МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЗАПОРІЗЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

ЕКОНОМІЧНИЙ ФАКУЛЬТЕТ

Кафедра обліку та оподаткування

Кваліфікаційна робота

магістра

на тему: Облік і аудит нематеріальних активів на ТОВ «УКРАЇНСЬКІ ІНФОРМАЦІЙНІ ТЕХНОЛОГІЇ»

Виконав: студент 2 курсу, групи 8.0713-оа-з
спеціальності 071 Облік і оподаткування
освітньої програми Облік і аудит
М.А. Джафаров
Керівник: к.е.н., доцент Удодова Я.В.
Рецензент к.е.н., доцент О.Р. Саєнко

ЗАПОРІЖЖЯ – 2025

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЗАПОРІЗЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Факультет економічний
Кафедра обліку та оподаткування
Рівень вищої освіти магістр
Спеціальність 071 «Облік і оподаткування»
Освітня програма «Облік і аудит»

ЗАТВЕРДЖУЮ:
Зав. кафедрою _____ Н.М. Проскуріна
«___»_____ 2024 р.

З А В Д А Н Н Я

НА КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ СТУДЕНТОВІ

Джафарову Мехді Аліяр огли

1. Тема роботи: Облік і аудит нематеріальних активів ТОВ «УКРАЇНСЬКІ ІНФОРМАЦІЙНІ ТЕХНОЛОГІЇ»
керівник роботи Удодова Яна Вадимівна, к.е.н., доцент,
затверджені наказом ЗНУ від 29 грудня 2023 року № 2251-с.

2. Строк подання студентом роботи 03 лютого 2025 року

3. Вихідні дані до роботи: спеціальна література, законодавчі та нормативні акти, статистичні дані, дані обліку та фінансової звітності установи.

– 4. Зміст розрахунково-пояснювальної записки (перелік питань, які потрібно розробити): визначити економічну сутність нематеріальних активів; уточнити класифікацію нематеріальних активів; дослідити економічну природу амортизації та зносу нематеріальних активів; описати особливості побудови синтетичного і аналітичного обліку нематеріальних активів; розробити форми облікових регістрів з обліку нематеріальних активів на ТОВ «УКРАЇНСЬКІ ІНФОРМАЦІЙНІ ТЕХНОЛОГІЇ»; дослідити організаційно-методичні аспекти аудиту нематеріальних активів і удосконалений процес проведення аудиту нематеріальних активів.
5. Перелік графічного матеріалу (з точним зазначенням обов'язкових креслень): кваліфікаційна робота містить 25 рис., 20 табл. і 5 формул.

6. Консультанти розділів роботи

Розділ	Консультант	Підпис, дата	
		Завдання видав	Завдання прийняв
1	Удодова Я.В. доцент	08.11.2024 р.	08.11.2024 р.
2	Удодова Я.В. доцент	06.12.2024 р.	06.12.2024 р.
3	Удодова Я.В. доцент	30.12.2024 р.	30.12.2024 р.

7. Дата видачі завдання: 01 жовтня 2024 року

КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

№ з/п	Назва етапів кваліфікаційної роботи	Строк виконання етапів роботи	Примітка
1.	Складання плану роботи, підбір літератури	жовтень 2024	виконано
2.	Написання вступу	листопад 2024	виконано
3.	Виконання першого розділу	листопад 2024	виконано
4.	Виконання другого розділу	грудень 2024	виконано
5.	Виконання третього розділу	січень 2025	виконано
6.	Написання висновків	січень 2025	виконано
7.	Оформлення роботи, одержання відгуку та рецензії	січень 2025	виконано
8.	Подання роботи на кафедру	лютий 2025	виконано

Студент _____ М.А. Джафаров
(підпис)

Керівник роботи _____ Я.В. Удодова
(підпис)

Нормоконтроль пройдено

Нормоконтролер _____ В.В. Сьомченко

РЕФЕРАТ

Кваліфікаційна робота: 118 с., 3 розділи, 20 табл., 25 рис., 75 джерел.

НЕМАТЕРІАЛЬНИЙ АКТИВ, ГУДВІЛ, ОБЛІК, ДОКУМЕНТООБОРОТ, КЛАСИФІКАЦІЯ, АУДИТ, АНАЛІТИЧНІ ПРОЦЕДУРИ

Об’єкт дослідження – процес організації бухгалтерського обліку та аудиту нематеріальних активів в умовах ринкової економіки на торгівельно – виробничому підприємстві.

Метою кваліфікаційної роботи є узагальнення і розробка теоретичних положень з організації обліку та аудиту нематеріальних активів і практичних рекомендацій з їх удосконалення.

Методи дослідження – загальнонаукові та спеціалізовані методи наукового пізнання, зокрема методи індукції та дедукції (для дослідження теоретичних аспектів обліку нематеріальних активів), методи теоретичного узагальнення і порівняння (для розкриття сутності нематеріальних витрат як економічної категорії та визначення основних тенденцій розвитку обліку і аудиту нематеріальних активів), методи причинно-наслідкового та абстрактно-логічного аналізу, спостереження (для оцінки стану обліку на підприємстві), а також табличний і графічний методи (для аналізу динаміки нематеріальних активів).

Наукова новизна отриманих результатів полягає в обґрунтуванні теоретичних положень та розробці практичних рекомендацій щодо вдосконалення обліку та аудиту нематеріальних активів і підвищення ефективності їх використання. В результаті проведеного дослідження отримано такі основні наукові та практичні результати:

– розроблено форми внутрішніх документів з нематеріальних активів, які впроваджено в бухгалтерському обліку підприємства;

– запропоновано удосконалену класифікацію нематеріальних активів до впровадження її в бухгалтерському обліку та під час здійснення аналітичних процедур в аудиті;

– обґрунтовано необхідність введення до робочого плану рахунків підприємства додаткового субрахунку «Швидкозношувані нематеріальні активи»;

– удосконалено процес здійснення аудиту нематеріальних активів.

Отримані результати дослідження можуть використовуватися в аудиторській діяльності, а також при розробці нормативних документів з оцінки, обліку і аудиту нематеріальних активів.

SUMMARY

Qualifying work contains: 120 p., 3 chapters, 20 tab., 25 fig., 75 references.

INTANGIBLE ASSETS, GOODWILL, ACCOUNTING, DOCUMENT FLOW, CLASSIFICATION, AUDIT, ANALYTICAL PROCEDURES

The object of research is the process of organizing accounting and auditing of intangible assets in the conditions of a market economy at a commercial and industrial enterprise.

The purpose of the qualification work is the generalization and development of theoretical provisions on the organization of accounting and auditing of intangible assets and practical recommendations for their improvement.

Research methods – general scientific and specialized methods of scientific knowledge, in particular methods of induction and deduction (for researching theoretical aspects of accounting for intangible assets), methods of theoretical generalization and comparison (for revealing the essence of intangible costs as an economic category and determining the main trends in the development of accounting and auditing of intangible assets), methods of causal and abstract logical analysis, observation (to assess the state of accounting at the enterprise), as well as tabular and graphic methods (to analyze the dynamics of intangible assets).

The scientific novelty of the obtained results lies in the substantiation of theoretical provisions and the development of practical recommendations for improving the accounting and auditing of intangible assets and increasing the efficiency of their use.

As a result of the conducted research, the following main scientific and practical results were obtained:

– forms of internal documents on intangible assets were developed, which were implemented in the company's accounting;

– an improved classification of intangible assets is proposed before its implementation in accounting and during the implementation of analytical procedures in audit;

– the need to introduce an additional sub-account «Depreciable intangible assets» into the work plan of accounts of the enterprise is substantiated;

– the process of performing an audit of intangible assets has been improved.

The obtained research results can be used in auditing activities, as well as in the development of normative documents on the assessment, accounting and auditing of intangible assets.

СКОРОЧЕННЯ ТА УМОВНІ ПОЗНАКИ

КМУ – Кабінет Міністрів України

НП(С)БО – Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку

МСБО – Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку

Дт – дебет

Кт – кредит

тис. люд.–год. – тисяч людино – годин

тис. люд.–днів – тисяч людино – днів

тис. грн. – тисяч гривень

год. – годин

грн. – гривень

і т.д. – і так далі

% – відсотки

ЗМІСТ

РЕФЕРАТ
SUMMARY
СКОРОЧЕННЯ ТА УМОВНІ ПОЗНАКИ
ЗМІСТ
ВСТУП……... 11
РОЗДІЛ 1 КОНЦЕПТУАЛЬНА ОСНОВА БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА АУДИТУ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ
1.1 Економічна сутність і класифікація нематеріальних активів…… 15
1.2 Методичні підходи до побудови бухгалтерського обліку нематеріальних активів…… 23
1.3 Організаційно-методичні підходи аудиту нематеріальних активів.. 33
РОЗДІЛ 2 ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ НА ТОВ «УКРАЇНСЬКІ ІНФОРМАЦІЙНІ ТЕХНОЛОГІЇ»
2.1 Організаційно-економічна характеристика підприємства……. 43
2.2 Особливості документального оформлення та організації обліку операцій з нематеріальними активами……... 53
2.3 Шляхи удосконалення обліку нематеріальних активів……..…… 62
РОЗДІЛ 3 ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ АУДИТУ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ ТОВ «УКРАЇНСЬКІ ІНФОРМАЦІЙНІ ТЕХНОЛОГІЇ»
3.1 Методичні прийоми та організаційні підходи до внутрішнього аудиту нематеріальних активів…….. 76
3.2 Організація та методика документування процесу проведення зовнішнього аудиту……..… 85
3.3 Шляхи удосконалення аудиту нематеріальних активів……. 93
ВИСНОВКИ……..… 106

ПЕРЕЛІК ДЖЕРЕЛ ПОСИЛАННЯ…… 111
Додаток А «Картка обліку переоцінки нематеріальних активів по підприємству ТОВ «УКРАЇНСЬКІ ІНФОРМАЦІЙНІ ТЕХНОЛОГІЇ» .. 117
Додаток Б «Фрагмент з Наказу №1 від _____ 200_ р. Про облікову політку» …… 118

ВСТУП

Нематеріальні активи є особливим видом активів підприємств, яким притаманні такі характеристики як відсутність матеріально-речовинної структури, суттєва роль в інноваційних процесах, значний вплив на підвищення ефективності діяльності підприємств у досягненні вищих кінцевих результатів, використання протягом тривалого часу.

На сучасному етапі розвитку ринкової економіки введення в господарський оборот нематеріальних активів, здатних забезпечити інтенсивний розвиток економіки країни, здобуває важливе значення. Їхнє використання в діяльності підприємств сприяє підвищенню конкурентоспроможності продукції на внутрішньому та зовнішньому ринках, розширенню виробництва, створенню нових товарів, економії витрат праці, зниженню собівартості продукції, поліпшенню умов праці, зміцненню іміджу, а отже, економічному росту суб’єктів господарювання. На макрорівні використання нематеріальних активів сприяє впровадженню у виробництво наукових розробок, комерціалізації результатів наукових досліджень, промисловому освоєнню, реалізації й споживанню нових конкурентних товарів і послуг, стимулюванню процесу науково – технічного прогресу, створенню нових робочих місць, інтеграції капіталу, розширенню зовнішньоекономічних зв'язків, проникненню на ринки й в економіку інших держав, відродженню національної економіки.

Певний внесок у рішення й розробку теоретичних і практичних положень бухгалтерського обліку і аудиту нематеріальних активів внесли відомі вчені: Шнейдман Л. З., Грабова Н. Н., Ткаченко Н. М., Завгородній В. П., Савченко В. Я., Скорняков Е. П., Святоцький Е. П., Бутинець Ф. Ф., Бутник-Сіверський А., Федченко Л., Яремчук С., Сова М. , Сатовський В. В., Качалін В. В., Манухіна М. Ю., Бірюкова І. К., Кодрянський А. В., Бігдан І. А., Балабанов І. Т. та ін.

Питанням обліку та аудита нематеріальних активів присвячені роботи закордонних економістів: Нідзл Б., Андерсон Х. А., Колдуел Д., Доунс Дж., Джордан Еллот Гудман, Глен А., Деніел В., Шортів Г., Герольд М., Ханшман Р. та ін.

Незважаючи на значні наукові напрацювання, деякі теоретичні аспекти потребують доопрацювання та адаптації до національних особливостей бухгалтерського обліку, аналізу та аудиту, що зумовлює актуальність обраної теми.

Дослідження теоретичних положень і діючої практики бухгалтерського обліку та аудиту нематеріальних активів дозволило визначити ще низку невирішених проблем. Серед них: недостатнє дослідження економічної сутності нематеріальних активів, розбіжність категоріально-понятійного апарату, недостатня розробленість наукової класифікації, відсутність методики обліку окремих операцій з нематеріальними активами, невирішеність питань організації носіїв інформації, амортизаційної політики. Практично відсутні методики аудиту нематеріальних активів. Не знайшли свого належного висвітлення питання надання аудиторських послуг з оцінки вартості та аналізу нематеріальних активів.

Мета дослідження полягає в узагальненні і розробці теоретичних положень з організації обліку та аудиту нематеріальних активів і практичних рекомендацій з їх удосконалення.

Для досягнення цієї мети в роботі розв'язуються такі завдання:

– визначити економічну сутність нематеріальних активів;

– уточнити класифікацію нематеріальних активів;

– дослідити економічну природу амортизації та зносу нематеріальних активів;

– описати особливості побудови синтетичного і аналітичного обліку нематеріальних активів;

– розробити форми облікових регістрів з обліку нематеріальних активів;

– дослідити організаційно-методичні аспекти аудиту нематеріальних активів і удосконалений процес проведення аудиту нематеріальних активів.

Об'єктом дослідження є процес організації обліку та аудиту нематеріальних активів на торгівельно-виробничому підприємстві.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, методичних і практичних засад обліку та аудиту нематеріальних активів ТОВ «УКРАЇНСЬКІ ІНФОРМАЦІЙНІ ТЕХНОЛОГІЇ».

У процесі написання кваліфікаційної роботи були застосовані загальнонаукові та спеціалізовані методи наукового пізнання, зокрема методи індукції та дедукції (для дослідження теоретичних аспектів обліку витрат), методи теоретичного узагальнення і порівняння (для розкриття сутності витрат як економічної категорії та визначення основних тенденцій розвитку обліку і аудиту витрат). Також використовувалися методи причинно-наслідкового та абстрактно-логічного аналізу, спостереження (для оцінки стану обліку на підприємстві), а також табличний і графічний методи (для аналізу динаміки витрат операційної діяльності).

Інформаційною базою дослідження обрано підприємство ТОВ «УКРАЇНСЬКІ ІНФОРМАЦІЙНІ ТЕХНОЛОГІЇ».

У роботі були використані законодавчі та нормативно-правові акти, матеріали періодичних і спеціалізованих видань, а також дані первинного, аналітичного і синтетичного бухгалтерського обліку, звітні показники та установчі документи досліджуваного підприємства.

Наукова новизна отриманих результатів полягає в обґрунтуванні теоретичних положень та розробці практичних рекомендацій щодо вдосконалення обліку та аудиту необоротних активів і підвищення ефективності їх використання. В результаті проведеного дослідження отримано такі основні наукові та практичні результати:

– розроблено форми внутрішніх документів з нематеріальних активів, які впроваджено в бухгалтерському обліку підприємства;

– запропоновано удосконалену класифікацію нематеріальних активів

до впровадження її в бухгалтерському обліку та під час здійснення аналітичних процедур в аудиті;

– обґрунтовано необхідність введення до робочого плану рахунків підприємства додаткового субрахунку «Швидкозношувані нематеріальні активи";

– удосконалено процес здійснення аудиту нематеріальних активів.

Практичне значення одержаних результатів полягає в розробці комплексу науково обґрунтованих пропозицій і рекомендацій з обліку та аудиту нематеріальних активів, які запроваджені в практику роботи на ТОВ «УКРАЇНСЬКІ ІНФОРМАЦІЙНІ ТЕХНОЛОГІЇ», можуть використовуватися в аудиторській діяльності, а також при розробці нормативних документів з оцінки, обліку і аудиту нематеріальних активів.

Теоретичні результати роботи доповнюють сучасну концепцію обліку нематеріальних активів торгівельно-виробничих підприємств.

Основні результати дослідження, викладені в кваліфікаційній роботі, пройшли апробацію на X Всеукраїнській науково-практична конференції студентів і молодих вчених «Сталий розвиток економіки на засадах ресурсоефективності», м. Запоріжжя, 19-20 грудня 2024 р. та у збірнику статей «ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ РОЗВИТКОМ ПІДПРИЄМСТВА» 2024 р. кафедри обліку та оподаткування Запорізького національного університету.

Кваліфікаційна робота складається з вступу, трьох розділів, висновків, переліку посилань і додатків. Основний зміст викладено на 117 сторінках друкованого тексту.

РОЗДІЛ 1
КОНЦЕПТУАЛЬНА ОСНОВА БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА АУДИТУ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ

1.1 Економічна сутність і класифікація нематеріальних активів

Матеріалізація глобальних науково-технічних ідей у галузі створення нових технологій, техніки, конструкційних та інших видів матеріалів зумовлює вкладення коштів в інтелектуальну власність, тобто придбання інтелектуальних товарів і послуг, з метою їх подальшого використання у підприємницькій діяльності та в надії одержувати прибутки. Саме це сприяє тому, що результати науково-технічної творчості користуються значним попитом як на внутрішньому, так і на зовнішньому ринках.

Процес утворення ринкового середовища в Україні диктує нові умови до формування активів підприємства. У господарський оборот включено відносно новий їх вид – нематеріальні активи, використання яких сприяє підвищенню конкурентоспроможності продукції на внутрішньому і зовнішньому ринках, і, як наслідок, розширенню виробництва продукції, робіт, послуг, створенню робочих місць [1, с.543].

Саме нематеріальні активи являються рушійною силою науково-технічного прогресу, впровадження у виробництво наукових розробок, освоєння та реалізації нових товарів і послуг, залучення додаткових інвестицій в економіку України, підвищення рентабельності виробництва в цілому тощо.

Незважаючи на збільшення обсягу нематеріальних активів у всіх галузях виробничої сфери в Україні, введення в господарський оборот нематеріальних активів дотепер ускладнено. Насамперед, керівниками багатьох підприємств недооцінюється комерційна значимість цих об'єктів -

здатність приносити економічну й соціальну вигоду. Проблематичними через відсутність стандартів залишаються питання вартісної оцінки багатьох нематеріальних активів [1, с.545].

Чинна законодавча база не дає підстави для визнання прав на наукові відкриття, на фірмове найменування, на економічні переваги. Поняття деяких об'єктів нематеріальних активів, таких як концесія, франшиза, бренд є відносно новими для України.

У закордонній літературі зустрічаються різні назви зазначених активів: у США – «нематеріальні активи» (Intangible assets), у Німеччині – «нематеріальні основні засоби» (Intangible operation assets), «нематеріальні основні фонди» (Other assets). На початку 90-х років минулого століття на українську мову термін «нематеріальні активи» був перекладений як «невідчутні активи» [2, с.285]. Остаточний варіант перекладу цього терміну є назвою Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи".

Поняття нематеріальних активів є одним із найскладніших в економічній літературі. Прийнятий в 1999 р. Національний стандарт 8 «Нематеріальні активи» (далі П(С)БО 8) визначає нематеріальний актив як «немонетарний актив, що не має матеріальної форми, може бути ідентифікований і утримується підприємством з метою використання протягом періоду більше одного року (або одного виробничого циклу, якщо він перевищує один рік) для виробництва, торгівлі, в адміністративних цілях або надання в оренду іншим особам».

На нашу думку, визначення занадто об'ємне, містить специфічні терміни, що ускладнюють розуміння суті нематеріальних активів. Підтвердженням цього є Наказ МФУ від 08.07.2008 р. №901, згідно з яким термін «нематеріальний актив» тепер визначається як «монетарний актив, який не має матеріальної форми та може бути ідентифікований».

На сьогоднішній день не існує універсального визначення цього поняття, таблиця 1.1.

Таблиця 1.1 – Трактування поняття «нематеріальні активи» в економічній літературі

Визначення нематеріальних активів	Автори
1	2
Умовна вартість об'єктів промислової й інтелектуальної власності, а також інші майнові права.	Шнейдман Л.З., Грабова Н.Н., Ткаченко Н.М.
Вкладення коштів підприємства (його витрати) у нематеріальні об'єкти, що використовуються протягом довгострокового періоду в господарській діяльності й приносять дохід.	Балабанов І.Т.
Довгострокові вкладення підприємства у вартісній оцінці, але не є речовою цінністю.	Кондрянський А.В. Бірюкова І.К.
Довгострокові витрати, які повинні приносити дохід протягом певного періоду.	Завгородній В.П., Савченко В.Я.
Цінності, які належать підприємствам і організаціям; що не є фізичними об'єктами, але мають грошову оцінку й приносять грошовий дохід.	Кураков П.П., Кураков В.Л.
Необоротні активи, що не мають речової (матеріальної) форми, які забезпечують здійснення всіх основних видів господарської діяльності.	Бланк І.А.
Довгострокові активи, що не мають фізичної субстанції (тілесності), але мають вартість, основану на правах або привілеях власника.	Нідзл Б., Х. А. Андерсон., Д.Колдуел, Хоннекер
Нематеріальні або невловимі права або нематеріальні ресурси, які дають фірмі перевагу на ринку (включаючи дозвіл на пошук копалин, імпорт, авторські права, видатки на рекламу, організаційні видатки).	Джон Доунс, Джордан Еллот Гудман.
Активи, які фізично не існують. Вони надають власнику право їх використання.	Глен А., Веми Деніел, Г. Шортів

*за джерелом [2]

Насамперед, економічна сутність нематеріальних активів проявляється в тому, що вони є одним з видів ресурсів підприємства, що представляють собою певні права й переваги, що дозволяють власникові здійснювати підприємницьку діяльність із метою одержання економічних вигід [1, с. 171]. Будучи невідчутними, нематеріальні активи стають відчутними тільки лише в самому процесі виробництва, реалізації продукції, у здійсненні управлінської діяльності.

Будучи економічними ресурсами, нематеріальні активи мають вартість, що відображає витрати на створення й придбання прав і переваг, а також

споживчу вартість, тобто здатність задовольняти потреби власника. Результат використання нематеріальних активів, їхня корисність проявляється в одержанні економічного й соціального ефекту.

У той же час нематеріальні активи являють собою специфічні ресурси підприємства. Характерні риси даних активів представлені на рисунку 1.1.

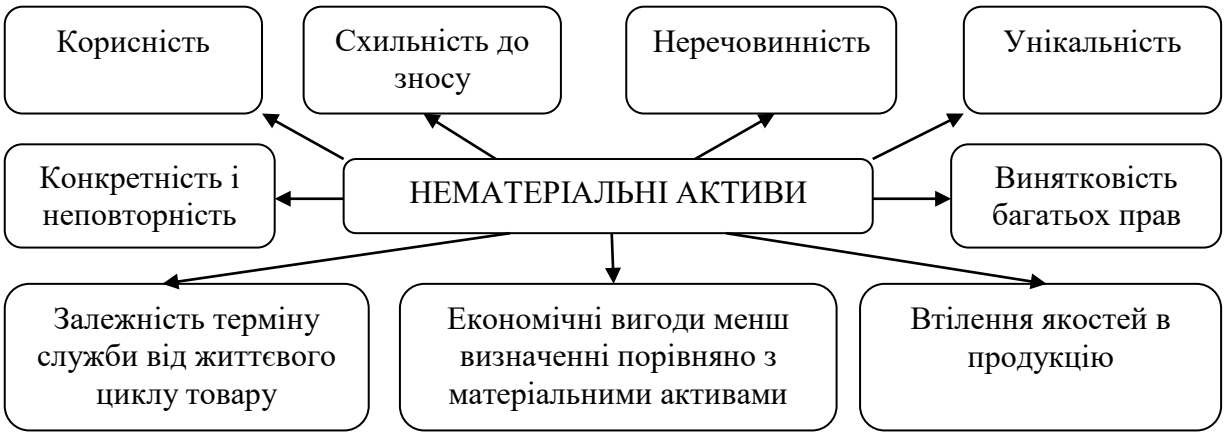


Рисунок. 1.1 – Характерні риси нематеріальних активів

(систематизовано за джерелом [1])

Розглянуті ресурси не мають матеріально-речової структури. Їхня наявність підтверджується лише документально – патентом, ліцензією, свідоцтвом, договором. З цієї причини дані об'єкти часом складно відокремити від інших ресурсів підприємства (право на здійснення діяльності, право на фірмове найменування).

Разом з тим, багато нематеріальних активів мають матеріальне втілення – запис на дискеті, ноти, креслення, схеми, символи.

Кожний об'єкт нематеріальних активів унікальний за своїми внутрішніми характеристиками: оригінальність, економічність, простота освоєння, ергономічність, правова захищеність.

Специфічністю нематеріальних активів є їхня конкретність і в більшості випадків одиничність. Права на об'єкти промислової власності, авторські права, будучи результатом конкретної інтелектуальної праці, за

своєю сутністю виняткові. Тому ринок нематеріальних активів досить вибірний і обмежений, що впливає на формування вартості об'єктів. Нематеріальний актив може не мати ринкової вартості. Її величина визначається в результаті експертної оцінки.

Відмінною рисою нематеріальних активів є той факт, що виготовлена продукція втілює в собі позитивні якості нематеріального активу або комбінацію якостей декількох об'єктів. Ці якості можуть проявлятися в удосконалюванні технологічного процесу, поліпшенні зовнішнього вигляду товару і т.д. Вимірником такого вдосконалення є прояв споживчих властивостей товару на ринку [3, с. 129].

Специфічність нематеріальних активів проявляється в прямій залежності терміну їх використання від життєвого циклу товару. Втрата споживчих властивостей у продукції, виготовленої з використанням нематеріальних активів, приводить до втрати об'єктами нематеріальних активів своїх корисних властивостей, тобто до знецінення.

Більшість об'єктів прав інтелектуальної власності є виключними правами, тобто надають власникові виключне право використання об'єкта за своїм розсудом, право забороняти або дозволяти іншій особі це використання. Характерною рисою ряду нематеріальних активів є схильність до швидкого морального старіння, а, отже, високий ступінь ризику втрати економічних вигід від використання об'єктів. З цієї причини вони не можуть довго існувати поза виробництвом, поза господарською діяльністю, що спонукає продавця до швидкого їх продажу [2, с. 278].

Серед відмінних характеристик нематеріальних активів поряд з нематеріальністю П(С)БО 8 підкреслює немонетарність, ідентифікованість, довгостроковість використання, різні сфери застосування (виробництво, торгівля, в адміністративних цілях або надання в оренду іншим особам). Роз'яснення поняття «немонетарність» знаходить висвітлення в П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств». Немонетарними активами вважаються всі активи, крім коштів, їхніх еквівалентів і дебіторської заборгованості у фіксованій

(або певній) сумі грошей. Нематеріальні активи не відносяться ні до коштів та їх еквівалентів, ні до дебіторської заборгованості. Отже, вони – немонетарні. У той же час немонетарними активами є й інші необоротні й оборотні активи [3, с. 99]. Тому, «немонетарність» не є відмінною і характерною ознакою для нематеріальних активів. На наш погляд, дану ознаку вказувати в стандарті не має сенсу. Головною відмінною ознакою нематеріальних активів повинна стати «невідчутність», тобто відсутність речової субстанції. У літературі розглядається класифікація нематеріальних активів за різними груповими ознаками, таблиця 1.2.

