

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ**  
**Західноукраїнський національний університет**  
**Факультет фінансів та обліку**  
**Кафедра обліку і оподаткування**

**Шевякова Наталія Богданівна**

**ОБЛІК І АУДИТ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ ТА ВІДОБРАЖЕННЯ**  
**ЇХ У СИСТЕМІ ЗВІТНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА**  
**спеціальність: 071 - Облік і оподаткування**  
**освітньо-професійна програма – Облік, оподаткування та правове**  
**забезпечення підприємництва**

**Кваліфікаційна робота**

Виконала студентка групи  
ОПДм – 21  
Н.Б. Шевякова

---

Науковий керівник:

---

Випускню кваліфікаційну роботу  
допущено до захисту

«\_\_» \_\_\_\_\_ 20\_\_ р.

Зав.кафедри

\_\_\_\_\_ **Н.В. Починок**

**ТЕРНОПІЛЬ – 2020**

## ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
<b>Розділ 1 Економічна сутність нематеріальних активів, їх оцінка та класифікація.....</b>	<b>7</b>
1.1. Економічна природа нематеріальних активів і умови їх визнання....	7
1.2. Оцінка та класифікація нематеріальних активів.....	18
Висновки до розділу 1.....	34
<b>Розділ 2 Методика обліку нематеріальних активів та напрямки її вдосконалення.....</b>	<b>36</b>
2.1. Облік надходження нематеріальних активів.....	36
2.2. Методика обліку амортизації нематеріальних активів.....	52
2.3. Облік вибуття нематеріальних активів.....	62
2.4. Відображення в фінансовій та податковій звітності операції по нематеріальним активам.....	68
Висновки до розділу 2.....	78
<b>Розділ 3 Методика аудиту нематеріальних активів.....</b>	<b>79</b>
3.1. Завдання, значення та джерела аудиту нематеріальних активів.....	79
3.2. Аудит руху нематеріальних активів.....	86
3.3. Аудит амортизації нематеріальних активів та оформлення результатів аудиту нематеріальних активів.....	97
Висновки до розділу 3.....	108
ВИСНОВКИ.....	109
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	116
ДОДАТКИ.....	126

## ВСТУП

**Актуальність теми.** В умовах переходу України до ринкових відносин і подолання наслідків соціально-економічної кризи важливо вивести промислове виробництво на новий якісний рівень. Сучасні процеси економічної інтеграції, перехід народного господарства до використання ринкових механізмів вимагають погодження всієї сукупності елементів вітчизняної і світової господарських систем, породжують нові проблеми в організації і методології бухгалтерського обліку.

Відомо, що в економічно розвинених країнах нематеріальні активи відіграють значну роль у господарській діяльності підприємств, оскільки розвинутий ринок не терпить замкнутості господарства в межах держави, навпаки, він передбачає вільний міжнародний рух не тільки товарів, капіталів і робочої сили, а також об'єктів інтелектуальної та промислової власності.

В Україні впровадження нематеріальних активів у процес виробництва тільки розпочинається, створення і розвиток підприємств недержавних форм власності та демонополізація зовнішньоекономічної діяльності на початку 90-х років зумовили потребу в перебудові бухгалтерського обліку на основі міжнародних стандартів. У системі бухгалтерського обліку з'явилися нові об'єкти та операційні папери, вексельні операції, іноземна валюта, внески до статутних фондів тощо, а також нематеріальні активи.

За роки незалежності в Україні проведено значну роботу з реформування системи бухгалтерського обліку, оскільки, досі не створено єдиної методології документування та аналітичного обліку операцій з нематеріальними активами. Визначення «нематеріальні активи» та їх склад трактується по-різному в економічній літературі.

В умовах сьогодення зростає роль нематеріальних активів в складі майна суб'єкта господарювання. Це обумовлено швидкістю й масштабами технологічних змін, розповсюдженням інформаційних технологій, активною інвестиційною діяльністю, загостренням конкурентної боротьби, прагненням

отримати визнання на внутрішньому і світовому ринку, ускладненням та інтеграцією міжнародних фінансових ринків.

Нематеріальні активи є найбільш, незрозумілою й недоброякісною статтею балансу, це пов'язано насамперед з їх нематеріальністю: визначити їх вартість, строк служби й можливість отримання економічних вигод від використання того, що не має речової форми, дуже складно. Оскільки, нематеріальні об'єкти походять від юридичних прав або прав, що витікають з контракту, і тому вони не мають фізичної субстанції. Нематеріальні активи невліпові та безтілесні, до них не можна доторкнутися, потримати в руках, помацати. Всі «наміри» керівників щодо розширення діяльності підприємства можуть бути обірвані через відсутність лише одного документу, а саме ліцензії, яка засвідчувала, права підприємства на певну діяльність. Також мало хто підозрює, що використання без злого умислу фірмової назви або знаку іншого підприємства, може призвести до тривалого судового процесу, й звичайно, великих затрат, адже в даному разі має місце замах на чуже майно.

Нематеріальні активи можуть охоплювати все – від інтелектуальної власності до вигідного лізингового контракту – і тому вони мають велику цінність; ігнорування нематеріальних активів здатне затемнити важливу інформацію про підприємство, його діяльність і справжню вартість у випадку ліквідації. Розглядаючи в дипломній роботі такі проблемні питання з обліку нематеріальних активів, як: сутність, умови визнання та класифікацію нематеріальних активів, можна ствердити, що в Україні немає нормативного регулювання обліку, оцінки, інвентаризації інтелектуальної власності, що та є чи не головною причиною слабого розвитку в нашій державі сфери трансферу технологій.

Розвиток теорії та практики обліку та аудиту нематеріальних активів розкриті у роботах як вітчизняних, так і зарубіжних вчених-економістів. До їх числа можна віднести роботи Ф.Ф. Бутинця, С.Ф. Голова, Г.М. Давидова, З.В. Задорожного, Я.Д. Крупки, В.Г. Линника, О.В. Лишиленко, І.М.

Павлюка, О. Петрик, Н.М. Ткаченка, М. Чумаченька, Б.Ф. Усача та інші. Роботи цих авторів носять дискусійний характер з деяких питань й потребують подальших досліджень та наукових розробок, зокрема щодо вартісного вираження нематеріальних активів, відображення їх в бухгалтерському обліку.

Вище перераховані причини обґрунтовують актуальність обраної теми дипломної роботи.

**Метою дипломної роботи** є розгляд: основних понять й видів нематеріальних активів, порядку їх оцінки та амортизації, документального оформлення, а також бухгалтерського відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій пов'язаних з – рухом нематеріальних активів.

Метою написання дипломної роботи було вивчення нормативної, та наукової літератури, що стосується обліку і аудиту нематеріальних активів проведення практичних досліджень в ТзОВ «Тернопільський машинобудівний завод» з питань обліку та аудиту нематеріальних активів з метою їх вдосконалення.

**Предметом дослідження** в роботі є порядок організації обліку і аудиту нематеріальних активів в ТзОВ «Тернопільський машинобудівний завод».

**Методи дослідження.** Теоретичною й методологічною основою дослідження є положення діалектичного методу пізнання економічних явищ і категорій з питань, що вивчалися, положення економічної теорії. В процесі дослідження вивчалися Закони України, Укази Президента України, Постанови Кабінету Міністрів України з питань державної економічної політики, нормативні акти, праці провідних вітчизняних та зарубіжних вчених з теорії та методології оперативного обліку й аудиту виробничих запасів, Міжнародні стандарти та національні Положення (стандарти) бухгалтерського обліку, законодавчі та нормативні акти, що регулюють бухгалтерський облік. При вивченні окремих питань застосовувались економічні методи: на етапі збору, систематизації і обробки інформації для

проведення дослідження – індуктивний; у процесі теоретичного осмислення проблем – дедуктивний. Застосовувались методи деталізації, групування, узагальнення, а також класне спостереження. монографічний метод сприяв вивченню окремих об'єктів господарської діяльності та ефективних методів управління, а графічний – для наочного зображення результатів дослідження. За інформаційну базу слугували матеріали статистичних збірників Державного комітету статистики України та матеріали звітності ТЗОВ «Тернопільський машинобудівний завод».

При написанні дипломної роботи використана нормативна база, що стосується обліку і аудиту нематеріальних активів, монографії, наукові статті, посібники авторів, що досліджували дану тему, табличний матеріал, рисунки, схеми.

**Практичне значення дипломної роботи** полягає у виробничій спрямованості теоретичних і практичних розробок, застосовані моделі обліку і аудиту нематеріальних активів для конкретного підприємства. Визначити та прогнозувати шляхи надходження нематеріальних активів на підприємство. Реалізація запропонованих у даному дослідженні підходів до організації обліку і аудиту нематеріальних активів підприємства сприятиме значному підвищенню ефективності управління на промислових підприємствах.

**Дипломна робота** складається з вступу, трьох розділів, висновків, списку використаної літератури та додатків.

**Апробація наукових досліджень.** За результатами дослідження було опубліковано тези на тему «Економічна природа нематеріальних активів та умови їх визнання» у Збірнику наукових праць студентів «Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні» (Тернопіль, 2020), а також на тему «Роль нематеріальних активів в сучасних умовах господарювання» у Збірнику наукових праць студентів (Тернопіль, 2020).

## РОЗДІЛ 1

### ЕКОНОМІЧНА СУТНІСТЬ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ, ЇХ ОЦІНКА ТА КЛАСИФІКАЦІЯ

#### 1.1. Економічна природа нематеріальних активів і умови їх визнання

У сучасних економічних умовах господарювання вітчизняні підприємства все активніше використовують довгострокові ресурси, а саме нематеріальні активи. Цінність нематеріальних активів визначається майбутньою економічною вигодою, яку вони можуть принести. Вони є важливим інструментом для комерційної оцінки результатів інтелектуальної діяльності підприємства. Для здійснення господарської діяльності суб'єкти підприємництва повинні мати майно, яке належало б їм на правах володіння чи власності. Таке майно відображається в балансі (Звіті про фінансовий стан), як його активи. Економічні ресурси підприємства у формі сукупних майнових цінностей використовуються в господарській діяльності підприємств для отримання прибутку.

Нематеріальні активи виступають однією з невід'ємних складових основних засобів суб'єкта господарювання, та характеризують активи, які не мають речової форми, але приймають участь в господарській діяльності і, відповідно, приносять прибуток підприємству. Потреба в них визначається, виходячи з технології здійснення операційного процесу, що використовується на конкретному підприємстві.

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку щодо формування інформації про нематеріальні активи і розкриття інформації про них у фінансовій звітності визначаються П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» та П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств». Їх загальна структура наведена на рис. 1.1.

В країнах Європи облік нематеріальних активів та розкриття їх у фінансових звітах визначаються Міжнародним Стандартом Бухгалтерського Обліку (МСБО) 38 «Нематеріальні активи».



Рис. 1.1. Характеристика П(С) БО 8 «Нематеріальні активи» [83, с.10]

Європейський вибір України потребує від неї приведення бухгалтерського законодавства та облікового процесу до бухгалтерських норм та принципів Європейського співтовариства. Відомо, що в економічно розвинених країнах нематеріальні активи відіграють значну роль у господарській діяльності підприємств. У нашій державі впровадження нематеріальних активів у процес виробництва тільки розпочинається.

Зауважимо, що в сучасній вітчизняній бухгалтерській науці склалося



неправильне розуміння категорії «нематеріальні активи». Це призвело до того, що в П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» та в Плані рахунків наведено об'єкти, які насправді такими не є. Згідно П(С)БО 8 нематеріальні активи – це немонетарний актив, який не має матеріальної форми, може бути ідентифікований, тобто відокремлений від підприємства, та утримується 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.[83, с. 9]

Виходячи з визначення нематеріального активу, можна виділити такі його критерії:

- 1) немонетарний актив;
- 2) не має матеріальної форми.

Відповідно до П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств» немонетарні активи – усі активи, окрім грошових коштів, їх еквівалентів та дебіторської заборгованості в фіксованій (чи визначеній) сумі грошей.

Згідно НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» активи – ресурси, які контролює підприємство в результаті минулих подій, використання яких, як очікується, призведе до отримання економічних вигод у майбутньому [68]..

Категорії ресурсів найбільш повно розкрили Кемпбелл Р. Макконнелл та Стенлі Л. Брю [52, с. 192 ]. Вони виділили п'ять різновидів ресурсів, а саме:

- ✓ земля – «дарункові блага природи»;
- ✓ капітал – усі вироблені засоби виробництва;
- ✓ фінансовий капітал – гроші та монетарні активи;
- ✓ праця – усі фізичні та розумові здібності людей, які можна застосовувати у виробництві товарів та послуг;
- ✓ підприємницькі здібності – здатність підприємця брати на себе ініціативу, приймати основні рішення, устремління до нового, йти на ризик.

Виходить, що нематеріальний актив – це ресурс, який не може бути:

по-перше, фінансовим капіталом згідно з першим економічним критерієм з «немонетарний актив»;

по-друге, згідно з другим критерієм «не має матеріальної форми», не може бути ні землею, ні капіталом.

Отже, нематеріальний актив, це ресурс – «праця», або «усі фізичні та розумові здібності людей, які можна застосовувати у виробництві товарів та послуг», та «підприємницькі здібності».

Зазначимо, що нематеріальні активи характеризуються наступними ознаками: нематеріальні активи; не мають матеріальної форми; не можуть бути ідентифіковані; утримуються підприємством з метою використання більше одного року. (рис. 1.2).[10, с.308]

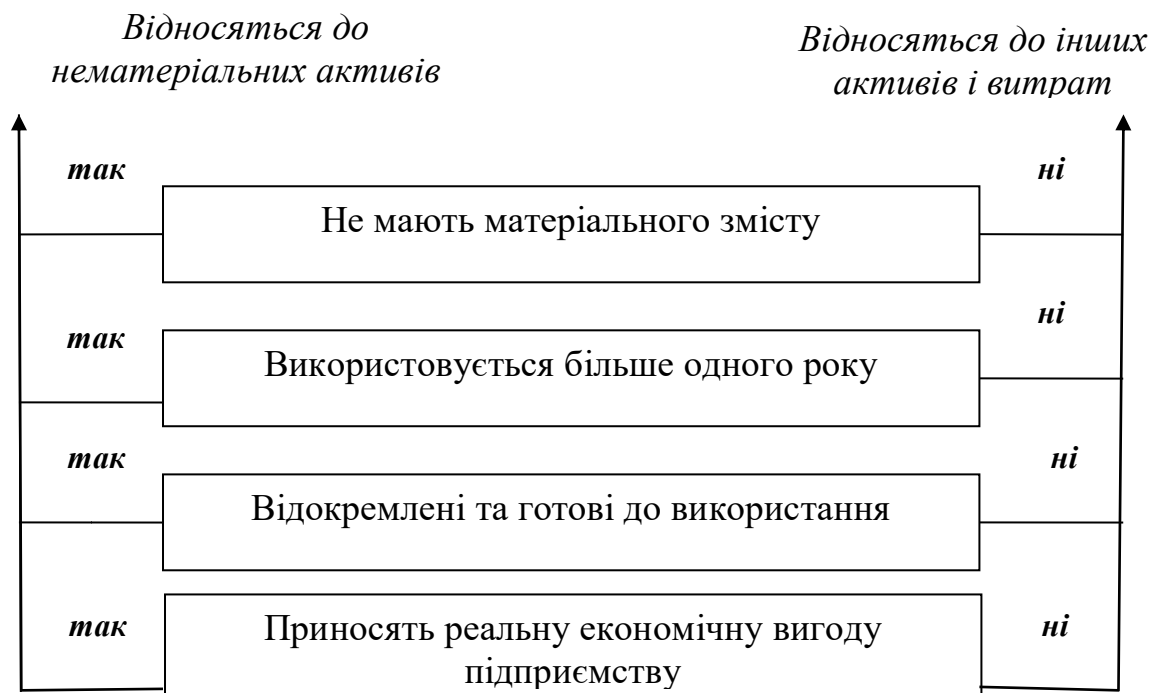


Рис.1.2. Ознаки нематеріальних активів [10,с.308]

Для правильного тлумачення даного поняття нематеріальних активів нагадаємо, що монетарні активи – це грошові кошти, а також інші активи, які мають бути отримані у фіксованій або визначеній сумі грошей, зокрема, фінансові вкладення, дебіторська заборгованість. Всі інші активи є немонетарними. До немонетарних активів належать запаси, обладнання, офісні меблі та інші активи, для яких характерна певна матеріальна форма, отже, дані активи не підпадають під визначення нематеріальних. [16,с.264]

Становлення нематеріальних активів як самостійного об'єкта обліку відобразилося, перед усім, у неоднозначності трактування самого терміна «нематеріальні активи». Існують різні підходи до визначення складу нематеріальних активів, відображення їх у балансі, списання витрат у поточному періоді або капіталізації їх в якості нематеріальних активів, визначення строку їх експлуатації.

На сьогоднішній день нормативні документи в Україні та літературні джерела містять різні тлумачення самого поняття «нематеріальні активи», які відрізняються одне від одного не тільки своїми обсягами й ступенем деталізації, але й в значній мірі не співпадають за змістом, як з економічної, так і з правової точки зору. У додатку А наведені визначення нематеріальних активів в різних літературних джерелах. Виходячи з них, під нематеріальними активами розуміють об'єкти інтелектуальної власності (1,2,4,6,7,10,12,13,15,16), в тому числі промислової (1,2,3,4,5,6,9,12,13,15,17), а також інші аналогічні права, визнані об'єктом права власності платника податку в законодавчому порядку (1,3,4,6,9,10,13,14), в тому числі права користування (3,5,6,7,8,10,11,13,16), які мають грошову оцінку (8,12) та використовуються протягом тривалого періоду часу й приносять доход (1,3,4,8,10,13); або витрати (3,13), довгострокові вкладення, інвестиції(4) в нематеріальні об'єкти, що належать суб'єкту господарювання на правах власності; або умовну вартість (2,10,14,15,16) таких об'єктів. Неважко помітити, що перелічені вище визначення мають серйозні недоліки, але в цілому можуть дати тлумачення сутності нематеріальних активів.

Підсумовуючи вищесказане, наведемо найбільш повне, на наш погляд, визначення нематеріальних активів. А саме: нематеріальні активи – це об'єкти права інтелектуальної та промислової власності, інші аналогічні права, які визначені законодавством, що належать підприємству, використовуються протягом тривалого періоду часу, приносить доход і мають грошову оцінку, а також високий вплив на фінансовий ризик.

Поняття, характеристика, види, а також проблеми ідентифікації

(визнання) нематеріальних активів розглядаються в деяких працях вчених-економістів, проте дане питання є мало вивченим на сьогоднішній день. Питома вага нематеріальних активів у структурі необоротних активів є низька, хоча в дійсності вони мають місце на підприємствах і не зафіксовані. Ігнорування в обліку нематеріальних активів може знецінити важливу інформацію про підприємство, його діяльність та справжню вартість у випадку ліквідації. Нематеріальні активи є складним і неоднозначним поняттям для світової практики. Вимоги, що пред'являються до обліку нематеріальних активів в нашій країні, стають все більш конкретними, про що свідчить прийняття П(С)БО 8 «Нематеріальні активи». У сфері застосування міжнародних стандартів бухгалтерського обліку порядок обліку нематеріальних активів визначений стандартом 38 «Нематеріальні активи». Оскільки, національні стандарти бухгалтерського обліку розроблялись з урахуванням міжнародних, саме тому П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» має ряд спільних моментів з МСБО 38 «Нематеріальні активи». [86] Однак поряд з подібними рисами можна виділити й наступні відмінності, це відображено в додатку Б.

Як зазначалось вище, 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.

Проаналізуємо визнання нематеріальних активів в зарубіжній практиці – критерії його визнання встановлено МСБО 38, згідно якого нематеріальним активом є немонетарний актив, який: не має фізичної субстанції може бути ідентифікований; утримується підприємством для виробництва або постачання товарів (послуг), для передавання в оренду іншим особам або для адміністративних цілей.

Це визначення потребує пояснення, оскільки є доволі складним. По-перше, і слід з'ясувати, що таке немонетарний актив.

Монетарними активами є грошові кошти, а також інші активи, які мають бути: отримані у фіксованій або визначеній сумі грошей. Усі інші активи є немонетарними. До них належать запаси, устаткування, меблі тощо, але вони не є нематеріальними активами, оскільки мають певну; фізичну субстанцію. Особливістю нематеріальних активів є відсутність такої субстанції.

Типовими прикладами таких активів є ліцензії, товарні знаки, патенти, комп'ютерне програмне забезпечення, авторські права тощо.

Більша частина нематеріальних активів має певний матеріальний носій. Наприклад, USB-флеш-накопичувач є матеріальним носієм програмного комп'ютерного забезпечення, а на папері міститься угода про авторські права на це ПЗ. Проте фізична субстанція в цьому разі є вторинною щодо нематеріального компоненту – інформації. На відміну, коли первинним є матеріальний елемент, об'єкт слід обліковувати у складі основних засобів.

Наприклад, програмне забезпечення верстата, яким керує комп'ютер, є невід'ємною частиною пов'язаного з ним апаратного забезпечення та

обліковується у складі основних засобів.

Можливість ідентифікації завжди існує, якщо актив є відокремлюваним. Згідно з МСБО 38 відокремлюваним є актив, який підприємство може орендувати, продати, обміняти чи розподілити конкретні майбутні економічні вигоди, пов'язані з активом, без втрати майбутніх економічних вигод, що надходять від інших активів, використовуваних у тій самій діяльності, яка приносить дохід.

Проте відокремлюваність не є обов'язковою умовою ідентифікації активу, оскільки існують інші способи ідентифікації.

Зокрема, наявність юридичного права може допомогти підприємству ідентифікувати актив, придбаний або створений разом з іншими активами.

Нарешті актив можна ідентифікувати, якщо підприємство має можливість виділити майбутні економічні вигоди, отримувані від активу, серед загальних економічних вигод, що генерує цей актив разом з іншими активами.

Отже, ідентифікований нематеріальний актив відрізняється від гудвілу, який виникає в результаті об'єднання підприємств.

Гудвіл відображає платіж, який здійснив покупець підприємства в очікуванні майбутніх економічних вигод від його діяльності. Купуючи діючу крамницю, розташовану в центрі міста, що гарантує новому власникові більший потік покупців порівняно з іншими торговими точками, покупець мусить заплатити ціну, яка перевищує балансову вартість чистих активів виставленого на продаж підприємства, тому що очікує в майбутньому отримати певні економічні вигоди.

Купуючи діюче підприємство з багаторічними діловими зв'язками, широко розрекламованою діяльністю або стабільними ринками збуту (що дає змогу новому власникові тривалий час не турбуватися про рекламу і налагодження нових зв'язків), покупець також готовий заплатити відповідну ціну за придбання вигоди.

Вигідною покупкою можна також вважати навіть не розрекламовану і

не дуже зручно розташовану фірму, якщо вона має штат, укомплектований високопрофесійними, висококваліфікованими фахівцями. За такі переваги із задоволенням платять. Таким чином, гудвіл – це та частка майбутніх прибутків, яка, так би мовити, «за законами совісті» має належати ще попередньому власникові, незважаючи на те, що їх отримуватиме вже його наступник. Відшкодовуючи продавцеві вартість гудвілу, покупець ніби наперед віддає цю частку, сподіваючись, в свою чергу, на повернення цих коштів у майбутньому разом з новими прибутками, тобто на капіталізацію цих витрат.

Однак при всій очевидності вигод від придбання «розкрученого» підприємства виникає запитання: скільки коштують ці вигоди? Адже не кожний покупець готовий без зайвих торгів викласти суму, яку з нього вимагають. Цю ціну потрібно обґрунтувати, щоб покупець був впевненим в реальному поверненні коштів, які він має намір викласти при придбанні підприємства.

Гудвіл виникає лише тоді, коли підприємство-покупець в обмін на сплачені попередньому власникові гроші зараховує на свій баланс всі активи, якими до цього часу володіло підприємство продавця – тобто коли відбувається, так би мовити, злиття двох підприємств в єдиний баланс.

Якщо підприємство має значну клієнтуру, й зручне місце розташування, однак не відбувається факту його продажу як цілісного майнового комплексу, говорити про виникнення гудвілу неможливо. Гудвіл виникає лише тоді, коли існує факт понесення витрат на його придбання.

Гудвіл на відміну від інших активів не можна продати, обміняти або здати в оренду. Також не можна окремо виділити майбутні економічні вигоди, які підприємство очікує отримати від гудвілу. Таким чином, МСБО 38 «Нематеріальні активи» стосується лише ідентифікованих нематеріальних активів.

Для того, щоб будь-який об'єкт був визнаний в бухгалтерському обліку нематеріальним, необхідно, щоб підприємство мало:

- ✓ намір, технічну можливість та ресурси для доведення нематеріального активу до стану, у якому він придатний для реалізації або використання;
- ✓ можливість отримання майбутніх економічних вигод від реалізації або використання нематеріального активу; інформацію для достовірного визначення витрат; пов'язаних з розробкою нематеріального активу;
- ✓ інформацію для достовірного визначення витрат, пов'язаних з розробкою нематеріального активу.[23, с. 202]

Оскільки, нематеріальні активи «безтілесні» за своєю природою, то важливим критерієм віднесення того чи іншого об'єкту до, даної категорії майна є також його відокремленість. 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 та не можуть бути використані без нього.

Якщо нематеріальні активи перестають відповідати цим критеріям, то всі витрати, які були понесені у зв'язку з його придбанням чи створенням, визнаються як витрати звітного періоду, протягом якого вони були здійснені без визнання їх у майбутньому нематеріальними активами.

Згідно П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» не визнаються активами, а відносяться до складу витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені:

- ✓ 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 (гудвіл), вартість видань.

Під дослідженнями розуміються заплановані підприємством дослідження, які проводяться ним вперше з метою отримання і розуміння



нових наукових і технічних знань.

Відповідно до п.4 П(С)БО 8, розробка – це застосування підприємством результатів досліджень та інших знань для планування і проектування нових або значно вдосконалених матеріалів, приладів, продуктів, процесів або послуг до початку їх серійного виробництва чи використання.[86, с. 10]

Вартість нематеріального активу, одержаного в результаті розробки, складається із витрат, пов'язаних з розробкою, тобто застосуванням підприємством результатів досліджень нематеріального активу, а не затрат на самі дослідження.

Затрати на дослідження відносяться до складу витрат, оскільки метою проведення досліджень є отримання конкретних результатів.

До витрат на дослідження і розробку включаються:

- ✓ витрати на заробітну плату та інші виплати працівникам, зайнятим розробками;
- ✓ затрати на матеріали і послуги, пов'язані з проведенням розробок;
- ✓ амортизація основних засобів у межах їх використання в розробках;
- ✓ накладні витрати, пов'язані з розробками, крім адміністративних витрат;
- ✓ інші витрати (наприклад, амортизація патентів, ліцензій під час виконання розробок).

Щодо гудвілу, то відповідно до П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств» – це перевищення вартості придбання над часткою покупця у справедливій вартості придбаних ідентифікованих активів та зобов'язань на дату придбання.

## 1.2. Оцінка та класифікація нематеріальних активів

Оцінка нематеріальних активів залежить від захисту юридичного характеру; а також факторів, пов'язаних із споживчою вартістю нематеріальних активів. Нематеріальні активи підприємства можуть оцінюватись за такими ж видами вартості, що й інше майно: первісною, балансовою, відновною, ринковою, заставною, інвестиційною, страховою вартістю для оподаткування.

Придбані (створені) нематеріальні активи зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю, процес формування якої залежить від способу надходження нематеріального активу (рис. 1.3).

При оцінці промислової нерухомості пропонується оцінювати наступні види інтелектуальної власності: відкриття, винаходи, патенти, авторські свідоцтва, науково-технічні розробки, нові технології, ноу-хау, товарні знаки, фірмові назви. Найбільш складною є оцінка науково-технічних розробок, технологій і ноу-хау, оскільки вони, порівняно з відкриттями, винаходами, патентами, не є зареєстрованим продуктом інтелектуальної власності.

