

**Чернівецький торговельно-економічний інститут
Державного торговельно-економічного університету**

Кафедра фінансів, обліку і оподаткування

ВИПУСКНА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

на тему:

**ОБЛІК, АНАЛІЗ І АУДИТ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ
АКТИВІВ ПІДПРИЄМСТВА**

**(на матеріалах Товариства з додатковою відповідальністю «Чернівецький
хімічний завод», м. Чернівці)**

Студента 2 курсу
денної форми навчання
спеціальності 071 «Облік і оподаткування»,
спеціалізації «Облік і оподаткування»

Хащевого
Олексія
Юрійовича

Науковий керівник:
к.е.н., доцент

Рилєєв
Сергій
Володимирович

Завідувач кафедри:
д.е.н., професор

Чорновол
Алла
Олегівна

Чернівці 2023

ЗМІСТ

	стор.
ВСТУП	4
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ, АНАЛІЗУ ТА АУДИТУ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ ПІДПРИЄМСТВА	8
1.1. Сутність, класифікація та ідентифікація нематеріальних активів підприємства	8
1.2. Моніторинг нормативно-правової бази та огляд спеціальної літератури	15
Висновки до розділу 1	18
РОЗДІЛ 2. СИСТЕМА БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ ПІДПРИЄМСТВА	20
2.1. Організація обліку нематеріальних активів підприємства	20
2.2. Фінансовий облік нематеріальних активів підприємства	24
2.3. Управлінський облік нематеріальних активів підприємства	30
Висновки до розділу 2	37
РОЗДІЛ 3. ПРОЕКТУВАННЯ СИСТЕМИ ФІНАНСОВО-ЕКОНОМІЧНОГО АНАЛІЗУ ТА АУДИТУ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ ПІДПРИЄМСТВА	39
3.1. Аналіз формування та використання нематеріальних активів підприємства	39
3.2. Концептуальні засади аудиту нематеріальних активів підприємства	46
Висновки до розділу 3	50
ВИСНОВКИ	51
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	57
ДОДАТКИ	

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ

Умовне позначення	Розшифровка
Закон № 996-XIV	Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»
Інструкція №291	Інструкція про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій
МСФЗ	Міжнародні стандарти фінансової звітності
МСБО	Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку
МСБО 38	Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 38 «Нематеріальні активи»
МСО 210	Міжнародний стандарт оцінки 210 «Нематеріальні активи» (Intangibles valuation purposes IVS – 210 «Intangible Assets»)
МФУ	Міністерство фінансів України
НМА	Нематеріальні активи
НП(С)БО	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку
НП(С)БО 1	Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»
НП(С)БО 7	Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби»
НП(С)БО 8	Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи»
НП(С)БО 14	Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 14 «Оренда»
НП(С)БО 15	Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Доходи»
НП(С)БО 16	Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»
НП(С)БО 19	Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 «Об'єднання підприємств»
НП(С)БО 28	Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 28 «Зменшення корисності активів»
НС № 4	Національний стандарт № 4 «Оцінка майнових прав інтелектуальної власності»
ПКУ	Податковий кодекс України
План рахунків	План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій
EVS TEGoVA	The European Group of Valuers' Associations, TEGoVA (Європейська група організацій оцінщиків)
RICS	Royal Institution of Chartered Surveyors (Королівський інститут сертифікованих оцінщиків нерухомості)
VPGA 6	VPGA 6 Valuation of intangible assets (Valuation Practice Guidance – Applications – Керівництво практикою оцінювання – додатки 6 «Оцінка нематеріальних активів»)

ВСТУП

Актуальність теми. В епоху активного та динамічного розвитку інформаційних технологій формується інноваційна парадигма розвитку економіки. Зростає значущість знань, науки, винаходів, моделей та, відповідно, прав користування ними. І саме тому забезпеченість підприємства нематеріальними активами та ефективне їх використання є важливими факторами зростання конкурентоспроможності суб'єктів господарювання. Але через специфічну природу цих активів та недостатнє законодавче регулювання в Україні їх реєстрація та оцінка залишаються досить складним процесом, а особливо у разі самостійного створення підприємством нематеріальних активів.

Бухгалтерський облік не може забезпечити повноту та точність розкриття інформації про них. У результаті в балансі більшості вітчизняних підприємств нематеріальні активи або не відображаються, або наявні у незначній сумі. Таким чином, критичний аналіз наявних підходів, удосконалення методики й організації обліку, аналізу та аудиту нематеріальних активів, їх визнання, оцінки та розкриття інформації в звітності у сучасних умовах господарювання є досить актуальним.

Проблематиці удосконалення системи обліку, аналізу та аудиту нематеріальних активів в якості інформаційного забезпечення управління стійким розвитком підприємства приділяли увагу такі вітчизняні вчені, як Т. Банасько, О. Вакун, Н. Головай, І. Дерун, В. Диба, В. Жук, І. Жураковська, Н. Королюк, М. Корягін, П. Куцик, О. Лаговська, Є. Мних, С. Легенчук, О. Лишиленко, Н. Малюга, М. Плекан, А. Пилипенко, Т. Польова, Н. Проскуріна, І. Райковська, І. Садовська, Х. Скоп, М. Чік, В. Шевчук, В. Шелест, С. Шульга, І. Яремко, В. Ясишена та ін.

Значний внесок в розвиток обліково-аналітичної підтримки управління нематеріальними активами також здійснили зарубіжні дослідники І. Абейсекера, Д. Андрієсен, Н. Бонтіс, Е. Брукінг, Р. Булига, Е. Вайетт, Д.

Волков, Дж. Гатрі, Ю. Даум, Л. Едвінсон, Р. Каплан, С. Кузубов, Б. Лев, Б. Марр, Д. Нортон, В. Платонов, Р. Рослендер, П. Салліван, К.-Е. Свейбі, Д. Скірмі, Д. Старовіч, Т. Стюарт, Р. Тіссен, С. Цуганесян та ін.

Водночас, наявний обачливий підхід до визнання й оцінки нематеріальних активів, реалізований у національній системі обліку, створює значні перешкоди для формування релевантної і достовірної інформації, необхідної суб'єктам вартісно-орієнтованого управління. Необхідність удосконалення обліково-аналітичного забезпечення управління нематеріальними активами в системі забезпечення стійкового розвитку суб'єктів господарювання обумовив актуальність теми випускної кваліфікаційної роботи, постановку мети і завдань.

Метою випускної кваліфікаційної роботи є узагальнення теоретико-методичних, організаційних положень та розробка практичних рекомендацій щодо удосконалення обліку, аналізу та аудиту нематеріальних активів в системі інформаційного забезпечення управління інноваційним розвитком підприємства.

Досягнення поставленої мети передбачає послідовне вирішення таких **завдань**:

- розкрити економічну сутність поняття «нематеріальні активи» та узагальнити (систематизувати) їх класифікацію через призму правового, облікового, аналітичного та управлінського підходів;
- висвітлити методичні аспекти стандартизації оцінки нематеріальних активів у вітчизняній та міжнародній практиці;
- провести критичний моніторинг нормативно-правової бази та спеціальної літератури щодо обліку, аналізу, аудиту та розкриття інформації щодо нематеріальних активів у звітності підприємства;
- систематизувати положення облікової політики та уточнити її складові елементи, що стосуються ідентифікації, оцінки, придбання (створення), нарахування амортизації та використання об'єктів нематеріальних активів;
- визначити відповідність системи фінансового обліку та звітності потребам

- інформаційного забезпечення управління нематеріальними активами суб'єктів господарювання;
- висвітити організаційно-методичні аспекти побудови управлінського обліку нематеріальних активів на промислових підприємствах;
 - побудувати та охарактеризувати основні складові організаційно-інформаційної моделі аналізу нематеріальних активів;
 - розробити та апробувати методику фінансового аналізу наявності, руху, амортизації та ефективності використання нематеріальних активів господарюючих суб'єктів;
 - окреслити та систематизувати методично-організаційні та практичні спекти аудиту нематеріальних активів підприємства.

Об'єктом дослідження є процес обліково-аналітичного та контрольного забезпечення управління нематеріальними активами в системі інвестиційно-інноваційного розвитку підприємств.

Предметом дослідження виступає сукупність теоретико-методичних, організаційних та практичних аспектів обліку, аналізу та аудиту нематеріальних активів в системі управління стійким розвитком підприємств на інноваційній основі.

Методи дослідження. Методичною основою дослідження є положення теорії інтелектуального капіталу, концепції інноваційного розвитку підприємства, а також праці вітчизняних та зарубіжних учених й дослідників з питань розвитку обліково-аналітичного та контрольного забезпечення управління нематеріальними активами підприємств. Відповідно до поставлених завдань, використано такі методи наукового дослідження: історичний аналіз – для вивчення еволюції поняття «нематеріальні активи» у нормативно-правових актах та дослідженнях науковців; порівняльний аналіз – для виділення специфічних особливостей нематеріальних активів як об'єкта обліку, аналізу, аудиту та для виділення напрямів адаптації обліково-аналітичної системи в частині нематеріальних активів до змін в економіці; статистичні методи – для оцінки складу, структури, динаміки, рівня амортизації та ефективності

використання об'єктів нематеріальних активів; синтез – для виділення концептуальних підходів до удосконалення системи обліково-аналітичного забезпечення управління нематеріальними активами.

Інформаційною базою дослідження є наукові джерела (монографії, фахові наукові статті, матеріали конференцій з питань розвитку обліково-аналітичного забезпечення сталого розвитку підприємства на інноваційній основі); нормативні документи, що регулюють авторське, винахідницьке, патентне право, порядок ведення обліку, оцінки, ідентифікації та аудиту нематеріальних активів в Україні та ряду країн пострадянського простору тощо; Internet ресурси, обліково-звітні ТДВ «Чернівецький хімзавод» за 2020-2022 рр.

Здобувачем другого (магістерського) рівня вищої освіти одержані наступні результати, яким характерні елементи **наукової новизни**, а саме:

- систематизовано облікові критерії ідентифікації (об'єкт нематеріальних активів, форма існування правовідносин, витратна природа існування, джерело утворення прибутку) та класифікації нематеріальних активів, як складової інтелектуального капіталу підприємства;
- розроблено рекомендації щодо удосконалення управлінського обліку на промислових підприємствах шляхом розробки типових форм документації та інструкцій щодо їх заповнення (складання).

Практичне значення одержаних результатів. Основні положення та пропозиції, одержані автором за результатами дослідження, доведено до рівня методичних розробок і практичних рекомендацій, які можуть бути використані для удосконалення методики обліку, аналізу та аудиту нематеріальних активів в системі управління економічним розвитком суб'єктів господарювання на інноваційній основі.

Структура та обсяг випускної кваліфікаційної роботи. Робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел та додатків. Основний зміст роботи викладено на 53 сторінках друкованого тексту. Робота містить 25 таблиць та 11 рисунків. Список використаних джерел налічує 95 найменувань на 10 сторінках.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ, АНАЛІЗУ ТА АУДИТУ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ ПІДПРИЄМСТВА

1.1. Сутність, класифікація та ідентифікація нематеріальних активів підприємства

Сучасна світова економіка найчастіше пов'язується з економікою знань. Знання та інформація перетворились у самостійний фактор виробництва. У зв'язку з цим відбуваються зміни структури капіталу у напрямку зростання частки НМА. Розвиток інформаційних технологій, створення інтелектуальних продуктів сприяють підвищенню конкурентоспроможності підприємств та підвищенню їх капіталізації на світовому ринку. Але в Україні частка інвестицій у НМА є дуже низькою та не має тенденції до збільшення.

Протягом 1990-х років ХХ століття багато дослідників і все більша кількість компаній, почали розглядати питання про вимірювання, оцінку та звітність про НМА. Почали появлятися концепції щодо управління НМА, в основі яких лежали нові підходи до визначення їх вартості. Виникла потреба у використанні нових інструментів та методів для виявлення, розкриття, розуміння, визначення вартості, моніторингу НМА як драйверів розвитку. Це сприяло появі інноваційних аналітичних інструментів, спрямованих на краще розуміння та представлення НМА [16, с. 135].

Термін «нематеріальні активи» використовується як загальне поняття для описання усіх потенційно можливих нематеріальних явищ. Так, наприклад, М. Блер та С. Уолмен визначають НМА як такі нефізичні фактори, які або сприяють, або використовуються у виробництві товарів та послуг, та є такими, що генерують майбутні виробничі переваги для окремих осіб, або фірм, які їх контролюють [87]. Дж. Хітчнер вважає НМА кодифікованими речовими описами специфічних знань, якими можна володіти та, за необхідністю, – торгувати [89]. Ці визначення є прикладом широкого трактування НМА. І,

навпаки, звужене трактування визначає НМА у якості знань, що можуть бути трансформовані у прибуток. Зокрема визначення НМА, яке наведено Л. Барухом «...нематеріальний актив забезпечує майбутні вигоди, не маючи матеріального чи фінансового (як акція чи облігація) втілення» [24, с. 24]». Тобто, можна відзначити, що наявні визначення НМА у більшості є адекватними тільки для конкретного дослідження; взагалі ж вони є вузькими, та, як правило, не забезпечують повного опису.

Сучасні вітчизняні вчені по-різному трактують поняття «НМА». О.В. Лишиленко розрізняє поняття «нематеріальні ресурси» і «НМА». НМА – це доступ до прав власності автора, які захищено правами, «що самі по собі і є нематеріальними активами». Нематеріальні ресурси – це складова частина потенціалу підприємства, вони утримуються з метою використання протягом періоду більше одного року для виробництва, торгівлі, в адміністративних цілях чи для надання в оренду іншим особам [26, с. 257].

За визначенням О.І. Коблянської, термін «НМА» охоплює будь-які (їх коло залишається невичерпним) безтілесні об'єкти цивільного обігу, що можуть бути капіталізовані підприємством, організацією [17, с. 134].

