

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ  
ТЕРНОПІЛЬСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ  
ФАКУЛЬТЕТ АГРАРНОЇ ЕКОНОМІКИ І МЕНЕДЖМЕНТУ  
Кафедра обліку та економіко-правового забезпечення  
агропромислового бізнесу**

**Масник Назар Вікторович**

**Бухгалтерський облік нематеріальних  
активів: управління, відображення  
і переоцінка./ Accounting of intangible assets: management,  
display and reassessment.**

**Спеціальність: 071– Облік і оподаткування  
Магістерська програма – Облік і правове забезпечення агропромислового  
бізнесу  
Магістерська робота**

Студент групи ОПЗм -21  
**Н.В. Масник**

---

(підпис)

Науковий керівник:  
к.е.н., доцент **Т.В. Дідоренко**

---

(підпис)

**Дипломну роботу допущено  
до захисту:**

---

**Завідувач кафедри  
Бруханський Р.Ф.**

(підпис)

**ТЕРНОПІЛЬ – 2018**

## ЗМІСТ

Стор.

<b>ВСТУП</b> .....	3
<b>РОЗДІЛ I. Теоретичні та методичні основи створення інформаційної системи обліку нематеріальних активів</b> .....	7
1.1. Сутність та оцінка нематеріальних активів.....	7
1.2. Нормативно-правове забезпечення обліку нематеріальних активів.....	21
1.3. Визначення основних понять та характеристика рахунку 12 „Нематеріальні активи” .....	25
<b>Висновки до розділу 1</b> .....	30
<b>РОЗДІЛ II. Функціонування інформаційної системи обліку нематеріальних активів</b> .....	32
2.1. Облік надходження, зносу та вибуття нематеріальних активів.....	32
2.2. Документування господарських операцій з оцінки та придбання нематеріальних активів .....	37
2.3. Облік капітальних інвестицій в придбання (створення) нематеріальних активів .....	42
<b>Висновки до розділу 2</b> .....	47
<b>РОЗДІЛ III. Контроль і аудит нематеріальних активів</b> .....	48
3.1. Аналіз структури і динаміки нематеріальних активів .....	48
3.2. Аудит нематеріальних активів.....	58
<b>Висновки до розділу 3</b> .....	69
<b>Висновки і пропозиції</b> .....	71
<b>Список використаної літератури</b> .....	76

## ВСТУП

**Актуальність теми дослідження.** Успішне вирішення стратегічного завдання становлення і розвитку ринкових відносин в постсоціалістичних країнах значною мірою базується на перебудові і вдосконаленні форм і методів бухгалтерського обліку й аудиту. Зростаюча інтернаціоналізація господарських зв'язків виробничих суб'єктів, в свою чергу, обумовлює необхідність інтегрування бухгалтерського обліку в систему міжнародної практики обліку і статистики.

Якісно нові вимоги до підвищення ефективності обліку і відображення у звітності фінансових і виробничих активів підприємств визначають всебічне осмислення і введення в практику обліку якісно нового виду активів – нематеріальних активів. Дана категорія певною мірою є новою для господарської практики України, а також маловивченою і не до кінця розробленою. Але, не дивлячись на це, в реальному житті зустрічатися з ними доводиться все частіше: в результаті повсюдного використання комп'ютерних програм, розвитку науки і техніки виникає необхідність у правовому оформленні та бухгалтерському обліку прав на корисні моделі, промислові зразки, знаки для товарів та послуг.

Багато елементів, пов'язаних з обліком нематеріальних активів недостатньо законодавчо врегульовані, у зв'язку з чим у бухгалтерів-практиків виникає багато питань.

На сьогодні методика і принципи побудови обліку нематеріальних активів є об'єктом пильного вивчення світової економічної науки і практики. Дані питання неодноразово розглядалися на сесії Міжнародної групи експертів ООН з міжнародних стандартів обліку і звітності, і продовжують постійно розроблятися економістами всіх розвинених країн.

Для перехідного етапу розвитку економіки України і практики обліку характерне значне відставання стану обліку нематеріальних активів від потреб господарської практики. Зокрема, діючий в Україні підхід при оцінці або при ви-

значенні даного виду активів не може забезпечити підготовку користувачам об'єктивної інформації.

Розвитку теорії і практики питань бухгалтерського обліку нематеріальних активів присвячені роботи І.М. Белової, Р.Ф. Бруханського, Т.В.Дідоренко, О.П.Завитій, Н.І. Дорош, В.І. Єфіменко, В.П. Завгороднього, В.Г. Лінника, В.В. Сопка, Н.В. Кужельного, Г.Г. Кірейцева, Д.Р. Кетлетта, І.В.Спільник, Г.І. Олевича, В.Г. Швеця, Л.С. Шатковської, М.С.Палюха, О.А. Петрик, й інших.

У той же час, глибокі і всебічні теоретичні дослідження в даній галузі з комплексним аналізом як вітчизняної, так і міжнародної облікової практики досить рідкісні, а іноді, і зовсім відсутні. У більшості робіт в неповній мірі дається критичний аналіз існуючих теоретико-методологічних основ і практичної багатоаспектності обліку даного виду активів, недостатня увага приділяється питанням вдосконалення методології та практики бухгалтерського обліку нематеріальних активів. Вищенаведене зумовило вибір теми дипломної її основні напрямки дослідження.

Актуальність теми полягає у тому, що добре побудований облік, поінформованість про наявність активів і постійний контроль за їх використанням мають суттєве значення в управлінні виробничою діяльністю кожного підприємства.

**Мета і завдання** дослідження полягають в розробленні теоретично і економічно обґрунтованих рекомендацій щодо напрямків удосконалення методології обліку нематеріальних активів.

Відповідно до цільової спрямованості дипломної роботи передбачено послідовне вирішення таких завдань:

- розкрити економічну характеристику категорії „нематеріальні активи”, а також загальні принципи побудови їх обліку на підприємстві;
- вказати види нематеріальних активів згідно з класифікацією, поданою в Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку.

- характеристику процедур обліку нематеріальних активів, таких як: визнання, оцінка, амортизація, інвентаризація та інших у відповідності до національних стандартів бухгалтерського обліку;

- вивчення практики організації бухгалтерського обліку нематеріальних активів на підприємствах галузі та визначення напрямків його удосконалення, стосовно до вимог національних стандартів.

**Об'єктом дослідження** є НДВГ «Наука» Тернопільського району, Тернопільської області.

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

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

Статистичну та фактологічну інформаційну базу становлять законодавчі та нормативно-правові акти щодо обліку нематеріальних активів, що діють в Україні, наукові праці та методичні розробки вітчизняних, зарубіжних вчених-економістів, статистичні дані Держкомстату України, а також дані поточного обліку і звітності досліджуваного підприємства.

Наукове значення полягає у вивченні, опрацюванні, аналізі і систематизації літератури з даного питання, практичне – в реалізації результатів проведеної роботи при вивченні використання нематеріальних активів на підприємстві.

**Наукова новизна одержаних результатів** полягає у теоретичному обґрунтуванні та удосконалення порядку обліку нематеріальних активів. У процесі дипломного дослідження проведено оцінку сучасного стану та складу необоротних матеріальних активів; удосконалено класифікацію нематеріальних активів з урахуванням особливостей галузей народного господарства; описано механізм відтворення нематеріальних активів; вказано напрямки удосконалення організації обліку.

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

**Публікації.** За результатами дослідження опубліковано 2 тези, за матеріалами конференцій які проводились кафедрою обліку та економіко-правового забезпечення АПБ, ФАЕМ .

# РОЗДІЛ І

## ТЕОРЕТИЧНІ ТА МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ СТВОРЕННЯ ІНФОРМАЦІЙНОЇ СИСТЕМИ ОБЛІКУ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ

### 1.1. Сутність та оцінка нематеріальних активів

Нематеріальні активи є достатньо новим об'єктом бухгалтерського обліку, який згідно з дослідженням А. Б. Бутнік-Сіверського узагальнює особливі види вкладень капіталу підприємства, а також важливі для нього економічний потенціал і фінансову стабільність [16, с. 19]. Перші економічні дослідження [11], в яких нематеріальні активи розглядалися як об'єкти обліку, відносяться до кінця XIX століття – 30-х років XX століття, наслідком яких стало формування першого нормативного акту – бюлетеня «Амортизація нематеріальних активів», що був виданий Комітетом з методів бухгалтерського обліку Американського інституту бухгалтерів у 1944 році.

Пізніше такі «традиційні» нематеріальні активи, як патенти та ліцензії, стали фігурувати як об'єкти бухгалтерського обліку і в міжнародних стандартах бухгалтерського обліку (МСБО), нормативне регулювання яких із 1978 року, враховуючи редакцію 1993 року, здійснювалося на основі МСБО 9 «Облік діяльності НДДКР» та МСБО 22 «Облік об'єднання бізнесу». Проте на початку 1990-х років у балансах підприємств почали з'являтися нові нематеріальні активи, такі як торговельні марки, програмне забезпечення тощо, що призвело до прийняття у вересні 1998 року МСБО 38 «Нематеріальні активи». Стандарт передбачав визнання підприємствами значно ширшого кола нематеріальних активів, регулював методику їхньої амортизації та переоцінки, що дозволило стати нематеріальним активам постійними складовими фінансової звітності [75, с. 843-844].

Перший етап проекту завершився опублікуванням у березні 2004 р. Радою з МСБО МСФЗ 3 «Об'єднання бізнесу» і нових редакцій МСБО 36 «Зменшення корисності активів» і МСБО 38 «Нематеріальні активи», що дозволило

значно розширити перелік НМА, які підприємство повинно визнавати в обліку при об'єднанні бізнесу.

При проведенні реформи бухгалтерського обліку в Україні у 1999 році наказом Мінфіну України від 18.10.99 р. № 242 було затверджено (П(С)БО) 8 «Нематеріальні активи» [73], який є основним нормативним актом бухгалтерського відображення нематеріальних активів у звітності вітчизняних підприємств.

З точки зору бухгалтерського обліку для розуміння сутності нематеріальних активів визначальним виступає поняття «активи», яке згідно з Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» розглядається як «ресурси, контрольовані підприємством у результаті минулих подій, використання яких, як очікується, призведе до отримання економічних вигод у майбутньому» [58]. Нематеріальні активи складають підрозділ цієї групи і визначаються як немонетарні активи, які не мають матеріальної форми та можуть бути ідентифіковані [73]. Згідно з МСБО 38 «Нематеріальні активи» нематеріальні активи – це немонетарні активи, які не мають фізичної субстанції та можуть бути ідентифіковані [56].

Підприємства часто здійснюють витрати на всякого роду нематеріальне майно, таке як наукові або технічні знання, проектування і впровадження нових процесів або систем, ліцензії, інтелектуальна власність, знання ринку, торговельні марки, комерційні й видавничі найменування. Прикладами вказаних категорій є комп'ютерне програмне забезпечення, патенти, авторські права, кінофільми, списки клієнтів та інше. Однак, незважаючи на те, що всі ці ресурси потрапляють у сферу дії П(С)БО 8 та МСБО 38, не всі вони відповідають визначенню нематеріального активу, що в протилежному випадку призведе до визнання їх витратами у міру виникнення, якщо тільки вони не виникли у процесі об'єднання бізнесу і не зараховані до гудвілу.

Нематеріальний актив повинен бути ідентифікований, щоб його можна було відокремити від гудвілу. МСФЗ 3 «Об'єднання бізнесу» розглядає гудвіл як «майбутні економічні вигоди, які виникають від активів, які не піддаються ін-



дивідуальній ідентифікації та визнанню в якості самостійних активів. Наприклад, майбутні економічні вигоди можуть виникнути в результаті синергії між придбаними ідентифікованими активами або від активів, які окремо не відповідають критеріям визнання в фінансовій звітності, але за які покупець готовий заплатити при придбанні підприємства». Тому, коли Комітет з МСБО в 2004 році переглядав МСБО 38 «Нематеріальні активи» і розробляв МСФЗ 3 «Об'єднання бізнесу», зазначалося, що принцип ідентифікації повинен бути сформульований більш чітко, щоб запобігти віднесенню вартості придбаних або створених нематеріальних активів в бухгалтерському обліку до складу витрат відповідного періоду, або гудвілу в процесі об'єднання бізнесу [75, с. 844].

Згідно з чинною редакцією МСБО 38 нематеріальний актив підлягає ідентифікації, якщо він:

1) може бути відокремлений, тобто його можна відокремити або відділити від суб'єкта господарювання і продати, передати, ліцензувати, здати в оренду або обміняти індивідуально або разом із пов'язаним із ним контрактом, ідентифікованим активом чи зобов'язанням, незалежно від того, чи має суб'єкт господарювання намір зробити це;

2) виникає внаслідок договірних або інших юридичних прав, незалежно від того, чи можуть вони бути передані або відокремлені від суб'єкта господарювання або ж від інших прав та зобов'язань [56].

Процес ідентифікації нематеріальних активів у бухгалтерському обліку відображений на рис. 1.1. При розгляді коментарів відносно попереднього проекту МСФЗ 3 «Об'єднання бізнесу» Комітет зазначив, що «якщо підприємство окремо набуває (купляє) недоговірні відносини з клієнтом, то наявність угоди обміну такими відносинами є свідченням того, що цей актив є відокремлюваним і підприємство в змозі контролювати очікувані майбутні економічні вигоди, що надходять від таких відносин. Таким чином, відносини з клієнтом будуть відповідати визначенню нематеріального активу та будуть такими визнаватися. Проте, за відсутності угод обміну щодо таких або аналогічних недоговірних відносин з клієнтом підприємство буде не в змозі продемонструвати,

що такі відносини є віддільними або, що воно в змозі контролювати очікувані майбутні економічні вигоди, які надходитимуть від таких відносин».

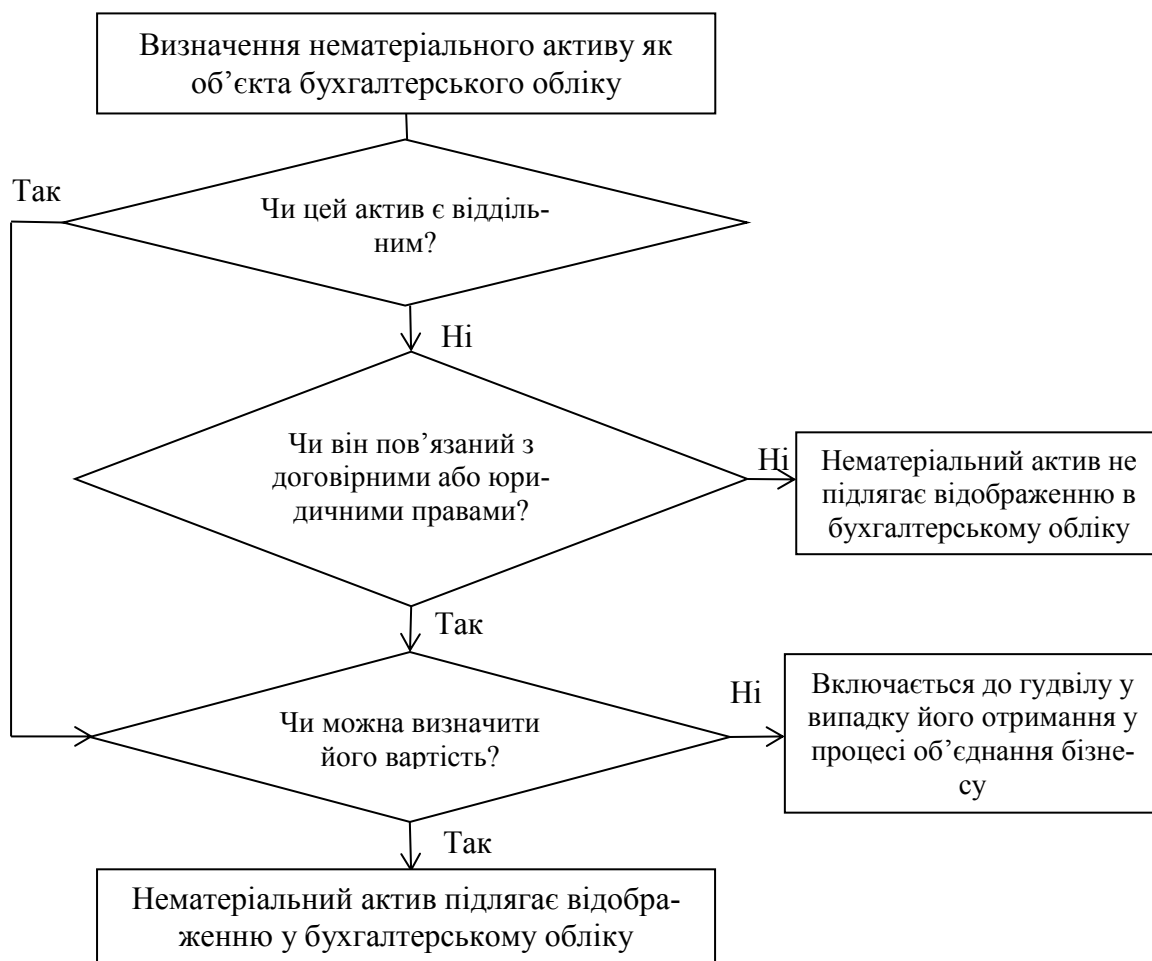


Рис. 1.1. Алгоритм ідентифікації нематеріальних активів у обліку

Згідно з МСБО 38 контроль визначається як право на отримання майбутньої економічної вигоди, що може генерувати такий ресурс, і здатність відмовити іншим особам у доступі до такої вигоди [56], а майбутні економічні вигоди можуть включати не тільки майбутню виручку від продажу продуктів або послуг, але й економію коштів. Наприклад, використання інтелектуальної власності у виробничому процесі здатне призвести до скорочення майбутніх виробничих витрат, а не до збільшення.

Розглядаючи критерії визнання нематеріальних активів у якості об'єкта бухгалтерського обліку, слід розглянути також критерії їхнього невизнання бухгалтерським обліком. Згідно з п. 9 П(С)БО 8 не визнаються нематеріальні активи, а підлягають відображенню у складі витрат того звітного періоду, в яко-

му вони були здійснені: витрати на дослідження; витрати на підготовку і перепідготовку кадрів; витрати на рекламу та просування продукції на ринку; витрати на створення, реорганізацію та переміщення підприємств (установ) або їх частини; витрати на підвищення ділової репутації підприємства (установи), вартість видань, витрати на створення торговельних марок [73].

МСБО 38 розглядає такі приклади видатків, які не є складовою собівартості нематеріальних активів: витрати на дослідження і розробку в періоді їхнього понесення, що не відповідають критеріям визнання як нематеріального активу; витрати на введення нового продукту чи послуги (включаючи витрати на діяльність із рекламування та стимулювання продажу); витрати на ведення бізнесу в новому місці розташування або з новою категорією клієнтів (включаючи витрати на підготовку персоналу); адміністративні та інші загальні накладні витрати.

У цілому підхід до виділення критеріїв невизнання об'єктів нематеріальних активів у національному та міжнародному законодавстві є спільним. Спільною також є методика невизнання подальших витрат, що пов'язані з доповненням і підтриманням нематеріальних активів в придатному для використання стані.