Нематеріальні активи оцінюються умовно. Але ґрунтується ця оцінка на реальних витратах щодо їх придбання або створення. На рахунку бухгалтерському обліку відображаються тільки витрати на нематеріальні активи, вартість активів, а не об'єкти. Вартість нематеріального об'єкту може також визначатись вигодою від його застосування.

Первісна вартість нематеріальних активів збільшується на суму витрат, пов'язаних з удосконаленням цих нематеріальних активів і підвищенням їх можливостей та терміну використання, які будуть сприяти збільшенню первісне очікуваних майбутніх економічних вигод.

Наприклад, юридичне оформлення права власності на нематеріальний актив є необхідним етапом для його подальшого використання та отримання майбутніх економічних вигод. Тому витрати на юридичні послуги повинні бути враховані у первісній вартості зазначеного нематеріального активу.

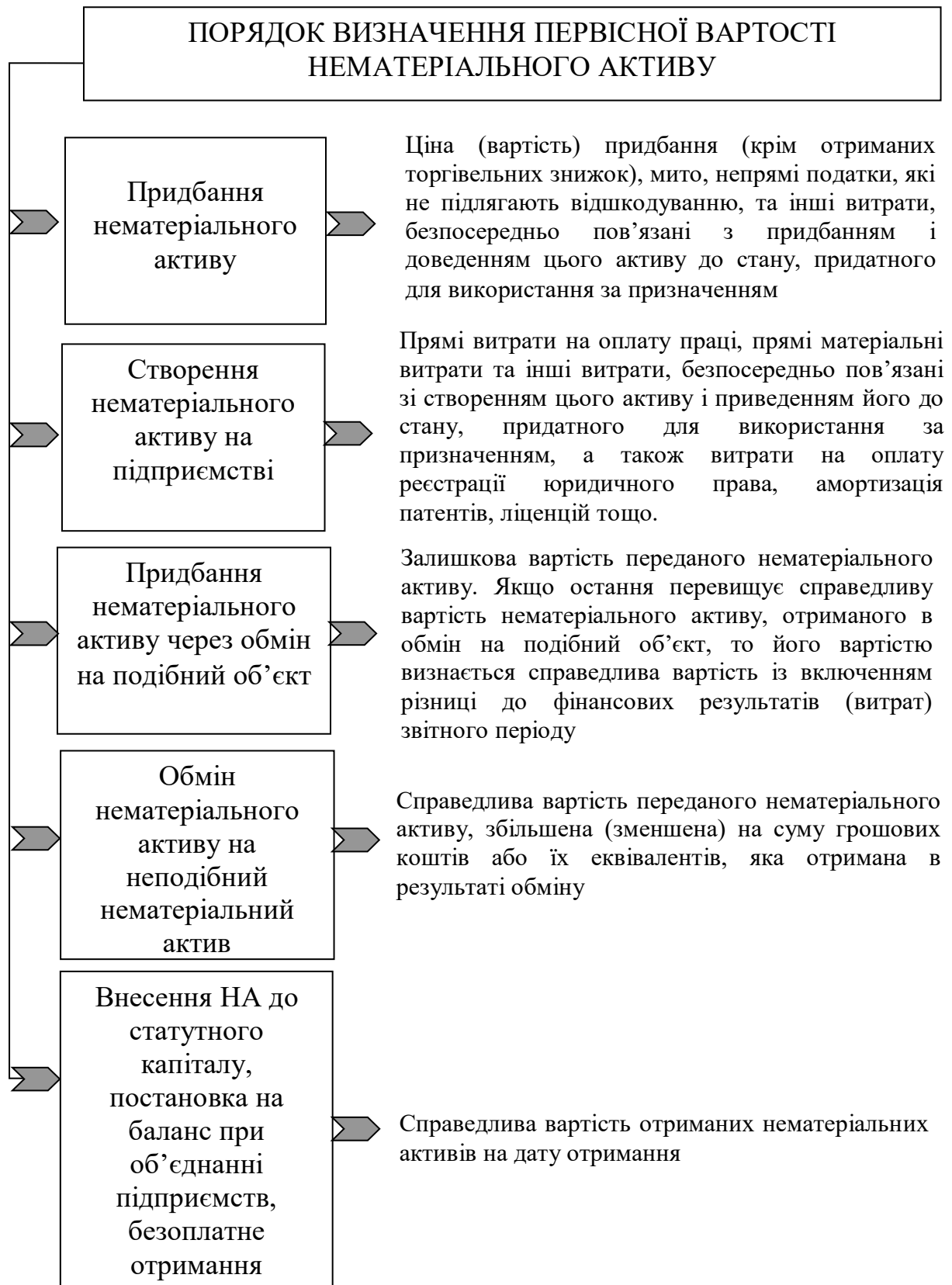


Рис. 1.3. Формування первісної вартості нематеріальних активів[10,с. 315]

Ті ж затрати, які дозволяють отримати тільки первісне визначені майбутні економічні вигоди (і не більше того) та підтримують об'єкт

нематеріальних активів у придатному для використання стані, включаються до складу витрат того періоду, у якому такі затрати були понесені.

Також не включають до первісної вартості витрати на оплату відсотків за користування кредитом, який був використаний на придбання або створення нематеріального активу.

Згідно з П(С)БО 8 витрати на дослідження не визнаються активом, а відображаються у складі витрат того звітного періоду, у якому вони були здійснені.

Розподіл накладних витрат здійснюється згідно П(С)БО 16 «Витрати».

Окремим моментом є оцінка гудвілу. Існують три способи визначення вартості гудвілу, тобто ціни, яку покупець має заплатити понад балансову вартість чистих активів підприємства.

Перший спосіб – це визначити ринкову вартість чистих активів.

Наприклад, ринкова вартість чистих активів становить 6,5 млн. грн., тим часом як балансова вартість цих активів - 5,0 млн. грн. Отже, різниця – 1,5 млн. грн. – і буде гудвілом.

Даний спосіб визначення вартості є досить складним, оскільки, іноді дуже важко визначити, які саме об'єкти активів відносяться до чистих, адже вартість чистих активів визначається тільки загальною, підсумковою величиною і дорівнює сумі власного капіталу (активи мінус зобов'язання). Щоб довідатись, з яких саме конкретних одиниць активів складається ця підсумкова сума, необхідно провести інвентаризацію, в результаті якої можна отримати розгорнуті дані за всіма активами, після придбання яких у підприємства не залишилось зобов'язань. Інакше кажучи, щоб визначити ринкову вартість чистих активів, потрібно знати балансову вартість кожного об'єкта, що входить до складу цих активів.

Другий спосіб полягає у виявленні спроможності підприємства приносити більші прибутки порівняно з іншими підприємствами, які працюють у цій галузі. Однак для цього потрібно мати статистичні дані про інші аналогічні підприємства або дані публічних фінансових звітів таких

підприємств, які мають приблизно однакові обсяги виробництва.

За даним способом порівнюють середньорічний прибуток підприємства, яке продається, і такий же (за ті роки) прибуток, визначений як середній прибуток інших підприємств, що працюють у тій же галузі. Якщо з'ясується, що прибуток цього підприємства перевищує середньо галузевий, то сума такого перевищення, помножена на кількість років, протягом яких новий власник сподівається отримати бодай такі ж самі (але не нижчі) прибутки, і буде становити вартість гудвілу.

Кількість років при цьому визначається, як правило, приблизно – з терміну, протягом якого можна розрахувати, що набута ділова репутація буде працювати на нового власника за інерцією. Цей відрізок часу є терміном корисного використання гудвілу.

За третім способом вартість гудвілу визначається шляхом ділення суми перевищення прибутку підприємства над прибутком, визначеним як середній у галузі, на середню норму прибутку (норма прибутку – це виражена в процентах частка прибутку в ціні товару).

Наведемо приклад. Перевищення прибутку підприємства над середньо галузевим показником прибутку – 30,0 тис. грн., середня норма прибутку – 5%, - вартість гудвілу становитиме 600 тис. грн. (30 тис. грн.: 0,05). Цей спосіб дає відповідь на запитання, яку суму грошей потрібно вкласти при купівлі підприємства, здатного постійно приносити прибутки, які перевищують аналогічний показник, взятий в середньому по галузі. Це той випадок, коли термін корисного використання гудвілу важко спрогнозувати. Однак, за П(С)БО 19 цей термін не повинен перевищувати 20 років.

Як зазначалось вище, різниця між вартістю придбання і часткою покупця у справедливій вартості ідентифікованих активів і зобов'язань підприємства, що придбається, може бути як позитивною, так і негативною.

Якщо зазначена різниця носить позитивний характер, то виникає позитивний гудвіл, і навпаки – негативний гудвіл. Тобто гудвіл – це актив, а

негативний гудвіл – це контрактив.

Зауважимо, гудвіл – це актив, який, так само, як і інші активи, не може приносити користь вічно. Витрати на його придбання здійснюються через капітальні вкладення, які повинні знову капіталізуватись, а не враховуватись як баласт на балансі підприємства.[16, с. 274]

Через певний час він перестане відповідати критеріям активу, і власник, який його придбав, починає «заробляти» вже новий гудвіл, який не може бути відображений на балансі через відсутність факту понесення витрат на його придбання. Отже, П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств» п.16 по гудвілу амортизація не нараховується.

Щодо негативного гудвілу, то з часом він теж зникає, перетворюючись на дохід. Це перетворення поступове, у міру корисного використання придбаних активів (наприклад, вигідного продажу тих активів, які вважались неліквідами) відображається за дебетом рахунку «Негативний гудвіл» і кредиту рахунку «Інші доходи».

Відповідно до П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств» вартість негативного гудвілу визнається доходом залежно від того, прогнозується діяльність придбаного підприємства в майбутньому зі збитками чи без них. При цьому вартість негативного гудвілу на дату балансу відображається в Балансі (Звіті про фінансовий стан) у статті «Інші необоротні активи» від'ємною величиною.

У випадку якщо діяльність підприємства прогнозується з обчислюваними збитками в майбутньому, то вартість негативного гудвілу визнається доходом рівномірно протягом періоду виникнення таких збитків. Якщо діяльність придбаного підприємства прогнозується в майбутньому без збитків, то вартість негативного гудвілу визнається доходом:

- а) у сумі, що не перевищує справедливої вартості придбаних немонетарних активів, – рівномірно протягом періоду терміну корисного використання (амортизації) придбаних необоротних активів, що залишився;
- б) у сумі, що перевищує справедливую вартість придбаних

немонетарних активів, – у період придбання.

Якщо гудвіл на кінець року не відповідає ознакам активу, тоді він списується з включенням залишкової вартості у витрати.

До нематеріальних активів при відповідних умовах можуть бути віднесені права, пов'язані з об'єктами власності (промислової власності), іншими об'єктами інтелектуальної власності, права користування землею та іншими природними ресурсами, інші монопольні права та привілеї. Такі права виникають, як правило, з охоронних патентів та свідоцтв або договорів (авторських, виключних ліцензійних тощо). Промислова власність включає результати творчої діяльності в сфері виробництва, що створюються та використовуються переважно з метою отримання прибутку, витвори, промислові зразки, товарні знаки та, знаки-обслуговування, фірмові найменування, ноу-хау тощо. Серед інших об'єктів інтелектуальної власності програми для ЕОМ, бази даних, топології інтегральних мікросхем, літературні, аудіовізуальні та інші витвори.

Для цілей бухгалтерського обліку П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» передбачено поділ нематеріальних активів на декілька груп, розглянемо детальніше групи нематеріальних активів (див. рис. 1.4).

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.

Товарні знаки і торгові марки – це зареєстровані символи, знаки, слова,

речення, які дають власнику право виділяти або ідентифікувати певне підприємство, продукт чи послугу.



Рис. 1.4. Класифікація нематеріальних активів [10,с.310]



Право власності на знаки для товарів й послуг засвідчується свідоцтвом, яке аналогічне патенту і для бухгалтера буде первинним документом для оприбуткування нематеріальних активів. Термін дії свідоцтва на знак, виданого Держпатентом, становить 10 років. За клопотанням власника знаку, поданого протягом останнього року дії свідоцтва, термін його дії може бути продовжено кожного разу на 10 років.

Фірмова назва найменування юридичної особи. Згідно із Законом про підприємства обов'язковим реквізитом підприємства є його найменування, в якому відповідно до статі 9 цього Закону визначаються вид, організаційна форма підприємства та інші ознаки, котрі його індивідуалізують, тобто відрізняють від іншого підприємства.

Право на корисні моделі. Об'єктом корисної моделі може бути конструктивне виконання пристрою. Право власності на корисну модель засвідчується патентом, термін дії якого становить 5 років від дати подання заявки до Держпатенту. При цьому, на відміну від патенту на промисловий зразок, існує можливість продовження терміну дії патенту, але не більше ніж на 3 роки.

Право на промислові зразки – виключні привілеї на використання художньо-конструкторських рішень (дизайн), що визначають зовнішній вигляд продукції. Право власності на промисловий зразок засвідчується патентом, що видається Держпатентом на 10 років. Термін дії патенту може бути продовжено за клопотання власника патенту, але не більше ніж на 5 років.

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. Ноу-хау – це сукупність технічних, технологічних, управлінських, комерційних та інших знань, оформлених у вигляді технічної документації, опису, накопиченого виробничого досвіду, які виступають

предметом інновацій, але не запатентованих.

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.

Не кожен комп'ютерну програму можна вважати нематеріальним активом. Якщо з придбанням комп'ютерної програми купується й частина авторських прав (наприклад, на розповсюдження, тиражування), то в такому разі вона зараховується на баланс як нематеріальний актив. Якщо ж примірник комп'ютерної програми придбано для внутрішнього використання і вона не може бути використана для отримання прибутку, не порушивши при цьому Закону про авторські права, то така програма списується на витрати підприємства

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.

Виникнення права власності на винаходи і корисні моделі регулюються Законом України «Про охорону прав на винаходи і корисні моделі» №3687, як зазначено в законі винахід – це результат творчої діяльності людини в будь-якій галузі технології. Об'єктом винаходу може бути продукт, (пристрій, речовина, штам мікроорганізму, культура клітини рослини і тварини), спосіб. Право власності на винахід засвідчується патентом, який видається Державним комітетом України з питань інтелектуальної власності (Держпатент). Термін дії патенту на винахід становить 20 років від дати

подання заявки до Держпатенту.

Для бухгалтерського обліку патент – це первинний документ. На підставі нематеріальних активів, право власності на який засвідчується патентом, буде оприбутковано на балансі підприємства.

Власник патенту на винахід, корисну модель, промисловий зразок, сорт рослин, а також власник свідоцтва мають право передавати будь-якому громадянину або юридичній особі повністю або частково права, що надаються патентом (свідоцтвом), на підставі ліцензійного договору. Згідно з цим договором власник патенту або свідоцтва (ліцензіар) передає права (виключні або невиключні) на використання об'єкта патентування іншій особі (ліцензіату), який бере на себе зобов'язання вносити ліцензіару платежі та здійснювати інші дії, передбачені договором.

Договір про передачу права на патент і ліцензійний договір мають бути зареєстровані в Держпатенті України. Без реєстрації вони вважаються недійсними.

Ліцензія для ліцензіата буде визнаватися як нематеріальні активи. При цьому слід розрізняти виключну і невиключну ліцензію.

Виключна ліцензія – передача власником патенту або його правонаступником (ліцензіаром) права на використання об'єкта патентування будь-якій особі (ліцензіату), включаючи право продажу ліцензій третім особам.

Невиключна ліцензія – передача власником патенту або його правонаступником права на використання об'єкта патентування будь-якій особі, за винятком права продажу ліцензій на цей сорт третім особам.

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. Іншими словами, гудвіл – це різниця між ринковою вартістю підприємства як цілісного майнового комплексу та його балансовою вартістю, яка утворилась у зв'язку з можливістю отримання більш високого рівня прибутку за рахунок

використання більш ефективної системи управління, домінуючої позиції на товарному ринку, застосування нових технологій тощо.

Таким чином, в загальному вигляді нематеріальні активи представляють собою сукупність необоротних об'єктів довгострокового (більше 12 місяців) використання, які не мають матеріально-речової форми.

В даний час серйозну практичну і теоретичну проблему становить класифікація об'єктів за групами нематеріальних активів, а також початкове визнання об'єкта нематеріальним активом. Труднощі ідентифікації супроводжуються і додатковими проблемами обліку операцій з об'єктами, які можуть бути визнані нематеріальними активами, зокрема, з урахуванням витрат на утримання об'єктів в робочому стані, обчисленням та обліком амортизації тощо.

Результатом фізичних і розумових здібностей людини, який не має матеріальної форми та може бути застосований у виробництві товарів і послуг, є інтелектуальний продукт.

Інтелектуальний продукт після його державної реєстрації стає інтелектуальною власністю, на яку у фізичних та юридичних осіб виникають права власності, що підтверджується документом про реєстрацію (патентом, свідоцтвом, ліцензією на право використання) відповідно до чинного законодавства.

У Цивільному кодексі України зазначено, що до об'єктів права інтелектуальної власності належать: літературні та художні твори; комп'ютерні програми; компіляції даних (бази даних); виконання; фонограми, відеограми, передачі (програми) організацій мовлення; наукові відкриття; винаходи, корисні моделі, промислові зразки; компоновання (топографії) інтегральних мікросхем; раціоналізаторські пропозиції; сорти рослин; породи тварин; комерційні (фірмові) найменування, торговельні марки (знаки для товарів і послуг), географічні зазначення; комерційні таємниці.

З вище наведеного можна дійти висновку, що до нематеріальних

активів належать тільки об'єкти інтелектуальної власності.

Проте якщо уважно розглянути в Плані рахунків рахунок 12 «Нематеріальні активи», його субрахунки та їх зміст, наведений у П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», то можна побачити, що тут наведено об'єкти, які не можуть бути нематеріальними активами. Перелічимо всі ці субрахунки та серед них курсивом (похилим шрифтом) виділимо рахунки й об'єкти, які, на нашу думку, помилково включено до нематеріальних активів.

Усі ці «зайві» у нематеріальних активах об'єкти можна об'єднати однією категорією – «відкладені витрати». Проаналізуємо більш докладно табл. 1.1.

Таблиця 1.1

## Класифікація нематеріальних активів

Номер субрахунку	Назва субрахунку за Планом рахунків	Зміст субрахунку за П(С)БО 8 «Нематеріальні активи»
121	Право користування природними ресурсами	Право користування надрами, іншими ресурсами природного середовища, геологічною та іншою інформацією про природне середовище та ін.
122	Право користування майном	Право користування земельною ділянкою, право користування будинком, право на оренду приміщення
123	Право на знаки для товарів та послуг	Товарні знаки, торгові марки, фірмові найменування
124	Права на об'єкти промислової власності	Право на винахід, корисну модель, промисловий зразок, сорт рослини, ноу-хау, захист від недобросовісної конкуренції
125	Авторські та суміжні з ними права	Право на літературні та музичні твори, програми для ЕОМ, бази даних
126	Незавершені капітальні інвестиції в нематеріальні активи	
127	Інші нематеріальні активи	Право на здійснення діяльності, використання економічних та інших привілеїв

1) Право користування природними ресурсами (субрахунок 121) У Цивільному кодексі зазначено: земля, її надра, атмосферне повітря, водні та інші природні ресурси, які знаходяться в межах території України, природні ресурси її континентального шельфу... є об'єктами права власності українського народу (п.1, ст.324). Однак «від імені українського народу право власності здійснюють органи державної влади та органи місцевого самоврядування в межах, встановлених Конституцією України» (п.2, ст.324).

Звісно, що природні ресурси – матеріальний об'єкт, а право користування ними – це лише дозвіл органів державної влади (ліцензія чи рішення органів державної влади), який сам по собі не може бути використаний у виробництві, торгівлі, в адміністративних цілях чи для надання в оренду іншим особам, тому не може бути активом. Проте для того, щоб отримати такий дозвіл користуватися природними ресурсами, потрібно сплатити державне мито або вартість ліцензії, тобто понести певні витрати, які в майбутньому, можливо, принесуть прибуток, а можливо й ні. Ці витрати, на нашу думку, в бухгалтерському обліку слід відображувати не як нематеріальний актив, а як витрати майбутніх періодів на рахунок 39 «Витрати майбутніх періодів». Так, потрібно враховувати вартість придбання права користування природними ресурсами через рахунки в банках або готівкою. А от порядок списання цих витрат доцільно встановити законодавчим актом [34, с. 624]

Інша річ, коли йдеться про право користування геологічною та іншою інформацією про природне середовище. У підприємства може бути потреба утримувати об'єкт в активах лише тоді, якщо він має комерційну цінність. Однак якщо цей об'єкт – інформація, то вона має, комерційну цінність тільки за умови, якщо доступ до неї обмежений, тобто вона не розголошена та є таємницею. Тому право користування геологічною та іншою інформацією про природне середовище можна враховувати як комерційну таємницю. У свою чергу, комерційна таємниця згідно з чинним

законодавством є об'єктом інтелектуальної власності, тобто може бути нематеріальним активом.

2) Право користування майном (субрахунок 122). Наймодавець передає наймачеві у користування майно за плату на певний строк за договором найму (оренди). Право користування чужим майном (сервітут) може бути встановлене щодо земельної ділянки, інших природних ресурсів (земельний сервітут) або іншого нерухомого майна і виникає з моменту державної реєстрації договору про встановлення сервітуту.

Проте «право» само по собі не є ресурсом ні капітальним, ні трудовим, ні природним, і тому не може бути активом. Право користування – це лише документ, що підтверджує можливість використання об'єктів, і сама можливість не спроможна виробляти будь-яке благо.

У деяких випадках, установлених законодавством, для того щоб отримати право орендувати майно, потрібно сплатити державне мито за реєстрацію договору оренди. Звісно, що економічні вигоди від витрат на право користування майном очікуються в майбутньому, тому вони мають займати в бухгалтерському обліку таке саме місце, як і витрати на право користування природними ресурсами.

3) Захист від недобросовісної конкуренції (один з об'єктів субрахунку 124). Недобросовісна конкуренція – це неправомірне використання фірмового найменування, знаку для товарів і послуг або будь-якого маркування, а також неправомірне копіювання форми, упаковки, зовнішнього оформлення, копіювання, пряме відтворення товару іншого підприємця, самочинне використання його ім'я; навмисне поширення неправильних або неточних свідчень, які можуть завдати шкоди діловій репутації або майновим інтересам іншого підприємця; отримання, використання, розповсюдження комерційної таємниці, а також конфіденційної інформації з метою спричинення шкоди діловій репутації чи майну іншого підприємця; замовлення, виготовлення, розміщення чи розповсюдження юридичними чи фізичними особами реклами, що не

відповідає вимогам чинного законодавства України та може завдати шкоду громадянам, організаціям чи державі. Захист від недобросовісної конкуренції може здійснюватися через судові органи [45, с.16].

З позиції бухгалтерського обліку захист прав підприємства через судові органи – це грошові витрати на судочинство, які здійснюються з метою припинення недобросовісних дій конкурентів, що в майбутньому можуть призвести до зменшення прибутку фірми. Проте гроші – монетарний актив, тому не можуть бути нематеріальним активом, оскільки це ці грошові витрати на забезпечення майбутніх прибутків підприємства (хоча повної впевненості в абсолютному забезпеченні вони не надають), то вони також є витратами майбутніх періодів (відкладені витрати).

4) Незавершені капітальні інвестиції в нематеріальні активи (субрахунок 126) Яким має бути зміст цього субрахунку, для нас залишається загадкою, оскільки витрати на виготовлення нематеріальних активів акумулюються на дебеті субрахунку 154 [46, с.27]. Тому не зрозуміло, які функції бере на себе субрахунок 126, однак цілком ясно, що це не нематеріальний актив.

5) Інші нематеріальні активи (субрахунок 127) До них віднесено «право на здійснення діяльності», «економічні та інші привілеї».

Право на здійснення діяльності дійсно потрібне, щоб мати право працювати та заробляти гроші, але воно не може бути активом, оскільки право – це не ресурс, а один з привілеїв. Тому витрати на отримання переваг чи економічних привілеїв у бухгалтерському обліку – це адміністративні витрати майбутніх періодів, такі самі як і витрати на рекламу. Завдяки всім цим відкладеним витратам підприємство в майбутньому можливо отримає прибутки. Однак активами, тобто ресурсами, вони не є, і їх потрібно виключити з нематеріальних активів.

Якщо вилучити всі ці зайві відкладені витрати, то до матеріальних активів слід віднести:

1) право на користування геологічною та іншою інформацією про



природне середовище;

2) право на знаки для товарів та послуг (товарні знаки, торгові марки, фірмові найменування);

3) право на об'єкти промислової власності (право на винахід, корисну модель, промисловий взірець, сорт рослини, ноу-хау);

4) авторські та суміжні з ними права (право на літературні та музичні твори, програми для ЕОМ, бази даних).

Дана класифікація також недосконала. Слово «право» потрібно вилучити, оскільки не права є нематеріальними активами, а самі об'єкти інтелектуальної власності. Це аналогічно тому, як у бухгалтерському обліку відображено матеріальні активи. Якщо в підприємства є основні засоби, ми пишемо «Основні засоби», а не «Право користування основними засобами».

На наш погляд, класифікація нематеріальних активів має виглядати так, як запропонував А. Бутнік-Сіверський [45, с.27], однак із змінами, виходячи з усього наведеного у таблиці (табл. 1.2).

Таблиця 1.2

#### Класифікація нематеріальних активів

Номер субрахунку	Назва субрахунку за Планом рахунків	Зміст субрахунку за П(С)БО 8 «Нематеріальні активи»
1	2	3
121	Винахід	Пристрій, речовина, культура кліток рослини, культура кліток тварини, засіб
122	Корисна модель	Конструктивне виконання пристрою
123	Промисловий взірець	Форма, малюнок, розфарбування
124	Сорт рослини	
125	Засоби індивідуалізації	Фірмові найменування, знак для товарів та послуг, вказівка географічного походження товарів
126	Об'єкти авторських та суміжних з ними прав	Літературні та художні твори, комп'ютерні програми, компіляції даних, виконання, фонограми, відеограми, організацій мовлення

1	2	3
127	Компонування (топографії) інтегральних мікросхем	
128	Раціоналізаторські пропозиції	
129	Комерційні таємниці	Геологічна та інша інформація, секрети виробництва

Ми вважаємо, що запропонована класифікація нематеріальних активів наближає бухгалтерський облік нематеріальних активів до норм та принципів Європейського співробітництва, дає можливість більш правильно відображувати в бухгалтерському обліку об'єкти інтелектуальної власності (нематеріальні активи). Доцільно на законодавчому рівні врегулювати порядок списання відкладених витрат та внести зміни у План рахунків та П(С)БО 8 «Нематеріальні активи».

### Висновки до розділу 1

1. Нематеріальні активи є особливим видом довготермінових капітальних вкладень, що не мають натурально-речової форми, але надають підприємству певні права та привілеї.

Нематеріальні активи приймаються до обліку внаслідок їх придбання або створення власними силами. Якщо нематеріальний актив створюється підприємством, то у процесі здійснення витрат слід проаналізувати можливість застосування підприємством здійснених розробок для отримання нових чи вдосконалення продукції, матеріалів, процесів.

2. У зв'язку з цим витрати на створення нематеріальних активів можна поділити на дві стадії: витрати на дослідження; витрати на розробки.

Дослідження – заплановані підприємством, які проводяться ним уперше з метою отримання нових наукових та технічних знань.

Матеріальний актив, що виникає в процесі досліджень, не повинен визнаватись підприємством. Витрати на дослідження відносяться на витрати

періоду, в якому вони були здійснені, оскільки навіть за можливості їх достовірної оцінки неможливо виявити майбутню економічну вигоду.

За вимогами П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» не визнаються активом, а підлягають відображенню у складі витрат звітного періоду:

- витрати на підготовку та перепідготовку кадрів;
- витрати на дослідження;
- витрати на рекламу і просування продукції на ринку;
- витрати на створення, реорганізацію та переміщення підприємства або його частини;
- витрати на підвищення ділової репутації підприємства.

