожний, Л. Г. Семеген, Л. Т. Богуцька. – Тернопіль : ТНЕУ, 2012. – 237 с. – До 50-річчя ТНЕУ.
15. Економіка підприємства: Підр-к /За ред. С.Ф. Покропивного. – К.:КНЕУ,2003.– 457 с.
16. Колумбет О.П. Оцінка нематеріальних активів: бухгалтерський та податковий аспекти //Вісник академії муніципального управління. – Випуск 7. –2009.
17. Краївська І.А. Облік у зарубіжних країнах: Конспект лекцій. – Харків: ХНАМГ, 2009. – 243 с.
18. Криштопа І.І. Оцінка нематеріальних активів як складова системи бухгалтерського обліку / І.І. Криштопа // Економіка: проблеми теорії та 79 практики. Зб. наук. праць. — 2006. — Т. 4, № 216. — С. 850 – 857.
19. Кузик Н. П. Актуальні проблеми обліку та оцінки нематеріальних активів / Кузик Н. П., Боярова О. А. // Облік і фінанси АПК. – 2010. – №3. – с.40-44.
20. Лучко М.Р. Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах: навч. посіб. / М. Р. Лучко, І. Д. Бенько – 2016. – 370 с.
21. Максимова В.Ф. Критерії якості внутрішнього контролю // Підприємництво, господарство і право. – 2005. – № 7. – С. 146-151. 6. Шкіря Н. Л., Нікульнікова Т. Г. Аудит: навч. посібн. - Львів:, «Магнолія 2006», 2008 рік - 224 с

22. Мамонтова Н. А. Новітні підходи до визначення вартості нематеріальних активів / Мамонтова Н. А. // Актуальні проблеми економіки. 2010. – №5 (107). – с. 228-235.
23. Манакін В. Проблема обліку нематеріальних активів в Україні / Манакін В., Рябенко О. // Схід. Економіка. – 2010. – №2 (102). – с. 63-66. 10. Мартіянова М. П. Нематериальные активы предприятия / Мартіянова М. П., Ширина Т. Г. // Бизнес Информ. – 2010. – №3 (2). – с.71-72. 11.
24. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку нематеріальних активів від 16.11.2009 № 1327. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>.
25. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 38 «Нематеріальні активи» Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ). – К. : ФПБАУ, 2004.
26. Нашкерська Г.В. Оцінка нематеріальних активів / Г.В. Нашкерська // Бухгалтерський облік і аудит. - 2006. - № 11. - С. 23-30.
27. Нематеріальні активи // Все про бухгалтерський облік. — 2014. — № 56 – 57. — С. 35 – 37.
28. Огуйчук М. Ф. Фінансовий та управлінський облік за національними стандартами: підручник / за ред. М. Ф. Огійчука. – Вид. 6-е, переробл. і доп. – К. : Алерта, 2011. – 1042 с.
29. Офіційний сайт Державного комітету статистики України. – Режим доступу: www.ukrstat.gov.ua.
30. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р., зі змінами і доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу: zakon4.rada.gov.ua.
31. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи» : Наказ Міністерства фінансів України від 18.10.1999 р. № 242 // Бізнес «Бухгалтерія». – 2012. – № 1.
32. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 «Об'єднання підприємств», затверджений наказом Міністерства фінансів України від

07.07.1999 р. № 163 - Режим доступа : <http://www.rada.gov.ua>. - Назва з домашньої сторінки інтернету;

33. Польова Т.В. Питання документального оформлення оцінки та переоцінки нематеріальних активів / Т.В. Польова// Вісник ХНТУСГ. Серія: Економічні науки: Зб. наук. пр. — Вип. 35. — Харків: ХНТУСГ, 2006. — С. 244 – 247.

34. Порядок застосування типових форм первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів. [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1580-04>.

35. Притуляк Н. М. До питання методики оцінки ефективності використання нематеріальних активів / Н. М. Притуляк, Н. Р. Дулюк // Проблеми науки. – 2013. – № 3. – С. 39-44

36. Солодченко І. Нематеріальні активи / І. Солодченко // Дебет-Кредит. – 2013. - 6.

37. Судин Ю.А. Облік гудвілу підприємств: теорія і практика // Науковий вісник Ужгородського університету.- 2015 р.№2 с.368-371.

38. Судин Ю.А. Парадигма поняття «Гудвіл» : Бухгалтерський, юридичний та економічний аспект // Вісник ТНЕУ.-2015 р.-№1 с.98-106.