Згідно з МСБО 38 і П(С)БО 8 витрати, що здійснюються для доповнення та підтримання об'єкта в придатному для використання стані та одержання первісно визначеного розміру майбутніх економічних вигод від його використання, включаються до складу витрат звітного періоду. «Характер нематеріального активу є таким, що часто розширення або заміни частини такого активу не відбувається. Відповідно, більша частина подальших видатків буде спрямована скоріше на збереження очікуваних майбутніх економічних вигід, утілених в існуючому нематеріальному активі, аніж на забезпечення відповідності визначенню нематеріального активу і критеріям його визнання. Крім того, часто буває важко прямо віднести подальші видатки до певного нематеріального активу, а не на весь бізнес у цілому», – зазначено в МСБО 38 [56], що дозволяє зробити висновок: лише в рідкісних випадках подальші видатки, які понесені після первісного визнання придбаного нематеріального активу або ж після створення

внутрішньо генерованого нематеріального активу, будуть включатися до його балансової вартості. В економічній теорії під необоротними активами розуміють вилучені підприємством з господарського обороту власні кошти, які продовжують обліковуватись на балансі. Єдиним критерієм поділу активів на оборотні та необоротні є термін експлуатації. Оборотні активи – це грошові кошти та їх еквіваленти, які не обмежені у використанні, а також інші активи, що призначені для реалізації або споживання протягом операційного циклу чи протягом 12 місяців з дати складання балансу. Активи, що не відповідають цим критеріям, тобто такі, що призначені для використання більше одного року, відносяться до необоротних. Необоротні активи відображаються в I розділі активу балансу «Необоротні активи». До необоротних активів відносяться наступні групи активів (рис.1.2).

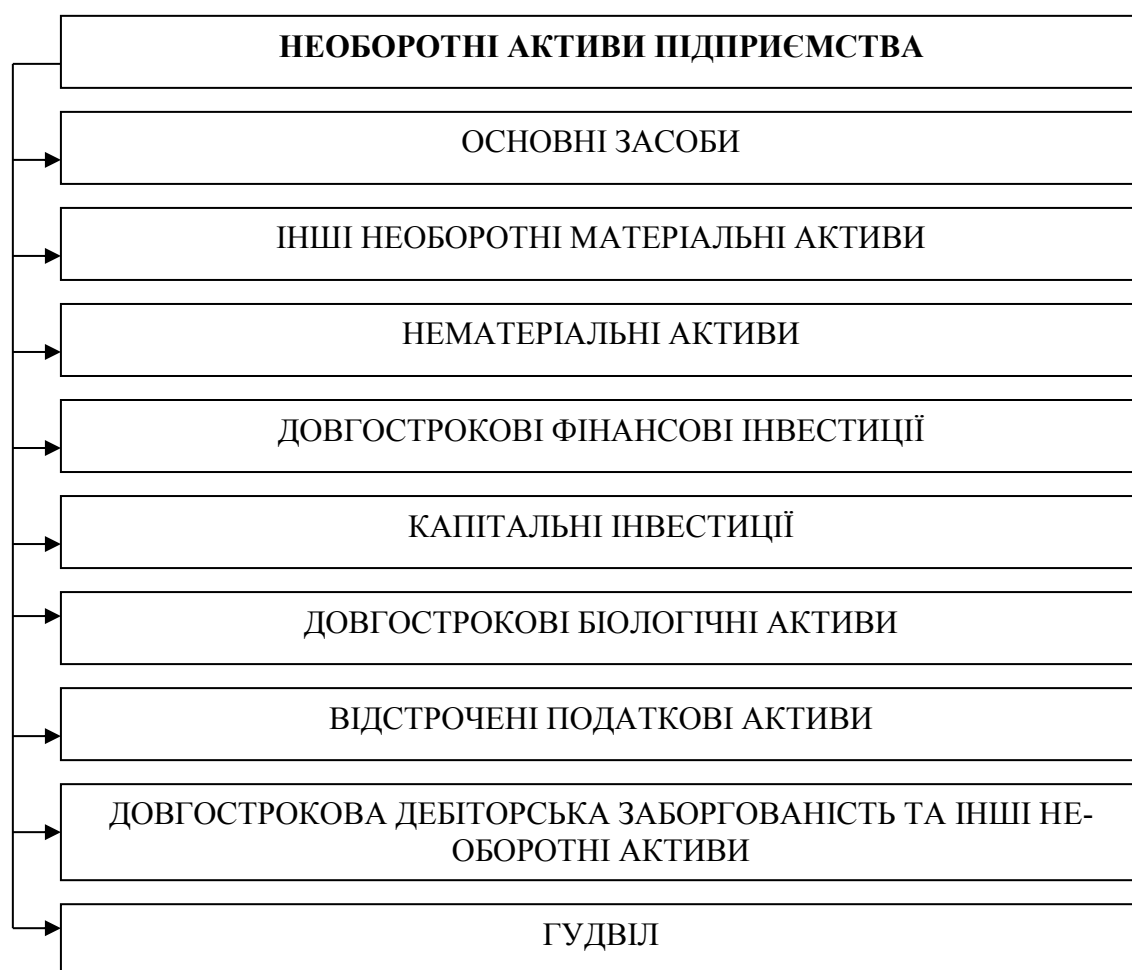


Рис. 1.2. Необоротні активи підприємства

У процесі виробничої і комерційної діяльності на підприємствах виникає необхідність використання засобів, які не мають речовинної субстанції, але здатні відігравати особливу роль в процесі одержання прибутку. Серед таких активів особливе місце займають нематеріальні активи. В реальному житті зустрічаються з ними доводиться все частіше: в результаті повсюдного використання комп'ютерних програм, розвитку науки і техніки виникає необхідність у правовому оформленні та бухгалтерському обліку прав на корисні моделі, промислові зразки, знаки для товарів та послуг.

Протягом останнього часу зростає частка нематеріальних активів в майні підприємства, що позначається швидкістю та масштабністю технологічних змін. Наявність нематеріальних активів у складі ресурсів підприємства збільшує його ринкову вартість, підвищує інвестиційну привабливість та забезпечує захист прав [46].

Здатність приносити значні прибутки обумовлюють активне залучення до господарського обліку підприємств нематеріальних активів. Однак, з урахуванням тенденцій розвитку економіки України, для успішного та ефективного використання нематеріальних активів необхідно впроваджувати принципово нові способи управління ними, що вимагає розуміння їх економічної сутності, характерних особливостей, відображення в обліку. Дослідження питань визначення, оцінки в бухгалтерському обліку нематеріальних активів на сьогодні має більш теоретичний ніж практичний характер.

Облік і оцінка нематеріальних активів завжди викликали багато суперечок. Багато в чому це пов'язано із трактуванням самого поняття «нематеріальний актив». У свою чергу, «нематеріальний актив» (в перекладі з англійської – intangible) означає невловиму, нематеріальну власність, яку не можна відчувати, тому що її субстанція неречовинна [46].

Саме поняття нематеріального активу (нематеріальних активів) багатогранне. Ряд вітчизняних спеціалістів, які досліджують проблеми обліку нематеріальних активів, мають своє бачення об'єкта нематеріальних активів, обліку і нарахування зносу.

Так, В.П.Завгородній вважає, що нематеріальний актив – немонетарний актив, який не має матеріальної форми, може бути ідентифікований та утримується підприємством з метою використання протягом періоду більше одного року (або одного операційного циклу, якщо він перевищує один рік) для виробництва, торгівлі, адміністративних цілей чи надання в оренду іншим особам.

В широкому розумінні, під нематеріальними активами слід розуміти сукупність невідчутних немонетарних факторів, що мають характер виключних прав і забезпечують одержання економічних вигід у майбутньому. Визначення нематеріальних активів, наведене в П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» вона розглядає лише як їх сутність у вузькому розумінні.

В результаті проведеного аналізу наукових поглядів на трактування категорії «нематеріальні активи» можемо запропонувати власне бачення їх сутності. Вважаємо за доцільне розглядати сутність нематеріальних активів як сукупність всіх наявних у підприємства прав на різні види власності, які мають певну цінність для суб'єкта господарювання і забезпечують йому можливість отримання вигоди чи доходу.

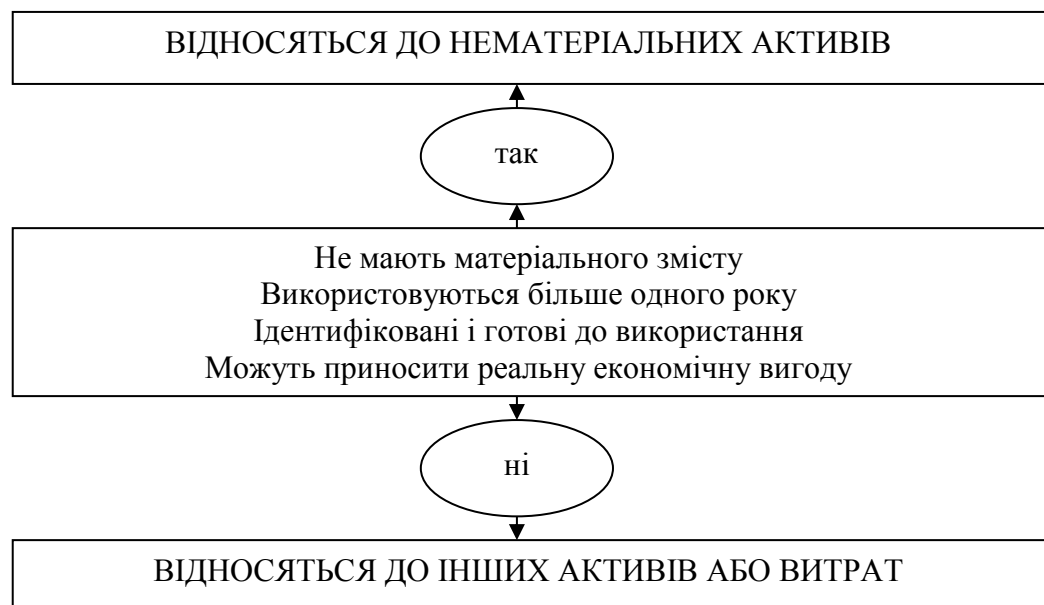


Рис. 1.3. Ознаки визнання нематеріальних активів

Процес прийняття рішення з приводу віднесення активу до складу нематеріальних можна показати наступним чином (рис. 1.3).

Таким чином, основними компонентами, які характеризують нематеріальні активи, є:

- відсутність матеріально-речовинної форми;
- використання протягом тривалого періоду часу;
- реальна участь в фінансово-економічних процесах, яка виражається у функції впливу на підвищення ефективності діяльності підприємств по досягненню більш високих кінцевих результатів;
- значна міра невизначеності розмірів прибутку від їх використання, суттєва роль в інноваційних процесах.

Згідно з Податковим кодексом України, нематеріальні активи розподілено на 6 груп, де чітко визначено, які об'єкти належать до яких прав власності. Проте, якщо уважно розглянути об'єкти нематеріальних активів, можна визначити, що в нематеріальних активах переважають об'єкти інтелектуальної власності, тому пропонуємо наступну класифікацію нематеріальних активів за правами власності (рис. 1.4).

У свою чергу, більш детально можна класифікувати права інтелектуальної власності відповідно до Господарського та Цивільного кодексів України (рис. 1.5).

Усі права власності засвідчуються охоронними документами:

- патентами – права на винаходи, корисні моделі, промислові зразки, сорти рослин, породи тварин;
- авторськими свідоцтвами – права на літературні, художні, музичні твори, комп'ютерні програми, програми для електронно-обчислювальних машин, компіляції даних (бази даних);
- свідоцтвами – торгівельні марки, компонування (топографії) інтегральних мікросхем;
- ліцензіями – право ліцензіата на провадження зазначеного в ньому виду господарської діяльності протягом визначеного строку за умови виконання ліцензійних умов;
- договорами про трансферт технологій;

- договорами щодо розпорядження майновими правами інтелектуальної власності [16, с. 104].

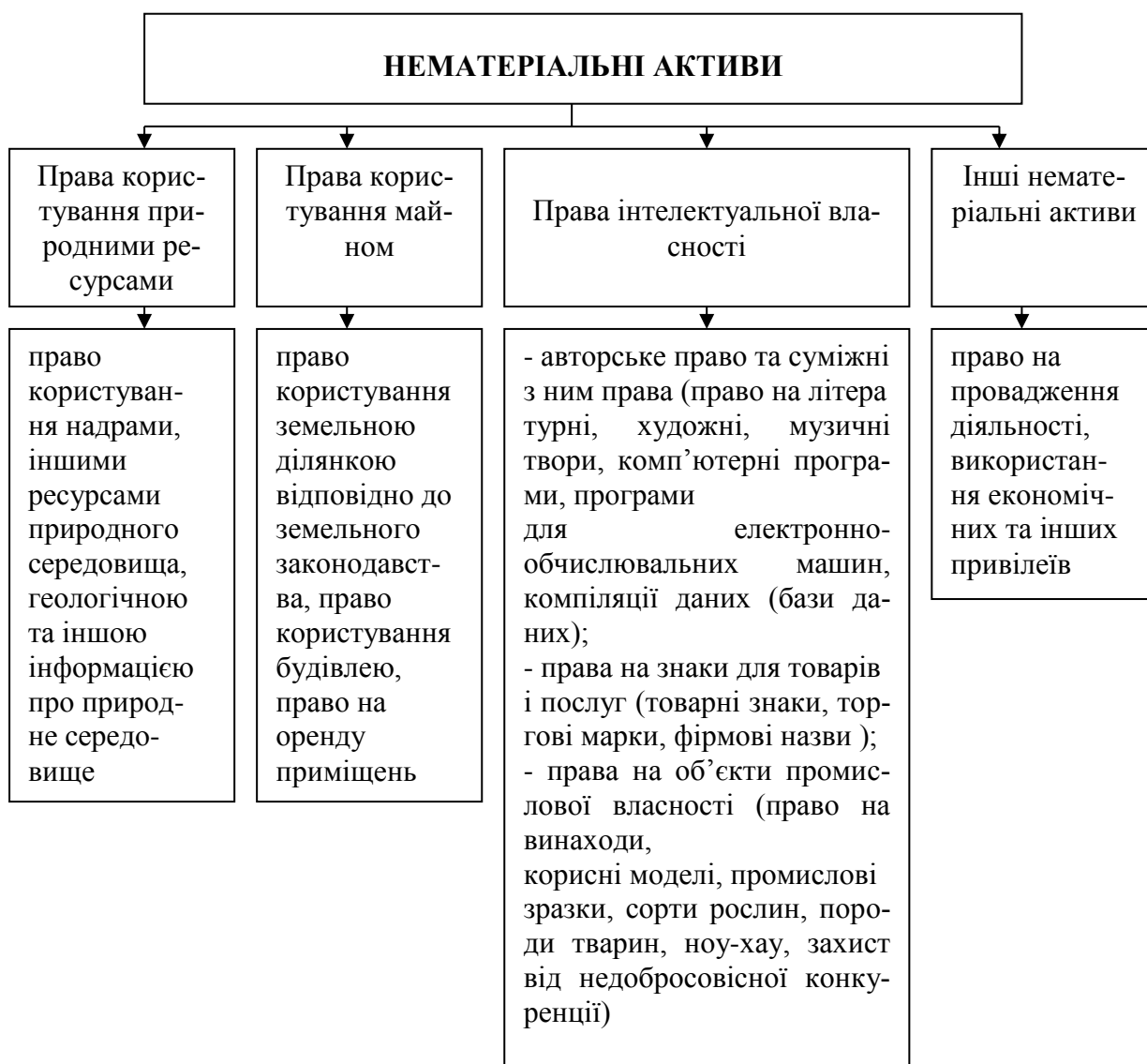


Рис. 1.4. Розподіл нематеріальних активів за правами власності

Згідно з п. 6 П(С)БО 8 придбаний або отриманий нематеріальний актив відображається у балансі, якщо існує ймовірність одержання майбутніх економічних вигод, пов'язаних із його використанням, та його вартість може бути достовірно визначена [65]. Поняття «вартості» активу є домінантним у бухгалтерському обліку, тому облікова практика, враховуючи різні способи її розрахунку, використовує різні терміни для її трактування.



В таблиці 1.1 нами розглянуто різні види вартості, які можуть бути застосовані для обліку нематеріальних активів.

<b>ПРАВА ІНТЕЛЕКТУАЛЬНОЇ ВЛАСНОСТІ</b>
право на літературний, художній та інший твір (авторське право) (романи, поеми, статті та інші письмові твори; лекції, промови, проповіді та інші усні твори; драматичні, музично-драматичні твори, пантоміми, хореографічні, інші сценічні твори; музичні твори (з текстом або без тексту); аудіовізуальні твори; твори живопису, архітектури, скульптури та графіки; фотографічні твори; твори ужиткового мистецтва; ілюстрації, карти, плани, ескізи і пластичні твори, що стосуються географії, топографії, архітектури або науки; переклади, адаптації, аранжування та інші переробки літературних або художніх творів; збірники творів, якщо вони за добором або упорядкуванням їх складових частин є результатом інтелектуальної діяльності; комп'ютерні програми; компіляції даних (бази даних), якщо вони за добором або упорядкуванням їх складових частин є результатом інтелектуальної діяльності; інші твори)
право на виконання, фонограму, відеограму та програму (передачу) організації мовлення (суміжні права) (виконання; фонограми; відеограми; програми (передачі) організацій мовлення)
право на наукове відкриття
право на винахід, корисну модель, промисловий зразок (пристрій, речовина тощо)
право на компонування інтегральної мікросхеми
право на раціоналізаторську пропозицію (матеріальний об'єкт або процес)
право на географічне зазначення
право на торговельну марку (слова, літери, цифри, зображувальні елементи, комбінації кольорів)
право на комерційну таємницю
право на сорт рослин, породи тварин
право на комерційне найменування

Рис. 1.5. Класифікація прав інтелектуальної власності

Таблиця 1.1

Види вартості нематеріальних активів у межах системи бухгалтерського обліку

<b>Вид вартості</b>	<b>Сутність</b>
Первісна вартість	Історична (фактична) собівартість необоротних активів у сумі грошових коштів або справедливої вартості інших активів, сплачених (переданих), витрачених для придбання (створення) необоротних активів
Справедлива вартість	Сума, за якою можна продати актив або оплатити зобов'язання за звичайних умов на певну дату
Переоцінена вартість	Вартість необоротних активів після їх переоцінки
Ліквідаційна вартість	Сума коштів або вартість інших активів, яку підприємство / установа очікує отримати від реалізації (ліквідації) необоротних активів після закінчення строку їх корисного використання (експлуатації), за вирахуванням витрат, пов'язаних з продажем (ліквідацією)
Амортизаційна вартість	Первісна або переоцінена вартість необоротних активів за вирахуванням їх ліквідаційної вартості
Чиста вартість реалізації	Справедлива вартість необоротного активу за вирахуванням очікуваних витрат на його реалізацію
Залишкова вартість	Різниця між первісною (переоціненою) вартістю необоротного активу і сумою його накопиченої амортизації (зносу)

У момент первісного визнання як об'єкта бухгалтерського обліку нематеріальні активи слід оцінювати за первісною вартістю, що згідно з П(С)БО 7, визначається як історична (фактична) собівартість необоротних активів у сумі грошових коштів або справедливої вартості інших активів, сплачених (переданих), витрачених для придбання (створення) необоротних активів. У табл. 1.2 розглянуто особливості формування первісної вартості нематеріальних активів в обліку, враховуючи різні шляхи їхнього надходження.

У таблиці 1.3 систематизовано основні критерії визнання нематеріальних активів як об'єкта бухгалтерського обліку та здійснено порівняльний аналіз їхніх трактувань згідно з вітчизняним П(С)БО 8 і М(С)БО 38.

Усі види нематеріальних активів відображаються в балансі підприємства за первісною вартістю (історичною собівартістю) в статті нематеріальні активи.