## РОЗДІЛ 2

### МЕТОДИКА ОБЛІКУ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ ТА НАПРЯМКИ ЇЇ ВДОСКОНАЛЕННЯ

#### 2.1. Облік надходження нематеріальних активів

Надходження нематеріальних активів на підприємство може проходити різними шляхами – в результаті купівлі, безкоштовної передачі, як внесок до статутного капіталу, шляхом злиття з іншими підприємствами.

При обліку нематеріальних активів потребують вирішення проблеми, аналогічні проблемам, що виникають при обліку інших довгострокових активів:

- ⇒ визначення первісної вартості;
- ⇒ визначення строку корисного використання та способу амортизації;
- ⇒ відображення в обліку вартості таких активів, що постійно та істотно зменшуються.

Однією з найважливіших функцій бухгалтерського обліку нематеріальних активів є їх правильне документальне оформлення. Надходження й оприбуткування будь-якого об'єкту нематеріальних активів на підприємстві повинно бути підтверджено первинними документами, в яких відображається детальна характеристика об'єкту, його первісна вартість, строк корисного використання, норма зносу, підрозділ, в якому буде використовуватись об'єкт, підписи посадових осіб, які прийняли об'єкт, з додатком документів, де описується сам об'єкт нематеріальних активів або порядок його використання. Для того, щоб довести право власності на відповідний нематеріальний актив, потрібен договір купівлі-продажу, дарування, поставки або ліцензійна угода – у випадку придбання таких об'єктів. При отриманні нематеріальних активів як внеску до статутного фонду бажано зробити виписку з установчих документів. Також в обов'язковому порядку оформляється акт приймання-передачі

нематеріальних активів, який аналогічний акту приймання-передачі основних засобів (форма ОЗ-1). Слід відмітити, що у випадку придбання об'єктів нематеріальних активів, пов'язаних з обчислювальною системою, договір і акт не складаються.

Вартість нематеріальних активів, внесених акціонерами (засновниками, учасниками) до статутного фонду підприємства, визначається за згодою учасників правління. Нематеріальні активи, що вносяться засновниками в рахунок внеску до статутного фонду підприємства, оприбутковуються за договірною ціною. Якщо нематеріальні активи купуються в обмін на акції або інші активи, їх вартість визначається як ринкова вартість акцій або активів, що обмінюються, або як ринкова вартість нематеріальних активів, що отримуються, в залежності від того, що більш ймовірне. Коли купується група нематеріальних активів одночасно, то індивідуальна вартість кожного визначається пропорційно ринковій або продажній вартості конкретного виду активу.

При придбанні нематеріального активу в обмін на негрошовий актив балансова вартість першого прирівнюється до ринкової вартості негрошового активу, що обмінюється (до якої при наявності грошової доплати додається також і її розмір). Якщо вартість активу, що обмінюється, не може бути достовірно визначена, то балансова вартість нематеріального активу приймається рівною його ринковій вартості. Якщо ні вартість власне нематеріального активу, ні вартість активу, що обмінюється, не можуть бути достовірно визначені, то підприємство має право самостійно визначати балансову вартість придбаного ним нематеріального активу.

При одержанні нематеріальних активів в інших підприємств та осіб безоплатно вони оцінюються за даними сторони, яка передає такі активи, або експертним шляхом.

Власні нематеріальні активи, створені підприємством, як правило, оцінюються за їх собівартістю. Для цього всі витрати, пов'язані із створенням нематеріальних активів, за їх видами (наприклад, витрати на розробку та

реєстрацію товарного знаку) збираються на окремому рахунку бухгалтерського обліку, на якому і визначається собівартість.

Створення нематеріального активу на підприємстві можна умовно поділити на два етапи:

I етап – дослідження (наявність якого не обов'язкова, але можлива) підприємство отримує нові знання, які згодом можуть бути використані для здійснення другого-етапу – розробки. Оскільки, на цьому етапі підприємство ще не створило безпосередньо сам нематеріальний актив, а лише набуває необхідні знання для його створення, то всі витрати, понесені на цьому етапі, відносяться до складу витрат (п. 9 П(С)БО 8).

II етап – розробка НМА. Витрати, понесені на цьому етапі (прямі витрати на оплату праці, прямі матеріальні витрати, інші витрати, безпосередньо пов'язані зі створенням НМА), включаються до первісної вартості створюваного нематеріального активу.

Згідно з принципом затрат балансова вартість нематеріальних активів повинна відображатись з урахуванням затрат на їх придбання, включаючи затрати на підготовку до господарського використання. Такими є затрати на оплату придбання нематеріального активу, передачі прав власності на нього тощо. Затрати на придбання визначаються за поточною ринковою вартістю придбаного нематеріального активу або активів, обмінених на нього, в залежності від того, який з цих показників можна визначити більш достовірно. Якщо нематеріальні активи купують в процесі діяльності підприємства (наприклад, ліцензія на використання ноу-хау), то вони оцінюються за купівельною вартістю.

Нематеріальні активи, виготовлені власними силами підприємства, відображаються в обліку лише у разі відповідності наступним критеріям (рис. 2.1.)

Якщо нематеріальні активи перестають відповідати цим критеріям, то всі витрати, які були понесені у зв'язку з їх придбанням чи створенням, визнаються як витрати звітного періоду, протягом якого вони були здійснені

без визнання їх в майбутньому нематеріальними активами.



Рис. 2.1. Критерії відображення нематеріальних активів, одержаних в результаті розробки [70, с.346]

Не визнаються активом, а підлягають відображенню у складі витрат того звітного періоду, в якому 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 підприємства або його частини;

- витрати на підвищення ділової репутації підприємства.

Основні правила щодо оцінки нематеріальних активів, виходячи з різних шляхів придбання, наведені в табл. 2.1.

Таблиця 2.1

## Основні правила оцінки нематеріальних активів [66, с.347]

№ з/п	Шляхи надходження на підприємство	Оцінка нематеріальних активів
1	Придбання нематеріального активу	Нематеріальні активи зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю. Первісна вартість складається з ціни (вартості) придбання(крім отриманих торговельних знижок), мита, непрямих податків, що не підлягають відшкодуванню, та інших витрат, безпосередньо пов'язаних із придбанням такого нематеріального активу та доведення його до стану, в якому він придатний для використання за призначенням. Не включаються до первісної вартості витрати на сплату відсотків за кредит, використаний повністю або частково на придбання таких нематеріальних активів
2	Отримання нематеріального активу на виконання бартерної угоди в обмін на подібний актив	Первісна вартість такого нематеріального активу дорівнює залишковій вартості переданого нематеріального активу: якщо залишкова вартість переданого об'єкта нематеріальних активів перевищує його справедливую вартість, то первісною вартістю нематеріального активу, отриманого в обмін на подібний об'єкт, є його справедлива вартість
3	Придбання нематеріального активу в обмін на неподібний об'єкт (будь-які інші товари)	Первісна вартість дорівнює справедливій вартості переданого нематеріального активу, збільшеній (зменшеній) на суму грошових коштів або їх еквівалентів, що була передана (отримана під час обміну)
4	Внесення нематеріального активу до статутного капіталу, постановка нематеріального активу на баланс при об'єднанні підприємств, безоплатне отримання нематеріального активу	Первісна вартість дорівнює справедливій вартості отриманих нематеріальних активів



Після зарахування об'єкта нематеріальних активів на баланс підприємства передбачені випадки, за яких проводиться збільшення їх первісної (балансової) вартості:

- ✓ понесення підприємством витрат, пов'язаних з удосконаленням таких нематеріальних активів і підвищенням їх можливостей та строку використання, які сприятимуть збільшенню первісно очікуваних майбутніх економічних вигод;
- ✓ проведення до оцінки балансової вартості об'єктів нематеріальних активів.

Витрати, що здійснюються для підтримання об'єкта нематеріальних активів у придатному для використання стані та одержання первісно визначеного розміру економічних вигод від його використання, включаються до складу витрат звітного періоду.

Випадок, що найчастіше зустрічається, – це придбання програмного забезпечення. Так, наприклад, якщо придбається програмне забезпечення, розроблене безпосередньо для підприємства з переходом авторського права від розробника до підприємства, то у цьому випадку слід розглядати саме придбання НМА. У той же час у більшості випадків програмне забезпечення реалізовується на умовах ліцензії, згідно з якою підприємство придбає право використання програмного забезпечення. Наведемо витяг з такої ліцензії на програмне забезпечення «Звіт», що використовується для складання податкової звітності.

В даному випадку плату за право користування програмним забезпеченням слід розглядати в бухгалтерському і податковому обліку як роялті. Як правило, при передачі права користування програмним забезпеченням оплата здійснюється одноразово. У бухгалтерському обліку така виплата повинна бути включена до складу витрат того періоду, у якому вона була здійснена (п. 7 П(С)БО 16 «Витрати»), оскільки ці витрати неможливо прямо зв'язати з доходами певного періоду. У такому випадку неможливе застосування п. 8 П(С)БО 16, оскільки отримане право на користування програмним забезпеченням неможливо визнати активом.

Все вищесказане також справедливе й для ліцензій на здійснення господарської діяльності.

З одного боку, для них передбачена окрема група (інші нематеріальні активи), до якої, зокрема, віднесені права на проведення діяльності. Але, з іншого боку, умови видачі ліцензій не передбачають їх передачу від однієї юридичної особи до другої та вводять ряд обмежень (наприклад, деякі дають право на проведення діяльності тільки за конкретними фактичними адресами). У зазначеному випадку неможливо визнати наявність контролю над цим ресурсом і, на нашу думку, ліцензії на здійснення певних видів діяльності не можна віднести до нематеріальних активів [75, с.20].

Строк корисного використання та одиниця обліку.

При прийнятті об'єкту нематеріальних активів на облік визначають строк його строк корисної служби об'єкту корисного використання, тобто період, протягом якого він здатний приносити прибуток, вигоду підприємству.

Строк корисного використання об'єктів нематеріальних активів встановлюється розпорядчим документом керівника підприємства і може бути:

✓ зазначений в самому документі, який засвідчує відповідні права підприємства, що обліковуються як об'єкти нематеріальних активів (наприклад, в ліцензіях на здійснення видів діяльності);

✓ визначений організацією-виробником у відповідності з договором на передачу нематеріального активу і документації по його експлуатації (наприклад, по програмних продуктах);

✓ встановлений експертним шляхом (наприклад, при отриманні нематеріального активу безоплатно).

Якщо визначити важко або не можливо, то він встановлюється умовно (наприклад, для гудвілу, ноу-хау, права на товарний знак тощо), але не більше строку, встановленого П(С)БО 8 «Нематеріальні активи». Строк корисного використання об'єкта нематеріальних активів не повинен

перевищувати 20 років.

Одиницею обліку нематеріальних активів є інвентарний об'єкт, тобто сукупність прав, які виникають з одного договору, патенту, свідоцтва тощо. Основною ознакою, за якою один інвентарний об'єкт відокремлюється від іншого, служить виконання ним самостійної функції у виробництві продукції (робіт, послуг) або в управлінні.

Так як особливою ознакою нематеріальних активів є відсутність матеріальної форми, важливе значення набуває документ, що ідентифікує нематеріальні активи, тобто підтверджує існування об'єкту нематеріальних активів. Наприклад, право користування землею приймається на облік на підставі оформленої відповідно до чинного законодавства документації, що підтверджує право підприємства на земельну ділянку. Право на винахід, корисні моделі, промислові зразки підтверджується відповідними патентами та ліцензійними договорами. Підтвердження права на товарний знак є свідоцтво або договір уступки, зареєстрований належним чином. Геологічна та інша інформація про надра подається у вигляді геологічних звітів, карт та інших матеріалів.

Права на ноу-хау обліковується як об'єкти нематеріальних активів, у разі наявності наступних первинних документів, серед яких:

- 1) документи, що підтверджують факт створення цих активів, наприклад, кошториси витрат;
- 2) акти приймання-передачі для обліку введення об'єктів в експлуатацію;
- 3) положення (інструкції) про службові і комерційні таємниці;
- 4) накази про віднесення конкретних об'єктів до ноу-хау;
- 5) протоколи визначення строків корисного використання об'єктів ноу-хау.

Документальне оформлення надходження нематеріальних активів залежить від того, створені вони силами підприємства чи придбані у інших юридичних або фізичних осіб (рис 2.2.)

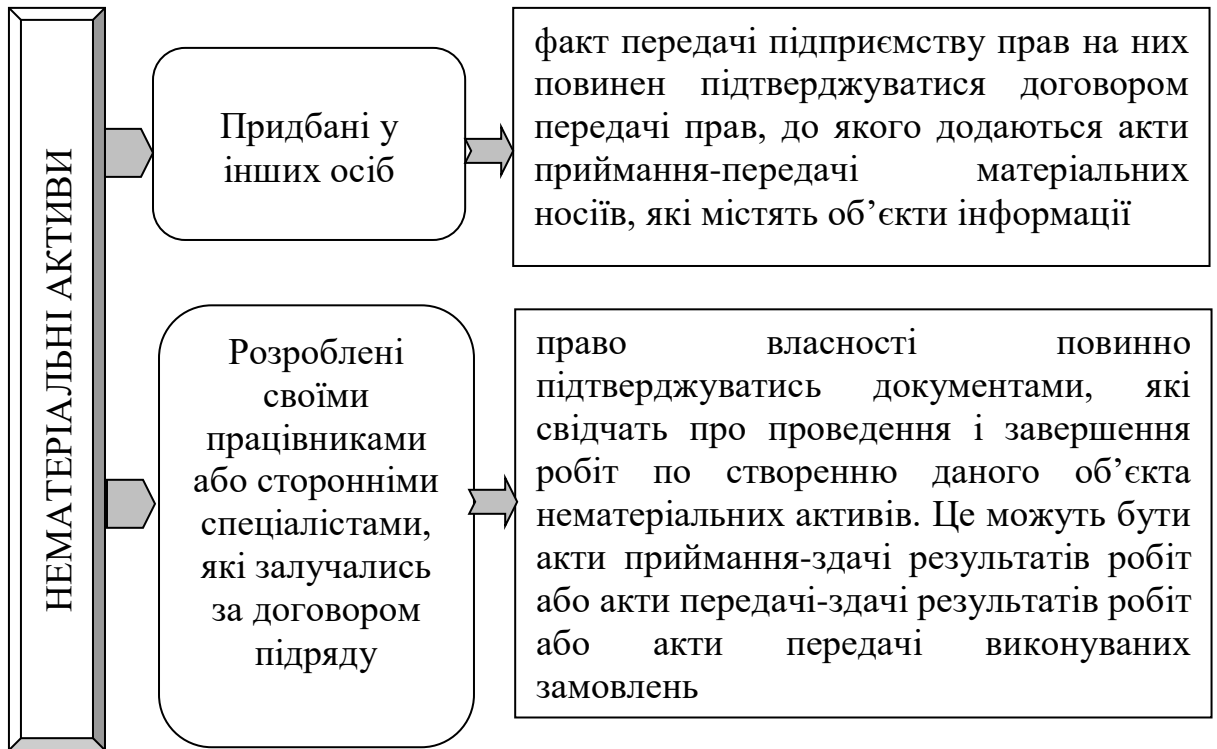


Рис. 2.2. Документальне оформлення нематеріальних активів

Відображення в бухгалтерському обліку підприємства операцій, пов'язаних з отриманням або надання права на використання об'єктів інтелектуальної власності (крім права користування найменуванням місця походження товару), здійснюється на основі укладання між правовласником і користувачем:

- ✓ ліцензійних договорів (виняткова, невиняткова, відкрита ліцензія);
- ✓ авторських договорів (про передачу виняткових, невиняткових прав на використання творів науки, літератури, мистецтва);
- ✓ договорів комерційної концесії;
- ✓ інших аналогічних договорів.

Придбання підприємством вже створених іншими юридичними і фізичними особами об'єктів виключних прав може здійснюватися на основі наступних цивільно-правових договорів:

- ✓ авторських договорів про використання твору;
- ✓ ліцензійних договорів тощо.

Важливою проблемою, яку необхідно вирішувати в процесі організації обліку нематеріальних активів, є вибір бланків форм первинних документів. Зазвичай, для ведення обліку господарських операцій щодо нематеріальних активів використовують типові міжвідомчі форми, які затверджує Держкомстат України для обліку основних засобів, Міністерством фінансів України затверджено також реєстри для ведення обліку операцій з нематеріальними активами:

- форма № ВНА-1 «Відомість обліку нематеріальних активів, нараховані амортизації (зносу) за рік» – використовується для аналітичного обліку нарахування амортизації (зносу), реєстрації надходження, вибуття, зміни вартості та інших операцій;
- відомість 4.3 аналітичного обліку нематеріальних активів – використовується для аналітичного обліку протягом звітного періоду придбання (утворення) нематеріальних активів, для відображення інформації щодо їх переоцінки, зменшення і відновлення корисності, вибуття нематеріальних активів.

Враховуючи практику ведення аналітичного обліку основних засобів, для обліку кожного об'єкту нематеріальних активів на підприємстві пропонується використовувати реєстраційну картку, зразок якої наведено в додатку В

Аналітичний облік нематеріальних активів ведеться за видами та окремими інвентарними одиницями нематеріальних активів у цілих гривнях (без копійок) у Відомості обліку нематеріальних активів (форма №ВНА-1).

В залежності від способу надходження нематеріального активу на підприємство, вони зараховуються на підставі документів, що ідентифікують ці активи, до яких додаються:

- акти приймання-передачі нематеріальних носіїв, які містять об'єкти інформації у разі придбання нематеріального активу у юридичних або фізичних осіб;
- акти здачі-приймання результатів робіт або акти передачі

виконуваних замовлень у разі створення нематеріального активу власними силами або сторонніми спеціалістами, залученими за договором підряду.

Надходження та оприбуткування будь-якого об'єкта нематеріальних активів на підприємстві потрібно підтвердити відповідним первинним документом, в якому вказуються докладна характеристика об'єкта, його первісна вартість, термін корисного використання, норма зносу (амортизації), підрозділ, в якому буде використовуватися об'єкт; підписи посадових осіб, що прийняли об'єкт, з доданням документів, в яких описується сам об'єкт нематеріальних активів або порядок його використання.

Підставою для взяття на облік нематеріальних активів можуть бути такі документи:

- патент про винахід на промисловий знак згідно із Законами України «Про охорону прав на винаходи і корисні моделі» і «Про охорону прав на промислові зразки» від 5 грудня 1993 р.;

- свідоцтво України на знак для товарів і послуг згідно із Законом України «Про охорону прав на знаки для товарів і послуг» від 15 грудня 1993р.;

- авторський договір або договір з організаціями, які управляють майновими правами авторів на колективній основі, відповідно до Закону України «Про авторське право і суміжні права» від 23 грудня 1993 р.;

- рахунки на придбання програмного забезпечення, «ноу-хау», місця на товарних або фондових біржах, майнового комплексу та розрахунку суми гудвілу по ньому;

- документи, які підтверджують витрати на створення нематеріальних активів.

Згідно з наказом Міністерства фінансів України від 22 листопада 2004 року № 732 «Про затвердження типових форм первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів» діють такі форми первинних документів з обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів:

- Акт введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів (типова форма № НА –1);
- Інвентарна картка обліку об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів (типова форма № НА –2);
- Акт вибуття (ліквідації) об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів (типова форма № НА –3);
- Інвентарний опис об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів (типова форма № НА –4). [16, с. 277]

Таким чином, Міністерство фінансів України затвердило типові форми і порядок їх застосування для первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів.

Акт введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів (типова форма № НА–1) застосовується для оформлення операцій із введення в господарський оборот і використання окремих придбаних (створених) об'єктів права інтелектуальної власності. Подібним до цього документа за призначенням є Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів (типова форма № ОЗ – 1), що застосовується для обліку основних засобів.

Інвентарна картка обліку об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів (типова форма № НА – 2) використовується для аналітичного обліку нематеріальних активів. Подібною до неї є Інвентарна картка обліку основних засобів (типова форма № ОЗ – 6), що призначена для аналітичного пооб'єктного обліку основних засобів.

Акт вибуття (ліквідації) об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів (типова форма № НА – 3) застосовується оформлення вибуття таких об'єктів при їх списанні (ліквідації). Аналогом цієї форми є Акт на списання основних засобів (типова форма № ОЗ – 3), яким оформляють списання об'єктів основних засобів.

Інвентарний опис об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів (типова форма № НА – 4) призначений для

оформлення даних інвентаризації нематеріальних активів.

До останніх нововведень існувала лише Відомість обліку нематеріальних активів, нарахованої амортизації (зносу) за формою ВНА-1, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 11 лютого 1998 р. № 30, яка призначена для аналітичного обліку наявності нематеріальних активів, і щомісячної суми їх зносу.

Отже, тепер ми маємо типові форми документів по обліку нематеріальних активів, якими будуть користуватися підприємства. Раніше для оформлення операцій з нематеріальними активами користувалися документами довільної форми.

Реєстраційні картки виписує бухгалтерія на підставі актів приймання-передачі нематеріальних активів та інших документів (свідоцтв, ліцензій тощо).

Уся сукупність реєстраційних карток повинна зберігатися в бухгалтерії у спеціальних коробках згідно з класифікацією нематеріальних активів, за окремими групами та підгрупами (класами), відповідно до підрозділів та осіб, відповідальних за їх використання.

Кожна реєстраційна картка повинна мати індивідуальний номер, який присвоює бухгалтерія. Найкраще нумерацію реєстраційних карток здійснювати за порядковою системою. Для забезпечення однозначності присвоєння карткам реєстраційних номерів необхідно завести спеціальний журнал, зразок якого подано в таблиці 2.2.

Таблиця 2.2

Зразок заповнення журналу реєстрації карток обліку нематеріальних активів

Номер картки	Назва об'єктів нематеріальних активів	Рік, місяць	Примітка
00001	Вартість права оренди складського приміщення на станції «Тернопіль»	2019, серпень	
00002	База даних «Фірми України»	2019, листопад	
00003	Гудвіл з придбання будівлі для проведення виставок-продажу товарів	2019, грудень	



На ТзОВ «Тернопільському машинобудівному заводі» облік ведеться комп'ютеризовано, журнал обліку реєстраційних карток та описи реєстраційних номерів нематеріальних активів не заводять, за аналогічними формами, за наявності надходження нематеріальних активів, використовувати машинограми, як підшивають у відповідні папки.

Для забезпечення однозначності присвоєння обліковим об'єктам нематеріальних активів реєстраційних номерів з кожної класифікаційної підгрупи (класу) заведено спеціальні книги. Зразок заповнення такої книги для класу нематеріальних активів «Авторські та суміжні з ними права» подано в таблиці 2.3.

Таблиця 2.3

Зразок заповнення опису реєстраційних номерів нематеріальних активів

№ з/п	Номер реєстраційної картки	Назва об'єкта нематеріальних активів	Реєстраційний номер	Відмітки про вибуття	
				Дата	№ документа
1	25	Бухгалтерська програма «1 С: Бухгалтерія»	124010001		
2	37	Комп'ютерна програма	124010002		

Правильна та раціональна організація системи синтетичного і особливо аналітичного обліку дасть змогу налагодити відповідний контроль за доцільністю інвестування коштів у придбання або створення нематеріальних активів, їх використання, амортизацією та своєчасним списанням з балансу.

Організація синтетичного обліку нематеріальних активів наведена на рис. 2.3.

Початковим й надзвичайно важливим етапом організації синтетичного та аналітичного обліку нематеріальних активів є їх класифікація, яка забезпечує оперативніше отримання інформації по кожному об'єкту.

Для раціональної організації обліку нематеріальних активів на ТзОВ «Тернопільський машинобудівний завод» пропонуємо використовувати

реєстраційні картки з відповідним присвоєнням реєстраційних номерів кожному об'єкту. З цією метою раціонально використовувати класифікацію, яка запропонована П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» та співпадає з

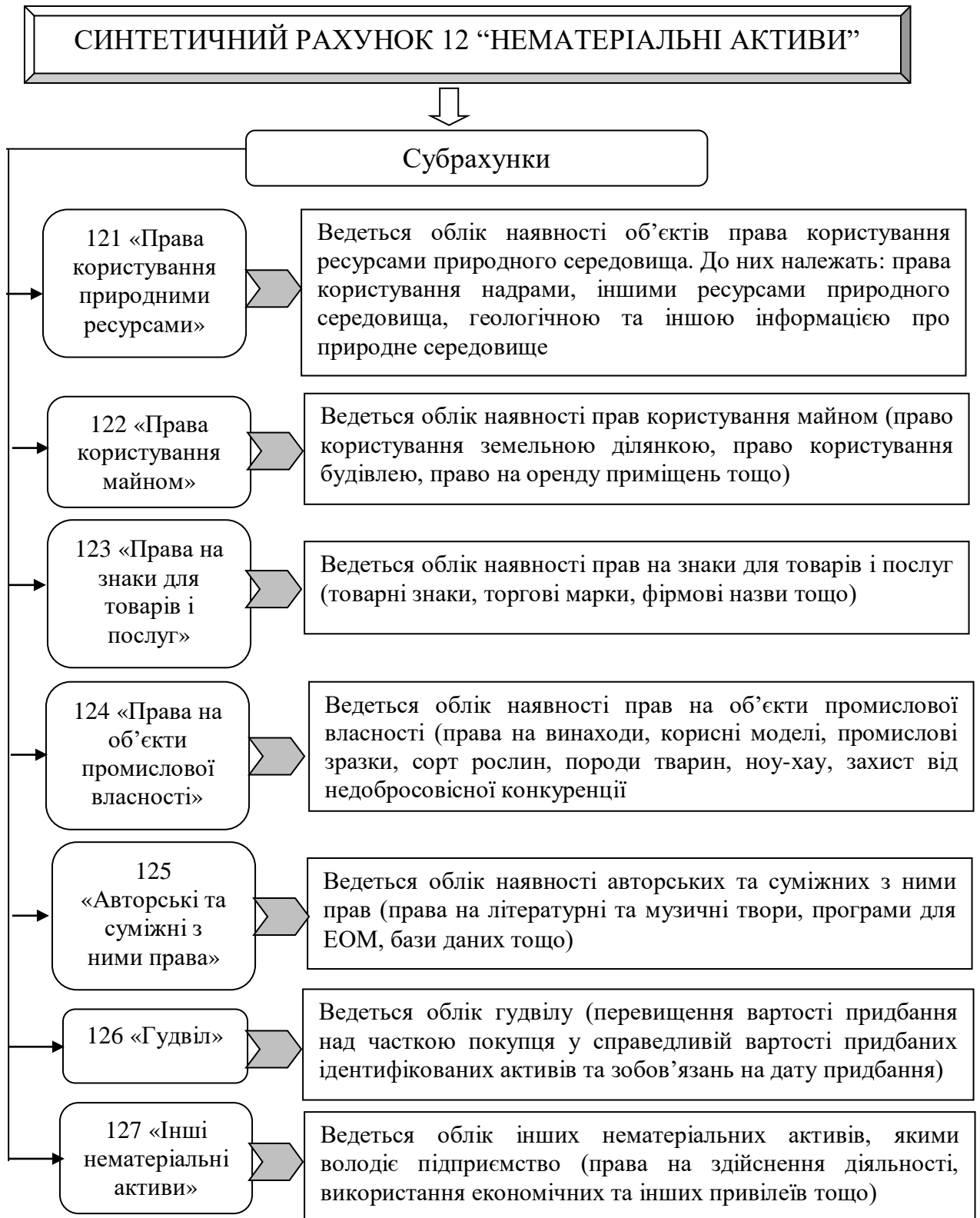


Рис. 2.3. Організація синтетичного обліку нематеріальних активів

Приклад, який ілюструє взаємозв'язок синтетичних рахунків, субрахунків та аналітичних рахунків наведено на рис. 2.4. [16, с.272]

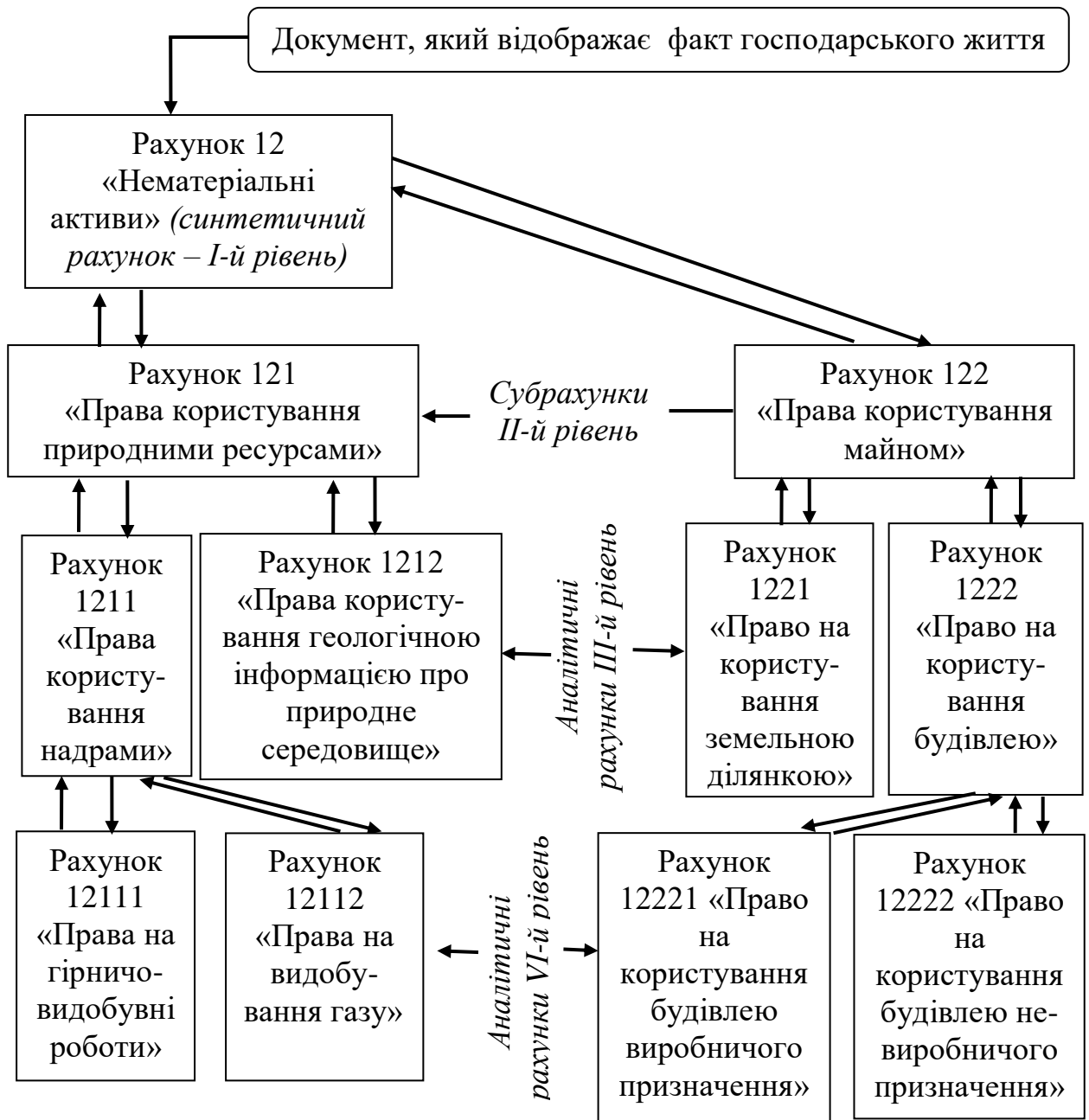


Рис. 2.4. Організація аналітичного обліку нематеріальних активів

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

## 2.2. Методика обліку амортизації нематеріальних активів

Амортизація нематеріальних активів – постійне списання вартості нематеріальних активів в процесі їх виробничого використання. Вона покликана компенсувати затрати, понесені підприємством при їх придбанні, і забезпечити формування джерела фінансування майбутніх придбань відповідних активів. Суб'єкти господарювання нараховують амортизацію нематеріальних активів згідно із нормами Податкового кодексу України.