У своїй дисертації Гороховець Ю.А. наводить наступне визначення НМА «... це невідчутні ресурси, одержані в результаті творчої або інноваційної діяльності, для яких є характерними відсутність фізичного зносу, високий ризик морального зносу та низький рівень ліквідності, а їх загальна вартість на підприємстві має розраховуватись із застосуванням неадитивних підходів» [11, с. 7].

За кордоном нематеріальні активи часто ототожнюють із діловою репутацією і характеризують як перевищення вартості компанії, що придбавається, над вартістю її активів. Переважно ділова репутація та інші нематеріальні активи являють собою сальдо розрахунків під час купівлі і є частиною купівельної ціни, яка не може бути визначена [36, с. 83].

Інші авторські визначення, які містяться у працях дослідників, поняття «НМА» наведено в табл. А1.

Проведені дослідження показали, що розгляд сутності НМА можливий з

чотирьох точок зору, які описують це явище – з позицій юридичної, економічної, фінансово-бухгалтерської та управлінської складових.

Перед тим, як перейти безпосередньо до розгляду зазначених підходів, розглянемо тлумачення НМА, які містяться у діючих, та тих, що втратили чинність, нормативно-правових актах України та інших країн (табл. А2).

Аналізуючи визначення НМА (табл. А2), можна стверджувати, що основними критеріями віднесення об'єктів до нематеріальних активів у законодавстві України та ряду інших держав є: тривалість використання, можливість ідентифікації, функціональна роль, сфера діяльності, призначення, відсутність матеріальної форми, контроль над ресурсом.

Найважливішим у аналізі юридичної складової є концепція прав власності. НМА відрізняються від інших активів частково через те, що вони мають обмеження щодо забезпечення та передачі права власності. Юридична сутність НМА передбачає їх розгляд як майна та майнових прав на володіння, використання та розпорядження ним. Критерієм при цьому виступають права власності на НМА.

Бухгалтерська сутність передбачає розгляд НМА з позиції трактування нормативів обліку, одним з основних завдань якого є формування достовірної інформації про майновий стан підприємства та відображення її у фінансовій звітності. І вітчизняні, і міжнародні стандарти обліку характеризують три специфічні властивості, які повинен мати об'єкт НМА: немонетарність, нематеріальність та можливість ідентифікації. Також об'єкт повинен відповідати основним ознакам активу як такого, тобто бути контрольованим та нести для підприємства економічну вигоду. Але ці вимоги не дають можливості включати частину НМА до складу об'єктів обліку із відповідними наслідками. З цього приводу Б. Лев відмічав, що облік погано справляється з нематеріальними активами, які генеруються підприємством (торгові марки, людські ресурси тощо) та з тими ресурсами, які забезпечують його зростання [24, с. 22].

Економічна сутність НМА передбачає їх розгляд як економічних

ресурсів. Економічна література не є особливо корисною для визначення відмінностей між матеріальними та нематеріальними активами, але дає можливість проаналізувати різницю у вартості транзакцій, притаманних цим двом групам активів, наприклад таких як відшкодування зберігання або транспортування, визначення граничної вартості відтворення активу, визначення конкурентного запасу міцності, формування та оцінка запасів, поточне ціноутворення, трансформація в процесі виробництва тощо [18, с. 135]. Економічна складова НМА у порівнянні із матеріальними має такі особливості – більш низька ліквідність, наявність морального та практична відсутність матеріального зносу, зростання цінності в процесі експлуатації, відсутністю абсолютно достовірної інформації про ці активи тощо. Критерієм ідентифікації НМА в такому випадку виступає здатність контролю над ними. Таким чином, згідно економічного підходу під НМА, разом з ідеологією юридичного супроводу економічних операцій, потрібно розглядати як виключні, так і невиключні майнові права.

Потрібно відзначити, що управлінська складова базується на засадах ресурсного підходу та концепції динамічних здатностей. До ресурсної складової відносяться кадрові ресурси та організаційні компетенції в розрізі професійної, моральної й особистісної компонент. Організаційна складова формується з структури управління, регламентів, організаційної культури та комунікативних зв'язків. Тобто специфіка управлінського погляду передбачає, що НМА – це так звані динамічні здатності, які традиційно складаються з трьох елементів – когнітивних здатностей менеджерів; соціального та людського капіталу [24, с. 1013].

Потрібно також відзначити інші особливості цього погляду, які складаються у визначенні невіддільності активів – або від підприємства (репутація, клієнтська база, людський капітал тощо), або від особи (персональні якості, особиста репутація, кваліфікація тощо); неможливість продажу, або купівлі, що пов'язано з організаційною природою цих активів. Ще однією проблемою у визначенні НМА є те, що багато економічних явищ мають як

нематеріальні, так і матеріальні компоненти; можуть не мати фізичної субстанції, але бути активами матеріальними (наприклад, – кредиторська заборгованість) [27, с. 123].

Для розширення уявлення щодо сутності поняття «НМА» доцільне розглянути їх класифікацію. Найбільш відомою, є класифікація, розроблена Р. Рейлі та Р. Швайхсом, особливістю якої є «повна загальність» – критерії класифікації не визначені, тому актив можна віднести одночасно до декількох категорій (табл. А3).

Міжнародна бухгалтерська федерацією (International Federation of Accountants), в структурі нематеріальних активів виділяє три блоки: людський капітал (знання, досвід і навички працівників, трудові договори працівників, методики навчання персоналу і задокументовані ноу-хау); капітал відносин (товарні знаки, ліцензійні угоди, договори з постачальниками, франчайзингові угоди та ін.); організаційний капітал, який поділяється на дві складові: об'єкти інтелектуальної власності (патенти, торгові знаки, авторські права, найменування) та інфраструктурні активи (організаційна структура, управлінські процедури і бізнес-процеси, інформаційні системи, системи прийняття рішень тощо) [18, с. 139-140].

Поділ НМА у МСБО 38 та НП(С)БО 8 наведена в табл. А3.

Таким чином, на відміну від вітчизняної практики, де перевага у визначенні НМА віддається обліково-правовому підходу, західні фахівці оперують поняттями організаційно-управлінського підходу, який відображає потенційну здатність НМА приносити доходи, приділяючи основну увагу діяльності з використання НМА, а не тільки фактам з облікових записів.

Розгляд класифікаційних ознак НМА з позицій бухгалтерського обліку (як обліково-аналітичної категорії) дає можливість визначити перелік критеріїв, відповідно до яких можна класифікувати НМА. Багато вчених розділяють їх на дві групи – ті, які можуть, або не можуть бути ідентифікованими. Так, НМА ідентифікуються як самостійні об'єкти, здатні існувати окремо від підприємства. Неідентифіковані НМА не можуть існувати окремо і можуть

бути продані тільки як частина суб'єкта господарювання.

Виходячи з вищенаведеного, розглянемо критерії облікової ідентифікації НМА (табл. А5).

Узагальнена класифікація НМА за основними ознаками, враховуючи субрахунки до рахунку 12 «НМА», в системі облікового забезпечення прийняття управлінських рішень наведена в табл. А6-А7.

Наведені в табл. А6-А7 класифікація МНА може бути доповнена та деталізована в розрізі юридичного, управлінського, податкового та інших підходів, а також методів оцінки (табл. Б1-Б4).

Важливою умовою формування достовірної інформації у сфері обліку НМА і відображення їх у фінансовій звітності є достовірність і науково обґрунтована їх оцінка. Залежно від мети проведення вона поділяється на експертну і бухгалтерську. Регулювання експертної і бухгалтерської оцінок НМА у світі стандартизовано на відповідних рівнях. Експертна оцінка НМА стандартизована за трьома рівнями: міжнародним, європейським і національним. Бухгалтерська оцінка НМА стандартизована на міжнародному, регіональному і національному рівнях.

Для вивчення питань оцінки НМА опрацьовано основні міжнародні, європейські і національні стандарти експертної оцінки і обліку, до яких віднесено: міжнародні стандарти оцінки 2022. Міжнародний стандарт оцінки (МСО) 210 “Нематеріальні активи” [90]; європейські стандарти оцінки TEGoVA – 2003, рекомендації 8 “Оцінка нематеріальних активів” [92]; професійні стандарти оцінки RICS – 2021. VPGA 6 “Оцінка нематеріальних активів” [94]; національний стандарт № 4 “Оцінка майнових прав інтелектуальної власності” [47]; МСБО (IAS) 38 “Нематеріальні активи” [34]; НП(С)БО 8 “Нематеріальні активи” [39]. Порівнюючи міжнародні і вітчизняні нормативні документи з експертної і бухгалтерської оцінки НМА, встановлено різні підходи до виокремлення об'єктів НМА (рис. Б1-Б3).

В МСО 210 “Нематеріальні активи” і в професійних стандартах оцінки RICS (рис. Б1-Б2) використано аналогічний підхід до класифікації об'єктів

НМА з метою їх оцінки. Об'єкти НМА згруповані у відповідні групи, що пов'язані з маркетингом, клієнтами, мистецтвом, контрактами, технологіями і гудвіл.

В Standards RICS надаються додаткові коментарі до оцінки НМА та практичне застосування МСО 210. Однак між цими стандартами є низка розбіжностей в частині розкриття об'єктів оцінки НМА. Необхідно звернути увагу на те, що деякі з перелічених об'єктів належать до інтелектуального капіталу, але в даних стандартах вони зазначені як НМА [94, с. 147].

В МСО 210, Standards RICS, EVS TEGoVA і МСБО 38, на відміну від НС 4 і НП(С)БО 8, відмічено об'єкти НМА, які стосуються обслуговування клієнтів компанії, а саме: списки клієнтів, заборгованість у замовленні чи виробництві, договори з клієнтами та пов'язані з ними відносини, лояльність клієнтів, позадоговірні відносини з клієнтами. Зазначимо, що виокремлення клієнтської бази як об'єкта НМА банківських установ було розкрито в дослідженні Ю.О. Колчар у 2014 р. [20, с. 4].

Як уже зазначалося вище, питання щодо виявлення активів, які мають невідчутну природу і впливають на ринкову вартість компанії, досліджені в працях багатьох українських і закордонних економістів, але вони на сьогодні залишаються відкритими. Виникає необхідність в обліку, оцінці й управлінні об'єктами НМА, які збільшують вартість компанії, але не відображаються у фінансовому обліку і звітності.

Також необхідно враховувати, який саме об'єкт підлягає оцінці та з якою метою проводиться оцінка. Вартісна оцінка НМА не є об'єктивно існуючою величиною, вона містить елемент невизначеності, на яку впливає специфічна природа цього виду активу, повільний розвиток ринків НМА, рівень компетентності спеціалістів (досвід, кваліфікація), а також їх судження на основі застосування відповідних методів оцінки. За своєю природою НМА більшою мірою можуть бути подібними, ніж ідентичними.

1.2. Моніторинг нормативно-правової бази та огляд спеціальної літератури

Сьогодні в Україні відбувається подальша гармонізація вітчизняного бухгалтерського обліку з міжнародними стандартами, а також імплементація норм Європейського Союзу у вітчизняну обліково-звітну, аудиторську та іншу сферу економіко-правових відносин між суб'єктами господарювання та державою.

Перехід підприємств і інших компаній на МСФЗ є дуже актуальним і складним питанням, яке викликає низку труднощів. Ці труднощі, в першу чергу, пов'язані з тим, що МСБО та МСФЗ дещо відрізняються від П(С)БО, в результаті виникають деякі розбіжності і спірні питання. Отже, нормативно-правове регулювання обліку НМА підприємств під час впровадження МСБО та МСФЗ у вітчизняний облік потребує перегляду і уточнень. За своєю суттю НМА є унікальним видом активів і є низка складностей щодо їх термінології, визнання, ідентифікації, оцінки, обліку, амортизації, документування і відображення у фінансовій звітності [83, с. 77].

У вітчизняній нормативно-правовій базі визначення поняття «НМА» з'явилося більше ніж 25 років назад і зазнало значних змін (табл. А2). Дані табл. А2 показують, що на сьогодні облік НМА регулюється такими чинними нормативно-правовими документами: МСБО 38 «Нематеріальні активи»; НП(С)БО 8 «Нематеріальні активи»; Податковий кодекс України; НП(С)БОДС 122 «Нематеріальні активи»; Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку нематеріальних активів.

Крім цього, моніторинг правового поля (табл. А2) показав, що на етапі появи терміну «НМА» в законодавстві України з 1993 р. він розглядався як об'єкти права інтелектуальної, в т.ч. промислової власності, інші об'єкти права власності та користування. Із введенням НП(С)БО 8 у вітчизняне законодавство, було вперше наголошено, що нематеріальний актив – це немонетарний актив, який не має матеріальної форми та може бути ідентифікований. У 2010 р. з затвердженням ПКУ під НМА розуміли право

власності на результати інтелектуальної діяльності, у т.ч. промислової власності, а також інші аналогічні права. Отже, в період з 1999 р. по 2016 р. у вітчизняному законодавстві були різні підходи до визначення НМА в податкових і бухгалтерських нормативних документах.

З I Розділу ПКУ було виключено п. п. 14.1.120, який розкривав поняття нематеріальний актив відповідно до податкового законодавства. Це вказує на те, що на сьогоднішній день трактування поняття НМА визначається виключно у бухгалтерських стандартах і рекомендаціях, а також не суперечить міжнародним стандартам.