## Способи формування первісної вартості нематеріальних активів

№ з/п	Шляхи надходження НМА на підприємство	Первісна вартість включає
1	Окреме придбання	<p>- ціну (вартість) придбання (крім отриманих знижок)</p> <p>- мито, непрямі податки, що не підлягають відшкодуванню</p> <p>- інші витрати, що безпосередньо пов'язані з його придбанням та доведенням до стану, в якому він придатний для використання за призначенням</p> <p>Фінансові витрати не включаються до первісної вартості НМА, придбаних (створених) повністю або частково за рахунок запозичень (за винятком фінансових витрат, які включаються до собівартості кваліфікаційних активів відповідно до П(С)БО 31 «Фінансові витрати»)</p>
2	Обмін на подібний актив	Залишкову вартість переданого НМА. Якщо залишкова вартість переданого об'єкта перевищує його справедливую вартість, то первісною вартістю НМА, отриманого в обмін на подібний об'єкт, є його справедлива вартість із включенням різниці до фінансових результатів (витрат) звітного періоду
3	Обмін на неподібний актив	Справедливу вартість переданого немонетарного активу, збільшену (зменшену) на суму грошових коштів чи їх еквівалентів, що була передана (отримана) під час обміну
4	Безоплатно отриманий	Справедливу вартість на дату отримання з урахуванням витрат, що формують первісну вартість придбаного НМА
5	Внесений у зареєстрований капітал	Погоджену засновниками (учасниками) підприємства їх справедливую вартість з урахуванням витрат, що формують первісну вартість придбаного НМА
6	Отримані внаслідок об'єднання підприємств	Справедливу вартість
7	Створений власними силами	<p>- прямі витрати на оплату праці</p> <p>- прямі матеріальні витрати</p> <p>- інші витрати, безпосередньо пов'язані зі створенням цього НМА та приведенням його до стану придатності для використання за призначенням (оплата реєстрації юридичного права, амортизація патентів, ліцензій тощо)</p>

Критерії визнання нематеріальних активів у обліку згідно з П(С)БО 8 «Нематеріальні активи»  
та МСБО 38 «Нематеріальні активи»

Критерій	Зміст	
	П(С)БО 8	МСБО 38
Немонетарність	Усі активи, крім грошових коштів, їх еквівалентів та дебіторської заборгованості у фіксованій (або визначеній) сумі грошей	Всі активи, крім грошових коштів та активів, які мають бути отримані у фіксованій або визначеній сумі грошей
Нематеріальність	Не містить визначення	Не має фізичної субстанції, але може бути втілений в / на матеріальному носії
Ідентифікація	Не містить визначення	Нематеріальний актив підлягає ідентифікації, якщо він: 1) може бути відокремлений від суб'єкта господарювання і проданий, ліцензований, зданий в оренду тощо разом із пов'язаним із ним контрактом, ідентифікованим активом чи зобов'язанням, незалежно від того, чи має суб'єкт господарювання намір зробити це; 2) виникає внаслідок договірних або інших юридичних прав, незалежно від того, чи можуть вони бути передані або відокремлені від суб'єкта господарювання або ж від інших прав та зобов'язань.
Контрольованість	Не містить визначення	Суб'єкт господарювання контролює актив, якщо він має повноваження отримувати майбутні економічні вигоди, що надходять від основного ресурсу, та обмежувати доступ інших до цих вигід
Майбутні економічні вигоди	Не містить визначення	Майбутні економічні вигоди можуть включати не тільки майбутню виручку від продажу продуктів або послуг, але й економію коштів
Ймовірність отримання економічних вигод	Не містить визначення	МСБО 38 не дає визначення слову «ймовірний», але воно визначається в МСФЗ 3 «Об'єднання підприємств» як: «з ймовірністю більше 50%»
Оцінка	На момент первісного визнання – за первісною вартістю	На момент первісного визнання – за собівартістю

Отже, можна зазначити, що:

- нематеріальні активи є права на ті або інші об'єкти нематеріального характеру, а не самі об'єкти;

- права, що визначаються як нематеріальні активи, можуть виникати тільки з договорів (авторський договір, ліцензійний договір, договір закупівлі-продажу тощо), оскільки саме зі змісту договорів випливає, що підприємство набуває тих або інших прав і привілеїв. У цьому випадку дуже важливо, щоб у договорі були чітко визначені умови, за яких особа, що придбає ці права, може ними користуватися;

- права, що зараховуються на баланс як необоротні нематеріальні активи: існує ймовірність того, що майбутні економічні вигоди, які відносяться до активу, надходять до підприємства та собівартість активу можна достовірно оцінити.

## **1.2. Нормативно-правове забезпечення обліку нематеріальних активів**

Нематеріальними активами у податковому обліку являються об'єкти інтелектуальної, промислової власності, та інші аналогічні права, визнані в порядку, встановленому законодавством, об'єктом права власності платника податку.

Сутність нематеріальних активів підприємств наведена в різних нормативно-правових актах (табл. 1.4).

Як бачимо, розглянуті визначення мають розбіжності щодо складових нематеріальних активів та збігаються у особливості їх використання та нематеріальності форми існування.

Зазначена у визначенні нематеріального активу, відповідно до П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» можливість його ідентифікації означає, що актив можна розпізнати як самостійну одиницю.

Таблиця 1.4

Підходи до трактування поняття «нематеріальні активи» у  
нормативно-правових документах

№ з/п	Джерело	Сутність нематеріальних активів
1	Закон України «Про державне регулювання діяльності у сфері трансферу технологій»	Нематеріальний актив – це об’єкт (об’єкти) права інтелектуальної власності, а також інші аналогічні права, визнані в порядку, встановленому законодавством, об’єктом права власності
2	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи»	Нематеріальний актив – це немонетарний актив, який не має матеріальної форми та може бути ідентифікований
3	Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 38 «Нематеріальні активи»	Нематеріальний актив – це немонетарний актив, який не має фізичної субстанції та може бути ідентифікований
4	Податковий кодекс України [Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2756-VI, зі змінами та доповненнями]	Нематеріальні активи – це 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 права користування природними ресурсами, майном та майновими правами

Ключовим етапом для будь-якого підприємства є отримання ним виключних майнових прав на об’єкт інтелектуальної власності, тобто можливості їх відчуження. Цей процес, як і облік нематеріальних активів строго регулюється законодавством, тому розглянемо чільні нормативно-правові акти у табл. 1.5

Таблиця 1.5

Нормативно-правове забезпечення обліку нематеріальних активів

Документ	Зміст документа	Сфера використання
1	2	3
1. Конституція України (основний закон). Прийнята Верховною Радою України від 28.06.1996 р., зі змінами та доповненнями	Проголошенні правові засади суб’єктів підприємницької діяльності і громадян	Забезпечення діяльності підприємств

Продовження таблиці 1.5		
2. Кодекс України про адміністративні правопорушення від 07.12.84 № 8073-X, зі змінами та доповненнями	Про адміністративні правопорушення є охорона власності, конституційного ладу України, прав і законних інтересів підприємств, установ та організацій	Забезпечення діяльності підприємств
3. Цивільний кодекс України від 16 січня 2003 р №435-IV, із змінами і доповненнями	Цивільним законодавством регулюються особисті немайнові та майнові відносини (цивільні відносини), засновані на юридичній рівності, вільному волевиявленні, майновій самостійності їх учасників	Захист особистих немайнових та майнових відносин
4. Господарський кодекс від 16.01.2003 р. № 436 IV, зі змінами та доповненнями	Цей кодекс визначає основні засади господарювання в Україні і регулює господарські відносини, що виникають у процесі організації та здійснення господарської діяльності між суб'єктами	Регулювання господарської діяльності
5. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2756-VI, зі змінами та доповненнями	Регулює особливості визначення бази оподаткування в разі постачання запасів	Визначення бази оподаткування
6. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16 липня 1999 р. № 996, зі змінами та доповненнями	Визначає правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні	Організація бух. обліку, аудиту і складання фін. Звітності
7. Про аудиторську діяльність: Закон України від 22 квітня 1993 року № 125-XII, із наступними змінами і доповненнями	Аудиторська діяльність – підприємницька діяльність, яка включає в себе організаційне і методичне забезпечення аудиту, практичне виконання аудиторських перевірок (аудит) та надання інших аудиторських послуг	Організація аудиторської діяльності
8. Про державне регулювання діяльності у сфері трансферу технологій: Закон України від 14.09.2006 р. № 143-IV з наступними змінами і доповненнями	Визначає правові, економічні, організаційні та фінансові засади державного регулювання діяльності у сфері трансферу технологій і спрямований на забезпечення ефективного використання науково-технічного та інтелектуального потенціалу України	Організація державного регулювання діяльності в сфері трансферу технологій

Продовження таблиці 1.5		
9. Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні: Закон України від 12.07.2001 р. № 2658-III з наступними змінами і доповненнями	Визначає правові засади здійснення оцінки майна, майнових прав та професійної оціночної діяльності в Україні, її державного та громадського регулювання, забезпечення створення системи незалежної оцінки майна	Здійснення оцінки майна, в тому числі оцінки нематеріальних активів
10. Національний стандарт № 1 «Загальні засади оцінки майна і майнових прав». Затверджено Постановою Кабінету Міністрів України від 10.09.03 р. № 1440	Особливості проведення оцінки певних видів майна визначаються окремими національними стандартами та іншими нормативно-правовими актами з оцінки майна	Порядок оцінки майна і майнових прав
11. Національний стандарт № 4 «Оцінка майнових прав інтелектуальної власності». Затверджено Постановою Кабінету Міністрів України від 03.10.07 р. №	Є обов'язковим для застосування суб'єктами оціночної діяльності під час проведення оцінки майнових прав	Порядок оцінки майнових прав інтелектуальної власності

В обліково-аналітичній системі нематеріальним активом є немонетарний актив, що не має матеріальної форми і може бути ідентифікований [39, с. 10].

Отже, методологічною основою формування в бухгалтерському обліку інформації про нематеріальні активи визначені П(С)БО 8 «Нематеріальні активи». Згідно цього документу, головними аспектами визнання нематеріального активу в бухгалтерському обліку є :

- відповідність нематеріального активу його визначенню;
- можливість ідентифікації;
- контроль над активом;
- майбутні економічні вигоди;
- період використання більше одного року;
- достовірне визначення вартості;
- наявність документів, що підтверджують право користування або право власності.



### **1.3. Визначення основних понять та характеристика рахунку 12 „Нематеріальні активи”**

Для цілей бухгалтерського обліку передбачена класифікація нематеріальних активів за групами та за способом їх отримання.

Використовувати нематеріальні активи можна в різних напрямках. Наприклад, в господарської діяльності, продаючи продукцію під відомою торговою маркою, при цьому підвищуючи прибуток. Впроваджувати на підприємстві нові технології. Також можна надавати право користування своєю торговою маркою за певну плату за договором.

Нематеріальні активи можна навіть передавати в заставу при отриманні банківського кредиту, але в Україні на даному етапі такий вид застави не практикується. Нематеріальні активи можна вносити в статутний фонд підприємства за первісною вартістю, яка узгоджується засновниками, замість грошей або основних фондів. Нарешті, можна провести оцінку належних компанії нематеріальних цінностей і поставити їх на баланс, амортизуючи в установленому законом порядку і зменшуючи загальний оподатковуваний прибуток кожного звітного періоду.

Нематеріальний актив, отриманий в результаті розробки, слід відображати в балансі (визнавати) за умови, якщо підприємство має:

- намір, технічну можливість та ресурси для доведення нематеріального активу до стану, в якому він придатний для реалізації або використання;
- можливість отримання майбутніх економічних вигод від реалізації або використання нематеріального активу;
- інформацію для достовірного визначення витрат, пов'язаних з розробкою нематеріального активу.

Якщо нематеріальний актив не відповідає показаним на малюнку критеріям визнання, то витрати, пов'язані з його придбанням чи створенням, визнаються витратами того звітного періоду, протягом якого вони були здійснені, без визнання таких витрат у майбутньому нематеріальним активом

Прикладом витрат, які не ведуть до виникнення нематеріального активу і підлягають відображенню в складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені, є:

- витрати на дослідження (інші операційні витрати);
- витрати на підготовку і перепідготовку кадрів (адміністративні витрати);
- витрати на рекламу і просування продукції на ринку (витрати на збут);
- витрати на створення, реорганізацію, переміщення підприємства або його частин (адміністративні витрати);
- витрати на підвищення ділової репутації підприємства (адміністративні витрати).

Придбані (створені) нематеріальні активи зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю.

Особливості первісної оцінки нематеріального активу залежать від способу його отримання. Однак, в будь-якому випадку в вартість нематеріального активу не будуть включені відсотки за кредит, який підприємство використовувало для його придбання (створення) і курсові різниці, якщо актив був придбаний з оплатою в іноземній валюті. У першому випадку відсотки за кредит будуть завжди відображені в складі фінансових витрат, а курсові різниці, які виникнуть під час розрахунків за нематеріальний актив у складі інших доходів (витрат) звичайної діяльності.

Методологічні основи формування в бухгалтерському обліку інформації про нематеріальні активи і розкриття інформації про них у фінансовій звітності визначені П(С)БО 8 „Нематеріальні активи”.

Згідно даного положення нематеріальні активи – це немонетарний актив, який не має матеріальної форми, може бути ідентифікований та утримується підприємством з метою використання більше одного року (або одного операційного циклу, якщо він перевищує один рік) для виробництва, торгівлі, в адміністративних цілях чи надання в оренду іншим особам.

Таким чином, процес прийняття рішення з приводу віднесення активу до складу нематеріальних можна схематично зобразити наступним чином (рис. 1.6):

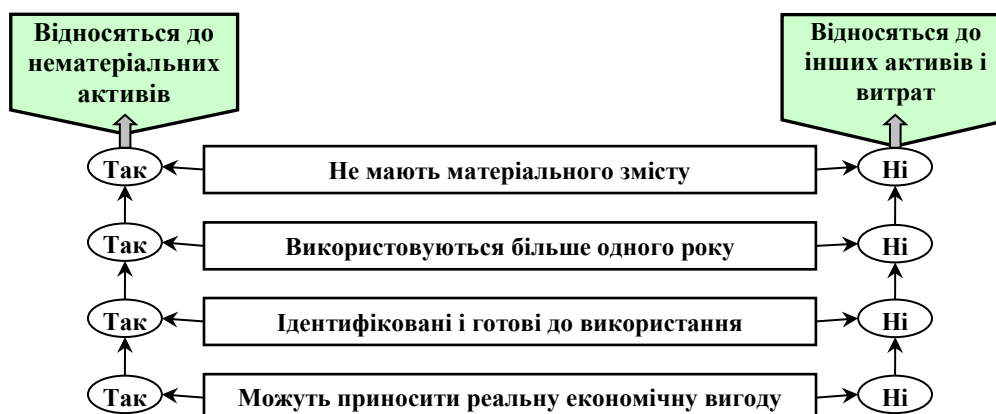


Рис.1.6 Ознаки нематеріальних активів

До монетарних активів відносяться грошові кошти, а також інші активи, які мають бути отримані у фіксованій або визначеній сумі грошей. Отже, всі інші активи є немонетарними. До них належать запаси, устаткування, меблі тощо, але вони не є нематеріальними активами, оскільки мають фізичну субстанцію. Особливістю нематеріальних активів, відповідно до їх визначення, є відсутність фізичної субстанції. Типовими прикладами таких активів є ноу-хау, товарні знаки, патенти, комп'ютерне програмне забезпечення, авторські права тощо.

Ідентифікований актив – це придбаний актив, який на дату придбання відповідає наступним критеріям:

- оцінка активу може бути достовірно визначена;
- в майбутньому при його використанні очікується отримання економічних вигод. Можливість ідентифікації означає, що актив можна відокремити від підприємства. Тобто, по відношенню до конкретного об'єкту нематеріальних активів повинна існувати можливість вилучення його з сукупного майна, зафіксованого на балансі підприємства, відокремлення його від інших активів і роз-

порядження ним. До складу нематеріальних активів, наприклад, не можуть бути віднесені інтелектуальні та ділові якості людини, її кваліфікованість та здатність до праці, оскільки вони виступають невідокремленою частиною свого носія і не можуть бути використані без нього.

Майбутня економічна вигода – потенціал, який може сприяти надходженню на підприємство (прямо або непрямо) грошових коштів та їх еквівалентів.

Група нематеріальних активів – це сукупність нематеріальних активів однотипних за призначенням та умовами використання.

Розглянемо детальніше деякі групи нематеріальних активів.

Право користування надрами та іншими ресурсами природного середовища – право на користування надрами, у тому числі на розробку корисних копалин, на використання водних, біологічних та інших ресурсів, яке будь-яким чином впливає на рівень екологічної безпеки життєдіяльності підприємства, населеного пункту, регіону тощо.

Право користування геологічною та іншою інформацією про природне середовище – право на користування геологічною, геоморфологічною та іншою інформацією про стан та можливості господарського використання елементів природного середовища.

Право користування земельною ділянкою – право покупця на подальше господарське або інше користування земельною ділянкою. До цього права відноситься також право оренди земельної ділянки.

Товарні знаки і торгові марки – це зареєстровані символи, знаки, слова, речення, які дають власнику право виділяти або ідентифікувати певне підприємство, продукт чи послуги.

Фірмова назва. Найменування юридичної особи. Права і обов'язки підприємств, пов'язані з використанням фірмового найменування, визначаються чинним законодавством.

Право на корисні моделі. Об'єктом корисної моделі може бути конструктивне виконання пристрою.

Право на промислові зразки – виключені привілеї на використання художньо-конструкторських рішень (дизайн), що визначають зовнішній вигляд продукції.

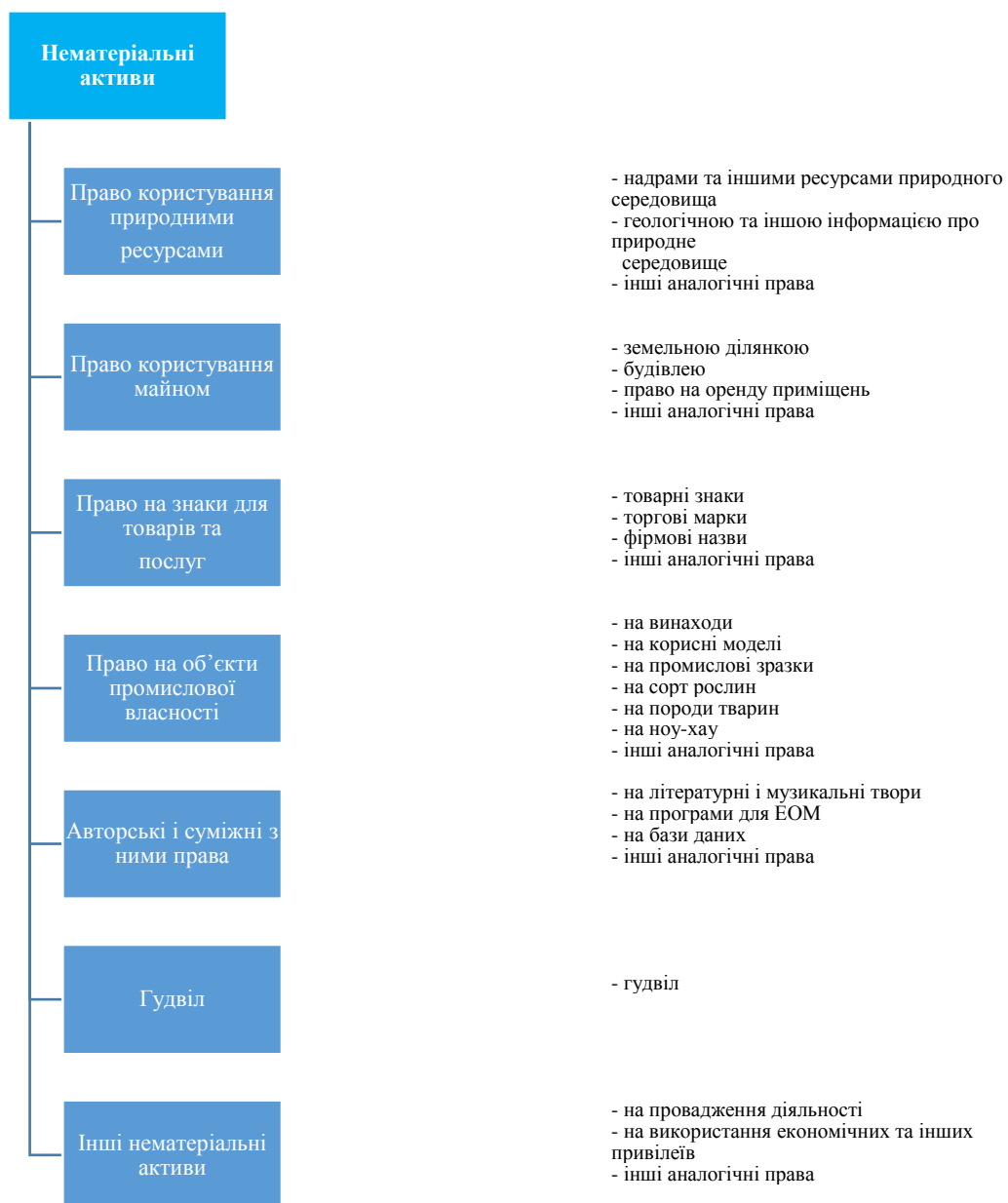


Рис. 1.7. Класифікація нематеріальних активів

Право на сорт рослин – затверджує авторство на сорт та виключне право на його використання. Список родів та видів рослин, на сорти яких видаються патенти, визначається Кабінетом Міністрів України.