В процесі використання нематеріальні активи можуть змінювати свою вартість внаслідок кон'юнктурних змін, їх оцінка також може змінюватись при інфляції тощо.

Згідно з п. 25 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» нарахування амортизації нематеріальних активів здійснюється протягом терміну їх корисного використання, який встановлюється підприємством при визнанні цього об'єкта активом (при зарахуванні на баланс). Визначення терміну корисного використання міститься в П(С)БО 7 «Основні засоби», згідно з яким під терміном корисного використання розуміється:

- або період, протягом якого очікується використання активу підприємством;
- або період, протягом якого завдяки використанню необоротних активів буде виготовлено (виконано) очікуваний підприємством обсяг продукції (робіт, послуг).

Вибір того чи іншого методу визначення терміну корисного використання залежатиме в першу чергу від виду самого активу. Наприклад, при визначенні періоду корисного використання комп'ютерної програми доцільно використовувати перший метод, оскільки витрати, пов'язані з її експлуатацією, матимуть непрямий характер, тобто їх не можна розподілити економічно доцільним шляхом між одиницями виготовлюваної продукції. Що ж стосується, наприклад, патенту на корисну модель, то тут цілком прийнятним є використання другого методу визначення терміну корисного використання.

Зауважимо, що при визначенні терміну амортизації нематеріальних активів в П(С)БО 8 існує обмеження – термін корисного використання нематеріальних активів не може перевищувати 20 років.

При визначенні терміну корисного використання об'єкта нематеріальних активів слід враховувати:

- ✓ терміни корисного використання подібних активів;
- ✓ передбачуваний фізичний та моральний знос;
- ✓ правові чи інші подібні обмеження щодо термінів його використання та інші фактори.

Особливу увагу тут слід приділити правовим обмеженням. Так, термін дії права на користування об'єктом промислової власності, обмежує період, протягом якого можна використовувати такий нематеріальний актив (наприклад, термін дії патенту на корисну модель становить 5 років з можливістю продовження такого терміну, але не більше, ніж на 3 роки).

Пунктом 27 П(С)БО 8 встановлено, що метод амортизації нематеріальних активів обирається підприємством самостійно виходячи з умов одержання майбутніх економічних вигод. Якщо такі умови визначити неможливо, то амортизація нараховується із застосуванням прямолінійного методу. Розрахунок амортизації при застосуванні відповідних методів нарахування здійснюється згідно з П(С)БО 7 «Основні засоби».

У бухгалтерському обліку амортизується так звана вартість, що амортизується. Відповідно до П(С)БО 7 під цією категорією розуміється первісна або переоцінена вартість необоротних активів, за вирахуванням ліквідаційної вартості.

При розрахунку вартості, що амортизується, ліквідаційна вартість нематеріальних активів прирівнюється до нуля, крім випадків:

- ✓ коли існує безвідмовне зобов'язання іншої особи щодо придбання цього об'єкта наприкінці терміну його корисного використання;
- ✓ коли ліквідаційну вартість може бути визначено на підставі інформації існуючого активного ринку і очікується, що такий ринок

існуватиме наприкінці терміну корисного використання цього об'єкта.

При цьому згідно з П(С)БО 8 активний ринок – це ринок, на якому:

- предмети, що продаються і купуються, є однорідними;
- у будь-який час можна знайти зацікавлених продавців і покупців;
- інформація про ринкові ціни є загальнодоступною.

Вести мову про активний ринок для нематеріальних активів, особливо для їх деяких видів, досить важко, та й особливості розвитку нашої економіки не дозволяють говорити про його достатню стабільність, щоб можна було з більш-менш високою впевненістю передбачати ціни, котрі будуть на ньому через декілька років. Тому реально використовувати другий метод при визначенні ліквідаційної вартості об'єкта нематеріальних активів, на наш погляд, в нинішній час не можна.

Таким чином, перейдемо безпосередньо до методів амортизації, передбачених П(С)БО 7, а саме:

- ⇒ метод прямолінійного списання;
- ⇒ метод зменшення залишкової вартості;
- ⇒ виробничий метод;
- ⇒ метод прискореного зменшення залишкової вартості;
- ⇒ кумулятивний метод.

Метод прямолінійного списання полягає в тому, що вартість, яка амортизується переноситься рівномірно протягом терміну корисної експлуатації активу.

$$A = (ПВ - ЛВ) / ТКЕ, \quad (2.1)$$

де А — амортизаційні відрахування;

ПВ — первісна вартість об'єкта, що амортизується;

ЛВ — ліквідаційна вартість;

ТКЕ — термін корисної експлуатації.

При методі зменшення залишкової вартості норма річних амортизаційних відрахувань визначається таким чином:

$$A = НА \times Б(3)В, \quad (2.2)$$

де  $A$  — амортизаційні відрахування;

$HA$  — норма амортизації;

$B(3)V$  — балансова (залишкова) вартість об'єкта, що амортизується.

При цьому річна норма амортизації (у відсотках) обчислюється як різниця між одиницею та результатом кореня ступеня кількості років корисного використання об'єкта з результату від ділення ліквідаційної вартості об'єкта на його первісну вартість.

Зауважимо, що метод зменшення залишкової вартості може застосовуватися лише у випадках, коли визначена ліквідаційна вартість об'єкта нематеріальних активів.

Виробничий метод передбачає нарахування амортизації, яка базується на очікуваному використанні або продуктивності активу:

$$A = \text{ФОВ} \times [(\text{ПВ} - \text{ЛВ}) : \text{РОВ}], \quad (2.3)$$

де  $A$  — амортизаційні відрахування;

$\text{ФОВ}$  — фактичний обсяг виробництва у звітному періоді;

$\text{ЛВ}$  — ліквідаційна вартість;

$\text{РОВ}$  — загальний розрахунковий обсяг виробництва.

При використанні методу прискореного зменшення залишкової вартості річні амортизаційні відрахування визначаються таким чином:

$$A = B(3)V \times 2 \times HA, \quad (2.4)$$

де  $A$  — амортизаційні відрахування;

$B(3)V$  — залишкова вартість;

$HA$  — річна норма амортизації, розрахована, виходячи з терміну корисного використання об'єкта нематеріальних активів.

Результатом застосування цього методу є зменшення сум амортизаційних відрахувань протягом терміну корисної експлуатації об'єкта.

Кумулятивний метод нарахування амортизації має наступний вигляд:

$$A = (\text{ПВ} - \text{ЛВ}) \times K_k, \quad (2.5)$$

де  $A$  — амортизаційні відрахування;

$\text{ПВ}$  — первісна вартість;

ЛВ — ліквідаційна вартість;

$K_k$  — кумулятивний коефіцієнт.

При цьому кумулятивний коефіцієнт розраховується діленням кількості років, що залишаються до кінця очікуваного терміну використання об'єкта, на суму числа років, протягом яких можливе корисне використання об'єкта.

Згідно з П(С)БО нарахування амортизації починається з місяця, наступного за місяцем, в якому даний нематеріальний актив був введений в експлуатацію. Припиняється нарахування амортизації відповідно, починаючи з місяця, наступного за місяцем вибуття нематеріального активу.

Крім того, П(С)БО 8 передбачено перегляд терміну корисного використання нематеріального активу і метод нарахування амортизації, що, природно, спричинить зміну сум амортизаційних відрахувань. Такий перегляд провадиться в кінці звітнього року, якщо в наступному періоді очікуються зміни терміну корисного використання активу або зміни умов одержання майбутніх економічних вигод. Таке нововведення може бути корисним в умовах постійно змінюваної економічної ситуації, а також розвитку науково-технічного прогресу. Цю зміну обов'язково має бути відображено в обліковій політиці підприємства й в примітках до фінансової звітності. При цьому амортизація нематеріальних активів нараховується, виходячи з нового методу нарахування амортизації терміну використання, починаючи з місяця, наступного за місяцем змін.

Амортизаційні відрахування проводяться щомісячно. Протягом строку корисного використання об'єкту нематеріальних активів амортизація його не зупиняється, окрім випадків консервації підприємства. Нарухування амортизаційних відрахувань не залежить від фінансового результату діяльності підприємства.

Отже, амортизація нематеріальних активів – це поступове віднесення витрат на придбання, виготовлення або поліпшення нематеріальних активів на зменшення скоригованого доходу платника податку в межах встановлено



законодавчо норм амортизаційних відрахувань.

Амортизаційні відрахування проводяться до досягнення залишковою вартістю нематеріального активу нульового значення. Сума амортизаційних відрахувань визначається за формулою:

$$A_{н.а} = (Вп * K_i) / (K_v * 4), \quad (2.6)$$

де  $A_{н.а}$  – сума амортизаційних відрахувань окремого об'єкта нематеріального активу на календарний квартал;

$Вп$  – первісна вартість окремого об'єкта нематеріального активу.

$K_i$  – коефіцієнт щорічної індексації.

Балансова вартість об'єкта нематеріального активу визначається як різниця між його первісною вартістю і сумою зносу.

Нематеріальні активи амортизуються шляхом періодичного віднесення на витрати звітного періоду частини їх вартості протягом строку корисного використання.

У світовій практиці по різному визначається строк служби нематеріальних активів. У деяких країнах існують обмеження, щодо встановлення максимального періоду амортизації нематеріальних активів (таблиця 2.4). Негайне списання вартості ділової репутації підприємства заборонено в США, Японії.

Таблиця 2.4

Максимальний період амортизації нематеріальних активів в окремих країнах

Країна	Обмеження (років)
Канада, США	40
Австрія	20
Нідерланди, Швеція	10
Японія	5
Україна	10

Суб'єкти господарювання самостійно визначають термін корисного використання, нематеріальних активів, але не більше десяти років безперервної експлуатації або терміну діяльності підприємства й затверджують це розпорядним документом керівника підприємства.

Підприємства при визначенні строку корисного використання та норм амортизації нематеріальних активів можуть обрати один з трьох можливих варіантів (рис 2.5.)

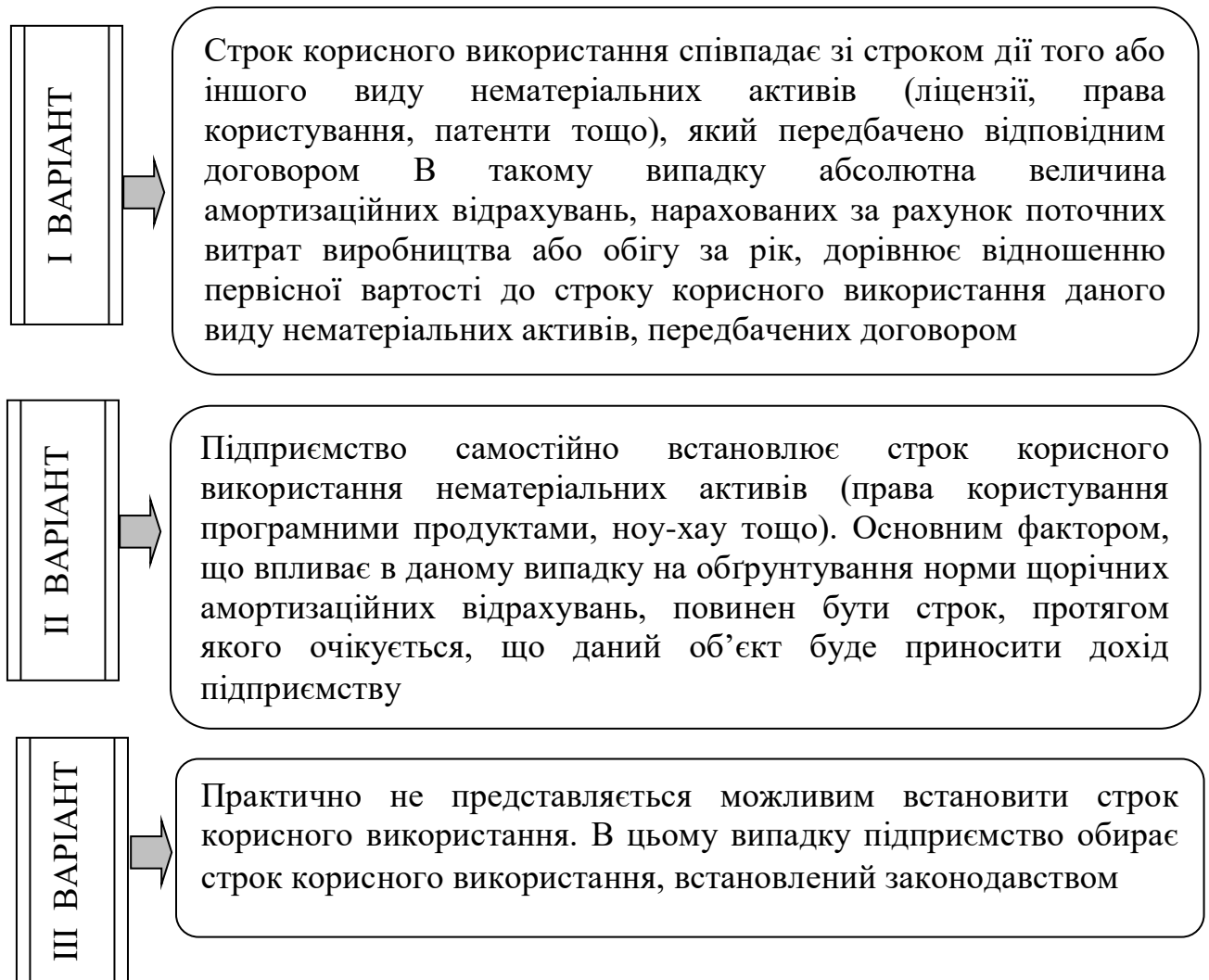


Рис 2.5. Способи визначення строку корисного використання та норм амортизації об'єктів нематеріальних активів [16, с.285]

При визначенні терміну корисного використання нематеріальних активів підприємство враховує:

- ✓ строки корисного використання цього активу підприємством;
- ✓ науково-технічний прогрес;
- ✓ зміну попиту на продукцію, товари, роботи, послуги, які виробляються за допомогою цього активу (моральний знос);
- ✓ юридичні чи інші обмеження на його використання тощо.

Для окремих груп нематеріальних активів підприємства можуть визначати строк корисного використання виходячи з кількості продукції або іншого натурального показника обсягу робіт, очікуваного до отримання в результаті використання цього об'єкту.

Згідно із нормами Податкового кодексу України знос не нараховується на ноу-хау, товарні знаки, гудвіл тощо, тобто на ті нематеріальні активи, вартість яких не зменшується в процесі їх використання.

На нашу думку, з метою удосконалення обліку амортизації нематеріальних активів, доцільно виділити три групи нематеріальних активів в залежності від способу нарахування амортизації:

- до першої групи віднести нематеріальні активи, вартість яких погашається шляхом включення амортизаційних відрахувань до собівартості продукції (робіт, послуг) з використанням рахунку «амортизація нематеріальних активів»;

- до другої – нематеріальні активи, по яких нарахування суми амортизаційних відрахувань потрібно списувати безпосередньо в кредит рахунку «нематеріальні активи» без використання рахунку «амортизація нематеріальних активів», тобто списувати різницю між купівельною ціною і оціночною вартістю майна, придбаного на аукціонах;

- до третьої групи – активи, амортизація по яких не нараховується. Крім того, нематеріальні активи, що мають визначений строк служби, списувати шляхом нарахування зносу протягом строку їх служби аналогічно основним засобам.

Метод амортизації нематеріальних активів обирається підприємством самостійно, виходячи з умов отримання майбутніх економічних вигод. Методи розрахунку амортизації визначаються П(С)БО 7 «Основні засоби». Однак, у цьому Положенні немає жодного посилання на те, що названі в ньому методи нарахування амортизації можна застосовувати і до нематеріальних активів.

Оскільки, П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» робить посилання на

П(С)БО 7 «Основні засоби», в останньому варто зробити хоча б примітку з цього приводу.

Якщо умови отримання майбутніх економічних вигод визначити неможливо, то застосовується метод рівномірного нарахування амортизації. Порядок застосування методів амортизації визначається згідно з П(С)БО 7 «Основні засоби», що розглянуто в пункті 10.1

Розглянемо наглядний приклад: ТзОВ «Тернопільський машинобудівний завод» придбало у ТзОВ «Неотек» програмне забезпечення «1С: Бухгалтерія 7.7» вартістю 600 доларів США, в т.ч. ПДВ. Курс НБУ на дату здійснення операції – 28,45 грн. за 1 долар США. Крім того, було сплачено 4720 грн. (в т.ч. ПДВ) за навчання бухгалтера користуванню даним програмним забезпеченням. Термін корисного використання програмного забезпечення – 4 роки. Щоквартально ТзОВ «Тернопільський машинобудівний завод» сплачує фірмі «Неотек» 3000 грн. За сервісне обслуговування цієї програми, в т.ч. ПДВ.

У балансі (звіті про фінансовий стан) ТзОВ «Тернопільський машинобудівний завод» слід відобразити нематеріальний актив, собівартість якого за мінусом ПДВ складає:  $600 \text{ дол. США} \times 28,45 \text{ грн.} - 2845 \text{ грн.} = 14225 \text{ грн.}$

Витрати на навчання бухгалтера в сумі 3933 грн. (4720 грн. – 787 грн.) та сервісне обслуговування програмного забезпечення (2500 грн.  $\times$  4 = 10000 грн.) необхідно відобразити у Звіті про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) у складі статті «Інші витрати», оскільки вони не включаються до вартості нематеріального активу.

В кінці року ТзОВ «Тернопільський машинобудівний завод» нарахувало амортизацію програмного забезпечення методом прямолінійного списання, виходячи з визначеного терміну корисного використання програмного забезпечення:  $14225 : 4 = 3556,5 \text{ грн.}$

Отже, балансова вартість на кінець року складає:

$14225 \text{ грн.} - 3556,5 \text{ грн.} = 10668,5 \text{ грн.}$

З огляду на це деякі ІТ- програми, які швидко застарівають, можуть мати дуже короткий термін амортизації.

Зауважимо, що в МСФЗ 38 «Нематеріальні активи» уточнюється, що використовуваний метод амортизації повинен відображати модель використання підприємством економічних вигод від активу. Мається на увазі і таке: існують чинники – економічні й правові, які впливають на визначення періоду корисного використання нематеріального активу. Наприклад, при придбанні права на користування об'єктом промислової власності слід урахувати, що на період, протягом якого можуть бути отримані економічні вигоди від застосування цього активу, можуть впливати такі економічні чинники, як зміна ринкового попиту на продукцію, виготовлену за допомогою зазначеного активу, або можливі дії конкурентів які виготовляють таку ж продукцію. А такі правові чинники, як, наприклад, термін дії користування об'єктом промислової власності, обмежують період протягом якого підприємство може контролювати надходження економічних вигод. Тому МСБО 38 встановлено, що у випадку коли вищеописана модель не може бути визначена з достатньою точністю, слід використовувати метод рівномірного (прямолінійного) нарахування амортизації, амортизаційні відрахування визначаються як витрати звітного періоду, якщо вони не включаються до собівартості іншого активу.

Нараховану амортизацію нематеріальних активів за звітний період відображують у бухгалтерському обліку наступними проведеннями:

Дт 91 «Загально виробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут» та ін.

Кт 133 «Накопичена амортизація нематеріальних активів» – на суму амортизації, нарахованої у встановленому підприємством порядку.

Одночасно з віднесенням на відповідні рахунки витрат суми нарахованої амортизації безоплатно отриманих нематеріальних активів відображують у бухгалтерському обліку визнання доходу в сумі нарахованої амортизації:

Дт 424 «Безоплатно одержані необоротні активи»

Кт 745 «Дохід від безоплатно одержаних активів»

Таким чином, нематеріальні активи підприємства залежно від їх виду, участі та ролі у виробничій діяльності, відображаються в бухгалтерському обліку окремо на відповідних субрахунках та мають свій підхід щодо їх амортизації.

### **2.3. Облік вибуття нематеріальних активів**

У бухгалтерському обліку нематеріальних активів, введених П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», є порядок відображення понесених підприємством витрат на вдосконалення нематеріальних активів.

Первісна вартість нематеріальних активів збільшується на суму витрат, пов'язаних із вдосконаленням цих нематеріальних активів і підвищенням їх можливостей і терміну використання, які сприятимуть збільшенню первісно очікуваних майбутніх економічних вигод.

Витрати, які здійснюються для 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.

Іншими словами, практично всі витрати, пов'язані з обслуговуванням нематеріальних активів, будуть визнаватися витратами звітного періоду і відображатися на рахунках обліку витрат.

Витрати можуть бути капіталізовані, тобто віднесені на збільшення первісної вартості нематеріальних активів, при виконанні двох умов:

- існує імовірність того, що понесені витрати сприятимуть збільшенню первісно очікуваних майбутніх економічних вигод (використовуючи звичні терміни, це витрати, пов'язані з модернізацією об'єкта);
- ці витрати можна достовірно оцінити і віднести до конкретного

нематеріального активу.

Розглянемо на умовному числовому прикладі відображення операцій, пов'язаних з поліпшенням нематеріальних активів.

Підприємство придбало комп'ютерну програму – нормативно-правову базу. Первісна вартість програми склала 20000 грн. У звітному періоді підприємство оплатило послуги обслуговуючої фірми з поповнення бази новими нормативно-правовими актами в сумі 4000 грн. (у тому числі ПДВ – 667 грн.). Крім того, обслуговуюча фірма здійснила вдосконалення програми, в результаті яких поліпшилася якість роботи програми і вона стала виконувати більше функцій. Вартість послуг із вдосконалення склала 2600 грн. (у тому числі ПДВ – 433 грн.).

У наведеному прикладі вартість послуг з поповнення бази новими нормативними актами буде визнано витратами звітного періоду, оскільки такі витрати здійснюються «для підтримання об'єкта в придатному для використання етапі». Результатом же надання послуг із збільшення кількості виконуваних програмою функцій є вдосконалення програми, внаслідок чого стане можливим більш широке її використання, що в свою чергу сприятиме збільшенню первісно очікуваних майбутніх економічних вигод. У зв'язку з цим такі витрати мають бути капіталізовані.

В бухгалтерському обліку будуть зроблені наступні записи (табл.. 2.5).

Таблиця 2.5

Бухгалтерські записи відображення операцій, пов'язаних з поліпшенням нематеріальних активів

Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума, грн.
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>
1. Обслуговуючою фірмою здійснено поповнення бази	92	685	4000
2. Відображено податковий кредит щодо ПДВ	641	685	667
3. Цією ж фірмою проведено роботи із вдосконалення комп'ютерної програми	154	685	2600
4. Збільшення первісної вартості комп'ютерної	125	154	6600

1	2	3	4
програми на суму витрат, пов'язаних з її вдосконаленням			
5. Відображено податковий кредит щодо ПДВ	641	685	1100
6. Оплачено послуги фірми	685	311	7700

Вибуття нематеріальних активів може бути пов'язано з неможливістю отримання надалі економічних вигод від його використання, безоплатною передачею, продажем тощо.

Списання нематеріального активу з балансу підприємства здійснюється внаслідок наступних господарських операцій:

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

Схематично відобразимо на рис. 2.6. вибуття нематеріальних активів.



Рис. 2.6. Причини вибуття об'єктів нематеріальних активів



Розглянемо облік вибуття нематеріальних активів на прикладі:

Підприємство реалізувало нематеріальні активи, первісна вартість якого – 30000 грн., нарахований знос – 5000 грн. Договірна (справедлива) вартість склала 32400 грн., у тому числі ПДВ – 5400 грн.

Відобразимо операції з реалізації нематеріальних активів – ліцензії на використання промислового зразка в регістрах бухгалтерського обліку у табл. 2.6:

Таблиця 2.6

## Бухгалтерські записи з реалізації нематеріальних активів

Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума, грн.
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>
1. Відображено дохід від реалізації нематеріальних активів	377	712	32400
2. Відображено податкові зобов'язання щодо ПДВ	712	641	5400
3. Списано суму зносу реалізованих нематеріальних активів	133	12	5000
4. Списано залишкову вартість нематеріальних активів	943	12	25000
5. Сформовано фінансовий результат:			
- списано дохід від реалізації нематеріальних активів	712	793	27000
- списано залишкову вартість нематеріальних активів	793	943	25000
6. Отримано грошові кошти	311	377	32400

При вибутті об'єктів нематеріальних активів, які раніше були переоцінені, перевищення сум попередніх дооцінок над сумою попередніх уцінок залишкової вартості цього об'єкта нематеріальних активів включається до складу нерозподіленого прибутку з одночасним зменшенням додаткового капіталу.

