

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
Західноукраїнський національний університет
Навчально-науковий інститут новітніх освітніх технологій
Кафедра обліку і оподаткування

ЗАВОРОТНА Вікторія Вікторівна

**Облік і аудит нематеріальних активів та відображення їх у системі
звітності підприємства / Accounting and audit of intangible assets and its
reflection in the reporting system**

Спеціальність: 071 – Облік і оподаткування
Освітньо-професійна програма – Облік і оподаткування підприємництва

Кваліфікаційна робота

Виконала студентка групи
ОПДзм-21
В.В. Заворотна

Науковий керівник:
к.е.н., доцент,
С.В. Питель

Тернопіль – 2024

ЗМІСТ

ВСТУП.....	
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ Й АНАЛІЗУ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ ПІДПРИЄМСТВА	
1.1. Поняття «нематеріальні активи» та порядок їх визнання	
1.2. Класифікація і оцінка нематеріальних активів для цілей їх обліку та аудиту	
Висновки до розділу 1	
РОЗДІЛ 2. МЕТОДИКА ОБЛІКУ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ ПІДПРИЄМСТВА	
2.1. Документування руху та інвентаризація нематеріальних активів підприємства	
2.2. Відображення нематеріальних об'єктів на рахунках бухгалтерського обліку та у системі звітності	
Висновки до розділу 2	
РОЗДІЛ 3. ОСОБЛИВОСТІ АУДИТУ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ ПІДПРИЄМСТВА	
3.1. Методика аудиту нематеріальних активів підприємства	
Висновки до розділу 3	
ВИСНОВКИ.....	
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	
ДОДАТКИ.....	

АНОТАЦІЯ

Заворотна В.В. Облік і аудит нематеріальних активів та відображення їх у системі звітності підприємства. – Рукопис. Дослідження на здобуття освітнього ступеня «магістр» за спеціальністю за спеціальністю 071 Облік і оподаткування. Західноукраїнський національний університет. Тернопіль, 2024.

Роботу присвячено дослідженню теоретичних та практичних положень обліку та аудиту нематеріальних активів. Уточнено категоріально-понятійний апарат та розширено існуючу класифікацію нематеріальних активів та методів їх оцінки. Удосконалено документування, інвентаризацію та методику автоматизації обліку активів нематеріальної природи. Розглянуто порядок генерування облікової звітності щодо нематеріальних активів. Проаналізовано нематеріальні активи досліджуваного підприємства.

Ключові слова: нематеріальні активи, класифікація, облік, аудит, звітність, система показників аналізу.

ANNOTATION

Zavorotna V.V. Accounting and audit of intangible assets and its reflection in the reporting system. Manuscript. Research for the degree of “Master” in the specialty 071 Accounting and Taxation. West Ukrainian National University. Ternopil, 2024.

The paper is devoted to the study of theoretical and practical provisions of accounting and auditing of intangible assets. The categorical and conceptual apparatus is clarified and the existing classification of intangible assets and methods of their valuation are expanded. The documentation, inventory and methodology for automating accounting of intangible assets are improved. The procedure for forming financial and management reporting regarding intangible assets is considered. The intangible assets of the studied enterprise are analyzed.

Keywords: intangible assets, classification, accounting, audit, reporting, analysis indicators system.

ВСТУП

Підвищення конкурентоспроможності компаній безпосередньо пов'язане з ефективним використанням природних, матеріальних, трудових і фінансових ресурсів. Водночас дедалі більшого значення набувають нематеріальні активи, які постійно збільшують свою частку у загальній структурі ресурсів бізнесу. Їх наявність позитивно впливає на ринкову вартість компаній, робить їх привабливішими для інвесторів і сприяє забезпеченню правової захищеності.

Для досягнення максимального ефекту від використання нематеріальних активів потрібні сучасні підходи до їх управління. Це вимагає чіткого розуміння їхньої економічної природи, особливостей і створення науково обґрунтованої класифікації з детальним описом кожного виду. Водночас ані П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», ані положення чинних Цивільного чи Господарського кодексів не містять повного переліку цих активів, що породжує неоднозначності у трактуванні та обліку певних прав інтелектуальної власності. Така ситуація ускладнює реальну оцінку структури й складу нематеріальних активів.

У науковій літературі неодноразово аналізувалися окремі аспекти оформлення, інвентаризації, оцінки, обліку та аналізу операцій із нематеріальними активами. Проте низка важливих питань у цій сфері все ще залишається відкритою, особливо щодо їхнього бухгалтерського обліку та аналізу.

Суттєвий внесок у розвиток теорії та методології обліку й аналізу нематеріальних активів зробили як українські, так і закордонні фахівці в галузі економіки: Ф.Ф. Бутинець, С.Ф. Голов, В.А. Дерій, З.-М. Задорожний, М.В. Кужельний, Я.Д. Крупка, В.В. Муравський, В.С. Рудницький, В.В. Пастушкова, Г.В. Савицька, В.В. Сатовський, С.Й. Сажинець, А.Д. Шеремет, В.В. Ясишина, А. Велш Глен, Г. Шорт Деніел, Б. Нідлз, Д. Колдуел та інші.

Актуальність теми кваліфікаційної роботи зумовлена дискусійним характером багатьох теоретичних аспектів, вагомим практичним значенням

обліку та аналізу нематеріальних активів для економіки України, а також недостатнім рівнем їх дослідження в контексті сучасних управлінських потреб. Ці фактори визначили вибір теми як важливого напрямку науково-практичної роботи.

Основною метою дослідження є обґрунтування теоретичних положень і розробка прикладних рекомендацій щодо оцінки специфіки та вдосконалення обліку й аудиту нематеріальних активів.

Для досягнення зазначеної мети необхідно вирішити такі завдання:

- з'ясувати економічну природу нематеріальних активів через призму права, економіки та теорії бухгалтерського обліку й аудиту;
- уточнити класифікацію та оцінку нематеріальних активів, розробити рекомендації щодо їх удосконалення з метою оптимізації управління цим ресурсним потенціалом підприємства;
- удосконалити порядок документування та інвентаризаційного контролю активів нематеріального походження;
- доповнити методику аналітичного та синтетичного обліку активів нематеріального походження;
- дослідити можливість цифровізації обліку активів нематеріального походження за допомогою сучасних програмних рішень;
- з'ясувати інформаційну схему формування фінансової та управлінської звітності щодо нематеріальних активів;
- визначити перспективи аудиту та ключові показники аналізу нематеріальних активів.

Об'єктом дослідження є процеси обліку та аудиту нематеріальних активів на підприємстві ТОВ «Микулинецький Бровар».

Предметом дослідження є теоретичні та прикладні положення обліку й аудиту нематеріальних активів підприємства.

Наукова новизна результатів полягає у вдосконаленні теоретичних аспектів і створенні обґрунтованих рекомендацій щодо покращення обліку та аудиту нематеріальних активів в умовах цифрової економіки. Зокрема,

досліджено поняття «нематеріальні активи» з позиції економіки, права та обліку; удосконалено класифікацію та методику оцінки нематеріальних активів; розроблено нові підходи до документування та інвентаризаційного контролю нематеріальних активів; уточнено порядок обліку надходження й вибуття активів нематеріальної природи, що дозволяє формувати їхню первісну вартість, відображати дані у бухгалтерському балансі й отримувати повну інформацію для заповнення фінансової та управлінської звітності.

Практичне значення отриманих результатів полягає у формуванні рекомендацій щодо вдосконалення обліку й аудиту нематеріальних активів, які дозволять ТОВ «Микулинецький Бровар» ефективніше організувати документування та інвентаризацію, розробляти облікову політику, забезпечувати достовірність даних і отримувати необхідну звітну інформацію для управління нематеріальними активами.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ Й АНАЛІЗУ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ ПІДПРИЄМСТВА

1.1. Поняття «нематеріальні активи» та порядок їх визнання

Сучасні підприємства змушені активно пристосовуватися до глобальних інтеграційних процесів. Через швидкий розвиток ринкових відносин і масштабні технологічні зміни підтримувати конкурентоспроможність лише завдяки використанню матеріальних і фінансових ресурсів, доступних більшості суб'єктів економіки, стає неможливим. В умовах цифрової економіки ключ до успішної діяльності підприємств лежить у домінуванні нематеріальних активів над матеріальними. Це поняття досліджується різними економістами, тому існує безліч підходів до його визначення.

Одні вчені включають нематеріальні активи до необоротних активів підприємства, інші розглядають їх як об'єкти інтелектуальної власності, а окремі дослідники вивчають нематеріальне виробництво. Часто використовуються схожі терміни: «нематеріальні ресурси», «активи знань», «інтелектуальний капітал». Загалом нематеріальні активи визначають як немонетарні, без фізичної форми, які забезпечують дохід і використовуються підприємством понад рік. Вони охоплюють інтелектуальну та промислову власність, інші подібні права. Більшість дослідників підкреслюють тривалість їх використання, проте є і активи з коротшим терміном, які також відносять до нематеріальних. Аналізуючи підходи до сутності нематеріальних активів, можна виділити три основні напрями трактування цього поняття (рис. 1.1).

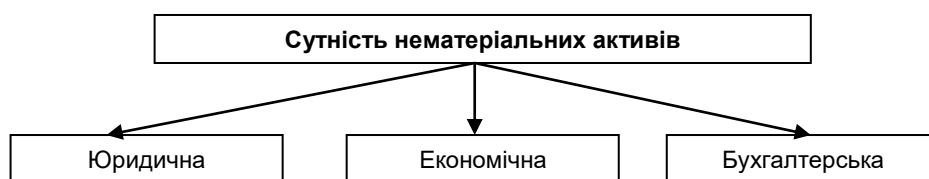


Рис. 1.1. Варіанти понятійного визнання сутності нематеріальних активів

Різні підходи до визначення нематеріальних активів дозволяють врахувати їх особливості в юридичній, економічній та бухгалтерській сферах. Юридичний підхід розглядає нематеріальні активи як майнові права на результати інтелектуальної діяльності, засоби індивідуалізації (торгові марки, знаки, фірмові назви) та подібні об'єкти. Основним критерієм є право власності. Цей підхід лежить в основі нормативних актів з бухгалтерського обліку, але він не охоплює всі нематеріальні ресурси підприємства, що ускладнює управління в умовах постіндустріальної економіки.

Сучасний підхід до нематеріальних активів включає ресурси з частковими правами, такими як користування чи володіння. Економічно вони визначаються як безформні ресурси, що мають вартісну оцінку й приносять дохід, хоча їх оцінка складна через невизначеність майбутнього прибутку. На думку Р.С. Каплана і Д.Р. Нортон, нематеріальні активи є ключовим джерелом стійкої цінності. Вони зазначають, що 40% ринкової вартості компанії не відображено в балансі, а в високотехнологічних галузях ця частка сягає 50%, підкреслюючи значення нематеріальних активів у сучасній економіці. Р.О.