Таблиця 1.2 - Класифікації нематеріальних активів за різними ознаками

Автор	Класифікаційна ознака	Групи нематеріальних активів
1	2	3
Скорняков Е. П.	Початкова вартість	1) Об’єкти інтелектуальної власності, як нематеріальні активи. 2) Об’єкти, які не мають вартості, але відносяться до нематеріальних активів.
Яремчук С., Сова М.	1. За ступенем відчуження	1) Що володіють здатністю повністю передаватися при їх продажу, оренді; 2) Що не володіють здатністю повністю передаватися при їх продажу, оренді
	2. За ступенем впливу на фінансові результати підприємства	1) Здатні прямо приносити дохід; 2) Здатні опосередковано впливати на фінансові результати.
	3. За термінами використання	1) Функціонуючі; 2) Не функціонуючі.
	4. За ступенем правової захищеності	1) Захищені правовими документами; 2) Не захищені правовими документами
	5. За ступенем вкладення індивідуальної праці робітниками даного підприємства	1) Власні, розроблені особисто працівниками або засновниками; 2) Пайові, розроблені спільно з іншими фізичними й юридичними особами пайових умовах; 3) Придбані у сторонніх осіб.
	6. За оборотністю	1) Поточні активи, термін використання яких не більше одного року; 2) Довгострокові активи.
Сатовський В.В.	1. За способом придбання	1) Придбані окремо; 2) Створені на підприємстві.
	2. За періодом отримання прибутку	1) Обмежений законом або контрактом; 2) Пов’язаний з економічним фактором.

Продовження таблиці 1.2

1	2	3
	3. За формою відчуження	1) Передача без права власності; 2) Продаж; 3) Невід'ємна частина підприємства.
	4. За методом визначення	1) Визначаються як самостійні одиниці; 2) Не мають необхідних ознак для визначення.
Качалін В.В.	1. За способом придбання	1) Придбані у сторонніх осіб; 2) Створені власними силами підприємства.
	2. Виокремлення в самостійну облікову одиницю	1) Що виділяються в самостійну облікову одиницю; 2) Що не виділяються в самостійну облікову одиницю.
	3. За здатністю до обміну	1) Підлягають обміну; 2) Не підлягають обміну.
	4. За періодом отримання очікуваної вигоди	1) Визначається економічними обставинами; 2) Визначається правовими обмеженнями; 3) Визначається умовами договору.

*за джерелом [3]

Разом з тим, авторами недостатньо акцентується увага, для яких цілей використовуються наведені групування. На нашу думку, для цілей бухгалтерського обліку із існуючих класифікацій найбільш вдалою є класифікація згідно П(С)БО 8, рисунок 1.2.

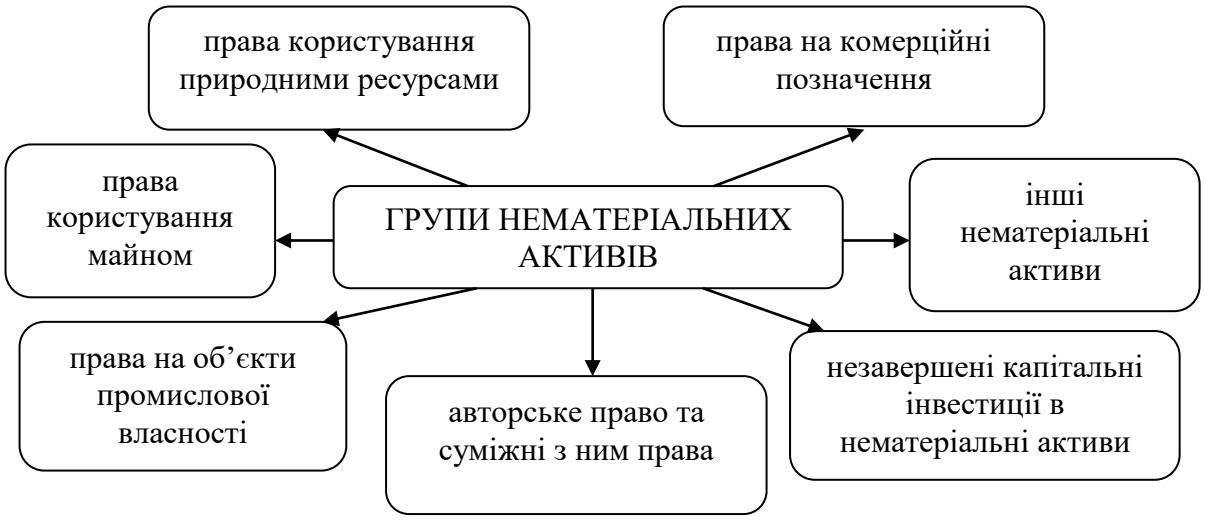


Рисунок 1.2 – Класифікація нематеріальних активів згідно П(С)БО 8

*за джерелом [4]

Бухгалтерський облік нематеріальних активів ведеться щодо кожного об'єкта за такими групами:

– права користування природними ресурсами. До цієї групи відносяться права користування надрами, іншими ресурсами природного середовища, геологічною та іншою інформацією про природне середовище тощо;

– права користування майном. Сюди відносять право користування земельною ділянкою відповідно до земельного законодавства, право користування будівлею, право на оренду приміщень тощо;

– права на комерційні позначення. В першу чергу до цієї групи належать права на торговельні марки (знаки для товарів і послуг), комерційні (фірмові) найменування тощо;

– права на об'єкти промислової власності. До цієї групи прийнято відносити право на винаходи, корисні моделі, промислові зразки, сорти рослин, породи тварин, компонування (топографії) інтегральних мікросхем, комерційні таємниці, у тому числі ноу-хау, захист від недобросовісної конкуренції тощо;

– авторське право та суміжні з ним права. В першу чергу до цієї групи належить право на літературні, художні, музичні твори, комп'ютерні програми, програми для електронно-обчислювальних машин, компіляції даних (бази даних), виконання, фонограми, відеограми, передачі тощо;

– незавершені капітальні інвестиції в нематеріальні активи – це капітальні інвестиції у придбання, створення і модернізацію нематеріальних активів, використання яких за призначенням на дату балансу не відбулося;

– інші нематеріальні активи. До цієї групи прийнято відносити право на провадження діяльності, використання економічних та інших привілеїв тощо [5].

Ми вважаємо, що українським обліковим законодавством представлений найбільше повно склад нематеріальних активів у розрізі однорідних груп. Розглянувши сутність нематеріальних активів, можна

відзначити надзвичайну складність даної економічної категорії. Після залучення до господарського обороту нематеріальні активи здобувають всі риси товару: споживчу вартість, вартість, певний життєвий цикл, правове поле. Це дає можливість визнати їх об'єктом обліку. Разом з тим, жорсткі рамки облікового законодавства звужують як склад, так і позитивні якості об'єктів, формалізують їх, втискують у рамки обов'язкових вимог, знеособлюючи їх відносно інших об'єктів бухгалтерського обліку. Недостатнє розуміння природи цього складного господарського явища вимагає спеціального теоретичного дослідження окремих видів нематеріальних активів.

Незважаючи на індивідуальність нематеріальних активів, у процесі виконання ними функцій проявляють загальні властивості окремих видів нематеріальних активів. Тому доцільно їх об'єднати в однорідні групи по тими або інших ознаках. Для цієї цілі необхідна чітка наукова класифікація нематеріальних активів.

1.2 Методичні підходи до побудови бухгалтерського обліку нематеріальних активів

Методологічні основи формування в бухгалтерському обліку інформації про нематеріальні активи і розкриття інформації про них у фінансовій звітності визначені П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» (за винятком обліку негативного гудвілу, методологія якого визначається П(С)БО 19 «Об’єднання підприємств») [9, 15]. Норми П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» застосовуються підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами незалежно від форм власності (крім бюджетних установ). На нашу думку, процес прийняття рішення з приводу віднесення активу до складу нематеріальних можна схематично зобразити

наступним чином, рисунок 1.3.

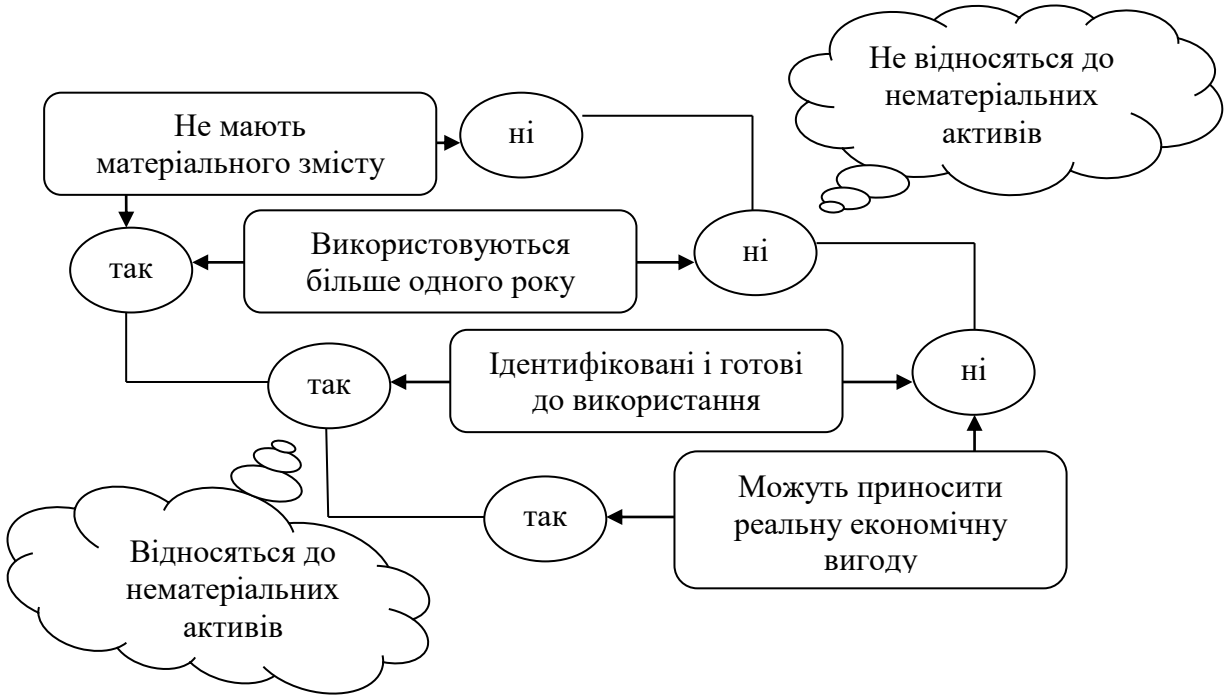


Рисунок 1.3 – Ознаки нематеріальних активів

Для обліку та узагальнення інформації про наявність та рух нематеріальних активів Планом рахунків передбачений синтетичний рахунок 12 «Нематеріальні активи» [14].

Цей рахунок – є активним. За дебетом рахунка 12 «Нематеріальні активи» відображається придбання або отримання в результаті розробки (від інших фізичних або юридичних осіб) нематеріальних активів, які обліковуються за первісною вартістю, та сума дооцінки таких активів. За кредитом рахунка 12 «Нематеріальні активи» відображається вибуття внаслідок продажу, безоплатної передачі або неможливості отримання підприємством надалі економічних вигод від його використання та сума уцінки нематеріальних активів.

Рахунок 12 «Нематеріальні активи» має шість субрахунків, які систематизовані в таблиці 1.3.

Таблиця 1.3 – Структура рахунку 12 «Нематеріальні активи»

Номер та найменування субрахунку	Види нематеріальних активів
121 «Права користування природними ресурсами»	Права користування надрами, іншими ресурсами природного середовища, геологічною та іншою інформацією про природне середовище
122 «Права користування майном»	Права користування земельною ділянкою, будівлею, право на оренду приміщень тощо
123 «Права на знаки для товарів і послуг»	Права на товарні знаки, торговельні марки, фірмові назви тощо
124 «Права на об'єкти промислової власності»	Права на винаходи, корисні моделі, промислові зразки, сорт рослин, породи тварин, «ноу-хау", захист від недобросовісної конкуренції тощо
125 «Авторські і суміжні з ними права»	Права на літературні і музичні твори, програми для ЕОМ, бази даних тощо
126 «Гудвіл»	Перевищення вартості придбання над часткою покупця у справедливій вартості придбаних активів і зобов'язань на дату придбання
127 «Інші нематеріальні активи»	Права на здійснення діяльності, використання економічних та інших привілеїв тощо

*за джерелом [6]

Облік нематеріальних активів ведеться у розрізі кожного об'єкта за відповідними групами. Нематеріальні активи можуть надходити на підприємство в наслідок різних подій, рисунок 1.4, тому і їх первісна вартість формується по-різному.

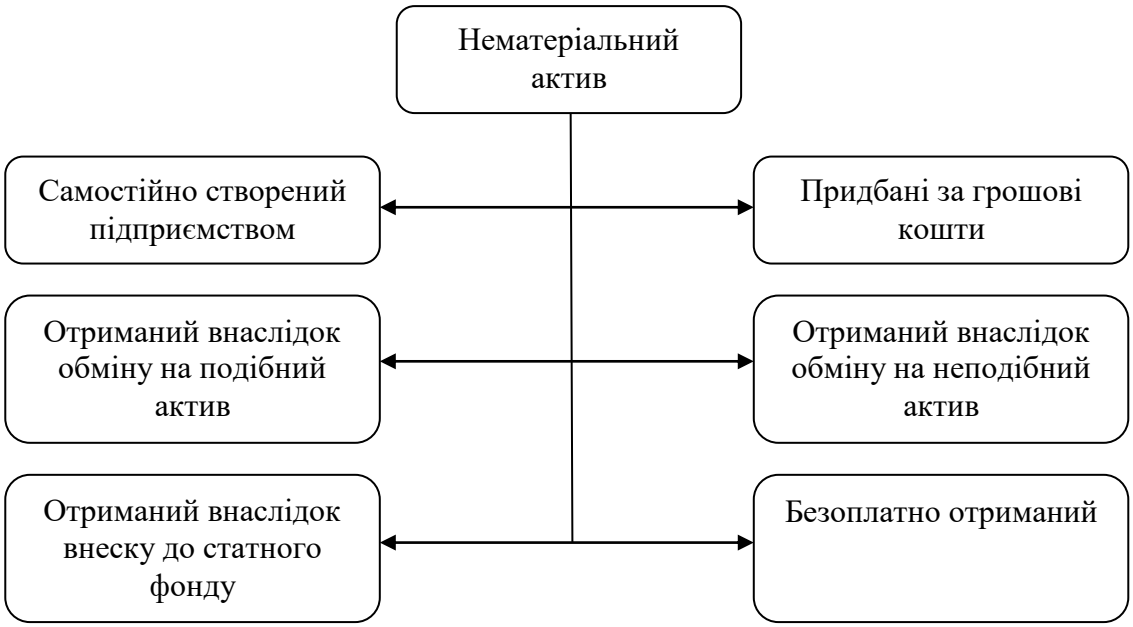


Рисунок 1.4 – Шляхи надходження нематеріальних активів

Первісна вартість придбаного нематеріального активу складається з ціни (вартості) придбання (за винятком отриманих торговельних знижок), мита, непрямих податків, що не підлягають відшкодуванню, та інших витрат, безпосередньо пов'язаних з його придбанням та доведенням до стану, у якому він придатний для використання за призначенням. Витрати на сплату відсотків за кредит не включаються до первісної вартості нематеріального активу, придбаного повністю або частково за рахунок кредиту банку. В бухгалтерському обліку операції, що відображають надходження нематеріальних активів на підприємство шляхом придбання за грошові кошти, відображаються відповідними бухгалтерськими записами, таблиця 1.4.

Таблиця 1.4 – Бухгалтерський облік операцій, пов'язаних з надходженням нематеріальних активів шляхом придбання за грошові кошти

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Отримано об'єкт НМА	154	685
2	Відображено суму податкового кредиту	641	685
3	Введено в господарський обіг об'єкт НМА	12	154
4	Перераховано продавцеві оплату за НМА	685	311

Первісна вартість нематеріального активу, створеного підприємством, включає прямі витрати на оплату праці, прямі матеріальні витрати, інші витрати безпосередньо пов'язані зі створенням цього нематеріального активу та приведенням його до стану придатності для використання за призначенням (оплата реєстрації юридичного права, амортизація патентів, ліцензій тощо) [6, с. 245].

Процес створення нематеріальних активів часто поділяється на два етапи: дослідження і розробка. Дослідження – заплановані підприємство дослідження, що проводяться ним вперше для одержання нових наукових і технічних знань [7, с. 103]. Витрати на дослідження не визнаються активами і відображаються у складі витрат того звітного періоду, в якому їх було

понесено (субрахунок 941 «Витрати на дослідження і розробки"), не залежно від того, чи будуть результати даних досліджень відправною точкою для розробок.

Під розробкою розуміють застосування підприємством результатів досліджень та інших знань для планування і проектування нових або значно удосконалених матеріалів, приладів, продуктів, процесів, систем чи послуг до початку їх серійного виробництва або використання. Левова частка у створенні нематеріальних активів належить саме витратам на розробку.

В бухгалтерському обліку типові операції, що відображають надходження нематеріальних активів на підприємство шляхом створення, відображаються відповідними бухгалтерськими записами, таблиця 1.5.

Таблиця 1.5 – Бухгалтерський облік операцій, пов’язаних з надходженням нематеріальних активів шляхом створення

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Відпущено матеріали для створення НМА	154	209
2	Нараховано заробітну плату працівникам, які брали участь у створенні НМА	154	661
3	Нараховано єдиний соціальний внесок	154	65
4	Нараховано амортизацію основних засобів, що використовуються при створенні НМА	154	13
5	Введено в господарський обіг об’єкт НМА	12	154

Якщо нематеріальний актив отримано в обмін на подібний об’єкт, то його первісна вартість дорівнює залишковій вартості переданого нематеріального активу. Коли залишкова вартість переданого об’єкта перевищує справедливу, то первісною вартістю нематеріального активу (далі по тексту - НМА), отриманого в обмін на подібний об’єкт, є його справедлива вартість із включенням різниці до фінансових результатів (витрат) звітного періоду. А от первісна вартість нематеріальних активів, придбаних в обмін (або частковий обмін) на неподібний об’єкт, дорівнює справедливій вартості переданого нематеріального активу, збільшеній (зменшеній) на суму коштів чи їх еквівалентів, що була передана (отримана)

під час обміну.

Безоплатно отримані нематеріальні активи обліковуються за справедливою вартістю на дату отримання з урахуванням витрат, передбачених п. 13 П(С)БО 8, тобто мита, непрямих податків, що не відшкодовуються, та інших витрат, безпосередньо пов'язаних з їх придбанням та доведенням до стану, в якому вони придатні для використання за призначенням. Безоплатні НМА не амортизуються, тому що платник податку не несе витрат на їх придбання. Водночас при безоплатному отриманні НМА підприємство може нести додаткові витрати (наприклад, витрати на переоформлення права власності). На ці витрати, на наш погляд, підприємство має повне право сформувати балансову вартість НМА та амортизувати. ПДВ, сплачений (нарахований) при купівлі цих послуг, включають до податкового кредиту. В бухгалтерському обліку типові операції, що відображають надходження нематеріальних активів на підприємство шляхом безоплатного отримання, відображаються відповідними бухгалтерськими запасами, таблиця 1.6.

Таблиця 1.6 – Бухгалтерський облік операцій, пов'язаних з надходженням нематеріальних активів шляхом безоплатного отримання

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Оплачено авансом послуги, пов'язані з доведенням НМА до стану,придатного до використання	371	311
2	Відображено податковий кредит за супутніми послугами	641	644
3	Отримано об'єкт НМА	154	424
4	Отримано супутні послуги	154	685
5	Відображено ПДВ за супутніми послугами	644	685
6	Відображено залік заборгованостей	685	371

Первісною вартістю нематеріальних активів, що внесені до статутного капіталу підприємства, визначають погоджену засновниками (учасниками) підприємства їх справедливу вартість також з урахуванням витрат, наведених в п.11 П(С)БО 8. В бухгалтерському обліку операції, що відображають

надходження нематеріальних активів на підприємство шляхом внесення до статутного капіталу підприємства, відображаються відповідними бухгалтерськими записами, таблиця 1.7.

Таблиця 1.7 – Бухгалтерський облік операцій, пов'язаних з надходженням нематеріальних активів шляхом внесення до статутного капіталу підприємства

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Отримано об'єкт НМА як внесок до статутного фонду	154	46
2	Відображено суму податкового кредиту	641	46
3	Введено в господарський обіг об'єкт НМА	12	154

Процес нарахування амортизації нематеріальних активів дуже схожий з амортизацією основних засобів. НМА амортизуються протягом терміну їх корисного використання. Термін корисного використання підприємство встановлює самостійно при визнанні цього об'єкта активом (при зарахуванні на баланс). Строк корисного використання НМА не може бути більшим ніж 20 років [9]. При визначенні строку корисного використання об'єкту НМА слід урахувати:

– строки корисного використання подібних активів;

– моральний знос, що передбачається;

– правові або інші подібні обмеження щодо строків його використання;

– очікуваний спосіб використання нематеріального активу підприємством;

– залежність строку корисного використання нематеріального активу від строку корисного використання інших активів підприємства.

Для НМА застосовуються ті ж методи амортизації, що і для основних засобів, рисунок 1.4.

Проте, з огляду на існуючу практику, в більшості випадків амортизація НМА нараховується з використанням прямолінійного методу.

Ліквідаційна вартість НМА, як правило, прирівнюється до нуля.

Нарахування амортизації починається з місяця, наступного за місяцем, у якому нематеріальний актив уведено в господарський оборот. Суму нарахованої амортизації підприємства відображають збільшенням суми витрат підприємства і накопиченої амортизації нематеріальних активів. Для обліку сум накопченої амортизації НМА Планом рахунків передбачений субрахунок 133 «Накопичена амортизація нематеріальних активів» [11].

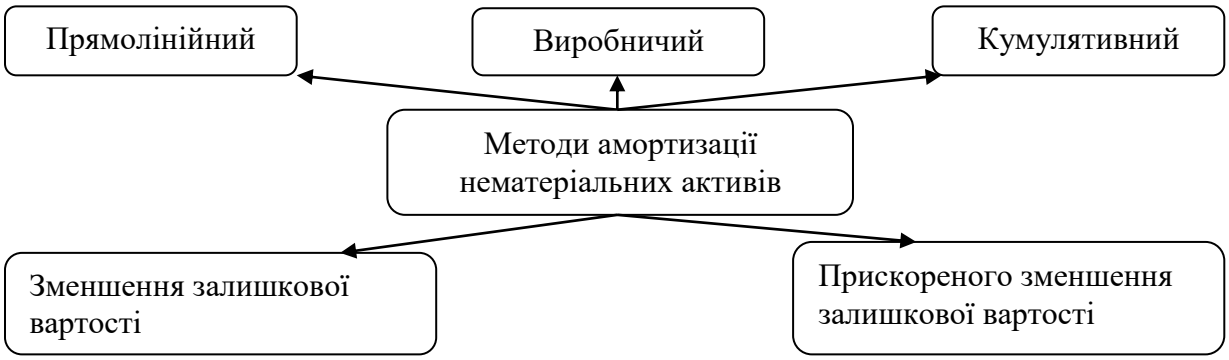


Рисунок 1.4 – Методи амортизації нематеріальних активів

*за джерелом [8]

Підприємство може здійснювати переоцінку за справедливою вартістю на дату балансу тих нематеріальних активів, щодо яких існує активний ринок. У разі переоцінки окремого об'єкта нематеріального активу слід переоцінювати всі інші активи групи, до якої належить цей нематеріальний актив (крім тих, щодо яких не існує активного ринку).

Переоцінена первісна вартість та накопичена амортизація об'єкта нематеріального активу визначаються як добуток відповідно первісної вартості або накопиченої амортизації та індексу переоцінки. Індекс переоцінки визначається діленням справедливої вартості об'єкта, який переоцінюється, на його залишкову вартість. Відомості про зміни первісної вартості та суми накопиченої амортизації нематеріальних активів заносяться до регістрів їх аналітичного обліку.

Сума дооцінки залишкової вартості об'єкта нематеріальних активів

відображається у складі додаткового капіталу, а сума уцінки – у складі витрат звітного періоду.

Причиною вибуття нематеріальних активів можуть бути:

– продаж за кошти або обмін на інших актив;

– передача НМА як внеску до статутного фонду іншого підприємства;

– безкоштовна передача НМА;

– списання з балансу через непридатність, неможливість одержання в подальшому економічних вигод (ліквідація).

В бухгалтерському обліку операції з внесення об’єктів НМА до статутного капіталу варто розглядати, поділивши на дві складові: здійснення інвестицій і продаж об’єктів НМА. За такої операції собівартість фінансових інвестицій (за цією вартістю вони зараховуються на баланс) визначається рівнем справедливої вартості переданих НМА. Доход від продажу НМА – рівнем справедливої вартості фінансових інвестицій.

Особливістю бухгалтерського обліку при безкоштовній передачі НМА є те, що за такими операціями не виникає дохід.

При безкоштовній передачі списується сума накопиченої амортизації за об’єктом, що передається, а його залишкова вартість включається до складу витрат.

В бухгалтерському обліку нематеріальні активи списуються через невідповідність характеристикам активу. Причиною цього може бути:

– неможливість подальшого використання нематеріального активу внаслідок його морального старіння;

– неефективність подальшого виростання тощо.

Об’єкти нематеріальних активів списуються з балансу після закінчення строку корисного використання. Бухгалтерський облік таких операцій зазвичай здійснюється за такою схемою: списується накопичена амортизація, а залишкова вартість відноситься до витрат (субрахунок 976 «Списання необоротних активів»).

При ліквідації об’єктів НМА податкові зобов’язання з ПДВ не

нараховуються [12].

В бухгалтерському обліку операції, що відображають вибуття нематеріальних активів, відображаються відповідними бухгалтерськими записами, таблиця 1.8.

Таблиця 1.8 – Бухгалтерський облік операцій, пов'язаних з вибуттям нематеріальних активів

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1. Продаж НМА за грошові кошти			
1	Виведення з експлуатації об'єкту НМА у зв'язку з продажем (списано залишкову вартість)	972	12
2	Списано суму накопиченої амортизації	133	12
3	Передано об'єкт НМА	377	742
4	Відображено суму податкових зобов'язань з ПДВ	742	641
5	Одержано оплату за об'єкт НМА	311	377
2. Передача об'єкта НМА як внеску до статутного фонду			
6	Списано суму накопиченої амортизації	133	12
7	Передано об'єкт НМА як внесок до статутного фонду:		
	відображено узгоджену засновниками справедливу вартість (у сумі, що не перевищує залишкової)	14	12
	відображено узгоджену засновниками справедливу вартість (у сумі, що перевищує залишкової)	14	746
	Відображено різницю між залишковою та справедливою вартістю (якщо залишкова більша за справедливу)	977	12
8	Відображено суму податкових зобов'язань з ПДВ	977	641
3. Безкоштовна передача об'єкта НМА			
9	Виведено з експлуатації об'єкт НМА у зв'язку з безкоштовною передачею (списано вартість)	977	12
10	Списано суму накопиченої амортизації	133	12
11	Відображено суму податкових зобов'язань з ПДВ	977	641
4. Ліквідація об'єкта НМА			
12	Списано суму накопиченої амортизації	133	12
13	Списано залишкову вартість об'єкта НМА	976	12

Одним зі шляхів контролю за збереженням об'єктів нематеріальних активів є проведення своєчасної і правильної інвентаризації. Інвентаризація нематеріальних активів проводиться відповідно до вимог Інструкції з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів, документів і розрахунків від

11.08.1994 р. № 69.