Другою з найпоширеніших операцій з вибуття нематеріальних активів є їх ліквідація, наприклад: підприємство ліквідує об'єкт нематеріальних активів внаслідок того, що в подальшому неможливе одержання економічних

вигод від його використання. Первісна вартість нематеріального активу складає 4000 грн., сума нарахованого зносу – 3000 грн.

В бухгалтерському обліку будуть зроблені такі записи (табл. 2.7):

Таблиця 2.7

## Бухгалтерські записи з вибуття нематеріальних активів

Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума, грн.
1. Списано знос ліквідованих нематеріальних активів	133	12	3000
2. Списано залишкову вартість ліквідованих нематеріальних активів	85	12	1000
	976	85	1000
3. Відображено фінансовий результат від ліквідації нематеріальних активів	793	976	1000

Варто звернути увагу на те, що на відміну від самостійної ліквідації основних засобів операція з ліквідації нематеріальних активів не є об'єктом обкладення податком на додану вартість.

Залежно від методу вибуття диференціюється і методика відображення самого вибуття в бухгалтерському обліку. Як пропонує Сатовський В.В., в звітності повинні бути відображенні не тільки придбанні, а й створенні на підприємствах нематеріальні активи. Крім того, на його погляд, до складу нематеріальних активів повинні бути віднесені не тільки активи, перелічені в діючих нормативних актах, а й усі інші, які відповідають ознакам даної категорії активів: організаційні витрати, витрати на наукові дослідження та інші [75, с.19].

В фінансовій звітності результати вибуття об'єктів нематеріальних активів відображаються в складі інших доходів та витрат. В формі № 2 «Звіт про сукупний дохід» – відповідно в рядках 2120 «Інші операційні доходи» і 2180 «Інші операційні витрати». При цьому доходи відображаються вже за мінусом сум непрямих податків (у випадку їх нарахування при продажу об'єктів нематеріальних активів).

Якщо вибуття нематеріальних активів відбулося в результаті надзвичайних ситуацій (пожежа, повінь і т.п.), то доходи і витрати, пов'язані

зі списанням такого об'єкта, відображаються в складі надзвичайних доходів й надзвичайних витрат підприємства.

В бухгалтерському обліку при продажі об'єктів нематеріальних активів:

- в доходи включається сума компенсації справедливої вартості реалізованого об'єкта (п. 21 П(С)БО 15);
- в витрати включається собівартість реалізованих нематеріальних активів (залишкова вартість і витрати, пов'язані з реалізацією нематеріальних активів, згідно п. 29 П(С)БО 16).

Фінансовий результат від продажу нематеріальних активів може бути як позитивним (прибуток), так і негативним (збиток).

Слід звертати увагу на вид нематеріальних активів. Чи зменшується в процесі їх використання первісна вартість чи залишається незмінною. Підставою для списання нематеріальних активів є акти передачі, акти списання, протоколи зборів акціонерів або замовників.

Якщо підприємство приймає рішення на продаж будь-яких своїх нематеріальних активів або внести їх до статутного фонду іншого підприємства, виникає потреба провести оцінку їх ринкової вартості. Для цього в кожному конкретному випадку застосовують спеціальні методи.

В практиці використання нематеріальних активів є ще багато нез'ясованих питань, які потребують чіткого визначення.

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

Операції зі списання нематеріального активу у зв'язку з неможливістю його подальшого використання не є об'єктом оподаткування ПДВ.

При вибутті раніше переоціненого нематеріального активу перевищення суми попередніх до оцінок над сумою попередніх уцінок

залишкової вартості включається до складу нерозподіленого прибутку з одночасним зменшенням додаткового капіталу: Дт рах. 41 «Капітал у дооцінках», Кт рах. 441 «Нерозподілений прибуток».

В бухгалтерському обліку неамортизована вартість нематеріального активу списується за рахунок власних коштів підприємства.

При ліквідації програмного забезпечення підприємство не одержує ніякого доходу (як, наприклад, у разі продажу), тому в бухгалтерському обліку ця операція відображається таким чином:

Дт 133 «Знос нематеріальних активів» Кт 12 «Нематеріальні активи» – на суму нарахованого зносу (розрахунок бухгалтерії)

Дт 976 «Списання необоротних активів» Кт 12 «Нематеріальні активи» – на суму залишкової вартості (довідка бухгалтерії).

Операції зі списання нематеріального активу у зв'язку з неможливістю використання не є об'єктом оподаткування ПДВ.

Під час організації бухгалтерського обліку нематеріальних активів, крім прийняття категоріальної однозначності, про яку йшла мова вище, необхідно врахувати й те, що Програмою реформування бухгалтерського обліку і звітності в Україні передбачається приведення вітчизняних правил відповідно до вимог ринкової економіки й правил, встановлених міжнародними стандартами фінансової звітності.

#### **2.4. Відображення руху нематеріальних активів у фінансовій звітності**

На підприємстві інформація про наявність нематеріальних активів знайде своє відображення в таких формах звітності, як:

- ✓ Баланс (звіт про фінансовий стан);
- ✓ Звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід);
- ✓ Звіт про рух грошових коштів;
- ✓ Звіт про власний капітал.

У статті «Нематеріальні активи» Балансу (Звіту про фінансовий стан) (рядки 1000, 1001, 1002) відображається вартість об'єктів, які віднесені до складу нематеріальних активів згідно з відповідними НП(С)БО. В цій статті наводяться окремо первісна (дебетовий залишок по рахунку 12 «Нематеріальні активи») й залишкова вартість нематеріальних активів, а також нарахована в установленому порядку сума зносу (кредитовий залишок по рахунку 133 «Знос нематеріальних активів»). Залишкова вартість визначається як різниця між первісною вартістю і сумою зносу. Отже, сальдо Балансу (Звіту про фінансовий стан) містить в собі нематеріальні активи за залишковою вартістю.

Підприємства заповнюють статтю «Нематеріальні активи» відповідно до вимог НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: вказують окремо первісну (переоцінену) вартість й суму накопиченої амортизації (у дужках) нематеріальних активів, а також їх залишкову вартість. Залишкова вартість визначається як різниця між первісною (переоціненою) вартістю і сумою накопиченої амортизації. (табл. 2.8.)

Таблиця 2.8.

## Фрагмент заповнення форми № 1 «Звіт про фінансовий стан»

А К Т И В	Код рядка	На кінець звітного періоду
1. Необоротні активи		
Нематеріальні активи:	1000	
Залишкова вартість	1001	Ряд. 1001 – ряд. 1002
Первісна вартість	1001	Сальдо Дт 12
Накопичена амортизація	1002	(Сальдо Кт 133)

У балансі (звіті про фінансовий стан) ТзОВ «Тернопільський машинобудівний завод» (форма №1) на 31 грудня 2018 року у статті «Нематеріальні активи» наводять окремо первісну вартість (рядок 1001.), суму нарахованого у встановленому порядку зносу (рядок 1002), а також залишкову вартість нематеріальних активів як різницю між первісною вартістю і сумою зносу (рядок 1000).

Для відображення в бухгалтерському обліку нематеріальних активів

використовується рахунок 12 «Нематеріальні активи» із субрахунками. По дебету цих субрахунків відображається надходження нематеріальних активів на підприємство за первісною вартістю, по кредиту – їх вибуття в результаті закінчення терміну використання.

Первісна вартість нематеріальних активів визначається відповідно до п. 11- 17 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» залежно від способу надходження нематеріальних активів на підприємство.

Затрати, указані в п. 9 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», не визнаються нематеріальними активами підприємства, а включаються до складу витрат звітного періоду. Статтю витрат, до якої такі затрати будуть включені, підприємство визначає самостійно згідно з нормами П(С)БО 16 «Витрати».

Затрати, понесені підприємством на дослідження, на підготовку і перепідготовку кадрів у галузях діяльності такого підприємства, залежно від зв'язку цих затрат з тією чи іншою статтею витрат можуть бути включені як до виробничої собівартості (якщо безпосередньо пов'язані з виробництвом продукції), так і до складу адміністративних витрат або витрат на збут. Наприклад, затрати на перепідготовку працівників апарату управління будуть віднесені до складу адміністративних витрат, а затрати на перепідготовку працівників відділу збуту спишуться на збут).

Затрати, понесені підприємством у зв'язку зі створенням, реорганізацією та переміщенням підприємства, будуть включені до складу адміністративних витрат.

Затрати на створення торговельних марок і підвищення ділової репутації, а також на рекламу і просування продукції на ринку – до складу витрат на збут.

Нематеріальні активи, що знаходяться на балансі підприємства, підлягають амортизації протягом терміну їх корисного використання. Нарахування амортизації відбувається відповідно до п. 25 – 31 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи».

Зміна первісної вартості. У процесі господарської діяльності підприємства первісна вартість нематеріальних активів може змінюватися як у бік збільшення, так і у бік зменшення.

Підставою для збільшення первісної вартості можуть служити або вдосконалення нематеріальних активів та /або його до оцінка. Згідно з п. 18 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» первісна вартість нематеріального активу збільшується на суму витрат, понесених у зв'язку з удосконаленням і підвищенням можливостей нематеріальних активів, а також збільшення терміну використання, що сприятиме збільшенню первісно очікуваних майбутніх вигод.

Наприклад, підприємство несе витрати, пов'язані з поліпшенням і вдосконаленням діючого сайту підприємства. Результатом цих поліпшень є зміни в конфігурації сайту з появою нових сторінок і нових можливостей. Ці зміни дозволять підприємству збільшити можливості сайту і сприятимуть збільшенню первісно очікуваних майбутніх економічних вигод від його створення. Отже, можна визнати ці витрати вдосконаленням і на їх вартість збільшити первісну вартість нематеріальних активів.

Підставою для зменшення первісної вартості може служити його уцінка.

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

- Вартість (первісна або переоцінена), за якою нематеріальні активи відображені в балансі.
- Методи амортизації та діапазон строків корисного використання нематеріальних активів.
- Наявність та рух у звітному році:
  1. Первісна (переоцінена) вартість нематеріальних активів та сума зносу на початок звітного року.
  2. Первісна вартість нематеріальних активів, які визнані активом, з

виділенням вартості нематеріальних активів, отриманих у результаті об'єднання підприємств.

3. Сума зміни первісної (переоціненої) вартості та зносу нематеріальних активів у результаті переоцінки.

4. Первісна (переоцінена) вартість нематеріальних активів та сума зносу нематеріальних активів, які вибули.

5. Сума нарахованої амортизації.

6. Сума втрат від зменшення корисності, відображена в звіті про фінансові результати в звітному періоді.

7. Інші зміни первісної (переоціненої) вартості та сума зносу нематеріальних активів.

8. Первісна (переоцінена) вартість нематеріальних активів та сума зносу на кінець звітнього року.

У примітках до фінансової звітності наводиться така інформація:

⇒ вартість нематеріальних активів, щодо яких існує обмеження права власності.

⇒ вартість переданих у заставу нематеріальних активів.

⇒ сума угод на придбання у майбутньому нематеріальних активів.

⇒ загальна сума витрат на дослідження та розробки, включена до складу витрат звітнього періоду.

⇒ первісна вартість, залишкова вартість та метод оцінки нематеріальних активів, отриманих за рахунок цільових асигнувань.

Підприємства, які за законом зобов'язані здійснювати оприлюднення своєї фінансової та консолідованої звітності, крім заповнення розділу I «Нематеріальні активи» у вигляді пояснювальної записки наводять інформацію:

- про методи амортизації та терміни корисного використання нематеріальних активів, що знаходяться на балансі підприємства;

- про загальну суму затрат на дослідження і розробки, віднесених до складу витрат звітнього періоду.



У разі об'єднання підприємств підприємство-покупець у примітках до фінансової звітності вказує первісну вартість нематеріальних активів, визнаних активом, з виділенням вартості нематеріальних активів, отриманих у результаті об'єднань підприємств.

Гудвіл – особливий вид активу, який відображається в обліку підприємства на дату придбання (об'єднання, поглинання) ним іншого підприємства у випадку, якщо результатом такого придбання стало припинення діяльності придбаного підприємства як самостійної господарської одиниці і при цьому відбулося з'єднання балансів двох окремих підприємств в єдиний баланс.

Гудвіл виникає внаслідок того, що вартість будь-якого підприємства як цілісного господарсько-майнового комплексу завжди буде відрізнятися (у той чи інший бік) від сукупної вартості придбаних активів і зобов'язань. При об'єднанні підприємств усі активи ( за оцінною (справедливою) вартістю на дату придбання) придбаного підприємства прибуткуються в дебет відповідних рахунків підприємства-покупця, у результаті утворюється або додатна або від'ємна різниця між ціною підприємства в цілому і сукупною вартістю придбаних активів, яка і сформує вартість позитивного або негативного гудвілу.

У бухгалтерському обліку залежно від отриманого значення гудвіл обліковується:

- на субрахунку 191 «Гудвіл»: по дебету – як актив (отримана додатна різниця), по кредиту – сума нарахованої амортизації та сума списання гудвілу;

- на субрахунку 192 «Негативний гудвіл»: по кредиту – як контрактив (отримана від'ємна різниця), по дебету – як зменшення вартості при визнанні доходу.

Важливою особливістю гудвілу як активу є те, що окремо його неможливо придбати, передати, подарувати.

У випадку якщо підприємство придбане кількома покупцями – тобто

кожний з них сплачує свою частку й отримує свою частину активів, капіталу і зобов'язань, а підприємство, що придбавається, припиняє своє самостійне господарське існування, – то пропорційно своїй частці покупки кожний покупець отримує і свою частку гудвілу (негативного гудвілу).

Відповідно до п. 10 П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств» зарахований на баланс гудвіл надалі оцінюється на наявність ознак можливого зменшення його корисності в порядку, передбаченому Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 28 «Зменшення корисності активів».

Списання негативного гудвілу здійснюється згідно з п. 13 П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств» і в бухгалтерському обліку відображається проведенням – Дт субрахунка 192 «Негативний гудвіл» – Кт 746 «Інші доходи від звичайної діяльності».

Гудвіл та/або негативний гудвіл відображається за залишковою вартістю у описуваному рядку Балансу (звіту про фінансовий стан) 1050 «Гудвіл» (п.5 П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств») позитивною або негативною величиною (значення наводиться в дужках).

Розглянемо розкриття інформації про нематеріальні активи згідно МСФЗ 38 «Нематеріальні активи». У примітках до фінансових звітів наводиться обов'язкова та інша (додаткова) інформація про нематеріальні активи. (рис 2.7.)

Загальна інформація про нематеріальні активи включає:

- строк корисного використання нематеріальних активів (або норми амортизації, що застосовуються підприємством);
- методи амортизації нематеріальних активів, що застосовуються;
- валову балансову вартість та накопичену амортизацію (разом з накопиченою сумою збитків від зменшення корисності) на початок і на кінець звітного періоду;
- стаття (або статті) Звіту про прибутки та збитки, до якої включено суму нарахованої амортизації нематеріальних активів;
- узгодження балансової вартості нематеріальних активів на початок і на

кінець звітної періоду.

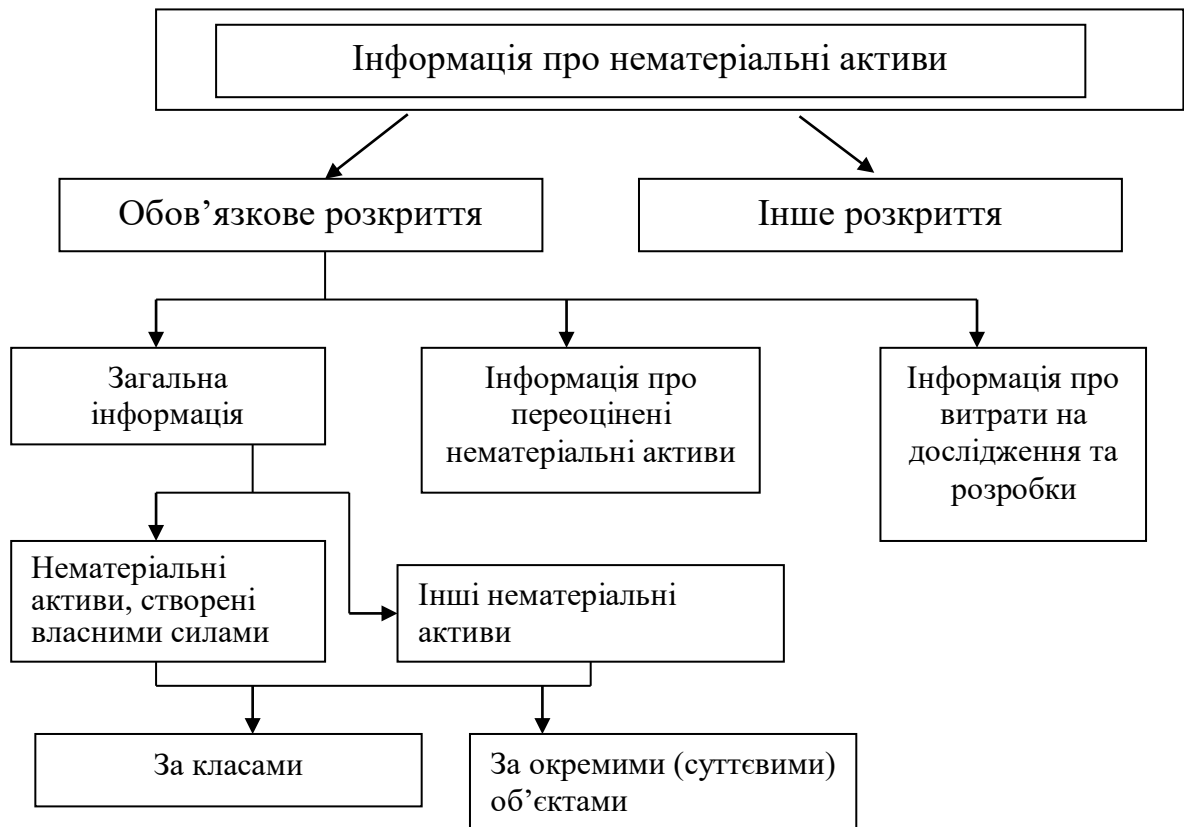


Рис. 2.7. Структура розкриття інформації про нематеріальні активи згідно з МСФЗ 38 «Нематеріальні активи»

Дане узгодження здійснюється за схемою, наведеною на рис. 2.8. [11, с. 212]

Інформація має бути наведена у розрізі класів нематеріальних активів з розмежуванням їх на активи, створені підприємством, та інші нематеріальні активи. При цьому не вимагається порівнювальна інформація за попередні звітні періоди. Водночас слід наводити таку інформацію:

1. причину того, що період амортизації окремих нематеріальних активів перевищує 20 років (якщо це трапляється);
2. опис, балансову вартість та залишковий період амортизації нематеріальних активів, які є суттєвими для фінансових звітів;
3. первісну справедливую вартість, балансову вартість та метод оцінки нематеріальних активів, отриманих за державним грантом та первісно відображених за справедливою вартістю;
4. наявність та балансову вартість нематеріальних активів з

обмеженим правом володіння та балансову вартість нематеріальних активів, переданих у заставу як забезпечення зобов'язань;

5. суму укладених угод на придбання нематеріальних активів.

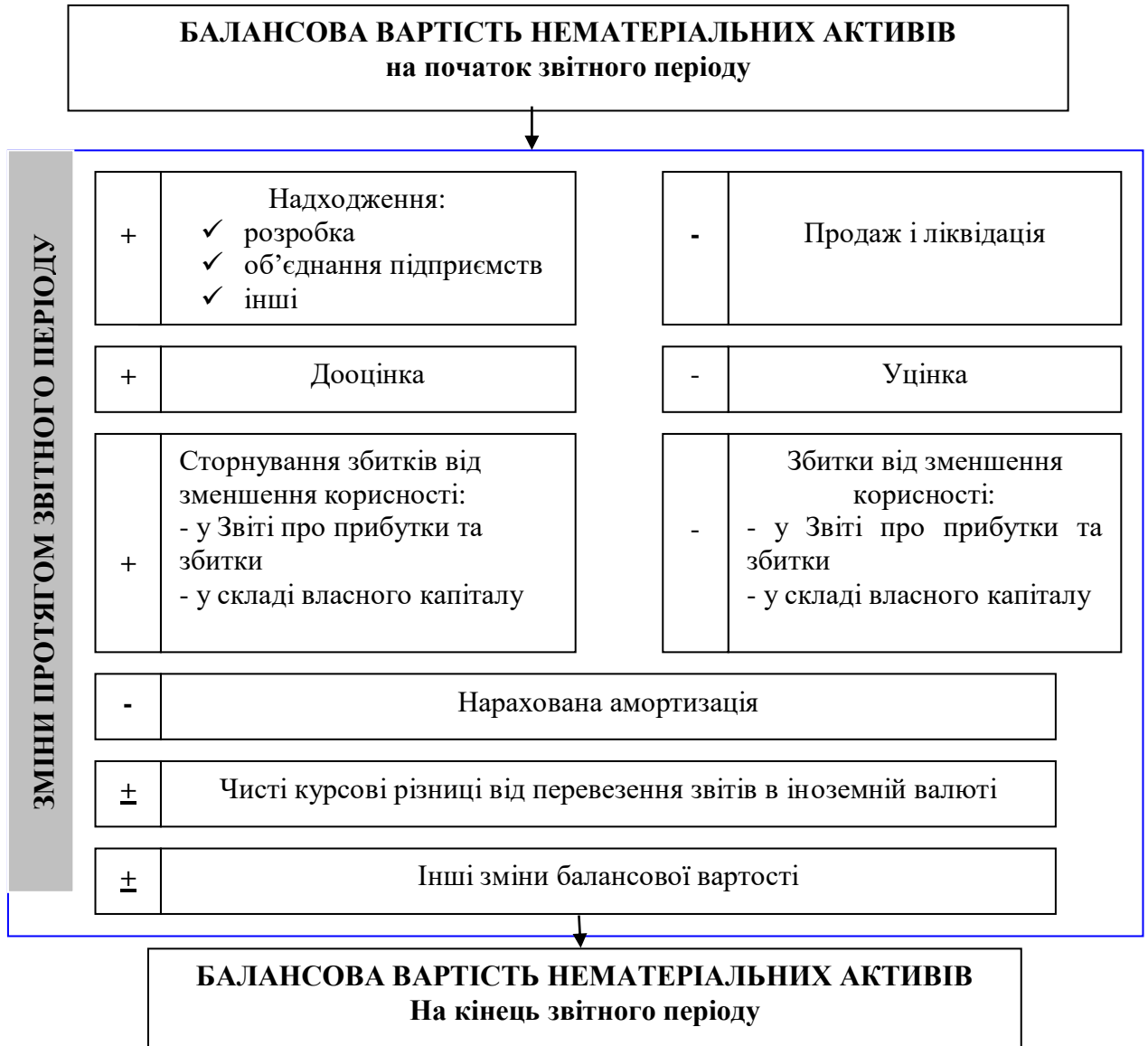


Рис. 2.8. Узгодження балансової вартості нематеріальних активів

Обов'язковим є також розкриття загальної суми витрат на дослідження та розробки, включених до складу витрат звітної періоду.

Не вимагається, але заохочується надання такої інформації:

- ✓ опис повністю амортизованих нематеріальних активів, які продовжують використовуватися;
- ✓ стислий опис контрольованих, але невизнаних підприємством нематеріальних активів.

Для ілюстрації розкриття інформації про нематеріальних активи наведено витяг з приміток до консолідованих фінансових звітів підприємств, які складено згідно з МСФЗ.

Звіт про фінансові результати також містить інформацію про нематеріальні активи, яка тут виступає як складова частина статті «Амортизація».

Інформація про нематеріальні активи знайде відображення в декількох статтях Звіту про рух грошових коштів. У статті «Амортизація необоротних активів» відображається залишок по рахунку 133 як частина амортизації всіх необоротних активів. Прибуток від продажу нематеріальних активів показується в графі «Видаток», а збиток – у графі «Надходження» статті «Збиток (прибуток) від неопераційної діяльності». Надходження грошових коштів від такої реалізації знайде своє відображення в статті «Реалізація необоротних активів». У статті «Придбання необоротних активів» показуються виплати грошових коштів для придбання нематеріальних активів.

Інформація про зміну власного капіталу в результаті переоцінки нематеріальних активів знайде своє відображення у Звіті про власний капітал. Дані про проведення першої дооцінки будуть відображені у графі «Додатковий капітал» статті «Дооцінка нематеріальних активів». При черговій дооцінці у випадку перевищення сум попередніх уцінок над сумою перевищення попередніх дооцінок різниця між сумою останньої дооцінки і зазначеним перевищенням відображається в графі «Інший додатковий капітал» статті «Дооцінка нематеріальних активів». При черговій уцінці у випадку перевищення сум попередніх дооцінок над сумами попередніми уцінок ця різниця спрямовується на зменшення іншого додаткового капіталу і знаходить своє відображення в графі «Інший додатковий капітал» статті «Уцінка нематеріальних активів».

У Звіті про фінансові результати рахунки обліку операцій з нематеріальних активів є складовими частинами багатьох статей.

## Висновок до розділу 2

1. 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.

2. Надходження нематеріальних активів на підприємство може проходити різними шляхами – в результаті купівлі, безкоштовної передачі, як внесок до статутного капіталу, шляхом злиття з іншими підприємствами. Особливо складним є аналіз і відображення у бухгалтерському обліку окремих видів нематеріальних активів, що надійшли внаслідок злиття підприємств.

3. Важливою складовою облікової політики суб'єкта господарювання є його амортизаційна політика. В роботі визначено підходи щодо облікової політики досліджуваного підприємства, а зокрема, щодо застосування методів нарахування амортизації для різних видів нематеріальних активів.

## РОЗДІЛ 3

### МЕТОДИКА АУДИТУ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ

#### 1.1. Завдання, значення та джерела аудиту нематеріальних активів

В ринкових умовах господарювання аудиторська діяльність набуває все більший розвиток. Так у світовій практиці аудиторський контроль не являється новинкою й широко застосовується у всіх сферах діяльності. В Україні новим являється поява незалежного контролю, який забезпечує потреби користувачів фінансової інформації економічних суб'єктів у вигляді підтвердження її достовірності. Зараз вводяться в дію правила (стандарти) аудиторської діяльності, розвивається система професійного контролю якості роботи аудиторів, з'являються додаткові вимоги до професійної підготовки із сторони держави.

Аудит як форма незалежного контролю та функція захисту інтересів власників, відіграє все помітнішу роль у сфері національної економіки, набуває дедалі вагомішого статусу в суспільно-політичному житті країни. Здійснення аудиту спирається на практично апробовану нормативно-правову базу, основою якої є Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність». Його ухвалення у квітні 1993 року стало початком інтенсивного розвитку вітчизняного аудиту.

Сьогодні в Україні в основному вже сформувалась національна система аудиту аналогічна країнам з ринковою економікою, покликана сприяти розвитку економічних відносин та демократизації суспільної сфери. Ця система має достатньо розвинену інфраструктуру.

Особливого значення набуває аудит активів, тобто контрольованих підприємствами ресурсів, використання яких забезпечує отримання майбутніх економічних вигод. Важливість аудиту активів обумовлюється тим, що втілена в них вигода являє собою економічний потенціал господарюючих суб'єктів. З огляду на те, що кожен різновид ресурсів має сприяти отриманню економічних вигод, аудит активів включає з'ясування

ефективності використання економічного потенціалу підприємства [3, с.223].

Функціонування системи охоплює практичне здійснення аудиту за кількома напрямками. Найважливішими з них є зовнішній незалежний (обов'язковий та ініціативний) і внутрішній аудит.