Мірошник зазначає, що нематеріальні активи – це ресурси, які належать підприємствам і організаціям, не маючи фізичної форми. Вони втілюють цінність не в матеріальній суті, а завдяки своїй економічній і грошовій оцінці, що зумовлено їхнім потенціалом приносити дохід [56, с.153]. Важливою особливістю цих активів є відсутність матеріального носія та значна складність у визначенні розміру майбутнього прибутку, який можна отримати від їх використання [56, с.153].

Економічний підхід до нематеріальних активів базується на їх здатності приносити дохід і підвищувати ефективність підприємства, навіть без повного права власності – достатньо доступу чи контролю. Вони включають як виключні, так і невиключні майнові права, а також інтелектуальний капітал.

Основні проблеми пов'язані з відсутністю єдиних підходів до класифікації, ідентифікації та оцінки нематеріальних активів. Часто їх плутають з витратами, що ускладнює бухгалтерський облік.

На думку вчених, нематеріальні активи мають такі риси: відсутність фізичної форми, участь у довгострокових процесах, складність оцінки майбутнього прибутку, а також ключову роль в інноваціях. Вони стають «відчутними» лише у виробництві чи управлінні, взаємодіючи з іншими ресурсами підприємства. Сунь Лінь стверджує, що економічна сутність цієї категорії активів визначається такими характеристиками: відсутність матеріально-речовинної форми; довготривале використання; безпосередня участь у фінансово-економічних процесах, що проявляється через вплив на підвищення ефективності діяльності підприємств; значна невизначеність щодо розмірів майбутнього прибутку від їхнього використання; а також вагома роль у впровадженні інноваційних процесів [89, с.11].

Ключовими елементами першого підходу до трактування економічної сутності нематеріальних активів є «значна міра невизначеності розмірів майбутнього прибутку від їх використання» та «суттєва роль в інноваційних процесах» [89, с.11]. Другий підхід зосереджується виключно на нематеріальній природі цих активів, залишаючи поза увагою інші важливі аспекти їхньої сутності.

Дослідники Є. Хендріксен та М. Ван Бреда зазначають, що нематеріальні активи – це об'єкти, які не мають фізичного втілення. Для визнання об'єкта активом необхідно, щоб він був вимірюваним, значущим і достовірним [92, с.376]. С. Грей та Б. Нідлз описують нематеріальні активи як довгострокові ресурси, що не мають матеріальної форми. Їхня цінність визначається юридичними правами та привілеями власника, а також можливістю отримання економічних вигод у майбутньому [22, с.416].

Економічне походження таких активів, за І. Бігданом, полягає в їх ролі як ресурсів підприємства, що забезпечують права та переваги для отримання вигоди, попри відсутність фізичної форми. Їх ефективність проявляється лише під час виробництва, реалізації продукції чи управління, у взаємодії з іншими ресурсами [11, с. 8].

Нематеріальні активи можуть бути втілені у фізичних об'єктах (наприклад, компакт-дисках), але ключовим в обліку є вартість такого активу, а матеріальний носій розглядається як допоміжний елемент. «Третій підхід, якого дотримуються Л. Мельничук та інші, трактує економічну сутність цієї економічної категорії як сукупність прав на управління об'єктами інтелектуальної та промислової власності, що підприємство використовує у своїй господарській діяльності для отримання прибутку» [48, с.133]. М. Климова зазначає, «що до нематеріальних активів відносяться лише авторські майнові та немайнові права, ділова репутація й організаційні витрати» [41, с.83].

Бухгалтерський аспект активів нематеріального походження розглядається крізь призму регулюючих нормативних документів. Методологія їх обліку та відображення у фінансовій звітності регламентується національним стандартом П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», за винятком негативного гудвілу, який підпадає під дію П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств». Положення цього стандарту є обов'язковими для всіх юридичних осіб незалежно від їхньої форми власності.

Згідно з визначенням П(С)БО 8, актив нематеріального походження – це ідентифікований немонетарний ресурс, що не має фізичної форми, використовується більше одного року (або довшого операційного циклу) для виробництва, торгівлі, управління чи здачі в оренду [64]. Подібне визначення пропонується в міжнародних стандартах, таких як МСБО 38, де актив нематеріального характеру описується як немонетарний ресурс без матеріальної субстанції, який може бути чітко ідентифікований [53]. При цьому актив вважається ресурсом, контрольованим підприємством внаслідок попередніх подій, який здатний забезпечувати майбутні економічні вигоди [53].

МСФЗ трактують нематеріальні активи як немонетарні ресурси без фізичної форми, які можна ідентифікувати. У різних країнах це поняття має свої особливості. У Сполучених Штатах активи нематеріального характеру класифікуються на дві категорії. До першої належать об'єкти, які мають чітке

визначення, такі як патенти, авторські права чи ліцензії. Для них можливо встановити витрати на придбання та термін економічного використання. Друга група охоплює такі ресурси, як гудвіл, які забезпечують компанії особливі переваги чи привілеї, проте їхня вартість і період ефективного застосування залишаються складними для точного визначення.

Загалом відмінності у критеріях невизнання об'єктів нематеріальними активами між національним та міжнародним законодавством стосуються лише двох аспектів. У МСБО витрати на підготовку та перепідготовку персоналу прямо відносять до організаційних витрат, не потребуючи додаткових роз'яснень. Так само витрати на рекламу та просування продукції вважаються витратами періоду, що відповідає підходам МСБО до обліку маркетингових витрат.

У бухгалтерському обліку, коли розглядається категорія нематеріальних активів у широкому сенсі, потрібно враховувати елементи, які традиційно не включаються в існуючу методологію, такі як людський і клієнтський капітал підприємства. Це вимагає не лише застосування наявних облікових методів до нових об'єктів, а й удосконалення самої методології з урахуванням їх особливостей. Таким чином, можна зробити наступні висновки:

- нематеріальні активи є не самі об'єкти нематеріального характеру, а права на них;
- права, що вважаються нематеріальними активами, виникають лише за наявності відповідних договорів (наприклад, авторських, ліцензійних, купівлі-продажу тощо), які визначають умови набуття прав і привілеїв підприємством. Важливо, щоб у договорах були чітко прописані умови, які дозволяють користуватися цими правами;
- права, що відображаються на балансі як необоротні нематеріальні активи, повинні відповідати таким вимогам: є ймовірність отримання економічних вигід від активу в майбутньому, і його собівартість можна точно оцінити. Тому подальший розвиток обліку нематеріальних активів передбачає їх класифікацію для цілей аналізу та обліку.

1.2. Класифікація і оцінка нематеріальних активів для цілей їх обліку та аудиту

Попри те, що кожен об'єкт нематеріальних активів є унікальним за своєю природою, в процесі виконання своїх функцій можна виявити певні спільні риси серед різних видів нематеріальних активів. Це дозволяє об'єднати їх в певні категорії за загальними характеристиками. Однак через різноманітність термінів, що використовуються різними авторами, класифікація та опис нематеріальних активів часто можуть бути неузгодженими. Оскільки концепція нематеріальних активів є складною, в сучасних економічних дослідженнях існує безліч підходів до їх класифікації. Необхідність класифікації нематеріальних активів виникає через розвиток наукових уявлень про ці активи, що призводить до відкриття нових аспектів їх складу, властивостей і взаємозв'язків. Це вимагає розробки нової методології для їх бухгалтерського обліку та економічного аналізу.

Фундаментальними ознаками для диференціації нематеріальних активів О. Кантерман виділяє кілька основних характеристик. До них належать спосіб набуття таких активів (створення, придбання, внесення до статутного капіталу тощо), а також їхній тип і приналежність до певної категорії [39, с.83]. У свою чергу, Т. Польова пропонує низку змін у підходах до класифікації. Зокрема, вона пропонує перейменувати групу «права на комерційні позначення» на «права індивідуалізації учасників цивільного обороту товарів і послуг». Також вона рекомендує виключити з групи прав на промислову власність положення про захист від недобросовісної конкуренції через складнощі його оцінювання, а зі складу авторських і суміжних прав – програми для ПК, додавши натомість права на веб-сайти та видавничу діяльність. Крім того, усі нематеріальні активи, на думку дослідниці, слід об'єднати в дві основні групи за природою їхнього походження: права на об'єкти, які є результатом інтелектуальної діяльності, і права на ті, що таким результатом не є [68, с.15].

Аналогічно І. Бігдан запропонувала класифікувати активи нематеріального походження за такими критеріями: типами об'єктів права;

функціональним призначенням; способами придбання та формами володіння; особливостями використання у господарській діяльності; термінами економічної експлуатації; методами оцінювання; рівнем правової захищеності; можливостями ідентифікації; джерелами походження; роллю у виробничому процесі; впливом на фінансові результати діяльності; а також рівнем ризику, пов'язаного з інвестуванням у такі активи [11, с.19].

Іншою популярною класифікацією є поділ за ступенем відчуження. Згідно з авторами С. Яремчуком та М. Совою, «нематеріальні активи можна поділити на відчужувані, які при продажу, передачі чи оренді можуть бути передані повністю, і невідчужувані, що при частковій передачі прав залишаються у власності підприємства» [97, с.56]. В. В. Сатовський «пропонує класифікацію за формою відчуження, виокремлюючи активи, які можна передавати без передачі права власності, ті, що можна продати, та активи, що є невід'ємною частиною підприємства» [82, с.13]. Е. П. Святоцький, В. Н. Гладунов, А. Бутник-Сіверський і Л. Федченко «пропонують групування за «ознакою цілого»: невідокремлені від підприємства, невідокремлені від індивіда та відокремлені активи» [36, с.156].

У деяких випадках дослідники дотримуються схожих поглядів щодо класифікації активів нематеріального походження за певними ознаками. Наприклад, за ознакою ідентифікації автори, такі як І.А. Бігдан, Н.М. Бразілій та К.А. Сініцина, одностайно поділяють нематеріальні активи на ідентифіковані та неідентифіковані. Іншим прикладом є єдність поглядів щодо впливу нематеріального активу на фінансовий результат. І.А. Бігдан та В.А. Смірнова вказують, що цей вплив може бути прямим або опосередкованим. Крім того, доцільно класифікувати нематеріальні активи окремо для бухгалтерського обліку та аналізу, що дозволить краще дослідити їх роль у обліково-аналітичних процесах (Додаток В).

На сьогоднішньому етапі цифровізації обліку нематеріальні активи потребують чіткішої економічної класифікації та однозначного визначення, не лише в наукових дослідженнях, а й у законодавчих актах. У МСФЗ 38 «Нематеріальні активи» та П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» наводиться

класифікація, що використовується для обліку цих активів. Різні підходи в міжнародних і національних стандартах потребують коригування складу нематеріальних активів при переході від П(С)БО до МСФЗ. У балансах вітчизняних підприємств часто або взагалі не відображаються нематеріальні активи, або вони наявні в незначних сумах, що не свідчить про їх незначну роль у діяльності підприємства. Подібна ситуація з різницею між балансовою та реальною вартістю характерна і для західних компаній. Це вказує на необхідність розробки нової класифікації нематеріальних активів, яка відповідає б потребам бухгалтерії в умовах економічних змін і враховувала пропозиції щодо їх розуміння.