На підставі відповідних документів інвентаризаційна комісія перевіряє вартість нематеріальних активів, термін їх використання, суму нарахованого зносу, залишкову вартість та інші дані по кожному об’єкту. У разі виявлення активів, не взятих на облік, а також об’єктів, по яких в облікових регістрах міститься неповна інформація або взагалі вона відсутня, комісія складає окремий інвентаризаційний опис і оформляє протокол.

Таким чином, організація бухгалтерського обліку – це запорука якісної фінансової звітності, яка надає дохідливу, доречну, достовірну та зіставну інформацію щодо фінансового стану, результатів діяльності підприємства, руху його грошових коштів, змін у складі власного капіталу.

1.3 Організаційно-методичні підходи аудиту нематеріальних активів

Відсутність достатнього досвіду обліку нематеріальних активів, наявність багатьох невирішених проблем на законодавчому рівні можуть приводити до помилок в обліку. У зв'язку з цим, кваліфіковану допомогу підприємствам можуть надати аудиторські фірми. Крім перевірки правильності складання фінансової звітності, аудиторські фірми можуть здійснювати аудит нематеріальних активів, надавати консультаційні послуги стосовно вдосконалення діючої системи обліку, оподатковування операцій з нематеріальними активами, аналізу їх використання й ін.

Діючі Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики (далі по тексту МСА) орієнтовані в основному на аудит фінансової звітності, де нематеріальні активи розглядаються як стаття звітності. Разом з тим, виникає необхідність проведення більше широкої перевірки нематеріальних активів, яку можна розглядати як погоджені процедури. При проведенні перевірки нематеріальних активів аудитор керується МСА.

Метою аудиту нематеріальних активів є об'єктивна оцінка достовірності даних бухгалтерського обліку зазначених активів, встановлення відповідності застосовуваної методики вимогам нормативних актів. На відміну від інших активів для аудиту нематеріальних активів характерний високий рівень ризику через нематеріальність об'єктів, високого ступеня невизначеності економічних вигід, складності оцінки. Цілком очевидно, що при перевірці таких активів потрібна достатня компетентність аудитора в питаннях суттєвих характеристик нематеріальних активів, характеру участі в діяльності підприємства, законодавчо-правового закріплення їх статусу як об'єктів обліку, оцінки вартості, рішення судових суперечок по захисту прав та інші [10, с. 46]. Тому всі відомі аудиторські процедури повинні проводитися зі скрупульозністю та повним розумінням характеру нематеріальних активів.

Організаційно аудит нематеріальних активів включає три послідовних етапи, що й при аудиті фінансової звітності: підготовчий, основний, і заключний, рисунок 1.5. Кожний етап аудиту передбачає певні завдання, аудиторські процедури, аудиторські докази, строки виконання робіт.

Для ухвалення рішення про проведення аудиту нематеріальних активів насамперед необхідно ознайомитися з діяльністю підприємства й прийнятою обліковою політикою. Інформація може бути отримана з різних джерел і охоплює документи підприємства (статут, протоколи зборів, бізнес-плани, фінансову й статистичну звітність, наказ про облікову політику підприємства, матеріали попередньої аудиторської перевірки), результати співбесіди із провідними спеціалістами в галузі економіки й інші. По суті, аудитор вже на цій початковій стадії оцінює ступінь свого власного ризику.

На основі обміну листами укладається договір на проведення аудиту. В договорі бажано, крім мети аудиту, вказати можливість доступу до будь-якої інформації, пов’язаної з аудитом, відповідальність керівництва підприємства за надану в ході перевірки інформацію.

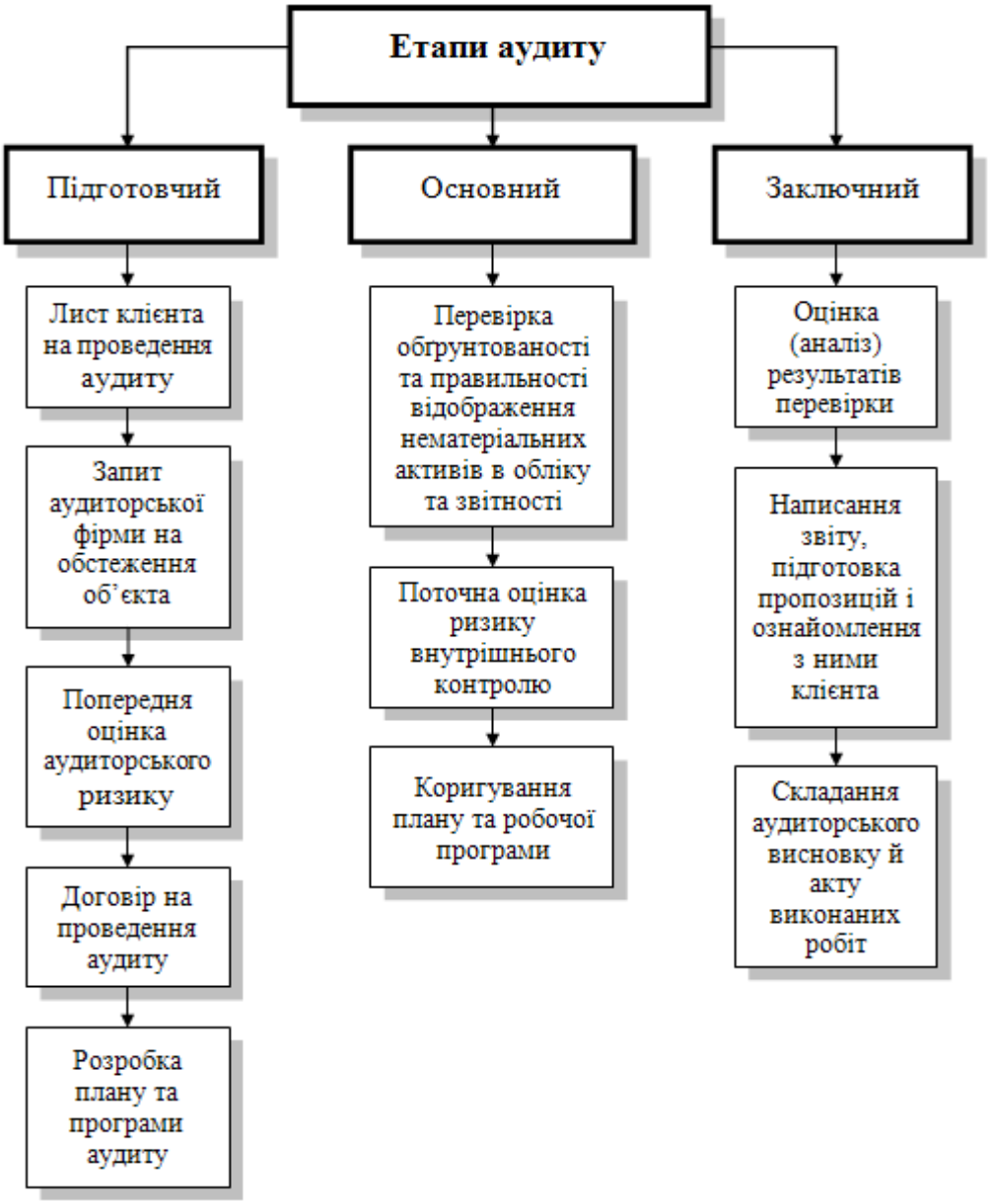


Рисунок 1.5 – Послідовність проведення аудиту нематеріальних активів

Це дозволить оцінити аудиторський ризик і сформулювати думку про відповідність методики обліку нематеріальних активів, що застосовується на підприємстві, вимогам чинного законодавства.

Після укладання договору на проведення перевірки здійснюється підготовка аудиту нематеріальних активів: збір інформації про стан бухгалтерського обліку нематеріальних активів і ефективності внутрішнього контролю, оцінка аудиторського ризику, планування аудиту.

Аудитор вивчає документи, що підтверджують наявність і

використання нематеріальних активів підприємством, основні операції, що здійснюються з ними, що дозволяє оцінити ступінь аудиторського ризику та спланувати роботу.

Як наявність, так і відсутність нематеріальних активів, у фінансовій звітності підприємства потребують від аудитора уваги при визначенні загального аудиторського ризику. Аудиторський ризик полягає в тому, що окремі помилки в обліку нематеріальних активів можуть бути не виявлені. Відповідно до МСА 315 «Розуміння суб'єкта господарювання і його середовища та оцінка ризиків суттєвих викривлень» прийнятний аудиторський ризик включає властивий ризик, ризик контролю та ризик не виявлення помилок. Більшість зарубіжних економістів погоджуються з моделлю аудиторського ризику, запропонованого AICPA, описуючи її формулою 1.1.

$$АР = ВР \times РК \times РН, \qquad (1.1)$$

де, АР – прийнятий аудиторський ризик;

ВР – властивий ризик;

РК – ризик контролю;

РН – ризик не виявлення.

Практично всі складові ризику аудита можуть зазнавати впливу від факторів, пов'язаних з нематеріальними активами [13]. На величину властивого ризику впливають специфічність нематеріальних активів; складність і нетрадиційність операцій з нематеріальними активами (одержання грантів під розробку активу, задоволення судового позову про порушення охоронюваних прав); неординарні події (рішення законодавчих органів про припинення дії прав); політика добору облікового персоналу (родинні відносини). При оцінці величини властивого ризику варто враховувати відсутність стандартів оцінки нематеріальних активів,

непогодженість чинного законодавства в області нематеріальних активів, схильність продукції, що випускається із застосуванням нематеріальних активів, до морального старіння, відсутність активного ринку нематеріальних активів, ріст рівня інфляції (може в окремих випадках обумовити необхідність переоцінки).

Оцінка аудитором ризику контролю передбачає можливість припуститися випадкової помилки оцінку ефективності системи бухгалтерського обліку, а також системи внутрішнього контролю. Оцінка системи внутрішнього контролю може передбачати різні аудиторські процедури. На величину ризику контролю нематеріальних активів, на нашу думку, можуть впливати такі фактори, як чесність і компетентність адміністрації; професіоналізм облікового персоналу; організаційна структура та методи розподілу функцій управління й відповідальності; стиль керівництва та методи організаційного впливу; організація документообігу на підприємстві; складність основних операцій (оцінка, зменшення корисності), що вимагають залучення експертів; результати попереднього аудиту; наявність контрольно-ревізійної служби на підприємстві.

Оцінка аудитором системи бухгалтерського обліку може передбачати наступні аудиторські процедури. До факторів, що впливають на оцінку ефективності системи обліку, логічно віднести рівень кваліфікації облікового персоналу, наявність засобів автоматизації, відсутність адміністративних стягнень за порушення порядку ведення обліку нематеріальних активів. Оцінка ризику невідповідності внутрішнього контролю постійно переглядається до моменту завершення аудиту. При цьому застосовуються тести на відповідність внутрішнього контролю, що дозволяють виявити певні відхилення та внести зміни в план аудиту.

Ризик не виявлення помилки - це ризик, що аудитор готовий взяти на себе в тій ступені, у якій він ризикує не виявити істотних помилок в обліку нематеріальних активів за допомогою аудиторських процедур. Ризик не виявлення помилки пов’язаний з обмеженістю інформації про об’єкт аудиту,

неправильним застосуванням тестового контролю, неефективністю методів і прийомів аудиту внаслідок неправильного вибору обсягу та способу вибірки [17]. На величину ризику не виявлення впливає оцінка невідповідності внутрішнього контролю. Чим вище рівень оціненого аудитором ризику невідповідності внутрішнього контролю, тим нижче повинен бути рівень ризику не виявлення помилки для того, щоб аудиторський ризик залишився на колишньому рівні. Для мінімізації величини ризику не виявлення помилки потрібне велике число аудиторських свідчень. Величину ризику не виявлення помилки визначають на основі формули 1.2.

$$РН = \frac{АР}{ВР \times РК}, \qquad (1.2)$$

де, РН – ризик не виявлення;

АР – прийнятий аудиторський ризик;

ВР – властивий ризик;

РК – ризик контролю.

Разом з тим, на практиці кількісно оцінити всі складові елементи аудиторського ризику вкрай складно. Тому використовуються атрибутивні оцінки ступеня ризику: низький, середній і високий. На величину аудиторського ризику впливає оцінка істотності по операціях, які приводять до помилок в обліку й перекручуванням у звітності. Чим істотніше перевірка обліку нематеріальних активів, тим нижче розмір аудиторського ризику. На жаль, в МСА 320 «Суттєвість в аудиті» не описана методика оцінки рівня суттєвості. Тому в практиці аудитори України застосовують до оцінки досвід аудиторських фірм «великої четвірки» – кількісну та якісну оцінку [16]. Найпоширеніший підхід – оцінка за допомогою відносних показників. Базою порівняння на рівні балансу може бути взятий показник загальної суми активів, на рівні звіту про фінансові результати – прибуток. В окремих

країнах застосовують спеціальні таблиці розрахунку граничних сум істотності (США, Великобританія), або єдині показники (Австрія). Якісна оцінка істотності може бути встановлена на основі виявлених помилок по бухгалтерських рахунках, в оцінці вартості нематеріальних активів, невідповідності відбитих операцій вимогам законодавства, обліковій політиці підприємства. Аудитор повинен здійснити попередні тести на істотність, а потім визначити характер, час і глибину процедур перевірки [17].

Оцінивши аудиторський ризик і визначивши масштаби й глибину перевірки, її тривалість, приступають до планування аудита. Важливість планування з метою ефективності виконання аудита підкреслюється в міжнародному стандарті аудита [18]. Планування аудита нематеріальних активів включає складання плану очікуваних робіт і розробку аудиторської програми. У плані вказуються найменування, обсяг, строки й тривалість виконуваних робіт. План аудиту нематеріальних активів повинен бути розроблений настільки детально, щоб якісно підготувати програму аудиту. Необхідно на основі договору вивчити умови на проведення аудиту нематеріальних активів, виділити найбільш важливі питання (обґрунтованість визнання активом, оцінка вартості, переоцінка), з'ясувати моменти, що вимагають особливої уваги (можливі зловживання, складність і нетрадиційність операцій), визначити ступінь довіри обліковій системі та системі внутрішнього контролю, установити сутність і обсяг аудиторських доказів, виявити необхідність залучення експертів і інших фахівців. У процесі аудиту залежно від ступеня його складності форма та зміст плану можуть переглядатися та уточнюватися.

Розробивши план і програму аудиторської перевірки нематеріальних активів, приступають до основного етапу аудита. Його суть полягає в оцінці вірогідності, повноти відбиття всіх операцій з нематеріальними активами в обліку й звітності.

Аудиторська перевірка нематеріальних активів на основному етапі повинна передбачати розв'язання наступних завдань:

– проведення інвентаризації нематеріальних активів;

– оцінка якості інвентаризацій нематеріальних активів, що була здійснена підприємством у періоді, що перевіряється;

– виявлення неврахованих нематеріальних активів;

– перевірка правомірності та правильності оприбуткування нематеріальних активів на підприємстві;

– перевірка доцільності й правильності обліку витрат, пов'язаних з удосконаленням нематеріальних активів;

– перевірка порядку переоцінки нематеріальних активів на предмет відповідності вимогам П(С)БО 8;

– перевірка обґрунтованості застосовуваних норм і методів амортизації нематеріальних активів;

– перевірка здійснення перегляду терміну служби й методу амортизації нематеріальних активів;

– перевірка відображення в обліку амортизаційних витрат;

– перевірка відображення в обліку операцій вибуття нематеріальних активів;

– перевірка дотримання податкового законодавства в частині обліку нематеріальних активів;

– перевірка обліку лізингових операцій з нематеріальними активами;

– перевірка правильності формування показників звітності.

На даному етапі за допомогою тестів внутрішнього контролю та тестів підтвердження, аналітичних процедур здійснюється наступна оцінка системи бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю. Аудитор здійснює аналіз виявлених помилок, оцінює їхню істотність, просить керівництво дати пояснення по тим або інших питаннях, приймає, якщо буде потреба, рішення про додаткові процедури аудиту. У цьому випадку необхідно внести коректування в план і програму аудита нематеріальних активів.

Результати проведення аудиторських процедур повинні знайти відбиття в робочих документах аудитора. Вимоги до робочої документації

аудиторів встановленні МСА 230 «Документація з аудиту». В робочих документах повинна знайти відображення наступна інформація, рисунок 1.6.

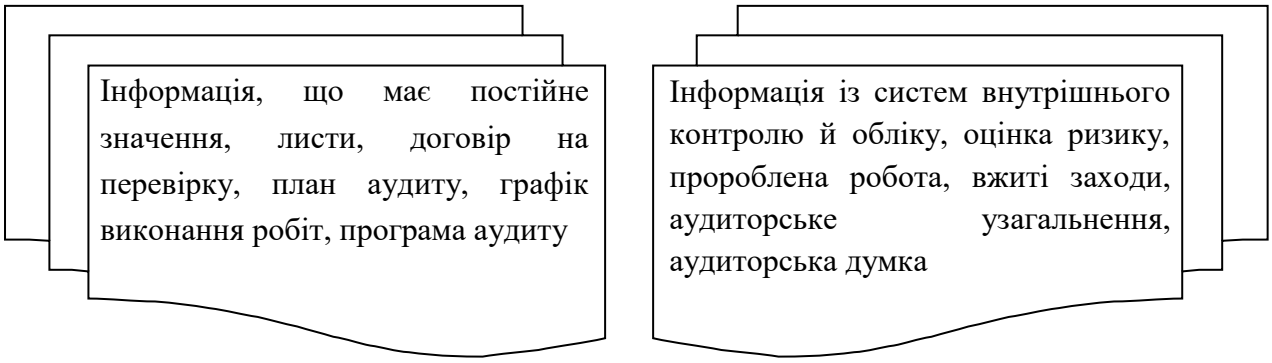


Рисунок 1.6 – Зміст робочих документів аудитора

Стандарти США, Великобританії, МСА рекомендують розподіл документів на постійні й поточні. Різні підходи до розподілу робочих документів на групи зустрічаються в літературі. Так, документи ділять на дві групи:

– документи управління процесом аудиту, які стосуються укладання договору на проведення аудита, планування та контролю виконання робіт;

– документи – свідоцтва аудиту [19]. Існує точка зору про розподіл документів по етапах проведення аудита. У кожному разі, робочі документи важливі з погляду одержання даних для підтвердження аудиторської думки й свідчення того, що аудит був проведений відповідно до національних нормативів. Робоча документація з аудиту нематеріальних активів повинна відображати методику аудиторської перевірки, проведені в ході перевірки тести, сформульовані висновки та пропозиції.

На основі робочих документів на заключному етапі аудиту проводиться систематизація результатів перевірки за основним ділянкам обліку нематеріальних активів. Здійснюється аналіз результатів перевірки щодо дотримання підприємством облікової політики в частині нематеріальних активів, оформлення первинних документів, правильності відображення операцій з нематеріальними активами на рахунках бухгалтерського обліку,

складання фінансової й іншої звітності.

Відповідно до умов договору аудитор готує висновок незалежного аудитора стосовно фінансової звітності клієнта та аудиторський звіт, в якому формулюється думка щодо достовірності, повноти та реальності відображення всіх операцій з нематеріальними активами в обліку й фінансовій звітності. На відміну від висновку незалежного аудитора аудиторський звіт може бути складений у вільній формі.

Якісна зовнішня перевірка (аудит) нематеріальних активів надасть змогу користувачам фінансової звітності отримати неупереджену та достовірну інформацію про їх наявності, рух та оцінку.

РОЗДІЛ 2
ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ НА ТОВ «УКРАЇНСЬКІ ІНФОРМАЦІЙНІ ТЕХНОЛОГІЇ»

2.1 Організаційно-економічна характеристика підприємства

ТОВ «УКРАЇНСЬКІ ІНФОРМАЦІЙНІ ТЕХНОЛОГІЇ» (код ЄДРПОУ 32568891) було засноване 23 липня 2003 року. Компанія спеціалізується на комп'ютерному програмуванні (основний КВЕД 62.01).

Юридична адреса: 79017, Львівська область, місто Львів, вулиця Водогінна, будинок 2.

Товариство має власний баланс, поточні рахунки в банках, печатку з найменуванням, штампи, бланки та інші реквізити.

Основною метою діяльності господарства є отримання прибутку шляхом вирощування зернових (крім рису), бобових культур і насіння олійних культур, а також здійснення іншої господарської діяльності.

До предмета діяльності ТОВ «УКРАЇНСЬКІ ІНФОРМАЦІЙНІ ТЕХНОЛОГІЇ» належать:

– розробка програмного забезпечення на замовлення;
– інтеграція та підтримка інформаційних систем;
– консультаційні послуги у сфері інформаційних технологій.

Компанія займає 1253 місце у рейтингу «Топ-1000» українських компаній у 2023 році. Компанія співпрацює з різними підприємствами та організаціями, надаючи їм сучасні IT-рішення та послуги з автоматизації бізнес-процесів.

ТОВ «Українські інформаційні технології» має лінійно-функціональну структуру управління, що дозволяє ефективно координувати роботу різних

відділів та забезпечувати якісне обслуговування клієнтів.

ТОВ «Українські інформаційні технології» активно впроваджує новітні технології та інноваційні підходи у своїй діяльності, що дозволяє їй залишатися конкурентоспроможною на ринку інформаційних технологій.

Загалом, компанія демонструє стабільний розвиток та прагне до подальшого розширення спектру послуг, задовольняючи потреби сучасного бізнесу в якісних ІТ-рішеннях.

ТОВ «Українські інформаційні технології» веде бухгалтерський облік відповідно до Податкового кодексу України, Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку (НП(С)БО), Міжнародних стандартів фінансової звітності.

Основними принципами облікової політики компанії є:

– принцип безперервності тобто діяльність підприємства розглядається як така, що триватиме у майбутньому;

– принцип нарахування та відповідності доходів і витрат тобто доходи визнаються в періоді їх отримання, а витрати – в періоді їх виникнення;

– принцип превалювання сутності над формою тобто операції відображаються в обліку відповідно до їх економічної сутності, а не лише юридичної форми.

Компанія використовує комп’ютеризовану систему бухгалтерського обліку, зокрема програму BAS Бухгалтерія.

ТОВ «Українські інформаційні технології» має централізовану бухгалтерську службу, яка складається з Головного бухгалтера, Бухгалтера з обліку доходів і витрат, Бухгалтера з обліку заробітної плати та розрахунків із контрагентами, Бухгалтера з податкового обліку. За потреби компанія проводить аутсорсинг бухгалтерських послуг у спеціалізованих бухгалтерських фірмах.

ТОВ «Українські інформаційні технології» має значну частку нематеріальних активів, оскільки спеціалізується на розробці програмного

забезпечення. Облік ведеться на рахунку 12 «Нематеріальні активи» відповідно до НП(С)БО 8 «Нематеріальні активи».

Оцінка НМА проводиться за первісною вартістю, яка включає всі витрати на придбання або створення активу. Амортизація нараховується прямолінійним методом або методом прискореного зменшення залишкової вартості.

Основне джерело доходу – розробка, продаж та ліцензування програмного забезпечення. Облік доходів ведеться на рахунку 70 «Доходи від реалізації», а витрати – на рахунках 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут» та 94 «Інші витрати операційної діяльності».

Заробітна плата працівникам нараховується та обліковується на рахунку 66 «Розрахунки з оплати праці». Підприємство сплачує податки та внески: ПДФО (18%), військовий збір (5%), ЄСВ (22%).

Компанія є платником податку на прибуток (18%) та ПДВ (20%). Податковий облік ведеться відповідно до Податкового кодексу України. Декларації подаються через електронну систему M.E.Doc.

ТОВ «Українські інформаційні технології» складає такі фінансові звіти:

– Баланс (Звіт про фінансовий стан, ф. №1) – містить дані про активи, зобов’язання та власний капітал.

– Звіт про фінансові результати (ф. №2) – містить інформацію про доходи, витрати та чистий прибуток.

– Звіт про рух грошових коштів (ф. №3) – аналізує потоки коштів за операційною, фінансовою та інвестиційною діяльністю.

Бухгалтерський облік на ТОВ «Українські інформаційні технології» організований згідно з законодавством України, що забезпечує прозорість фінансової звітності та ефективне управління фінансами компанії.

Мета діяльності бухгалтерії – забезпечення повної і правдивої інформації про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства.

Основні завдання бухгалтерії наведені у таблиці 2.1.

Таблиця 2.1 – Основні завдання бухгалтерії підприємства

Номер з/п	Завдання
1.	Забезпечення контролю за виконанням зобов'язань, використанням матеріальних і фінансових ресурсів відповідно до затверджених нормативів і кошторисів.
2.	Здійснення обліку грошових коштів, основних фондів і розрахунків, своєчасне і повне відображення в бухгалтерському обліку операцій, пов'язаних з їх рухом
3.	Забезпечення своєчасного і точного бухгалтерського і податкового обліку результатів господарсько-фінансової діяльності та складання бухгалтерської і податкової звітності на основі первинних документів
4.	Організація і керівництво роботою по впровадженню типової первинної облікової документації, збереження бухгалтерських документів, їх оформлення і передача в архів, перевірка договорів в частині економічного обґрунтування
5.	Організація і здійснення достовірного і своєчасного обліку доходів та витрат

Бухгалтерія підприємства не розмежована на окремі облікові групи.

Бухгалтерський облік здійснюється відповідно до облікової політики, яка є сукупністю принципів, методів і процедур, що використовує підприємство для складання та представлення фінансової звітності.

Облікова політика на підприємстві впроваджена наказом від 23.07.2003 р. № 5 та складається з чотирьох головних розділів:

– загальні положення, які регламентують діяльність підприємства;

– організація бухгалтерського обліку;

– організація податкового обліку;

– організаційні питання.

Для здійснення економічної діяльності та поставлених цілей підприємство використовує основні засоби, які об'єднують у декілька основних груп:

1. Обчислювальна техніка та серверне обладнання:

– комп'ютери, ноутбуки, системні блоки;

– сервери, сховища даних (NAS, SAN);

– мережеве обладнання (роутери, комутатори, модеми);

– пристрої безперебійного живлення (UPS).

2. Офісне обладнання:

– принтери, сканери, МФУ (багатофункціональні пристрої);

– телефонні станції та офісні АТС;

– проєктори, екрани, конференц-обладнання.

3. Спеціалізоване обладнання для надання інформаційних послуг:

– робочі станції для програмістів, дизайнерів, аналітиків;

– ліцензовані апаратні ключі для програмного забезпечення;

– стенди для тестування програмного забезпечення.

4. Телекомунікаційне обладнання:

– сервери зв’язку, VoIP-обладнання;

– радіостанції та супутникове обладнання (якщо використовується);

– відеоспостереження та системи контролю доступу.

5. Інше обладнання:

– кондиціонери, системи вентиляції серверних приміщень;

– джерела безперебійного живлення для техніки.

В обліковій політиці підприємства вказано два методи амортизації основних засобів: прямолінійний і виробничий. Але фактично використовується тільки прямолінійний, де амортизація нараховується в залежності від строку і періодів корисного використання. Сума амортизації за період дорівнює результату ділення річної суми амортизації на кількість періодів корисного використання в році.

Варто зазначити також той факт, що підприємство збільшує обсяги послуг завдяки постійному нарощуванню виробничих потужностей. Так на кінець 2022 р. на балансі підприємства було основних засобів на суму 195,4 тис. грн., а на кінець 2023 р. – 810,0 тис. грн.

Незавершене будівництво на кінець 2022 та 2023 рр. відповідно складало 428,7 і 95,0 тис. грн., що є досить вагомою часткою в активах підприємства, рисунок 2.1.

Значна частка необоротних активів належить нематеріальним активам. Згідно даних балансу за 2022-2023 рр. залишкова вартість нематеріальних активів склала відповідно 28,2 та 79,2 тис. грн.