Право на ноу-хау – право на нові технології, технічні та інші рішення, що приносять прибуток в процесі виробничо-господарської діяльності.

Право на програми для ЕОМ - право на опублікування, відтворення, розповсюдження та інші дії по введенню в господарський обіг сукупності даних і команд, призначених для функціонування ЕОМ та інших комп'ютерних пристроїв з метою отримання результату.

Право на бази даних – право на опублікування, відтворення, розповсюдження та інші дії щодо введення в господарський обіг сукупності даних (статей, розрахунків тощо), які систематизовані для пошуку та обробки з допомогою ЕОМ.

Право на використання економічних та інших привілеїв – права на користування податковими, господарськими та іншими привілеями. Визначаються на підставі документів, що засвідчують ці права. Право користування податковими привілеями визначається на підставі інформації, наданої податковою адміністрацією.

Гудвіл відповідно до П(С)БО 19 – це перевищення вартості придбання над часткою покупця у справедливій вартості придбаних ідентифікованих активів та зобов'язань на дату придбання.

Тобто, вартість будь-якого підприємства, взятого в цілому як єдиного майнового господарського комплексу, відрізняється від сукупної вартості його активів та зобов'язань. Іншими словами, між вартістю підприємства та чистою вартістю його майна завжди існує різниця. Ця різниця і є гудвілом, вона може бути або позитивною, або негативною. Позитивний гудвіл означає, що вартість підприємства перевищує сукупну вартість його активів та зобов'язань через наявність стабільних покупців, визнану ділову репутацію, діяльність у сфері маркетингу та збуту, технічні ноу-хау, ділові зв'язки, досвід управління, рівень кваліфікації персоналу тощо. Таким чином, позитивний гудвіл – це надбавка до ціни, яку сплачує покупець в очікуванні майбутніх економічних вигод. На противагу негативний гудвіл – це свого роду знижка з ціни, яка засвідчує відсутність цих факторів.

## Структура рахунку 12 „Нематеріальні активи”

Субрахунки	Види нематеріальних активів
121 „Права користування природними ресурсами”	Права користування надрами, іншими ресурсами природного середовища, геологічною та іншою інформацією про природне середовище
122 „Права користування майном”	Права користування земельною ділянкою, будівлею, право на оренду приміщень тощо
123 „Права на комерційні позначення”	Права на товарні знаки, торговельні марки, фірмові назви тощо
124 „Права на об’єкти промислової власності”	Права на винаходи, корисні моделі, промислові зразки, сорт рослин, породи тварин, „ноу-хау”, захист від недобросовісної конкуренції тощо
125 „Авторське право та суміжні з ним права”	Права на літературні і музичні твори, програми для ЕОМ, бази даних тощо
126 „Виключено”	
127 „Інші нематеріальні активи”	Права на здійснення діяльності, використання економічних та інших привілеїв тощо

Бухгалтерський облік наявності та руху нематеріальних активів, прийнятих на баланс, ведеться на інвентарному балансовому рахунку 12 "Нематеріальні активи". Для відображення негативного гудвілу використовується окремий контрактивний рахунок 19 "Негативний гудвіл"

Рахунок 12 "Нематеріальні активи" призначений для обліку і узагальнення інформації про наявність та рух нематеріальних активів. По дебету цього рахунку відображається придбання або отримання в результаті розробки (від інших фізичних або юридичних осіб) нематеріальних активів, а по кредиту – 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.

Бухгалтерський облік нематеріальних активів ведеться щодо кожного об’єкта за відповідними групами (табл. 1.6).

Аналітичний облік організовується за видами нематеріальних активів та інвентарними об'єктами, на кожний з яких відкривається картка обліку нематеріальних активів. Підприємство може самостійно розроблювати додаткові субрахунки та аналітичні рахунки, виходячи зі специфіки діяльності, конкретних потреб, завдань управління та контролю.

## Висновки до розділу 1

На основі проведеного в цій частині дипломної роботи дослідження можна зробити наступні висновки:

1. Виробничий процес неможливо уявити без такої складової, як необоротні матеріальні і нематеріальні активи або інакше кажучи, технічної і інтелектуальної бази підприємства. Саме вона визначає сучасний рівень виробництва та його ефективність. Механізація та автоматизація виробничих процесів вивільняє людей від важкої рутинної роботи, здешевлює виробництво продукції, підвищує її якість.

2. До складу інших необоротних матеріальних активів відносяться предмети, термін експлуатації яких перевищує один рік або операційний цикл (якщо він триваліший за рік): тимчасові не титульні споруди; предмети прокату; інвентарна тара; бібліотечні фонди тощо.

3. Необоротні активи поділяються на основні засоби, інші необоротні матеріальні активи на незавершені капітальні інвестиції, які в свою чергу поділяються на групи. Група основних засобів являє собою сукупність однотипних за технічними характеристиками, призначеннями та умовами використання об'єктів необоротних матеріальних активів.

4. Нематеріальні активи – це немонетарний актив, який не має матеріальної форми, може бути ідентифікований та утримується підприємством з метою використання більше одного року (або одного операційного циклу, якщо він перевищує один рік) для виробництва, торгівлі, в адміністративних цілях чи надання в оренду іншим особам.



## РОЗДІЛ 2

### ФУНКЦІОНУВАННЯ ІНФОРМАЦІЙНОЇ СИСТЕМИ ОБЛІКУ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ

#### 2.1. Облік надходження, зносу та вибуття нематеріальних активів

На відміну від зарубіжного досвіду, повне відображення вітчизняними підприємствами у своїй звітності нематеріальних активів 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 НА становить 30-40%, а в наукомістких компаніях цей показник досягає 70-80% [63]. Крім того, у складі НА вітчизняних підприємств відображаються, інші НМА, які представлені переважно комп'ютерними програмами.

Методологічні основи формування в бухгалтерському обліку інформації про нематеріальні активи і розкриття інформації про них у фінансовій звітності визначені П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [65].

Норми П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» застосовуються підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами незалежно від форм власності. Це Положення (стандарт) не поширюється на гудвіл та операції з нематеріальними активами, особливості обліку яких визначаються іншими положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку.

Відповідно до даного положення нематеріальний актив – це немонетарний актив, який не має матеріальної форми, може бути ідентифікований та утримується підприємством з метою використання більше одного року (або одного операційного циклу, якщо він перевищує один рік) для виробництва, торгівлі, в адміністративних цілях чи надання в оренду іншим особам.

Елементами облікової політики щодо нематеріальних активів є (рис. 2.1) [61, с. 125]:

- 1) переоцінка нематеріальних активів;

- 2) визначення терміну корисного використання нематеріальних активів;
- 3) вибір методу нарахування амортизації нематеріальних активів.

Розглянемо більш докладно елементи облікової політики щодо нематеріальних активів.



Рис. 2.1. Елементи облікової політики щодо нематеріальних активів

Відповідно до п. 19 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» НДВГ Наука може здійснювати переоцінку за справедливою вартістю на дату балансу тих нематеріальних активів, щодо яких існує активний ринок. У разі переоцінки окремого об'єкта нематеріального активу слід переоцінювати всі інші активи групи, до якої належить цей нематеріальний актив (крім тих, щодо яких не існує активного ринку).

У разі, якщо підприємством проведена переоцінка об'єктів групи нематеріальних активів, то наділі вони підлягають щорічній переоцінці.

Переоцінена первісна вартість та накопичена амортизація об'єкта нематеріального активу визначаються додаванням справедливої вартості цього об'єкта до його первісної (переоціненої) вартості без зміни суми накопиченої амортизації об'єкта.

Відповідно до п. 25 П(С)БО 8 строк корисного використання об'єкта нематеріальних активів встановлюється НДВГ «Наука» при визнанні цього об'єкта активом (при зарахуванні на баланс), але не більше 20 років.

При визначенні строку корисного використання об'єкта нематеріальних активів слід урахувати:

- 1) строки корисного використання подібних активів;
- 2) моральний знос, що передбачається;
- 3) правові та інші подібні обмеження щодо строків його використання та інші фактори.

Порядок нарахування амортизації на нематеріальні активи описаний в п. 25-31 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», передбачає нарахування амортизації на нематеріальні активи протягом строку їх корисного використання, який встановлюється підприємством при визнанні цього об'єкта активом (при зарахуванні на баланс), але не більше 20 років. Відповідно до п. 27 П(С)БО 8 метод амортизації нематеріального активу обирається підприємством самостійно, виходячи з умов отримання майбутніх економічних вигод. У більшості випадків амортизація нараховується із застосуванням прямолінійного методу.

Під час розрахунку вартості, яка амортизується, ліквідаційна вартість нематеріальних активів прирівнюється до нуля, крім випадків:

- коли існує не відмовне зобов'язання іншої особи щодо придбання цього об'єкта наприкінці строку його корисного використання;
- коли ліквідаційна вартість може бути визначена на підставі інформації існуючого активного ринку і очікується, що такий ринок існуватиме наприкінці строку корисного використання цього об'єкта.

Для нарахування амортизації нематеріальних активів підприємство може застосовувати строки їх корисного використання, встановлені податковим законодавством (табл. 2.1).

Якщо відповідно до правовстановлюючого документа строк дії права користування нематеріального активу не встановлено, такий строк корисного використання визначається платником податку самостійно, але не може становити менше двох та більше 10 років [72].

Метод амортизації нематеріального активу обирається НДВГ «Наука» самостійно, виходячи з умов отримання майбутніх економічних вигод. Якщо такі умови визначити неможливо, то амортизація нараховується із застосуванням лінійного методу. Розрахунок амортизації при застосуванні

відповідних методів нарахування здійснюється згідно з Положенням (стандарту) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» [69].

Для амортизації нематеріальних активів згідно Податкового кодексу України використовується лінійний метод, тобто кожний окремих вид нематеріального активу амортизується однаковими частками, виходячи з первісної вартості з урахуванням індексації впродовж терміну, що визначається підприємством самостійно, виходячи із терміну його діяльності. Але для нарахування амортизації нематеріальних активів підприємство самостійно встановлює первісну вартість та норми амортизації нематеріальних активів, виходячи з умов отриманих майбутніх економічних вигод, отриманих від використання нематеріального активу.

Таблиця 2.1

### Строки нарахування амортизації нематеріальних активів

№ з/п	Групи нематеріальних активів	Строк дії права користування
1	<b>група 1</b> - права користування природними ресурсами (право користування надрами, іншими ресурсами природного середовища, геологічною та іншою інформацією про природне середовище)	Відповідно до правовстановлюючого документа
2	<b>група 2</b> - права користування майном (право користування земельною ділянкою, крім права постійного користування земельною ділянкою відповідно до закону, право користування будівлею, право на оренду приміщень тощо)	Відповідно до правовстановлюючого документа
3	<b>група 3</b> - права на комерційні позначення (права на торговельні марки (знаки для товарів і послуг), комерційні (фірмові) найменування тощо), крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті	Відповідно до правовстановлюючого документа
4	<b>група 4</b> - права на об'єкти промислової власності (право на винаходи, корисні моделі, промислові зразки, сорти рослин, породи тварин, компонування (топографії) інтегральних мікросхем, комерційні таємниці, в тому числі ноу-хау, захист від недобросовісної конкуренції тощо), крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті	Відповідно до правовстановлюючого документа, але не менш як 5 років
5	<b>група 5</b> - авторське право та суміжні з ним права (право на літературні, художні, музичні твори, комп'ютерні програми, програми для електронно-обчислювальних машин, компіляції даних (баз даних), фонограми, відеограми, передач (програми) організацій мовлення тощо), крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті	Відповідно до правовстановлюючого документа, але не менш як 2 років
6	<b>група 6</b> - інші нематеріальні активи (право на ведення діяльності, використання економічних та інших привілеїв тощо)	Відповідно до правовстановлюючого документа

Суми нарахованої амортизації по нематеріальних активах, що фактично використані підприємством в звітному місяці, відносяться на витрати і відображаються в бухгалтерському обліку [33].

У Податковому кодексі України йдеться про те, що розрахунок амортизації нематеріальних активів здійснюється відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності з урахуванням обмежень, встановлених підпунктом 14.1.138 пункту 14.1 статті 14 розділу I Податкового кодексу України, підпунктами 138.3.2-138.3.4 цього пункту. При такому розрахунку застосовуються методи нарахування амортизації, передбачені національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, крім "виробничого" методу [69].

Основою переоцінки нематеріальних активів є індекс переоцінки, який згідно з П(С)БО 8 можна розрахувати формулою 2.1:

$$I_{пер.} = \frac{CB}{ЗВ}, \quad (2.1)$$

де  $I_{пер.}$  – індекс переоцінки,

$CB$  – справедлива вартість нематеріального активу,

$ЗВ$  – залишкова вартість нематеріального активу [73].

Підприємства мають право самостійно визначати поріг суттєвості, при якому проводиться переоцінка, проте зазвичай він не повинен перевищувати 10 %, тобто, якщо індекс переоцінки є більшим за значення «1,1» або меншим за значення «0,9», то підприємству слід здійснити переоцінку такого НА.

Для того, щоб у підприємства не було можливості обійти критерії визнання, модель переоцінки не дозволяє переоцінку нематеріальних активів, які раніше не були відображені як активи, та початкове відображення НА за вартістю, відмінною від первісної вартості.

Однак згідно з МСБО 38 дозволяється застосовувати модель переоцінки до НА, навіть, якщо лише частина його первісної вартості визнається як актив, оскільки до певного етапу він не відповідав критеріям визнання [56]. Переоцінені первісна вартість та накопичена амортизація НА визначаються як добуток первісної вартості або суми накопиченої амортизації на індекс переоцінки [73]. Якщо залишкова вартість нематеріального активу дорівнює нулю, то згідно з П(С)БО 8 його переоцінена залишкова вартість визначається додаванням справедливої вартості до його первісної (переоціненої) вартості без зміни суми накопиченої амортизації об'єкта.

Нарахування амортизації починається з місяця, наступного за місяцем, у якому нематеріальний актив став придатним для використання. Суму нарахованої амортизації підприємства відображають збільшенням суми витрат підприємства і накопиченої амортизації нематеріальних активів.

Нарахування амортизації припиняється, починаючи з місяця, наступного за місяцем вибуття нематеріального активу.

Не підлягають амортизації та проводяться за рахунок відповідних джерел фінансування: вартість гудвілу; витрати на придбання/самостійне виготовлення та ремонт, а також на реконструкцію, модернізацію або інші поліпшення невикористаних основних засобів.

Термін «невиробничі основні засоби» означає основні засоби, які не використовуються в господарській діяльності платника податку [69].

Обліковою політикою може бути передбачена необхідність проведення інвентаризації та визнання у складі нематеріальних активів об'єктів інтелектуальної власності, що належать підприємству на праві власності та не відображені в бухгалтерському обліку (торговельних марок за наявності свідоцтва на знак для товарів і послуг, патентів, свідоцтв на сорти рослин).

## **2.2. Документування господарських операцій з оцінки та придбання нематеріальних активів**

Для обліку витрат підприємства на придбання (створення) нематеріальних активів використовується рахунок 154 "Придбання (створення) нематеріальних активів"

Для узагальнення інформації про наявність та рух нематеріальних активів призначений рахунок 12 "Нематеріальні активи".

За дебетом рахунка 12 "Нематеріальні активи" відображаються придбання або отримання в результаті розробки (від інших фізичних або юридичних осіб) нематеріальних активів, які обліковуються за первісною вартістю.

За кредитом рахунка 12 відображається вибуття внаслідок продажу, безоплатної передачі або неможливості отримання підприємством надалі економічних вигод від його використання та сума уцінки нематеріальних активів.

Рахунок 12 "Нематеріальні активи" має такі субрахунки:

"Права користування природними ресурсами";

"Права користування майном";

"Права на комерційні позначення";

"Права на об'єкти промислової власності";

"Авторське право та суміжні з ним права";

"Інші нематеріальні активи".

На субрахунку 121 "Права користування природними ресурсами" ведеться облік наявних об'єктів, права користування ресурсами природного середовища. До них належать права користування надрами, іншими ресурсами природного середовища, геологічною та іншою інформацією про природне середовище.

На субрахунку 122 "Права користування майном" ведеться облік наявності прав користування майном (право користування земельною ділянкою, право користування будівлею, право на оренду приміщень тощо).

На субрахунку 123 "Права на комерційні позначення" ведеться облік наявності прав на знаки для товарів та послуг (товарні знаки, торгові марки, фірмові назви тощо).

На субрахунку 124 "Права на об'єкти промислової власності" ведеться облік наявності прав на об'єкти промислової власності (права на винаходи, корисні моделі, промислові зразки, сорт рослин, породи тварин, ноу-хау, захист від недобросовісної конкуренції тощо).

На субрахунку 125 "Авторське право та суміжні з ним права" ведеться облік наявності авторських та суміжних з ними прав (права на літературні та музичні твори, програми для ЕОМ, бази даних тощо).

На субрахунку 127 "Інші матеріальні активи" ведеться облік інших нематеріальних активів, якими володіє підприємство (права на здійснення діяльності використання економічних та інших привілеїв тощо).

Найбільш типові господарські операції по обліку руху нематеріальних активів наведено в таблиці 2.2

Обов'язковою ознакою нематеріального активу є відсутність матеріальної форми, по відношенню до будь-якого об'єкту, що приймається на облік, проте, повинні бути документи, що його ідентифікують, тобто підтверджують існування самого об'єкту та права підприємства на його використання в тій чи іншій формі. До таких документів відносяться, насамперед, документи, що описують нематеріальний актив або порядок його використання, а також документи, що підтверджують ті чи інші майнові права підприємства. При цьому право на нематеріальний актив не пов'язано з правом власності на матеріальний об'єкт, в якому він виражений, наприклад, матеріальний носій програм для ЕОМ.

Право користування землею приймається на облік на підставі оформленої у відповідності з встановленим законодавством порядком документації, що підтверджує право підприємства на земельну ділянку. Право на винахід, корисні моделі, промислові зразки підтверджується відповідними патентами та ліцензійними договорами. Що ж стосується ноу-хау, то підприємство повинно мати повний вербальний або винахідний опис. Підтвердженням права на товарний



знак є свідоцтво або договір уступки, зареєстрований належним чином. Геологічна та інша інформація про надра представляється у вигляді геологічних звітів, карт та інших матеріалів.