Зважаючи на актуальні варіанти систематизації нематеріальних активів вітчизняними вченими, можна виділити два варіанти побудови класифікації. Перший передбачає синтез існуючих підходів, усунення дублювань і створення широкої класифікації. Однак цей підхід може ускладнити теоретичні аспекти обліку та не підвищить ефективність використання активів. Така класифікація буде громіздкою і не зовсім відповідатиме потребам бухгалтерії.

Другий варіант полягає у виборі лише тих класифікаційних ознак, які мають вплив на бухгалтерське відображення нематеріальних активів і відповідають їх сутності. Тут важливо враховувати критерії визнання активу і нематеріального активу, що є основою класифікації, а також їх вплив на бухгалтерський облік і аналітичні процедури. Доцільно обрати другий варіант, оскільки він дозволяє систематизувати облік активів нематеріальної природи на рівні підприємства і відповідає методологічним вимогам. При розробці класифікацій у бухгалтерії слід орієнтуватися на конкретну діяльність підприємства, а не на галузеві чи державні рівні, тому важливо розглядати такі активи на мікрорівні. З урахуванням наведених вище вимог щодо побудови класифікації нематеріальних активів у широкому сенсі, було розроблено нову класифікацію, яка відповідає сучасним потребам бухгалтерського обліку та враховує всі суттєві аспекти. Ця класифікація дозволяє системно підходити до визначення та обліку активів нематеріальної природи, враховуючи їх

особливості, що значно покращує процес обліку та аналізу. Представлена класифікація є основою для подальшої роботи в напрямку удосконалення методології обліку нематеріальних активів (табл. 1.1).

Таблиця 1.1

Пропозиції щодо удосконалення класифікації активів нематеріального походження у бухгалтерському обліку

Класифікаційна ознака	Вид нематеріального активу	
За правами, на основі яких виник нематеріальний актив	Права користування природними ресурсами	
	Права користування майном	
	Права інтелектуальної власності	Авторські і суміжні з ними права
		Права на промислову власність
		Права на засоби індивідуалізації товарів, робіт, послуг тощо
	Права на людські активи	
	Права на ринкові активи	
За ступенем контролю	З повним контролем	
	З неповним контролем	
За призначенням	Виробничі	
	Адміністративні	
	Збутові	
	Інші	
За наявністю носія або охоронного документа	З носієм або охоронним документом	
	Без носія або охоронного документа	
За строковістю	Поточні (до 1-го року або операційного циклу, якщо він більше 1-го року)	
	Довгострокові (більше 1-го року)	
За можливістю амортизації	Такі, що амортизуються	
	Такі, що не амортизуються	
За відчужуваністю	Повністю відчужувані	
	Частково відчужувані	Відчужувані від особи
		Відчужувані від підприємства
	Невідчужувані	

Виділені в таблиці категорії нематеріальних активів визначають їх специфіку в обліку й аудиті. Доцільно розглянути кожен з критеріїв класифікації окремо. Розподіл таких активів за правами, на основі яких вони виникають, є основою для створення класифікації рахунків для їх обліку. Використання цієї класифікаційної ознаки потребує змін у плані рахунків, що дозволить удосконалити методи бухгалтерського відображення. За ступенем контролю над активами можна оцінити можливість отримання доходу від них і застосовувати відповідні методи для їх оцінки.

Наведена систематизація дає змогу сформулювати методику обліку, яка враховує особливості нематеріальних активів і надає користувачам необхідну

інформацію для ефективних управлінських рішень, особливо щодо достовірного визначення вартості.

Коректне визначення первісної вартості нематеріальних активів є важливим, оскільки від нього залежить встановлення амортизаційної, переоціненої, залишкової та ліквідаційної вартостей. Початкова оцінка активів суттєво впливає на точність їх подальшого оцінювання, оскільки на вартість може впливати ряд факторів. Тому обґрунтована первісна оцінка є ключовою для правильного визначення вартості при прийнятті управлінських рішень. Практика показує, що існують два основні способи оцінки нематеріальних активів: експертний та бухгалтерський.

Оцінка нематеріальних активів для відображення в обліку та звітності за МСФЗ передбачає врахування не тільки загальних економічних аспектів, що стосуються сутності та характеристик об'єкта оцінки, але й особливий порядок формування їх вартості в облікових записах і звітності (рис. 1.2).

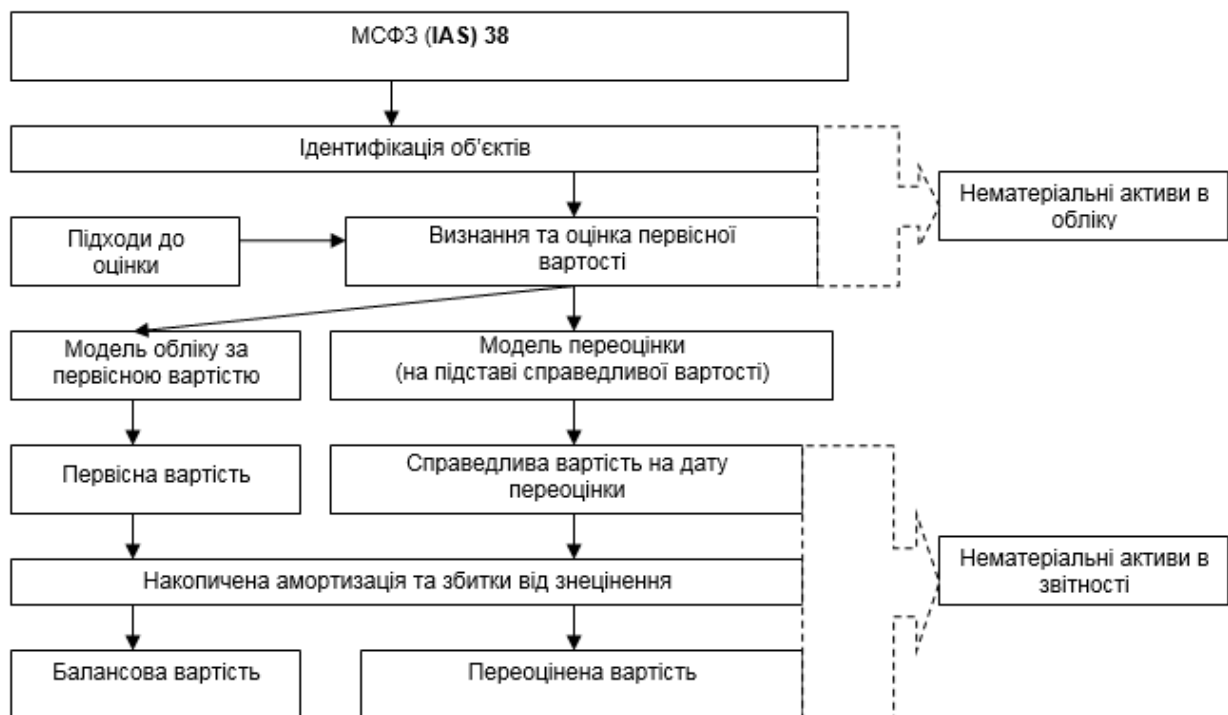


Рис. 1.2. Оцінювальна система у визначенні вартості нематеріальних активів в обліку відповідно до МСФЗ

Оцінка нематеріальних активів досить складна через різноманіття об'єктів інтелектуальної власності, варіативні способи їх набуття, форми використання

та імовірнісний характер вартісної оцінки. Це ускладнює їх ідентифікацію, визнання та визначення первісної вартості.

Аналіз теоретичних основ оцінки нематеріальних активів показує, що згідно з національними стандартами оцінки прав інтелектуальної власності, в практиці використовуються різноманітні підходи та методи, що застосовуються в оціночній діяльності. Серед них основними є дохідний, порівняльний (ринковий) та витратний методи.

Вибір методу оцінки нематеріальних активів залежить від їх типу, мети оцінки та вибраної методики. Метод роялті базується на капіталізації річних надходжень роялті за ліцензійними угодами, при цьому на величину ставок впливають різноманітні чинники, зокрема технічна цінність, економічна ефективність і стан ринку. Іншим методом є перевага у прибутку, що визначає додатковий прибуток підприємства через наявність нематеріального активу, порівняно з компаніями, які не володіють таким активом. Це різновид методу дисконтування грошових потоків, що базується на чистому надлишковому прибутку. Метод додаткового прибутку використовується, коли очікується постійний чистий операційний дохід, який не має часових обмежень. Він передбачає капіталізацію прибутку, отриманого від використання нематеріального активу понад середній рівень прибутку. Метод прямого відновлення визначає вартість активу через витрати на генерування точної копії. Це ефективний спосіб оцінки унікальних нематеріальних активів, включаючи витрати на правову охорону, маркетингові дослідження та рекламу. Метод вартості заміщення дає змогу розрахувати максимальну вартість об'єкта через мінімальну ціну для придбання аналогічного активу. Він застосовується для оцінки активів, заміщення яких економічно обґрунтоване.

Справедлива вартість нематеріального активу визначається шляхом порівняння з аналогічними активами, що нещодавно були продані чи здані в оренду. Міжнародні стандарти оцінки трактують справедливу вартість як суму, за яку сторони можуть обмінятися активами або розрахуватися за зобов'язаннями.

Згідно з МСФЗ 38, оцінка нематеріальних активів повинна ґрунтуватися на інформації з активного ринку. Якщо ринкові ціни відсутні, можна використовувати останню угоду за умови, що економічні обставини не змінилися. Однак для таких активів, як торгові марки чи авторські права, де активний ринок відсутній, оцінка повинна базуватися на сумі, яку підприємство могло б заплатити в комерційній угоді між незалежними сторонами. Основні принципи та процедури визначення справедливої вартості викладені у МСФЗ та міжнародних стандартах оцінки, і застосовуються в залежності від типу господарської операції з нематеріальними активами.

Якщо справедлива вартість нематеріальних активів не визначена, її оцінюють за сумою, яку підприємство заплатило б за актив у випадку угоди між незалежними, обізнаними сторонами. В обох випадках застосовуються експертні методи оцінки, орієнтуючись на ринкову або альтернативну вартість активів. Однак, П(С)БО 8 не враховує відсутність розвиненого ринку для більшості нематеріальних активів при їх переоцінці за справедливою вартістю.

Отже, коли ринкова вартість нематеріальних активів не може бути визначена через брак потрібної інформації або її недоступність, доцільно застосовувати експертні методи оцінки для визначення неринкової вартості (витратний, дохідний), зокрема, метод ціни подальшого продажу таких активів. Селекція методу оцінки залежить від належності активу до певної категорії. Міжнародні стандарти оцінки та МСФЗ не вимагають застосування кількох підходів до оцінки одного й того ж нематеріального активу.