Проведення обов'язкового аудиту включає перевірки, що здійснюються для підтвердження достовірності та повноти звітності банків, фондів, бірж, компаній, підприємств, кооперативів, товариств та інших господарюючих суб'єктів незалежно від форм власності та видів діяльності; з'ясування фінансового стану засновників комерційних банків, підприємств з іноземними інвестиціями, акціонерних товариств, холдингових компаній, інвестиційних фондів, довірчих товариств та інших фінансових посередників; контролю емітентів цінних паперів; контролю державних підприємств при здачі в оренду цілісних майнових комплексів, приватизації, корпоратизації та інших змінах форми власності; порушення питань про визнання господарюючих суб'єктів неплатоспроможними або банкрутами. Метою запровадження обов'язкового аудиту є забезпечення суспільної контрольованості цих процесів.

Значна частина аудиторської діяльності відбувається з ініціативи господарюючих суб'єктів, які мають потребу в послугах аудиторів. У зв'язку з цим здійснюються тематичні та вибірккові аудиторські перевірки найактуальніших питань підприємницької діяльності, економіко-правовий аналіз засновницьких документів та бізнес-планів, фінансовий аналіз бухгалтерської звітності, консультації та ін. В умовах необхідності виведення окремих підприємств із кризового стану набуває вагомості діагностичний, профілактичний, санаційний та інші види аудиту, що мають запобіжний, превентивний характер.

Методологічні основи формування в бухгалтерському обліку інформації про нематеріальні активи і розкриття інформації про них у фінансовій звітності підприємств, організацій та інших юридичних осіб всіх форм власності регламентуються Положенням (стандартом) бухгалтерського



обліку 8 «Нематеріальні активи».

Отже, аудит – це незалежна форма економічного контролю, яка надається суб'єктом підприємницької діяльності на договірних засадах з питань ефективності господарювання та достовірності її відображення у бухгалтерському обліку і звітності.[3]

Аудит спонукає до сумлінної роботи службовців фірми. Розуміння того, що всі записи й звіти будуть проаналізовані незацікавленими особами, змушують службовців акуратно й чітко вести облік і вірно складати звітність про господарську діяльність підприємства.

Організація й планування аудиторського контролю ґрунтується на системному підході до інтелектуальної праці аудиторів, спрямована на активний вплив аудиторського контролю на підвищення ефективності підприємницької діяльності в умовах ринкових економічних відносин.

Під аудиторською перевіркою нематеріальних активів розуміють дослідження прав підприємства на користування природними надрами, майном, землею, авторське право у сфері науки, літератури, мистецтва, об'єктами промислової власності тощо.

Мета аудиту нематеріальних активів – установлення дотримання підприємством методики обліку вимогам П(С)БО 8 «Нематеріальні активи». Досліджуються питання документального оформлення наявності об'єктів нематеріальних активів, правильності відображення їх початкової балансової вартості, організації, аналітичного і синтетичного обліку нематеріальних активів нарахування їх зносу, а для цього слід використати рахунок 12 «Нематеріальні активи», який призначений для обліку та узагальнення інформації про наявність та рух їх.

Під аудитом інтелектуальної власності (нематеріальних активів) розуміється перевірка прав підприємств на користування землею, водою і об'єктами промислової та інтелектуальної власності (авторське право у сфері науки, літератури, мистецтва тощо).

Під час перевірки аудитор, крім Положення про організацію

бухгалтерського обліку й звітності, основних положень про склад витрат виробництва, керується нормами законодавчих актів про власність, про товарні знаки, про авторське право тощо. Аудитори для проведення технічної експертизи об'єктів інтелектуальної власності та здійснення юридичного аналізу документів, що підтверджують право на їх власність, залучають патентних повірених і юристів.

Для ефективного ведення обліку й аудиту на підприємстві необхідні певні передумови, як:

- ⇒ забезпечення підприємства кваліфікованими кадрами;
- ⇒ визначення видів форм і способів ведення обліку, аналізу й аудиту; обсягів та термінів подання облікових, звітних, контрольних і аналітичних відомостей зовнішнім і внутрішнім користувачам;
- ⇒ встановлення певної мережі зв'язків облікової, аналітичної та контрольної служб з іншими структурними підрозділами і службами підприємства, а також зовнішніх зв'язків;
- ⇒ створення оптимальної системи планування розвитку, управління та регулювання обліку, аналізу й аудиту;
- ⇒ належне організаційне, технічне та інформаційне забезпечення облікового, аналітичного та контрольного процесів [71, с. 29].

Завдання раціональної організації обліку, аналізу й аудиту передбачають:

- ✓ налагодження чіткого порядку документообігу й контролю за ним;
- ✓ забезпечення дотримання загальних вимог щодо бухгалтерського обліку та фінансової звітності на підприємстві;
- ✓ створення умов для поєднання усіх видів господарського обліку без їх дублювання і пропусків інформації;
- ✓ підготовка альбомів робочих форм первинних документів, облікових реєстрів, звітності, контрольних-розрахункових і аналітичних таблиць, інструкцій до них;

- ✓ забезпечення умов праці та відпочинку для підвищення продуктивності праці осіб, зайнятих обліковим, аналітичним і контрольним процесами;
- ✓ оптимізація планування, управління, та регулювання обліком, аналізом і аудитом на всіх етапах і ділянках;
- ✓ систематичний нагляд за обліковим, аналітичним і контрольним процесами з метою їх поліпшення та скорочення витрат на них [56, с.7].

Аудиторська організація є незалежною у виборі прийомів і методів аудиту, відображених у загальному плані та програмі, але несе повну відповідальність за результати своєї роботи відповідно до загального плану і програми. Отже, ні клієнт, ні власник, ні податкова інспекція, ні інші органи не повинні нав'язувати аудитору форми і методи її проведення. Ці питання аудитор регулює сам, керуючись нормативними документами з аудиту. Своїм досвідом і знанням аудитор чітко визначає певні недоліки перевірки. Однак тактичні моменти перевірки та додаткові послуги, які аудитор може надавати за окрему плату узгоджувати з клієнтом, зробивши проведення аудиту більш зручним для обох сторін. Крім того корисно не в порядку узгодження, а в порядку інформування ставити клієнта до відома про деякі аспекти плану, наприклад передбачені сторони завершення проміжних етапів аудиторської перевірки. Однак це все-таки право, а не обов'язок аудитора.

Одним з шляхів контролю за збереженням об'єктів нематеріальних активів є проведення своєчасної і правильної їх інвентаризації. У зв'язку зі специфічними характеристиками необоротних активів, насамперед, із відсутністю матеріальної форми, їх інвентаризація має певні особливості. При інвентаризації нематеріальних активів перевіряється наявність необхідних для ведення обліку первинних бухгалтерських і юридичних документів, що підтверджують їх фактичну наявність та право власності підприємства на них, а також правильність документального оформлення об'єктів.

При інвентаризації нематеріальних активів необхідно передбачити

перевірку наступного (рис 3.1).

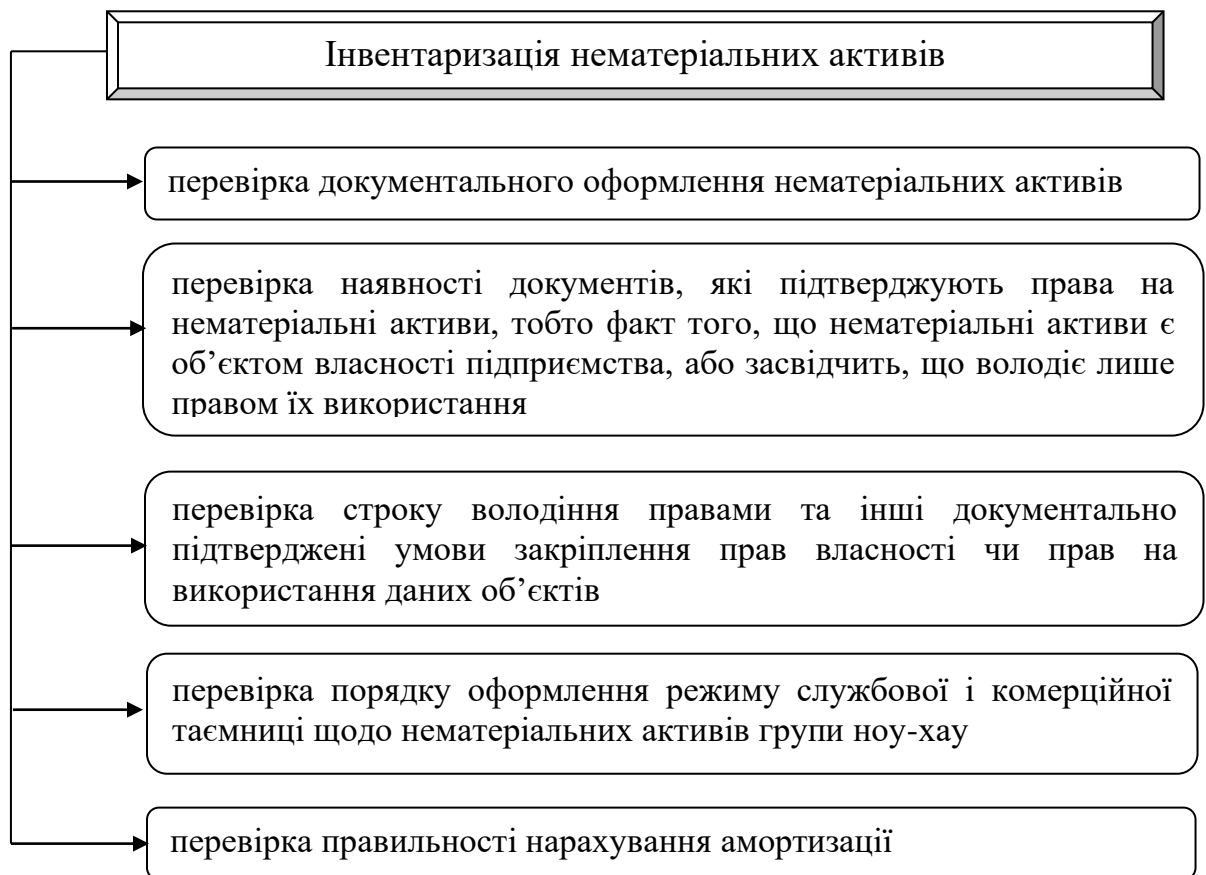


Рис 3.1. Основні завдання інвентаризації нематеріальних активів

Таким чином, раціональна організація бухгалтерського обліку основних засобів, інших необоротних матеріальних та нематеріальних активів залежить, передусім, від визначення терміну корисного використання, методу нарахування амортизації, а також від інших факторів, які зазначаються в Наказі про облікову політику підприємства.

Основними завданнями інвентаризації є:

1. виявлення фактичної наявності нематеріальних активів;
2. установлення лишку або нестачі цінностей і активів шляхом зіставлення фактичної наявності з даними бухгалтерського обліку;
3. перевірка дотримання умов та порядок збереження нематеріальних активів;
4. перевірка правильності вартості зарахованих на баланс нематеріальних активів.

Основним напрямками аудиту нематеріальних активів є:

- перевірка наявності нематеріальних активів;
- перевірка руху нематеріальних активів;
- перевірка нарахування амортизації;
- перевірка проведення переоцінки;
- перевірка відповідності, повноти та достовірності обліку

нематеріальних активів.

Спільними завданнями обліку й аудиту нематеріальних активів можна вважати:

- ✓ встановлення правильності документального оформлення надходження, руху та вибуття нематеріальних активів;
- ✓ встановлення правильності визначення строку їх корисної експлуатації;
- ✓ підтвердження достовірності відображення в бухгалтерському обліку вартості нематеріальних активів, сум нарахованого зносу;
- ✓ вивчення законності і правильності відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій з нематеріальних активів.

Джерелами інформації для аудиту операцій із нематеріальними активами є:

1. Наказ про облікову політику.
2. Первинні документи з обліку даних активів.
3. Облікові реєстри, що використовуються для відображення господарських операцій з обліку нематеріальних активів.
4. Акти і довідки попередніх ревізій, аудиторські висновки та інша документація, що узагальнює результати контролю.
5. Звітність.
6. Інша документація.

У наступному питанні буде розглянуто безпосередньо аудит руху нематеріальних активів.

### 3.2. Аудит руху нематеріальних активів

Методика аудиту ґрунтується на наукових методах дослідження відображення фінансово-господарської діяльності підприємців у бухгалтерському обліку і звітності – достовірності, своєчасності, обґрунтованості й розподілу результатів діяльності, оподаткування фінансової стабільності тощо.

Методологія аудиту – це сукупність загальнонаукових й власних методичних прийомів фінансово-господарського контролю, які формують метод аудиту. Додержання методології аудиту забезпечується доцільністю вибору методики дослідження, доказів та інформації з досліджуваних питань, визначення критеріїв суттєвості й достовірності, методик оцінки ризику у висновку аудитора, використання даних внутрішнього аудиту й результатів роботи інших аудиторів або експертів, норм оформлення результатів аудиту (акт, висновок), поінформованість замовників (клієнтів), контроль якості роботи аудитора.

Належна увага приділяється і правильності списання об'єктів нематеріальних активів з балансу, відповідності показників синтетичного й аналітичного видів обліку та їх зносу залишкам, записаним у Головній книзі і балансі. До нематеріальних активів належать немонетарні активи, які не мають матеріальної форми, можуть бути ідентифіковані (відокремлені від підприємства) та утримуватися підприємством з метою використання протягом періоду більше одного року (або одного операційного циклу, якщо він перевищує один рік) для виробництва, торгівлі, адміністративних потреб чи надання в оренду іншим особам.

Для проведення експертизи нематеріальних активів і юридичного аналізу первинних бухгалтерських документів, що підтверджують право на їх власність, залучають відповідних фахівців.

З початку аудиту необхідно перевірити факт наявності нематеріальних активів за документами, де описано сам об'єкт, або документи, в котрих

підтверджується створення об'єкта .

Правильність визначення вартісної інтелектуальної власності має велике значення для аудитора.

Аудиторська перевірка – це складний й тривалий процес. Аудитори постійно працюють над тим, щоб максимально скоротити час перевірки, не знижуючи при цьому її якості, і відповідно, не збільшуючи аудиторський ризик.

Одним із найбільш ефективних шляхів вирішення проблеми являється вироблення чіткої методики перевірки кожного розділу чи об'єкта бухгалтерського обліку. Його завдання полягає в тому, щоб на стадії планування перевірки визначити склад контрольних процедур, але при цьому самі процедури повинні бути вже розроблені. При проведенні перевірки достатньо взяти у клієнта відповідний набір документів і облікових реєстрів і відповідно до раніше отриманій процедури, здійснювати перевірку.

Методики по різних розділах обліку повинні розроблятися за єдиною схемою. Для перевірки кожного розділу бухгалтерського обліку складається методика, яка повинна включати наступне:

1. Перелік основних нормативних документів.
2. Описання альтернативних облікових рішень, вибір яких представлений економічному суб'єкту Законом про бухгалтерський облік, Положення про бухгалтерський облік і звітність, відображених в обліковій політиці.
3. Первинні документи по розділу обліку.
4. Регістри синтетичного і аналітичного обліку і звітності.
5. Класифікатор можливих порушень.
6. Методи збирання аудиторських доказів, використаних при перевірці.
7. Описання контрольних процедур.

Перевірка, яка здійснюється традиційним способом, включає виконання положень, проведених в перших чотирьох пунктах методики.

Наступні пункти методики доцільно виконувати, якщо до роботи залучені асистенти. Отже, методика аудиту має свої певні особливості проведення.

Перелік основних нормативних документів включає закони, положення з бухгалтерського обліку, методичні вказівки, інструкції і інші, якими повинні керуватися аудитори при перевірці певного розділу обліку.

Опис альтернативних облікових рішень, вибір яких представлений економічному суб'єкті, означає описання різноманітних варіантів таких рішень, які дозволяють аудитору при необхідності порівняти їх з варіантом, який застосовує клієнт і виконати необхідний аналіз або дати рекомендації для поліпшення ведення обліку.

Перелік первинних документів проводиться по кожному розділу обліку, що дозволяє аудитору зробити висновок про становище етапу реєстрації в первинному обліку ( застосовуються типові форми первинних документів, які оформлені як документи і ін.)

Регістри аналітичного і синтетичного обліку і звітності представляють їх описання для відповідних форм розрахунків (журнально-ордерний, меморіально-ордерний, журнальної форми).

Класифікатор можливих порушень складає найбільше часто порушення за відповідними розділами обліку. Так, для прикладу, аудиторської перевірки касових операцій можна призначити наступну класифікацію порушення : пряме розкрадання, присвоєння грошових засобів.

Використовують вісім основних методів:

- ⇒ Спостереження за інвентаризацією або участь в ній;
- ⇒ Спостереження за виконанням господарських або бухгалтерських операцій;
- ⇒ Усне опитування;
- ⇒ Одержання письмових підтверджень;
- ⇒ Перевірка документів, одержаних клієнтом від третіх осіб;
- ⇒ Перевірка документів клієнта;
- ⇒ Перевірка арифметичних розрахунків;



⇒ Проведення аналізу.

Правильність організації обліку та контролю за наявністю та рухом нематеріальних активів на підприємстві ТзОВ «Тернопільський машинобудівний завод» забезпечується затвердженням наказом про облікову політику. В даному наказі передбачено:

- ✓ основні первинні документи з обліку нематеріальних активів та графік їх документообороту;
- ✓ діапазон строків корисного використання нематеріальних активів;
- ✓ метод та порядок нарахування амортизації нематеріальних активів;
- ✓ перелік субрахунків та аналітичних рахунків, необхідних для організації аналітичного обліку нематеріальних активів;
- ✓ порядок оцінки нематеріальних активів та визначення ліквідаційної вартості;
- ✓ список осіб, на яких буде покладено відповідальність за збереження інформації;
- ✓ облік орендованих нематеріальних активів.

Вище наведені положення наказу відображено на рис. 3.2.)

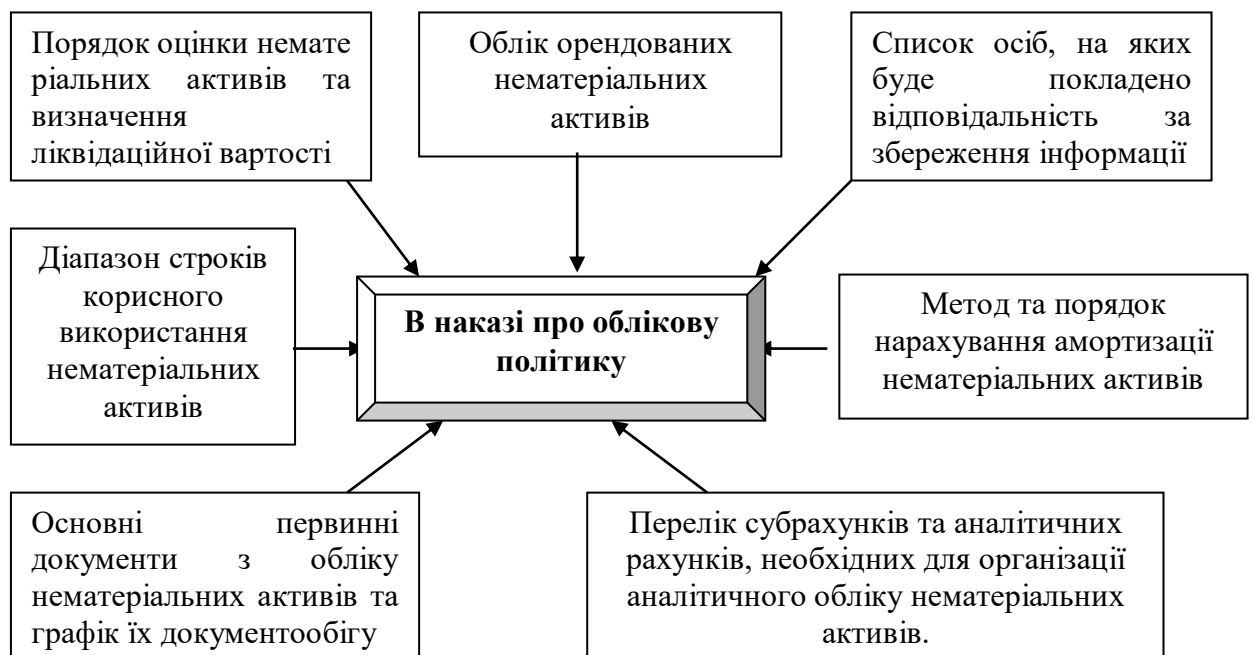


Рис 3.2. Основні положення з обліку нематеріальних активів згідно наказу про облікову політику на досліджуваному підприємстві

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» (таблиця 3.1.)

Таблиця 3.1

Характеристика рахунків з обліку нематеріальних активів та негативного гудвілу

Назва та шифр рахунку	Призначення рахунку	По дебету відображаються	По кредиту відображаються	Обліковий реєстр	Місце в звітності
12 «Нематеріальні активи»	Для обліку і узагальнення інформації про наявність та рух нематеріальних активів	Придбання або отримання в результаті розробки (від інших фізичних або юридичних осіб) нематеріальних активів	Вибуття внаслідок продажу, безоплатної передачі або неможливості отримання підприємством в подальшому економічних вигод від його використання, а також сума уцінки нематеріальних активів	Журнал-ордер № 13	Баланс (Звіт про фінансовий стан) (ф.1): - ряд. 1000 - за залишковою вартістю; - ряд. 1001 - за первісною вартістю; - на суму зносу
19 «Негативний гудвіл»	Для ведення обліку зменшення вартості негативного гудвілу з моменту його виникнення	Сума негативного гудвілу, яка визнана доходом	Вартість виникнення негативного гудвілу	Журнал – ордер № 15	Баланс (Звіт про фінансовий стан) (ф. № 1) р.1090

Бухгалтерський облік нематеріальних активів ведеться щодо кожного об'єкта за відповідними групами, визначеними п.5 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи».

Облік гудвілу не підпадає під дію П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» й регулюється окремим стандартом П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств».

Гудвіл представляє собою різницю між ринковою вартістю підприємства як цілісного майнового комплексу та його балансовою вартістю, яка утворилася у зв'язку з можливістю отримання високого рівня прибутку за рахунок використання більш ефективної системи управління, домінуючої позиції на товарному ринку, застосування нових технологій тощо.

Гудвіл виникає лише тоді, коли підприємство-покупець в обмін на сплачені попередньому власникові гроші зараховує на свій баланс всі активи, якими до цього часу володіло підприємство продавця, тобто коли існує факт понесення витрат на його придбання.

Окремій перевірці аудитором підлягає інтелектуальна власність працівників підприємств, які є авторами, що мають право укладати з підприємствами договори щодо прав на об'єкти інтелектуальної власності, створеними згідно із завданнями, що підтверджуються обліково-економічною документацією.

Патенти та інші правові титули на об'єкти інтелектуальної власності видаються підприємству в разі укладення відповідного договору між працівником та підприємством. Цей договір, разом з делегуванням працівникам підприємству права на одержання патенту або іншого правового титулу, визначає відповідні обов'язки підприємства щодо забезпечення працівникові належних матеріальних, виробничих та соціальних умов. Якщо зазначений договір між працівником підприємства щодо забезпечення працівникові належних матеріальних, виробничих та соціальних умов. Якщо зазначений договір між працівником і підприємством з іноземними інвестиціями не було укладено, то патент чи інший правовий титул видається автору винаходу, промислового зразка, товарного знака та ін. підприємство має право використання їх на умовах, які визначаються договором з власником правового титулу. Підприємство самостійно приймає рішення про патентування за кордоном винаходів, промислових зразків та інших об'єктів інтелектуальної власності які йому належать.

Аудит визначає додержання прав інтелектуальної власності та ефективності використання її підприємством. При цьому використовується інформація, відображена на рахунку «Нематеріальні активи».

До введення єдиних правил нарахування амортизації по нематеріальних активах величину зносу цих активів визначають у порядку, передбаченому статутними документами. Аудит має це враховувати при перевірці операцій з інтелектуальною власністю.

Також необхідно встановити: чи правильно отриманий або придбаний нематеріальний актив відображається в балансі (звіті про фінансовий стан), чи відповідає встановленим критеріям способів зарахування нематеріальних активів на баланс (активи повинні зараховуватися за первісною вартістю), чи збільшувалась на підприємстві первісна вартість, які витрати на придбання мало підприємство, на якому рахунку ці витрати нагромаджуються у разі придбання нематеріальних активів в спосіб визначається залишкова справедлива вартість.

Можливі порушення П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», які виявляються аудитором при дослідженні документів, операцій і записів, що ведені в таблиці 3.2.

Таблиця 3.2

## Перелік порушень ведення обліку нематеріальних активів

№ з/п	Можливі порушення	Пункти П(С)БО, що порушуються
1	2	3
1	Включення до вартості витрат на сплату відсотків за кредит, за рахунок якого був придбаний об'єкт	п. 12
2	Невключення різниці між залишковою та справедливою вартістю переданого об'єкта до складу витрат звітного періоду у разі придбання нематеріальних активів в обмін на подібні	п. 12
3	Збільшення первісної вартості нематеріальних активів за рахунок поточних витрат	п. п. 17-18

1	2	3
4	Визначення строку корисного використання, нарахування зносу на нематеріальні активи строком, що перевищує граничний термін, передбачений Положеннями (стандартами)	п. п.25-31
5	Проведення переоцінки нематеріальних активів, щодо яких не існує активного ринку. Проведення переоцінки лише окремого об'єкту групи	п. п. 19-24
6	Безпідставне відображення в обліку суми зменшення корисності нематеріальних активів	п. п. 32-33

Для оперативного вирішення проблем, пов'язаних із використанням та обмін на корпоративні права, у який облік нематеріальних активів, на підприємстві доцільно створити спеціальну, постійно діючу комісію, до складу якої слід включити керівників або провідних фахівців функціональних підрозділів підприємства.

В разі потреби до участі в роботі комісії можуть запрошуватись консультанти, аудитори, експерти з інших організацій.

Основними функціями, які має виконувати комісія, є:

- розгляд пропозицій (документів) щодо придбання або самостійного створення відповідних об'єктів нематеріальних активів;
- складання проектів угод на придбання нематеріальних активів;
- оцінка нематеріальних активів під час їх придбання і реалізації;
- встановлення термінів корисного використання нематеріальних активів;
- інформування керівництва підприємства про необхідність переоцінки балансової вартості нематеріальних активів;
- проведення інвентаризації нематеріальних активів та здійснення контролю за їх використанням;
- оформлення первинної облікової та іншої документації з питань, пов'язаних з придбанням, переміщенням, продажем, передачею та ліквідацією нематеріальних активів, а також інші функції.

Постійним членом комісії має бути працівник бухгалтерії, на якого слід

покласти відповідальність за зберігання оригіналів документів (угод, авторських свідоцтв, протоколів оцінки, актів приймання-передачі виконаних робіт, ліцензій тощо) та оригіналів машинних носіїв інформації (дискети, компакт-диски, засоби ZIP тощо) всіх об'єктів нематеріальних активів.

При організації обліку нематеріальних активів необхідно пам'ятати, що деякі з них підлягають обов'язковій державній реєстрації (рис. 3.3.).

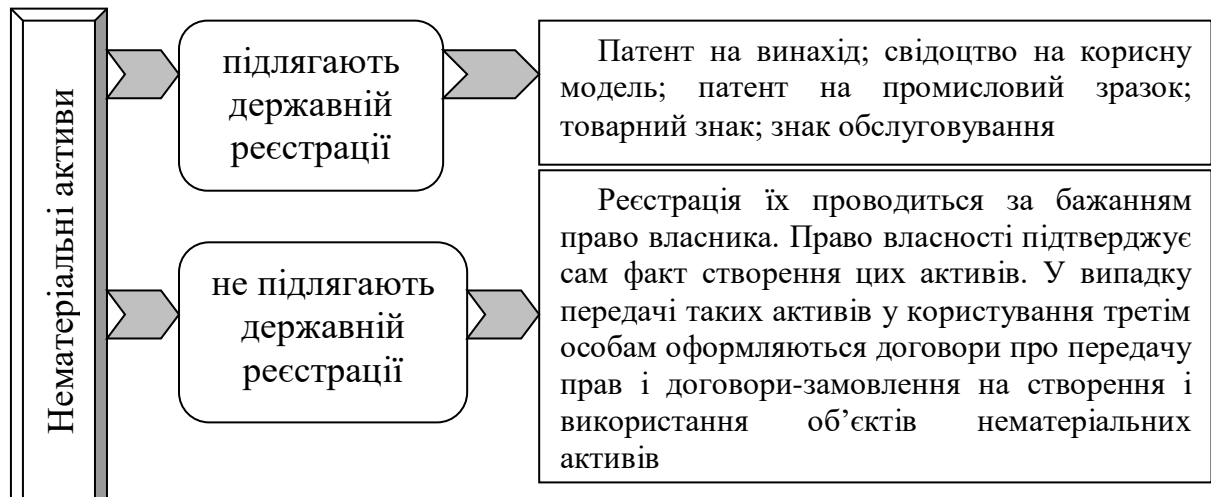


Рис. 3.3. Класифікація нематеріальних активів за необхідністю державної реєстрації [70, с.345]

Приступивши до аудиту, насамперед слід перевірити факт наявності нематеріальних активів за документами, де описано сам об'єкт (програми для ЕОМ, конструкторська документація тощо) або де підтверджується створення об'єкта (договір, ліцензійна угода). Крім того, акт приймання-передачі може підтвердити факт одержання даного об'єкта інтелектуальної власності.