Таблиця 2.2

### Господарські операції з придбання нематеріальних активів

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
		Де-	кре-	
1	Придбані нематеріальні активи (на умовах авансової оплати)			
	а) сума за договором	154	631	2500
	б) ПДВ	644	631	500
2	Зарахування придбаного об'єкта до складу нематеріальних активів	12	154	2500
3	Понесені витрати на створення програмного забезпечення	154	Різні	7500
4	Зараховано до складу нематеріальних активів програмне забезпечення, створене власними силами	12	154	7500
5	Оприбутковано безкоштовно отримані нематеріальні активи	12	42	1610
6	Внесок до статутного капіталу у вигляді нематеріального активу	12	46	2000
7	Придбане підприємство (в т.ч. гудвіл 100000), майно якого зараховуватиметься на баланс покупця:			
	а) сплачено коштами	377	311	350000
	б) прийнято на баланс кредиторську заборгованість (постачальникам) придбаного підприємства	377	631	150000
8	Зараховано на баланс покупця майно придбаного підприємства:			
	а) основні засоби	15	377	200000
	б) матеріали	20	377	50000
	в) дебіторська заборгованість покупців	36	377	150000
	г) гудвіл	12	377	100000
9	Нарахована амортизація гудвілу	92	133	30000

Для документування операцій з обліку нематеріальних активів використовують типові форми документів для обліку основних засобів, до яких додаються документи, що описують сам об'єкт або порядок його використання, а також документи, що підтверджують ті або інші майнові права підприємства. Наприклад, у випадку придбання будь-яких авторських прав відображення їх в обліку може бути здійснене лише на підставі договору з юридичною або фізичною особою - продавцем цих авторських прав. Для відображення в обліку придбаних "ноу-хау" підприємство повинно мати в розпорядженні повний вербальний (словесний) та відображаючий його опис.

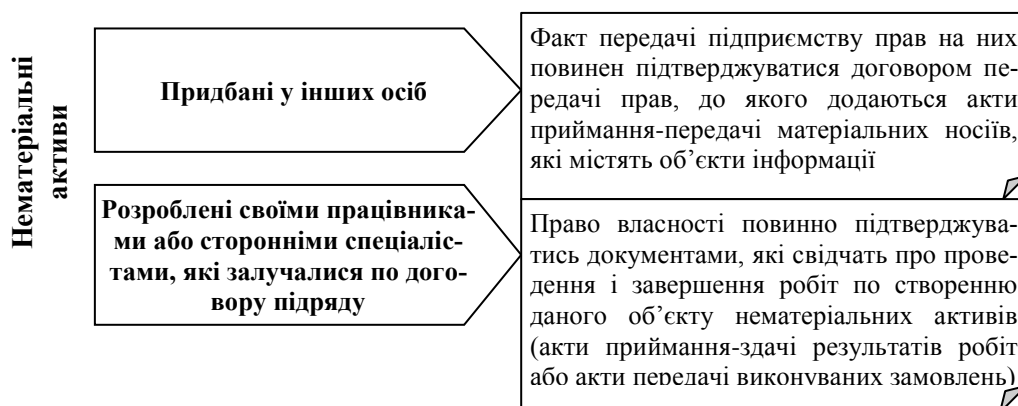


Рисунок 2.2. Документальне оформлення нематеріальних активів

Таблиця 2.3

**ЖУРНАЛ-ОРДЕР № 4 А с.-г.**

за \_\_\_\_\_ 20\_\_ року

№ запису	Підстава і зміст запису	З кредиту рахунку 12 у дебет рахунків							Разом по кредиту 12
		13	16	37	42	94	97	99	
1	Акт приймання-передачі		2300						2300
2	Акт приймання-передачі				5100				5100
3	Довідка бухгалтерії	500							500
4	Акт переоцінки						2200		2200
5	Довідка бухгалтерії					1350			1350
6	Акт приймання-передачі			2200					2200
7	Акт ліквідації							2600	2600
<b>РАЗОМ:</b>		<b>500</b>	<b>2300</b>	<b>2200</b>	<b>5100</b>	<b>1350</b>	<b>2200</b>	<b>2600</b>	<b>16250</b>

за \_\_\_\_\_ 20\_\_ року

№ запису	Підстава і зміст запису	З кредиту рахунку 19 у дебет рахунків та інші						Разом по кредиту 19
		14	37	385				
1	Розрахунок бух-галтерії	25000						<b>25000</b>
2	Розрахунок бух-галтерії		37500					<b>37500</b>
3	Розрахунок бух-галтерії			2300				<b>2300</b>
<b>РАЗОМ:</b>		<b>25000</b>	<b>37500</b>	<b>2300</b>				<b>64800</b>

На підставі первинних документів рух нематеріальних активів протягом звітного періоду відображається в облікових регістрах, інформація яких потім використовується для заповнення Головної книги та форм звітності. По рахунку 12 "Нематеріальні активи" ведеться Журнал 4 (Журнал-ордер №4 А с.-г.) (див. табл. 2.3,2.4).

### **2.3. Облік капітальних інвестицій в придбання (створення) нематеріальних активів**

Порядок облікових записів щодо надходження нематеріальних активів визначається виходячи з джерела такого надходження. Підприємства можуть створювати нематеріальні активи власними силами, купувати за грошові кошти, одержувати безкоштовно, в обмін на інші об'єкти або в якості внеску до статутного капіталу.

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

Придбання в обмін на інші об'єкти. При придбанні нематеріального активу в обмін на подібні об'єкти первісна вартість такого активу дорівнює залишковій вартості переданого нематеріального активу. Якщо залишкова вартість переданого об'єкта перевищує його справедливу вартість, то у цьому випадку, первісна вартість придбаного нематеріального активу дорівнює справедливій вартості переданого активу. Різниця між справедливою і залишковою вартістю нематеріального активу буде включена до витрат звітного періоду.

Таблиця 2.5

## Загальна схема облікових операцій

№ оп.	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	Нараховуються витрати, понесені впродовж розробок у зв'язку зі створенням НМА	154 „Придбання (створення) нематеріальних активів”	13 „Знос (амортизація) необоротних активів” 20 „Виробничі запаси” та інші рах. елементів витрат	35270
2	Сплачено збір за дії, пов'язані з охороною прав на об'єкт промислової власності	377 „Розрахунки з іншими дебіторами”	311 „Поточні рахунки у національній валюті”	85
3	Зараховано сплачений збір до складу капітальних інвестицій	154 „Придбання (створення) нематеріальних активів”	377 „Розрахунки з іншими дебіторами”	85
4	Нараховано винагороду автору — штатному робітнику підприємства	154 „Придбання (створення) нематеріальних активів”	661 „Розрахунки за заробітною платою”	4500
5	Нараховано збори до відповідних фондів (37% + 2,0 %)	154 „Придбання (створення) нематеріальних активів”	65 „Розрахунки за страхуванням”	1755
6	Право на об'єкт промислової власності зараховується до складу НМА	124 „Права на об'єкти промислової власності”	154 „Придбання (створення) нематеріальних активів”	41610

Придбання за грошові кошти. Процес придбання нематеріальних активів за грошові кошти і відображення їх в обліку представлені на наступному прикладі.

Приклад. Підприємство „Х” придбало право на використання торгової марки, сплативши за нього 1800 грн. (ПДВ – 00 грн). Крім того, підприємство понесла витрати на юридичне оформлення даного права в сумі 480 грн. (ПДВ – 80 грн.).

Проводки по даному прикладу матимуть наступний вигляд (табл. 2.6).

Безплатне отримання. Нематеріальні активи, отримані безплатно, оцінюються за первісною вартістю, яка дорівнює справедливій вартості на дату отримання цих активів.

Таблиця 2.6

## Операції з придбання нематеріальних активів

№ оп.	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
1	Здійснено оплату за торгову марку	37 „Розрахунки з різними дебіторами”	31 „Рахунки в банках”	1800
2	Включено суму ПДВ до податкового кредиту	641 „Розрахунки за податками”	644 „Податковий кредит”	300
3	Оприбутковано право на торгову, марку	154 „Придбання (створення) нематеріальних активів”	37 „Розрахунки з різними дебіторами”	1500
		123 „Права на знаки для товарів і послуг”	154 „Придбання (створення) нематеріальних активів”	1500
4	Відображено податкові розрахунки з ПДВ	644 „Податковий кредит”	37 „Розрахунки з різними дебіторами”	300
5	Отримано юридичні послуги з оформлення права на торгову марку, які збільшують балансову вартість нематеріального активу	154 „Придбання (створення) нематеріальних активів”	631 „Розрахунки з вітчизняними постачальниками”	400
		123 „Права на знаки для товарів і послуг”	154 „Придбання (створення) нематеріальних активів”	400
6	Включено суму ПДВ до податкового кредиту	641 „Розрахунки за податками”	631 „Розрахунки з вітчизняними постачальниками”	80
7	Здійснено оплату за юридичні послуги	631 „Розрахунки з вітчизняними постачальниками”	311 „Поточні рахунки в національній валюті”	480

Приклад. Підприємство „Х” безоплатно отримало від організації „У” програмне забезпечення для використання в управлінні підприємством. Справедлива вартість отриманого об’єкта нематеріальних активів була визначена в сумі 3200 грн. на дату його отримання. В бухгалтерському обліку дана операція буде відображена наступним чином (табл. 2.7):

Внесення нематеріальних активів до статутного капіталу. При внесенні нематеріальних активів до статутного капіталу первісною вартістю таких нематеріальних активів визнається узгоджена засновниками (учасниками) підприємства справедлива вартість. Порядок оцінки внесків учасників до статутного капіталу визначається в засновницьких документах товариства та відображається в обліку наступними проводками (на прикладі отримання прав на оренду приміщення – табл. 2.8):

Таблиця 2.7

## Операції з безоплатного придбання нематеріальних активів

№ оп.	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	Оприбутковано безоплатно отриманий нематеріальний актив	125 „Авторські та суміжні з ними права”	42 „Додатковий капітал”	3200
3	Нарахована амортизація по нематеріальному активу	92 „Адміністративні витрати”	133 „Знос нематеріальних активів”	150
2	Визначено дохід за сумою амортизації нематеріального активу одночасно з її нарахуванням	42 „Додатковий капітал”	74 „Інші доходи”	150
4	Віднесено на фінансові результати основної діяльності в кінці звітного періоду суму нарахованої амортизації	79 „Фінансові результати”	92 „Адміністративні витрати”	150

Таблиця 2.8

## Операції з внесків учасників в статутний капітал

№ оп.	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Су- ма, грн.
		Дебет	Кредит	
1	Відображена заборгованість учасника (засновника) за внесками до статутного капіталу	46 „Неоплачений капітал”	40 „Статутний капітал”	3000
2	Внесений внесок до статутного капіталу у вигляді нематеріального активу (програмне забезпечення)	122 Права користування майном”	46 „Неоплачений капітал”	3000

Облік вибуття нематеріальних активів. Списання нематеріального активу з балансу здійснюється внаслідок:

- реалізації нематеріальних активів (з переходом права власності на них);
- реалізації права на користування або розпорядження нематеріальними активами (без переходу права власності на самі нематеріальні активи);
- здійснення фінансових вкладень нематеріальними активами до статутного капіталу інших підприємств;
- безплатної передачі об'єкта нематеріальних активів;
- ліквідації об'єкта нематеріальних активів за ініціативою власників;
- нестачі нематеріальних активів, виявленої при інвентаризації.

В кожному із зазначених випадків виконується схема, подана у табл. 2.9:

При вибутті раніше переоціненого нематеріального активу перевищення суми попередніх дооцінок над сумою попередніх уцінок залишкової вартості включається до складу нерозподіленого прибутку з одночасним зменшенням додаткового капіталу:

Д <sup>т</sup> 423	„Дооцінка необоротних активів”	К <sup>т</sup> 441	„Нерозподілений прибуток”
--------------------	--------------------------------	--------------------	---------------------------

## Операції з вибуття нематеріальних активів

№ з/п	Причина списання	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	Визначення залишкової вартості нематеріального активу	<b>133</b> „Знос нематеріальних активів”	<b>12</b> „Нематеріальні активи”
2	Списання залишкової вартості:		
	а) списання за непридатністю	<b>976</b> „Списання необоротних активів”	<b>12</b> „Нематеріальні активи”
		<b>976</b> „Списання необоротних активів”	<b>641</b> „Розрахунки за податками”
	б) продаж	<b>972</b> „Собівартість реалізованих необоротних активів”	<b>12</b> „Нематеріальні активи”
	в) внесення до статутного капіталу інших підприємств	<b>14</b> „Довгострокові фінансові інвестиції”	<b>12</b> „Нематеріальні активи”
	г) здійснення благодійного внеску	<b>977</b> „Інші витрати звичайної діяльності”	<b>92</b> „Адміністративні витрати”

Фінансовий результат від вибуття об'єктів нематеріальних активів визначається за формулою, рис 2.3:

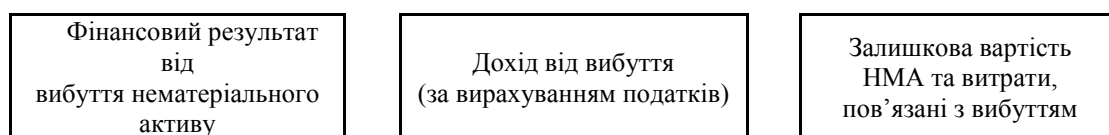


Рис.2.3. Формула визначення фінансового результату

Регістри аналітичного обліку нематеріальних активів, що вибули, додаються до документів, якими оформлені факти вибуття цих об'єктів.



## Висновки до розділу 2

У даній роботі наведене теоретичне узагальнення вітчизняної методології обліку необоротних матеріальних і нематеріальних активів, які на сьогодні залишаються достатньо новим і маловивченим аспектом облікової практики.

Головні висновки з даного розділу роботи полягають у наступному:

Насамперед, важливим є розуміння, що нематеріальні активи як економічна і облікова категорія характеризується такими основними взаємообумовленими і взаємопов'язаними компонентами, як:

- відсутність матеріально-речовинної (фізичної) структури;
- корисність в реалізації цілей по виробництву продукції (наданню послуг, виконанню робіт) і в управлінні самою фірмою (підприємством);
- перспективність отримання прибутку не тільки в даний момент часу, але і в майбутніх періодах господарської діяльності.

Призначення активів, які можуть увійти до складу нематеріальних, достатньо широке. Їх список набагато ширший за перелік, вказаний у п. 5 П(С)БО 8 та Інструкції № 291. Тим більше, що Планом рахунків передбачений рахунок 127 „Інші нематеріальні активи”, з приводу якого ще ніхто не визначився.

Доводиться визнати, що об'єкти нематеріальних активів на сьогоднішньому етапі розвитку облікової реформи потребують грамотно проведеної класифікації. Так, розподіл нематеріальних активів по групах, який подається у п. 5 П(С)БО 8, не відповідає чинним Указу Президента України від 22.06.94 № 324/94, Постанові КМУ від 22.05.2001 № 543 та ін.

## **РОЗДІЛ 3**

### **КОНТРОЛЬ І АУДИТ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ**

#### **3.1. Аналіз структури і динаміки нематеріальних активів**

До початку перевірки слід ознайомитись, а в процесі контролю керуватись П(С)БО 8 "Нематеріальні активи". В ньому викладено вимоги щодо утворення в обліку і передання в фінансовій звітності інформації про нематеріальні активи.

Згідно з П(С) БО 3 нематеріальним є немонетарний актив, який:

- не має матеріальної форми;
- може бути ідентифікований, тобто розглядатися відокремлено від підприємства;
- утримується підприємством з метою використання більше одного року або одного операційного циклу, якщо він перевищує один рік для виробництва, торгівлі, в адміністративних цілях чи для надання в оренду.

Оцінка доцільності придбання окремого виду нематеріальних активів робиться виходячи з можливості його ідентифікації. За П(С)БО 8 ідентифікований актив - це придбаний актив, оцінка якого на дату придбання може бути достовірно визначена, а в майбутньому при його використанні очікується утримання економічних вигод у вигляді прямого або непрямого надходження грошових коштів та їх еквівалентів.

Передусім в'ясняють, які саме види нематеріальних активів є на підприємстві. Ймовірна наявність нематеріальних активів за такими групами (п.5 П(С) БО 8):

- права користування природними ресурсами. До них належать права користування надрами і ресурсами природного середовища, права на користування інформацією про природне середовище;
- права користування майном. Це - права користування земельною ділянкою, права користування будівлями, права на оренду приміщень і т.п.;
- права на знаки для товарів та послуг. До них належать товарні знаки,

торговельні марки, найменування фірм і т.д.;

- права на об'єкти промислової власності. За Положенням № 8 ними є права на винаходи, на корисні моделі, права на промислові зразки, права на сорт рослин, права на породи тварин, права на ноу-хау, права на захист від недобросовісної конкуренції, інші аналогічні права;

- авторські і суміжні з ними права. За цим пунктом передбачено права на літературні і музичні твори, права на програми для ЕОМ, права на бази даних, інші аналогічні права;

- незавершені капітальні інвестиції в нематеріальні активи;

- інші нематеріальні активи. До інших нематеріальних активів відносять права на провадження діяльності, права на використання економічних та інших привілеїв, інші аналогічні права.

Визначившись з наявними на підприємстві нематеріальними активами та ідентифікувавши їх, перевіряють правильність документування нематеріальних активів. При цьому керуються наказом Мінстату України № 352 від 29.12.95р. і П(С) БО 8. Згідно з цим чинником операції з нематеріальним активами документують, використовуючи типові форми первинних документів для обліку основних засобів.

Виходячи з цього перевіряють наявність актів, які засвідчують придбання кожного окремого об'єкта нематеріальних активів. Обов'язково перевіряють правильність складання актів та їх оформлення за загальними вимогами щодо цього типу документів.

Окрім того, перевіряють наявність додатків до актів. Вони повинні складатись з документів, в яких наведена характеристика об'єкта нематеріальних активів та порядок його використання.

Наприклад, до акта на придбання "ноу-хау" підприємство повинно додати наявний у нього повний вербальний (словесний) та відбиваючий його опис. Без цих додатків "ноу-хау" не визнається об'єктом нематеріальних активів і не може бути врахованим в бухгалтерському обліку.

У відповідних випадках повинні також додаватись документи, що підтверджують майнові права товариства.

За всіма відхиленнями роблять відповідні записи в акті перевірки.

Основним напрямком контролю є перевірка правильності визнання та оцінки придбаних нематеріальних активів. Слід з'ясувати, чи дотримано на підприємстві вимоги пунктів 6-18 П(С)БО № 8, згідно з якими придбаний нематеріальний актив може бути відображений в балансі у тому разі, коли він відповідає вимогам визнання його як активу, а саме:

- існує ймовірність отримання підприємством економічних вигод у майбутньому;

- вартість активу може бути достовірно визначена.

У разі, коли виявлена невідповідність активу зазначеним критеріям визнання, то, згідно з пунктом 8 П(С)БО 8 витрати, пов'язані з його придбанням або створенням, визнаються витратами того звітного періоду, протягом якого вони здійснені. Слід звернути увагу керівництва ревізованого підприємства на виявлені факти порушення П(С)БО 8 і попередити, що у майбутньому такі витрати не повинні визнаватись, як нематеріальний актив.

Окрім того, слід перевірити законність прийняття нематеріального активу на баланс підприємства. Необхідно з'ясувати, чи дотримано вимоги за пунктом 7 П(С)БО №8, а саме:

- чи має підприємство намір, технічну спроможність і ресурси для доведення нематеріального активу до стану придатності для реалізації або використання;

- чи має підприємство можливість одержання майбутніх економічних вигод від його реалізації або використання;

- чи має підприємство інформацію для достовірного визначення витрат, пов'язаних із його розробкою.

Далі необхідно з'ясувати, чи не відображались на рахунках бухгалтерського обліку нематеріальних активів наступні витрати: « витрати на дослідження;

- витрати на підготовку та перепідготовку кадрів;
- витрати на рекламу та просування продукції на ринку;
- витрати на створення, реорганізацію та переміщення підприємства або його частини;
- витрати на підвищення ділової репутації підприємства, вартість видань, витрати на створення торгових марок (товарних знаків).

Після контролю додержання критеріїв визнання та законності відображення нематеріального активу у звітності слід перевірити правильність визначення його вартості. Підприємство повинне оприбутковувати нематеріальні активи за первинною їх вартістю. До неї включають:

- вартість придбання без одержаних торгових знижок;
- мито;
- непрямі податки, які не підлягають компенсації;
- інші витрати, які безпосередньо пов'язані з придбанням нематеріального активу і доведенням його до стану придатності для використання за призначенням.