Аналіз підходів до оцінки активів нематеріальної природи за національними П(С)БО та міжнародними стандартами (МСФЗ, GAAP) виявив відмінності як у процесі оцінки, так і в методах її проведення. Згідно з національними П(С)БО, підхід до оцінки залежить від способу надходження активу на підприємство, що створює проблему асиметрії бухгалтерської інформації. Це може вводити в оману користувачів і ускладнює прийняття ефективних управлінських рішень. Для розв'язання цієї проблеми запропоновано два варіанти: розширення списку нематеріальних активів і

витрат, що входять до первісної вартості, та адаптація міжнародного досвіду для національних умов.

Аналіз міжнародних стандартів оцінки показав, що вони надають більш детальні класифікації і враховують різні критерії оцінки (правовий, поведінковий і фінансовий), а також пропонують варіації методів оцінки. Отже, деякі положення міжнародних стандартів оцінки можуть бути використані в бухгалтерському обліку, якщо вони не суперечать чинним бухгалтерським стандартам.

Висновки до розділу 1

Аналіз теоретичних засад обліку та оцінки активів нематеріального походження дозволяє зробити наступні висновки:

1. Існують різні підходи до розуміння сутності нематеріальних активів: юридичний, економічний та обліковий. Обліковий підхід, який базується на юридичних принципах, не завжди відповідає більш гнучкому економічному підходу, де для таких активів не обов'язково повне володіння правами власності. Для вирішення цієї проблеми запропоновано розширити облікове позиціонування нематеріальних активів, наближаючи його до економічного, що включає не лише інтелектуальний капітал, але й інші невідчутні активи, які відповідають критеріям національних стандартів.

2. Перехід до ширшого визнання таких активів вимагає створення науково обґрунтованої класифікації для коректного відображення їх в обліку та економічному аналізі. Аналіз підходів до класифікації показав, що не всі запропоновані варіанти є доцільними для практичного використання в обліку, оскільки не впливають на методологію бухгалтерського відображення. Тому була розроблена класифікація активів нематеріальної природи, що враховує їхні особливості та допомагає в створенні методології обліку, базуючись на таких

ознаках, як права, ступінь контролю, призначення, наявність носія або охоронного документа, строковість, можливість амортизації та відчужуваність.

3. Оцінка кожного активу вимагає індивідуального підходу та спеціальних знань. Не існує єдиної концепції оцінки активів нематеріального походження, що застосовується для всіх цілей. Однак існує кілька методів оцінки таких активів, і можливе їх одночасне використання для визначення справедливої вартості. МСФЗ (IAS) 38 вимагає оцінювати нематеріальні активи на основі даних активного ринку, де котирування цін є найбільш надійним способом визначення вартості. Якщо ціни на ринку відсутні, використовуються ціни останніх угод за умови, що економічні обставини не змінилися суттєво.

РОЗДІЛ 2

МЕТОДИКА ОБЛІКУ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ ПІДПРИЄМСТВА

2.1. Документування руху та інвентаризація нематеріальних активів підприємства

Обробка інформації бухгалтерського обліку на підприємствах здійснюється через постійне фіксування всіх операцій. Дані про нематеріальні активи, що містяться в первинних документах, переносяться до облікових записів та звітних форм, що забезпечує їх точність та достовірність. Коректне і належне оформлення документації є ключовим фактором для правильної оцінки активів нематеріального походження. На сьогодні єдиними затвердженими формами первинної документації для таких активів залишаються типові форми обліку об'єктів права інтелектуальної власності, що входять до складу активів нематеріального походження. «Вони були затверджені наказом Міністерства фінансів України від 22 листопада 2004 року № 732» [71] і охоплюють лише незначну частину цих активів.

Тому на практиці бухгалтери зазвичай використовують стандартні форми первинної документації для обліку основних засобів. У зазначеному процесі використання стандартних форм первинного обліку прав інтелектуальної власності передбачено лише чотири типи документів (Додаток Д).

Перш за все, слід звернути увагу на довгу та не коректну назву кожної затвердженої форми. Одиниці інтелектуальної власності не є активами нематеріальної природи, оскільки такими є майнові права на ці об'єкти. Тому доцільно прибрати слово «об'єкти» з назви кожної з перерахованих форм.

«Далі варто проаналізувати запропоновані документальні форми. У Акті введення об'єкта інтелектуальної власності в господарський оборот (типова форма № НА-1) не зовсім зрозумілий зміст стовпця 1 (№ з/п), оскільки в Порядку застосування типових форм зазначено, що «акт складається в одному

екземплярі на кожен об'єкт», що є обґрунтованим через унікальність нематеріальних активів» [71]. У цьому документі було б доцільніше вказувати реєстраційний номер активу.

Дискусійним є застосування реквізиту «Власник об'єкта права інтелектуальної власності», оскільки ним може бути й підприємство через створення, придбання або отримання активу. Пропонується замінити термін «Власник об'єкта права інтелектуальної власності» на «Отримувач інтелектуальних активів» для більшої точності. Також рекомендовано вказувати метод амортизації в колонці «Річна сума амортизації». Крім того, зазначено, що реквізит про неможливість отримання вигід від активу є зайвим, оскільки об'єкт, що не приносить вигод, не може вважатися активом.

Другим варіантом обліку нематеріальних активів, затвердженим Міністерством фінансів України, є форма Інвентарної картки (типова форма № НА-2). Однак термін «інвентарна картка» не зовсім коректний для нематеріальних активів, оскільки «інвентар» зазвичай асоціюється з матеріальними об'єктами. «Більш доречними є варіанти, такі як «Реєстраційна картка обліку нематеріальних активів» або «Картка обліку нематеріальних активів» [71]. Найбільш оптимальним є другий варіант, а реєстрація активу з присвоєнням номера має здійснюватися в Описі карток руху нематеріальних активів. «Також в картці зустрічаються дублюючі реквізити «Повна назва об'єкта права інтелектуальної власності» та «Об'єкт права інтелектуальної власності. Назва», що потребує коригування через їх об'єднання» [71]. Крім того, поділ стовпця «Місце використання, прізвище відповідальної особи» дозволить зробити інформацію більш зручною для сприйняття.

Інвентарна картка (типова форма № НА-2) повинна містити всі дані про нематеріальний актив протягом його перебування на підприємстві. Для цього необхідно додати реквізити, такі як місячна норма амортизації, рахунки для віднесення амортизаційних відрахувань, витрати на удосконалення та підтримку активу, а також інформацію про зміну корисності, перегляд терміну служби та зміни методу амортизації.

Головним недоліком цієї форми є її обмежене застосування лише до певних типів нематеріальних активів. Тому ми запропонували розробити Картку обліку нематеріальних активів, яка охоплюватиме всі види активів, зокрема права інтелектуальної власності, права користування майном і природними ресурсами, та стане основним реєстром для аналітичного обліку.

«Картку обліку нематеріальних активів доцільно вести окремо для кожного об'єкта на основі Акта введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності (типова форма № НА-1) або Акта набуття прав користування майном і природними ресурсами» [71]. Вона повинна містити такі реквізити: номер картки, реєстраційний номер нематеріальних активів, повне найменування, характеристику за призначенням, місце перебування об'єкта та відповідальну особу. Крім того, варто зазначити, що застосовувати термін «матеріально відповідальна особа» для нематеріальних активів є недоцільним, як це пропонують А.В. Алексєєва та Ю.В. Бакун [3, с.30].

Оскільки ці активи не мають фізичної форми, доцільніше використовувати термін «відповідальна особа». Картка обліку таких активів повинна включати такі дані: охоронний документ, що підтверджує реєстрацію прав (назва, номер, дата видачі); акт введення в експлуатацію (назва, дата, номер); первісну та ліквідаційну вартість; строк корисного використання; метод і місячну норму амортизаційних відрахувань; причину вибуття і документ, що підтверджує це (назва, дата, номер).

На зворотній стороні картки потрібно зазначити: переоцінку об'єкта, витрати на його удосконалення і підтримку в робочому стані, зміни корисності, перегляд терміну використання і зміну терміну амортизації. Оскільки внутрішні переміщення нематеріальних активів трапляються рідше, ніж основних засобів, вважаємо, що окрема картка для обліку їх руху (як це пропонується С.Й. Сажинцем) [81, с.126] не є доцільною.

«Третьою типовою формою, затвердженою Міністерством фінансів України, є Акт вибуття (ліквідації) об'єкта інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів (форма № НА-3)» [71]. Як і в формі НА-1, Акт вибуття

містить реквізити «№ з/п» та «Власник об'єкта права інтелектуальної власності», щодо яких раніше була висловлена думка. Окрім того, «ця форма має реквізит «Правові умови вибуття (ліквідації) об'єкта інтелектуальної власності з господарського обороту» [71]. Згідно з Порядком застосування типових форм обліку, зазначено, що тут вказуються причини вибуття, наприклад, закінчення строку дії майнових прав, припинення ліцензійних договорів та інші. Проте цей перелік неповний, оскільки не враховані такі фактори, як реалізація або моральне старіння, які не пов'язані з правовими умовами вибуття. «Тому цей реквізит доцільно було б переформулювати на «Підстава для вибуття (ліквідації) права інтелектуальної власності з господарського обороту» [71].

«Зворотна сторона форми НА-3 містить два реквізити: «Об'єкт інтелектуальної власності придатний/не придатний для реалізації та підлягає/не підлягає ліквідації» і «є/не має економічної вигоди від реалізації об'єкта інтелектуальної власності» [71]. На нашу думку, ці реквізити зайві, оскільки вони дублюють висновки комісії.

Четверта типова форма для обліку об'єктів інтелектуальної власності — Інвентаризаційний опис об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів (форма № НА-4). Згідно з порядком застосування [70], цей опис складається в одному примірнику для фіксації даних інвентаризації окремо для кожного місця зберігання об'єктів та відповідальних осіб за їх використання. Однак в описі відсутній реквізит «Місце перебування об'єкта», який слід додати.

Також, на наш погляд, у табличній частині варто додати стовпець для реєстраційного номера нематеріальних активів, а назву стовпця «Вартість, грн.» варто змінити на «Залишкова вартість, грн.», щоб уникнути непорозумінь щодо вказаної вартості. Оскільки є стовпці «Первісна вартість, грн.» та «Сума накопиченої амортизації, грн.», важливо уточнити, про яку саме вартість йдеться.

Під час інвентаризації можуть бути виявлені відмінності (недостачі або надлишки) між даними бухгалтерії та фактичними даними, тому форма повинна містити підсумкові показники: первісна вартість, грн., фактична наявність – кількість, дані за обліком: кількість, вартість, грн., сума накопиченої амортизації. Крім того, необхідно передбачити підсумкові дані за результатами інвентаризації. Як наслідок, у вітчизняній обліковій практиці існують чотири типові форми для обліку таких активів, які мають ряд недоліків, пов'язаних в першу чергу із недостатнім висвітленням інформації про фактичну їх наявність.