Методичні рекомендації з бухобліку НМА характеризуючи зміст поняття «НМА» зазначають, що строк їх корисного немає обмежень і може бути різним для окремих їх об'єктів. Як зазначає Ясинська В.В. «...такий підхід можна розуміти двояко, і він може вносити непорозуміння щодо визнання нематеріального активу. З одного боку вираз «незалежно від строку їх корисного використання (експлуатації)» означає, що строк використання може бути визначений або невизначений. А з іншої сторони, у визначенні не встановлено уточнення, яке вказує на те, що НМА повинен використовуватися протягом періоду, який більше одного року (або одного операційного циклу, якщо він перевищує один рік), що викладено в попередніх редакціях НП(С)БО 8» [84, с. 280].

Таким чином, до НМА слід включати об'єкти зі строком корисного використання до 12 місяців з дати балансу. Тобто виникає питання відображення таких об'єктів на рахунках першого класу «Необоротні активи», а отже і відображення НМА в складі непоточних активів у фінансовій звітності.

Дуже часто такі НМА не відповідають критеріям визнання, зазначених в МСБО 38 [83, с. 79].

Співставна оцінка підходів та критеріїв визнання об'єктів обліку НМА відповідно до МСБО (МСФЗ) та НП(С)БО наведена в табл. В1.

Методи амортизації нематеріальних активів, у разі якщо вони обліковуються за первісною вартістю, обираються підприємством самостійно з урахуванням очікуваного способу отримання економічних вигод від його

використання. Якщо при виборі методу амортизації нематеріального активу неможливо визначити умови отримання майбутніх економічних вигод, то амортизація нараховується із застосуванням прямолінійного методу. НМА з невизначеним строком корисного використання амортизації не підлягають. Аналогічні положення викладено в МСБО 38, але на відміну від НП(С)БО 8 в § 99 МСБО 38 зазначено, що існують припущення щодо окремих випадків, коли дозволяється включати суми амортизаційних відрахувань до балансової вартості інших активів (наприклад, амортизацію ліцензії, патенту до собівартості виробленої продукції, що безпосередньо пов'язана з її виготовленням) [34].

Також в НП(С)БО 28 зазначено, що суб'єкт господарювання повинен перевіряти зменшення корисності НМА з невизначеним строком корисної експлуатації на дату річного балансу підприємства [45], а за МСБО 38 і МСБО 36 цю процедуру необхідно проводити щорічно та кожного разу, коли є ознака можливого зменшення корисності нематеріального активу. В МСБО 38 зазначено, що оцінку нематеріальних активів після первісного визнання можна проводити за моделлю собівартості або моделлю переоцінки [34].

Аналогічний підхід викладено в НП(С)БО 8, тобто суб'єкт господарювання повинен визначитися, яку з моделей оцінки доцільно обрати для своєї облікової політики. В методичних рекомендаціях № 635 [32] і НП(С)БО 8 зазначено, що підприємство може здійснювати переоцінку за справедливою вартістю на дату балансу тих нематеріальних активів, щодо яких існує активний ринок [39].

Крім НП(С)БО та МСБО (МСФЗ) нормативне регулювання господарських відносин та стандартизацію НМА здійснює цілий ряд інших законодавчих актів, які можна поділити на: загальне законодавство, спеціальне законодавство та стандарти (рис. В1).

Окремо можна виділити рівень регулювання обліково-правових відносин щодо НМА на підприємстві: Наказ «Про облікову політику», Графік документообігу, посадові інструкції, Робочий план рахунків тощо.

Визначення, визнання, ідентифікація тощо НМА зафіксоване в зазначених вище нормативних документах не вирішує всіх теоретичних та практичних проблем віднесення цього виду активів до складу НМА. Тому вчені-економісти постійно працюють над удосконаленням теоретичних, нормативно-правових, методологічних, організаційних та практичних аспектів обліку, аналізу, аудиту та відображення у звітності інформації щодо НМА. Це стосується, насамперед, виконання та захисту дисертацій з окреслених напрямів (табл. В2).

Більш детальний аналіз нормативно-правової бази та спеціальної літератури щодо бухгалтерського обліку, аналізу, аудиту (контролю) та розкриття інформації про НМА у звітності, у т.ч. податкової та статистичної, наведено в табл. В3-В4.

Висновки до розділу 1

Результати проведених досліджень у рамках першого розділу випускної кваліфікаційної роботи дали змогу зробити наступні висновки:

1. НМА складаються з різних за своєю природою об'єктів, що, звичайно впливає на організацію та ведення бухгалтерського та податкового обліків, аналізу та аудиту. У зв'язку з тим, що на сьогоднішній день існує і створюється безліч різних НМА, а також через існування розбіжностей у економічному і бухгалтерському підходах до розуміння їх суті відбувається значний розрив між методологією бухгалтерського обліку НМА і сучасними вимогами економіки.
2. Серед важливих інструментів та методів бухгалтерського обліку НМА важливого значення набуває їх ідентифікація, класифікація та оцінка. Можна відзначити, що не існує чіткого консенсусу щодо визнання типів методів оцінки, які можуть бути застосовані до НМА. Кожен з методів має певні переваги та недоліки, які необхідно враховувати залежно від моменту або ситуації. Вибір методу оцінки повинен передбачати визначення

характеристик компанії, враховувати мету оцінки, яка допоможе отримувати достовірні результати. Оцінка НМА може давати інформацію про створення цінності, що може бути дуже корисним при прийнятті стратегічних рішень компанії.

3. Аналіз нормативно-правової бази та спеціальної літератури показав, що на сьогодні відсутній повний спектр обґрунтованого висвітлення та чіткого пояснення обліково-звітних процедур НМА.
4. Існуючі парадигми нормативно-правового забезпечення та захисту патентного, винахідницького, а авторського та суміжного з ним правами в Україні не відповідають нормам європейського та міжнародного права. Автоматично це впливає і на процедури обліку, аналізу, аудиту, контролю та оподаткування операцій щодо НМА.

РОЗДІЛ 2

СИСТЕМА БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ ПІДПРИЄМСТВА

2.1. Організація обліку нематеріальних активів підприємства

У сучасному інформаційному суспільстві успішне функціонування бізнесу не обмежується використанням предметів матеріального світу – засобів та знарядь праці. Сучасні підприємства дедалі частіше використовують у господарській діяльності, у т.ч. для отримання прибутку (доходу), об'єкти, що не мають матеріальної форми. Причому ці об'єкти можуть використовуватися одноразово під час кожного процесу виробництва, короткий (менше року) або триваліший час. В останньому випадку йдеться про НМА [22, с. 3].

Існуючий на підприємстві бухгалтерський облік повинен забезпечити контроль за наявністю і збереженням НМА і виконати такі завдання: своєчасне і правильне документальне оформлення руху нематеріальних НМА і реєстрація цих змін на рахунках бухгалтерського обліку, розрахунок і реєстрація суми амортизації НМА, отримання достовірних даних для складання звітності про НМА підприємства.

Організація бухгалтерського обліку на підприємстві – це система методів, способів та заходів, які забезпечують оптимальне функціонування такого обліку та подальший його розвиток. Така організація полягає у цілеспрямованому впорядкуванні і удосконаленні механізму, структури та процесів бухгалтерського обліку. Згідно з законодавством нашої країни, керівник підприємства зобов'язаний створити необхідні умови для правильного ведення бухгалтерського обліку, забезпечити неухильне невиконання всіма працівниками підприємства, непричетними до бухгалтерського обліку, правомірних вимог щодо дотримання порядку оформлення та подання необхідної документації [64].

Відповідно до ст. 8 п. 14 Закону України про бухоблік для забезпечення ведення бухгалтерського обліку підприємство самостійно обирає форми його

організації (рис. Г1-Г2) [64].

На ТОВ ТДВ "Чернівецький хімзавод" з вищевказаних форм (рис. Г1-Г3) організації бухгалтерського обліку обрано створення бухгалтерської служби на чолі з головним бухгалтером, який підпорядковується є заступником генерального директора з обліку, фінансів та статистики. Загальний штат бухгалтерії ТДВ "Чернівецький хімзавод" наведений на рис. Г3. При цьому облік НМА здійснює заступник головного бухгалтера.

Відповідно до ст. 8 п. 5 Закону про бухоблік, підприємство:

- визначає облікову політику підприємства;
- обирає форму бухгалтерського обліку як певну систему реєстрів обліку, порядку і способу реєстрації та узагальнення інформації в них з дотриманням єдиних засад, встановлених даним Законом, та з урахуванням особливостей своєї діяльності і технології обробки облікових даних;
- розробляє систему і форми внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, звітності і контролю господарських операцій, визначає права працівників на підписання бухгалтерських документів;
- затверджує правила документообігу і технологію обробки облікової інформації, додаткову систему рахунків і реєстрів аналітичного обліку;
- може виділяти на окремий баланс філії, представництва, відділення та інші відокремлені підрозділи, які зобов'язані вести бухгалтерський облік, з наступним включенням їх показників до фінансової звітності підприємства [64] (рис. Г2).

Процес формування облікової політики передбачає вибір конкретного способу ведення бухгалтерського обліку із декількох альтернативних, що визначені стандартами обліку. У випадку, якщо стандартами не встановлено способів ведення обліку за окремими об'єктами, то формування облікової політики полягає в розробленні підприємством індивідуальних способів, виходячи із загальних вимог законодавства. Вибрані способи та процедур ведення бухгалтерського обліку підприємства повинні бути підтверджені документально [70, с. 93].

На наш погляд необхідно виділяти наступні елементи облікової політики щодо НМА (табл. Г1).

Сукупність положень запропонованих нами щодо основних елементів концепції облікової політики НМА наведена в табл. Г2.

На ТДВ "Чернівецький хімзавод" розроблений ще у 2015 р. Наказ "Про облікову політику підприємства" від 27.10.2015 р. №35 (дод. Г1).

Крім загальних положень у згаданому Наказі виокремлено ряд положень, що стосуються обліку НМА:

1. Зарахування на баланс підприємства НМА здійснюється за первісною вартістю у розрізі груп відповідно до класифікації.
2. Одиницею обліку вважати окремий об'єкт нематеріальних активів.
3. Амортизація НМА у бухгалтерському та податковому обліку здійснюється за прямолінійним методом за кожним об'єктом, що входить до складу окремої групи з врахуванням ліквідаційної вартості.

На наш погляд, не всі аспекти, які пов'язані з організацією та обліком НМА у Наказі "Про облікову політику підприємства" (дод. Г1), висвітлені у повному обсязі або взагалі є відсутніми. Не зазначено строки проведення інвентаризації та членів інвентаризаційної комісії, віднесення нематеріальних активів до ідентифікованих та неідентифікованих об'єктів, форма обліку, посилання на форми та порядок заповнення первинної документації щодо обліку окремих груп НМА.

Крім цього, у Наказі не зазначено, що облік активів (у т.ч. НМА активів), капіталу, зобов'язань та господарських операцій здійснювати на основі Робочого плану рахунків (дод. Г2), який розроблено на основі Плану рахунків, затвердженого Наказом МФУ від 30.11.1999 р. №291 [53].

Ще одним елементом є форма бухгалтерського обліку [64]. Зазначимо, що ТДВ "Чернівецький хімзавод" автоматизовану форму обліку з використанням програмного продукту "Акцент 7.0" (рис. Г4).

Концепція бухгалтерського відображення об'єктів права інтелектуальної власності формується з позиції їх ідентифікації та виокремлення аналітичних

складників з метою оперативного первинного спостереження за їх складом та наявністю. Раціональна організація носіїв облікової інформації має вплив на прийняття управлінських рішень та проведення економічного аналізу діяльності підприємства. Обліковий процес відображення прав інтелектуальної власності передбачає насамперед вибір форм первинної документації та технологію оброблення даних по цих об'єктах [72, с. 291].

Наказом МФУ від 22.11.2004 р. № 732 було затверджено типові форм первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі НМА.

Сукупність типових форм первинного обліку НМА та порядку їх застосування наведено в табл. ГЗ.

Проведений аналіз форм первинної документації за їх сутністю та змістом показав, що вони повною мірою не відповідають обліковим завданням, зокрема виникають сумніви в доцільності складання інвентарної картки форми № НА-2, оскільки об'єкт НМА надходить в господарський обіг на основі підтверджувальних документів права власності (або користування) на об'єкт, а факт надходження цих об'єктів оформляють актом введення в господарський обіг об'єкта права інтелектуальної власності у складі НМА (форма № НА-1).

Виходячи з цього, бачимо дублювання інформації в цих документах, що не сприяє спрощенню формування облікових відомостей. На наш погляд, аналітичний облік об'єктів НМА доцільно та достатньо вести по оформлених актах, складених за окремими групами НМА стосовно субрахунків до рахунку 12 "Нематеріальні активи". Таким чином, ми пропонуємо надходження об'єктів права інтелектуальної власності оформляти не уніфікованим документом, а конкретизувати, тобто замінити одну форму № НА-1 на декілька форм, які б відображали інформацію за групами НМА. Для цілей аналітичного розкриття інформації доцільним є оформлення "Аналітичної картки обліку руху об'єкта НМА" на підставі актів про приймання/списання НМА щодо кожного об'єкта.

З метою дотримання коректності пропонуємо замінити назву форми НА-3 "Акт вибуття (ліквідації) об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів" на "Акт списання об'єкта права інтелектуальної

власності", оскільки термін "ліквідація" можна застосовувати лише до об'єктів, що мають матеріальну форму вираження.

Крім типових форм первинних документів, затверджених наказом МФУ, підприємства також використовують форми первинної облікової документації щодо обліку об'єктів права інтелектуальної власності, згідно з наказом Міністерства статистики № 469 від 10.08.2004 р. [65], заповнення яких передбачено в підрозділах з питань інтелектуальної власності для оперативного обліку таких об'єктів. Основні реквізити окремих форм по обліку об'єктів права інтелектуальної власності мають бути зазначені в бухгалтерській документації з метою повного відображення прав користування ними.