Обов'язково з'ясовують, чи не включені відсотки за кредит до первісної вартості нематеріального активу, який було придбано або створено цілком чи частково за рахунок банківського кредиту.

У разі придбання нематеріальних активів в результаті обміну на подібний об'єкт перевіряють, як визначена первісна вартість кожного активу. Вона повинна визначатись як залишкова вартість. Однак можливі випадки, коли залишкова вартість переданого об'єкта перевищує його справедливую вартість. У такому разі перевіряючий з'ясовує, як оприбутковано цей об'єкт на ревізованому підприємстві. За первісну вартість нематеріального активу, придбаного в обмін на подібний об'єкт, приймається його справедлива вартість. Різниця повинна бути віднесена на фінансові результати (до витрат) звітного періоду.

При перевірці правильності визначення первісної вартості нематеріального активу, придбаного в обмін на неподібний об'єкт, слід зауважити, що вона повинна дорівнювати справедливій вартості переданого нематеріального

активу, збільшеній (зменшеній) на суму грошових коштів або їхніх еквівалентів, яку було передано (одержано) під час обміну.

Безоплатно одержані нематеріальні активи повинні бути оприбутковані за їх справедливою вартістю на дату одержання.

У разі виявлення та перевірки нематеріальних активів, оприбуткованих як внесок до статутного капіталу підприємства, слід зауважити, що за первісну вартість приймається справедлива їх вартість. Вона повинна бути узгоджена засновниками (учасниками) підприємства, тому необхідно перевірити наявність їх рішення щодо кожного такого об'єкта.

Якщо нематеріальні активи оплачено однією сумою, то з'ясовують правильність первісної вартості кожного об'єкта. Вона повинна бути визначена розподілом сплаченої суми пропорційно справедливій вартості кожного об'єкта, що оприбутковується.

Більш кропіткою є перевірка правильності оцінки нематеріального активу, створеного підприємством. Первісна вартість такого об'єкта складається з прямих витрат на оплату праці, прямих матеріальних витрат, з інших витрат, які безпосередньо пов'язані зі створенням цього нематеріального активу та доведенням його до стану придатності для використання. До них включають оплату реєстрації юридичного права, амортизацію патентів, ліцензій. Слід перевірити правильність нарахування заробітної плати, правильність формування матеріальних витрат.

Під час контролю необхідно врахувати, що вартість нематеріальних активів може збільшуватись на суму витрат з удосконалення цих активів, з підвищення їхніх можливостей та терміну використання у разі, коли таке збільшення сприяє збільшенню очікуваних економічних вигод. Слід перевірити наявність первинних документів, які обґрунтовують формування витрат. У процесі цього контролю звертають увагу, чи не ввійшли до складу витрат на удосконалення нематеріальних активів витрати на утримання об'єкта. В обліку кошти на утримання нематеріальних активів в придатному для використання стані повинні бути віднесені до витрат звітного періоду.

При перевірці правильності оприбуткування нематеріальних активів передусім необхідно визначити напрямки, за якими нематеріальні активи виникли на підприємстві. Діючі чинники вказують, а практика підтверджує, що нематеріальні активи надходять на підприємство шляхом:

- придбання за грошові кошти;
- в обмін на інші об'єкти;
- безоплатного отримання;
- як внесок до статутного капіталу.

Слід перевірити додержання вимог з обліку нематеріальних активів за напрямками оприбуткування (надходження). Зокрема, придбання нематеріальних активів за грошові кошти підприємство повинно відображати на рахунках розрахунків з дебіторами, постачальниками; на рахунках обліку нематеріальних активів та їх придбання; на рахунках обліку грошових коштів та інших.

Правильність відображення операцій з придбання нематеріальних активів та збільшення їх балансової вартості перевіряється за записами на рахунках бухгалтерського обліку та за документами, на основі яких зроблено бухгалтерські проводки.

У разі придбання нематеріальних активів в обмін на інші об'єкти слід перевіряти правильність визначення первісної вартості такого активу. Як правило, вона визначається в розмірі залишкової вартості нематеріального активу (тобто в розмірі різниці між первісною вартістю переданого нематеріального активу і сумою нарахованого зносу).

Якщо в розмірі придбання нематеріального активу шляхом обміну виникає різниця між залишковою і справедливою вартістю, то перевіряють в якому розмірі ця різниця списана на витрати звітного періоду. Простежують також правильність прийняття придбаного нематеріального активу на баланс підприємства по справедливій вартості переданого активу. Вона приймається за первісну вартість придбаного нематеріального активу.

Діючими чинниками передбачено також придбання нематеріального активу в обмін на неподібний об'єкт. В такому випадку обов'язково перевіряють,

за якою оцінкою враховано цей об'єкт. Оцінку проводять, виходячи з того, що початкова вартість нематеріальних активів, придбаних в обмін на неподібний об'єкт, дорівнює справедливій вартості переданого нематеріального активу, збільшеній (зменшеній) на суму грошових коштів або їх еквівалентів, передану (отриману) при обміні.

Якщо підприємство отримало нематеріальні активи безоплатно, то їх належало оприбуткувати за первісною вартістю, що дорівнює справедливій вартості на дату отримання нематеріальних активів. Як приклад, можна привести досить розповсюджену на практиці безоплатну передачу програмного забезпечення.

Обов'язково слід простежити правильність бухгалтерських записів за такою операцією. Особливість оприбуткування полягає в відображенні отриманого безоплатно нематеріального активу за його справедливою вартістю в дебеті рахунка 12 "Нематеріальні активи" і кредиті рахунки 42 "Додатковий капітал".

Деякі особливості має перевірка нематеріальних активів, внесених до статутного капіталу підприємства. Насамперед ревізор (аудитор) вивчає засновницькі документи товариства, встановлює які нематеріальні активи та за якою вартістю передбачено включити до статутного капіталу. Первісною вартістю таких нематеріальних активів визнається узгоджена засновниками (учасниками) підприємства справедлива вартість.

За засновницькими документами перевіряючий визначає також порядок оцінки внесків учасників до статутного капіталу і в відповідності з цим перевіряє правильність їх відображень в обліку. Узгоджена вартість внеску за засновницькими документами повинна бути відображена записом в дебеті рахунка 46 "Неоплачений капітал" і кредиті 40 "Статутний капітал". Внесок до статутного капіталу у вигляді нематеріального активу відображається в дебеті рахунка 12 "Нематеріальні активи" і кредиті рахунка 46 "Неоплачений капітал".

Окремо слід обстежити нематеріальні активи, розроблені безпосередньо підприємством.



Згідно з П(С) БО8 розробка – це застосування підприємством результатів досліджень та інших знань для планування і проектування нових або значно вдосконалених приладів, продуктів, систем або послуг до початку їх серійного виробництва або-використання.

Перевірку правильності оцінки таких об'єктів проводять виходячи з того, що вартість нематеріального активу, одержаного в результаті розробки, складається із витрат, пов'язаних з розробкою. Перевіряючий повинен детально проаналізувати доцільність, обґрунтованість і законність витрат на розробку нематеріальних активів за їх окремими статтями згідно з П(С) БО 8 (наприклад, витрати на заробітну плату, на матеріали і послуги, інші витрати). В П(С) БО 16 "Витрати" наведено порядок розподілу накладних витрат, пов'язаних з розробками (крім адміністративних витрат).

В процесі перевірки слід звернути увагу на правильність списання затрат, пов'язаних з підтвердженням об'єкта нематеріальних активів у придатному для експлуатації стані. Вони повинні включатись до витрат того періоду, в якому були понесені.

Результати контролю капітальних інвестицій в придбання нематеріальних активів, відхилення та порушення в визначенні їх оцінки включають до акту перевірки.

Нематеріальні активи, які існують на активному ринку, можуть бути переоцінені за їх справедливою вартістю. Право на переоцінку наявних нематеріальних активів має кожне підприємство.

Перевірку проводять, керуючись тим, що підприємство в разі переоцінки одного нематеріального активу повинно провести переоцінку всіх інших нематеріальних активів даної групи. Більш того, якщо підприємством проведена переоцінка нематеріальних активів певної групи, то в подальшому таку переоцінку необхідно проводити щорічно.

Правильність проведення переоцінки перевіряється за методикою, передбаченою П(С) БО 8 "Нематеріальні активи". Згідно з п. 21 переоцінена вартість

визначається як добуток первісної вартості або накопиченої амортизації та індексу переоцінки.

Індекс переоцінки розраховують як співвідношення справедливої вартості об'єкта до залишкової вартості.

При переоцінці перераховують також суму зносу як добуток суми зносу за балансом та індексу переоцінки.

Перевіривши вище означене, відслідковують додержання вимог відображення переоцінки нематеріальних активів в обліку та звітності. Так, сума першої дооцінки залишкової вартості відображається у складі додаткового капіталу за кредитом рахунка 42, субрахунок 423 "Дооцінка активів" і дебету рахунка 12 "Нематеріальні активи".

Сума першої уцінки відображається у складі витрат звітного періоду за дебетом рахунка 97, субрахунок 975 "Оцінка необоротних активів і фінансових інвестицій" і кредитом рахунка 12 "Нематеріальні активи".

Перевищення сум попередніх уцінок над сумою попередніх дооцінок включається при черговій дооцінці до складу доходів звітного періоду за кредитом рахунка 74, субрахунок 746 "Інші доходи від звичайної діяльності".

Різниця між сумою чергової (останньої) дооцінки залишкової вартості і вказаним на субрахунку 746 перевищенням включається до складу додаткового капіталу за кредитом рахунка 42, субрахунок 423 "Дооцінка активів". Вся сума чергової дооцінки відображається за дебетом рахунка 12 "Нематеріальні активи".

Якщо чергова уцінка призвела до перевищення сум попередніх дооцінок над сумою попередніх уцінок, то сума в розмірі перевищення направляється на зменшення другого додаткового капіталу за дебетом рахунка 42, субрахунок 423 "Дооцінка активів". Різниця між черговою (останньою) сумою уцінки і вказаним перевищенням списується до витрат звітного періоду за дебетом субрахунку 975 "Оцінка необоротних активів і фінансових інвестицій".

Кредитується рахунок 12 "Нематеріальні активи".

Перевірку правильності відображення в бухгалтерському обліку переоцінки нематеріальних активів проводять керуючись загальноприйнятою схемою бухгалтерських проводок.

Усі відхилення, недоліки, помилки, порушення, які призвели до подання хибної інформації з обліку нематеріальних активів, перевіряючий фіксує в акті ревізії і розробляє коригуючі заходи.

Загальна схема проведення перевірки співпадає з аналогічним контролем амортизації основних засобів. Методи амортизації, порядок їх застосування викладено в П(С) БО 7 "Основні засоби".

Перевіряючий виходить з того, що нарахування амортизації нематеріальних активів здійснюється з місяця, наступного за місяцем, в якому актив став придатний до використання. Закінчується нарахування амортизації з місяця, наступного за місяцем вибуття.

Слід в'ясувати в якій термін та за яким методом підприємство нараховує амортизацію. Діючими чинниками передбачено нарахування амортизації нематеріальних активів протягом строку корисного використання нематеріальних активів, але не більше 20 років.

Підприємство самостійно обирає метод нарахування амортизації виходячи з умов отримання майбутніх економічних вигод. Якщо такі визначити неможливо, то повинен застосовуватись лінійний метод.

Перевірку правильності відображення амортизації в бухгалтерському обліку проводять за схемою, аналогічною перевірці нарахування амортизації основних засобів.

Щодо контролю руху нематеріальних активів, то передусім в'яśniaють причину вибуття нематеріальних активів, виходячи з того, що списання нематеріальних активів з балансу можливе внаслідок продажу або внаслідок неможливості, отримання підприємством економічних вигод від його використання.

Перевірка правильності бухгалтерських записів з руху нематеріальних активів проводиться за схемою бухгалтерських проводок, аналогічних відображенню вибуття основних засобів.

Однак слід врахувати деякі особливості. Наприклад, ліквідація програмного забезпечення проходить без отримання підприємством доходу. Записи з ліквідації програмного забезпечення простежують за схемою:

- сума нарахованого зносу списується за дебетом рахунку 133 "Знос нематеріальних активів" і кредитом рахунку 125 "Авторські та суміжні з ними права";

- залишкова вартість списується за дебетом рахунку 976 "Списання необоротних активів" і кредитом рахунку 125 "Авторські та суміжні з ними права";

- результат від ліквідації відображається в дебеті рахунка 793 "Результат іншої звичайної діяльності" в кореспонденції з кредитом рахунка 976;

- ПДВ в даному випадку не нараховувався у зв'язку з неможливістю подальшого використання ліквідованого об'єкта необоротних активів.

Слід перевірити окремо відображення в бухгалтерському обліку вибуття раніше переоціненого нематеріального активу. Мається на увазі, що перевищення суми попередніх дооцінок над сумою попередніх уцінок залишкової вартості включається до складу нерозподіленого прибутку з одночасним зменшенням додаткового капіталу. Повинен бути запис в дебеті рахунка 423 "Дооцінка нематеріальних активів" і кредиті рахунка 441 "Нерозподілений прибуток".

Окрім того, перевіряють правильність списання недоамортизованої вартості нематеріальних активів. Вона повинна проводитись за рахунок власних коштів підприємства.

### **3.2. Аудит нематеріальних активів**

Запорукою ефективного здійснення господарської діяльності є наявність відповідних засобів праці. У період «інтелектуалізації» економіки особливої уваги набувають нематеріальні складові активів підприємства. На сьогодні перед вітчизняними підприємствами виникає нове завдання, що потребує нагального вирішення: використання можливостей підприємства для досягнення кон-

курентних переваг. В свою чергу, сучасні тенденції виділяють панівну роль саме нематеріальних активів, тому з'являється необхідність в удосконаленні методики проведення їх аудиту, адже питання методології проведення аудиту нематеріальних активів чітко не розкривається в офіційно затверджених нормативних правових документах та у наукових дослідженнях у сфері аудиту.

Аудитор повинен встановити правильність оцінки нематеріальних активів. За даними бухгалтерського обліку досліджується вартість нематеріальних активів з урахуванням того, що первісна вартість їх складається із фактичних витрат на придбання та приведення у стан готовності до використання. Слід звернути увагу, що витрати на сплату відсотків за кредит згідно з П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» не включаються до первісної вартості нематеріальних активів. Важливим для аудиту є правильність відображення в обліку та звітності операцій, придбання (за плату та безоплатно) нематеріальних активів з урахуванням нарахованого й сплаченого податку на додану вартість. Аудитор перевіряє вихідні документи про надходження нематеріальних активів, правильність їх оцінки, встановлення норм амортизаційних відрахувань, а також відповідність підтверджувальних документів на майнові права підприємства. Перевіряється правильність оприбуткування нематеріальних активів, внесених засновниками в рахунок їх вкладень до статутного капіталу підприємства, встановлюється повнота вкладень та правильність їх оцінки, законність віднесення на рахунки бухгалтерського обліку.

Оскільки дані бухгалтерського обліку є базовою інформацією для проведення аудиту, слід звернутися до Положень (стандартів) бухгалтерського обліку, які визначають основні методологічні засади щодо ведення бухгалтерського обліку в Україні. Відповідно до П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», визначається методика їх ідентифікації, визнання, класифікації, оцінки при взятті на баланс та вибутті, шляхи їх надходження та вибуття, особливості переоцінки, амортизації, зменшення корисності. Отже, згідно з П(С)БО 8, нематеріальні активи – це немонетарні активи, які не мають матеріальної форми та можуть бути

ідентифікованими [65]. Нематеріальний актив може бути ідентифікованим, якщо він:

- може бути відокремленим, тобто його можна відокремити або відділити від суб'єкта господарювання і продати, передати, ліцензувати, здати в оренду або обміняти індивідуально або разом з пов'язаним з ним контрактом, ідентифікованим активом чи зобов'язанням, незалежно від того, чи має суб'єкт господарювання намір зробити це. Прикладом такого нематеріального активу можуть виступати комп'ютерна програма або формула (рецепт), що можуть бути передані іншому підприємству в той чи інший спосіб;

- виникає внаслідок договірних або інших юридичних прав, незалежно від того, чи можуть вони бути передані або відокремлені від суб'єкта господарювання або ж від інших прав та зобов'язань. Наприклад, ліцензія, яка не може бути передана від підприємства, однак є нематеріальним активом, оскільки виникає з певних юридичних прав [49].

Аудит як форма інтелектуальної діяльності має деякі особливості організації та методики проведення. Міжнародні асоціації бухгалтерів та аудиторів узагальнили досвід організації та методики обліку й аудиту в країнах з різними формами власності та господарювання у вигляді міжнародних стандартів аудиту (МСА), які у певній мірі можуть виконувати функції національних стандартів з обліку та аудиту [25].

Метою аудиту нематеріальних активів є формування професійної думки аудитора щодо достовірності первинних даних про факти господарського життя, повноти та своєчасності відображення цих даних в обліку, правильності ведення обліку та відображення у фінансовій звітності прав підприємства на користування природними надрами, майном, землею, авторським правом у сфері науки, літератури, мистецтва, об'єктами промислової власності та інших видів нематеріальних активів [41].

Відповідно до зазначеної мети, впливає ряд завдань, що необхідно здійснити при процесі проведення аудиту:

- перевірити факт наявності нематеріальних активів і підтвердження прав власності на усі нематеріальні активи, які включені до балансу підприємства;
- перевірити правильність відображення в бухгалтерському обліку нематеріальних активів (насамперед, їх первісної вартості);
- перевірити 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;
- перевірити достовірність обліку зарахування та списання об'єктів нематеріальних активів з балансу підприємства;
- перевірити правильність розрахунку зносу нематеріальних активів [25].

Аудит нематеріальних активів ґрунтується на загальному плані проведення аудиту, у якому необхідно приділити увагу важливим та нетиповим операціям з обліку нематеріальних активів. Задля цього аудитор користується МСА 300 «Планування аудиту фінансової звітності». Планування повинно сприяти виявленню потенційних проблем та якісному кінцевому результату аудиту (МСА 700-799 «Аудиторські висновки та звітність»). Аудитор виконує даний план за допомогою програми, яка визначає характер, часові обмеження та об'єм запланованих аудиторських процедур та складається з урахуванням оцінки системи внутрішнього контролю.

З метою забезпечення можливості зниження рівня аудиторського ризику (МСА 300-499 «Оцінка ризиків та дії у відповідь на оцінені ризики») та підвищення якості роботи аудитора, необхідним є дотримання етапів аудиту нематеріальних активів з детальним розкриттям особливостей проведених аудиторських процедур (МСА 500-599 «Аудиторські докази») [50].

Враховуючи мету аудиту нематеріальних активів та специфіку вітчизняної практики його проведення розглянемо детальніше кожен етап проведення процедур аудиту нематеріальних активів, які аудитор детально розкриває у програмі аудиту (рис. 3.1).

Розглянемо детально кожен етап:

1. Перевірка положень облікової політики в частині нематеріальних активів. Облікову політику розглядають як спосіб регулювання фінансово-економічних і господарських особливостей функціонування підприємства в ринкових умовах. Облікова політика в частині нематеріальних активів формується на основі сукупності основоположних принципів і правил, вибір яких потребує системного підходу з метою максимальної оптимізації облікового процесу: перевірка висвітлення критеріїв визнання та оцінки нематеріальних активів в обліковій політиці підприємства; перевірка визначення термінів корисного використання нематеріальних активів в обліковій політиці та відповідність їх чинному законодавству; перевірка висвітлення способів нарахування амортизації відрахувань за окремими групами нематеріальних активів; перевірка висвітлення організації аналітичного обліку нематеріальних активів.

2. Перевірка наявності нематеріальних активів: перевірка періодичності проведення інвентаризації нематеріальних активів та їх відповідності законодавчим актам; перевірка правильності оформлення результатів інвентаризації. Виявлені при інвентаризації невраховані об'єкти інтелектуальної власності мають бути оприбутковані на дату її проведення за справедливою вартістю або до оцінені, якщо вони повністю з амортизовані. На цьому етапі також доцільно перевірити правильність заповнення первинних документів щодо руху нематеріальних активів (табл. 3.1).