Для виявлення розбіжностей між документованими даними та фактичною наявністю таких активів на підприємстві проводиться інвентаризаційна перевірка. Цей процес, хоча й важливий, ще недостатньо досліджений. У інструкції [35] немає чітких настанов щодо його виконання. Невизначеним залишається питання, чи потрібно перевіряти активи згідно з документами чи матеріальними носіями. Однак, з посиланням на П(С)БО 8, стає очевидним, що активи нематеріального походження – це права на використання об'єктів, і для їх визнання підприємство повинно мати підтверджуючі документи. Інвентаризація проводиться на підприємстві у чотири етапи (рис. 2.1).

При визначенні етапів інвентаризації необхідно встановити основні критерії та принципи для її розподілу. Процес інвентаризації починається з підготовчої стадії, на якій керівник компанії встановлює об'єкти, їх кількість та терміни перевірки, окрім обов'язкових інвентаризацій. Для цього створюється постійно функціонуюча інвентаризаційна комісія, у склад якої входять керівники підрозділів і бухгалтер, а її головою є директор чи його заступник. Важливим є те, що головний бухгалтер залучається до складу комісії через ймовірні втрати майна під час інвентаризації. Комісія працює протягом року, виконуючи варіативні покладені на неї функції.

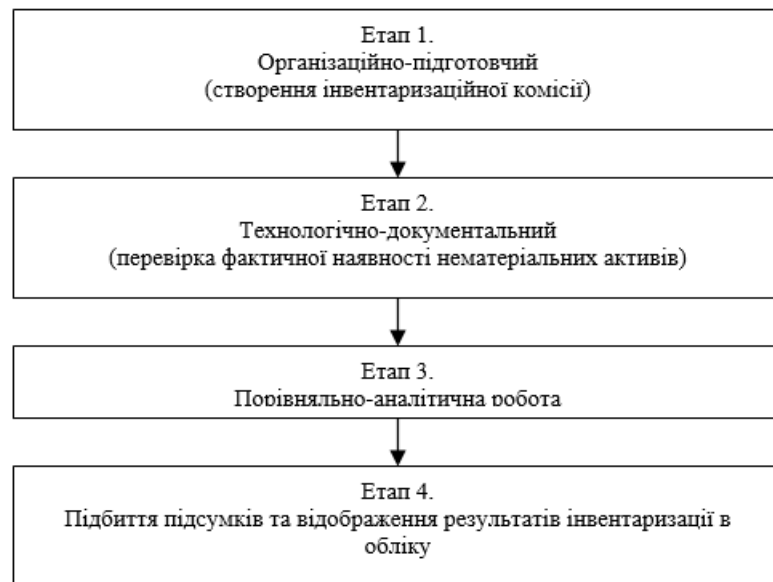


Рис. 2.1. Етапи інвентаризаційної перевірки нематеріальних активів

З метою забезпечення об'єктивності інвентаризації необхідно посилити моніторинг за її проведенням. На етапі технологічної та документальної перевірки виконують ряд періодичних дій щодо перевірки наявності і стану активів нематеріального походження та коректності їх визнання. У сучасних умовах для інвентаризації нематеріальних активів застосовують комплекс методів: органолептичні, документальні перевірки, розрахунок облікових показників, перевірка відповідності оцінок чинним регламентам обліку, а також перевірка коректності визнання таких активів та оцінка їх стану.

Інвентаризаційна комісія передусім перевіряє наявність активів і правомірність їх зарахування на баланс підприємства. Ця перевірка здійснюється на основі документів, що підтверджують оприбуткування активів та відповідні права. Для ідентифікації нематеріальних об'єктів комісія перевіряє документи, що підтверджують правомірність отримання прав на інтелектуальну власність, такі як патенти, свідоцтва, ліцензії та договори.

Під час інвентаризації активів нематеріальної форми слід перевірити:

- терміни користування правами чи документи, що підтверджують умови гарантування права власності чи застосування;
- методику отримання комерційної таємниці для групи ноу-хау;

- правильність нарахування амортизації.

Окрім фактичної наявності активів і їх відповідності даним обліку, інвентаризація виявляє об'єкти, які стали непридатними для використання (зіпсовані, прострочені або неексплуатовані). Ці відомості фіксуються в інвентаризаційних описах, що підписуються комісією та матеріально-відповідальними особами.

Мінфіном 22.11.2004 р. затверджено Порядок застосування типових форм обліку інтелектуальних активів, серед яких є форма № НА-4 «Інвентаризаційний опис об'єктів права інтелектуальної власності», що містить інструкції для заповнення. Наведена форма є єдиним стандартом для документування результатів інвентаризації нематеріальних активів, зокрема об'єктів права інтелектуальної власності.

На етапі порівняльного аналізу бухгалтерія перевіряє всі підсумки, розраховані інвентаризаційною комісією в описах. Виявлені помилки в цінах і підрахунках коригуються і засвідчуються підписами всіх учасників комісії та матеріально відповідальних осіб. Лише після цього дані звіряються з бухгалтерським обліком, а при розбіжностях (надлишках або нестачах) складаються звіряльні відомості.

Комісія аналізує природу нестач (крадіжка, псування, природний убуток або перевищення норми) та вживає заходи для вирішення розбіжностей, проводить внутрішнє розслідування або, за необхідності, експертизу. Матеріально відповідальні особи надають пояснення. Якщо встановлено крадіжку, складається заява до правоохоронних органів.

Практика демонструє, що існуюча форма звіряльної відомості має недоліки, які сповільнюють обробку результатів інвентаризації. Зокрема, вона не дозволяє відобразити пересортицю, природний убуток та остаточні результати. Тому часто доводиться створювати додаткові відомості, що ускладнює процедуру.

Для покращення процесу варто удосконалити порівняльні відомості, щоб в одному документі можна було відобразити попередні результати, залік

пересортиць і остаточні дані інвентаризації. Це дозволить зменшити час на обробку, підвищить наочність і точність результатів.

На завершальному етапі інвентаризаційні комісії складають протоколи, в яких фіксуються результати, пропозиції щодо заліку нестач або надлишків, списання в межах норм природного убутку та наднормативних втрат. Вони також визначають заходи для запобігання подібним втратам у майбутньому.

Протокол разом із іншими документами передається керівництву підприємства на затвердження. Керівник має п'ять днів для розгляду та схвалення. Після затвердження протоколу, висновки інвентаризаційної комісії стають основою для коригування обліку. Результати інвентаризації повинні бути відображені в бухгалтерському обліку до кінця звітного року.

Отже, чітке визначення етапів і вдосконалення методики проведення інвентаризацій підвищить ефективність і точність інвентаризаційної роботи на підприємстві. Водночас, необхідно продовжити удосконалення відображення операцій з нематеріальними активами в обліку.

2.2. Відображення нематеріальних об'єктів на рахунках бухгалтерського обліку та у системі звітності

Однією з головних проблем у обліку активів нематеріального походження є неповне та неясне розуміння терміну «активи нематеріального походження», що стало причиною включення в П(С)БО 8 та План рахунків бухгалтерії елементів, які лише частково можна віднести до цієї категорії. При детальному аналізі рахунку 12 «Активи нематеріального походження», його підкатегорій (Додаток Ж) і відповідних положень П(С)БО 8, можна дійти висновку, що деякі з перелічених елементів не відповідають визначенню активів нематеріального походження і не повинні включатися в цю групу. Зокрема, субрахунки 121 і 122, на нашу думку, не відповідають критеріям для зарахування до активів нематеріального походження.

Процес реєстрації облікових операцій, пов'язаних із надходженням активів нематеріального походження, залежить від джерела їх здобуття. Організації можуть розробляти такі активи самостійно, придбати їх за гроші, отримати безкоштовно або обміняти на інші активи.

Придбані (створені) нематеріальні ресурси реєструються в балансі підприємства за початковою ціною. Ціна нематеріальних ресурсів зростає через витрати на покращення, які збільшують їх функціональність і термін експлуатації, а також сприяють зростанню очікуваних майбутніх економічних вигод. Витрати на утримання ресурсу в робочому стані, що не змінюють його початкову вартість, визнаються витратами звітного періоду.

Універсальна схема облікових записів щодо створення активів нематеріальної природи подано на рис. 2.2.

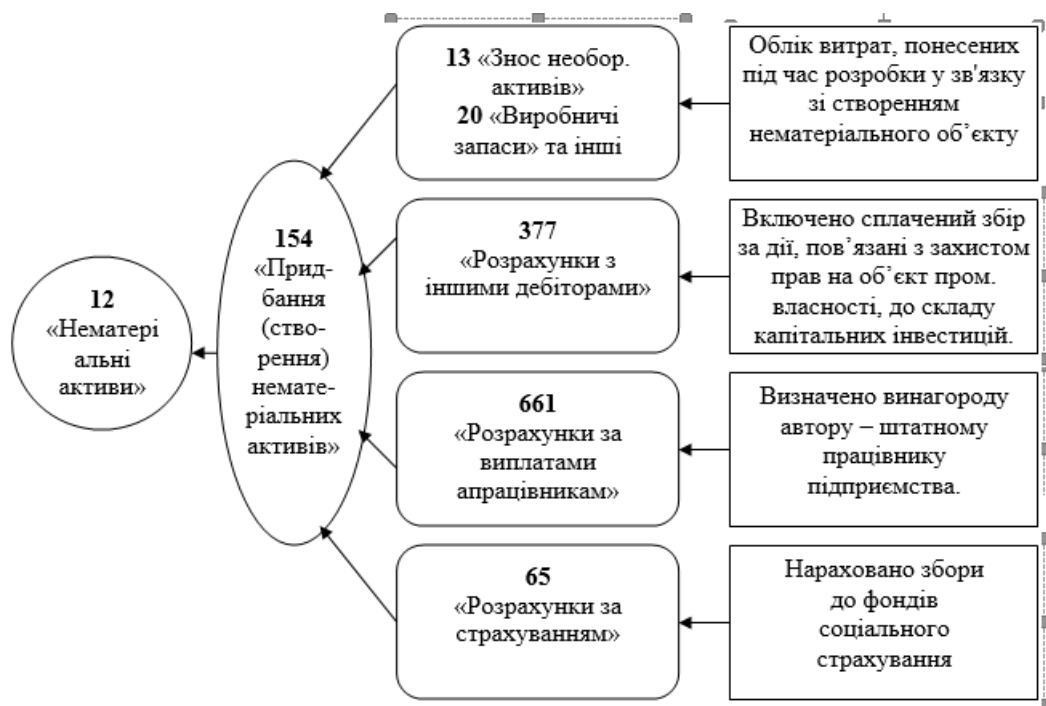


Рис. 2.2. Кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку у випадку самостійного генерування нематеріального активу

Виведення нематеріального активу з переліку активних відбувається в обліку при його реалізації, передачі прав на використання, внесенні до статутного капіталу, безкоштовному переданні, ліквідації за ініціативою

власників або виявленні недостачі під час інвентаризації. У всіх цих випадках використовується стандартний підхід для списання вартості нематеріальних активів, як зазначено на рис. 2.3.