Основною ознакою НМА є відсутність матеріальної форми об'єкта, проте, повинні бути документи, які підтверджують існування цього об'єкту та права підприємства на його використання (табл. Г4).

Зазначимо, що на ТДВ "Чернівецький хімзавод" для обліку НМА використовуються типові форми первинних документів та організований графік документообороту щодо даного виду активів.

2.3. Фінансовий облік нематеріальних активів підприємства

Основні засади бухгалтерського обліку НМА регулюються НП(С)БО 8 "Нематеріальні активи" [39]. Цей стандарт визначає НМА як "...немонетарний актив, який не має матеріальної форми та може бути ідентифікований".

Чимало корисної інформації про НМА дають Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку нематеріальних активів, затверджені Наказом МФУ від 16.11.2009 р. № 1327 [29].

На відміну від об'єктів основних засобів, термін корисного використання НМА та метод його амортизації, згідно з п. 31 НП(С)БО 8 "Нематеріальні активи" [39], мають переглядатися наприкінці звітної року, якщо в

наступному періоді очікуються зміни строку корисного використання активу або зміни умов отримання майбутніх економічних вигід.

Строк корисного використання виходячи з визначення, наведеного у п. 4 НП(С)БО 7 “Основні засоби”, є очікуваним, тож може не збігатися з фактичним строком їх використання [38].

Оскільки НМА не мають безпосереднього матеріального втілення і не підвладні фізичному зносу, для певних НМА, згідно з НП(С)БО 8 “Нематеріальні активи”, строк корисного використання може бути невизначеним [37]. До НМА з невизначеним строком корисного використання належать ті, щодо яких підприємством не визначено обмеження строку, протягом якого очікується збільшення коштів (або їх еквівалентів) від використання таких НМА. Проте наприкінці кожного року вони оцінюються на наявність ознак невизначеності обмеження строку їх корисного використання. І якщо їх немає, підприємство установлює строк корисного використання таких НМА [33, с. 7].

Амортизації підлягають лише ті об'єкти НМА, щодо яких підприємством установлені строки корисного використання. Згідно з п. 27 НП(С)БО 8 “Нематеріальні активи” [39], метод амортизації НМА підприємство обирає самостійно виходячи з умов отримання майбутніх економічних вигід, а розрахунок амортизації при застосуванні відповідних методів нарахування здійснює згідно з НП(С)БО 7 “Основні засоби” [38].

Методи амортизації НМА:

- прямолінійний;
- зменшення залишкової вартості;
- прискореного зменшення залишкової вартості; і
- кумулятивний;
- виробничий.

Характеристика методів амортизації НМА наведена в табл. Г5.

Принципи амортизації НМА загалом відповідають принципам, передбаченим для основних засобів. Відмінним є те, що ліквідаційна вартість за

загальним правилом прирівнюється до нуля. Втім, із цього правила є два винятки. Ліквідаційна вартість об'єкта може бути визначена у певному розмірі у випадках, коли:

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

У разі зміни строку корисного використання чи умов використання об'єкта НМА може бути змінено і метод нарахування амортизації. При цьому з абзацу 2 п. 31 НП(С)БО 8 “Нематеріальні активи” випливає, що зміни зазначених методу і строку можливі і протягом фінансового року [39].

Нарахування амортизації починається з місяця, наступного за місяцем, в якому НМА введено в господарський оборот (при застосуванні виробничого методу – з дати, наступної за датою введення об'єкта НМА у господарський оборот), і припиняється починаючи з місяця, наступного за місяцем вибуття такого активу.

Групування НМА у податковому законодавстві для нарахування амортизації (ст. 145 п. 145.1 пп. 145.1.1 ПКУ) наведено в табл. Г [55].

Зазначимо, що нарахування амортизації НМА на ТДВ "Чернівецький хімзавод" здійснюється за прямолінійним методом у первинному документів “Розрахунок амортизації об'єктів нематеріальних активів”.

Підприємства повинні відображати втрати від зменшення корисності НМА. Такі втрати відображаються збільшенням суми амортизації у складі витрат звітного періоду. Якщо об'єкти НМА є дооціненими, то при визнанні втрат від зменшення корисності спочатку зменшується вартість об'єкта у межах суми попередніх дооцінок зі зменшенням іншого додаткового капіталу. Відновлення корисності таких об'єктів відображається в обліку визнанням доходу з одночасним зменшенням суми накопиченої амортизації [22, с. 8].

Порядок проведення переоцінки НМА визначено у пп. 19-24 НП(С)БО 8

“Нематеріальні активи”. Зокрема, п. 19 цього стандарту встановлено права підприємства на проведення переоцінки за справедливою вартістю на дату балансу лише тих НМА, щодо яких є активний ринок [39].

Отже, незважаючи на те, що Закон України “Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні” не висуває вимог про обов'язкову оцінку НМА за встановленими ним процедурами під час проведення їх переоцінки з метою бухгалтерського обліку (на відміну від основних засобів), переоцінка НМА має бути радше винятком, аніж правилом, адже об'єкти НМА здебільшого є унікальними. А за потреби, згідно з п. 3.1 Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку НМА № 1327, “за відсутності активного ринку переоцінка може здійснюватися за експертною оцінкою суб'єкта оціночної діяльності” [29].

При цьому, як і під час переоцінки основних засобів, у разі переоцінки окремого об'єкта НМА слід переоцінювати всі інші активи групи, до якої належить цей НМА (крім тих, щодо яких не існує активного ринку).

Відповідно до п. 34 НП(С)БО 8 “Нематеріальні активи” [39], нематеріальний об'єкт списується з балансу в разі його вибуття внаслідок безоплатної передачі або неможливості отримання підприємством надалі економічних вигід від його використання. Якщо йтиметься про продаж об'єкта НМА, то порядок їх обліку визначатиметься на підставі НП(С)БО 27 “Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність” [44].

П. 35 НП(С)БО 8 “Нематеріальні активи” установлює, що фінансовий результат від вибуття об'єктів НМА визначається як різниця між доходом від вибуття (за мінусом непрямих податків і витрат, пов'язаних з вибуттям) та їх залишковою вартістю [39].

Таким чином, в процесі надходження, використання (нарахування амортизації), уцінки та переоцінки НМА тощо формуються різні види вартостей даного об'єкту необоротних активів (табл. Г6).

Для обліку НМА, відповідно до Інструкції №291 [14], призначено

рахунок синтетичного обліку 12 “Нематеріальні активи”, який на сьогодні має шість субрахунків, призначених для організації обліку НА за відповідними групами, передбаченими п. 5 НП(С)БО 8 “Нематеріальні активи” [39]. Характеристика даного рахунку й субрахунків наведена в табл. Г7-Г8.

На ТДВ “Чернівецький хімзавод” у Робочому плані рахунків для обліку НМА передбачені субрахунки до рахунку 12 “Нематеріальні активи” 123 “Права на знаки товарів і послуг”, 124 “Права на об’єкти промислової власності” та 125 “Авторські та суміжні з ними права”. При цьому назва субрахунку 123 у Робочому плані рахунків не відповідає Плану рахунків [14, 53] в якому його він називаються “Права на комерційні позначення”.

Облік амортизації НМА ведеться на субрахунку 133 “Накопичена амортизація нематеріальних активів”, характеристика якого наведена в дод. Е7.

Витрати на придбання або створення НМА до їх введення в експлуатацію збираються на балансовому рахунку 15 “Капітальні інвестиції”, субрахунку 154 “Придбання (створення) нематеріальних активів” (табл. Г7).

У табл. Г8 наведено типову кореспонденцію рахунків, пов’язаних з обліком НМА в цілому та на ТДВ “Чернівецький хімзавод” зокрема.

На ТДВ “Чернівецький хімзавод” для обліку наявності, руху та нарахування амортизації НМА застосовується типова кореспонденція рахунків.

У облікових регістрах інформація щодо надходження та вибуття об’єктів НМА при журнальній формі обліку наводиться у графі 5 розділу 1 Журналу 4. Оскільки на ТДВ “Чернівецький хімзавод” використовуються програмне забезпечення облікових робіт “Акцент”, то дані щодо руху НМА, а також нарахування їх амортизації здійснюється у Журналі-ордері 4 (рис. Г3).

Взаємозв’язок залишків на рахунках бухгалтерського обліку та статей Балансу (звіту про фінансовий стан), за якими відображаються НМА, наведений у табл. Г10.

До підсумку балансу включається різниця між первісною (або переоціненою) вартістю НМА та сумою його накопиченої амортизації – залишкова вартість.

Інформація про первісну (переоцінену) вартість та суму накопиченої амортизації НМА наводиться у статті “Нематеріальні активи” Балансу (звіту про фінансовий стан) (форма № 1, рядки 1000-1001). Ця інформація в розрізі груп обліку з розкриттям інформації щодо руху НМА, інших змін їх вартості протягом року та деяких інших показників показує також у Примітках до річної фінансової звітності (форма № 5):

1. Розділ 1 “Нематеріальні активи” – розкривається інформація щодо первісної (переоціненої) вартості, накопиченої амортизації, рух НМА (вибуло та надійшло), переоцінка (дооцінка або уцінка), нарахована амортизації, втрати від зменшення корисності НМА в цілому та в розрізі складових груп.
2. Розділ III “Капітальні інвестиції” – розкривається інформація щодо здійснених капітальних інвестицій та залишки незавершених капітальних інвестицій у придбання (створення) нематеріальних активів.
3. Розділ XIII “Використання амортизаційних відрахувань” – розкривається інформація щодо використання амортизаційних відрахувань, як джерела фінансування на придбання (створення) НМА.

У Додатку 3 до НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», як перелік додатковий статей, що відображають НМА, наводяться дані лише про гудвіл (ряд. 1050) [37].

- У статистичній звітності інформація щодо НМА наводиться у формах №:
- 2-ОЗ ІНВ «Звіт про наявність та рух необоротних активів, амортизацію та капітальні інвестиції»;
 - 1-інновація «Обстеження інноваційної діяльності промислового підприємства» тощо.

Сьогодні на зразок вітчизняному бухгалтерському обліку та фінансової звітності на підприємствах та суб'єктах державного сектору тощо відбувається гармонізація та імплементація законодавства ЄС в системі державної статистики в цілому та в розрізі НМА зокрема.

2.3. Управлінський облік нематеріальних активів підприємства

Однією з невирішених завдань, яка стримує підвищення комерційної стійкості сучасних підприємницьких структур в умовах інтенсивного росту НТП вітчизняної економіки, є недостатньо повне використання ними всього різноманіття наявних на підприємствах НМА та їх відображення в інформаційних облікових системах. На сьогодні існує недооцінка НМА як перспективних виробничих ресурсів, що відображається на недостатності розробленості проблем ідентифікації, використання, обліку та ефективного управління ними. Практика роботи підприємства підтверджує наявність прямої залежності ефективності їх діяльності від якості, рівня та наукової обґрунтованості управління НМА. У свою чергу ефективна робота підприємства неможлива без добре налагодженої системи управлінського обліку та звітності на всіх рівнях управління. У зв'язку з інноваційністю розвитку вітчизняних підприємств стає актуальним впровадження управлінського обліку НМА як ефективного інструменту системи менеджменту НМА у загальну систему управління підприємства.

Окремі аспекти організації та удосконалення управлінського обліку на промислових підприємствах досліджені вітчизняними та зарубіжними економістами: А.Р. Валіулової, С.Ф. Головим, Т.П. Карпової, В.Е. Керімовим, М.Х. Корецьким, Г.А. Краюхеним, А.В. Молвінським, В. Палієм, А.В. Фірсовим, Р. Ентоні, Дж. Рісом та ін. Питання щодо впровадження у практику господарювання промислового підприємства управлінського обліку НМА практично не досліджені.

Окремою літературою, присвяченої особливостями організації та ведення управлінського обліку НМА на промислових підприємствах немає. На практиці однією з головних проблем залишається відсутність типової первинної документації щодо обліку НМА підприємства, що знижує ефективність управління даними активами.

Інформацію для прийняття відповідних управлінських рішень на

підприємстві може надавати фінансовий, управлінський, податковий, статистичний облік, але сучасна практика фінансово-господарської діяльності підприємств в Україні показує, що для прийняття ефективних управлінських рішень, аналізу та прогнозування результатів бізнесу все частіше використовуються елементи управлінського обліку.

Зокрема, роль управлінського обліку в системі управління НМА, насамперед, визначається наданням оперативної, достовірної, релевантної інформації, яка систематизує господарську діяльність підприємства відносно наявності, руху, джерел надходження та ефективного використання об'єктів НМА.

Саме організація управлінського обліку НМА на підприємстві поєднує процес управління з обліковим процесом .

Організація управлінського обліку НМА – достатньо нове та недосліджене явище господарської діяльності підприємства.

Необхідність організації управлінського обліку НМА як об'єкта управління полягає у своєчасності та оперативності використання даних щодо фінансової та не фінансової інформації про НМА з метою прийняття управлінських рішень на різних рівнях менеджменту.

Як показав аналіз діяльності вітчизняних промислових підприємства, управлінський облік НМА практично не налагоджений, а у окремих випадках взагалі не використовується в системі управління суб'єктами господарювання.

Велика чисельність фінансистів та менеджерів не мають чіткого уявлення про те, за якими стандартами вести управлінський облік НМА.

Однак, спеціалісти дотримуються думки, що краще всього у даному випадку застосовувати МСФЗ. В основному це пов'язане з тим, що у рамках міжнародних стандартів накопичений достатній матеріал, який дозволяє компаніям реально оцінювати вартість їх активів та приймати управлінські рішення щодо їх використання.