Аудитор разом із залученими спеціалістами визначає правильність вартісної інтелектуальної власності. Якщо об'єкт власності вкладений у статутний фонд, то його оцінка визначається за домовленістю засновників, а якщо придбаний за кошти, то оцінюється за фактичними витратами на придбання, якщо одержано безкоштовно, то його оцінка визначається експертним методом.

В процесі проведення аудиту нематеріальних активів необхідно звернути увагу на такі питання:

- ⇒ перевірка факту наявності нематеріальних активів;
- ⇒ перевірка правильності оприбуткування нематеріальних активів;
- ⇒ перевірка вибуття нематеріальних активів;
- ⇒ перевірка дотримання правил оцінювання, списання та нарахування зносу.

Програма аудиту нематеріальних активів на підприємстві має наступний вигляд таблиця 3.3.

Таблиця 3.3

## Програма аудиту нематеріальних активів

№ з/п	Етапи аудиторської перевірки	Первинні документи та бухгалтерські	Процедури аудиту
1	2	3	4
1	Перевірка факту наявності нематеріальних активів	Конструкторська документація, договір, ліцензійна угода) акт приймання-передання, головна книга	Аудитор разом із залученими спеціалістами визначає правильність вартості інтелектуальної власності. Якщо об'єкт власності вкладений у статутний капітал, то його оцінка визначається за домовленістю засновників, якщо його придбано за кошти, то він оцінюється за фактичними витратами на придбання, якщо одержано безкоштовно, то його оцінка визначається експертним методом.
2	Перевірка правильності оприбуткування нематеріальних активів	Головна книга по рах. 12 «Нематеріальні активи», 31 «Рахунки в банках», 46 «Неоплачений капітал», акти прийому-передачі, накладні	Аудитору слід перевірити правильність оприбуткування об'єктів на рахунку 12 «Нематеріальні активи» у кореспонденції з рахунками 31 «Рахунки в банках», 46 «Неоплачений капітал»
3	Перевірка вибуття нематеріальних активів	Головна книга по Кт 12 «Нематеріальні активи»,	Аудитор перевіряє обґрунтованість їх вибуття (продаж, списання чи безкоштовна передача).

1	2	3	4
3		31 «Рахунки в Банках», акти прийому-передачі, накладні	Крім того, порівнюють дані синтетичного й аналітичного обліку нематеріальних активів, якщо облік ведеться за їхніми видами і об'єктами.
4	Перевірка дотримання правил оцінювання, списання і нарахування зносу	Головна книга по рах. 12 «Нематеріальні активи», субрахунок 133 «Знос нематеріальних активів», 46 «Неоплачений капітал»	Аудитор перевіряє дотримання правил приймання, відображення в бухгалтерському обліку нематеріальних активів, правильність їх оцінювання, списання і нарахування зносу. Для обліку амортизації нематеріальних активів використовують рахунок 13 «Знос необоротних активів», субрахунок 133 «Знос нематеріальних активів», а в дебеті – списання у разі вибуття або продажу. Аудитору слід пам'ятати, що підставою для оприбуткування нематеріальних активів є документи, що ідентифікують ті активи.

Аудитору слід перевірити правильність оприбуткування об'єктів на рахунку 12 «Нематеріальні активи» у кореспонденції з рахунками 685 «Розрахунки з іншими кредиторами», 31 «Рахунки в банках», 377 «Розрахунки з іншими дебіторами», а також обґрунтованість їх вибуття (продаж, списання чи безкоштовна передача). Крім того, порівнюються дані синтетичного і аналітичного обліку нематеріальних активів, що ведеться за їх видами і об'єктами.

Аудитору слід мати на увазі, що частина вартості нематеріальних активів щомісячно переноситься на виробничі витрати за нормами, виходячи із встановленого строку використання цих активів. Отже, аудитор перевіряє дотримання правил приймання й відображення в бухгалтерському обліку нематеріальних активів, правильність їх оцінки, списання і нарахування зносу.

Так, у аудиторському висновку про фінансову звітність відкритого



акціонерного товариства «Тернопільський машинобудівний завод» за 2019 рік зазначено, що бухгалтерський облік в товаристві ведеться за журнально-ордерною формою рахівництва на основі діючих нормативних і інструктивних документів, зокрема: Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», Положень (стандартів) бухгалтерського обліку. Облікова політика протягом звітного року не змінювалася.

Обсяг аудиторської перевірки включає в себе класифікацію та оцінку активів і пасивів відкритого акціонерного товариства та характеризується наступними даними щодо нематеріальних активів. Станом на 31.12.2019 року в балансі (звіті про фінансовий стан) Товариства відображені нематеріальні активи, залишкова вартість яких складає 16 тис. грн. Знос нараховується за прямолінійним методом згідно з прийнятою обліковою політикою.

Групування нематеріальних активів, достовірність й повна їх оцінки здійснювалася у відповідності до П(С)БО 8 «Нематеріальні активи».

### **3.3. Аудит амортизації нематеріальних активів та оформлення результатів аудиту нематеріальних активів**

Предметом аудиту є також правильність розрахунків нарахування амортизації і визначення фінансового результату від вибуття нематеріальних активів. Нарахування амортизації нематеріальних активів здійснюється протягом терміну корисного використання, але не більше 20 років.

Підприємство самостійно обирає метод амортизації. Можуть застосовуватися методи, встановлені Положення бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби». Найбільш розповсюдженим є прямолінійний метод, при якому річна сума амортизації визначається поділом вартості активу на очікуваний період часу його використання.

Амортизована вартість нематеріальних активів – первісна вартість за винятком ліквідаційної вартості. При розрахунку амортизації ліквідаційна вартість нематеріальних активів прирівнюється до нуля, крім випадків:

⇒ якщо існує безвідмовне зобов'язання іншої особи щодо придбання цього об'єкта наприкінці терміну його корисного використання;

⇒ якщо ліквідаційна вартість може бути визначена на підставі існуючого активного ринку й очікується, що такий ринок буде існувати наприкінці терміну корисного використання цього об'єкта.

Термін корисного використання активу встановлюється підприємством самостійно. При цьому варто враховувати:

1. терміни корисного використання подібних активів; моральний знос, що передбачається;

2. правові чи інші подібні обмеження щодо термінів його використання й інші фактори.

Термін корисного використання нематеріальних активів можна встановлювати на кожен об'єкт й відображати в окремому розпорядницькому документі.

Амортизація нараховується щомісяця. Нарахування амортизації в бухгалтерському обліку починається з місяця, наступного за місяцем, у якому нематеріальний актив став придатним для корисного використання.

Необхідно перевірити й правильність ведення аналітичного обліку нематеріальних активів за видами й окремими об'єктами та на підставі яких первинних документів здійснюється надходження нематеріального активу і його вибуття. Наслідки аудиторської перевірки слід відображати в робочих документах аудитора (табл. 3.4.) [71].

Основним завданням завершального етапу є одержання достатнього обсягу додаткових доказів для визначення того, наскільки об'єктивно відображено сальдо окремих рахунків у балансі (звіті про фінансовий стан) та інших формах фінансової звітності. Характер й обсяг цієї роботи значною мірою залежать від виявлених доказів на попередніх етапах.

## Робочий документ аудитора

Справа № 1 стор.1  
 Підприємство-клієнт:  
 Період перевірки:  
 З 1.02.2018 р. по 5.02.2018 р.  
 Номер /шифр/ документа

Аудиторська фірма \_\_\_\_\_  
 Нац. Реєстр № \_\_\_\_\_  
 Аудитор \_\_\_\_\_  
 Сертифікат № \_\_\_\_\_

## Перевірка статті «Нематеріальні активи»

№ з/п	Процедура аудиту	Результати дослідження	Виконавець	Посилання
1	2	3	4	5
<b>1. Оцінка</b>				
1.1	Перевірити правильність оцінки нематеріальних активів за первинними документами й обліковими реєстрами	Оцінка проводилась згідно з чинним законодавством та первинними документами	Аудитор _____	Податковий кодекс України Стандарт з бухгалтерського обліку
1.2	Перевірити правильність і дотримання норм амортизації	Сума зносу нематеріальних активів визначалась виходячи з розрахунку правильно	Аудитор _____	Податковий кодекс України
<b>2. Фактична наявність</b>				
2.1	Присутність при інвентаризації нематеріальних активів	Згідно з наказом призначений членом комісії. Результати спостереження за ходом інвентаризації оформлено окремим робочим документом	Аудитор _____	Інструкція про проведення інвентаризації основних засобів, не матеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків, затверджені Міністерством фінансів України 11 вересня 1994 р.

Аудитор \_\_\_\_\_

На завершальній стадії процесу аудиту ми пропонуємо виділити три етапи.

На етапі оцінки й аналізу результатів аудиторської перевірки керівник аудиторської фірми або керівник групи аудиторів повинен оцінити результати аудиту і проаналізувати, чи вистачає зібраних доказів для підтвердження достовірності фінансової звітності. Залежно від вагомості доказів буде визначений зміст аудиторського звіту і висновку.

На наступному етапі завершальної стадії аудиторського процесу аудитор складає звіт, в якому розкриває сильні і слабкі сторони діяльності суб'єкта господарювання.

У МСА аудиту розкриті наступні види висновків: безумовно позитивний, умовно-позитивний (із застереженнями), негативний.

Після складання висновку аудитор оформляє і підписує разом із замовником акт виконання робіт, що є завершальним етапом процесу аудиту. Аудитор оформляє результати своєї перевірки у вигляді висновку і звіту. Аудиторський висновок – це офіційний документ, засвідчений підписом та печаткою аудитора, аудиторської фірми, який складається у встановленому порядку і містить в собі висновок стосовно достовірності звітності, повноти і відповідності чинному законодавству та встановленим нормативам бухгалтерського обліку фінансово-господарської діяльності.[27, с.211]

МСА №800 «Аудиторський висновок при виконанні завдань аудиту спеціального призначення» передбачає складання аудитором таких видів аудиторських висновків спеціального призначення:

- Аудиторські висновки за результатами тематичного аудиту.
- Аудиторський висновок про фінансову звітність підприємства, представлену відповідно до інших принципів обліку.
- Висновок про окремі частини фінансової звітності підприємства.
- Аудиторська перевірка дотримання договірних відносин.
- Висновок про узагальнену фінансову звітність підприємства.

Отже, відповідно до міжнародних нормативів аудиту та статей Закону

України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність», аудитор повинен проаналізувати й оцінити висновки, одержані на основі, аудиторських доказів для формування свого висновку про перевірену фінансову інформацію. Висновок аудитора призначений для широкого кола користувачів, його оприлюднення є свідченням того, що річний бухгалтерський звіт клієнта як у цілому, так і в усіх частинах відповідає чинному законодавству України, правилам ведення бухгалтерського обліку і є достовірним.

Складання аудиторського звіту – процес доволі складний. Зміст цього документа залежить від конкретних обставин і результатів дослідження господарських операцій, його форма у зв'язку з цим може бути довільною, він не є офіційним аудиторським документом, а призначений виключно для клієнта і може бути оприлюднений тільки з його дозволу.

Аудиторський звіт за обсягом більш розширений документ, а висновок – стислий і короткий. Залежно від мети складання аудиторський висновок може мати кілька призначень. Насамперед це змістовний, цілеспрямований висновок незалежного спеціаліста про звіт підприємства, разом з тим висновок є правовим актом, оскільки у визначених законодавством України випадках лише звіт дає інформацію про результати роботи підприємства, яка може розглядатися акціонерами на своїх зборах.

Результати аудиту оформляються у вигляді аудиторського висновку, який повинен містити в собі чітко викладене письмове уявлення про перевірену фінансову звітність.

Основні елементи аудиторського висновку.

Аудиторський висновок складається з таких розділів:

1. Заголовок.
2. Розділ, у якому йдеться про замовника аудиторського висновку.
3. Вступний розділ.
4. Масштаб перевірки.
5. Висновок аудитора про перевірену звітність.

6. Дата аудиторського висновку.
7. Адреса аудиторської фірми.
8. Підпис аудиторського висновку.

Аудиторський висновок складається у довільній формі. Заголовок аудиторського висновку містить запис про те, що аудиторську перевірку здійснює незалежний аудитор (аудитори), та назву фірми або аудитора, який проводив аудит. Це є свідченням того, що під час аудиту не було жодних причин, які могли б призвести до порушення принципу незалежності перевірки. Незалежність міркувань аудитора – обов'язкова вимога об'єктивності аудиторського дослідження. Якщо цю умову порушено, аудитор не має права робити висновок про перевірену звітність, зібрана інформація не є достатньою і доказовою.

В аудиторському висновку має бути чітко визначено, кому він адресується, та споживач інформації, яка наведена в аудиторському висновку. В аудиторському висновку треба зазначити, що відповідальність за складання звітності покладається на керівництво підприємства, яке перевіряється, а також вказати на відповідальність аудитора за аудиторський висновок, який має бути обґрунтований за результатами проведеної перевірки.

В аудиторському висновку треба показати масштаб та розкрити зміст проведеної роботи. Цей розділ повинен дати впевненість споживачам аудиторського висновку в тому, що аудит здійснено відповідно до вимог українських нормативів та загальноприйнятої практики або згідно з вимогами загальноприйнятих стандартів аудиту (міжнародних стандартів).

Аудиторський висновок має містити зауваження про те, що перевірку було сплановано, підготовлено з достатньою впевненістю у тому, що звітність не містить у собі суттєвих помилок. Під час аудиторської перевірки аудитор повинен оцінювати викривлення та невідповідності в облікових системах підприємства, їх суттєвість, визначити чи можуть вони настільки змінити звітність, що це впливатиме на економічні рішення її користувачів.

Суттєвість залежить від абсолютного розміру позиції, або погрішності,

оцінюваної аудиторам з урахуванням конкретних обставин.

Аудиторський висновок повинен містити також відомості щодо:

- ✓ використання аудитором конкретних тестів під час перевірки інформації, що підтверджує цифровий матеріал, покладений в основу поданої звітності;
- ✓ методології обліку, яка використовувалася керівництвом під час підготовки звітності та подання фінансових звітів у цілому;
- ✓ масштабу перевірки.

Дата аудиторського висновку. Датою аудиторського висновку є день завершення аудиторської перевірки. У цей день аудитор зобов'язаний доповісти про результати перевірки керівництву підприємства, що перевіряється. Тільки після підписання керівництвом звітів, що додаються до аудиторського висновку, і підтвердження їх своїм підписом він проставляє дату аудиторського висновку.

Адреса аудиторської фірми. В аудиторському висновок слід зазначити адресу (місцезнаходження) аудиторської фірми або юридичну адресу, а також номер і свідоцтво про включення в Реєстр Аудиторською палатою України.

Підпис аудиторського висновку. Аудиторський висновок підписує від імені аудиторської фірми її директор або аудитор, який має на це відповідні повноваження.

Аудиторський висновок рекомендується підписувати ім'ям аудиторської фірми, оскільки вона несе юридичну відповідальність за якість проведеного аудиту. Аудиторською палатою України у разі неякісного проведення аудиторської перевірки аудиторська фірма може бути виключена з Реєстру суб'єкта аудиторської діяльності.

Після підписання аудиторського висновку і вручення примірників клієнту аудитор повинен попередити його про відповідальність за несвоєчасне подання аудиторського висновку до податкової інспекції у разі проведення обов'язкового аудиту.

Висновок аудитора може бути позитивним, умовно-позитивним, негативним. Аудитор може також відмовитися від надання висновку. При цьому він викладає свою думку у звіті іншої форми. У трьох останніх випадках висновок має містити короткий виклад аргументів, що обґрунтовують думку аудитора. У разі необхідності уточнення цих аргументів можливі посилання на інші документи, надані аудитором клієнту, які містять докладнішу інформацію.

Безумовно позитивний висновок складають у разі, коли, на думку аудитора, дотримані такі умови:

- аудитор отримав вичерпну інформацію і пояснення, необхідні для проведення аудиту;
- надана інформація є достатньою для відображення реального стану суб'єкта перевірки;
- є адекватні дані з усіх питань, суттєвих з погляду достовірності та повноти змісту інформації;
- фінансову документацію складено згідно з прийнятою суб'єктом перевірки системою бухгалтерського обліку, яка відповідає існуючим законодавчим і нормативним вимогам;
- звітність ґрунтується на достовірних облікових даних, які не містять суперечностей;
- форма звітності відповідає затвердженій у встановленому порядку.

Безумовно позитивний висновок беззаперечно і чітко виявляє задоволення аудитора станом обліку та звітності у суб'єкта перевірки.

Безумовно позитивний висновок складається з використанням формулювань «задовольняє вимогам», «належним чином становить», «дає достовірне й дійсне уявлення», «достовірно відображає», «перебуває у відповідності з», «відповідає».

Якщо під час перевірки в аудитора виникли заперечення або сумніви щодо правильності тих чи інших використаних суб'єктами перевірки рішень, але аудитору було подано аргументоване й переконливе



обґрунтування цих рішень, то у своєму висновку аудитор не зобов'язаний згадувати ці рішення й така ситуація не змінює безумовності позитивного висновку.

У випадку виникнення будь-яких з наведених нижче обставин аудитор не може видати безумовно позитивний висновок :

- ⇒ непевненість (аудитор не може сформулювати думку);
- ⇒ незгода (аудитор може сформулювати думку, але вона суперечить даним перевіреної фінансової інформації).

Причини непевненості:

- ✓ обмеження в обсязі аудиторської роботи у зв'язку з тим, що аудитор не може одержати всю необхідну інформацію й пояснення (наприклад, через незадовільний стан обліку), не має можливості виконати всі необхідні аудиторські процедури (наприклад, через обмеження у часі);
- ✓ ситуаційні обставини, непевненість у правильності висновку щодо даної ситуації (наприклад: спірна ситуація; довгостроковий контракт, довгострокова програма; багатоваріантність управлінського або технологічного рішення).

Причини незгоди:

- ✓ неприйнятність систем або методів обліку;
- ✓ розходження у судженнях стосовно відповідності фактів або сум у фінансовій звітності даного обліку;
- ✓ незгода зі ступенем та способом відображення фактів в обліку та звітності;
- ✓ невідповідність проведення або оформлення операцій законодавству й іншим вимогам.

Наявність будь-якого ступеня непевненості або незгоди є підставою для відмови від безумовно позитивного висновку. Подальший вибір виду висновку залежить від ступеня непевненості або незгоди: нефундаментальний або фундаментальний.

Непевненість або незгода стають фундаментальними у тому разі,

якщо вплив факторів, які викликали невпевненість чи незгоду, на фінансову інформацію такий великий, що може суттєво переколювати справжній стан справ у цілому або в основному. Слід також враховувати сукупний ефект усіх невпевненостей та незгод.

Наявність нефундаментальних непевностей та незгод дає аудиторі підстави сформулювати умовно позитивний висновок із зауваженнями. Наявність фундаментальної незгоди є підставою для виконання негативного висновку.

У всіх випадках, коли аудитор формулює висновок, який відрізняється від безумовно позитивного, він має дати опис усіх суттєвих причин свого судження (невпевненості та незгоди). Ця інформація повинна бути коротко викладена в окремому розділі висновку, який передує формулюванню висновку, або відмові від висновку.

Тут можна послатися на більш детальне висвітлення зазначених моментів в іншій документації, що надається клієнту.

Якщо аудитор видає умовно позитивний висновок і заперечення, пов'язані з наявністю нефундаментальної невпевненості, то він формулює відмову від свого висновку з конкретного питання (на підставі наведених раніше аргументів), а в останньому висловлює своє судження за допомогою тих самих формулювань, що й для безумовно позитивного висновку.

Якщо заперечення у висновку, пов'язані з наявністю нефундаментальної незгоди, аудитор формулює цю незгоду з конкретних моментів (висловлює свої міркування на підставі наведених раніше аргументів), а за відсутності цих моментів висловлює позитивне судження.

Окремим випадком є ситуація, коли прорахунки, відхилення, які виявлені аудитором під час перевірки, були ліквідовані до моменту складання аудиторського висновку. У цьому разі також є підстави для видання умовно позитивного висновку. Аудитор робить застереження, що показники звітності є достовірними з урахуванням цих відхилень за станом на відповідну дату (яка передує даті складання аудиторського висновку).

Якщо аудитор на підставі наведених аргументів дає негативний висновок, він складає його з використанням формулювань: «не відповідає вимогам», «перекручує справжній стан справ», «не дає справжнього уявлення», «не відповідає», «суперечить».

Якщо аудитор відмовляється дати свій висновок про звітність, він вказує на неможливість на підставі наведених аргументів сформулювати висновок про стан справ.

Аудиторський висновок вважається розширеним, коли, крім стандартних висловлювань, він містить коментарі до інформації, яка не входить в основну звітність, а саме:

- додатковий параграф, де акцентується увага на важливій інформації;
- вказівки на відсутність поквартальних даних або відсутність аналітичного обліку;
- вказівки на невідповідність іншої інформації, яка входить у пакет звітності, даним перевірених звітів (невідповідність даних інформації у пояснювальній записці даним балансу).

Якщо існує значна неясність стосовно оцінки заборгованості за податками, підписаними контрактами, можливості повернення грошових коштів для погашення витрат постачальників (підрядників), результату судових процесів, важливих обставин тощо, це необхідно чітко і повно роз'яснити. Аудитори повинні викласти ці пояснення в кінці аудиторського висновку, виділивши додатковий параграф (розділ), щоб привернути увагу споживачів аудиторського висновку до існуючої неясності. Висновок з цими поясненнями буде позитивним.

Слід зазначити, що ТзОВ «Тернопільський машинобудівний завод» перебуває на інформаційно-консультаційному обслуговуванні в Тернопільській аудиторській компанії. Підприємство має цілий ряд структурних підрозділів і аудит проводиться одночасно як по головному підприємству так і його структурних підрозділів проте висновок формується

тільки по головному підприємству, в нашому випадку ТзОВ «Тернопільський машинобудівний завод».

Так аудиторською перевіркою встановлено, що ТзОВ «Тернопільський машинобудівний завод» функціонує на законних засадах і в своїй діяльності керується чинним законодавством та засновницькими документами.

Бухгалтерський баланс і інша фінансова звітність ТзОВ «Тернопільський машинобудівний завод» за 2019 рік відображають достовірно у всіх суттєвих аспектах інформацію згідно вимог національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

### **Висновки до розділу 3**

1. Важливе значення для забезпечення правильності і цілеспрямованості проведення аудиторської перевірки має виявлення аудитором можливих порушень. Відповідно, в процесі проведення аудиту нематеріальних активів необхідно звернути увагу на такі питання:

- перевірка факту наявності нематеріальних активів;
- перевірка правильності оприбуткування нематеріальних активів;
- перевірка вибуття нематеріальних активів;
- перевірка дотримання правил оцінювання, списання і нарахування

зносу

2. Запропоновано рекомендації щодо вдосконалення методики аудиту нематеріальних активів, а саме документального оформлення перевірки та достовірності відображення в бухгалтерському обліку. З метою забезпечення зниження рівня ризику не виявлення помилок було розроблено план та програму аудиту нематеріальних активів.

3. Аудит як форма незалежного контролю та функція захисту інтересів власників, відіграє все помітнішу роль у сфері національної економіки, набуває дедалі вагомішого статусу в суспільно-політичному житті країни. Здійснення аудиту спирається на практично апробовану нормативно-правову базу.

## ВИСНОВКИ

За результатами проведеного дослідження науково-практичної бази методології фінансового обліку нематеріальних активів, літературних джерел, а також практики організації і ведення обліку на підприємстві можна зробити наступні висновки і пропозиції.

1. Перш за все, в умовах співіснування підприємств з різною формою власності, законодавчі і нормативні акти не завжди створюють єдиний підхід в питаннях організації бухгалтерського обліку і не стимулюють ефективне використання наявних ресурсів, зокрема нематеріальних активів. З іншого боку, мають місце поверхневі і не завжди обґрунтовані тлумачення щодо правильності застосування нових нормативних актів і їх основних термінів. Це зокрема, стосується таких питань, як визначення понять «нематеріальні активи», їх оцінка, амортизація і переоцінка.

2. Становлення нематеріальних активів як самостійного об'єкта обліку відобразилося, перед усім, у неоднозначності трактування самого терміна «нематеріальні активи». На сьогоднішній день нормативні документи в Україні та літературні джерела містять близько 15 визначень самого поняття «нематеріальні активи», які відрізняються одне від одного не тільки своїми обсягами і ступенем деталізації, але і в певній мірі не співпадають за змістом, як з економічної, так і з правової точки зору. Вивчаючи наведені визначення нематеріальних активів в різних літературних джерелах ми прийшли до висновку, що перелічені вище визначення мають серйозні недоліки, але в цілому можуть дати «усереднене» тлумачення сутності нематеріальних активів.

Узагальнюючи вищесказане, наведемо найбільш повне, на наш погляд, визначення нематеріальних активів. Нематеріальні активи – це об'єкти права інтелектуальної та промислової власності, інші аналогічні права, які визначені законодавством, що належать підприємству, використовується

протягом тривалого періоду часу, приносить доход і мають грошову оцінку, а також високий вплив на фінансовий ризик.

3. Нематеріальні активи є складним і неоднозначним поняттям для світової практики. Вимоги, що пред'являються до обліку нематеріальних активів в нашій країні, стають все більше конкретними, але деякі питання залишаються недопрацьованими, слабо враховується міжнародний досвід. Хоча вже прийнятий та внесені конкретні зміни до П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», проте в практиці використання нематеріальних активів існує багато нез'ясованих питань, які потребують чіткого визначення. Одним з таких питань є виявлення корисного строку експлуатації таких активів, який повинен відображати правильний розподіл витрат на виручку. Важливу роль може відіграти зміна самого порядку обліку погашення вартості нематеріальних активів, наприклад, списання їх не на витрати виробництва а за рахунок прибутку. Тим самим будуть в законній мірі відокремлені інтереси держави від суб'єктивізму підприємств в оцінці кінцевих результатів їх діяльності з метою ухилення від сплати частини податків до бюджету. В багатьох країнах з ринковою економікою саме прибуток є джерелом погашеності вартості нематеріальних активів.

4. Об'єкти інтелектуальної власності та інші права відіграють надзвичайно важливу роль у розвитку соціально-економічного прогресу, тому важливо розробити ефективну систему їх збереження та використання, для чого необхідно досконало дати всі необхідні визначення й провести відповідне наукове групування (класифікацію) об'єктів. У цьому плані з метою стандартизації визначень, що стосуються поняття «нематеріальні активи», доцільно провести категоріальні дослідження інших нормативних і законодавчих актів, оскільки позиції законодавців з цього приводу також не збігаються.