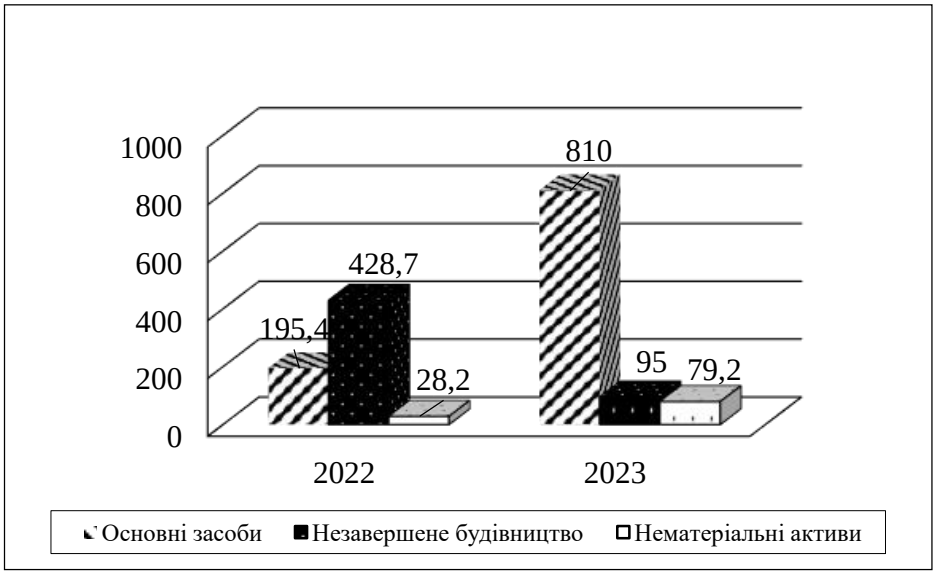


Рисунок 2.1 – Динаміка балансової вартості основних засобів та незавершеного будівництва у 2022-2023 р.р.

Оборотні активи за даними балансу підприємства на кінець 2022 і 2023 р.р. складали відповідно 2945,7 і 4122,5 тис. грн., їх структура відображена на рисунках 2.2-2.3.

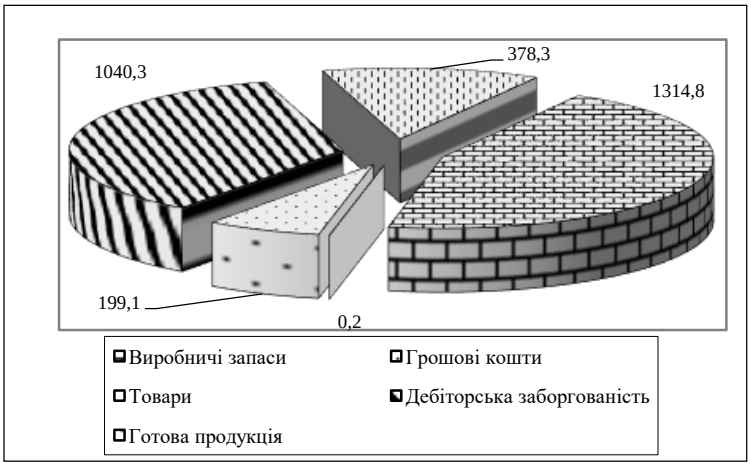


Рисунок 2.2 – Структура оборотних активів у 2022 р.

Основними постачальниками виробничих запасів є вітчизняні підприємства. Розрахунки з постачальниками проходять у безготівковій

формі через рахунки, відкриті в установах банків. Підприємство користується послугами двох банків: КБ «Приватбанк» та АКБ «Укрсиббанк".

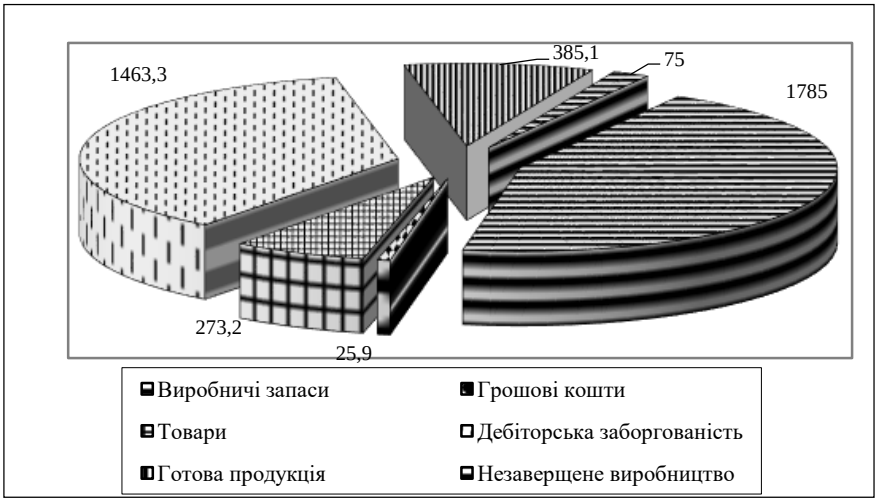


Рисунок 2.3 – Структура оборотних активів у 2023 р.

Середньооблікова чисельність штатних працівників у 2022 р. склала 112 осіб, а у 2023 р. цей показник збільшився до 129 особи. На підприємстві відсутні позаштатні працівники.

У 2022 р. штатними працівниками підприємства відпрацьовано 210220 людино-годин і фонд оплати праці склав 666,9 тис. грн. У 2022 р. штатними працівниками підприємства відпрацьовано 230240 людино-годин і фонд оплати праці склав 806,1 тис. грн. Схематично динаміка фонду оплати праці зображена на рисунку 2.4.

На підприємстві застосовується погодинно-преміальна і відрядно-преміальна форма оплати праці. Погодинно-преміальна форма оплати праці застосовується з метою підвищення матеріальної зацікавленості працівників у результатах їхньої праці. При цій системі поряд з виплатою посадових окладів або ставки за одиницю часу роботи, за досягнення певних кількісних і якісних показників працівнику виплачується надбавка до заробітної плати, тобто премія. Вона в основному встановлюється у відсотках до нарахованої

заробітної плати.

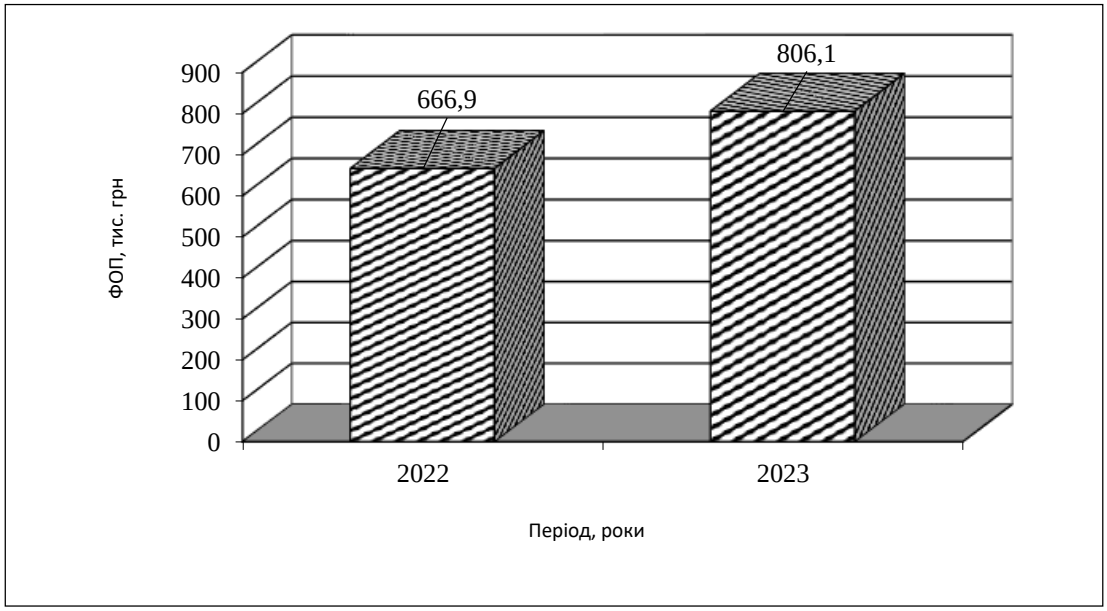


Рисунок 2.4 – Динаміка фонду оплати праці у 2022-2023 рр.

При відрядній оплаті праці заробітна плата робітників залежить від обсягу виконаної роботи і розміру розцінки. Цю форму використовують при оплаті тим робітникам, праця яких підлягає нормуванням.

Відрядна оплата праці складається на підприємстві з таких систем: пряма і преміальна. Вона може бути індивідуальна та бригадна.

Підприємство є платником зборів до соціальних фондів:

– Пенсійного фонду;

– Фонду соціального страхування на випадок безробіття;

– Фонду соціального страхування з тимчасової втрати працездатності;

– Фонду соціального страхування від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань.

Відрахування на соціальні заходи у 2022 р. склали 253,8 тис. грн., а у 2023 р. – 322,1 тис. грн. Збільшення відрахувань пов’язано зі збільшенням фонду оплати праці на підприємстві.

Власний капітал підприємства складається з статутного капіталу і нерозподіленого прибутку. Динаміку власного капіталу у 2022-2023 рр.

схематично зображено на рисунку 2.5.

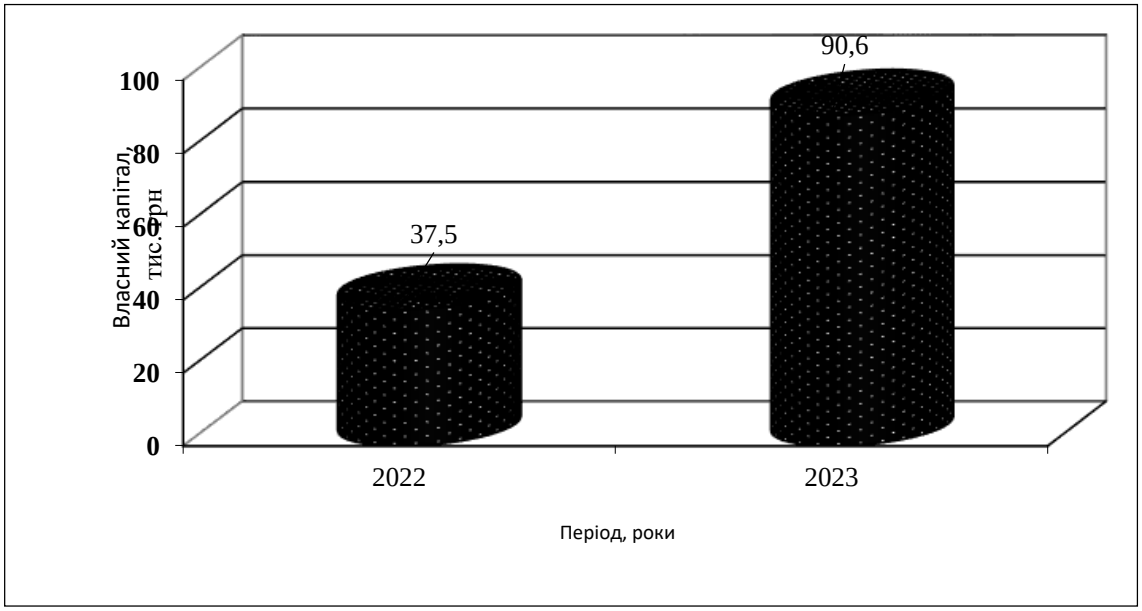


Рисунок 2.5 – Динаміка власного капіталу у 2022-2023 рр.

Мінімальний розмір статутного капіталу товариства з обмеженою відповідальністю встановлено у статті 52 Закону України «Про господарські товариства» і становить не менше суми, еквівалентної 100 мінімальним заробітним платам, виходячи зі ставки мінімальної заробітної плати, що діє на момент його створення.

З дати створення підприємства і до 31.12.2025 р. розмір статутного капіталу підприємства не змінювався.

Отже, основним показником, що впливає на зміну власного капіталу підприємства є нерозподілений прибуток.

Згідно даних балансу за 2022-2023 рр. нерозподілений прибуток склав 19,0 та 72,1 тис. грн. відповідно.

Підприємство постійно розширює ринки збуту надання послуг. Про це, в першу чергу, свідчить показник доходу від реалізації послуг, що у 2022 р. склав 10897,4 тис. грн., а вже у 2023 р. – 12648,6 тис. грн., рисунок 2.6.

Спостерігається приріст цього показника на 1751,2 тис. грн. або на 16,1%.

Натомість чистий прибуток згідно даних звіту про фінансові результати за ці ж роки склав 32,3 та 135,8 тис. грн.

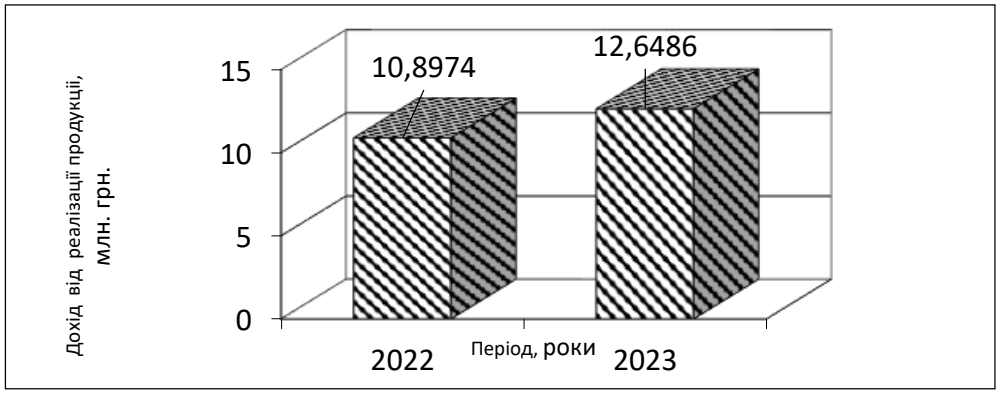


Рисунок 2.6 – Динаміка доходу від реалізації послуг підприємства у 2022- 2023 рр.

Схематично структура операційних витрат у 2022-2023 рр. зображена на рисунках 2.7 – 2.8.

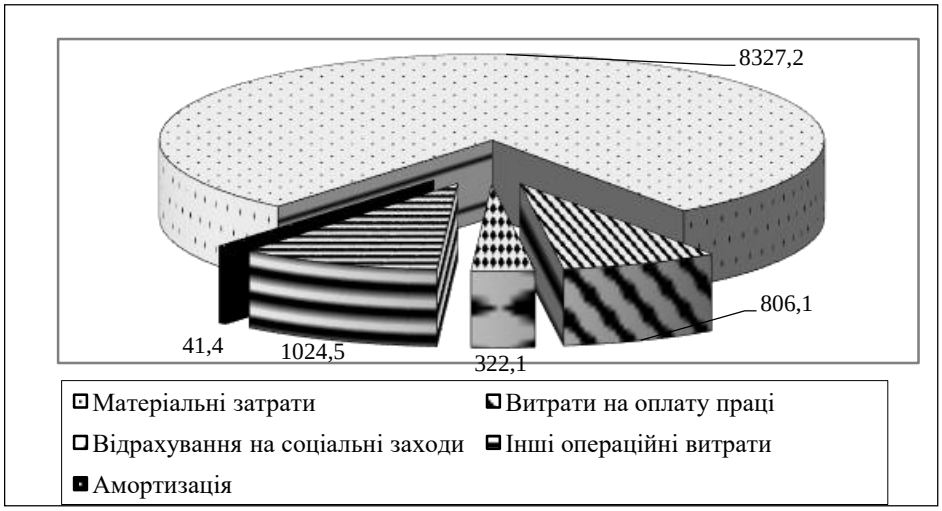


Рисунок 2.7 – Структура операційних витрат у 2022 р.

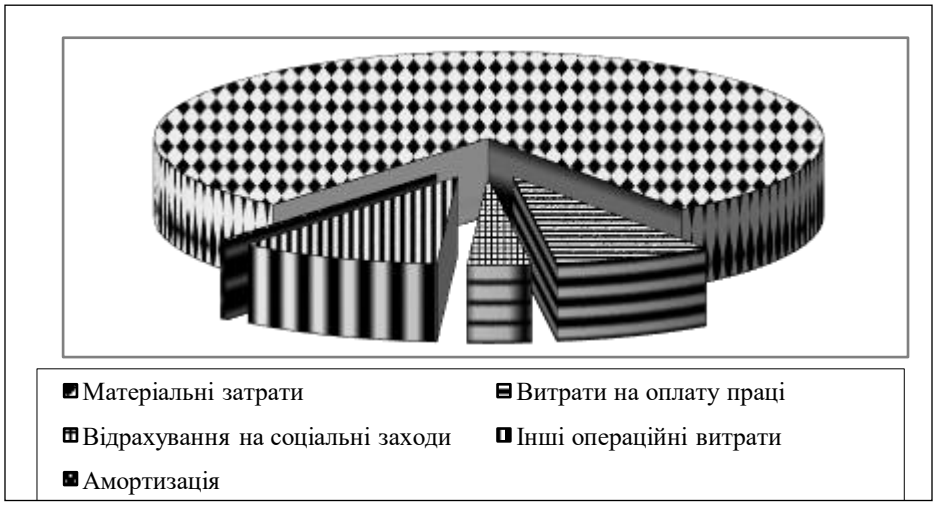


Рисунок 2.8 – Структура операційних витрат у 2023 р.

Податковий облік здійснюється відповідно до податкового законодавства України.

Питання організації внутрішнього контролю на підприємстві належать до компетенції управлінського персоналу. В 2023 р. на підприємстві були зроблені перші кроки служби внутрішнього аудиту.

2.2 Особливості документального оформлення та організації обліку операцій з нематеріальними активами

У відповідності до наказу про облікову політику на підприємстві під нематеріальними активами розуміють немонетарний актив, який не має матеріальної форми, може бути ідентифікований та утримується підприємством з метою використання протягом періоду більше одного року (або одного операційного циклу, якщо він перевищує більше одного року) для виробництва, торгівлі, в адміністративних цілях чи надання в оренду іншим особам.

Придбаний або одержаний нематеріальний актив відображається в балансі, якщо існує імовірність отримання майбутніх економічних вигод, пов'язаних з його використанням (визначається підприємством самостійно), і вартість такого активу може бути достовірно визначена.

Придбані (створені) нематеріальні активи зараховуються на баланс підприємства за первинною вартістю, визначеною відповідно до п. 11-18 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи".

Бухгалтерський облік нематеріальних активів ведеться по кожному об'єкту в розрізі груп відповідно до п. 5 П(С)БО 8.

Підприємство може здійснювати переоцінку до справедливої вартості на дату складання балансу тих нематеріальних активів, щодо яких існує активний ринок. Межею суттєвості з метою відображення переоцінки нематеріальних активів приймається величина, яка дорівнює 10-ти відсотковому відхиленню залишкової вартості об'єктів від їх справедливої вартості.

У разі переоцінки окремого об'єкту нематеріального активу слід переоцінювати всі інші активи групи, до якої відноситься цей нематеріальний актив (окрім тих, щодо яких не існує активного ринку). Якщо товариством проведена переоцінка об'єктів групи нематеріальних активів, то надалі вони підлягають щорічній переоцінці.

Бухгалтерський облік наявності та руху нематеріальних активів ведеться на балансовому рахунку 12 «Нематеріальні активи". Для відображення гудвілу в обліку використовується балансовий рахунок 19 «Гудвіл при придбанні".

Балансовий рахунок 12 «Нематеріальні активи» призначений для обліку і узагальнення інформації про наявність і рух нематеріальних активів. За дебетом цього рахунку відображається придбання або отримання в результаті розробки (від інших фізичних або юридичних осіб) нематеріальних активів, за кредитом – вибуття внаслідок продажу, безоплатної передачі або неможливості отримання підприємством в подальшому економічних вигод

від його використання, а також сума уцінки нематеріальних активів. Рахунок є активним, балансовим, призначений для обліку господарських засобів.

Підставою для зарахування на підприємстві на баланс об'єкта нематеріальних активів є первинний документ. Спеціальні первинні документи для обліку операцій із нематеріальними активами розроблені тільки для таких видів нематеріальних активів, як об'єкти права інтелектуальної власності. Типові форми первинного обліку цих нематеріальних активів затверджені наказом № 732, що набутив чинності в грудні 2004 році. Для інших видів нематеріальних активів спеціальні форми первинного обліку не розроблені дотепер. На підприємстві, як правило, для первинного обліку об'єктів нематеріальних активів пристосовували типові форми по обліку основних засобів (ОЗ-1, ОЗ-2, ОЗ-3 і т.д.). Однак після набуття чинності наказу №732 та появленням разом з ним типових форм первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності, на наш погляд, доцільніше використати саме їх і для обліку інших видів нематеріальних активів. Для виключення об'єктів зі складу нематеріальний актив при передачі іншому підприємству (безоплатна передача, внесок у статутний капітал), оформлення внутрішнього переміщення не обійтися без форми ОЗ-1.

На підприємстві за період його існування нематеріальні активи надходили у результаті двох подій: придбання за грошові кошти та безоплатне отримання.

При прийманні нематеріальних активів акт форми №ОЗ-1 «Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів» складається в одному примірнику на кожний окремий об'єкт приймальною комісією, призначеною наказом керівника підприємства.

До акта додаються супровідні документи, що ідентифікують об'єкт нематеріальних активів. Це можуть бути дозволи, ліцензії, сертифікати, угоди на права користування авторськими та суміжними з ними правами, копії платіжних документів по оплаті прав, виконаних робіт та послуг по створенню, авторському нагляду, впровадженню нематеріальних активів

тощо.

Після належного оформлення акт, з доданою технічною та іншою документацією, передасться до бухгалтерії, підписується головним бухгалтером та затверджується керівником підприємства. Аналогічно, у двох примірниках, складається форма №ОЗ-1 при безоплатній передачі нематеріальних активів.

Первісна вартість придбаного нематеріального активу складається з ціни (вартості) придбання (крім отриманих торговельних знижок), мита, непрямих податків, що не підлягають відшкодуванню, та інших витрат, безпосередньо пов'язаних з його придбанням та доведенням до стану, у якому він придатний для використання за призначенням [15].

Як приклад можна навести купівлю програмного забезпечення «BAS: Бухгалтерія". Підприємство на умовах передоплати придбало у СОФТКОМ програмне забезпечення вартістю 5400,00 грн. (з урахуванням ПДВ).

Витрати на встановлення та настроювання програми становлять 5% вартості й оплачуються після надання послуг. Відповідні бухгалтерські записи, представлені в таблиці 2.2.

Таблиця 2.2 – Бухгалтерський облік операцій, пов'язаних з надходженням нематеріальних активів на підприємство шляхом придбання

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, (грн.)
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
1	Передоплата за «BAS: Бухгалтерія»	371	311	5400,00
2	Податковий кредит	641	644	900,00
3	Відображено витрати на придбання	154	685	4500,00
4	Оприбуткування програми (акт виконаних робіт)	125	154	4500,00
5	Відображено ПДВ у вартості придбаної програми	644	685	900,00
6	Після виконання умов договору з постачання програми зараховано суму сплаченого авансу в рахунок виконаної поставки програми	685	371	5400,00

Продовження таблиці 2.2

1	2	3	4	5
7	Вартість послуг зі встановлення та налаштування програми	154	685	225,00
8	Податковий кредит на встановлення програми	641	685	45,00
9	Збільшення вартості програми «1С: Підприємство» на витрати зі встановлення та налаштування	125	154	225,00
10	Оплата послуг зі встановлення та налаштування програми	685	311	270,00

Раніше цей же програмний продукт підприємство отримало безоплатно (останнім часом такий прийом часто практикується багатьма фірмами у різних сферах для створення додаткової реклами та ажіотажу навколо нового продукту), але с обмеженим строком використання (6 місяців). В бухгалтерському обліку таке надходження НМА було відображено бухгалтерським записом, таблиця 2.3.

Таблиця 2.3 – Бухгалтерський облік операцій, пов’язаних з надходженням нематеріальних активів на підприємство шляхом безоплатного отримання

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, (грн.)
		Дебет	Кредит	
1	Оприбуткування безоплатно наданого програмного продукту	154	424	5400,00
2	Послуги з настроювання програми	154	685	225,00
3	Податковий кредит	641	685	45,00
4	Оплата послуг за настроювання програми	685	311	270,00
5	Введення в експлуатацію безоплатно отриманої програми	125	154	5670,00

Інвентарна картка з обліку нематеріальних активів форми №ОЗ- «Інвентарна картка обліку основних засобів» застосовується для обліку всіх видів нематеріальних активів. Вона ведеться у бухгалтерії в одному примірнику на кожний об'єкт нематеріальних активів на основі форми № ОЗ –1, технічної та іншої документації, що ідентифікує окремий вид

нематеріальних активів.

Згідно наказу про облікову політику на підприємстві можуть використовуватись два методи амортизації нематеріальних активів: прямолінійний або прискореного зменшення залишкової вартості, але фактично використовується тільки прямолінійний метод.

Нематеріальні активи амортизуються протягом терміну їх корисного використання. Термін корисного використання підприємство встановлює самостійно при визнанні цього об'єкта активом (при зарахуванні на баланс). Строк корисного використання нематеріальних активів не може бути більшим ніж 20 років. При визначенні строку корисного використання об'єкту нематеріальних активів необхідно врахувати строки корисного використання подібних активів та моральний знос, що передбачається. В першу чергу це пов'язано з самою природою нематеріальних активів, оскільки більшість з них мають інформаційний та інноваційний характер. Ліквідаційна вартість нематеріальних активів, як правило, прирівнюється до нуля. Нарахування амортизації починається з місяця, наступного за місяцем, в якому нематеріальний актив уведено в експлуатацію. Для обліку сум накопченої амортизації нематеріальних активів на підприємстві використовується балансовий рахунок 133 «Накопичена амортизація нематеріальних активів».

Особливої уваги при визначені строків амортизації заслуговують правові або інші подібні обмеження щодо строків його використання. Так, наприклад, на підприємстві існує служба охорони. Відповідно до ст. 8 Закону України № 1775 охоронна діяльність підлягає ліцензуванню. Відповідно до п. 1 Постанови КМУ № 1755 плата за видачу ліцензії дорівнює 20 неоподатковуваним мінімумам доходів громадян. Підприємство отримало ліцензію 14.08.2003 р. Термін дії ліцензії становить 5 років. Термін дії ліцензій та термін амортизації в даному випадку буду майже однаковий і місячна норма амортизації складатиме 5,67 грн. Відображення в бухгалтерському обліку амортизації нематеріальних активів відображені у

таблиці 2.4.

Таблиця 2.4 – Бухгалтерський облік операцій, пов’язаних з надходженням нематеріальних активів на підприємство шляхом придбання та їх амортизація

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, (грн.)
		Дебет	Кредит	
1	Нарахування амортизації в місяці наступному після введення в експлуатацію	92	133	5,67
2	Списання нарахованої амортизації на фінансові результати	791	92	5,67

Розрахунок зносу нематеріальних активів здійснюється з врахуванням вимог П(С)БО 8 за формою ВНА-1 «Відомість обліку нематеріальних активів, нарахованої амортизації (зносу) за рік", затверджена наказом МФУ від 11.02.1998 № 30 [18]. Поряд з відомістю ВНА-1 в 2021 р. підприємство впровадило новий регістр – Відомість обліку нематеріальних активів, виключивши ряд показників форми ВНА-1 (коротка характеристика, місце використання). Разом з тим, новий регістр дублює показники форми № ВНА-1: інвентарний номер, найменування об'єкта, дата введення, первісна вартість, період використання, норма амортизації.