Рис. 2.3. Кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку у випадку вибуття (реалізації) активу нематеріального походження

Доцільно більш детально ознайомитися зі субрахунками до рахунку 12. Відповідно до пункту 1 статті 324 Цивільного кодексу України (ЦКУ), «земля, її надра, атмосферне повітря, водні та інші природні ресурси, що знаходяться в межах території України, а також природні ресурси континентального шельфу України... є об'єктами права власності українського народу». «Проте, «від імені українського народу права власника реалізують органи державної влади та органи місцевого самоврядування в межах, визначених Конституцією України» (пункт 2, стаття 324 ЦКУ)» [59, с.445]. Інакша ситуація виникає, коли йдеться про право користування геологічною та іншою інформацією щодо природного середовища. Якщо підприємство потребує доступу до такої інформації, її можна визнати об'єктом обліку за умови, що вона має комерційну цінність та обмежений доступ, тобто є комерційною таємницею. Згідно з чинним

законодавством, комерційна таємниця є об'єктом інтелектуальної власності та повинна бути врахована як частина активів нематеріального походження.

«Щодо субрахунку 122, важливо зазначити, що право користування чужим майном (наприклад, сервітут або емфітевзис) може бути встановлене як на земельні ділянки, так і на інші природні ресурси (наприклад, земельний сервітут), а також на інше нерухоме майно» [90, с.14]. Таке право набирає чинності з моменту державної реєстрації відповідного договору, що встановлює сервітут. «Право на користування майном, аналогічно праву на використання природних ресурсів, слід розглядати як сукупність витрат, що вимагають відображення в обліку як витрати майбутніх періодів, тобто на рахунок 39» [90, с.14].

Отже, вартість отриманого права є сукупністю витрат, від яких очікується отримання економічних вигод у майбутньому. «Відповідно, ці витрати мають бути враховані на рахунок 39 «Витрати майбутніх періодів», а доходи від використання таких прав – на рахунок «Доходи майбутніх періодів» [90, с.14] (Додаток Ж).

«Субрахунки 121, 122 доцільно віднести до рахунку 39 «Витрати майбутніх періодів», а рахунок 12 доповнити субрахунками, які б дозволили вести облік у розрізі окремих груп об'єктів інтелектуальної власності, що в свою чергу суттєво наблизить облік нематеріальних активів до норм і принципів Європейського співтовариства» [90, с.14].

Отже, для ефективного обліку нематеріальних активів слід використовувати оновлену структуру субрахунків, що відображає зміни в їх трансформації, як показано на рис. 2.4.



Рис. 2.4. Інформаційна схема удосконалення субрахунків рахунку 12 «Нематеріальні активи»

Окрім фіксації нематеріальних активів на рахунку 12 «Нематеріальні активи», їх облік також може здійснюватися на позабалансових рахунках. «Перед тим, як перейти до безпосереднього використання позабалансового обліку нематеріальних активів, доцільно ознайомитися з Інструкцією щодо застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, зобов'язань, капіталу та господарських операцій підприємств і організацій» [34].

Аналіз усіх нематеріальних активів показав, що на практиці можуть виникнути випадки, коли, маючи певні об'єкти, як-от права на використання природних ресурсів, підприємство володіє цінностями, які не є його власністю, але потребують обліку. Імплементація запропонованих рахунків значно покращить облік операцій з нематеріальними активами і є підґрунтям для заповнення форм звітності.

Інформація, яка надається у фінансовій звітності, повинна повною мірою задовольняти потреби користувачів, зокрема щодо активів нематеріального

походження. Недосконалість системи збору даних про активи нематеріального походження та витрати на дослідження і розробки вимагає ретельного аналізу всіх форм звітності з метою виявлення відсутніх відомостей та формування ключових аналітичних показників, що стосуються наявності і використання активів нематеріального походження підприємства.

Об'єкти нематеріальних активів, відображені в облікових записах, узагальнюються у фінансових та статистичних звітах підприємств. Далі розглянемо основні форми фінансової звітності, в яких відображаються нематеріальні активи та права інтелектуальної власності (Додаток 3).

Регламентована фінансова звітність містить узагальнену інформацію про необоротні активи, основні засоби та активи нематеріального походження, але не охоплює витрати, пов'язані з нематеріальними активами, хоча ці витрати є важливим показником інноваційної діяльності підприємства. Найбільш детальні відомості про нематеріальні активи можна знайти в Примітках до річної фінансової звітності (форма № 5), затверджених наказом Міністерства фінансів України від 29.11.2000 р. № 302.

Однак у затверджених формах фінансової звітності є показники, які стосуються нематеріальних активів. «Зокрема, для статей «Первісна вартість нематеріальних активів», «Знос нематеріальних активів» та «Інші необоротні активи» були змінені номери кодів рядків на 1001, 1002 і 1090 відповідно» [71]. «У Звіті про сукупний дохід (Звіті про фінансові результати) інформація про вартість реалізованих нематеріальних активів тепер відображається в статті «Інші операційні доходи», замінивши стару статтю 2120 «Дохід від реалізації необоротних активів» [71]. Окрім того, наявна стаття 2400 «Дооцінка (уцінка) необоротних активів».

Наявність двох варіантів «Звіту про рух грошових коштів» – за прямим та непрямим методом – також вплинула на відображення нематеріальних активів у звітності. «У цих формах звітності містяться статті 3505 «Коригування на амортизацію необоротних активів», 3205 «Надходження від реалізації необоротних активів», 3255 «Витрачання на придбання необоротних активів»,

які виконують функції аналогічних статей з попередніх форм звітів» [71]. Основною перевагою нових форм є можливість додавати нові рядки, що суттєво підвищує аналітичну цінність звітної інформації про нематеріальні активи.

«У формі № 5 фінансової звітності відображається сальдо за рахунком 12, аналітичні дані цього рахунку (рядки 010–070 Приміток), інформація про субрахунок 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів» (рядки 083–084 Приміток)» [71]. З позабалансових рахунків включається лише рахунок 05 «Гарантії та забезпечення надані», на якому обліковуються нематеріальні активи підприємства, що оформлені договорами застави (рядок 082 Приміток).

Усі підприємства, окрім приміток, вказують, за якою вартістю (первісною чи переоціненою) вони відображають нематеріальні активи у балансі. «Підприємства, які зобов'язані публікувати фінансову звітність відповідно до наказу Міністерства фінансів від 29.11.2000 р. № 302» [72], «надають додаткову інформацію про нематеріальні активи в довільній формі, передбачену П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [64], яка не зазначена в примітках (табл. 2.1).

Фінансова звітність акціонерних товариств, банків, страхових компаній та інших організацій, які публікують свою звітність, також містить інформацію про створені активи нематеріального походження за групами. Це дає змогу оцінити зміни в обсягах активів нематеріального походження та рівень інвестицій у розробку інтелектуальних продуктів.

Дослідження показують, що поточна фінансова звітність не забезпечує достатню базу для комплексного аналізу ефективності використання нематеріальних активів і ухвалення управлінських рішень. Це вказує на необхідність суттєвих змін у фінансовій звітності в Україні, що відображається в постійних оновленнях вимог до розкриття інформації.

Таблиця 2.1

Вимоги до відображення інформації про активи нематеріальної природи,
які не наведеної у Примітках (ф. № 5)

Джерело	Вимоги до розкриття
П(С)БО 8 «Нематеріальні активи»	• Способи амортизації та період корисного використання нематеріальних активів для кожної категорії, з окремим зазначенням інформації щодо власноруч створених активів • Первісна вартість активів нематеріального походження, отриманих внаслідок злиття підприємств, для кожної групи • Загальний обсяг витрат на дослідж. та розробки, що були включені до витрат звітного періоду • Сума угод на придбання активів нематеріального походження у майбутньому • Первісна та залишкова вартість, а також метод оцінки активів, що отримані за цільового фінансування • Підстави для визначення невизначеного терміну корисного використання активу та його поточна вартість • Перелік значущих нематеріальних активів, їх облікова вартість та залишковий термін корисного використання.

Для удосконалення наявної звітності пропонується внести зміни до Приміток, не збільшуючи їх обсяг, а переглянувши наявні показники. Інформація про нематеріальні активи, які перебувають у процесі створення, зводиться у розділі III «Капітальні інвестиції» Приміток до річної фінансової звітності, зокрема в рядку 310 «Придбання (створення) нематеріальних активів». Аналіз розділу 5 Приміток «Доходи і витрати» показав, що витрати на дослідження та розробки в ньому не висвітлені. Дані по оборотах більшості субрахунків рахунку 94 «Інші операційні витрати» наведені в рядках 440–480 Приміток. Для покращення звітності, доцільно додати рядок 493 «Витрати на дослідження і розробки», при цьому ці витрати не повинні враховуватися в загальному підсумку.

Щоб забезпечити точніше відображення прав підприємства на нематеріальні активи, слід внести зміни в назви рядків 030, 040, 050 та 060 Приміток, враховуючи чинне законодавство та класифікацію, яку застосовує Державний департамент інтелектуальної власності. Ці зміни дозволять більш

точно відображати правовий статус нематеріальних активів підприємства у фінансовій звітності.

До окремої групи в обліку доцільно віднести права на використання об'єктів інтелектуальної власності, які реалізуються шляхом надання невиключних прав, або ліцензій. У звітності, зокрема в Примітках, такі об'єкти інтелектуальної власності повинні бути класифіковані і відображені в конкретних рядках, що дозволить точніше і детальніше відображати їх фінансове значення.

У поточній практиці фінансової звітності існує недолік – відсутність чіткої ідентифікації характеру прав на об'єкти інтелектуальної власності, зокрема, виключних чи невиключних прав. Ця інформація має важливе значення для оцінки правового статусу активів і визначення рівня контролю над ними. Тому в рядках 030–060 Приміток доцільно відображати лише виключні майнові права на об'єкти інтелектуальної власності, тоді як невиключні права повинні бути виділені окремо і узагальнені в іншому рядку.

З метою покращення прозорості та точності відображення прав підприємства на інтелектуальну власність, рекомендуємо змінити назву рядка 020 «Права користування майном» шляхом доповнення його словами «та об'єктами інтелектуальної власності». Це дозволить більш чітко відобразити всі права підприємства, пов'язані з використанням не тільки матеріальних, але й інтелектуальних активів, у фінансовій звітності.

Дослідження, проведені в рамках цього аналізу, вказують на те, що на поточний момент у фінансовій звітності підприємств не представлено чітке відображення обсягів використання виключних та невиключних прав. У випадку виключних прав підприємство має повний контроль і володіє всіма правами на конкретний об'єкт, тоді як невиключні права є обмеженими певними умовами, такими як термін дії, географічні межі чи обсяг використання. Відсутність такого поділу у звітності вказує на необхідність внесення суттєвих змін і коригувань, що дозволить точніше відобразити правовий статус інтелектуальних активів у фінансових документах.