На сьогодні в Україні ще не накопичена достатня практична база, орієнтуючись на яку можна було створити рамочні правила обліку НМА. Це не

лише проблема вітчизняної економіки. Наприклад, Європейська комісія лише у 2003 році випустила вказівки щодо управлінського обліку НМА. При цьому у самому дослідженні зазначено, що у подальшому практика обліку НМА повинна розвиватися. У зв'язку з цим цікаві розробки Intellectual Capital Service. Але вони знаходяться у почасовій стадії та не пройшли достатньої практики у західних компанія. Тому в Україні їх широко застосовувати не слід [71].

Пріоритетними напрямками удосконалення управлінського обліку НМА на підприємстві може бути наступне:

- удосконалення структури, ієрархії, змісту та форми надання управлінських звітів про наявність, рух НМА, які відображені та не відображені у валюті балансу підприємства;
- розвиток системи фінансового планування та бюджетування;
- розробка стратегії розвитку компанії з наступним поєднанням коротко-, середньо- та довгострокового горизонту планування;
- удосконалення системи обліку витрат при розробці власними силами підприємства об'єктів інтелектуальної власності з наступним вибором варіанту комерціалізації;
- удосконалення методології аналізу, контролю та моніторингу НМА [71, с. 10].

Рух НМА з моменту ідентифікації, тобто від реєстрації та до ліквідації, повинно відображатися у спеціально розроблених документах з врахуванням специфіки діяльності конкретного підприємства.

З метою упорядкування та забезпечення повноти інформації про всі НМА підприємства рекомендується спеціальної бази у розрізі об'єктів НМА, що відображаються або не відображаються у балансі підприємства, які приносять або можуть приносити у майбутньому дохід суб'єктам господарювання, підлягають ідентифікації та характеризуються попитом на активному ринку.

Ми розділяємо рекомендації З. Задорожного [13], який пропонує проводити класифікацію внутрішнього управлінського обліку НМА у спеціальній базі даних за наступними рубриками:

1. Виключні права за патентами на винаходи, промислові зразки, корисні моделі.
2. Обмежені права щодо патентних ліцензій на винаходи, промислові зразки, корисні моделі.
3. Виключні та ліцензовані права на товарні знаки, знаки обслуговування, найменування місця створення товару, фірмове найменування.
4. Права, що охороняються на конфіденційну виробничу та комерційну інформацію (ноу-хау), а також на безпатентні ліцензії.
5. Виключні та ліцензійні права на селекційні досягнення.
6. Виключні права, що виникають з авторських та інших договорів на витвори науки, мистецтва та об'єкти суміжних прав, на використання програм для ЕОМ, спеціальних баз даних і топології інтегральних мікросхем.
7. Права на використання земельними ділянками та природними ресурсами.
8. Інші НМА.

Перелік рубрик наводиться як всеохоплюючий, тому для конкретних підприємства, якась з них частина не буде потрібною.

У складі рубрик щодо кожної облікової одиниці крім ідентифікаційної назви та числового коду необхідно мати як мінімум наступні дані:

- правовий статус (патент, заявку на патент, конфіденційну інформацію, ліцензію тощо);
- балансову вартість;
- економічну ефективність при використанні в умовах підприємства-власника у розрахунку на певний період (рік, квартал) або на обсяг виробництва (одиницю, партію);
- строк дії (щодо охоронного документу, за періодом можливого використання);
- провідні підрозділи (відділ, група, окремий спеціаліст).

Успішність організації управлінського обліку на підприємствах визначається, насамперед, існуючою внутрішньою нормативною базою, що встановлює порядок обліку. До основних документів, що регламентують

систему управлінського обліку на практиці, можна віднести:

- корпоративний стандарт управлінського обліку;
- положення щодо управлінського обліку;
- інструкції щодо ведення управлінського обліку, план рахунків управлінського обліку;
- систему кодів, що використовуються для кодування статей бюджету, статей затрат, центрів відповідальності, напрямків діяльності тощо;
- порядок документообороту при веденні управлінського обліку [16, с. 63].

Державні закріплення управлінського обліку у законодавстві України відсутні. Ведення управлінського обліку здійснюється за рішенням менеджменту підприємства та регулюється корпоративними нормативними актами. Тому розробка внутрішніх правил обліку на підприємствах є досить актуальним [71].

З метою удосконалення управлінського обліку НМА та підвищення ефективності функціонування системи управління НМА нами розроблена та рекомендується до впровадження Положення щодо управлінського обліку нематеріальних активів підприємства, що регламентує функціонування управлінського обліку НМА промислових підприємств.

Положення щодо управлінського обліку НМА підприємства розміщується на формовому бланку підприємства з вказівками обов'язкових реквізитів підприємства та підписується генеральним директором.

Структура, запропонованого до використання Положення складається з наступних обов'язкових розділів:

1. Галузь застосування – Положення встановлює основний порядок щодо забезпечення керівників підприємства на будь-якому рівні управління релевантною інформацією відносно використання НМА у господарському обороті підприємства. У якості користувачів управлінського обліку на підприємстві виступають: вище керівництво; керівництво структурних підрозділів всіх рівнів; спеціалісти. У Положенні враховані вимоги міжнародних стандартів “ISO 9001:2015. Системи управління якістю. Вимоги”,

“ISO 9000:2015. Системи управління якістю. Основні положення та словник термінів”, які застосовуються при організації системи управління якістю на підприємстві.

2. Нормативні посилання.

2.1. Загальне законодавство.

2.2. Спеціальне законодавство.

2.3. Стандарти (див. рис. В1).

3. Терміни та визначення – “Об’єкт управління”; “Управління нематеріальними активами”; “Механізм управління нематеріальними активами”; “Система управління нематеріальними активами”; “Комерціалізація інтелектуальної власності”; “Управлінське рішення”.

4. Загальні положення – Положення призначено для формування комплексної системи управління НМА на промисловому підприємстві.

5. Змістовна частина – визначає порядок і принципи побудови системи управління НМА промислових підприємства.

Дане Положення закріплює розробку та впровадження типової форми управлінського обліку “Реєстраційна картка обліку нематеріальних активів” для підвищення оперативності та інформативності управлінських рішень, скорочення часу пошуку та обробки запитування, систематизації та упорядкування даних щодо об’єкту управління при веденні управлінського обліку НМА на промислових підприємствах.

Реєстраційні картки виписує бухгалтерія на основі актів прийомки НМА та інших документів (свідоцтв, ліцензій).

Кожна реєстраційна картка повинна мати індивідуальний номер, який присвоюється бухгалтерією. Краще всього нумерацію реєстраційних карток здійснювати за порядковою системою з врахуванням дати надходження НМА (місяця та року). Наприклад підприємство вводить на баланс програмне забезпечення у травні 2022 р. порядковий номер реєстраційної карти у цьому випадку прийме вигляд: Реєстраційна картка № 0003/05-22. Значення 05.22 означає місяць та рік надходження НМА (травень 2022), а 3-порядковий номер

об'єкту обліку. Для забезпечення однозначності присвоєння карткам реєстраційних номерів необхідно завести спеціальний журнал (табл. Г11).

Вся сукупність реєстраційних карток повинна зберігатися у бухгалтерії у відповідності до класифікації НМА, по окремих групах та підгрупах (класах), у відповідності до підрозділів та особами, відповідними за їх використання.

Номера підгруп (класів) НМА:

1. Об'єкти інтелектуальної власності:
 - об'єкти промислової власності;
 - авторські та суміжні з ними права;
2. Права на використання природними ресурсами:
 - права на використання надр;
 - права на використання лісових ресурсів;
 - права на використання водних ресурсів;
 - права на використання земельних ресурсів, права оренди земельної ділянки;
 - права на використання біологічних ресурсів;
3. Права на використання майна.
4. Гудвіл.
5. Відстрочені витрати підприємства.
6. Інші НМА, які не відображаються на балансі підприємства:
 - людський капітал;
 - ринковий капітал;
 - структурний капітал.

Оптимальною величиною реєстраційного номера об'єкта НМА може бути десять знаків (розрядів), кожен з яких містить певну інформацію:

- перших два розряди – номер рахунку бухгалтерського обліку НМА (облікова група активів підприємства);
- третій розряд – номер субрахунку бухгалтерського обліку НМА (облікова група НМА);
- четвертий та п'ятий розряд – номер підгрупи (класу) НМА;
- шостий-десятий розряди – порядковий номер об'єкта НМА відповідного

класу.

З врахуванням такого підходу в табл. Г12 наведені приклади присвоєння реєстраційних номерів НМА різних груп та класів.

Фінансовий облік НМА здійснюється на рахунку 12 “Нематеріальні активи”, який має шість субрахунків (див. п. 2.2 випускної кваліфікаційної роботи).

Реєстраційний номер об’єктів НМА, які не відображаються на Балансі (звіті про фінансовий стан) підприємства, мають наступний вигляд: з першого по третій розряд замість номера рахунку та субрахунку бухгалтерського обліку записують ХХХ, що вказує на приналежність об’єкта НМА до групи, яка не враховується у валюті балансу.

Для забезпечення однозначності присвоєння об’єктам НМА реєстраційних номерів необхідно по кожній класифікаційній групі (класу) завести спеціальні книги. Зразок заповнення такої книги для класу НМА “Авторські та суміжні з ним права” наведено в табл. Г12

Таким чином, управлінський облік НМА – важлива частина інформаційної системи підприємства, яка забезпечує менеджера релевантною, достовірною та повною інформацією про всі об’єкти НМА, які йому належать, що відображаються та не відображаються у валюті Балансу (звіту про фінансовий стан) суб’єкта господарювання.

Висновки до розділу 2

В результаті дослідження організаційно-методологічних аспектів обліку та розкриття інформації у звітності щодо об’єктів НМА на промислових підприємствах в цілому та на ТДВ "Чернівецький хімзавод" зокрема можна зробити наступні висновки:

1. Формування облікової політики НМА має важливе значення в організації ефективної системи управління підприємством. Правильно сформована

облікова політика дає змогу здійснювати порівняльний аналіз показників діяльності підприємства за різні звітні періоди, а також порівняльний аналіз діяльності різних підприємств, а отже, на основі проведеного аналізу приймати рішення щодо удосконалення порядку обліку НМА на підприємстві.

2. На ТДВ "Чернівецький хімзавод" розроблений Наказ "Про облікову політику підприємства" та Робочий план рахунків, а облік, у т.ч. НМА ведеться за автоматизованою формою з використанням програмного продукту «Акцент» версії 7.0. Нарахування амортизації НМА на підприємстві здійснюється за прямолінійним методом.
3. Проведений аналіз форм первинної документації за їх сутністю та змістом показав, що вони повною мірою не відповідають обліковим завданням. Даний факт актуалізує питання щодо удосконалення та затвердження форм первинних документів щодо наявності, руху, амортизації та використання об'єктів НМА як на рівні відповідних органів центральної виконавчої влади (з врахуванням специфіки об'єктів НМА), так і на рівні окремих суб'єктів господарювання (в рамках організації та ведення оперативного та управлінського обліку).
4. Важливою складовою інформаційної бази менеджменту виступає управлінський облік НМА, який покликаний забезпечувати керівників відповідного рівня релевантною, достовірною та повною інформацією про наявність, рух, амортизацію об'єктів НМА підприємства.

РОЗДІЛ 3

ПРОЕКТУВАННЯ СИСТЕМИ ФІНАНСОВО-ЕКОНОМІЧНОГО АНАЛІЗУ ТА АУДИТУ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ ПІДПРИЄМСТВА

3.1. Аналіз формування та використання нематеріальних активів підприємства

Аналітичне забезпечення управління НМА як одна з основних інформаційних підсистем підприємства, що супроводжує прийняття управлінських рішень, потребує відповідного методологічного інструментарію для здійснення аналізу НМА з метою пошуку нових шляхів інноваційного розвитку. Більшість труднощів з приводу застосування інструментарію економічного аналізу НМА господарюючими суб'єктами пов'язано з недостатнім його вивченням. Проведене дослідження фахової літератури показало, що на даний час питанням економічного аналізу нематеріальних ресурсів приділяється недостатньо уваги (табл. Д1).

Оскільки чітка організація проведення економічного аналізу нематеріальних активів допоможе отримати очікувані позитивні показники їх використання та оптимізувати витрати для розширення обсягу виробництва продукції, дана сфера потребує всебічних подальших досліджень.

При побудові та висвітленні методики аналізу наявності, руху, амортизації та використання НМА, з врахуванням принципів комплексності та системності, необхідно враховувати облікові, аналітичні та контрольні аспекти інформаційних джерел НМА (рис. Д1).

Від вибору і підготовки інформаційної бази залежить якість проведеного аналізу. Інформаційну базу для аналізу використання НМА інноваційно-орієнтованого підприємства важливо розширити через аналіз інформації управлінського обліку та інформації експертного характеру. Важливо також використовувати статистичну, юридичну, маркетингову інформацію. Основні

джерела інформації за напрямками аналізу використання НМА інноваційно-орієнтованого підприємства узагальнені в табл. Д2.

Інформаційне забезпечення знаходиться у взаємозв'язках і взаємозалежностях із метою та завданнями аналізу НМА суб'єктів господарювання.

Стратегічною метою комплексного економічного аналізу забезпеченості та ефективності використання НМА (рис. Д2) є пошук шляхів зниження витрат виробництва, підвищення продуктивності праці та рівня результативності [76, с. 468].

Методика цього аналізу дозволяє всебічно оцінити та дослідити роль залучення НМА у виробництво (фінансово-господарську діяльність), тому доцільно проводити його за трьома напрямками: аналіз забезпеченості, аналіз наявності і руху та аналіз ефективності використання НМА підприємства.

Для того, щоб встановити основні завдання аналізу нематеріальних активів, потрібно насамперед визначити перелік завдань системи управління щодо них (табл. Д3).