У бухгалтерському обліку підприємства нематеріальні активи списуються внаслідок неможливості чи неефективності подальшого використання нематеріального активу внаслідок його морального старіння або внаслідок продажу об’єкту нематеріальних активів. Підставою для відміток про вибуття нематеріальних активів є форми №ОЗ-3 «Акт списання основних засобів".

Як приклад можна привести продаж програмного продукту «Project Expert 3.17» у 2008 р. Підприємство на умовах передоплати придбало програмне забезпечення вартістю 7200,00 грн. (з урахуванням ПДВ). Встановлений термін використання програми – 5 років. Через два роки

програмний продукт продано за 6600,00 грн. Амортизація нараховувалася прямолінійним методом. Бухгалтерські записи з продажу нематеріального активу відображено у таблиці 2.5.

Таблиця 2.5 – Бухгалтерський облік операцій, пов'язаних з продажем нематеріальних актів на підприємстві

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, (грн.)
		Дебет	Кредит	
1	Нарахована амортизація	92	133	2400,00
2	Реалізація програмного продукту згідно накладної на відпуск	377	742	6600,00
3	Податкові зобов'язання у вартості реалізованого програмного продукту	742	641	1100,00
4	Отримання коштів від покупця	311	377	6600,00
5	Віднесення доходу від реалізації програмного продукту на фінансовий результат	793	742	5500,00
6	Списання нарахованої амортизації	133	125	3600,00
7	Списання залишкової вартості програмного продукту	972	125	3600,00
8	Списання собівартості на формування фінансового результату	793	972	3600,00
9	Списання фінансового результату від реалізації програмного продукту на прибуток	793	441	1900,00

Крім того, об'єкти нематеріальних активів списуються з балансу після закінчення строку корисного використання [21]. Наприклад, у 2023 р. термін дії ліцензії на охоронну діяльність підприємства закінчився (первісна вартість – 340,00 грн.). Ліцензія як об'єкт нематеріальних активів повністю зношена. Оскільки ліквідаційна вартість ліцензії дорівнює 0 грн., то в бухгалтерському обліку ця операція відображається одним записом:

Дт 133 «Знос нематеріальних активів» - Кт 127 «Інші нематеріальні активи» – на суму 340 грн.

Інвентарний опис нематеріальних активів за час існування підприємства не проводився.

В бухгалтерському обліку підприємства особливої уваги заслуговує облік гудвілу. В економічній літературі гудвіл трактують як сукупність

нематеріальних чинників, наявність яких забезпечує конкурентні переваги для підприємств і дає можливість отримувати додатковий дохід. В сучасній міжнародній та вітчизняній обліковій практиці відображається лише придбаний гудвіл, який набуває ознак активу з можливістю його достовірної оцінки лише в разі придбання підприємства як цілісного майнового комплексу [24]. На підприємстві для обліку гудвілу використовується балансовий рахунок 191 «Гудвіл при придбанні». За дебетом цього відображається вартість гудвілу, що виникає при придбанні іншого підприємства, за кредитом – сума нарахованої амортизації гудвілу і сума списаного гудвілу.

Аналіз світової практики свідчить про такі можливі підходи до відображення гудвілу, як активу, в системі бухгалтерського обліку. На підприємстві використовується підхід, за яким гудвіл капіталізується, відображається в балансі як нематеріальний актив довгострокового використання та амортизується [22].

В перше з цією економічної категорією підприємство зіткнулося у вересні 2022 р., коли було придбано інше товариство з обмеженою відповідальністю (далі по тексту – товариство). Після отримання права власності на активи, зобов’язання і капітал товариства, за придбання якого було сплачено 1060 тис. грн., вартість всіх ідентифікованих активів становила 1255 тис. грн. При цьому зобов’язання були оцінені на суму 395 тис. грн. В результаті чисті активи становили суму 850 тис. грн. Гудвіл розраховується як різниця між вартістю придбання та чистими активами придбаного підприємства і склав 210 тис. грн. У бухгалтерському обліку ця операції була відображена записами, наведеними в таблиці 2.6.

Згідно П(С)БО 19 «Об’єднання підприємств» первісна вартість гудвілу має зменшуватись щомісячним рівномірним нарахуванням амортизації протягом строку його корисного використання [23].

Для гудвілу, отриманого в результаті придбання товариства, визначений термін амортизації 10 років.

Таблиця 2.6 – Бухгалтерський облік операцій, пов’язаних з придбанням підприємства з гудвілом

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, (тис. грн.)
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
1	Оплата покупцеві	377	311	1060,00
2	Оприбуткування ідентифікованих активів придбаного товариства після їх оцінки за справедливою вартістю	10, 12, 20, 22	377	1245,00
3	Відображення зобов’язань придбаного товариства	377	50, 51, 60, 63	395,00
4	Гудвіл	191	377	210,00
5	Амортизація гудвілу у наступному місяці після придбання товариства	977	191	3,33

Сума амортизаційних щомісячних відрахувань складає 3333,33 грн. Амортизаційні відрахування гудвілу списуються в дебет балансового рахунку 977 «Інші витрати звичайної діяльності».

2.3 Шляхи удосконалення організації ведення обліку нематеріальних активів

Дослідження різних підходів до групування нематеріальних активів, показує, що запропоновані групування мають свої відмінності. В першу чергу, це число і зміст груп, деталізація тих або інших видів нематеріальних активів, ототожнення в окремих випадках прав промислової й інтелектуальної власності [25].

Склад нематеріальних активів, що використовуються в діяльності підприємств, досить різноманітний. При цьому кожний об'єкт відрізняється своєю природою виникнення, функціональними властивостями, характером використання і т.д. Для цілей бухгалтерського обліку нами створена нова класифікація нематеріальних активів, рисунок 2.9, яка поєднає у собі

найнеобхідніші характеристики і надає змогу зробити облік нематеріальних активів більш простим та зрозумілим для рядового бухгалтера.

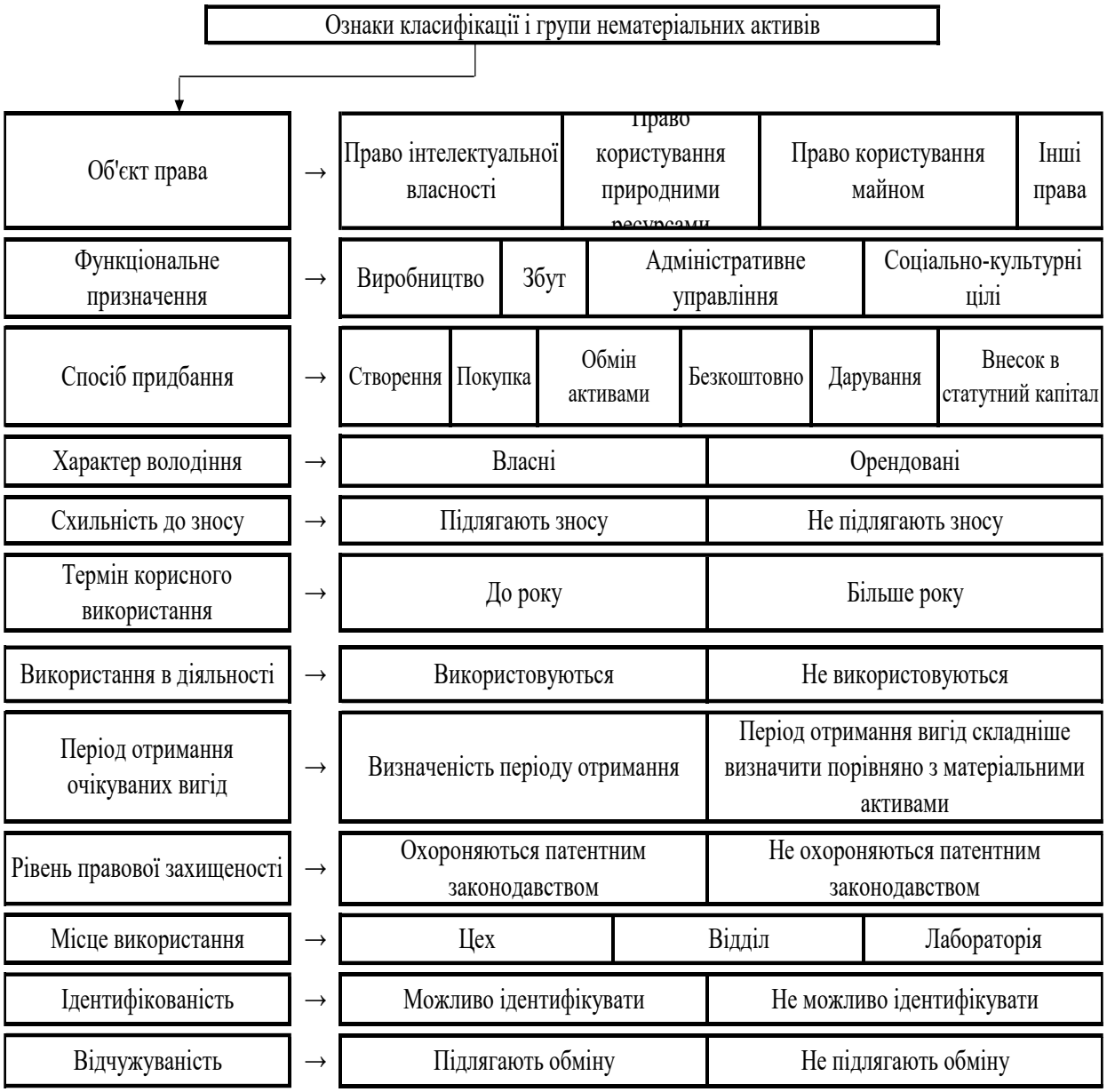


Рисунок 2.9 – Класифікація нематеріальних активів в цілях бухгалтерського обліку

В першу чергу нами було розширено групу об’єктів прав, які використовуються на підприємстві. Не зважаючи на те, що у 2023 р. у бухгалтерському обліку підприємства не використовувалися всі рахунки

обліку нематеріальних активів у зв’язку з відсутністю потреби в них, ми вважаємо за необхідне включити в класифікацію всі види нематеріальних активів, які пропонує П(С)БО 8. Це пов’язано зі значним змінами, які плануються на підприємстві у 2023-2024 рр. Наприклад, зміна форми організації підприємства.

Залежно від природи об'єкта, на який поширюється дія нематеріального активу (інтелектуальна власність, природні ресурси, майно підприємства, інші переваги й вигоди), нами пропонується класифікаційна ознака «за об'єктом права». Групування нематеріальних активів за запропонованою ознакою визначає наступні групи нематеріальних активів:

– права інтелектуальної власності;
– права користування природними ресурсами;
– права користування майном;
– інші права.

Кожна представлена група нематеріальних активів залежно від мети конкретного користувача може бути розподілена на підгрупи, рисунок 2.10.



Рисунок 2.10 – Групування нематеріальних активів за об’єктом права

Для правильної побудови групування нематеріальних активів важливо знати характерні риси конкретного об'єкта в силу його унікальності, неповторності.

Самою значимою групою нематеріальних активів є група прав на інтелектуальну власність. Права інтелектуальної власності стають нематеріальними активами підприємств, будучи введеними в господарський оборот шляхом створення, придбання прав тощо [27].

Слід зазначити, що в літературі зустрічається два поняття – «права інтелектуальної власності» і «інтелектуальна власність». У більшості випадків ці поняття ототожнюються, розглядаються поверхово, в основному з юридичної точки зору, що пояснюється складністю самої природи інтелектуальної власності [26].

Насамперед, інтелектуальну власність необхідно розглядати як економічну категорію, що характеризує суспільні відносини, що складаються із приводу створення, володіння й використання продуктів інтелектуальної праці. У той же час інтелектуальну власність необхідно розглядати і як правову категорію, тому що результати інтелектуальної праці потрапляють у зону державного правового регулювання, відповідно до якого здійснюється їхня охорона. Тому не можна не погодитися з думкою ряду авторів, що якщо існує інтелектуальна власність, то існує й право інтелектуальної власності. У зв'язку із цим необхідно враховувати двоїстий економіко-правовий характер даної категорії.

Друга група нематеріальних активів не пов'язана з результатами творчої діяльності й включає права користування природними ресурсами. Нематеріальні активи указаної групи забезпечують право використовувати ресурси природного середовища для здійснення господарської діяльності.

Третьою групою нематеріальних активів є права користування майном. Дана група включає права користування матеріальними й нематеріальними активами, рисунок 2.11.

Право користування нематеріальним майном включає право

користування об'єктами інтелектуальної власності, права франчайзингу, право на здійснення діяльності, право володіння місцем на товарній і фондовій біржі, право власності на абонентський номер на АТС і інші види прав.

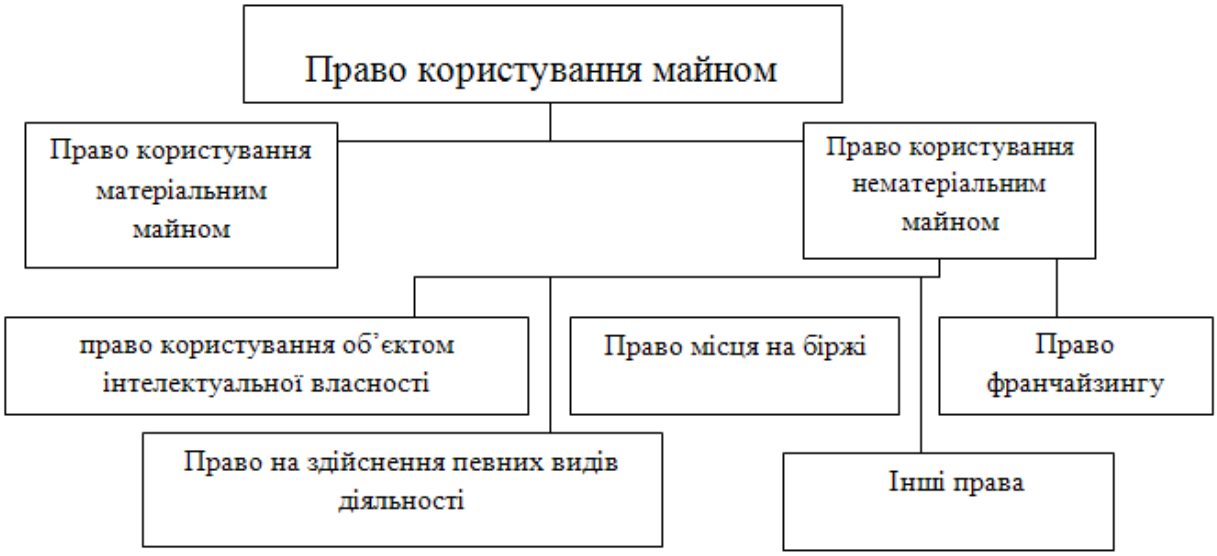


Рисунок 2.11 – Види прав користування майном підприємства

Право користування об'єктами інтелектуальної власності передбачає використання об'єктів промислової власності й авторських прав на основі оформлених договорів. Право користування об'єктами промислової власності здійснюється відповідно до ліцензійного договору, що повинен бути зареєстрований в Укрпатенті.

За договором може бути передана науково-технічна інформація. Особливо гостро сьогодні коштує питання про передачу нерозкритої інформації (ноу-хау), що містить непатентовані технічні рішення: технічні дані у вигляді конкретних вказівок, розроблених власником, технічні навички або досвід у здійсненні виробничих операцій і т.д.

Права франчайзингу є досить новим видом нематеріальних активів в Україні. Франчайзинг розглядається як контракт (угода) на надання корпорацією виключного права діяльності іншому підприємству з

використанням торговельного знака, фірмового найменування, ноу-хау, технології [28].

Права на здійснення певних видів діяльності виникають із одержанням ліцензії, що засвідчує права підприємства-ліцензіата на здійснення діяльності протягом визначеного терміну.

Право користування місцем на фондовій і товарній біржах також підтверджується договором. Право власності на абонентський номер АТС підтверджується актом.

Четверту групу нематеріальних активів складають інші економічні, організаційні й інші переваги. Економічні привілеї надають підприємству вигоди від користування монопольним положенням ринку, податковими, господарськими й іншими привілеями. Право користування монопольним положенням може підтверджуватися інформацією Антимонопольного комітету України про факт монопольного панування на ринку виробництва товарів і надання послуг. Право користування податковими пільгами підтверджується на підставі податкової звітності. На практиці дані нематеріальні активи не відображаються в бухгалтерському обліку у зв’язку з специфічністю об'єкта й складності оцінки.

Наступною ознакою класифікації нематеріальних активів є функціональне їхнє призначення. З метою обліку амортизації об'єктів логічно виділити групи нематеріальних активів, що використовуються у наданні послуг, у збуті послуг, в адміністративних цілях, для здійснення соціально-культурних функцій. Для оцінки ефективності використання нематеріальних активів залежно від виду діяльності, на наш погляд, логічно виділити активну й пасивну частини. До активної частини нематеріальних активів, що беруть участь у створенні й реалізації продукту, можуть бути віднесені права на винахід, промисловий зразок, корисну модель, технічне ноу-хау, раціоналізаторське пропозиція, товарний знак. До пасивної частини – права користування матеріальним майном, права на місце на біржі, права на захист від недобросовісної конкуренції й ін.

Групування нематеріальних активів за способом придбання важливі з погляду формування первісної вартості об'єкта, аналізу структури нематеріальних активів, характеру інвестицій в об'єкти.

По характеру володіння доцільно виділити власні й орендовані нематеріальні активи у зв’язку з особливостями обліку останніх.

Для організації внутрішнього контролю використання нематеріальних активів необхідно чітке розмежування об'єктів по місцях використання.

Групування нематеріальних активів за ознакою «ідентифікованість» важливе з точки зору можливості організації аналітичного обліку, внутрішнього контролю й управління нематеріальними активами.

Групування нематеріальних активів за ознаками відчужуваності й формі відчуження визначають характер облікових операцій з нематеріальними активами. За формою відчуження виділяють наступні групи нематеріальних активів: продаж, передача без права власності (оренда), активи, невіддільні від підприємства.

На нашу думку, у запропонованій класифікації повинне мати місце розмежування нематеріальних активів на ті, що зношуються й що не зношуються (права на торговельні знаки, фірмові найменування) у зв’язку з індивідуальними особливостями окремих об'єктів. Дане групування важливе для обліку амортизації, оцінки ступеня зношеності, ефективності використання нематеріальних активів.

Однією із класифікаційних ознак у літературі розглядається період одержання очікуваної вигоди, обмежений для одних об'єктів економічними обставинами, для інших нормами правового законодавства або умовами договорів. Нематеріальні активи поділяють на об'єкти, по яких можливо встановити термін служби, і об'єкти, по яких термін використання встановити складно (торговельні знаки, фірмові найменування). Виокремлення нематеріальних активів з обмеженим і необмеженим терміном служби має вирішальне значення в амортизаційній політиці підприємства. Зазначене групування дозволить чітко окреслити методи, що застосовуються

в оцінці економічного ефекту від використання нематеріальних активів [29].

На нашу думку, групування нематеріальних активів по строках корисного використання повинна передбачати розмежування в обліку нематеріальних активів, використовуваних у діяльності менш або більше року. Це доцільно з погляду оцінки вартості майна підприємства.

Окремі автори розглядають у рамках зазначеної ознаки функціонуючі та нефункціонуючі нематеріальні активи. На нашу думку, ці активи повинні бути включені в класифікацію по ознаці використання в діяльності підприємства, що важливо для цілей амортизації об'єктів, оцінки ефективності їхнього використання.

Поділ нематеріальних активів по ступені правової захищеності доцільно при визначенні терміну служби об'єктів, в обліку орендних операцій, операцій продажу, в обліку витрат на підтримку нематеріальних активів, при рішенні судових суперечок. Дане групування цікаве з погляду привабливості об'єктів, захищених патентами, ліцензіями, для інвестора, покупця, ліцензіата з метою можливого захисту своїх прав на ці об'єкти.

Вище викладені положення щодо класифікації нематеріальних активів свідчать про те, що виділення тих або інших класифікаційних ознак залежить від конкретних цілей дослідження. Разом з тим, склад груп нематеріальних активів істотно відрізняється набором у них окремих видів об'єктів через неточності в трактуванні самих понять. У зв’язку з низьким рівнем дослідження деякі нематеріальні активи не знаходять повноправного місця, що занижує потенціал підприємств. Тому необхідно на законодавчому рівні визначити місце кожного об'єкта, його нішу в тій або іншій групі нематеріальних активів.

Вивчення порядку документального оформлення операцій з нематеріальними активами на підприємстві дозволяє відзначити певні недоліки.

По-перше, на підприємстві для обліку нематеріальних активів використовуються типові форми первинних документів з обліку основних

засобів, які є застарілими та в даному випадку недоцільними, оскільки вони не дозволяють всебічно охарактеризувати нематеріальні активи.

По-друге, затверджена типова форма № ВНА-1 «Відомість обліку нематеріальних активів, нарахованої амортизації (зносу) за рік» не відображає всіх операцій з нематеріальними активами, тому підлягає вдосконаленню.

По-третє, регістр синтетичного обліку, що рекомендується до застосування, нематеріальних активів Журнал 4 і Відомість 4.3 не зручні для користувача через відсутність показників для формування даних Головної книги, контролю й аналізу наявності та руху окремих об'єктів нематеріальних активів.

Таким чином, документальне оформлення операцій з нематеріальними активами залишається на сьогоднішній день однієї з важливих проблем бухгалтерського обліку підприємства.

Ми пропонуємо провести удосконалення документальному обліку нематеріальних активів підприємства в два етапи, таблиця 2.7.

Таблиця 2.7 – Етапи удосконалення документального обліку нематеріальних активів підприємства

№ етапу	Назва	Коротка характеристика
1	2	3
1	Введення на підприємстві первинних форми обліку об’єктів прав інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів	Введення типових форм обліку нематеріальних активів, які затверджені наказом МФУ «Про затвердження типових форм первинного обліку об’єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів» від 22.11.2004р. № 732
2	Введення додаткових форм обліку об’єктів НМА	Введення додаткових форм обліку нематеріальних активів, які розроблені самостійно

Перший етап, насамперед, передбачає детальне вивчення наказу Міністерства фінансів України «Про затвердження типових форм первинного обліку об’єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів» від 22.11.2004р. № 732 [38].

На нашу думку, цей наказ не поширюється на всі існуючи групи нематеріальних актів. Використання наказу №732 є правомірним і обов'язковим для об'єктів, що обліковуються на балансових рахунках 123, 124, 125, 127, які і використовуються підприємством для обліку нематеріальних активів. Використання цих форм для інших нематеріальних активів є бажаним [30].

Наказом №732 запропоновано введення чотири нових типових форм первинного обліку об'єктів нематеріальних активів, таблиця 2.8.

Таблиця 2.8 – Типові форми первинного обліку об'єктів нематеріальних активів

№ типової форми	Назва
НА-1	Акт введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів
НА-2	Інвентарна картка обліку об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів
НА-3	Акт вибуття (ліквідації) об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів
НА-4	Інвентаризаційний опис об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів

Відповідно на підприємстві типову форму № ОЗ-1 «Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів» необхідно замінити на НА-1 «Акт введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів», №ОЗ-6 «Інвентарна картка обліку основних засобів» – на НА-2 «Інвентарна картка обліку об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів» №ОЗ-3 «Акт списання основних засобів» – НА-3 «Акт вибуття (ліквідації) об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів».

Для інвентаризації нематеріальних активів відведена типова форма НА-4 «Інвентаризаційний опис об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів».

Незастосування підприємством при обліку типових форм за номерами НА-1, НА-2, НА-3 та НА-4 до об’єктів нематеріальних активів означає ведення бухгалтерського обліку з порушеннями встановленого порядку, неякісне проведення інвентаризації з порушенням законодавчих актів, що вже викликало у 2022 р. при перевірці підприємства накладання штрафів відповідно до вимог Кодексу України про адміністративні правопорушення.

При введені кожного об’єкту права інтелектуальної власності в господарський оборот на підприємстві необхідно розглядати документи, які підтверджують ідентифікацію об’єкту права інтелектуальної власності. В П(С)БО 8 такий термін застосовується.

Зі здійсненням обліку на підставі положень (стандартів) бухгалтерського обліку почав використовуватись термін «ідентифіковані активи та зобов’язання».

Даний термін, за П(С)БО 19 «Об’єднання підприємств», затвердженим наказом МФУ від 07.07.1999 р. № 163, означає придбані активи та зобов’язання, які на дату придбання відповідають критеріям визнання статей балансу за П(С)БО 2 «Баланс», затвердженим наказом МФУ від 31.09.1999 р. № 87. Згідно зі ст. 10 П(С)БО 2 актив відображається в Балансі за умови, що оцінка його може бути достовірно визначена та очікується отримання в майбутньому економічних вигід, пов’язаних з цим використанням [31].

Ідентифікація означає встановлення відповідності реального об’єкта наданій на нього документації, його назві для запобігання заміни одного об’єкта іншим.

За вказаними вище вимогами ідентифікація є обов’язковою умовою для обліку нематеріальних активів. Реально ідентифікація нематеріальних активів на підприємстві може здійснюватись на підставі визнання даного об’єкта повноважним органом підприємства [33,34]. Таким органом за наказом № 732 визнана комісія підприємства.

Особливої уваги заслуговує документальне оформлення переоцінки нематеріальних активів. Переоцінка активів пов'язана зі здійсненням цілого

комплексу облікових операцій: розрахунок щорічного індексу переоцінки; визначення справедливої вартості об'єкта; розрахунок сум дооцінок або уцінок; відображення результатів звітних дооцінок, або уцінок, у тому числі при зменшенні втрат корисності об'єкта або його відновлення. У зв'язку із цим доцільно застосування картки обліку переоцінки нематеріальних активів, додаток А.

Картка обліку переоцінки нематеріальних активів ведеться по групах і видам об'єктів, що переоцінюються. Для зручності вирахування індексу переоцінки (графа 8) пропонуємо ведення граф 4-7.

Для розрахунку сум дооцінок (уцінок) вартості нематеріальних активів і суми зносу (графи 12-14) передбачені графи 9-11, у яких приводиться первісна (переоцінена), залишкова вартість, а також сума зносу.

Для правильного відображення в бухгалтерському обліку результатів наступних переоцінок доцільне ведення граф 12-14.

Графи 15-16 дозволяють бухгалтерові відслідковувати суми накопичених попередніх переоцінок і різницю між сумами попередніх дооцінок або уцінок на дату звітної переоцінки. Показники цих граф використовуються для заповнення граф 17-20.

Інформація, представлена в графах 17-20, дозволяє чітко розмежувати віднесення сум звітних переоцінок на доходи (у випадку перевищення сум попередніх дооцінок над уцінкою) або на витрати (у випадку перевищення попередніх уцінок над дооцінками); на збільшення (зменшення) додаткового капіталу, а також визначити суму уцінки (дооцінки) зносу нематеріальних активів.

Описана вище Картка обліку переоцінки нематеріальних активів може служити підставою для нарахування амортизації переоцінених об'єктів. Переоцінена первісна вартість (графа 9) є амортизаційною та служить базою для нарахування амортизації об'єктів за рік.

Замість форми ВНА-1 «Відомість обліку нематеріальних активів, нарахованої амортизації (зносу)» нами пропонується регістр аналітичного

обліку нарахованої амортизації нематеріальних активів, таблиця 2.9.