Крім того, виникає потреба перегляду відображення об'єктів інтелектуальної власності на позабалансових рахунках, зокрема з точки зору їх відповідності тим вимогам, що зазначені в Примітках до фінансової звітності. Багато підприємств володіють інтелектуальною власністю, яка на даний момент не має встановленої оцінки. Для врахування таких об'єктів ми пропонуємо окремо вказувати їх у звітності до того, як буде проведена їх оцінка, зазначаючи суму реєстраційних витрат або першого платежу. Це можна здійснити через окремий рядок у Примітках, зокрема під найменуванням «Нематеріальні активи в процесі оцінки» (рядок 086).

«Згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність», затвердженим наказом Міністерства фінансів України № 617 від 07.11.2003 р.» [67], немає прямого вказання щодо обліку нематеріальних активів, які утримуються для продажу. Водночас для основних засобів передбачено окремий рядок (265) у Примітках до річної фінансової звітності. Оскільки нематеріальні активи також можуть бути об'єктами купівлі-продажу, а облік цих активів має свої особливості, ми пропонуємо окремо відображати вартість нематеріальних активів, що призначені для продажу, у Примітках.

У майбутньому, фінансова та управлінська звітність підприємства повинна виступати основним джерелом інформації для проведення аудиту та аналітичної оцінки стану та ефективності використання нематеріальних активів. Це дозволить більш точно оцінювати економічний потенціал підприємства в контексті інтелектуальної власності та сприятиме прийняттю обґрунтованих управлінських рішень.

Відображення нематеріальних активів в управлінській звітності є важливим елементом для внутрішнього контролю та стратегічного управління на підприємстві. Відмінність від фінансової звітності полягає в тому, що управлінська звітність орієнтована на надання детальної та оперативної інформації для внутрішнього використання керівництвом і відповідальними підрозділами. Це дозволяє здійснювати точнішу оцінку ефективності

використання нематеріальних активів і приймати більш обґрунтовані управлінські рішення.

Управлінська звітність має забезпечувати прозорість щодо всіх аспектів, пов'язаних з нематеріальними активами: їхньою амортизацією, первісною вартістю, витратами на створення, а також статусом прав на ці активи. Наприклад, для внутрішнього використання має бути відображено, чи є активи частиною інвестиційного процесу, чи вони вже генерують дохід. Також важливим є відображення в управлінських звітах розподілу витрат на дослідження і розробки, оскільки ці витрати прямо впливають на фінансові результати і прийняття рішень щодо подальших інвестицій в інтелектуальний капітал підприємства.

Для підвищення ефективності управління нематеріальними активами в управлінській звітності доцільно виділяти окремі групи активів, зокрема ті, що знаходяться в процесі розробки або оцінки, що дозволяє отримувати більше конкретної інформації для ухвалення рішень у реальному часі. Важливо, щоб у звітності чітко фіксувалися всі етапи створення нематеріальних активів: від початкових витрат на розробку до їхнього завершення та введення в експлуатацію. Це дозволить оперативно відслідковувати ефективність таких інвестицій, а також враховувати їхній потенційний вплив на майбутні доходи підприємства.

Загалом, управлінська звітність повинна забезпечувати повну картину щодо використання нематеріальних активів, що дає змогу не лише контролювати витрати і оцінювати ефективність, але й надавати дані для стратегічного планування, прогнозування доходів і планування подальших інвестицій у дослідження та інновації.

Висновки до розділу 2

Після аналізу другого розділу дипломної роботи були сформульовані наступні висновки:

1. Детальне вивчення чотирьох основних документальних форм обліку прав інтелектуальної власності у складі активів нематеріального походження дозволило визначити напрямки для їх вдосконалення. На сьогоднішній день не існує стандартних форм для обліку прав користування природними ресурсами та майном, що змушує бухгалтерів застосовувати форми, розроблені для основних засобів, або створювати власні, що значно ускладнює процес і перешкоджає уніфікації облікових процедур та зниженню трудових витрат на облік.

2. Аналіз об'єктів активів нематеріального походження показав, що не всі з них відповідають визначенню нематеріальних активів і не можуть бути зараховані до цієї категорії. Наприклад, субрахунки 121 і 122 не відповідають поняттю «нематеріальні активи». Права на користування майном, так само як і права на природні ресурси, повинні розглядатися як комплекс витрат і відображатися в обліку як витрати майбутніх періодів, тобто на рахунку 39 «Витрати майбутніх періодів». При цьому очікувані доходи від придбаних прав мають обліковуватися на рахунку «Доходи майбутніх періодів». Крім того, активи, які не відповідають критеріям обліку на балансі, можуть бути відображені на позабалансових рахунках.

3. Запропоновано вдосконалити процес формування показників придбання, вибуття та зберігання нематеріальних активів, що призначені для продажу, у примітках до річної фінансової звітності та внутрішніх звітах підприємства. Покращене відображення нематеріальних активів у звітності дозволить, по-перше, надати користувачам необхідну інформацію для ефективного управління інтелектуальною власністю; по-друге, забезпечити можливість аналізу рентабельності та ефективності використання цих активів, ґрунтуючись на обліку отриманих від них доходів; по-третє, здійснювати точне визначення вартості нових інтелектуальних продуктів.

РОЗДІЛ 3

ОСОБЛИВОСТІ АУДИТУ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ ПІДПРИЄМСТВА

3.1. Методика аудиту нематеріальних активів підприємства

Перевірка нематеріальних активів, як і інших складових бухгалтерського обліку, повинна проводитися відповідно до встановлених міжнародних стандартів аудиту. Ці стандарти визначають загальні вимоги до проведення перевірок, які, за умови їх дотримання, гарантують належний рівень надійності результатів аудиторської роботи. Важливо, щоб аудитор враховував: оцінка нематеріальних активів здійснюється виключно у грошовому еквіваленті на основі відповідної первинної документації.

Процедура інвентаризації нематеріальних активів розпочинається з перевірки коректності зарахування сум, відображених на рахунку 12 «Нематеріальні активи», до цієї категорії. Після цього проводиться аналіз законності їх обліку, а також перевіряється наявність необхідних документів, що підтверджують придбання відповідних прав власності.

Аудитор повинен переконатися, що до переліку необоротних активів підприємства не включені створені ним об'єкти, які не підпадають під визначення необоротних активів (наприклад, гудвіл, назви періодичних видань, комерційні бренди, списки клієнтів тощо).

Щодо інших нематеріальних активів, аудитору слід ретельно дослідити процес їх створення, розділивши його на етапи дослідження та розробки. Це необхідно для того, щоб підтвердити правильність їхнього обліку як активів підприємства. Важливо врахувати, що будь-які нематеріальні активи, отримані на етапі дослідження, не визнаються активами. Витрати на такі дослідження мають бути списані та включені до інших витрат операційної діяльності в тому звітному періоді, коли вони були понесені.

У разі нематеріальних активів, отриманих у результаті розробки, перевірка повинна включати аналіз дотримання визначених умов для їхнього обліку як

активів. Якщо такі умови не виконані, витрати на розробку слід відобразити в складі інших операційних витрат.

Особливу увагу аудитор повинен приділити перевірці наявності документації, яка детально описує, зображує або іншим чином фіксує об'єкт нематеріальних активів на матеріальних носіях. Основний акцент робиться на можливості ідентифікувати об'єкт і підтвердити його наявність у документах підприємства. Крім того, необхідно перевірити правомірність володіння об'єктами, підтверджену відповідними документами, а також точність і своєчасність відображення нематеріальних активів у балансі підприємства.

Важливою характеристикою об'єктів промислової власності є наявність документів, що юридично підтверджують право на ці об'єкти. До них належать патенти на винаходи та промислові зразки, свідоцтва на корисні моделі, програмні продукти, топології інтегральних схем і мікросхем інших типів. Тому ключовим етапом аудиторської перевірки стає аналіз достовірності таких охоронних документів.

Для об'єктивної оцінки дійсності охоронних документів необхідна участь компетентних експертів, які мають відповідну кваліфікацію та можуть провести ретельну експертизу цих документів.

Ще одним важливим завданням аудиту є перевірка правовстановлюючих документів, які підтверджують право підприємства на відповідні об'єкти промислової власності. У ході аналізу можливе виявлення трьох основних шляхів, якими підприємство може набути права на об'єкти промислової власності:

- облікові об'єкти були розроблені безпосередньо на підприємстві або за його дорученням, при цьому фінансування робіт здійснювалося самим підприємством. У таких випадках підприємство автоматично набуває право власності (майнові права) на ці об'єкти, а також ексклюзивне право на їх використання;

- об'єкти були створені іншими організаціями, але права на них повністю передані підприємству, яке тепер володіє ними на законних підставах;

- компанія отримала ліцензію або офіційний дозвіл від первісних власників патентів на використання об'єктів промислової власності. У цьому контексті обов'язковою умовою є наявність належно оформлених ліцензійних угод чи договорів.

Головною метою цього етапу є перевірка законності прав підприємства на об'єкти інтелектуальної власності, визначення обсягу цих прав (передача об'єкта у власність чи лише тимчасове користування), тривалості дії таких прав, а також аналіз основних умов договорів, які регулюють використання зазначених об'єктів.

Фахівець з аудиту зобов'язаний перевірити коректність оцінки нематеріальних активів. У межах аудиту аналізуються дані бухгалтерського обліку, зокрема вартість нематеріальних активів, яка має враховувати всі фактичні витрати, пов'язані з їх придбанням і приведенням до стану, придатного для використання. При цьому важливо зазначити, що відповідно до П(С)БО 8 витрати на сплату відсотків за кредит не включаються до первісної вартості таких активів.

Аудитор особливо зосереджується на точності обліку та звітності операцій, пов'язаних із придбанням активів нематеріального походження (як за оплату, так і безкоштовно), з урахуванням податку на додану вартість. Перевіряється вся первинна документація, що підтверджує надходження активів нематеріального походження, правильність їх оцінки, нарахування амортизації, а також відповідність документів, які підтверджують майнові права підприємства.

Крім того, контрольний спеціаліст аналізує коректність відображення в обліку активів нематеріального походження, внесених засновниками як вклад до статутного капіталу підприємства. Важливо визначити повноту цих внесків, їх достовірну оцінку, а також законність і точність відображення таких операцій у бухгалтерському обліку.

Під час аудиторської перевірки нематеріальних активів особлива увага приділяється обчисленню та відображенню їх амортизації. Відповідно до

П(С)БО 8 амортизація таких активів проводиться протягом терміну їх корисного використання, який визначається підприємством під час визнання об'єкта активом (тобто при зарахуванні на баланс), але не може перевищувати 20 років. Аудитор перевіряє точність складання переліку активів нематеріальної природи, які підлягають амортизації, правильність обчислення норм амортизації відповідно до встановленого строку корисного використання, а також коректність обчислення накопиченої амортизації та її відображення в бухгалтерському обліку.

На кожен нематеріальний актив має бути оформлено розпорядчий документ підприємства, який затверджує термін корисного використання. Додатково підприємство повинно мати документи, що містять детальний опис кожного активу та правила його використання.