Критичний аналіз праць провідних вчених показав, що системно, із урахуванням стратегії інноваційного розвитку України в умовах глобалізаційних викликів, впливу НМА на отримання надприбутків та підтримання високого рівня конкурентоздатності підприємств, проблеми організаційно-методичних підходів до аналізу використання НМА на достатньому рівні не висвітлені. Водночас, суттєвий вплив обсягів використання НМА підприємства на рівень та якість прийнятих інноваційних та стратегічних рішень щодо випередження можливих конкурентів зумовлює необхідність подальшого вивчення та вдосконалення всіх можливих напрямків аналізу використання НМА.

Важливою складовою методики аналізу є сукупність способів обробки економічної інформації. НМА є об'єктом як економічного, так і фінансового аналізів (табл. Д4-Д5).

Враховуючи інформаційне забезпечення та його аналітичні можливості

(табл. Д2), завдання (табл. Д3), а також що інноваційні та інтелектуальні активи є складовою необоротних активів, аналогічно основним засобам, у табл. Д6 наведено систему аналітичних показників та алгоритми їх розрахунку, які використовують при проведенні аналізу наявності, руху, амортизації та ефективності використання об'єктів НМА.

Послідовна реалізація кожного розглянутого складового елементу організаційно-інформаційної моделі аналізу НМА забезпечить досягнення поставленої мети, вирішення завдань та підвищить рівень якості й аналітичності забезпечення прийняття обґрунтованих управлінських рішень щодо формування та використання кожного об'єкту НМА в системі інноваційно-орієнтованого розвитку підприємства.

Враховуючи той факт, що НМА є складовою частиною економічного потенціалу підприємства, то першим етапом аналізу виступає структурна оцінка активу балансу ТДВ "Чернівецький хімзавод" за 2020-2022 рр. (табл. Д7).

Структурний аналіз (табл. Д7) показав, що питома вага НМА (їх залишкової вартості) у вартості майна та необоротних активів ТДВ «Чернівецький хімзавод» становила 0.11, 0.06, 0.06, 0.04 % та 0.52, 0.33, 0.32, 0.21 % відповідно по групам активів та залишків на кінець 2019-2022 рр.

Таким чином, на відміну від практики економічно розвинених країн, у одного з провідних промислових підприємств Буковини та Західної України – ТДВ "Чернівецький хімзавод", питома вага НМА як у вартості майна, так і у непоточних активів не перевищує й 1 %.

НМА у Балансі (звіті про фінансовий стан) відображаються в розрізі первісної, залишкової вартості та накопиченої амортизації, що обумовив наступний етап аналізу (горизонтальний аналіз) (табл. Д8).

Результати горизонтального аналізу (табл. Д8) показують, що по підприємству протягом 2022 р. відбулося:

1. Зменшення залишкової вартості НМА, а саме авторських та суміжних з ними правами, на 9 тис. грн. або на 25 %.

2. Збільшення первісної вартості авторських та суміжних з ним правами на 2 тис. грн. або на 1.4 %.
3. Зростання обсягів накопиченої амортизації НМА на 11 тис. грн. або на 9.2 %, а саме авторських та суміжних з ними правами на 9.9 %

У 2021 р. по ТДВ "Чернівецький хімзавод" відбулося збільшення залишкової вартості НМА на 5 тис. грн. або на 16.1 % внаслідок нарахування амортизації, обсяг накопичення якої збільшився на 3 тис. грн. або на 2.6 %, а саме за рахунок зростання по групі «Права на об'єкти промислової власності» на 2.8 %. Це підтверджує той факт, що протягом 2021 р. по підприємству був присутній рух НМА.

В продовження оцінки динаміки проведемо аналіз структури НМА по ТДВ "Чернівецький хімзавод" за 2020-2022 рр. (табл. Д8). При цьому, оскільки залишкова вартість всіх НМА представлена лише авторськими та суміжними правами (становлять 100 % від загальної вартості всіх об'єктів НМА), то вертикальна оцінка буде проведена лише по первісній вартості та накопиченій амортизації.

Проведені розрахунки (табл. Д8) показали, що питома вага накопиченої амортизації прав на об'єкти промислової вартості становить 8.91, 7.69, 7.5, 6.87 %, а авторських й суміжних з ними правами – 91.09, 92.31, 92.5, 93.13 % відповідно на кінець 2019-2022 рр. Таким чином, по підприємству спостерігається зменшення частки накопиченої амортизації по правам на об'єкти промислової власності та, відповідно, збільшення питомої ваги амортизації авторських прав, у загальному обсязі амортизаційних відрахувань НМА.

Структура первісної вартості НМА протягом 2021 р. не зазнала суттєвих змін. Частка прав на об'єкти промислової власності становила 7.69 та 7.5 %, а авторських прав 93.92 та 94.23 % відповідно на початок, так і на кінець зазначеного періоду. У 2022 р. частка авторських прав зросла, а питома вага об'єктів промислової власності, відповідно зменшилася на 0.07 %.

В доповнення вертикального аналізу проведемо оцінку складу та

структуру первісної вартості НМА у пооб'єктному розрізі на 01.10.2022 р. (табл. Д9) використавши при цьому аналітику по рахунку 12 «Нематеріальні активи» сформовану у системі програмного продукту «Акцент 7.0».

Дані табл. Д9 показують, що найбільшу питому вагу у первісній вартості НМА ТДВ "Чернівецький хімзавод" займає «Програмно-технічний комплекс Веб-сайт», «Програмне забезпечення для АСКОЕ» (автоматизована система комерційного обліку електроенергії, яка являє собою комплекс технічних і програмних засобів для обліку спожитої електроенергії – це система передачі даних з лічильників комерційного обліку підприємства (споживача електроенергії) на власний сервер та сервер енергопостачаючої компанії. дозволяє правильно організувати електроспоживання підприємства та збільшити точність облікових даних, що значно впливає на раціональне та економічне споживання енергоресурсів) та програмний продукт «Акцент» - 27.99, 15.22 та 11.68 % відповідно на 01.10.2022 р.

Зміна у складі та структурі НМА, особливо в розрізі первісної вартості підприємства, пов'язані із їх рухом.

У вересні 2022 р. (табл. Д9) підприємство за 22 тис. грн. придбало програмне забезпечення для АСКОЕ.

Аналіз руху об'єктів НМА доповнюється оцінкою їх стану. При цьому використовують як абсолютні показники (первісна та залишкова вартість, накопичена амортизація), так і відносні (коефіцієнти накопичення амортизації та придатності), алгоритми розрахунку яких наведено в табл. Дб. (рис. 3.1 та табл. Д10).

Аналіз даних рис. 3.1 та табл. Д10 показав, рівень замортизованості прав на об'єкти промислової власності становить 100 % на кінець всіх досліджуваних періодів. Що стосується рівня накопичення амортизації авторських прав та НМА в цілому, то він становив 68.1, 77.7, 75.5, 81.9 % та 70.1, 79.1, 76.9, 82.9 % відповідно на кінець 2019-2022 рр. Тобто рівень накопичення амортизації по ТДВ "Чернівецький хімзавод" впродовж досліджуваних періодів постійно зростав, що обумовлено мінімальними

обсягами надходження об'єктів НМА.

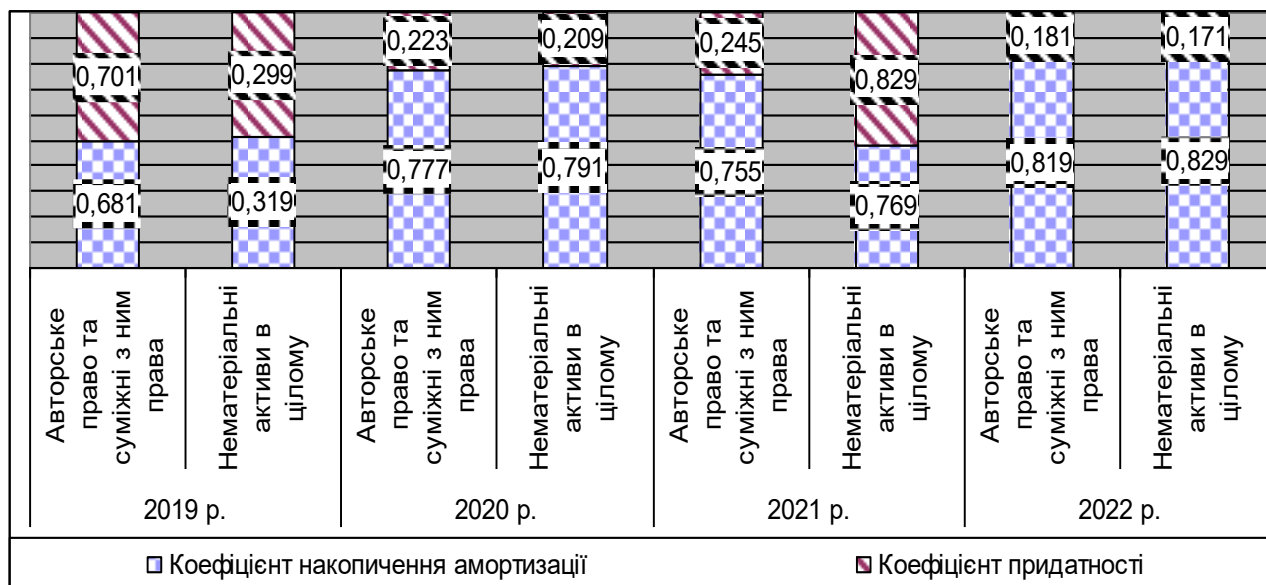


Рис. 3.1. Коефіцієнтний аналіз рівня амортизованості НМА ТДВ "Чернівецький хімзавод" за 2020-2022 рр.

Аналогічно пооб'єктному аналізу первісної вартості НМА (рис. 3.1 та табл. Д10) проведемо оцінку їх стану (рис. 3.2 та табл. Д11).

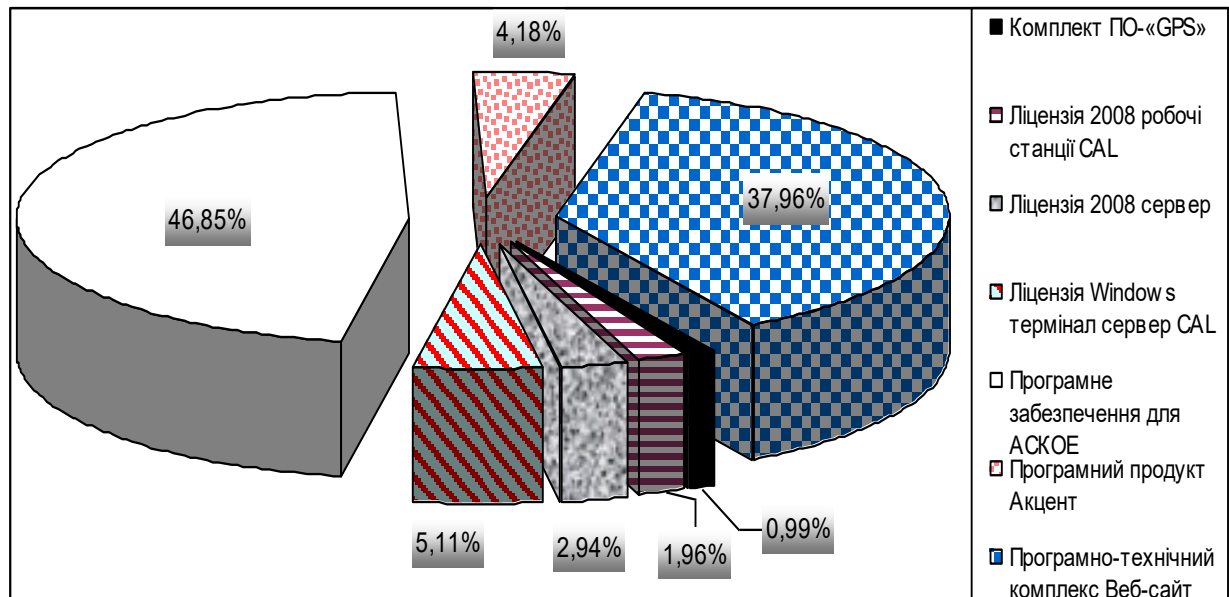


Рис. 3.2. Структура залишкової вартості НМА у пооб'єктному розрізі на 01.10.2022 р.

Дані табл. 3.2 та табл. Д11 показують, що переважна частина об'єктів НМА ТДВ "Чернівецький хімзавод" на 01.10.2022 р. повністю амортизовані. Найбільший рівень накопичення амортизації спостерігається по комплекту ПО-

«GPS» та програмному продукту «Акцент» - відповідно 81.7 та 88.6 %, а найменший по програмному продукту для АСКОЕ та програмно-технічному комплексу Веб-сайт – 1.7 та 56.7 % відповідно.

Зменшення залишкової вартості НМА в цілому та по ТДВ "Чернівецький хімзавод" зокрема, відбувається під впливом нарахування амортизації (на підприємства з використанням прямолінійного методу). Оскільки амортизація виступає складовою елементів операційних витрат, то надалі проведемо горизонтально-вертикальний аналіз операційних витрат ТДВ "Чернівецький хімзавод" у по елементному розрізі (дод. Д12-Д13).

Оцінка динаміки операційних витрат по ТДВ "Чернівецький хімзавод" (табл. Д12) показала, що впродовж 2021-2022 рр. відбулося збільшення обсягу операційних витрат на 2017 тис. грн. або на 3 %. При цьому загальний обсяг амортизації збільшився на 180 тис. грн. або на 12 %, а НМА навпаки зменшився на 7 тис. грн. або на 38.9 %. У 2022 р. в порівнянні з 2020 р. обсяг нарахованої амортизації НМА зменшився на 5 тис. грн. або на 31.3 %.

В цілому ж обсяг нарахованої амортизації НМА по ТДВ "Чернівецький хімзавод" становив 16, 18 та 11 тис. грн. відповідно у 2020-2022 рр.