Таблиця 2.9 – Відомість нарахування амортизації нематеріальних активів підприємства за місяць

Номер об'єкта обліку	Найменування нематеріального активу	Первісна (переоцінена) вартість на початок місяця, (грн.)	Норма щомісячної амортизації, %	Сума амортизації за місяць, (грн.)	Сума зносу на початок місяця, (грн.)	Сума зносу на кінець місяця, (грн.)
1	2	3	4	5	6	7
За січень 2022 р.						
1	Програмне забезпечення «BAS:Бухгалтерія»	16200,00	2,08	336,96	3240,00	3576,96
За лютий 2022 р.						
1	Програмне забезпечення «BAS:Бухгалтерія»	16200,00	2,08	336,96	3576,96	3913,92
	Разом за рік	16200,00	25,0	4050,00	-	7290,00

Дані для заповнення взяті з картки обліку переоцінки нематеріальних активів. Для заповнення графи 3 «Первісна (переоцінена) вартість на початок місяця» Відомості нарахування амортизації (зносу) нематеріальних активів використовується графа 9 «Переоцінена первісна вартість» картки обліку переоцінки нематеріальних активів.

У Відомість нарахування амортизації (зносу) нематеріальних активів за січень у графу 6 «Сума зносу на початок місяця» переносять дані про переоцінену суму зносу із графи 10 картки обліку переоцінки нематеріальних активів. Показник графи 7 Відомості на кінець року служить підставою для заповнення графи 5 «Сума зносу на початок періоду» Картки обліку переоцінки нематеріальних активів і розрахунку залишкової вартості нематеріальних активів для переоцінки (графа 6).

Для окремного обліку нарахованого зносу різних видів необоротних активів пропонуємо вдосконалити Журнал 4 шляхом поділу графи 6 «Зношування необоротних активів» на декілька підграф. Пропонуємо у Відомості 4.3 передбачити по кожному виду нематеріальних активів

показники «Сальдо на початок місяця», «Сальдо на кінець місяця», «Надходження нематеріальних активів», «Вибуття нематеріальних активів» у кореспондуючих рахунків. Використання показників «місце використання, прізвище відповідальної особи», «дата оприбуткування», «строк корисного використання» (графи 3, 4, 7), «місячна норма амортизації», «зміна вартості» (графи 9-11), «вибуття нематеріальних активів» (графи 12 - 14) – зайві (додаток А). Ці показники нами запропоновано використовувати у формах первинної та іншої документації з обліку нематеріальних активів.

На нашу думку, доцільним є ведення обліку нематеріальних активів терміном служби менш одного року та відображати їх у складі оборотних активів на балансовому рахунку 22 «Малоцінні та швидкозношувані активи» субрахунок 221 «Швидкозношувані нематеріальні активи». Для реальної оцінки вартості майна підприємства логічно вартість активів списувати по закінченні терміну корисного використання.

Такі зміни в документальному та бухгалтерському обліку нематеріальних активів підприємства неодмінно мають бути закріплені в наказі про облікову політику підприємства [20]. В додатку Б наведено приклад відображення інформації щодо обліку нематеріальних активів у наказі про облікову політику підприємства.

РОЗДІЛ 3
ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ АУДИТУ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ ТОВ «УКРАЇНСЬКІ ІНФОРМАЦІЙНІ СИСТЕМИ"

3.1 Методичні прийоми та організаційні підходи до внутрішнього аудиту нематеріальних активів

На сучасному етапі внутрішній контроль та аудит являються невід'ємною частиною ефективної системи управління підприємства. Їх основна ціль – створення реальних передумов для росту конкурентоспроможності підприємства, збільшення її фінансової стійкості та авторитета в бізнес-суспільстві.

До основних задач, які необхідно вирішувати для досягнення вказаних цілей, належать виявлення відповідності або невідповідності фінансово-господарської діяльності підприємства вимогам нормативної правової бази, внутрішніх регламентів, планів і програм, інших документів, в підвищенні ефективності роботи та прозорості систем управління [35].

Внутрішнім аудитом та контролем в комерційних підприємствах найчастіше займаються служби внутрішнього аудиту та спільно з ними спеціалісти інших структурних підрозділів в силу своїх функціональних обов'язків. Не виключенням є і підприємство, яке у 2022 р. зробило перші кроки на шлях створення служби внутрішнього аудиту. На даний момент служба внутрішнього аудиту налічує тільки одного співробітника, який є за сумісництвом комерційним директором підприємства. У 2025 р. планується створення повноцінної служби внутрішнього аудиту на підприємстві.

До складу системи внутрішнього контролю (СВК) підприємства входять складові частини, які дозволяють їй ефективно контролювати

основні напрямки діяльності об’єктів перевірки, рисунок 3.1.

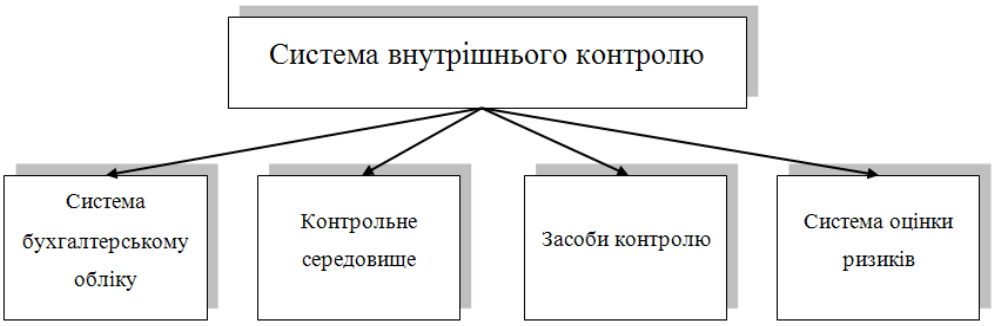


Рисунок 3.1 – Складові системи внутрішнього контролю

СВК являється невід’ємною частиною управління організації на всіх її етапах, невід’ємною частиною кожного з яких є внутрішній аудит та контроль. Ці етапи можна класифікувати наступним чином:

–планування – збір, обробка інформації та вироблення управлінського рішення;

–організація та регулювання наслідків реалізації управлінського рішення;

–облік наслідків реалізації управлінського рішення – збір, вимірювання, реєстрація та обробка відповідної інформації;

–аналіз облікової та контрольної інформації для використання при прийнятті наступних управлінських рішень [36,37].

На підприємстві внутрішній аудит і контроль нематеріальних активів забезпечують інформаційну прозорість на кожному з наведених вище етапів завдяки реалізації певних функцій (табл. 3.1).

В якості форми організації системи внутрішнього контролю генеральним директором підприємства була обрана служба внутрішнього аудиту (СВА), оскільки вона має ряд переваг. По-перше, співробітники СВА більш добре знайомі з внутрішньою культурою й особливостями підприємства, ніж працівники сторонніх аудиторських фірм. По-друге, навички та досвід внутрішніх аудиторів залишаються всередині

підприємства, що є надзвичайно важливим надбанням для підприємства.

Таблиця 3.1 – Функції СВК на різних етапах

№ з/п	Етап	Функції СВК
1	Планування	Оцінка раціональності можливих варіантів управлінських рішень. Відповідність управлінських рішень прийнятим установкам та наміченим орієнтирам.
2	Організація та регулювання	Внутрішній контроль правильності реалізації управлінських рішень для досягнення необхідних результатів.
3	Облік	Проведення контролю: - наявності та руху майна; - раціонального використання виробничих ресурсів; - стану виданих та отриманих зобов'язань; - доцільності та законності проведених фінансово-господарських операцій організації
4	Аналіз	Здійснення оцінки інформації про результати реалізації прийнятих управлінських рішень. Формулювання висновків та рекомендацій з оптимізації.

По-третє, керівництво організації має на меті використовувати службу внутрішнього аудиту як плацдарм для професійного росту та кар'єрного розвитку майбутніх управлінських кадрів [32].

Основна ціль СВА – виявлення резервів підвищення ефективності роботи підприємства. Служба внутрішнього аудиту адміністративно підпорядковується генеральному директору, а функціонально – безпосередньо власникам підприємства.

В наш час динамічних змін та економічних катаклізмів наявність СВА підвищує інвестиційну привабливість підприємства. Але з іншого боку, слід пам'ятати, що організація СВА приводить до виникнення додаткових витрат. Ці витрати можуть бути досить відчутні, оскільки в СВА має працювати вико кваліфікований шатний персонал, який має у своєму розпорядженні відповідне технічне та програмне забезпечення [39].

Служба внутрішнього аудиту найбільш ефективна при її сполученні зі структурно-функціональною формою контролю. Цей шлях надзвичайно корисний з точки зору економії витрат при забезпеченні достатньо високого

ступеня ефективності СВК. В цьому випадку невелика СВА виконує роль розроблювача, організатора та методолога контрольної роботи, яка на підприємстві проводиться внутрішніми контролерами.

Найбільш часто в діяльності служби внутрішнього аудиту підприємства зустрічаються завдання за різними напрямам, рисунок 3.2.

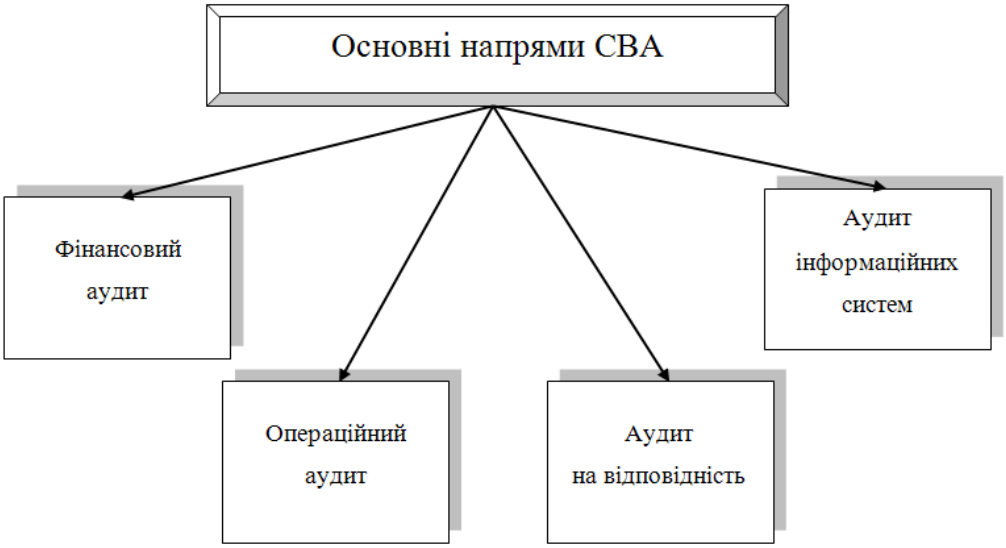


Рисунок 3.2 – Завдання СВА за напрямами на підприємстві

При внутрішньому аудиті нематеріальних активів виконуються більшість завдань у всіх вище вказаних напрямках. Судячи з досвіду інших вітчизняних компаній, майже половина контрольного часу СВА витрачають на операційний аудит і майже четверту частину – на фінансовий аудит. Стійкими темпами збільшується час, що витрачається на аудит інформаційних систем [40,41].

Також цікавими є той факт, що діяльність СВА законодавством не регулюється. Основні принципи діяльності внутрішнього аудитора та контролера визначені в «Кодексі етики» Інституту внутрішніх аудиторів. Цей документ носить рамковий характер і вимагає дотримання певних принципів: незалежність, чесність, об’єктивність, конфіденційність, професійна компетентність.

Служба внутрішнього аудиту підприємства використовує різні форми контролю нематеріальних активів, рисунок 3.3.

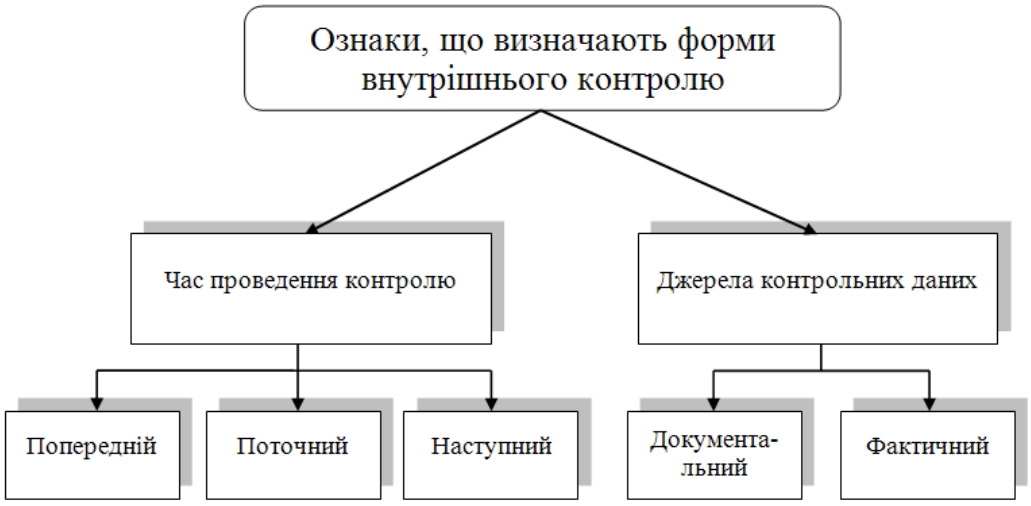


Рисунок 3.3 – Форми контролю у внутрішньому аудиті контролю на підприємстві

Попередній контроль нематеріальних активів проводиться ще до початку здійснення господарських операцій, і направлений на попередження незаконності та недоцільності проведення господарських операцій. Поточний контроль проводиться безпосередньо в процесі здійснення господарських операцій і направлений на оперативне виявлення та усунення недоліків, поширення позитивного досвіду. Наступний контроль – це контроль за визначений період. На підприємстві ця форма контролю здійснюється після завершення господарських операцій і направлена, в основному, на встановлення достовірності звітних даних, а також на виявлення недоліків або позитивного досвіду [42].

В залежності від джерел контрольних даних виділяють форми документального та фактичного контролю нематеріальних активів. Документальний контроль – це контроль над правильністю ведення обліку, складання форм звітності. Він проводиться над документальними даними. Фактичний контроль представляє собою вивчення фактичного стану об’єктів,

що перевіряються, на основі огляду їх в натурі. Цю форму контролю неможливо використати для деяких нематеріальних активів у зв'язку зі відсутністю речової форми нематеріальних активів [43].

Методи внутрішнього аудиту, що застосовує служба внутрішнього аудиту підприємства, досить специфічні, рисунок 3.4.

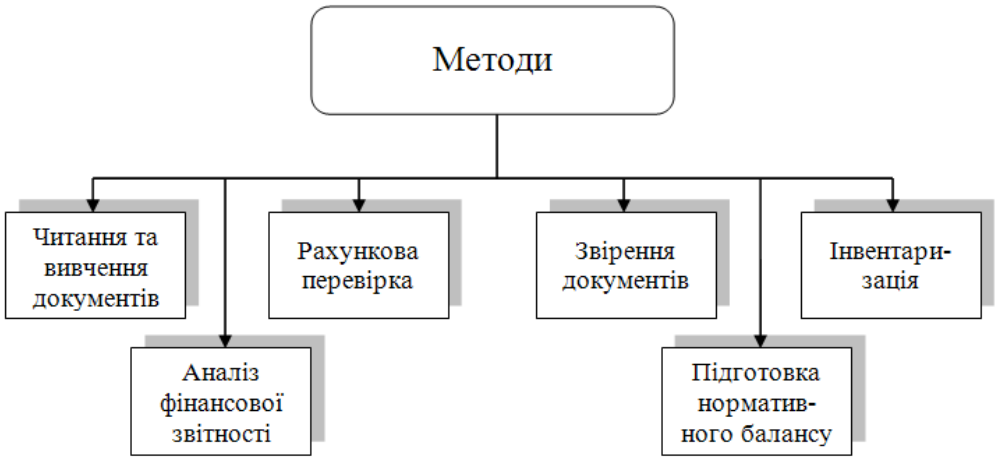


Рисунок 3.4 – Методи контролю у внутрішньому аудиті на підприємстві

Читання документів представляє собою вивчення документів, що характеризують відповідні об'єкти контролю. В це поняття входять визначення оригінальності та правомірності оформлення документів, достовірності та законності відображених в них господарських операцій [44].

Рахункова перевірка нематеріальних активів представляє собою перевірку правильності цифрового матеріалу в документах та регістрах обліку. Ця перевірку заключається в оцінці арифметичної точності даних, що відображені в документах та облікових записах, та у здійсненні контролером незалежних підрахунків [45].

Звірка документів означає зіставлення відомостей про конкретний об'єкт контролю нематеріальних активів, які знаходяться в різних документах. Цей метод використовується при звірці документів, що складені об'єктом перевірки, с документами третіх осіб для встановлення

достовірності господарських операцій, виявлення помилок або порушень.

Інвентаризація – прийом, який дозволяє отримати точну інформацію про наявність майна у об'єкта перевірки та орієнтовну інформацію про стан цього майна. Основна мета контролю – оцінити дотримання правил і строків проведення інвентаризації, які регламентовані Інструкцією по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків, яка затверджена наказом МФУ від 11.08.1994р. №69 [46]. Відхилення від вимог цієї інструкції робить акт інвентаризації необґрунтованим, у зв'язку з чим, аудитор повинен ретельно перевірити їх фактичне здійснення.

Аналіз фінансової звітності – оцінка фінансових показників за допомогою вивчення ймовірних залежностей між ними.

Підготовка нормативного балансу – на основі даних по залишкам на рахунках бухгалтерського обліку складається оборотно-сальдова відомість, у відповідності з якою, а також з вимогами П(С)БО 2 «Баланс» складається «пробний баланс». В наслідку проводиться зіставлення отриманих даних з даними, що відображені у балансі, що складений бухгалтерією підприємства. При використання цього методи нематеріальні активи розглядаються тільки як стаття звітності.

На підприємстві процес та проведення перевірки служба внутрішнього аудиту розділяє на 4 етапи:

– підготовка та планування перевірки;

– перевірка СВК і оцінка ризиків;

– вибіркова перевірка господарських операцій, сальдо рахунків і даних регістрів, збір документування та оцінка доказів;

– узагальнення і оцінка результатів перевірки, складання Звіту внутрішнього аудитора та його реалізація.

Процес планування поділяють на наступні основні стадії: попереднє планування; підготовка та складання загального плану; підготовка та складання програми; узгодження загального плану та програми з замовником

перевірки. У якості замовника перевірок зазвичай виступають власники підприємства [47].

Завдання зального плану на проведення перевірку, в тому числі і перевірок нематеріальних активів, деталізуються у відповідній програмі, яка являється інструкцією для контролера, що проводить перевірку, а також засобом контролю та перевірки належного виконання роботи.

Робоча документація внутрішнього аудитора, який здійснює перевірку нематеріальних активів підприємства, включають робочі документи та матеріали, які підготували сам аудитор або контролер, об'єкт контролю або інші особи, отримали та зберігають у зв'язку с проведенням аудиторської перевірки. При перевірці нематеріальних активів це можуть бути заповнені ними бланки документів, таблиці, описовий текст, а також різноманітні матеріали, підготовлені на запит співробітниками та керівниками об'єктів перевірки або третіми особами. Правила оформлення робочої документації регламентуються внутрішнім стандартом аудиторської діяльності, які складається з урахуванням документообігу, що діє в організації та спеціальних вимог [48,49].

Форми робочих документів, що використовуються на підприємстві службою внутрішнього аудиту, пристосовані для машинної обробки, мають кодування, що дозволяє здійснювати швидкий пошук конкретних документів.

На основі робочої документації формуються підсумкові документи за результатами перевірки. Їх структура та зміст визначаються окремим стандартом або включаються окремим розділом в Положення про службу внутрішнього аудиту [50,51].

В якості підсумкового документу, як правило, складається звіт (акт) з висновками та пропозиціями. Він складається з двох частин, таблиця 3.2.

Всі матеріали звіту з висновками та пропозиціями та особливо пропозиції, рекомендації та зауваження, які знаходяться в ньому, мають бути обґрунтованими та зрозумілими. Виконання цієї вимоги СВА забезпечує

більш об’єктивний розгляд звіту внутрішнього аудитора органами управління організації та полегшує прийняття конкретних рішень. Це сприяє підвищення результативності перевірок та одночасно росту авторитета компанії.

Таблиця 3.2 – Зміст звіту з висновками та пропозиціями

№ з/п	Назва	Зміст
1	Загальна частина	Склад групи СВА, яка проводила перевірку;
		Реквізити об’єкта перевірки;
		Перелік посадових осіб;
		Період часу, до якого відноситься документація, яка була перевірена під час внутрішнього аудиту.
2	Аналітична частина	Перелік виявлених відхилень, які перевищують рівень суттєвості помилок та обставин, що їх обумовили;
		Оцінка виявлених відхилень з точки зору їх впливу на фінансово-економічні показники роботи об’єкта перевірки
		Рекомендації можливих шляхів усунення негативних відхилень або підсилення дії позитивних відхилень
		Якісна або кількісна оцінка впливу впровадження рекомендацій СВА на фінансово-економічні показники об’єкта перевірки;
		Конструктивні пропозиції (при їх наявності) по удосконаленню управління об’єктом перевірки;
		Відомості про всі виявлені вагомі порушення в бухгалтерському або управлінському обліку, що призводять до викривлення звітності

При складанні звіту (акта) внутрішній аудитор має додержуватись певних принципів, таких як об’єктивність, зрозумілість, лаконічність, конструктивність та своєчасність [52].

Отже, ефективна робота суб’єкта господарської діяльності, яким у нашому дослідженні виступає підприємство, в умовах ринкових відносин багато в чому залежить від організації внутрішнього контролю.

На досліджуваному підприємстві система внутрішнього аудиту перебуває у стадії становлення. Аудит нематеріальних активів є досить важливим завданням для СВА, оскільки складність цієї економічної категорії

обумовлює певні труднощі в обліку, що може викликати помилки та викривлення облікової інформації.

3.2 Організація та методика документування процесу проведення зовнішнього аудиту

Не зважаючи на те, що внутрішній аудит розвивається досить швидкими темпами, зовнішній аудит в Україні також не здає свої позиції. Цьому є немало причин, основними з яких, на нашу думку, є об'єктивність, більш високий кваліфікаційний рівень та значний емпіричний досвід, носіями якого є саме працівники аудиторських фірм та незалежні аудитори.

В листопаді 2022 р. на підприємстві була проведена аудиторська перевірка нематеріальних активів. Договір на проведення аудиту – основний документ, який засвідчує факт досягнення домовленості між замовником та виконавцем про проведення аудиту [53].

Загальна схема укладення договору, за якою і було замовлено перевірку НМА, зображена на рисунку 3.5.



Рисунок 3.5 – Загальна схема укладення договору на аудит

Підприємство надіслало лист-замовлення до аудиторської фірми «Оптима Аудит». Аудиторська фірма відповіла на запит підприємства

листом-зобов’язанням. Після обговорення всіх аспектів був укладений договір на проведення аудиторської перевірки нематеріальних активів підприємства, який засвідчує, що сторони дійшли згоди з усіх пунктів, обумовлених в ньому [54,55].

Процес планування аудиторської перевірки розпочався ще до написання листа-зобов’язання. Цей процес поділяють на 3 основні етап:

– попереднє планування;

– підготовка та складання загального плану аудиту;

– підготовка та складання програми аудиту.

Програма аудиту являє собою детальний перелік змісту аудиторських процедур, необхідних для практичної реалізації плану аудиту.

Метою аудиту операцій з нематеріальними активами є встановлення: достовірності первинних даних відносно руху необоротних активів; повноти і своєчасності відображення первинних даних в зведених документах та облікових регістрах; правильності ведення обліку нематеріальних активів та його відповідності прийнятій обліковій політиці; достовірності відображення стану нематеріальних активів у звітності господарюючого суб'єкта; відповідності методики обліку та оподаткування операцій з нематеріальними активами чинному законодавству [56].

Після визначення мети аудиторська фірма сформулювала завдання аудиту операцій з нематеріальними активами (таблиця 3.3).

Мета та завдання аудиторської перевірки знаходять своє відображення у плані та програмі аудиту нематеріальних активів.

Згідно програми аудиту, на підприємстві першим завданням для аудитора являється проведення анкетування ТОВ «УКРАЇНСЬКІ ІНФОРМАЦІЙНІ ТЕХНОЛОГІЇ». Результатом цього процесу є анкета, до якої заноситься основна інформація про досліджуваний об’єкт.

Під час наступної процедури аудитор АФ «Оптима Аудит» ознайомився з фінансово-господарською діяльністю підприємства та підготував певну інформацію про зовнішні та внутрішні фактори, які

впливають на господарську діяльність підприємства.

Таблиця 3.3 – Завдання аудиту операцій з нематеріальними активами

№ з/п	Завдання
1	Встановлення правильності документального оформлення, надходження, переміщення, використання та списання нематеріальних активів.
2	Перевірка ефективного використання та збереження НМА.
3	Встановлення правильності визначення строку корисної експлуатації (використання) нематеріальних активів.
4	Перевірка правильності нарахування зносу нематеріальних активів.
5	Підтвердження достовірності відображення в бухгалтерському обліку первісної та ліквідаційної вартості нематеріальних активів, а також результатів їх переоцінки.
6	Вивчення законності проведення операцій, пов'язаних зі списанням нематеріальних активів внаслідок непридатності їх до використання та ліквідації.
7	Підтвердження законності і правильності відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій з нематеріальними активами.

Метою вивчення бізнесу клієнта є одержання інформації про структуру і розташування підприємства, про учасників і структуру капіталу підприємства, про стан галузі діяльності підприємства, про види продукції, що виробляє підприємство, та аналіз отриманої інформації [57].

Джерелами одержання вищезазначеної інформації були:

– статут підприємства;

– документи про реєстраціє підприємства;

– облікова політика підприємства;

– бухгалтерська та статистична звітність;

– матеріали податкових перевірок;

– внутрішньо-фірмові інструкції тощо.

Після виконання програми вивчення бізнесу клієнта аудитор займається перевіркою юридичного статусу підприємства. Під час цієї процедури перевіряється наявність свідоцтва про держану реєстрацію підприємства, ліцензії на здійснення своєї діяльності, відповідність діяльності установчим документам тощо.

Наступним завданням була оцінка ефективності системи внутрішнього

контролю, що діє на підприємстві, і визначення оцінки ризику системи внутрішнього контролю. Для цього аудитором проводиться тестування системи внутрішнього контролю. На думку аудитора, система внутрішнього контролю на момент перевірки заслуговує оцінки «задовільно».

При безпосередньому здійсненні аудиту нематеріальних активів аудитор використовував декілька основних джерел інформації, рисунок 3.6.

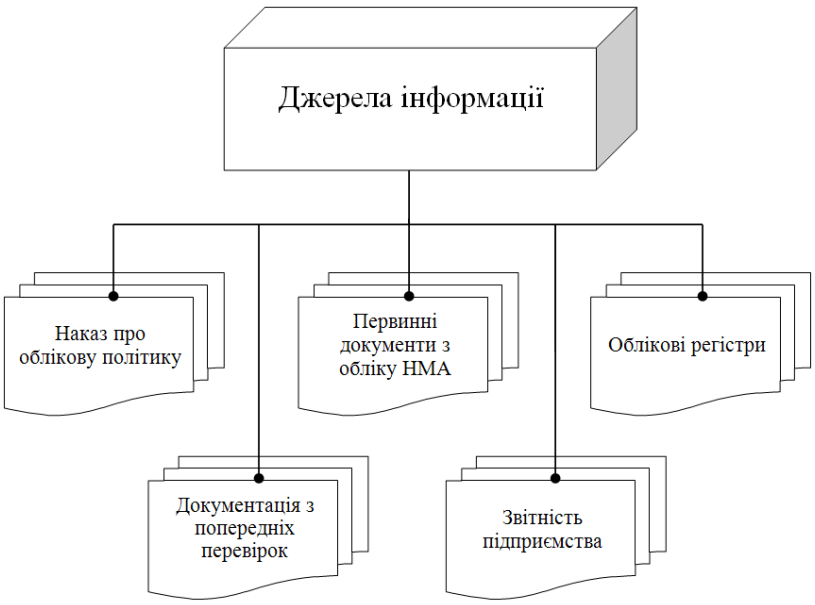


Рисунок 3.6 – Джерела інформації аудиту нематеріальних активів

Облікова політика – сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності. На нашу думку, одне із головних джерел методичного характеру, яке використовується є облікова політика підприємства, оскільки в цьому саме в цьому документі визначаються основи обліку нематеріальних активів. Тому саме якість і повнота облікової політики справляє значний вплив як на облік в цілому, так і на результат аудиторської перевірки [58].