Ключовим завданням аудитора є перевірка правильності визначення активів, які не підлягають амортизації, оцінка правомірності їх списання, а також аналіз відображення цих операцій на рахунках бухгалтерського обліку.

Предметом аудиторської перевірки є правильність списання активів нематеріальної природи, у разі якщо накопичена амортизація на момент списання є неповною. Особливу увагу приділяють перевірці відображення результатів інвентаризації таких активів в обліку. У випадках виявлення нестач, аудитор має визначити розмір завданих збитків через крадіжки, пошкодження або знищення активів, встановити осіб, причетних до порушень, та перевірити правильність розрахунку сум, які необхідно утримати, і їх облік. Для кожного напряму перевірки, пов'язаного з нематеріальними активами та гудвілом, аудитору важливо підтвердити коректність бухгалтерських операцій.

Однією з ключових особливостей аудиту нематеріальних активів є аналіз офіційних охоронних документів, а також перевірка достовірності документів, що підтверджують придбання майнових прав і прав на їх використання.

Через специфіку аудиту активів нематеріальної природи до перевірки часто залучають спеціалістів-патентознавців та юристів, які мають досвід роботи з відповідною документацією.

Дотримання структурованого підходу до аудиту дозволяє значно оптимізувати витрати часу. Якщо у процесі перевірки виявляється відсутність активу або його невідповідність заявленим у документах даним, подальша перевірка стає недоцільною – за відсутності самого об'єкта не може бути й прав, пов'язаних із ним.

Під час перевірки об'єктів інтелектуальної власності, зокрема прав на твори літератури, мистецтва, науки та інших результатів інтелектуальної діяльності у сфері виробництва, науки, художньої творчості, аудитор має переконатися в наявності відповідного акта приймання-передачі. Цей документ слугує підтвердженням факту набуття підприємством прав на конкретний об'єкт інтелектуальної власності та засвідчує правильність визначення його вартості.

Важливим елементом аудиту активів нематеріальної природи є їх аналіз. Оцінка нематеріальних активів починається з визначення їх складу, обсягу та динаміки змін у розрізі класифікаційних груп. Ці групи враховують функціональне призначення активів, характер їх застосування в виробничих процесах, а також вплив на фінансові показники та загальну господарську діяльність.

Далі здійснюється детальний аналіз показників прибутковості (рентабельності) і продуктивності використання таких активів. Важливим аспектом цього процесу є оцінка ефективності застосування таких об'єктів, яка демонструє їх внесок у фінансову стабільність і результати діяльності компанії.

Протягом звітного періоду структура та склад таких активів на підприємстві зазнали змін. Вартість таких активів максимізувалася на 245000 грн. Основну частину цього зростання забезпечило підвищення вартості прав на використання природних ресурсів, яке становило 150000 грн, а також зростання вартості знаків для товарів, послуг і ноу-хау – на 100000 грн.

Таблиця 3.1

Аналіз складу і структури нематеріальних активів ТОВ «Микулинецький Бровар» за 2023 р.

Види нематеріальних активів	На початок року		На кінець року		Відхилення	
	Сума, грн.	%	Сума, грн.	%	Сума, грн.	%
1. Права на винаходи та інші подібні об'єкти промислової та інтелектуальної власності	130000	29,5	160000	23,3	30000	-6,2
2. Права користування природними ресурсами	160000	36,3	310000	45,2	150000	8,9
3. Програмні продукти	110000	25,1	45000	6,5	-65000	-18,4
4. Знаки на товари і інші послуги, ноу-хау	40000	9,1	140000	20,4	100000	11,3
5. Інші	0	0,00	30000	4,3	30000	4,3
Всього нематеріальних активів	440000	100,00	685000	100,00	245000	-

Вартість програмного забезпечення мінімізувалася на 65 000 грн, в той час як у складі нематеріальних активів з'явилися нові об'єкти на суму 30 000 грн. Зміни у вартості різних категорій активів призвели до перерозподілу їх часток у загальній структурі нематеріальних активів. Найбільше збільшилася частка знаків для товарів і послуг, а також ноу-хау, яка зросла на 11,3 %. Окрім того, частка прав на використання природних ресурсів також збільшилася на 8,9 %. Водночас частка програмного забезпечення зменшилася на 18,4 %, а частка прав на винаходи та інші об'єкти промислової та інтелектуальної власності скоротилася на 6,2 %.

Результати аналізу рівня зносу, оновлення та вибуття дсолідужваних активів узагальнено в таблиці 3.2. Згідно з отриманими даними, у ТОВ «Микулинецький Бровар» зафіксовано досить високий рівень зносу нематеріальних активів, що складає 35,7 %. В порівнянні з попереднім періодом цей показник знизився на 2,6 %, що свідчить про певне поліпшення ситуації, однак через його значну величину цей зниження не можна вважати значним позитивним кроком.

Таблиця 3.2

Аналіз стану і динаміки нематеріальних активів ТОВ «Микулинецький
Бровар» за 20 р.

Показники, грн.	2022 рік	2023 рік	Відхилення
1. Наявність НМА на початок року	416000	440000	+24000
2. Поступило за рік НМА	80000	310000	+230000
3. Вибуло за рік НМА	56000	65000	+9000
4. Наявність НМА на кінець року	440000	685000	+245000
5. Сукупність оновлення НМА, %	18,2	45,2	+27
6. Сукупність вибуття НМА, %	13,5	14,8	+1,3
7. Знос НМА на кінець року	168600	244500	+75900
8. Ступінь зносу НМА, %	38,3	35,7	-2,6

Проведений аналіз змін у структурі активів нематеріальної природи ТОВ «Микулинецький Бровар» показує позитивну динаміку оновлення активів, що склала 45,2 %. У порівнянні з минулим роком цей показник збільшився на 27 %. Також було зафіксовано низький рівень вибуття таких активів, що дорівнює 14,8 %, без суттєвих коливань у порівнянні з попереднім періодом, що свідчить про поліпшення забезпеченості підприємства нематеріальними об'єктами. Така ситуація є сприятливою для ефективного використання активів, оскільки, незважаючи на високий рівень зносу, ТОВ «Микулинецький Бровар» демонструє значні темпи оновлення, що позитивно впливає на продуктивність і використання нематеріальних ресурсів.

Висновки до розділу 3

1. Аудит нематеріальних активів досліджуваного підприємства показав, що підприємство в основному дотримується вимог обліку та нарахування амортизації, хоча є деякі розбіжності в оцінці вартості активів та строках амортизації. Виявлені зміни у структурі активів та їх знос вказують на необхідність оновлення облікової політики, зокрема щодо коригування строків амортизації. Рекомендується удосконалити документообіг і посилити контроль

за правами на інтелектуальну власність для поліпшення фінансової звітності та управління активами.

2. Аналіз нематеріальних активів ТОВ «Микулинецький Бровар» за 2023 рік показав значне збільшення вартості активів, зокрема завдяки правам користування природними ресурсами та знакам на товари і послуги. Хоча рівень зносу активів залишається високим, достатні темпи їх оновлення свідчать про хорошу забезпеченість підприємства нематеріальними активами. Високі показники прибутковості та фондовіддачі підтверджують ефективне використання цих активів у діяльності компанії.

ВИСНОВКИ

Дослідження теоретичних аспектів та методичних підходів до обліку й аудиту нематеріальних активів дозволило сформулювати такі висновки:

1. У сучасних умовах поняття нематеріальних активів розглядається з трьох основних перспектив: юридичної, економічної та бухгалтерської. Бухгалтерський підхід часто не збігається з економічним, який не вимагає повного набору прав власності для визнання активів. Для узгодження цих підходів запропоновано розширити визначення нематеріальних активів, включаючи всі невідчутні активи, зокрема інтелектуальний капітал, що відповідають вимогам національних П(С)БО.

2. Уніфікація розуміння активів нематеріальної природи з усіх точок зору вимагає розробки науково обґрунтованої класифікації, яка дозволить вдосконалити методику їх обліку та економічного аналізу. Аналіз існуючих класифікацій показав, що деякі з підходів не мають значення для бухгалтерського обліку. Тому розроблено класифікацію, що враховує специфічні характеристики активів і впливає на їх облікову методологію, зокрема за правами, контролем, призначенням, наявністю носія чи охоронного документа, строковістю, можливістю амортизації та відчужуваністю.

3. Для кожного виду таких активів необхідна точна оцінка. Відсутність єдиної концепції оцінки інтелектуальної власності та інших нематеріальних об'єктів призводить до різних підходів до визначення їх вартості. Оцінка для бухгалтерського обліку відображає історичну вартість, а не актуальну корисність активів. Оцінка активів у звітності регулюється МСФЗ, де зазначено, що котирування на активному ринку дає найбільш точну оцінку справедливої вартості. Якщо ринкова ціна відсутня, то можна використовувати останню ціну угоди за умови відсутності суттєвих змін в економічних обставинах.

4. Для отримання точної інформації про нематеріальні активи важливу роль відіграють первинні документи. Водночас, існуючі чотири типові форми

обліку прав інтелектуальної власності не охоплюють усі категорії нематеріальних активів. Дослідження цих форм дозволило запропонувати рекомендації щодо їх вдосконалення.

5. Поглиблене вивчення об'єктів інвентаризації показало, що деякі з них не відповідають визначенню нематеріальних активів. Наприклад, право користування майном і природними ресурсами має бути обліковуваним як витрати майбутніх періодів, відображаючись на рахунку 39 «Витрати майбутніх періодів». Нематеріальні активи, які підлягають оренді, слід обліковувати на позабалансовому рахунку 01, а зобов'язання за договором комерційної концесії – на рахунку 03. Також є доцільним змінити назву рахунку 08 на «Бланки та інші матеріальні носії суворого обліку».

6. Пропонується удосконалити порядок відображення показників щодо придбання, вибуття та зберігання активів нематеріального походження у примітках до річної фінансової звітності та внутрішній звітності підприємства. Це дозволить, по-перше, надати користувачам необхідну інформацію для ефективного управління об'єктами інтелектуальної власності; по-друге, аналізувати рентабельність і ефективність їх використання, зокрема через прибутки від їх застосування; по-третє, коректно визначати вартість нових інтелектуальних продуктів та мінімальні ставки роялті.

7. Аудит таких активів ТОВ «Микулинецький Бровар» за 2023 рік виявив дотримання вимог обліку та амортизації, хоча є деякі розбіжності в оцінці активів та строках амортизації. Зміни в структурі активів та їх знос вказують на необхідність коригування облікової політики, зокрема щодо строків амортизації. Попри високий рівень зносу, значне зростання вартості активів і ефективність їх використання, зокрема прав на природні ресурси та знаків на товари, свідчать про добру забезпеченість підприємства нематеріальними активами та стабільну прибутковість. Рекомендується удосконалити документообіг і посилити контроль за правами на інтелектуальну власність для покращення фінансової звітності та управління активами.