Аналіз структури (табл. Д13) показав, що частка амортизації НМА у загальному обсязі операційних витрат та амортизації необоротних активів ТДВ "Чернівецький хімзавод" складала 0.03, 0.03, 0.02 та 3.98, 6.19, 6.36 % відповідно у 2020-2022 рр.

Одним із головних напрямів аналізу НМА виступає оцінка ефективності їх використання (система показників та алгоритми їх розрахунку наведено в табл. Д6, а сам аналіз в табл. Д14).

По ТДВ "Чернівецький хімзавод" у 2022 в порівнянні з 2021 р. відбулося підвищення ефективності використання НМА, що підтверджується зростанням коефіцієнтів рентабельності за операційним та чистим прибутком відповідно на 5.9 та 5 %. Але коефіцієнт оборотності НМА (фондовіддача) по даній групі необоротних активів ТДВ "Чернівецький хімзавод" зменшилися на 66.3 обороти або на 12.7 %.

На завершення проведемо факторний аналіз рентабельності НМА по ТДВ "Чернівецький хімзавод" за 2021-2022 рр. на основі адаптованої формули американської фірми Du Point (формула 3.1 та табл. Д15):

$$R_{на} = R_{ав} * K_{Она} \quad (3.1)$$

де $R_{на}$ – рентабельність НМА;

$R_{ав}$ – рентабельність амортизаційних витрат НМА;

$K_{Она}$ – коефіцієнт оборотності НМА.

Дані табл. Д15 показують що збільшення коефіцієнту рентабельності НМА по ТДВ "Чернівецький хімзавод" у 2022 р. в порівнянні з 2021 р. на 40 пункти відбулося за рахунок:

1. Зростання рентабельності амортизаційних витрат – рентабельність НМА зросла на 62.7 пункти.
2. Уповільнення оборотності НМА – рентабельність НМА зменшилася на 22.7 пунктів.

Таким чином, підвищення рентабельності НМА ТДВ "Чернівецький хімзавод" у наступних звітних періодах можливо бути досягнуто завдяки подальшому зростанню рентабельності амортизаційних витрат та прискорення оборотності даної складової необоротних активів.

3.2. Концептуальні засади аудиту нематеріальних активів підприємства

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

панівну роль саме нематеріальних активів, тому з'являється необхідність в удосконаленні методики проведення їх аудиту, адже питання методології проведення аудиту НМА активів чітко не розкривається в офіційно затверджених нормативних правових документах та у наукових дослідженнях у сфері аудиту [49, с. 292].

Аудит як форма інтелектуальної діяльності має деякі особливості організації та методики проведення. Міжнародні асоціації бухгалтерів та аудиторів узагальнили досвід організації та методики обліку й аудиту в країнах з різними формами власності та господарювання у вигляді міжнародних стандартів аудиту (МСА), які у певній мірі можуть виконувати функції національних стандартів з обліку та аудиту [1, с. 251].

Метою аудиту НМА є формування професійної думки аудитора щодо достовірності первинних даних про факти господарського життя, повноти та своєчасності відображення цих даних в обліку, правильності ведення обліку та відображення у фінансовій звітності прав підприємства на користування природними надрами, майном, землею, авторським правом у сфері науки, літератури, мистецтва, об'єктами промислової власності та інших видів НМА [10, с. 102].

Відповідно до зазначеної мети, впливає ряд завдань, що необхідно здійснити при процесі проведення аудиту НМА господарюючих суб'єктів (рис. Е1).

Система об'єктів аудиту НМА наведена на рис. Е2.

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

контролю.

З метою забезпечення можливості зниження рівня аудиторського ризику (МСА 300-499 «Оцінка ризиків та дії у відповідь на оцінені ризики») та підвищення якості роботи аудитора, необхідним є дотримання етапів аудиту НМА з детальним розкриттям особливостей проведених аудиторських процедур (МСА 500-599 «Аудиторські докази») [35].

Враховуючи мету аудиту нематеріальних активів та специфіку вітчизняної практики його проведення наводимо перелік етапів проведення процедур аудиту нематеріальних активів, які аудитор детально розкриває у програмі аудиту (табл. Е1-Е2).

Якість аудиту нематеріальних активів тісно взаємопов'язана з методикою аудиту. Аудитор повинен дотримуватись методики проведення аудиту нематеріальних активів, яка впливає на якість аудиту і надання аудиторських послуг. Чим вище якість інформації, сформованої в системі бухгалтерського обліку, тим вище якість проведеного аудиту, а також вище впевненість користувача професійної думки аудитора в правильності прийняття та здійснення економічних рішень в майбутньому [1, с. 253].

Особливої уваги під час проведення аудиту нематеріальних активів заслуговує оцінка системи внутрішнього контролю, що має безпосередній вплив як на якість облікової інформації, так і на результат проведеної аудиторської перевірки. Згідно МСА 315 «Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвих викривлень через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища», внутрішній контроль – процес, розроблений, запроваджений і підтримуваний тими, кого наділено найвищими повноваженнями, управлінням персоналом, а також іншим працівникам, для забезпечення обґрунтованої впевненості досягненні цілей суб'єкта господарювання стосовно достовірної фінансової звітності, ефективності і результативності діяльності, а також дотриманні застосованих законів і нормативних актів [35].

Тобто, метою системи внутрішнього контролю є здійснення контрольної діяльності з метою завчасного виявлення та виправлення помилок у процесі

здійснення господарських операцій з НМА. Система внутрішнього контролю направлена здійснювати оцінку ефективності функціонування системи бухгалтерського обліку, порядку відображення результатів у звітності, дотримання законодавства щодо складання фінансової звітності тощо [49, с. 295].

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

Важливе значення в організації та проведенні аудиту НМА має збір аудиторських доказів.

Сукупність аудиторських доказів, які формуються під час здійснення аудиту НМА активів наведена на рис. ЕЗ.

Для збору аудиторських доказів застосовують різні методи. Метод аудиту – це прийом дослідження, який визначає підхід до об'єктів, що досліджуються, тобто шлях наукового пізнання і встановлення істини. Під час перевірки НМА використовуються як загальнонаукові, так і специфічні методи аудиту, а саме: документальну перевірку, підтвердження, спостереження, опитування, аналітичні процедури, узагальнення, суцільна та вибіркова перевірка тощо.

Отже, у сучасних умовах господарювання для прийняття ефективних управлінських рішень збільшується потреба в інформації і досить важливим є досягнення її належної якості – повноти, правдивості та неупередженості. Саме це зумовлює необхідність в удосконаленні та посиленні аудиторського контролю. Одночасно, у зв'язку із загальнодержавною програмою адаптації законодавства України до міжнародного виникає необхідність в удосконаленні нормативно-правової бази щодо системи аудиту загалом і в сегменті НМА зокрема.

Висновки до розділу 3

Результати проведених досліджень, що стосуються організаційно-інформаційних аспектів аналізу та аудиту НМА, а також оцінки їх складу, структури, динаміки, руху та ефективності використання, дали змогу зробити наступні висновки:

1. Основою проведення фінансово-економічного аналізу НМА виступає побудова організаційно-інформаційної моделі, яка поєднує в собі дві складові: організаційну та інформаційну.
2. Проведений аналіз НМА ТДВ "Чернівецький хімзавод" показав, що по підприємству протягом 2020-2022 рр. відбувалося постійне зменшення їх як первісної, так і залишкової вартості, що обумовлено, насамперед, оновленням програмного забезпечення. При цьому права на об'єкти промислової власності на 100 % амортизовані.
3. Аудит НМА, як і інших об'єктів обліку, має здійснюватися відповідно до Міжнародних стандартів аудиту, Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність», де сформульовані єдині базові вимоги до якості аудиту, що забезпечують при їх дотриманні рівень гарантії результатів аудиторської перевірки.
4. Аудит НМА має розпочинатися не на етапі планування чи одержання доказів, а на етапі отримання розуміння клієнта, визначення галузевих, нормативних та інших особливостей ведення бізнесу суб'єктом господарювання, що впливає на порядок визнання, ідентифікації, використання, списання та відображення у звітності інформації щодо НМА.
5. Проведення якісного аудиту НМА значно міро пов'язана із методикою проведення аудиту. Під час формування методики аудиту НМА необхідно враховувати специфіку діяльності кожного підприємства, об'єкта НМА, та будувати план і програму перевірки з урахуванням обсягів і якості наданої інформації.

ВИСНОВКИ

Результати проведеного дослідження дозволили сформулювати наступні висновки:

1. Дослідження розбіжностей, які існують у нормативно-правових документах щодо визначення поняття нематеріальних активів, обумовлюють потребу внесення змін до них з метою встановлення єдиного трактування цієї категорії. Ідентифікація нематеріальних активів залежить від їх належності до певної класифікаційної групи, що вимагає змістовного вивчення кожного конкретного об'єкта і з'ясування його характеристики з урахуванням цілого комплексу економічних, облікових, аналітичних та контрольних завдань.
2. Нематеріальний актив – поняття дуже багатогранне, тому і порядок їх визнання залежить від їх сутності, а саме з якої точки зору вона розглядається – з правової, економічної чи з облікової. Функціональна роль, призначення, сфера діяльності, відсутність матеріальної форми, тривалість використання та можливість ідентифікації є основними критеріями віднесення активів до нематеріальних активів у законодавстві України та цілого ряду країн пострадянського простору.
3. Наукові дослідження, пов'язані з обліком, аналізом та аудитом нематеріальних активів в Україні, найбільше здійснювались у таких сферах: бухгалтерського обліку; економічної сутності, значення, визначення термінології; класифікації; оцінки; документування; аналізу; моделювання; комп'ютерних технологій та інформаційних систем. Меншою мірою досліджені напрями, пов'язані з формуванням показників звітності, аудитом, ідентифікацією і визнанням, контролем, амортизацією, інвентаризацією, законодавством
4. Проведене порівняння об'єктів нематеріальних активів у міжнародних, європейських і національних стандартах оцінки й обліку дало змогу встановити низку відмінностей, які вказують на те, що в облікових стандартах наведені об'єкти, що відображаються в обліку і фінансовій

звітності суб'єкта господарювання, але вони не повною мірою розкривають ринкову вартість компанії. Нематеріальні активи, які не відображено у фінансовій звітності, впливають на зростання доходу і ринкової вартості компанії. Компанія може мати значно більшу ринкову вартість за рахунок нематеріальних активів, не відображених в обліку. Міжнародні і європейські стандарти оцінки, окрім об'єктів нематеріальних активів, що відображаються в обліку, також охоплюють і ті об'єкти, що не відображаються у фінансовій звітності компанії, але впливають на її вартість.

5. Оцінка нематеріальних активів є недостатньо розробленим напрямом професійної оцінки майна, тому виникає необхідність в удосконаленні національного стандарту оцінки об'єктів інтелектуальної власності з наближення його до міжнародної практики. Також потребує розробки стандарт оцінки нематеріальних активів, який буде регулювати об'єкти, що не належать до інтелектуальної власності з включенням для оцінки об'єктів, які впливають на ринкову вартість підприємств, але не відображаються у фінансовій звітності компанії, що застосовуються в міжнародній практиці з одночасним урахуванням сучасного економічного розвитку.
6. Складність обліку нематеріальних активів полягає в тому, що вони включають в себе різні за природою об'єкти, а недосконалість оцінки нематеріальних викликає значні різниці між балансовою і ринковою вартостями підприємства. Також, у зв'язку з тим, що на сьогоднішній день існує і створюється безліч різних нематеріальних активів, а також через розбіжності у економічному, бухгалтерському, оціночному, управлінському підходах до розуміння їх суті відбувається значний розрив між існуючою методологією бухгалтерського обліку нематеріальних активів і сучасними вимогами економіки.
7. Нематеріальні активи на ТДВ "Чернівецький хімзавод" представлені: програмними продуктами, зокрема «Акцент 7.0», «PST брокер»; патентами та ґрунтшпатлівку та промисловий зразок; ліцензіями для «Windows» та

«Office»; програмним забезпеченням для АСКОЕ та антивірусу Kaspersky; програмно-технічним комплексом Web-сайт тощо.

8. Організація бухгалтерського обліку нематеріальних активів є одним із найскладніших завдань організації загальної системи бухгалтерського обліку підприємства, враховуючи їхню специфічну форму існування та характер використання. Незважаючи на це, організація бухгалтерського обліку нематеріальних активів, як і кожного об'єкту обліку, включає три етапи – первинного, поточного і підсумкового обліку, кожен з яких безпосередньо залежить від облікової методики, яку застосовує підприємство.
9. Досліджуване підприємство застосовує журнальну форму обліку із використанням програмних продуктів “Акцент 7.0”. При цьому нарахування амортизації нематеріальних активів у бухгалтерському обліку здійснюється за прямолінійним методом у програмі “Акцент”. Для обліку стану, руху та накопичення амортизації нематеріальних активів на ТДВ “Чернівецький хімзавод” застосовується типова кореспонденція рахунків.
10. Потребують подальших досліджень питання методології і організації управлінського обліку нематеріальних активів. Управлінський облік нематеріальних активів можна розуміти як процес збору, накопичення, обробки, систематизації та передачі інформації внутрішнім користувачам про стан і рух нематеріальних активів у процесі господарської діяльності підприємства. Це необхідно для здійснення аналізу, оптимізації, прогнозування, планування і контролю за нематеріальними активами для прийняття управлінських рішень з метою підвищення ефективності їх використання.
11. Трансформаційні процеси в економіці потребують постійного розвитку та удосконалення методики аналізу нематеріальних активів в цілому, а також її формалізації у вигляді побудови організаційно-інформаційної моделі зокрема, яка повинна враховувати специфіку кожного об'єкта нематеріальних активів, можливості його ідентифікації потреби управління в системі зростання вартості підприємства.