З метою забезпечення правової захищеності вказаного виду активів, у першу чергу, необхідно привести у відповідність і однозначність визначення цієї категорії і вживати її в усіх нормативних актах. По-друге, якщо

Положення (стандарт) бухгалтерського обліку дає перелік об'єктів обліку (в даному конкретному випадку груп нематеріальних активів), то він зобов'язаний дати й коротку їхню характеристику. У деяких випадках цей принцип порушується. Так, П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» серед груп нематеріальних активів виділяє «гудвіл», однак у жодному з пунктів немає пояснення, що саме розуміють під цим поняттям. Визначення «гудвілу» знаходимо в П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств»: «гудвіл» перевищення вартості придбання над часткою покупця в справедливій вартості придбаних ідентифікованих активів і зобов'язань на дату придбання, причому воно цілком відрізняється від тих визначень, що даються в економічній літературі, де думки зводяться до того, що «гудвіл» – це ділова репутація фірми, що формується завдяки постійності зв'язків, взаємин з партнерами, положенням на ринку і т. п. Однак дане Положенням (стандартом) визначення стосується вартісної сторони «гудвілу», отже, відповідно, немає підстав вважати його помилковим.

Крім того, нематеріальний актив може бути визнаний таким у випадку використання його підприємством протягом терміну, що перевищує один рік (або операційний цикл, якщо він більше одного року). При цьому операційним циклом вважається проміжок часу між придбанням запасів і одержанням грошових коштів від реалізації виготовленої з них продуктів або товарів і послуг.

Сьогодні серйозну практичну і теоретичну проблему становить класифікація об'єктів за групами нематеріальних активів, а також початкове визнання об'єкта нематеріальним активом. Труднощі ідентифікації супроводжуються і додатковими проблемами обліку операцій з об'єктами, які можуть бути визнані нематеріальними активами, зокрема, з урахуванням витрат на утримання об'єктів в робочому стані, обчисленням та обліком амортизації тощо.

Бухгалтерський облік наявності та руху нематеріальних активів, прийнятих на баланс, ведеться на інвентарному балансовому рахунку 12

«Нематеріальні активи». 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.

5. Надходження нематеріальних активів на підприємство може проходити різними шляхами – в результаті купівлі, безкоштовної передачі, як внесок до статутного капіталу, шляхом злиття з іншими підприємствами. Особливо складним є аналіз і відображення у бухгалтерському обліку окремих видів нематеріальних активів, що надійшли внаслідок злиття підприємств. Головна причина цього – відсутність у вітчизняному законодавстві, що регламентує порядок ведення бухгалтерського обліку, нормативної бази для відображення таких операцій згідно з міжнародними стандартами, а саме на основі формування єдиних консолідованих балансів-балансів групи підприємств, що об'єднує головну компанію та її дочірні фірми, які розглядаються як єдине ціле.

6. На нашу думку, у звітності повинні бути відображенні не тільки придбані, а й створені на підприємствах нематеріальні активи. Крім того, на наш погляд, до складу нематеріальних активів повинні бути віднесені не тільки активи, перелічені в діючих нормативних актах, а й усі інші, які відповідають ознакам даної категорії активів: організаційні витрати, витрати на наукові дослідження та інші.

7. Нематеріальні активи амортизуються шляхом періодичного віднесення на витрати періоду частини їх вартості протягом строку корисного використання. Деякі економісти вважають, що період, протягом якого може нараховуватись амортизація, не повинен мати ніяких обмежень; інші, навпаки – вважають, що амортизація повинна нараховуватись тільки протягом строку корисної служби активу, а не протягом будь-якого іншого



встановленого періоду.

8. З метою вдосконалення обліку амортизації нематеріальних активів доцільно виділити три групи нематеріальних активів в залежності від способу нарахування амортизації. до першої групи віднести нематеріальні активи, вартість яких погашається шляхом включення амортизаційних відрахувань до собівартості продукції (робіт, послуг) з використанням рахунку «Амортизація нематеріальних активів». До другої – нематеріальні активи, по яких нарахування суми амортизаційних відрахувань потрібно списувати безпосередньо в кредит рахунку «Нематеріальні активи» без використання рахунку «Амортизація нематеріальних активів», тобто списувати різницю між купівельною ціною і оціночною вартістю майна, придбаного на аукціонах. До третьої групи – активи, по яких амортизація не нараховується. Крім того, нематеріальні активи, що мають визначений строк служби, списувати шляхом нарахування зносу протягом строку 4. Позитивною тенденцією є те, що на підприємствах все ширше використовується АРМ бухгалтера. Але все ж на багатьох підприємствах, в тому числі і ТзОВ «Тернопільський машинобудівний завод» ЕОМ застосовується до окремих ділянок обліку. Використання комп'ютерної техніки повинно охоплювати всі ділянки, в тому числі й облік нематеріальних активів, тому що зараз це досить трудомісткий процес, особливо, це стосується нарахування амортизації.

9. Метод амортизації нематеріальних активів обирається підприємством самостійно, виходячи з умов отримання майбутніх економічних вигод. Методи розрахунку амортизації визначаються Положенням (стандартом) 7 «Основні засоби». Однак, у цьому Положенні немає жодного посилання на те, що названі в ньому методи нарахування амортизації можна застосовувати і до нематеріальних активів. Навпаки, п.26 чітко вказує: «Амортизація основних засобів (крім інших необоротних матеріальних активів) нараховується із застосуванням таких методів: 1) прямолінійного ...; 2) зменшення залишкової вартості...; 3) прискореного

зменшення залишкової вартості... і) кумулятивного...; 5) виробничого...». Враховуючи те, що Положення (стандарт) 8 робить посилання на Положення (стандарт) 7, в останньому варто зробити хоча б примітку з цього приводу.

Якщо умови отримання майбутніх економічних вигод визначити неможливо, то застосовується метод рівномірного нарахування амортизації. Порядок застосування методів амортизації визначається згідно з П(С)БО 7 «Основні засоби», що розглянуто в пункті 10.1

10.Для забезпечення єдиної методології обліку нематеріальних активів різними підприємствами та організаціями необхідно запровадити типові міжвідомчі форми первинної документації.

З огляду на те, що в бухгалтерській практиці для аналітичного обліку активів тривалого використання (основні засоби, спецодяг, інструменти тощо) та складського обліку виробничих запасів вже давно використовують доволі простий і надійний носій інформації – паперові (картонні) картки, доцільно їх застосовувати і для обліку нематеріальних активів.

Вдосконалення системи аналітичного обліку дасть змогу налагодити відповідний контроль за доцільністю інвестування коштів у придбання або створення нематеріальних активів, їх використанням, амортизацією та своєчасним списанням з балансу.

11.Одним з нововведень у бухгалтерському обліку нематеріальних активів, введених П(С)БО 8, є порядок відображення понесених підприємством витрат на вдосконалення нематеріальних активів.

Первісна вартість нематеріальних активів збільшується на суму витрат, пов'язаних із вдосконаленням цих нематеріальних активів і підвищенням їх можливостей і терміну використання, які сприятимуть збільшенню первісно очікуваних майбутніх економічних вигод.

Витрати, які здійснюються для 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.

Іншими словами, практично всі витрати, пов'язані з обслуговуванням нематеріальних активів, будуть визнаватися витратами звітного періоду і відображатися на рахунках обліку витрат.

12. Особливого значення набув аудит необоротних активів, тобто контрольованих підприємствами ресурсів, використання яких забезпечує отримання майбутніх економічних вигод. Важливість аудиту даних активів обумовлюється тим, що втілена в них вигода являє собою економічний потенціал господарюючих суб'єктів. З огляду на те, що кожен різновид ресурсів має сприяти отриманню економічних вигод, аудит активів включає з'ясування ефективності використання економічного потенціалу підприємства.

13. Для правильного здійснення аудиторської перевірки і її ціленаправленості важливе значення має знання аудитором можливих порушень, адже це допоможе аудиторів звернути увагу на найбільш розповсюджені типи порушення даної ділянки обліку.

На нашу думку, всі вище перераховані пропозиції по вдосконаленню обліку та аудиту нематеріальних активів можуть бути використані не тільки в практичній діяльності ТзОВ «Тернопільський машинобудівний завод», а й в інших підприємствах в галузі.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Алексеева А., Бакун Ю. Нематеріальні активи: бухгалтерський і податковий облік амортизації // *Все про бухгалтерський облік*. – 2006. – 21 квітня. – С.4-6
2. Александров Д. Правові реформи здійснення управління активами в Україні // *Підприємництво, господарство і право*. – 2016. – №5. – С. 48–52.
3. Аудит і ревізія підприємницької діяльності: навч. Посіб. / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ПП “Рута”, 2001. – 409 с.
4. Батищев В. Податкові парадокси нематеріальних активів // *Бухгалтерія. Право. Податки. Консультації*. – 2015. – 11 вересня (№37). – С.39-42.
5. Т.Г. Бурденюк, В.М. Панасюк, В.А. Шухманн *Методики аналізу ефективності впровадження технологій інформаційної безпеки підприємства. Облік, оподаткування і контроль : теорія та методологія. Матеріали міжнародної науково-практичної інтернет-конференції - Тернопіль : ТНЕУ, 2018. – С. 77-79*
6. Безруких П.С. и др. Бухгалтерский учет: П.С. Безруких, А.Н. Кашаев, Д.А. Рогулин; Под ред. П.С. Безруких. – 2-е изд., перераб. и доп. – Москва, «Финансы и статистика», 1983. – 375с.
7. Бондарева О. Нематеріальні активи в бухгалтерському обліку // *Бухгалтерія. Право. Податки. Консультації*. – 2014. – 31 травня (№22). – С.33-38.
8. Бурцев В. Організація внутрішнього аудиту в компанії // *Фінансовий ринок України*. – 2017. – №2. – С.25-30.
9. Бігдан І.А. Питання оцінки нематеріальних активів // *Регіональні перспективи*. – 2018. – № 2(3) – с. 78-80.
10. Бутинець Т.А., Чижевська Л.В., Береза С.Л. Бухгалтерський облік. Навчальний посібник. – Житомир: ПП „Рута”, 2000. – 672 с.
11. Бутинець Ф.Ф., Малюга Н.М. Бухгалтерський облік: облікова політика і план рахунків, стандарти і кореспонденція рахунків, звітність. Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106

"Облік і аудит"/ За редакцією проф. Ф.Ф. Бутинця; 3-тє вид., перероб. і доп. – Житомир: ПП "Рута", 2001. – 512с.

12. Бурденко І Фінансовий облік гудвілу // *Баланс* № 51 (541), 21.12 2016.
13. Бухгалтерський облік за національними стандартами. Практичний посібник / укладачі: Я.Д.Крупка, З.В.Задорожний, Р.О. Мельник. – Тернопіль: Економічна думка, 2000, – 236 с.
14. Бухгалтерський облік нематеріальних активів, устаткування, витрат на оренду // *Бухгалтерія. Право. Податки. Консультації*. – 2015. – 20 листопада (№47). – С. – 27-28.
15. Бухгалтерский учет: Учебник/ П.С. Безруких, В.Б. Кондраков и др.; Под ред. П.С. Безруких. - 2-е изд., перераб. и доп. – Москва,: Бухгалтерский учет, 1996. – 576 с.
16. Бухгалтерський фінансовий облік: підручник для студентів спеціальності „Облік і аудит” вищих навчальних закладів. / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – 6-те вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП „Рута”, 2005. – 756с.
17. Василенко А. Звичайні ціни при продажу (купівлі) основних фондів та нематеріальних активів// *Все про бухгалтерський облік*. – 2007. – 11 травня (№42). – С. 6-9.
18. Волкова Г.Ф. К вопросу о разработке методических подходов к управлению нематериальными активами / Г.Ф.Волкова, И.Ю.Левитина // *Вестник Санкт-Петербургского университета. Серия 5 «Экономика»*. – 2007. – №1. – С.120–130.
19. Вказівка щодо організації бухгалтерського обліку в Україні, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 07.05.93 р. №25.
20. Гарасим П.М., Журавель Г.П., Хомин П.Я. курс фінансового обліку: Навч. посіб. – К.: Знання, 2007. – 566 с.
21. Гаценко О. Характерні помилки в бухгалтерському і податковому обліку основних засобів і нематеріальних активів// *Вісник податкової служби*. –2006. –№5. – С.34-32.

22. Гладких Т.В. Фінансовий облік: навч. посібник. – Київ, Центр навчальної літератури, 2007. – 480 с.
23. Голов Ф., Костюченко В. Бухгалтерський облік за міжнародними стандартами: приклади та коментарі. Практичний посібник. – Київ, Лібра, 2001. – 840с.
24. Гордієнко Л. Логотип фірми: витрати чи нематеріальний актив?// *Головбух*. – 2016. – 17 травня (№36). – С.24-25.
25. Городянська Л. Інтелектуальна власність як нематеріальний об'єкт обліку на підприємстві // *Бухгалтерський облік і аудит*. – 2017. – №4. – С.41–46.
26. Граковський Ю. Нематеріальні активи як об'єкт обліку // *Головбух*. – 2018. – 10 листопада (№62). – С. 23-25.
27. Давидов Г.М. Аудит: навчальний посібник. – Київ: - Прес, 2001. – 253с.
28. Даниленко І.В. Сучасний аудит – необхідність і достатність // *Аудитор України*. – 2015. – січень (№1). – С.25-27.
29. Данилюк І.В. Аудит/ І.В.Данилюк, І.Є.Прибега. – Тернопіль: Прінт-офіс, 2003. – 127с.
30. Даниленко В. Оптимізація об'єкта оподаткування при використанні нематеріальних активів // *Податки та бухгалтерський облік*. – 2013. – 19 чер. (№49). – С.35-41.
31. Дорош Н.І. Аудит: методологія і організація. – Київ, Т-во «Знання», КОО, 2001. – 402 с.
32. Дубровская В. Порфельные активы / В.Дубровская, В.Тарнавский// *Новый маркетинг*. – 2006. – №4. – С.30–36.
33. Зайцев І. Добрий Гудвіл: [Нематеріальні активи на підприємстві] // *Контракти*. – 2017. – 17 квітня (№16). – С.46-54.
34. Завгородний В.П. Бухгалтерский учет в Украине (с использованием национальных стандартов) Учебн. Пособие для студентов вузов. – 5-е изд., доп. и перераб. – Киев, 2001. – 848 с.
35. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в

- Україні» від 16 липня 1999р. №996-XIV. URL: <http://zakon.rada>
36. Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» від 21.12.2017 № 2258-VIII. URL: <http://zakon.rada>
37. Закон України «Про авторське право і суміжні права» від 23. 12. 93 р. № 37 93 –XII. URL: <http://zakon.rada>
38. Закон України «Про патентування деяких видів підприємницької діяльності» від 23.03.96р. № 98/96-ВР
39. Зубілевич С. Облік нематеріальних активів // *Бухгалтерський облік і аудит.* –2015. – №10. – с.3-12.
40. Зубілевич С. Зменшення корисності активів // *Бухгалтерський облік і аудит.* – 2016. – №2. – С.9-13.
41. Іванченко Н.О. Системно-ситуаційний підхід до нематеріальних активів підприємств легкої промисловості // *Актуальні проблеми економіки.* – 2006. – №11. – С. 120-125.
42. Інструкція по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів, і документів та розрахунків.// *Податки та бухгалтерський облік.* – 2006. – 14 грудня (№100) –С. 43– 47.
43. Інструкція з бухгалтерського обліку основних засобів і нематеріальних активів банків України, затверджена постановою Правління Національного банку України від 20 грудня 2005 р. // *Законодавчі і нормативні акти з банківської діяльності.* – 2006. - №2. – С.66-98.
44. Интеллектуальная собственность (в 2 томах). Т.1. Авторское право и смежные права / сост. и коммент. И.В. Попова; под ред. В.Ф. Чигира - Мн.: Амалфея, 1997.
45. Интеллектуальная собственность в Украине: правовые основы и практика: В 4-х т. / Под общ. ред. А. Л. Святешного. Оценка интеллектуальной собственности. Бухгалтерский учет и налогообложение: А.Б. Бутник-Сиверский, А.П. Гавриленко, С.А. Довгий и др.; под ред. А.Б. Бутника-Сиверского, А Л. Святоцкого. – К., 1999. – 334с.

46. Качковська О. Нематеріальних активи в бюджетних установах: проблеми обліку // *Бухгалтерія. Податки. Консультації*. – 2008. – 16 червня (№24). – С.60–62.
47. Кудирко О.В. Нематеріальні активи та інтелектуальний капітал: порівняльний аналіз економічних категорій. // *Академічний огляд*. 2013. №2. С.30-35.
48. Коблянська О.І. Фінансовий облік: навч. посіб. – 2-ге вид., випр. і доп. – Київ, Знання, 2007. – 471 с.
49. Кондраков Н.П. Бухгалтерский учет: Учебн. пособие. – Москва, ИНФРА-М, 1997. – 560 с.
50. Котенко Л.М., Польова Т.В. Удосконалення документування операцій з обліку нематеріальних активів // *Актуальні проблеми економіки*. – 2015. – №5. – С.109–115.
51. Крупка Я.Д., Задорожний З.В., Мельник Р.О. Бухгалтерський облік в будівництві. Навчальний посібник. – Тернопіль: ПП „Принтер -інформ”, 2004 – 514 с.
52. Кемпбелл Р., Макконнелл., Стенли Л., Брю. Економикс. Принципи, проблеми її політика. – Т. 1. – М., – 1992. – 400 с.
53. Контроль і ревізія. Навчальний посібник. Нормативно-практичні матеріали. – 2-ге вид., переробл. і доп. Львів “Інтелект Захід”, 2002 – 320с.
54. Котенко Л.М. Удосконалення документування операцій з обліку нематеріальних активів // *Актуальні проблеми економіки*. – 2015. – №5. – С.109–115.
55. Краснокутська Н.С. Потенціал підприємства: формування та оцінка: Навчальний посібник. – Київ: ЦУЛ, 2005. – 352 с.
56. Кушнар'ов А. Проблеми автоматизації аудиту // *Аудитор України*. – 2017. – квітень (№8). – С.5-7.
57. Лепетан І.М. Нематеріальні активи та інтелектуальний капітал. // *Економіка АПК*. – 2007. – №9. – С. 83-87.
58. Лишиленко О.В. Бухгалтерський облік: Навчальний посібник 2-ге вид.,



- перероб. і доп. – Київ: вид-во “Центр навчальної літератури”, 2003. – 628 с.
59. Матусевич О. Методи оцінки якості управління активами // *Фінансова консультація*. – 2006. – №23–24. – С.8–11.
60. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку нематеріальних активів / за ред. Бутніка-Сіверського – Київ – 2000.
61. Миронов Д. НМА в податковому і бухобліку: шість особливостей // *Дебет – Кредит*. – 2006. – 20 березня (№12). – С.29-33.
62. Мирошник Т. Що є нематеріальним активом // *Консультант бухгалтера*. – 2017. – 19 вересня (№38). – С.28-29.
63. Мирошник Т. Які витрати можуть бути визнані нематеріальним активом: // *Консультант бухгалтера*. – 2017. – 24 жовтня (№43). – С. 31-35.
64. Мілковський Ю. Облік операцій з нематеріальними активами (Продовження Попередню частину див. у № 72 за 2005 рік)//*Все про бухгалтерський облік*. – 2014. – 12 вересня (№83). – С. 19-30.
65. Мужевич Н. В. Нормативно-правове регулювання обліку витрат в будівництві / Н. В. Мужевич // *Інноваційна економіка*. – 2012. – № 12. – С. 96-102.
66. Наказ Міністерства фінансів України від 22 листопада 2004 року № 732 “Про затвердження типових форм первинного обліку об’єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів // *Бухгалтерія в сільському господарстві*. – Лютий, 2005
67. Нашкерська Г. Оцінка нематеріальних активів // *Бухгалтерський облік і аудит*. – 2006. – №11. – С.23-30.
68. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» (НП(С)БО 1) затверджено наказом Мінфіну від 07.02.2013 № 73. URL: <http://zakon.rada.gov>.
69. Оганян М.А. Учет нематериальных активов // *Бухгалтерский учет*. – 2011. – №8. – С.70-75.
70. Організація бухгалтерського обліку. Підручник для студентів спеціальності „Облік і аудит” вищих навчальних закладів./ за редакцією

- проф. Ф.Ф. Бутинця. – 3-є вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП „Рута”, 2002. – 592 с.
71. Організація і методика проведення аудиту / В.В.Сопко – Київ, 2004 – 624 с.
72. Облік і податки : від епохи Цибуліно до реалій сьогодення : підручник / за заг. ред. В. М. Панасюк. Тернопіль : Економічна думка, 2020. - 240 с.
73. Павлюк І. Бухгалтерський облік придбання майна з гудвілом і обміну подібних та неподібних об’єктів основних засобів // *Бухгалтерський облік і аудит* № 2, 2012. –С. 20-26.
74. Павлюк І. Бухгалтерський облік переоцінки нематеріальних активів // *Бухгалтерський облік і аудит*. – 2012. – №8. – С. 22-27.
75. Павлюк І. Бухгалтерський облік зменшення та відновлення корисності об’єктів нематеріальних активів // *Бухгалтерський облік і аудит*. – 2012. – №10. – С. 19-24.
76. Панасюк В. М. Інформатизація та цифровізація: Тенденції та напрями розвитку в Україні. Науковий журнал «Інтелект ХХІ», 2020. Випуск. 1. С. 110-126.
77. Панасюк В. М. Москалюк Н. Б., Мельничук І. В. Обліково-аналітичне забезпечення економічної безпеки суб’єктів господарювання: навч. посібник. Тернопіль : ТНЕУ, 2020. 264 с.
78. Панасюк В. М. Мельничук І. В., Мужевич Н. В. Бухгалтерський облік [Електронний ресурс] : навч. посібник. Тернопіль : ТНЕУ. 2020. 330 с.
79. Панасюк В. М., Ковальчук Є. К., Мельничук І. В., Мужевич Н. В. Бухгалтерський облік: від знань до компетентностей: навчальний посібник для дистанційного навчання. – Тернопіль : [б. в.], 2020. – 363 с.
80. Панасюк В. М. Сучасний інструментарій інформаційного забезпечення: обліковий та управлінський аспект. Східна Європа: Економіка, бізнес та Управління. Випуск 2 (25). 2020. С 412-427. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI.  
URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

81. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» // Баланс. – 2002. – №22. – С.48-50.
82. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи»: затв. Наказом Міністерства фінансів України від 18.10.1999р. // Фінансова справа. – 2009. – №1. – С. 9-12.
83. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 «Об'єднання підприємств», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 07.07.99 р. № 163 зі змінами та доповненнями, внесеними наказами Міністерства фінансів України від 28.01.2000 р. № 15 і від 25.11.2002 р. № 989.
84. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій та Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 30.11. 99 р. № 291 зі змінами та доповненнями, внесеннями наказами Міністерства фінансів України від 09.12.2002 р. № 1012 і від 12.12. 2003 р. № 671
85. Підпригора О.А., Право інтелектуальної власності України: Навчальний посібник для студентів юридичних вузів і факультетів університетів Київ, Юрінком Інтер, 1998.
86. Порядок введення реєстру аудиторів та аудиторських фірм, які можуть проводити аудиторські перевірки фінансових установ, що здійснюють діяльність на ринку цінних паперів // *Аудитор України*. – 2007. – січень (№1). – С.9-16.
87. Просвирина И. Интеллектуальный капитал: новый взгляд на нематериальные активы // *Финансовый менеджмент* – 2014. - №4. – С.103-121.
88. Просвирина И.И. Нематериальные активы в финансовой отчетности: проблемы и решения // *Международный бухгалтерский учет*. – 2005. - №10. – С.17-26.

89. Пушкар М.С., Журавель Г.П., Литвин Ю.Я., Мельник В.Г. Бухгалтерський облік: основи методології та організації. Тернопіль.: 1997. – 266 с.
90. Пузыня Н.Ю. Оценка и управление нематериальными активами компании: монография.СПб, СПбГЭУ 2013. – 179 с
91. Ралізберг Б.А., Лозовський Л.Ш., Стародубцева Є.Б., Современный экономический словарь. – Москва, ИНФРАМ, 1996. – 496с.
92. Рожелюк В., Денчук П. Система показників стану і використання нематеріальних активів // *Наукові записки*. – 2006. – Випуск 15. – С. 49-51.
93. Савченко В.Я. Аудит: Навчальний посібник – К.: КНЕУ, 2002. – 322 с.
94. Сахарцева І.І. Основи складання бухгалтерської звітності за вимогами національних стандартів України: навчальний посібник. – Київ Кондор, 2003. – 614 с.
95. Сажинець С. Організація аналітичного обліку НМА на підприємствах // *Бухгалтерський облік і аудит*. – 2015. – №7. – С.23-27
96. Свірко С. Нематеріальні активи як об'єкт бухгалтерського обліку бюджетних установ // *Бухгалтерський облік і аудит* – № 11, – 2011. – С.38-42.
97. Сердюк І.Г. Непряме оподаткування операцій з нематеріальними активами// *Фінанси України*. – 2005. – №8. – С.25-31.
98. Скирпан О.П., Палюх М.С. Бухгалтерський облік. Навчальний посібник для студентів економічних спеціальностей вищих закладів освіти III-IV рівнів акредитації. – Тернопіль: Економічна думка, 2002. – 496 с.
99. Словник-довідник фінансиста АПК / за ред. П.Т. Саблука та М.Я. Демяненка – Київ, Інститут аграрної економіки УААН, – 1997 – 234 с.
100. Смирнов С.А. Бухгалтерский учет. Учебно-практическое пособие. Москва, ТОО ПКФ "Аллана", 1998
101. Соколов Я.В., Пятов М.Л., Гудвил: «новая» категория бухучета// *Теория учета*. – С.46-47.
102. Солодченко І. Інвентаризація нематеріальних активів // *Бухгалтерія* № 38 (609) 20 вересня 2014 року

103. Сопко В. Бухгалтерський облік: навч. посібник. – Київ, КНЕУ, 1998, – 448 с.
104. Сук П. Облік нематеріальних активів// *Бухгалтерія в сільському господарстві*. – 2013. – №17. – С.2-10.
105. Сук Л., Сук П. Контроль і ревізія основних засобів і нематеріальних активів // *Бухгалтерія в сільському господарстві*. – 2012. – листопад (№21). – С.40-49.
106. Тарасова І. Пропозиції щодо вдосконалення класифікації НМА у Плані рахунків та П(С)БО 8 «Нематеріальні активи»// *Бухгалтерський облік і аудит*. – 2014. – №4, – С.38-41.
107. Тетянич Л. Бухгалтерський облік нематеріальних активів// *Головбух*. – 2015. – 31 липня (№34). – С.12-17.
108. Тетянич Л. Нематеріальні активи: відображення в бухгалтерському обліку// *Головбух*. – 2017. – 14 травня (№26). – С. 33-38.
109. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський облік на підприємствах з різними формами власності: навчально-методичний посібник. – Київ, ВТОВ «А.С.К», 1996. – 512с.
110. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність: Підручник. – 3-тє вид. допов. І перероб. – К.: Алеута, 2008. – 926 с.
111. Усач. Б.Ф., Душко З.О., Колос М.М. Організація і методика аудиту: Підручник. – К.: Знання, 2006. – 295 с.
112. Фаріон І.Д., Перевезова І.В. Організація обліку контролю і аналізу: Навчальний посібник/ За редакцією д.е.н., професора І.Д.Фаріона. Тернопіль: Економічна думка, 2004. – 487 с.
113. Фінансовий облік : підручник / Я.Д. Крупка та ін. Тернопіль : ТНЕУ, 2017. 451 с..
114. Хендриксен Э.С., Ван Бреда М.Ф. Теория бухгалтерского учета: Пер. с. англ. / Под.ред. Я.В.Соколова. – М.: Финансы и статистика, 1997. – 576с.
115. Хорунжак Н. Амортизація нематеріальних активів // *Вісник ТАНГ* – 2002 – ВВП 1 – С 93 – 97

116. Хорунжак Н. Проблеми організації обліку НМА // *Бухгалтерія*. – 2002. – №5. – С.40-43.
117. Хорунжак Н. Сучасні підходи до категоріального визначення та організації обліку НМА// *Регіональна економіка*. – 2007. – №2. – С.67-76.
118. Чебанова Н.В., Василенко Ю.А.Бухгалтерський фінансовий облік: посібник. – Київ, Видавничий центр “Академія”, 2002.