Первинні документи – це документ, які містять відомості про господарську операцію та підтверджують її здійснення.

Аудитор під час аудиторської перевірки підприємства звернулася до

таких первинних документів з обліку нематеріальних активів:

– накладні;

– акти приймання-передачі;

– акти списання;

– інвентарні картки;

– акти переоцінки;

– бухгалтерські довідки;

– свідоцтва;

– договори;

– ліцензії.

В ході перевірки були виявлені ряд помилок в оформлені. Особливу увагу аудитора привернув факт використання застарілих типових форм обліку нематеріальних активів та відсутність актів інвентаризації.

Також перевіряються облікові регістри, які використовуються для відображення операцій з обліку нематеріальних активів:

– Журнал 4, Відомість 4.3;

– ВНА-1.

Зазвичай аудитор як джерело інформації також використовує акти та довідки попередніх ревізій, аудиторські висновки та іншу документація, що узагальнює результати контролю. Але в нашому випадку це перша аудиторська перевірка нематеріальних активів, тому будь-які дані подібного характеру відсутні.

Виходячи з самого визначення аудиту, можна сказати, що звітність є один із найважливіших видів документації, що піддається аудиторській перевірці. Діючі стандарти аудиту орієнтовані в основному на аудит фінансової звітності, де нематеріальні активи розглядаються як стаття звітності. Нематеріальні активи знаходять своє відображення у формі №1 «Баланс». Аудитор перевіряє тотожність даних балансу з фактичними даними [59].

При проведенні аудиторської перевірки нематеріальних активів на

підприємстві аудитор використовував декілька методів аудиту. Основними з них є фактичний документальний контроль.

Основним інструментом фактичного контролю є інвентаризація.

Основна мета інвентаризації нематеріальних активів полягає у виявленні фактичної наявності нематеріальних активів, перевірці правил їх утримання та експлуатації, відповідності облікової і справедливої вартості таких нематеріальних активів.

Об'єктами інвентаризації нематеріальних активів є:

– права на комерційні позначення;

– права на об'єкти промислової власності;

– авторське право та суміжні з ним права;

– гудвіл;

– інші нематеріальні активи.

При проведенні інвентаризації нематеріальних активів було перевірити наявність документів, що підтверджують права на їх використання, а також правильність і своєчасність відображення нематеріальних активів на балансі підприємства.

При інвентаризації нематеріальних активів аудитор звернув свою увагу на деякі особливості нематеріальних активів. По-перше, перевірка нематеріальних активів здійснюється тільки в грошовому (вартісному) вираженні на підставі первинних документів. До останніх відносяться акти приймання-передачі, платіжні документи, ліцензійні угоди та інші свідоцтва, що підтверджують факт придбання або створення нематеріальних активів. По-друге, перевіряється відповідність нематеріальних активів вимогам, викладеним в П(С)БО 8. По-третє, визначається можливість отримання в майбутньому економічних вигод від використання нематеріальних активів.

Проведення інвентаризації нематеріальних активів починається з визначення правильності віднесення сум, що обліковуються на балансовому рахунку 12 «Нематеріальні активи», саме до складу нематеріальних активів, після чого проводиться перевірка обґрунтованості їх оприбуткування, тобто

наявності документів, на підставі яких оформлено придбані майнові права.

По всіх нематеріальних активах інвентаризаційна комісія перевіряє наявність розпорядчого документу підприємства про затвердження корисного терміну їх використання. Також інвентаризаційною комісією повинна бути встановлена наявність на підприємстві документів з детальним описом кожного нематеріального активу та порядку його використання [60].

Програмні продукти перевіряються за їх наявністю на відповідних носіях та експлуатаційною пробою.

В інвентаризаційному описі комісія обов'язково повинна зазначити:

– інвентарний номер об'єкта нематеріального активу;

– його назву та стислу характеристику;

– місце знаходження (експлуатації), тобто назву структурної одиниці підприємства, де використовується даний інвентарний об'єкт;

– первісну вартість і суму нарахованого зносу;

– строк корисного використання.

Після вивчення фактичної наявності необоротних активів розпочинається документальну перевірку.

Перший етап документального контролю – це перевірка правильності віднесення активів підприємства до нематеріальних активів.

На наступному етапі проводиться перевірка правильності оприбуткування нематеріальних активів, шляхом порівняння даних обліку з даними первинних документів. Для цього необхідно з'ясувати:

– шляхи надходження нематеріальних активів на підприємство;

– чи оформлені відповідні договори купівлі-продажу;

– чи встановлена пожежно-охоронна сигналізація на приміщення.

При проведенні аудиту необхідно звернути увагу на повноту формування фактичних витрат з придбання окремих об'єктів нематеріальних активів. Треба перевірити, чи правильно виділено ПДВ при придбанні нематеріальних активів.

Під час аудиторської перевірки підприємства особливу увагу було

приділено програмним продуктам, які є на підприємстві, і наявності документів, що підтверджують право їх використання безпосередньо підприємством: договору купівлі-продажу, ліцензійного узгодження, іншого документа, який підтверджує право власності [60].

Крім того, звіряються дані первинних документів з придбання об'єктів з платіжними вимогами постачальників, а останні порівнюються з виписками банку.

Особливої уваги заслуговує перевірка правильності нарахування амортизації нематеріальних активів. Для цього аудитор з'ясовує, чи дотримано прямолінійний метод нарахування амортизації для нематеріальних активів [61].

Крім того перевіряється чи всі об'єкти прийняті для нарахування амортизації; врахування при розрахунку амортизації строку корисного використання та ліквідаційну вартість об'єктів, затверджених у наказі про облікову політику підприємства; чи не продовжується нарахування амортизації по об'єктах, повністю амортизованих; правильність віднесення суми амортизації до складу відповідних витрат.

Особливу увагу слід звернути на періодичність нарахування амортизації, яка повинна дорівнювати одному місяцю, та початок нарахування амортизації (з місяця, наступного за місяцем, в якому об'єкт став придатним для корисного використання), а також припинення (починаючи з місяця, наступного за місяцем вибуття об'єкта).

На останньому етапі документального контролю перевіряється відповідності даних аналітичного та синтетичного обліку нематеріальних активів підприємства.

Аудитор звертає особливу увагу на облік гудвілу на підприємстві. Перевіряється господарські операції, внаслідок яких гудвіл почав обліковуватися на підприємстві. Проводиться контроль над списанням амортизації гудвілу, досліджується кореспонденція рахунків за цією операцією.

Висновки аудитора за кожною статтею фінансової звітності підприємства, яка містить інформацію про нематеріальні активи, відображені як в аудиторському звіті, так і в аудиторському висновку, який складено у відповідності до МСА 800 «Висновок незалежного аудитора про виконання завдань з аудиту спеціального призначення» [62].

За наслідками проведення аудиторської перевірки були встановлені деякі порушення вимог П(С)БО 8 стосовно відображення в обліку операцій з визначення первісної вартості НМА при їх придбанні, проте зазначені невідповідності мають обмежений вплив на фінансову звітність і не перекручують загальний фінансовий стан підприємства.

3.3 Шляхи удосконалення аудиту нематеріальних активів

На нашу думку, однією з основних проблем аудиту нематеріальних активів є той факт, що діючі стандарти аудиту орієнтовані в основному на аудит фінансової звітності, де нематеріальні активи розглядаються не як повноцінна економічна категорія, яка має досить значний вплив на діяльність підприємства, як стаття звітності. Не слід забувати, що аудитор – це не тільки контролер, а й аналітик, рекомендації якого можуть значно покращити становище підприємства. Саме тому необхідно розглядати нематеріальні активи більш детально, усвідомлюючи всю складність цієї економічної категорії.

У зв’язки з цим нами запропоновано власну класифікацію нематеріальних активів в аудиті при здійсненні аналітичних процедур, рисунок 3.7.

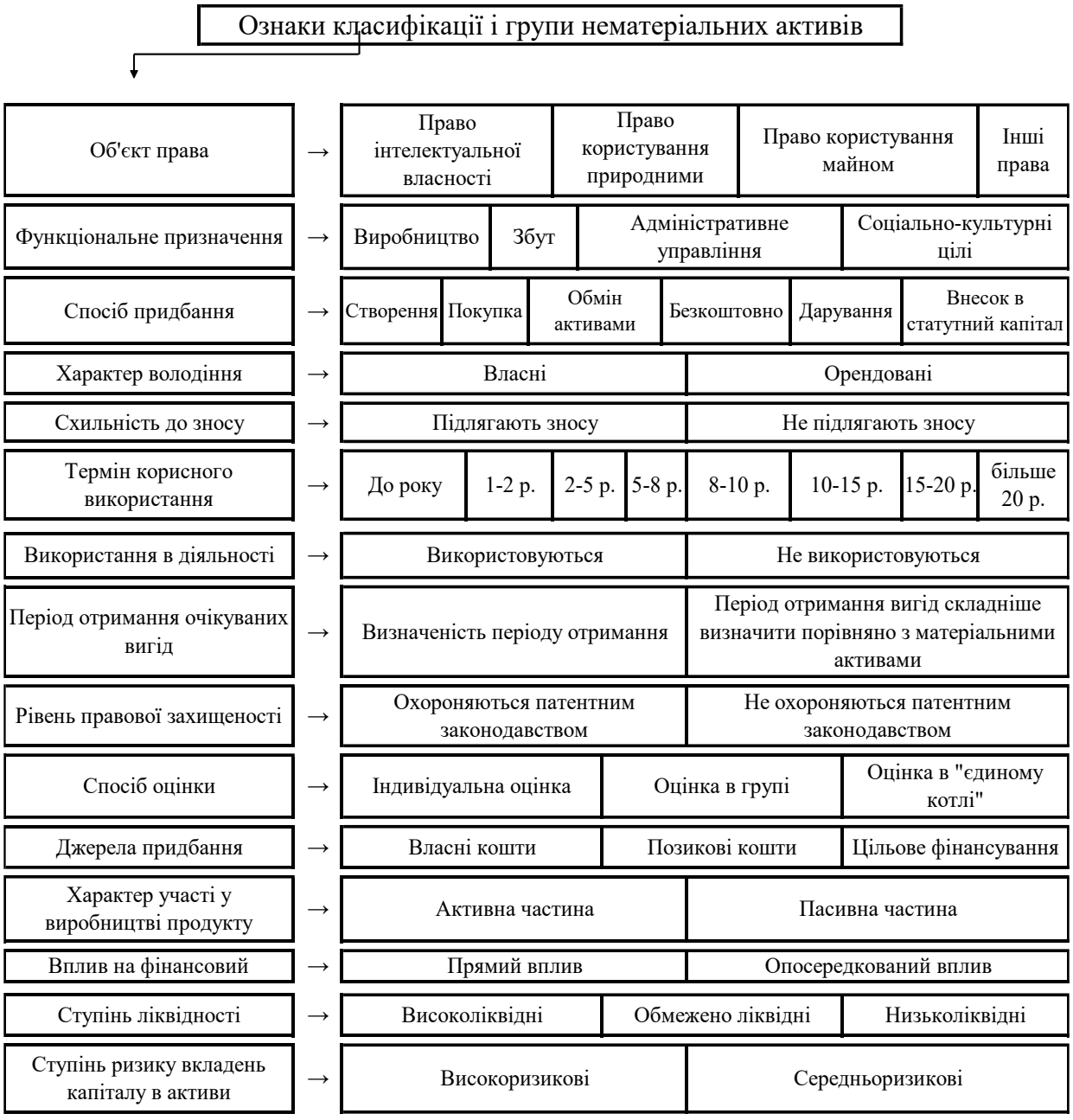


Рисунок 3.7 – Класифікація нематеріальних активів в аудиті при здійсненні аналітичних процедур

Звичайно, ця класифікація має ряд спільних пунктів з класифікацією, що було запропонована нами в цілях бухгалтерського обліку, рисунок 2.10, і це логічно, оскільки неможливо розглядати бухгалтерський облік та аудит як непов’язані, абсолютно самостійні науки. Але, не зважаючи на ряд спільних рис, ця класифікація має і чимало відмінностей. У літературі приводиться

групування нематеріальних активів зі строком до 10 років і більше 10 років.

На наш погляд, в аудиті при здійсненні аналітичних процедур необхідно враховувати при побудові угруповання склад конкретної групи нематеріальних активів, правові й інші обмеження. Так, по об'єктах прав промислової власності терміни використання можуть варіювати в межах, що встановлені патентним правом, обліковим законодавством, або в межах корисного терміну використання. Як правило, він не перевищує по групі 10 років. Авторські права в частині прав на програмне забезпечення, базу даних мають обмежений строк, у зв’язку з моральним старінням, через швидкість і масштабність розвитку нових інтелектуальних продуктів [63]. На практиці термін не перевищує 5 років. Товарні знаки можуть мати необмежений строк використання.

Разом з тим патентним правом строк їх використання встановлений 10 років з можливістю продовження кожні 10 років. На нашу думку, доцільно виділити наступні строки використання нематеріальних активів: до року, 1-2 роки; 2-5; 5-8; 8-10; 10-15; 15-20; більше 20 років.

Для цілей аналізу логічний поділ нематеріальних активів за способом оцінки тих або інших видів нематеріальних активів.

По ступені впливу на фінансові результати підприємства можна виділити дві групи нематеріальних активів: здатні прямо приносити дохід і опосередковано впливати на фінансові результати (право на здійснення діяльності, право на базу даних, права користування природними ресурсами), що важливо з погляду оцінки ефективності використання зазначених активів [64].

По ступені ліквідності в літературі нематеріальні активи відносять до слабо ліквідних активів. На думку ряду авторів, вони можуть бути оцінені по трьох категоріях: високоліквідні, обмежено ліквідні та низьколіквідні. На нашу думку, такий підхід цілком виправданий, тому що ряд об'єктів нематеріальних активів (права на товарні знаки, деякі права промислової власності) можуть забезпечувати власникові при їхній реалізації швидке

одержання коштів. Разом з тим, дана ознака групування не може розглядатися для окремих прав користування майном підприємства, прав на природні ресурси, прав на здійснення виду діяльності, права на фірмове найменування, тому що відповідно до діючого законодавства зазначені нематеріальні активи не можуть бути продані.

Ознаку «за ступенем ліквідності» часто змішують із ознакою ризику вкладення в активи. На нашу думку, ризик вкладення в нематеріальні активи – це ризик не одержати очікувані вигоди від їх використання у зв'язку з непередбаченим швидким моральним старінням, призупиненням дії права законодавчими актами, недобросовісною конкуренцією й т.д. [65]. По суті, більшість нематеріальних активів є високоризиковими активами. Разом з тим, виходячи із природної сутності об'єктів, мети, переслідуваної конкретним користувачем (інвестор, керівництво підприємства), умовно можна виділити високоризикові та середньоризикові нематеріальні активи. До першої групи можна віднести авторські права, права промислової власності, права на торгові знаки. Другу групу можуть складати об'єкти прав користування природними ресурсами, монопольною перевагою на ринку.

Запропонована нами класифікація нематеріальних активів в аудиті при здійсненні аналітичних процедур дає змогу більш ширше та детальніше поглянути на нематеріальні активи, виходячи за досить вузькі рамки бухгалтерського обліку. На нашу думку, аудитор-аналітик, який буде нею користуватися, зможе дійти до більш об’єктивного аудиторського висновку при перевірці нематеріальних активів. Ця класифікація надасть можливість розширити коло рекомендації стовно використання підприємством нематеріальних активів з більшою ефективністю.

Запропонована класифікація нематеріальних є універсальною, тому може застосовуватися як службами внутрішнього контролю (аудиту) підприємств, так і аудиторськими фірмами.

Слід зазначити, що мета аудиту нематеріальних активів залежить від необхідності прийняття тих або інших управлінських рішень. Наприклад,

прийняття рішень про створення або придбання нових нематеріальних активів; продаж підприємства; інвестування в підприємство; розробку стратегії свого подальшого розвитку; реалізацію нематеріальних активів, передачу їх в оренду; розробку бізнес-планів і т.д. Відповідно до поставленої мети формуються завдання аналізу нематеріальних активів. Так, для підвищення ефективності господарської діяльності можуть бути сформульовані наступні завдання аналізу нематеріальних активів:

– оцінка об'єкта аудиту;

– виявлення факторів, що вплинули на ефективність використання нематеріальних активів і кількісний їхній вимір;

– встановлення причин, що викликали вплив тих або інших факторів;

– визначення резервів підвищення ефективності використання нематеріальних активів;

– розробка заходів, націлених на використання виявлених резервів.

Важливим методологічним питанням аудиту при здійсненні аналітичних процедур є визначення об'єкта аналізу. Від того, наскільки правильно визначений об'єкт аналізу, залежить набір показників, що його описують. Об'єктом аудиту при здійсненні аналітичних процедур нематеріальних активів залежно від поставленої мети можуть бути: наявність, рух і використання нематеріальних активів; структура нематеріальних активів; інвестиції в нематеріальні активи; грошовий потік, що генерується нематеріальними активами; і т.д. [66].

З огляду на складність і різноманітність нематеріальних активів, характер їх поведінки в процесі діяльності підприємства, вплив на кінцеві результати цієї діяльності, оцінку наявності, руху та використання нематеріальних активів оцінку варто проводити на основі системи взаємозалежних показників. Вибір і обґрунтування системи показників для комплексного системного дослідження нематеріальних активів є одним з найважливіших методологічних питань аудиту при здійсненні аналітичних процедур.

На наш погляд, система показників, що використовуються в аудиті при здійсненні аналітичних процедур, повинна включати кілька підсистем (блоків). Блоки системи показників аудиту нематеріальних активів при здійсненні аналітичних процедур представлені на рисунку 3.8, тісно взаємозалежні та взаємообумовлені. Це дозволяє досить повно описати об'єкт.

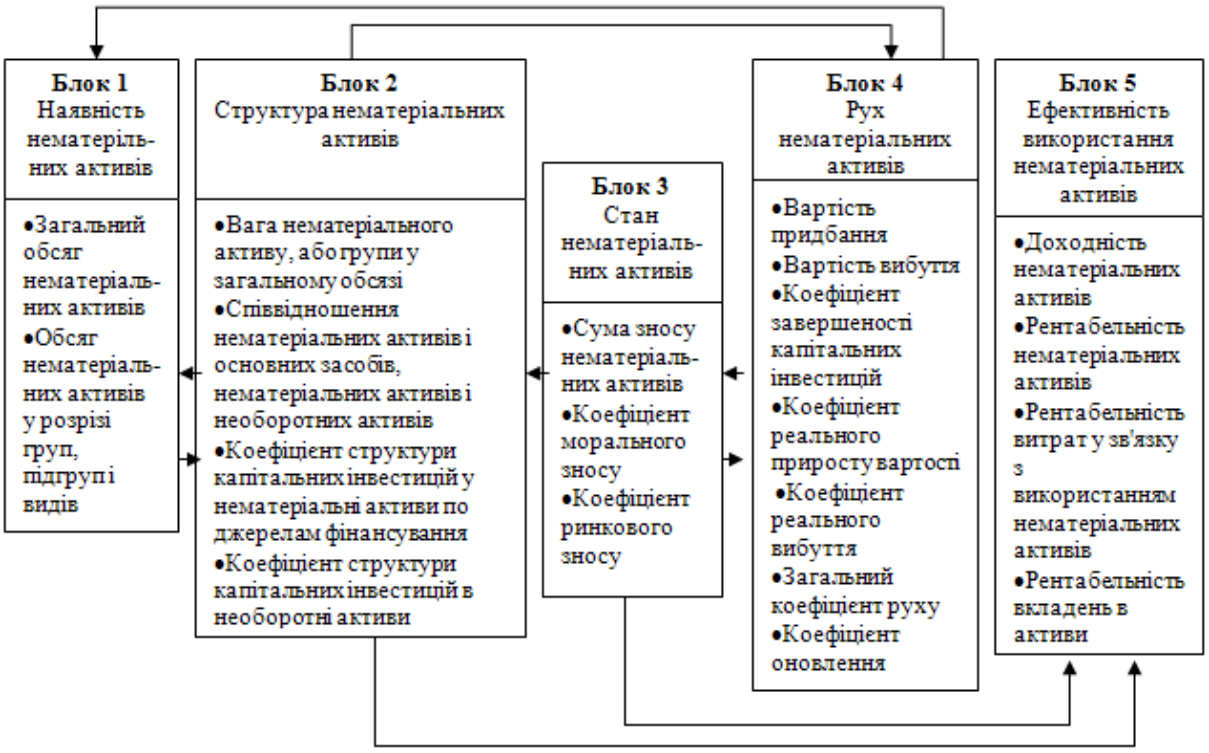


Рисунок 3.8 – Система взаємопов'язаних показників аудиту нематеріальних активів при здійсненні аналітичних процедур

Так, показники блоку 4 «Рух нематеріальних активів» тісно пов'язані з показниками блоку 1 «Наявність нематеріальних активів», блоку 2 «Структура нематеріальних активів» і блоку 3 «Стан нематеріальних активів». Рух нематеріальних активів впливає на обсяг, склад і структуру активів, а ступінь їхньої зношеності вимагає відновлення.

Показники блоку 2 «Структура нематеріальних активів» і блоку 3 «Стан нематеріальних активів» безпосередньо впливають на показники блоку

5 «Ефективність використання нематеріальних активів». Так, віддача нематеріальних активів, які морально застаріли, набагато нижче віддачі нових об'єктів. Перевага в складі нематеріальних активів об'єктів, що безпосередньо беруть участь у створенні продукції, впливає прямо на формування доходу та фінансових результатів діяльності.

В кожну підсистему може входити ряд показників, які у свою чергу поєднують певну кількість субпоказників. Розглянемо характеристику показників підсистеми з погляду використання їх в аудиторській діяльності.

Обсяг нематеріальних активів у розрізі окремих груп нематеріальних активів (Блок 1 «Наявність нематеріальних активів») може вивчатися аудитором за різними груповими ознаками та з різним ступенем деталізації. Оскільки обсяг нематеріальних активів визначається на основі бухгалтерської оцінки їхньої вартості, і як відзначалося раніше, до деякої міри занижує цінність активу, з метою здійснення аналітичних процедур вірніше використовувати поточну ринкову вартість об'єктів**.**

Інформація про залишкову вартість об'єктів необхідна аудитору для оцінки стану окремих видів прав, які використовуються в господарській діяльності. Із цією метою варто використовувати дані бухгалтерського обліку (регістри, первинні документи, внутрішня оперативна звітність, фінансова звітність і примітки до неї (форма № 5)) [67].

Блок 2 «Структура нематеріальних активів» повинен включати показники окремих об'єктів груп, підгруп і субпідгруп нематеріальних активів у відсотках до загального обсягу нематеріальних активів; по відношенню одного показника до іншого.

Аналіз структури нематеріальних активів також може проводитися в розрізі класифікаційних ознак, розглянутих на рисунку 3.7.

Показники блоку 3 «Стан нематеріальних активів», рисунок 3.8 вимагають особливого підходу в аналізі. Насамперед, аудитор повинен ураховувати той факт, що оцінити знос іноді дуже складно, незважаючи на те, що чинним законодавством передбачене облік амортизації всіх без

винятку нематеріальних активів. Необхідно чітко визначити об'єкти, які в процесі використання не тільки не зношуються, а навпаки, здобувають цінність, у десятки разів перевищуючу первісну вартість (товарні знаки, фірмові найменування, ноу-хау, винаходи та інші). Варто чітко розмежувати об'єкти, які по своїй суті можуть або морально застарівати, або знецінюватися внаслідок ряду причин (ціновий фактор, зміна чинного законодавства, зміна сегмента ринку й інші).

Показники блоку 4 «Рух нематеріальних активів» дають можливість охарактеризувати приріст нематеріальних активів, рівень інвестицій у зазначені активи, інтенсивність їхнього відновлення, надходження, вибуття. Блок включає абсолютні й відносні показники руху нематеріальних активів. Джерелами аудиту нематеріальних активів при здійсненні аналітичних процедур є дані бухгалтерського обліку, внутрішня оперативна звітність (Зведений звіт про рух нематеріальних активів за рік), фінансова звітність (форма № 5), статистична звітність «Звіт про основні показники діяльності підприємства за рік» (форма № 1-підприємництво).

Надходження нематеріальних активів вивчається за різними напрямами: за способом придбання; за джерелами придбання; причинами, що обумовили необхідність придбання. Причинами можуть бути: вимоги нормативно-правового законодавства (права на здійснення діяльності, право на оренду об'єкта промислової власності); необхідність просування товарів на ринок (право на товарний знак, франшизу); заміна морально застарілих об'єктів нематеріальних активів (права промислової власності, авторські права); освоєння нових видів продукції й т.д. [68]. Разом з тим, аудитор повинен чітко вивчити облікові джерела інформації про що надійшли нематеріальних активах. За бухгалтерськими рахунками і звітними показниками надходження включає як реальний рух активів, так і збільшення їх вартості в результаті операцій модернізації, переоцінки, відновлення корисності.

Вибуття нематеріальних активів аналізується в розрізі причин**:**

реалізація, списання по закінченню терміну служби, безкоштовна передача, дарування, вкладення в статутний капітал інших підприємств, передача в оренду. Однак можуть бути випадки уцінки, зменшення корисності, що впливає на первісну вартість об'єктів і повинне бути враховане аудитором при розрахунку відносних показників реального вибуття й зменшення вартості активів і формулюванню висновків [69].

В аналізі руху доцільно визначити, на наш погляд, величину приросту нематеріальних активів у цілому та у розрізі зазначених вище джерел.

Аналіз руху нематеріальних активів варто проводити за даними приміток до фінансової звітності (форма № 5), у якій містяться всі необхідні абсолютні показники. Можуть бути використані показники розділу «Валові інвестиції в основний капітал, здійснені у звітному році» статистичного Звіту про основні показники діяльності підприємства (форма № 1-підприємництво).

Блок 5 «Ефективність використання нематеріальних активів» призначений для характеристики ефективності використання нематеріальних активів. Ефективність як економічна категорія характеризує рівень результату (ефекту) на одиницю ресурсів або видатків. Економічний ефект (результат) від використання нематеріальних активів може бути описаний різними показниками залежно від виду використовуваних об'єктів прав. Так, при використанні прав на здійснення якого-небудь виду підприємницької діяльності ефект може бути виражений отриманим виручкою від реалізації товарів, робіт, послуг або прибутком від здійснення цієї діяльності. Ефектом від використання технології в процесі випуску продукції може бути поліпшення її якісних характеристик, збільшення обсягу реалізації продукції, економія витрат на виробництво продукції. Використання авторських прав, таких як право на програмне забезпечення та бази даних для ЕОМ приводить до підвищення надійності, вірогідності, оперативності управлінської інформації, до зниження трудомісткості виконуваних робіт управлінським персоналом. При передачі прав по ліцензійних угодах ефектом для

правовласника може бути сума отриманих роялті.