39. Фаріон В. Я. Економічна сутність та оцінка нематеріальних активів в Україні / В. Я. Фаріон, О. В. Задорожна // Проблеми раціонального використання соціально-економічного та природно-ресурсного потенціалу регіону: фінансова політика та інвестиції : збірник наукових праць. – 2012. – № 4. – С.154-160..

40. Щодо амортизації нематеріальних активів без строку використання: лист Міністерства доходів і зборів України від 04.04.14 р. № 6237/5/99 – 99 – 19 – 03 – 02 – 16 // Все про бухгалтерський облік. — 2014. — № 47. — С. 28 – 29.

Додаток А

Порівняльна класифікація нематеріальних активів за ПСБО 8 та МСФЗ 38

Законодавчий акт	Вид нематеріального активу	Об'єкти, що входять до відповідного виду
ПСБО 8	Права користування природними ресурсами	Право користування надрами, іншими ресурсами природного середовища, геологічною та іншою інформацією про природне середовище
	Права користування природними ресурсами	Право користування земельною ділянкою, право користування будівлею, право на оренду приміщень
	Права на комерційні позначення	Права на торгівельні марки, комерційні найменування
	Права на об'єкти промислової власності	Право на винаходи, корисні моделі, промислові зразки, сорт рослин, породи тварин, ноу-хау, захист від недобросовісної конкуренції
	Авторське право та суміжні з ним права	Право на літературні та музичні твори, програми для ЕОМ, бази даних
	Інші нематеріальні активи	Право на провадження діяльності, використання економічних та інших привілеїв тощо
МСФЗ 38	Пов'язані з маркетингом	Права на знаки для товарів та послуг
	Пов'язані з мистецтвом	Літературні, художні і музичні твори, відео-, аудіовізуальні матеріали
	Пов'язані з технологіями	Технології, патенти, програмне забезпечення, бази даних, ноу-хау
	Пов'язані з клієнтами	Клієнтські контракти, списки клієнтів

	Пов'язані з контрактами	Ліцензії, роялті, ліцензійні договори, договори франчайзингу права користування ресурсами
--	-------------------------	---

Додаток Б

Документування операцій з нематеріальними активами

Вид матеріального активу		Документ
1	2	3
Об'єкти права користування ресурсами природного середовища	Права користування землею	Оформлена відповідно до встановленого законодавством порядку документація, що підтверджує право підприємства на земельну ділянку
	Геологічна та інша інформація про надра	Геологічний звіт, карти та інші матеріали
Об'єкти матеріальним та майном користування нематеріальним		Ліцензія на право здійснення будь-якої діяльності, ліцензія на право використання нематеріального активу
Ноу-хау		Повний вербальний або вихідний опис
Об'єкти промислової власності	Об'єкти патентного права	Патент, ліцензія, свідоцтво, свідоцтво на поширення
	Комерційні позначення	Свідоцтво, комерційні (фірмові) найменування є чинним з моменту першого використання цього найменування та охороняються без обов'язкового подання заявки
	Нетрадиційні об'єкти права інтелектуальної власності	Свідоцтво, опис, креслення якщо вони подані
Об'єкти авторського права та суміжних з	Об'єкти авторського права	Свідоцтво, ліцензія, ліцензійний договір, акт передачі виключних авторських прав
	Об'єкти	Виконання, виробництво фонограми,

ним прав	суміжних прав	виробництво відеограми, організація мовлення
----------	---------------	--

Додаток В

Застосування методів амортизації для різних груп нематеріальних активів

№	Метод амортизації	Група нематеріальних активів	Переваги застосування
1	Прямолінійний	Нематеріальні активи, для яких не має впливу технологічне старіння (наприклад: знаки індивідуалізації)	Дає змогу списання вартості об'єкту рівними частками. Не залежить від ступеню морального старіння об'єкту
2	Зменшення залишкової вартості	Нематеріальні активи чутливі до технологічного (морального) старіння (наприклад: програмне забезпечення, наукові патенти та винаходи тощо)	Дають змогу за перші два-три роки списати більшу частину вартості об'єкту
3	Прискореного зменшення залишкової вартості		
4	Кумулятивний		
5	Виробничий	Нематеріальні активи, які безпосередньо використовуються в процесі виробництва	Дає змогу списання вартості об'єкту рівними частками. Не залежить від ступеню морального старіння

			об'єкту
--	--	--	---------