На підприємстві має бути встановлена наявність документів з докладним описом кожного нематеріального активу та порядку його використання. Завдання аудитора полягає у встановленні правильності визначення підприємством нематеріальних активів, на які не нараховується амортизація, а також їх списання та віднесення на рахунки бухгалтерського обліку. Об'єктом аудиторської перевірки є правильність списання нематеріальних активів з неповним нарахуванням накопиченої амортизації. Особливо ретельно перевіряють відображення у бухгалтерському обліку результатів інвентаризації нематеріальних активів. У разі виявлення недочетів необхідно встановити розмір збитку від крадіжок, знищення, псування нематеріальних активів, а також



винних у цьому осіб та з'ясувати правильність нарахування сум для утримання й відображення їх на рахунках бухгалтерського обліку. За кожним напрямом перевірки нематеріальних активів і гудвілу аудитор має встановити правильність



Рис. 3.1. Етапи проведення аудиту нематеріальних активів

Таблиця 3.1

## Документація та терміни використання нематеріальних активів

<b>Об'єкти нематеріальних активів</b>	<b>Документація, що підтверджує природу нематеріальних активів</b>
Авторські права	Авторський договір з продавцем авторських прав, рукопису, малюнка, ескізу, відеокадру, нотного запису тощо
Права на програму для ЕОМ, бази даних	Договір купівлі-продажу (при придбанні одного примірника програми), авторський договір(при передаванні майнових прав на програму ЕОМ), дискета з програмою, опис, технічна документація
Права на винаходи, корисні моделі, промислові зразки	Ліцензійний договір, зареєстрований у патентному відділі, патент на винаходи, свідоцтво на товарний знак, свідоцтво про право користування найменуванням
Права на засоби індивідуалізації юридичної особи (товарний знак, знак обслуговування, фірмове найменування)	Договір про відчуження, зареєстрований у патентному відділі, ліцензійний договір, свідоцтво на товарний знак, свідоцтво про право користування найменуванням
Права на ноу-хау	Договір про передавання ноу-хау, відображення чи опис ноу-хау
Право на користування земельними ділянками й природними Ресурсами	Документ про право власності, ліцензія на користування ділянкою надр

3. Перевірка відповідності показників фінансової звітності показникам синтетичного та аналітичного обліку нематеріальних активів:

- перевірка організації синтетичного та аналітичного обліку нематеріальних активів в бухгалтерії підприємства та за центрами відповідальності;

- перевірка відображення у звітності нематеріальних активів за їх видами та відповідність даним синтетичного та аналітичного обліку;

- перевірка відображення у звітності сум амортизаційних відрахувань нематеріальних активів та їх відповідність даним синтетичного та аналітичного обліку [25;].

4. Аудит операцій по надходженню нематеріальних активів:

- перевірка джерел надходження нематеріальних активів;

- перевірка правильності оформлення придбаних нематеріальних активів;

- перевірка правильності визначення сум ПДВ при придбанні нематеріальних активів;

- перевірка правильності використання форм первинних документів.

В першу чергу, на цьому етапі аудитор перевіряє реєстрацію в бухгалтерському обліку об'єктів, які належать до нематеріальних активів, а також відповідність ознак, що характеризують їх природу та відповідність класифікаційним групам.

Нематеріальним активам характерні такі ознаки:

- відсутність матеріально-речової форми;

- використання впродовж тривалого терміну;

- невизначеність в отриманні прибутку в майбутній період;

- здатність приносити вигоду підприємству.

Отже, при перевірці відповідності об'єкта до ознак нематеріального активу, аудитор повинен перевірити правильність його оцінки. Оцінка нематеріального активу залежить від способу їх надходження на підприємство на регулюється П(с)БО 8 «Нематеріальні активи». Однак, в окремих випадках (наприклад, внесок нематеріального активу до статутного капіталу підприємства) стає необхідним визначення справедливої вартості нематеріальних активів, для чого роз-

роблено Національний стандарт № 4 «Оцінка майнових прав інтелектуальної власності». У цьому стандарті передбачено три підходи до оцінки прав інтелектуальної власності: дохідний (визначають суми доходів, що утворюються об'єктом власності в результаті використання об'єкта нематеріальних активів), витратний (розраховують витрати у поточних цінах на створення об'єкта нематеріальних активів), ринковий (ґрунтується на реалізації методу, зокрема порівняльного аналізу продажу). Правильна оцінка нематеріальних активів дасть змогу обґрунтовано формувати собівартість продукції (робіт, послуг) через процес амортизації, визначити фінансові результати підприємства [25].

5. Аудит амортизації нематеріальних активів: перевірка правильності нарахування і відображення в обліку амортизації нематеріальних активів; перевірка відповідності методів амортизації нематеріальних активів, які використовують (табл. 3.2).

6. Аудит операцій із вибуття нематеріальних активів: перевірка бухгалтерського обліку й оподаткування операцій із продажу виключних прав на об'єкти нематеріальних активів положенням нормативних актів; перевірка обліку операцій по передачі невиняткових прав на нематеріальні активи; по безоплатній передачі нематеріальних активів; по передачі нематеріальних активів як внесок до статутного капіталу; по списанню нематеріальних активів положенням нормативних актів.

7. Аудит операцій, пов'язаних із наданням прав на використання нематеріальних активів: перевірка наявності та правильності оформлення договорів на використання нематеріальних активів; перевірка відповідності бухгалтерського обліку прав на використання нематеріальних активів положенням нормативних актів [61].

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 бухгалтерського обліку, тим вище якість проведеного аудиту, а також вище впевненість користувача

професійної думки аудитора в правильності прийняття та здійснення економічних рішень в майбутньому [2].

Таблиця 3.2

Перевірка правильності нарахування амортизації по нематеріальних активах

Напрямок аудиту	Аудиторські процедури
Повнота нарахування амортизації по нематеріальних активах	Перевірка: <ul style="list-style-type: none"> <li>- Наявності первинних документів на надходження нематеріальних активів і відображення терміну їх корисного використання</li> <li>- Правильності розрахунку початку та закінчення амортизації</li> <li>- Правильності застосування порядку нарахування амортизації протягом періоду корисного використання</li> </ul>
Відображення результатів нарахування на рахунках бухгалтерського обліку і в балансі	Перевірка: <ul style="list-style-type: none"> <li>- Правильності розрахунків щодо нарахування амортизації в бухгалтерських довідках</li> <li>- Правильності відображення нарахованої сум амортизації на рахунку 09 «Амортизаційні відрахування» і на рахунках витрат виробництва та обігу</li> <li>- Правильності відображення сум по об'єктах нематеріальних активів, які використовують у невиробничій сфері</li> </ul>

Особливої уваги під час проведення аудиту нематеріальних активів заслуговує оцінка системи внутрішнього контролю, що має безпосередній вплив як на якість облікової інформації, так і на результат проведеної аудиторської перевірки. Згідно МСА 315 «Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвих викривлень через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища», внутрішній контроль – процес, розроблений, запроваджений і підтримуваний тими, кого наділено найвищими повноваженнями, управлінським персоналом, а також іншим працівникам, для забезпечення обґрунтованої впевненості досягненні цілей

суб'єкта господарювання стосовно достовірної фінансової звітності, ефективності і результативності діяльності, а також дотриманні застосованих законів і нормативних актів [50]. Тобто, метою системи внутрішнього контролю є здійснення контрольної діяльності з метою завчасного виявлення та виправлення помилок у процесі здійснення господарських операцій з нематеріальними активами. Система внутрішнього контролю направлена здійснювати оцінку ефективності функціонування системи бухгалтерського обліку, порядку відображення результатів у звітності, дотримання законодавства щодо складання фінансової звітності тощо.

Однак, за відсутності системи внутрішнього контролю, при проведенні аудиту, на підприємстві зростає аудиторський ризик, тобто ризик невиявлення помилки. Тому на великих підприємствах необхідно розрахувати рентабельність системи внутрішнього контролю, адже витрати на її утримання є досить значними, та створити оптимальну систему внутрішнього контролю, що знижуватиме можливі ризики помилок при здійсненні поточного контролю господарської діяльності.

Важливе місце при проведенні аудиторської перевірки посідає аудит ефективності використання нематеріальних активів, для проведення якого аудитор використовує аналітичні процедури. Найбільш відомою концепцією проведення аудиту ефективності нематеріальних активів є так звана концепція «Аудит інтелектуального капіталу» Е. Брукінга, яка включає:

1. Опис можливих перетворень, цілей, поля діяльності і обмежень. Цей етап передбачає встановлення бажаного стану, якого прагне досягти підприємство у майбутньому, наприклад, створення служби корпоративного навчання працівників, підготовка до реорганізації підприємства, встановлення потреби додаткового придбання нематеріальних активів тощо.

2. Встановлення оптимальних параметрів активів, тобто базових характеристик конкретного активу, які визначають його здатність забезпечувати одержання економічних вигід підприємством. Наприклад, для торгової марки, яка

має відповідну бухгалтерську оцінку за доходним підходом – це обсяги реалізації відповідної марочної продукції.

3. Встановлення параметрів найвищих можливих значень – найоптимальніших значень, досягнення яких є основною метою використання конкретного нематеріального активу в господарській діяльності підприємства.

4. Вибір методу аудиту – передбачає обрання відповідного методу аудиту (опитування, інтерв'ю, аналіз продаж, аналіз витрат, аналіз конкурентоспроможності, аналіз окупності інвестицій, аналіз платежів тощо) для окремих параметрів нематеріального активу. Також до цього етапу відноситься обрання методу оцінки для конкретного нематеріального активу, оскільки залежно від його виду (нематеріальні активи за стандартами обліку, інтелектуальний, людський капітал тощо), обрання методу оцінки буде відрізнятися.

5. Безпосереднє проведення аудиту на сонові обраного методу за конкретним нематеріальним активом.

6. Документальне оформлення цінності (здатності приносити економічні вигоди) в базі знань інтелектуального капіталу. Передбачає збереження інформації і знань (тенденцій, взаємозалежності між параметрами, індексів стану інтелектуального капіталу) про нематеріальні активи підприємства в інтелектуальному інформаційному сховищі підприємства. результатом здійснення останнього етапу є формування загальної картини інтелектуального капіталу підприємства, сильних і слабких сторін діяльності підприємства, що дозволяє побудувати стратегію його подальшого удосконалення шляхом підвищення ефективності управління нематеріальними активами підприємства [81].

Для проведення аналітичних процедур ефективності використання нематеріальних активів при процедурі аудиту необхідно:

1. В повному обсязі інформаційно забезпечити аналітиків, оскільки від рівня інформаційного забезпечення залежить глибина та точність дослідження використання господарюючими суб'єктами нематеріальних ресурсів;

2. Насамперед, здійснити аналіз структури та динаміки, аналіз наявності та руху, аналіз ефективності, аналіз ліквідності нематеріальних активів, визначити резерви підвищення обсягів виробництва продукції.

Можливі й інші етапи проведення економічного аналізу використання нематеріальних активів. Їх вибір та здійснення визначаються особами, які його здійснюють і в залежності від мети, поставленої перед аналітиками порядок та стадії аналізу ефективності використання нематеріальних ресурсів можуть змінюватися;

3. Дотримуватися системного підходу при аналізі ефективності використання нематеріальних активів підприємства, оскільки лише системний підхід дозволить найоптимальніше та найефективніше забезпечити наявність та рух нематеріальних активів на підприємстві. Системне дослідження нематеріальних активів дозволить розглянути їх як певну множину елементів, взаємозв'язок яких обумовлено обумовлює цілісні властивості цієї множини. Основний акцент робиться на виявленні множини зв'язків і відношень, які мають місце як у середині об'єкта, так і у його відношеннях із зовнішнім оточенням. Властивості нематеріальних активів як цілісної системи визначаються не стільки додаванням властивостей окремих його елементів, як властивостях їх структури, особливими системоутворюючими та інтеграційними зв'язками.

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

- дотримання підприємством власної стратегії технічно, організаційного та економічного розвитку;
- переорієнтація на максимальне технічне переозброєння й реконструкцію;
- систематичне оновлення технологічної бази взаємопов'язаних виробничих ланок підприємства та багато інших шляхів та способів, які дадуть змогу покращити стан підприємства, а також основні показники ефективності використання нематеріальних активів [44].



Проведений критичний аналіз підходів до проведення аудиту нематеріальних активів та ефективності їх використання дозволяє встановити, що існуючі підходи недостатньо адаптовані до вітчизняних умов, а більше спрямовані для західних країн (англо-американської системи бухгалтерського обліку). Тому в сучасних умовах для вітчизняних підприємств необхідною є розробка методики аудиту нематеріальних активів та ефективності їх використання ефективності використання, яка буде враховувати специфіку національної системи бухгалтерського обліку та надбання вітчизняних науковців у сфері аудиту [81].

### **Висновки до розділу 3**

На основі проведеного нами дослідження методики аналізу і аудиту оборотних матеріальних активів ми прийшли до наступних висновків:

1. Поліпшення структури основних засобів, передусім підвищення питомої ваги активної їх частини, сприяє зростанню виробництва, зниженню собівартості продукції, збільшенню чистого прибутку.

2. Як просте, так і розширене відтворення основних засобів здійснюється за допомогою капітальних інвестиційно-інноваційних вкладень.

Для аналізу стану інноваційної діяльності підприємства визначають наступні типи інноваційної діяльності:

- виробництво нового продукту чи продукту з якісно новими властивостями;
- впровадження нових засобів виробництва;
- освоєння нового ринку збуту;
- залучення нових джерел ресурсів;
- введення нових організаційних та інвестиційних форм та систем управління;
- зміна інфраструктури.

3. Невизначеність отримання економічної вигоди за рахунок використання нематеріальних активів і особливість їх моральної амортизації диктує необ-

хідність перегляду вітчизняної методології нарахування амортизації для забезпечення об'єктивності інформації бухгалтерського обліку та фінансової звітності і правильності прийняття рішень щодо використання нематеріальних активів.

Напрямами такого перегляду можуть бути: розширення переліку методів амортизації, які можуть використовуватись підприємствами, зокрема шляхом включення у П(С)БО загальноживаних у світовій обліковій практиці методів; надання свободи підприємствам у визначенні термінів корисного використання нематеріальних активів.

## ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ

Організація обліку необоротних матеріальних активів на підприємствах пов'язана, із вивченням і дотриманням норм законодавчо-нормативних актів, що визначають цей облік, насамперед, Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби" 8 „Нематеріальні активи”. Прийняття його стало першим кроком реформування системи обліку в Україні, більше підтримуються інтереси приватного сектору, зменшується роль державного регулювання. Сьогодні на підприємствах є можливість самостійно визначати основні положення обліку, але за умови, що не порушуватиметься законодавство.

Побудова обліку необоротних активів ґрунтується на економічній класифікації. П(С)БО "Основні засоби" 8 „Нематеріальні активи” та поділяє їх на групи в цілях бухгалтерського обліку, Закон про оподаткування прибутку - в цілях податкового. Існують також інші групування основних засобів: за характером участі у процесі виробництва, за галузями економіки, рівнем використання, залежно від права власності. Важливою є також достовірна оцінка їх, правильна побудова синтетичного і аналітичного обліку, документальне оформлення руху.

Саме поняття нематеріального активу (нематеріальних активів) багатогранне. Ряд вітчизняних спеціалістів, які досліджують проблеми обліку нематеріальних активів, мають своє бачення об'єкта нематеріальних активів, обліку і нарахування зносу.

Правильність обліку та контролю за його використанням на підприємстві забезпечується наказом про облікову політику, який в обов'язковому порядку містить розділ про облік необоротних матеріальних активів. У ньому зазначаються основні принципи організації обліку необоротних матеріальних активів на підприємстві. У наказі про облікову політику досліджуваного підприємства передбачаються лише види оцінки та метод нарахування амортизації основних засобів.

Важливим є розуміння, що нематеріальні активи як економічна і облікова категорія характеризується такими основними взаємообумовленими і взаємопов'язаними компонентами, як:

- відсутність матеріально-речовинної (фізичної) структури;
- корисність в реалізації цілей по виробництву продукції (наданню послуг, виконанню робіт) і в управлінні самою фірмою (підприємством);
- перспективність отримання прибутку не тільки в даний момент часу, але і в майбутніх періодах господарської діяльності.

Призначення активів, які можуть увійти до складу нематеріальних, достатньо широке. Їх список набагато ширший за перелік, вказаний у п. 5 П(С)БО 8 та Інструкції № 291. Тим більше, що Планом рахунків передбачений рахунок 127 „Інші нематеріальні активи”, з приводу якого ще ніхто не визначився.

Доводиться визнати, що об'єкти нематеріальних активів на сьогоднішньому етапі розвитку облікової реформи потребують грамотно проведеної класифікації. Так, розподіл нематеріальних активів по групах, який подається у п. 5 П(С)БО 8, не відповідає чинним Указу Президента України від 22.06.94 № 324/94, Постанові КМУ від 22.05.2001 № 543 та ін.

Виходячи з вищесказаного і спираючись на теоретичний аналіз можна істотно розширити склад активів, які включаються в баланс як нематеріальні, згідно з вимогами міжнародних стандартів. Крім того, нематеріальні активи як об'єкт обліку можна згрупувати, виходячи з таких ознак: за термінами корисного використання, за ступенем ідентифікації, за ступенем правової захищеності тощо.

Розходження в оцінці нематеріальних активів між П(С)БО і міжнародною практикою полягає щодо включення витрат на сплату процентів в первинну вартість нематеріальних активів. Зокрема, за міжнародною практикою бухгалтерського обліку в собівартість нематеріальних активів повинні включатися будь-які витрати на підготовку активу до використання за призначенням, які безпосередньо відносяться до нього. Серед вітчизняних науковців досі ведуться дискусії з приводу доцільності такого включення.

Порівняння методики відображення операцій з нематеріальними активами в Україні за новим Планом рахунків і країнах з розвинутою ринковою економікою засвідчує істотні відмінності національного рахівництва на рахунку 12 „Нематеріальні активи” і Міжнародних стандартів, які передбачають ведення обліку на рахунках нематеріальних активів за їх видами: „Промислова власність”, „Інтелектуальна власність”, „Права користування природними ресурсами” тощо.

Невизначеність отримання економічної вигоди за рахунок використання нематеріальних активів і особливість їх моральної амортизації диктує необхідність перегляду вітчизняної методології нарахування амортизації для забезпечення об'єктивності інформації бухгалтерського обліку та фінансової звітності і правильності прийняття рішень щодо використання нематеріальних активів. Напрямами такого перегляду можуть бути:

- розширення переліку методів амортизації, які можуть використовуватись підприємствами, зокрема шляхом включення у П(С)БО загальнозживаних у світовій обліковій практиці методів;
- надання свободи підприємствам у визначенні термінів корисного використання нематеріальних активів.
- та інші.

Результатом проведеного дипломного дослідження є обґрунтування та розв'язання ряду аспектів теоретичних та методологічних проблем обліку і контролю наявності та руху необоротних активів в умовах становлення і розвитку ринкової економіки в Україні. Це дасть змогу удосконалити облік необоротних активів та посилити роль бухгалтерської інформації на управлінському рівні.

Поставлені перед дослідженням завдання в цілому виконані, що дозволяє зробити такі висновки:

1. Досліджена економічна сутність необоротних матеріальних і нематеріальних активів, розкрита їх роль в національній економіці.
2. Внесено рекомендації щодо удосконалення класифікації необоротних матеріальних активів на підприємстві відповідно до вимог міжнародного стан-

дарту бухгалтерського обліку М(С)БО 16.

3. Удосконалення обліку необоротних матеріальних активів в сучасних умовах залежить від достовірності їх оцінки відповідно до вимог П(С)БО 7 та міжнародних стандартів (за первинною, залишковою, відновною, ліквідаційною та справедливою вартістю).