У літературі розглядаються наступні показники ефективності використання нематеріальних активів: прибутковість нематеріальних активів; фондовіддача нематеріальних активів.

Показник прибутковості розглядається як загальний показник рентабельності нематеріальних активів і представляє відношення прибутку від реалізації продукції до середньої вартості нематеріальних активів [70]. На наш погляд, у рамках облікового законодавства поняття «прибутковість» пов'язане з поняттям доходу від реалізації продукції. Отже, прибутковість нематеріальних активів характеризує обсяг чистого доходу від реалізації продукції, робіт або послуг, виробленої з використанням нематеріальних активів, розраховуючи на одиницю нематеріальних активів. Прибутковість нематеріальних активів, використання яких забезпечує в цілому функціонування підприємства (фірмове найменування, права користування майном, ряд авторських прав) буде визначена шляхом співвідношення виручки від реалізації всієї продукції та середньої вартості нематеріальних активів. Таким чином, показник прибутковості нематеріальних активів виступає аналогом показника їхньої оборотності. Окремі автори його інтерпретують як показник фондовіддачі нематеріальних активів [71,72].

Виходячи з вище викладеного, показник прибутковості нематеріальних активів варто розраховувати за формулою 3.1:

$$Д_{НА} = \frac{ЧД}{НА}, \tag{3.1}$$

де, $Д_{НА}$ – коефіцієнт прибутковість нематеріальних активів;

$ЧД$ – чистий дохід від реалізації продукції, товарів, послуг, виробленої з використанням НМА, тис. грн.;

$НА$ – середня вартість нематеріальних активів за період, тис. грн.

Розрахунок показника може бути здійснений як по всіх нематеріальних активах, так і по окремих їхніх видах. Джерелами інформації може служити облікова інформація (аналітичні дані облікових регістрів, фінансова звітність (форма № 2)), дані статистичної звітності «Обстеження технологічних інновацій промислового підприємства» (форма № 1 - інновації).

Показник рентабельності нематеріальних активів характеризує ефективність використання одного зі специфічних ресурсів підприємства та показує величину прибутку на одиницю нематеріальних активів. Прибутком може бути показник фінансового результату від звичайної діяльності, що співвідноситься із середньою вартістю всіх нематеріальних активів; фінансового результату від операційної діяльності, що співвідноситься із середньою вартістю нематеріальних активів, що обслуговують операційну діяльність (комерційне ноу-хау, програмне забезпечення); фінансового результату від основної діяльності, що співвідноситься із середньою вартістю нематеріальних активів, використання яких пов'язане з випуском і реалізацією продукції, товарів, послуг (права промислової власності, права на товарні знаки) [73].

Крім описаних вище показників ми вважаємо доцільним використання для внутрішнього аналізу нематеріальних активів наступних показників рентабельності:

– рентабельність витрат, пов'язаних із придбанням і використанням нематеріальних активів;

– рентабельність вкладень у нематеріальні активи.

Показник рентабельності витрат, пов'язаних із придбанням і використанням нематеріальних активів, одержують шляхом ділення прибутку, отриманої від використання зазначених активів, на суму видатків, пов'язаних з їхнім використанням, формула 3.2:

$$P_{НА} = \frac{П_{НА}}{Р}, \qquad (3.2)$$

де, $Р_{НА}$ – рентабельність нематеріальних активів, %;

$П_{НА}$ – прибуток від використання нематеріальних активів, тис. грн.;

$Р$ – витрати, пов'язані з використанням нематеріальних активів, тис. грн.

До витрат, пов'язаним з використанням нематеріальних активів, можна віднести витрати на амортизацію нематеріальних активів, витрати по підтримці охоронних документів, орендні платежі, консультаційні послуги, судові видатки у випадку порушення виключних прав патентовласника й інші. Інформацію про видатки можна одержати з облікових регістрів, статистичної звітності форми № 1-інновації «Обстеження технологічних інновацій промислового підприємства» [74].

Показник ефективності вкладень у нематеріальні активи, на відміну від показника рентабельності нематеріальних активів, характеризує віддачу вироблених підприємством капітальних вкладень у нематеріальні активи в кожному кругообігу коштів [75]. Розрахунок даного показника проводять за формулою 3.3.

$$Р_{в} = \frac{П_{НА}}{А}, \qquad (3.3)$$

де, $Р_{в}$ – рентабельність вкладень у нематеріальні активи, %;

$А$ – сума амортизаційних відрахувань нематеріальних активів, тис. грн.

Слід зазначити, що на практиці через складність визначення прибутку від використання окремих об'єктів нематеріальних активів, оцінку ефективності їхнього використання здійснюють за показниками доходу або прибутку, отриманих підприємством у цілому. Це спотворює реальний стан справ. Ми вважаємо, що аудитор може використовувати розроблені окремі методики оцінки ефективності використання нематеріальних активів.

Описана вище система показників, що використовується в аудиті

нематеріальних активів при здійсненні аналітичних процедур, дозволяє охарактеризувати об'єкт із різних позицій: наявності, складу, структури, руху, використання в господарській діяльності підприємств.

ВИСНОВКИ

Господарська діяльність підприємств пов'язана з використанням особливого виду ресурсів – нематеріальних активів. Щорічно їхній обсяг збільшується. Це ускладнює функції управління та вимагає вирішення ряду завдань, пов'язаних з обліком і аудитом нематеріальних активів.

Теоретична база бухгалтерського обліку та аудиту нематеріальних активів являється надзвичайно динамічною. Вона часто зазнає значних змін та постійно поповнюється. Така тенденція викликає певні труднощі у роботі бухгалтерів та аудиторів, а отже може призвести до викривлення інформації, яку отримує управлінський апарат і зовнішні користувачі. Для уникнення цих проблем запропоновані такі шляхи вдосконалення обліку нематеріальних активів:

Визначено економічну сутність нематеріальних активів. Розглянувши сутність нематеріальних активів, можна відзначити надзвичайну складність даної економічної категорії. Після залучення до господарського обороту нематеріальні активи здобувають всі риси товару: споживчу вартість, вартість, певний життєвий цикл, правове поле. Це дає можливість визнати їх об'єктом обліку. Разом з тим, жорсткі рамки облікового законодавства звужують як склад, так і позитивні якості об'єктів, формалізують їх, втискують у рамки обов'язкових вимог, знеособлюючи їх відносно інших об'єктів бухгалтерського обліку. Недостатнє розуміння природи цього складного господарського явища вимагає спеціального теоретичного дослідження окремих видів нематеріальних активів.

Уточнено класифікацію нематеріальних активів, яка поєднує в собі економічний та правовий підходи до цієї категорії. Доцільно їх об'єднати в однорідні групи по тим або іншим ознакам. Класифікацію нематеріальних активів пропонуємо вести щодо кожного об'єкта за такими групами: права користування природними ресурсами; права користування майном; права на

комерційні позначення; права на об'єкти промислової власності; авторське право та суміжні з ним права; незавершені капітальні інвестиції в нематеріальні активи; інші нематеріальні активи.

Розроблено регістри аналітичного обліку «Картка обліку переоцінки нематеріальних активів» та «Відомість нарахування амортизації нематеріальних активів», використання яких допоможе відобразити в обліку нематеріальні активи більш якісно та повно.

Удосконалено Відомість 4.3 аналітичного обліку нематеріальних активів підприємства, внаслідок чого вона стала більш зручна для користувача через наявність показників для формування даних Головної книги, контролю й аналізу наявності та руху окремих об'єктів нематеріальних активів.

Запропоновано внести в робочий план рахунків підприємства субрахунок 221 «Швидкозношувані нематеріальні активи», з метою ведення обліку нематеріальних активів терміном служби менш одного року.

Запропоновані розробки та удосконалення в бухгалтерському обліку дозволяють уникнути чисельних повторень у процесі документування операцій з нематеріальними активами, що в свою чергу підвищить продуктивність праці бухгалтерії підприємства.

Розглянуто процес організації аудиту нематеріальних активів на прикладі аудиторської перевірки підприємства, яку проводила аудиторська фірма. Особливу увагу приділено методиці документування процесу проведення зовнішнього аудиту.

Діючі стандарти аудиту орієнтовані в основному на аудит фінансової звітності, де нематеріальні активи розглядаються як стаття фінансової звітності. Разом з тим, виникає необхідність проведення більш широкої перевірки нематеріальних активів, яку можна вважати аудиторською послугою і як операційний аудит.

На сучасному етапі внутрішній контроль та аудит являються невід’ємною частиною ефективної системи управління підприємства. Але

водночас для багатьох підприємств саме поняття внутрішнього аудиту є нове та не до кінця зрозуміле. Саме тому для внутрішнього аудиту нематеріальних активів були визначені мета та завдання, наведена класифікація форм внутрішнього контролю та підібрані методи, використання яких надасть можливість підприємству створити реальні передумови для росту конкурентоспроможності підприємства, збільшити його фінансову стійкість та авторитет в бізнес-суспільстві.

Натомість зовнішній аудит продовжує займати лідируючі позиці на ринку контрольно-аналітичних послуг як в України, так і у світі. У ході дослідження було детально вивчено сам процес організації аудиту нематеріальних активів на прикладі аудиторської перевірки підприємства, яку проводила аудиторська фірма. Особливу увагу приділено методиці документування процесу проведення зовнішнього аудиту.

Для удосконалення існуючої теоретично-практичної бази як зовнішнього, так і внутрішнього аудиту було розроблено класифікація нематеріальних активів в аудиті при здійсненні аналітичних процедур. Ця класифікація дає змогу більш ширше та детальніше поглянути на нематеріальні активи, виходячи за досить вузькі рамки бухгалтерського обліку. На нашу думку, при виконанні завдання з погоджених процедур стосовно нематеріальних активів зовнішній аудитор, використовуючи розроблену класифікацію нематеріальних активів, зможе, по-перше, здійснити менше аналітичних процедур, що призведе до зменшення витрат на аудит, а, по-друге, наддасть змогу, висловлюючи свою незалежну аудиторську думку, надати більш об’єктивну та зрозумілу широкому колу користувачів інформацію про наявні нематеріальні активи на підприємстві.

З огляду на складність і різноманітність нематеріальних активів, характер їх поведінки в процесі діяльності підприємства, вплив на кінцеві результати цієї діяльності, оцінку наявності, руху та використання нематеріальних активів оцінку варто проводити на основі системи взаємозалежних показників. Вибір і обґрунтування системи показників для

комплексного системного дослідження нематеріальних активів є одним з найважливіших методологічних питань аудиту при здійсненні аналітичних процедур.

Враховуючи складність і різноманітність нематеріальних активів, з метою комплексного вивчення поведінки нематеріальних активів у господарській діяльності нами запропонована послідовність оцінки вартості нематеріальних активів. На нашу думку, ця система знайде широке застосування в аудиті при здійсненні аналітичних процедур, оскільки є універсальною та унікальною.

Запропоновані шляхи вдосконалення бухгалтерського обліку та внутрішнього аудиту підприємства були розглянуті та схвалені генеральним директором і головним бухгалтером досліджуваного підприємства.

ПЕРЕЛІК ДЖЕРЕЛ ПОСИЛАННЯ

1. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський фінансовий облік : підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів. Житомир : ЖДТУ, 2020. 832 с.

2. Завгородній В. П. Бухгалтерський облік в Україні: основи та практика : підручник. Київ : А.С.К., 2021. 512 с.

3. Кужельний М. В. Облік нематеріальних активів в Україні: методологія та організація : підручник. Київ : КНЕУ, 2019. 380 с.

4. Сопко В. В. Бухгалтерський облік в Україні : навч. посіб. Київ : КНЕУ, 2022. 704 с.

5. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI. Дата оновлення: 21.05.2024 р. URL: http://zakon.rada.gov.ua/ laws/show/2755-17. (дата звернення: 12.12.2024).

6. Чумаченко М. Г. Теорія бухгалтерського обліку : навч. посіб. Київ : КНЕУ, 2019. 480 с.

7. Ткаченко Н. М. Фінансовий облік : навч. посіб. Київ : Алерта, 2020. 544 с.

8. Лень В. С. Аудит нематеріальних активів: теорія та практика : навч. посіб. Київ : Центр учбової літератури, 2020. 284 с.

9. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи» : Наказ Міністерства фінансів України № 73 від 07.02.2013 р. Дата оновлення: 07.11.2023 URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99#Text. (дата звернення: 23.12.2024).

10. Lev, B. Intangibles: Management, Measurement, and Reporting. Brookings Institution Press, 2020. 256 p.

11. Петренко О. І. Нематеріальні активи: облік, оцінка та управління : навч. посіб. Львів : Видавництво ЛНУ, 2021. 256 с.

12. Барановський О. І. Облік та аналіз нематеріальних активів : монографія. Київ : КНЕУ, 2021. 308 с.

13. Petty, R., Guthrie, J. Intellectual Capital: Practice and Policy. Elsevier, 2021. 312 p.

14. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 38 «Нематеріальні активи». URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_050#Text (дата звернення: 30.11.2024).

15. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 «Об'єднана звітність» : Наказ Міністерства фінансів України від 07.07.99 р. № 163. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0499-99#Text (дата звернення: 15.12.2024).

16. Козак, Л. С., Іванченко В. І. Облік і аудит нематеріальних активів. Київ : Либідь, 2020. 312 с.

17. Alexander, D., Nobes, C. Financial Accounting: An International Introduction. Pearson Education, 2022. 440 p.

18. Сизоненко О.В. Класифікація нематеріальних активів з метою ефективного забезпечення виконання завдань бухгалтерського, управлінського обліку та аналізу. URL: http://www.nbuv.gov.ua/old_jrn/ Soc_Gum/Menedzhment/2010_13/ suzonenk.htm

19. Конєва А., Урусова, З. Сучасні проблеми обліку і аудиту нематеріальних активів на підприємствах. *Молодий вчений*. 2020. № 6 (82). С. 203-206.

20. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства : Наказ Міністерства фінансів України від 27 червня 2013 р. № 635. Дата оновлення: 18.10.2022 URL: http://zakon.golovbukh.ua /regulations/1521/8199/8200/461833. (дата звернення: 03.11.2024).

21. Овсюк Н., Лесько М. Облік нематеріальних активів згідно національних та міжнародних стандартів: шляхи вдосконалення. *Економіка та суспільство*, 2021. № 31. URL: https://doi.org/10.32782/2524-0072/2021-31-31.

22. Вакульчик О. М. Визнання нематеріальних активів підприємства відповідно до міжнародних та національних стандартів обліку. *Облік і фінанси.* 2019. №3 (85). С. 6-11.

23. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text. (дата звернення: 03.12.2024).

24. Николюк М. Трактування поняття «Нематеріальні активи» в літературних джерелах. URL: https://pbo.ztu.edu.ua/article/viewFile/67076/62477.pdf (дата звернення 13.12.2024).

25. Ясишена В. Економічний зміст та класифікація нематеріальних активів для цілей бухгалтерського обліку. URL: https://nbuv.gov.ua/UJRN/efek2013811 (дата звернення 13.12.2024).

26. Brynjolfsson, E., McAfee, A. The Business Value of Intangible Assets in the Digital Economy. Harvard Business Review. 2023. Vol. 101. pp. 78-85.

27. Малярчина В., Прокопович Л. Проблеми обліку нематеріальних активів в Україні. URL: https://molodyvcheny.in.ua/files/journal/2018/1/214.pdf (дата звернення 13.12.2024).

28. Гамова О., Козачок І. Шляхи вдосконалення обліку та аудиту нематеріальних активів на підприємстві. URL: https://economy.nayka.com.ua/pdf/12019/39.pdf (дата звернення 13.12.2024).

29. Corrado, C., Hulten, C., Sichel, D. Measuring Capital and Technology: An Expanded Framework. The Review of Income and Wealth. 2022. Vol. 68. pp. 525- 550.

30. Подмешальська Ю., Бакута К. Облік нематеріальних активів. URL: https://economy.nayka.com.ua/pdf/12018/77.pdf (дата звернення 13.12.2024).

31. Сирош Ю. Нематеріальні активи у структурі активів вітчизняних підприємств. URL: https://ojs.kname.edu.ua/index.php/area/article/download/1966/1866 (дата звернення 23.12.2024).

32. Nakamura, L. A Trillion Dollars a Year in Intangible Investment and the New Economy. Economic Review, Federal Reserve Bank of Philadelphia. 2021.

Q2. pp. 15-28.

33. Соколовська Н. О. Особливості оцінки нематеріальних активів у фінансовій звітності підприємств. *Фінанси України*. 2022. № 3. С. 82-94.

34. Іванченко В. І. Облік нематеріальних активів в ІТ-компаніях: проблеми та перспективи. *Економічний аналіз.* 2021. № 8 (42). С. 61-73.

35. Полторак О. В. Методологічні аспекти аудиту нематеріальних активів у корпоративному секторі. *Актуальні проблеми економіки.* 2020. № 11. С. 102-115.

36. Єремян О. Критична оцінка сучасного стану обліку і аудиту нематеріальних активів на підприємствах. *Herald of Khmelnytskyi National University. Economic Sciences.* 2022. № 302 (1). С. 201-208. https://doi.org/10.31891/2307-5740-2022-302-1-34.

37. Бігдан І. А. Проблема оцінки нематеріальних активів. *Науковий журнал «Регіональні перспективи»*. 2001. № 2. С. 78-80.

38. Про затвердження типових форм первинного обліку об’єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів : Наказ Міністерства фінансів України від 22.11.2004 № 732. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1580-04 (дата звернення: 16.11.2024).

39. Гриценко Л. П. Облік нематеріальних активів: міжнародний досвід та перспективи адаптації в Україні. *Вісник Київського національного університету економіки.* 2021. № 7. С. 27-39.

40. Ковальчук О. І. Оцінка нематеріальних активів в умовах цифрової економіки. *Бізнес Інформ.* 2022. № 9. С. 55-67.

41. Черненко Р. М. Аудит нематеріальних активів у високотехнологічних компаніях. *Фінансовий контроль.* 2021. № 5. С. 37-49.

42. Даниленко П. В. Облік авторських прав як нематеріальних активів. *Юридичний вісник.* 2020. № 6. С. 120-133.

43. Шевченко І. О. Роль нематеріальних активів у формуванні вартості компанії. *Економічний простір.* 2022. № 4. С. 44-58.

44. Global Innovation Index 2023. World Intellectual Property Organization

(WIPO). Geneva: WIPO, 2023. URL: https://www.wipo.int

45. Євдокімова В. В. Класифікація нематеріальних активів та їх відображення в обліку. *Вісник ХНЕУ.* 2014. № 1(210). С. 123-130.

46. Масник Н. В. Бухгалтерський облік нематеріальних активів: управління, відображення та переоцінка. *Науковий вісник ТНЕУ.* 2017. № 3. С. 45-52.

47. Ярошенко І. В. Методичні підходи до аудиту нематеріальних активів. *Економіка і організація управління.* 2017. № 4(28). С. 89-95.

48. Фаріон В. Я. Економічна сутність та оцінка нематеріальних активів в Україні. *Вісник ТНЕУ.* 2015. № 1. С. 111-118.

49. Федоренко І. М. Облік та аудит в умовах цифровізації : монографія. Київ : НУБіП України, 2021. 250 с.

50. Шевченко Н. В. Нематеріальні активи в обліку: сучасні тенденції та проблеми. *Вісник економіки транспорту і промисловості.* 2022. № 71. С. 45-53.

51. Grant, R. M. The New Science of Managing Intangible Assets. Cambridge: Cambridge University Press, 2022. pp. 230-235.

52. Коваленко О. В. Нематеріальні активи в обліку підприємств: методологічні аспекти. Львів : ЛНУ, 2022. С. 20-24.

53. Barney, J. B. Intangible Assets: A Strategic Perspective. New York: Prentice Hall, 2018. pp. 223-227 p.

54. Ужва А. М. Обліково-аналітичне забезпечення нематеріальних активів підприємства у сучасних умовах: стан та напрями вдосконалення. *Економіка та суспільство.* 2019. № 19. С. 204-210.

55. Базилюк А. В. Нематеріальні активи в системі фінансового та податкового обліку. *Вісник КНТУ.* 2017. № 31. С. 45-52.

56. Уманців Ю. М. Ідентифікація нематеріальних активів як початкова стадія їх обліку. *Вісник економіки.* 2017. № 23-2. С. 123-130.

57. Accounting for Intangible Assets: Trends and Best Practices. Deloitte Insights. 2022. URL: https://www2.deloitte.com

58. Яцушина Н. А. Методологія та організація обліку нематеріальних активів : автореф. дис. … канд. екон. наук. 08.00.09. Тернопіль, 2020. 20 с.

59. Meer, H. J. H. W. R. T. The Management of Intangible Assets. Berlin: Springer, 2019. pp. 57-60.

60. Гавриловський О., Сташенко Ю. Нематеріальні активи, особливості їх обліку та аудиту. *Молодий вчений.* 2019. № 7 (71). С. 325-330.

61. Тарасенко Н. Особливості аудиту нематеріальних активів: аналітичні процедури та підходи. *Вісник Донецького національного університету. Серія: Економіка і право.* 2017. № 2. С. 123-130.

62. Teece, D. J. Measuring and Managing Intellectual Capital: A Practical Guide. San Francisco: Jossey-Bass, 2020. pp. 178-182.

63. Гевлич Л. М. Методика аудиту нематеріальних активів: вітчизняна та зарубіжна практика. *Науковий вісник ДонНУ. Серія: Економіка і право.* 2018. № 2. С. 123-130.

64. Ярошенко І. В. Методичні підходи до аудиту нематеріальних активів. *Вісник СумДУ. Серія: Економіка.* 2017. № 4. С. 45-52.

65. Meer-Kooistra, A. M. G. M. M. B. Intangible Assets: Management, Measurement, and Reporting. London: Palgrave Macmillan, 2021. pp. 105-107.

66. IAS 38 Intangible Assets. International Financial Reporting Standards. IFRS Foundation, 2021. URL: https://www.ifrs.org/premium/?redirectUrl=/content/dam/ifrs/publications/pdf-standards/english/2024/issued/part-b/ias-38-intangible-assets.pdf.

67. Скорба О. А. Аудит ефективності використання нематеріальних активів. *Сумський державний університет.* 2015. С. 9-12.

68. Abhishek N., Ashok M. Accounting for Intangible Assets: An Analysis of IFRS and Non-IFRS Regimes in India. *SSRN Electronic Journal.* 2021. pp. 15-18.

69. Бернадович А. О. Облік і аудит нематеріальних активів та відображення їх у системі фінансової звітності. *Облік, аналіз і аудит: сучасний стан, проблеми та перспективи розвитку*: збірник матеріалів V

міжнародної науково-практичної конференції (27 листопада 2019 р.). Чернігів : ЧНТУ, 2019. С. 85-92.

70. Назаренко Т. П., Симура М. В. Організація та методика аудиту нематеріальних активів. *Економіка і суспільство.* 2016. № 7. С. 957-962.

71. Hussinki H., King T., Dumay J., Steinhöfel E. Accounting for intangibles: a critical review // Journal of Accounting Literature. 2024. Vol. 47. pp. 123-150.

72. Garanina T. Accounting for intangibles and intellectual capital: A literature review from 2000 to 2020. *Journal of Intellectual Capital*. 2021. Vol. 22. pp. 510-531.

73. Farrell B., Franco J., Wilkins M. Intangible assets on the balance sheet and audit fees // Journal of Accounting and Finance. 2017. Vol. 17. pp. 45-60.

74. IAS 38 Intangible Assets. International Financial Reporting Standards. IFRS Foundation, 2021. URL: https://www.ifrs.org/premium/?redirectUrl=/content/dam/ifrs/publications/pdf-standards/english/2024/issued/part-b/ias-38-intangible-assets.pdf

75. Configuration or Customisation Costs in a Cloud Computing Arrabgement (IAS 38). URL: https://www.ifrs.org/projects/completed-projects/2021/ configuration-or-customisation-costs-in-a-cloud-computing-arrangement-ias-38.

ДОДАТОК А

Картка обліку переоцінки нематеріальних активів по підприємству ТОВ "УКРАЇНСЬКІ ІНФОРМАЦІЙНІ ТЕХНОЛОГІЇ"

Дата переоцінки	Номер об'єкта обліку	Найменування об'єкта	Первісна (пере-оцінена) вартість	Сума зносу на кінець періоду	Залишкова вартість	Спра-ведлива вартість	Індекс пере-оцінки	Переоцінена сума		
								первісна вартість	знос	залишкова вартість
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
31.12.22	1	Програмне забезпечення «BAS Бухгалтерія»	15000,00	3000,00	12000,00	13000,00	1,08	16200,00	3240,00	12960,00
31.12.23	1	Програмне забезпечення «BAS Бухгалтерія»	16200,00	7290,00	8910,00	7500,00	0,84	13608,00	6123,60	7484,40
31.12.24	1	Програмне забезпечення «BAS Бухгалтерія»	13608,00	9525,60	4082,40	6000,00	1,45	19731,60	13812,10	5919,48

Сума дооцінки (уцінки)			Сума накопичених попередніх дооцінок, уцінок	Різниця між попередніми та звітними дооцінками й уцінками	Результати переоцінки			
первісна вартість	знос	залишкова вартість			зміна додаткового капіталу	витрати звітного періоду	інший дохід	зміна зношування (+,-)
12	13	14	15	16	17	18	19	20
+1200,00	+240,00	+960,00	0,00	960,00	+960,00			+240,00
-2592	-1166,40	-1425,60	+960,00	465,60	-960,00	465,60		-1166,40
+6123,60	+4286,50	+1837,08	0,00	1837,08	+1837,08			+4286,50

ДОДАТОК Б

ТОВ "УРАЇНСЬКІ ІНФОРМАЦІЙНІ СИСТЕМИ"

Фрагмент з Наказ №1 від _____ 200_ р.
Про облікову політку

6. Облік нематеріальних активів (далі по тексту - НМА).

6.1. При веденні обліку нематеріальних активів використовувати вимоги діючих нормативних документів та рішень комісії підприємства з оцінки.

6.2. Комісії підприємства з оцінки для документального оформлення прийнятих на баланс всіх об’єктів НМА використовувати типові форми НА-1, НА-2, НА-3 та НА-4.

6.3. При зарахуванні на баланс об’єктів нематеріальних активів отримувати висновок комісії підприємства з оцінки щодо доцільності оприбуткування об’єктів як НМА підприємства. В рішення комісії вказувати: умови введення об’єкта в господарський оборот, характеристики об’єкту, місце його використання, вартість придбання, строк корисного використання, можливість отримання майбутніх економічних вигід, П.І.Б. особи, відповідальної за прийняття об’єкта та інші відомості щодо відображення об’єктів НМА в обліку.

6.4. Для підтвердження вартості об’єкта використовувати послуги спеціального оціночної організації.

6.5. Прийняти прямолінійний метод та метод прискореного зменшення залишкової вартості нарахування амортизації нематеріальних активів.

6.6. При складанні балансу комісія підприємства з оцінки підтверджує строк корисного використання та метод амортизації нематеріальних активів. Якщо в наступному періоді очікується зміна строку корисного використання або зміна умов отримання майбутніх економічних вигід, строки корисного використання НМА та метод нарахування амортизації переглядаються.

6.7. Дата проведення інвентаризації нематеріальних активів – 1 листопада.

6.8. При проведення інвентаризації нематеріальних активів при необхідності до складу комісії залучати програміста та юриста.

6.9. Застосовувати наступний робочий план рахунків:

123 "Права на комерційні позначення";

124 "Права на об'єкти промислової власності";

125 "Авторське право та суміжні з ним права";

127 "Інші нематеріальні активи".

Генеральний директор _____ Калабін Д. Г.