4. В магістерській роботі досліджені основні напрями удосконалення ведення бухгалтерського обліку, а саме: уточнення реквізитів первинних документів та реєстрів аналітичного обліку основних засобів стосовно до вимог П(С)БО 7 і забезпечення правильного і своєчасного документування операцій з придбання, руху та використання основних засобів; підвищення оперативності і достовірності обліково – аналітичної інформації шляхом ефективного використання сучасних інформаційних систем.

5. В процесі дослідження було доведено, що ряд питань методології і методики контролю потребують конкретизації і уточнення.

6. В ринкових умовах господарювання, окрім традиційних методів оцінки ефективності використання основних засобів, виникає необхідність застосування поглибленого аналізу інвестування капіталу в основні засоби, проведення оцінки ефективності їх функціонування не лише в цілому по підприємству, а й по окремій групі чи окремих об'єктах за звітний період.

Вибір методу аудиту – передбачає обрання відповідного методу аудиту (опитування, інтерв'ю, аналіз продаж, аналіз витрат, аналіз конкурентоспроможності, аналіз окупності інвестицій, аналіз платежів тощо) для окремих параметрів нематеріального активу. Також до цього етапу відноситься обрання методу оцінки для конкретного нематеріального активу, оскільки залежно від його виду (нематеріальні активи за стандартами обліку, інтелектуальний, людський капітал тощо), обрання методу оцінки буде відрізнятись.

Безпосереднє проведення аудиту на сонові обраного методу за конкретним нематеріальним активом.

7. В умовах широкого використання комп'ютерної техніки можливе застосування бездокументного варіанту бухгалтерського обліку необоротних ак-

тивів, тоді необхідна інформація буде міститися в комп'ютері і використовуватися за потребою. Вирішення цього питання можна розглядати лише на перспективу. Розвиток ринкової економіки зумовлює забезпечення контролю за наявністю і збереженням основних засобів та інших необоротних матеріальних активів, але це можливо при вирішенні наступних завдань:

- своєчасного і правильного документального оформлення руху основних засобів (необоротних матеріальних активів) і реєстрація цих змін на рахунках бухгалтерського обліку;

- розрахунку і реєстрації суми зносу (амортизації) основних засобів як складової необоротних матеріальних активів;

- контроль за правильним відображенням в обліку затрат на ремонт основних засобів та інших необоротних матеріальних активів;

- точне визначення результатів ліквідації основних засобів і необоротних матеріальних і нематеріальних активів;

- отримання достовірних даних для складання звітності по основних засобах та інших необоротних матеріальних активах.

Використання на практиці внесених пропозицій дасть змогу значно спростити роботу облікового апарату на підприємстві та створити окремі засади побудови обліку в підприємствах України для досягнення зіставності даних з метою вирішення низки економічних проблем.

В результаті проведеного аналізу визначити можливі шляхи підвищення ефективності використання нематеріальних активів, зокрема:

- дотримання підприємством власної стратегії технічно, організаційного та економічного розвитку;

- переорієнтація на максимальне технічне переозброєння й реконструкцію;

- систематичне оновлення технологічної бази взаємопов'язаних виробничих ланок підприємства та багато інших шляхів та способів, які дадуть змогу покращити стан підприємства, а також основні показники ефективності використання нематеріальних активів.

Проведений критичний аналіз підходів до проведення аудиту нематеріальних активів та ефективності їх використання дозволяє встановити, що існуючі підходи недостатньо адаптовані до вітчизняних умов, а більше спрямовані для західних країн (англо-американської системи бухгалтерського обліку). Тому в сучасних умовах для вітчизняних підприємств необхідною є розробка методики аудиту нематеріальних активів та ефективності їх використання ефективності використання, яка буде враховувати специфіку національної системи бухгалтерського обліку та надбання вітчизняних науковців у сфері аудиту.



## СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Адамс Р. Основи аудита: Перевод с англ. / Под ред. Я.В.Соколова.- М.: Аудит, ЮНИТИ, 1995. – 398 с.
2. Андросова О.Ф. Методика аудиту основних засобів і нематеріальних активів та її вплив на якість аудиту / О.Ф. Андросова, К.А. Калугіна // Вісник Хмельницького національного університету. – 2011. – № 3. – Т.3. – С. 250-255.
3. Аудит: Навчальний посібник / Л.М. Янчева, В.О. Макєєва. – К.: Знання, 2009. – 335 с.
4. Базилінська О.Я. Фінансовий аналіз: теорія та практика: Навчальний посібник. – К.: Центр учбової літератури, 2009. – 328 с.
5. Бакун Ю.Бухгалтерський та податковий облік переоцінки 03 // Галицькі контракти. Дебет - Кредит, 2003. - №15. - С.16-20.
6. 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.
7. Бруханський, Р. Ф. Бухгалтерський облік : підручник / Р. Ф. Бруханський. – Тернопіль : ТНЕУ, 2016. – 480 с.
8. Бруханський Р. Ф. Бухгалтерський облік : навч. посіб. / Р. Ф. Бруханський, О. П. Скирпан. – Тернопіль : ТНЕУ, 2014. – 444 с.
9. Бруханський Р. Ф. Управлінський облік. Навчальний посібник / Р. Ф. Бруханський. – Тернопіль: ТНЕУ, 2012. – 223 с.
10. Бухгалтерський фінансовий облік. Конспект лекцій. Навчальний посібник /За ред. проф. Ф.Ф.Бутинця. - Житомир: ЖІТІ, 2001. - 288 с.
11. Бухгалтерський фінансовий облік. Підручник /За ред. проф. Ф.Ф.Бутинця. - Житомир: ЖІТІ, 2000. – 608 с.
12. Бухгалтерський фінансовий облік: Підручник. /За ред. Ф.Ф.Бутинця - 4-е вид., доп. і перероб. -- Житомир: ПП „Рута“, 2002. – 688

с.

13. Все про бухгалтерський облік. Всеукраїнська професійна бухгалтерська газета № 7 (918) 22 січня 2004 року.// Примітки до річної фінансової звітності (форми №5).

14. Гавриловська Л.М., Ларіонова А.С. Фінансовий облік – 1: Навч. мет. посібник для самостійного вивчення дисципліни. – К.: КНЕУ, 2006. – 320 с.

15. Гарасим М.П., Журавель Г.П., Хомин П.Я. Фінансовий, управлінський і податковий облік у господарських товариствах (ВАТ, ЗАТ, ТОВ, ПОП, ПАП). – Тернопіль: Економічна думка, 2003. – 480 с.

16. Гарасим П.М., Журавель Г.П., Хомин П.Я. Курс фінансового обліку: Навчальний посібник. – К.: Знання, 2007. – 566 с.

17. Гарасим П.М., Журавель Г.П., Хомин П.Я. Курс фінансового обліку: Навчальний посібник. – К.: Знання, 2007. – 566 с.

18. Гладких Т.В. Фінансовий облік. Навчальний посібник. – К.: Центр учбової літератури, 2007. – 480 с.

19. Голов С.Ф., Костюченко В.М. Бухгалтерський облік за міжнародними стандартами: Практичний посібник. - К.: Лібра, 2001. – 354 с.

20. Голов С.Ф. Управлінський облік. Підручник. – 3-те видання. – К.: Лібра, 2006. – 704 с.

21. Грабова Н.Н., Кривоносова Ю.Г. Облік основних господарських операцій в бухгалтерських проводках: Навч. посібник.- К.:А.С.К.,2001. – С.7-24.

22. Грачова Р. Інші необоротні активи. Бухгалтерський облік; Нова бухгалтерія. Спецдодаток до тижневика Д-т К-т, 2002. – С. 6-47.

23. Грачова Р. Про бухгалтерію по-людськи; Нова бухгалтерія. Спецдодаток до тижневика Д-т К-т, 2000. – 226 с.

24. Гулик З.П. , Жидовська Н.М. Вдосконалення обліку нематеріальних активів // Збірник наукових праць / За ред. М.І. Бахмата. Випуск 17, том 2. – Кам'янець-Подільський, 2009. – С . 110-112.

25. Гуменюк А. Аудит нематеріальних активів: методика проведення / А. Гуменюк, В. Яцюк // Бухгалтерський облік і аудит. – № 2. – 2008. – С. 57-62
26. Гура Н.О. Облік видів економічної діяльності: Навч. посібник. – К.: Знання, 2004. – 541 с.
27. Давидов Г.М. Аудит: Навч. посіб. — 2-ге вид., переоб. і доп. - К.: Т-во „Знання”, КОО, 2001. - 363 с.
28. Даньків Й.Я., Остапюк М.Я. Бухгалтерський облік. Підручник. – К.: Знання, 2007. – 469 с.
29. Деєва Н.М., Дедіков О.І. Фінансовий аналіз. Навчальний посібник. – К.: Центр учбової літератури, 2007. – 328 с.
30. Дерун І.А. Проблемки бухгалтерського обліку основних засобів і шляхи їх вирішення // Збірник праць всеукраїнської науково-практичної конференції «Сучасний стан та перспективи розвитку державного контролю і аудиту в Україні» / За заг ред. В.Д. Базилевича. – К.: 2009. – С. 112-114.
31. Дідоренко Т.В., Белова І.М. “Значення оперативного обліку в системі управління”. Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації, 2017. – № 2. – С. 29-37.
32. Дідоренко Т.В. “Вектор розвитку активно-адаптивної системи бухгалтерського обліку в агропромисловому комплексі”. Наук. вісник Херсонського державного університету. Серія «Економічні науки», Випуск 10, Ч.2, Херсон, 2015. С.174-177.
33. Жалько К.С., Семенюта В.В., Олійник Л.М. Бухгалтерський облік у схемах і таблицях. – К.: „Центр учбової літератури”, 2008. – 112 с.
34. Журавель Г.П., Клевець В.Б., Хомин П.Я. Облікова політика підприємства в ринкових умовах: Навч. посібник. – К.: Видавничий дім „Професіонал”, 2009. – 320 с.
35. Загородній А.Г., Партин Г.О., Пилипенко Л.М. Бухгалтерський облік: основи теорії та практики. Підручник. – 4-те видання. перероб. і доп. – К.: Знання, 2007. – 550 с.

36. Закон України „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність" від 16.07.1999 // Все про бухгалтерський облік. -1999. - № 80. – С. 3-6.
37. Закон України „Про оподаткування прибутку підприємства" у редакції Закону від 22.05.97 р. № 283/97-ВР (зі змінами і доповненнями) // Все про бухгалтерський облік. – 2001. – № 52. - С. 34-44.
38. Знайко Ю. Облік ПДВ при самостійній і вимушеній ліквідації ОФ// Все про бухгалтерський облік. – 2004. – № 113. – С.39 - 43.
39. Іваненко С.В. Інформаційні технології в організації бухгалтерського обліку та аудиту: Навч. посібник. К.: Знання-Прес, 2003. – 349 с.
40. Караєв В.Розрахунок амортизації // Бухгалтерський облік і аудит. 2003. – №12. – С.24-33.
41. Кириленко О.П. Облік і аудит / Кириленко О.П. – Тернопіль: ЦМДС, 2002. – 311 с.
42. Кім Г.Ю., Сопко В.В., Кім Ю.Г. Бухгалтерський облік: первинні документи та порядок їх заповнення: Навчальний посібник: Видання 2-ге, перероб та доп. – К.: Центр учбової літератури, 2006. – 480 с.
43. Козлов А. Робоча таблиця аудитора по оцінці внутрішнього контролю / А. Козлов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2012. – № 11. – С. 52-53
44. Левченко Н.М. Удосконалення методики аудиту нематеріальних активів з метою систематизації результатів аудиторських процедур / Н.М. Левченко, Н.С. Понікарова // Вісник Хмельницького національного університету. – 2011. – № 2. – Т.1. – С. 118-121.
45. Лень В.С., Нехай В.А. Облік і аудит. Вступ до фаху. Навчальний посібник. – К.: Центр учбової літератури, 2009. – 256 с.
46. Лень В.С. Стандарти бухгалтерського обліку в Україні: Навчальний посібник. – К.: Центр учбової літератури, 2009. – 440 с.
47. Максutow С. Амортизація основних фондів груп 2 і 3: Як скористатися свободою? //Бухгалтерія. Газета української бухгалтерії. – 2004. – № 48. – С. 58-60.
48. Малюга Н.М. Шляхи удосконалення оцінки у бухгалтерському

обліку: теорія, практика, перспективи. – Житомир: ЖІТІ, 1998. – 384 с.

49. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 38 «Нематеріальні активи» (IAS 38 «Intangible Assets»). – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua>

50. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг 2010 року. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.mia.kiev.ua/ua/isa.html>

51. Мустаца І.В. Проблеми узгодження фінансового та податкового обліку основних засобів у готельному господарстві // Збірник наукових праць / За ред. М.І. Бахмата. Випуск 17, том 2. – Кам'янець-Подільський, 2009. – С. 231-234.

52. Мушинський Р., Токар С. Бухгалтерський облік основних засобів за новими правилами // Бухгалтерія. Газета української бухгалтерії. - 2002. №48. – С.55-57.

53. Національні стандарти бухгалтерського обліку в Україні. Закон. Збірник нормативно-правових актів. Положення. Інструкції. /Упорядники Д.О.Горлов, І.В.Шпак. Шеф-редактор В.С.Ковальський. - Київ: СП „Юрінком Інтер", 2000. – 231 с.

54. Нашкерська Г.В. Фінансовий облік. – К.: „Кондор”, 2009. – 503 с.

55. Необоротні активи та малоцінні та швидкозношувані предмети в бухгалтерському і податковому обліку. Бухгалтерія. Газета української бухгалтерії. № 30 (445), 23 липня 2001 року.

56. Огійчук М.Ф. Бухгалтерський облік на сільськогосподарських підприємствах: Підручник. – 4 –те вид., перероб. і доп. /За ред. М.Ф. Огійчука. – К.: Алерта, 2007. – 979 с.

57. Основні засоби: Посібник та практика. Все про бухгалтерський облік. – 2001. – №32. – С.12-26.

58. Пантелєєв В.П. Аудит. Навчальний посібник. – К.: Видавничий дім „Професіонал”, 2008. – 400с. с.

59. Пантелєєв В. Облік амортизації. // Галицькі контракти. Дебет -

Кредит. – 2004. – № 15. – С.21-31.

60. Пархоменко В. Організація бухгалтерського обліку основних засобів і фінансових інвестицій. // Бухгалтерський облік і аудит. – 2000. – №5. – С.13-28.

61. Петрик О.А. Аудиторська діяльність в Україні: законодавчо-нормативне регулювання, сучасний стан / О.А. Петрик, В. Зотов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – № 11. – С. 59-65

62. Погорелова Н. Основні засоби: заповнюємо первинні документи // Все про бухгалтерський облік. – 2004. – № 114. – С.27-30.

63. Подольська В.О., Яріш О.В. Фінансовий аналіз. Навчальний посібник. – К.: Центр учбової літератури, 2007. – 488 с.

64. Примакова О., Піроженко О. Основні засоби: бухгалтерський та податковий облік. - 2-ге вид., прероб. і допов.- Харків: Фактор, 2003. – 144 с.

65. П(с)Бо 8 «Нематеріальні активи»: затверджений наказом МФУ № 242 від 18.10.1999 р. // Все про бухгалтерський облік. – 2011. – № 12. – С. 48-52.

66. Пушкар М.С. Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні. – Тернопіль: „Економічна думка“, 1999. – 423 с.

67. Пушкар М.С., Щирба М.Т. Теорія і практика формування облікової політики: Монографія. – Тернопіль: Карт-бланш, 2010. – 260 с.

68. Пшенична А.Ж. Аудит. Навчальний посібник. – К.: „Центр учбової літератури”, 2008. – 320 с.

69. Романів М.В. Державний фінансовий контроль і аудит. Навчально-методичний посібник. – К.: ТОВ „ШОС“, 1998. – 224 с.

70. Савицька Г.В. Економічний аналіз діяльності підприємства. Навч. посібник. – 3-тє вид., випр. і доп. – К.: „Знання”, 2007. – 668 с.

71. Скирпан О.П., Палюх М.С. Фінансовий облік. Навчальний посібник. – Тернопіль: ТНЕУ, 2008. – 407 с.

72. Соколовська Н. Бухгалтерський та податковий облік поточного ремонту основних засобів // Все про бухгалтерський облік. – 2003. – № 82. – С.8.

73. Столярчук Н.М. Проблеми обліку реалізації необоротних активів // Бухгалтерський облік, аналіз та аудит в епоху глобальних змін: тези доповідей Міжнар. наук.-практ. конф.: Київ, 23 жовт. 2009 р. – К.: КНЕУ: ФПБАУ, 2009. – С. 54-60.
74. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність: Підручник. – 3-ге видання; перероб. і доп. – К.: Алерта, 2008. – 926 с.
75. Фінансовий та управлінський облік на сільськогосподарських підприємствах: Підручник / М.Ф. Огійчук, В.Я. Плаксієнко, М.І. Беленкова та ін. / За ред.. М.Ф. Огійчука. – 5-ге видання; перероб. і доп. – К.: Алерта, 2009. – 1056 с.
76. Труш Л.М. Облік основних засобів згідно міжнародних стандартів бухгалтерського обліку в державному секторі економіки //Збірник праць всеукраїнської науково-практичної конференції «Сучасний стан та перспективи розвитку державного контролю і аудиту в Україні» / За заг ред. В.Д. Базилевича. – К.: 2009. – С. 373-375.
77. Хвесік А.О. Методика нарахування амортизації в сільськогосподарських підприємствах України: основні проблеми та шляхи удосконалення // Збірник наукових праць / За ред. М.І. Бахмата. Випуск 17, том 2. – Кам'янець-Подільський, 2009. – С . 306-311.
78. Чебанова Н.В., Єфіменко Т.І. Фінансовий облік: Підручник. – К.: ВЦ „Академія”, 2007. – 704 с.
79. Сопко В.В. Бухгалтерський облік в управління підприємством / В.В. Сопко. – К.: КНЕУ, 2006. – 526 с.
80. Стадник В.В. Менеджмент : підручник / В.В. Стадник, М.А. Йохна; вид. 2-ге, вип. і доп. – К.: Академвидав, 2007. – 472 с.
81. Хуторян А.А. Облік та аудит формування фінансових результатів (на прикладі підприємств гірничо-збагачувального комплексу): автореф. дис. канд. екон. наук: 08.00.09 / А.А. Хуторян; Київ. нац. екон. ун-т ім. В. Гетьмана. – К., 2010. – 20 с.
82. Цал-Цалко Ю.С. Управлінський облік : підручник / Ю.С. Цал-

- Цалко, Ю.Ю. Мороз, Н.І. Цегельник. – Житомир: ПП “Рута”, 2015. – 632 с.
83. Цал-Цалко Ю.С. Фінансовий аналіз: підручник / Ю.С. Цал-Цалко, Ю.Ю. Мороз, Л.А. Суліменко. – Вид. 5-е, доповнене. – Житомир: ПП “Рута”, 2012. – 609 с.
84. 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.
85. 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.
86. Шевченко Л. Оренда основних засобів: як завжди, непросто // Баланс. – 28.05.2002. - № 22. – С.51-54.
87. Шевченко Л. Основні засоби: Що було - що буде // Баланс - 2000. - №11. – С.32-37.
88. Шпак В.А. Організація системного облікового процесу / В.А. Шпак // Економіка Криму. – № 1 (34). – 2011. – С. 322–325.
89. Ярощук, О. В. Дохідний підхід до оцінювання вартості компанії / Олексій Вікторович Ярощук // Наука молода. - 2012. – № 18. - С. 192-195.
90. Юрківська Л.Й. Аудит ефективності нематеріальних активів: аналіз існуючих підходів / Юрківська Л.Й., Біляченко О.Л. // Вісник ЖДТУ. – 2011. – № 2 (56). – С. 217-220.