12. Питома вага нематеріальних активів у загальній вартості майна та необоротних активів ТДВ "Чернівецький хімзавод" протягом досліджуваних періодів не перевищує 0.2 та 0.6 відповідно. Це пов'язане із значним рівнем їх амортизованості. Зокрема рівень накопиченої амортизації об'єктів групи «Права на об'єкти промислової власності» становить 100 %, а групи «Авторське право та суміжні з ним права» - 68.1, 77.7, 75.5, 81.9 % відповідно на кінець 2019-2022 р.

13. Вимоги сучасного рівня розвитку економіки складаються з необхідності як контролю правомірності, так і контролю ефективності господарювання підприємств. Отже, важливим у межах проведення аудиту нематеріальних активів є, з одного боку, незалежна зовнішня оцінка достовірності та правильності ведення обліку цих об'єктів, а з другого – оцінка їх ефективного використання, з огляду на обмеженість ресурсів підприємств. Аудит загалом та аудит неосяжних активів зокрема базується як на здійсненні перевірки бухгалтерських записів та документів – інспектуванні, так і на здійсненні аналітичних процедур, які надають змогу отримати додаткове підтвердження правомірності та достовірності записів бухгалтерської системи..

Для покращення методології та організації обліку, аналізу і аудиту нематеріальних активів, а також підвищення ефективності фінансово-господарської діяльності ТДВ "Чернівецький хімзавод" у наступних звітних періодах в роботі запропоновано:

- з метою подальшої гармонізації вітчизняного обліку до міжнародних стандартів закріпити у законодавчих актах, а саме у НП(С)БО 8 “Нематеріальні активи” та у Національному стандарті № 4 “Оцінка майнових прав інтелектуальної власності” групи методів оцінки нематеріальних активів, які відповідають міжнародній практиці та базуються на витратному, прибутковому та ринковому підходах;
- у зв'язку з відсутністю у НП(С)БО 8 “Нематеріальні активи”, але при цьому відповідно до нього одним з критеріїв визнання нематеріальних активів є

можливість ідентифікації, положень щодо ідентифікації, та для ідентифікації даного виду необоротних активів використовувати норми МСБО 38 “Нематеріальні активи”;

- для формування інформаційної бази щодо нематеріальних активів запровадити у практичну діяльність рекомендації щодо удосконалення управлінського обліку нематеріальних активів типові форми документації та інструкції до них (робочий документ “Положення про управлінський облік нематеріальних активів” на зразок вказівок Європейської комісії щодо управлінського обліку нематеріальних активів та “Реєстраційна картка обліку нематеріальних активів”);
- з метою дотримання коректності замінити назву форми НА-3 “Акт вибуття (ліквідації) об’єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів” на “Акт вибуття (списання) об’єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів”, оскільки термін “ліквідація” може застосовуватися лише до об’єктів, що мають матеріальну форму вираження;
- створити у редакторі електронних таблиць “MS Excel” управлінський звіт щодо контролю за термінами дії ліцензій щодо авторських та суміжних з ними прав, ув’язавши із використовуваною програмою “Акцент 7.0”, в якому відображатися по кожному об’єкту нематеріальних активів інформація щодо їх первісної (переоціненої) та залишкової вартості, накопиченої амортизації та стоки дії ліцензійних прав;
- змінити назву у Робочому плані рахунків 123 “Права на знаки для товарів і послуг” та 133 “Знос нематеріальних активів” відповідно на назву “Права на комерційні позначення” та “Накопичена амортизація нематеріальних активів”, що буде відповідати чинному Плану рахунків активів, капіталу, зобов’язань та господарських операцій підприємств і організацій;
- внести зміни та доповнення у Наказ “Про облікову політику”, а саме зазначити терміни та членів комісії інвентаризації необоротних активів, включаючи нематеріальні активи; форму ведення обліку; нормативний акт у відповідності до якого повинні заповнюватися типові форми первинної

документації щодо обліку нематеріальних активів, а саме “Положення про затвердження типових форм первинного обліку об’єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів”, затвердженого Наказом Міністерства фінансів України від 22.11.2004 р. № 732;

- провести моніторинг вітчизняного та зарубіжного ринку інновацій у напрямку придбання, створення та використання у виробничій діяльності інноваційної продукції у складі нематеріальних активів;
- нарощувати ділову активність підприємства шляхом збільшення виробництва лакофарбової продукції, яка користується попитом на вітчизняному та іноземному ринках, завдяки придбанню нових ліцензійних прав на об’єкти промислової власності;
- користуватися і надалі послугами аудиторських компаній в системі підтвердження повноти, правдивості та неупередженості інформації, яка розкривається у звітності підприємства в цілому, та тої, що стосується нематеріальних активів зокрема.

Впровадження запропонованих заходів буде сприятиме покращенню обліково-аналітичного забезпечення прийняття управлінських рішень щодо формування та використання нематеріальних активів в цілому та на ТДВ "Чернівецький хімзавод" зокрема у наступних звітних періодах.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Андросова О. Ф., Калугіна К. А. Методика аудиту основних засобів і нематеріальних активів та її вплив на якість аудиту // Вісн. Хмельницьк. нац. у-ту. 2019. № 3. Т.3. С. 250-255.
2. Артеменко Н. В., Ширяєва Н. В. Нематеріальні активи: основи бухгалтерського обліку та оцінки // Вісн. Нац. техн. у-ту «ХПІ». 2020. № 25 (1134). С. 94-99.
3. Банасько Т. М. Бухгалтерський облік і контроль нематеріальних активів: оцінка та порядок відображення : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09 Київ, 2010. 20 с.
4. Бескоста Г. М. Обґрунтування сутності нематеріальних активів в обліку // БІЗНЕСІНФОРМ. 2018. № 10. С. 306-310.
5. Бірюк О. Г. Підходи до облікової політики щодо відображення інформації про нематеріальні активи // Проблеми економіки. 2021. № 3. С. 202-207.
6. Бразілій Н. М. Облік і аудит нематеріальних активів (на матеріалах підприємств харчової промисловості) : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09. Київ, 2007. 24 с.
7. Бужора І. М. Нематеріальні активи: сутність та порівняння окремих положень вітчизняних й міжнародних стандартів // Збір. студ. наук. праць ЧТЕІ КНТЕУ. Вип. XXIV. Чернівці : ЧТЕІ КНТЕУ, 2019. С. 340-344.
8. Булат Г. В., Камінська А. М. Сутність нематеріальних активів та особливості організації їх обліку // Молодий вчений. 2022. № 5 (08). С. 67-69.
9. Бутнік-Сіверський О., Красовська А. Теоретичні засади інтелектуальної інноваційної діяльності на підприємстві // Економіка України. 2017. № 12. С. 31-37.
10. Гамова О. В., Козачок І. А., Палюткіна Н. В. Розробка програми аудиту нематеріальних активів на ПАТ «Запорізький залізорудний комбінат» // Економіка та держава. 2019. № 2. С. 100-104.
11. Гороховець Ю. А. Облік і аналіз нематеріальних активів в системі вартісно-

- орієнтованого управління : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09. Київ, 2018. 20 с.
12. Диба В. М. Облік та аналіз нематеріальних активів в умовах інституційних змін: теорія і методологія : дис. ... докт. екон. наук : 08.00.09. Київ, 2017. 443 с.
13. Задорожний З. Проблемні питання якості інформації бухгалтерського і управлінського обліку малоцінних активів // Вісн. Терноп. нац. екон. у-ту. 2018. Вип. 1. С. 115-124.
14. Інструкція про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : Наказ міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text> (дата звернення: 10.09.2023).
15. Карп'як Я. С., Ріжко Л. І., Карп'як О. Я. Організація аудиторської перевірки нематеріальних активів промислових підприємств // Вісник національного університету "Львівська політехніка". 2018. № 721. С. 99-102. URL : http://www.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/inek/2018_9/267.pdf
16. Касич А. О., Хіміч І. Г. Теоретичні основи оцінки та обліку нематеріальних активів в Україні // Вісник НТУ «ХП». Сер. «Актуальні проблеми управління та фінансово-господарської діяльності підприємства». Харків : НТУ «ХП». 2018. № 49 (1022). С. 61-67.
17. Коблянська О. І. Фінансовий облік : навч. посібник. 2-ге вид., перероб. і доп. Київ : Знання, 2008. 450 с.
18. Козенкова В. Д. Визначення, вимірювання, оцінка нематеріальних активів: зарубіжний досвід та практика в Україні // Економічний вісник Нац. гірнич. у-ту. 2018. №2. С. 134-145.
19. Колесник Н. В. Особливості організації бухгалтерського обліку нематеріальних активів на сучасних підприємствах // Вісн. Бердянськ. у-ту менедж. і бізнесу. 2018. № 3 (31). С. 90-92.
20. Колчар Ю. О. Облікова оцінка клієнтської бази як нематеріального активу

- банківських установ : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09. Одеса, 2014. 20 с.
21. Криштопа І. І. Методика та організація обліку та контролю нематеріальних активів : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09. Київ, 2008. 22 с.
22. Кравчук О. Нематеріальні активи: організація обліку // Дебет-Кредит. 2020. № 16. С. 3-10.
23. Крупка Я. Д., Задорожний З. В., Мельник Р. О. Бухгалтерський облік в будівництві. Тернопіль : ПП "Принтер-інформ", 2004. 514 с.
24. Лев Барух Нематеріальні активи. Управління, вимір, звітність Київ : Квінто-консалтинг, 2017. 346 с.
25. Лепетан І. М. Облік і контроль нематеріальних активів у науково-дослідних господарствах : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09. Київ, 2010. 19 с.
26. Лишиленко О. В. Бухгалтерський облік : підручник. 5-е вид., перероб. і доп. Київ : Центр учбової літератури, 2018. 670 с
27. Маркус О. Облікова ідентифікація нематеріальних активів у формуванні економічної безпеки підприємства // Економічний часопис Східноєвропейського національного університету імені Лесі Українки. 2019. Вип. 2. С. 121-128.
28. Мельник О. В. Формування нематеріальних активів та їх вплив на ринкову вартість промислових підприємств // Маркетинг і менеджмент інновацій. 2018. №3. С. 236-250.
29. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку нематеріальних активів : Наказ Міністерства фінансів України від 16.11.2009 р. № 1327. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v1327201-09> (дата звернення: 21.09.2023).
30. Методичні рекомендації по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку : Наказ Міністерства фінансів України від 29.12.2000 р. № 356. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0356201-00#Text> (дата звернення: 03.10.2023).
31. Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності : Наказ Міністерства фінансів України від 28.03.2013 р. № 433. URL :

- <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1023.3060.0> (дата звернення: 23.08.2023).
32. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства : Наказ Міністерства фінансів України від 27.06.2013 р. № 635. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0635201-13#Text> (дата звернення: 15.09.2023).
33. Мильнер Б. З. Мильнер Б. З. Управление Управління знаннями в корпораціях : навч. посіб. Київ : Знання, 2006. 304 с.
34. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 38 “Нематеріальні активи” : Стандарт, Міжнародний документ від 01.01.2017. URL : https://mof.gov.ua/storage/files/IAS-38_ukr_2016.pdf (дата звернення: 11.09.2023).
35. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг 2018 р. Київ : Фенікс, 2019. URL : <https://mof.gov.ua/uk/mizhnarodni-standarti-auditu> (дата звернення: 14.09.2023).
36. Нарожний А. Економічна сутність нематеріальних активів // Економіка АПК. 2019. № 1. С. 81–86.
37. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» : Наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text> (дата звернення: 25.08.2023).
38. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 “Основні засоби” : Наказ Міністерства фінансів України від 07.04.2000 р. № 87. URL : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00> (дата звернення: 19.09.2023).
39. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 “Нематеріальні активи” : Наказ Міністерства фінансів України від 18.10.1999 р. № 242. URL : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99> (дата звернення: 19.09.2023).
40. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 “Доходи” : Наказ Міністерства фінансів України від 29.11.1999 р. № 290. URL : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99> (дата звернення: 19.09.2023)..

41. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 “Витрати” : Наказ Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318. URL : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00> (дата звернення: 19.09.2023).
42. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 17 “Податок на прибуток” : Наказ Міністерства фінансів України від 28.12.2000 р. № 353. URL : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0047-01> (дата звернення: 19.09.2023).
43. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 «Об’єднання підприємств» : Наказ Міністерства фінансів України від 07.07.1999 р. № 163. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0499-99> (дата звернення: 19.09.2023).
44. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 27 “Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність” : Наказ Міністерства фінансів України від 07.11.2003 р. № 617. URL : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1054-03> (дата звернення: 19.09.2023).
45. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 28 “Зменшення корисної вартості активів” : Наказ Міністерства фінансів України від 24.12.2004 р. № 817. URL : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0035-05> (дата звернення: 19.09.2023).
46. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 122 «Нематеріальні активи» : Наказ Міністерства фінансів України від 12.10.2010 р. № 1202. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1018-10#Text> (дата звернення: 28.08.2023).
47. Національний стандарт № 4 “Оцінка майнових прав інтелектуальної власності” : Постанова Кабінету Міністрів України від 03.10.2007 р. № 1185. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/main/1185-2007-п> (дата звернення: 25.08.2023)..
48. Облікова концепція управління вартістю нематеріальних активів підприємства : моногр. / П. О. Куцик, І. М. Дрогобицький, З. П. Плиса, Х. І. Скоп. Львів : Растр-7, 2016. 268 с.

- 49.Олендій О. Т., Шушакова І. К. Методичні засади проведення аудиту нематеріальних активів // Інноваційна економіка. 2018. № 5 (43). С. 291-297.
- 50.Олендій О. Т., Шушакова І. К. Управлінський облік нематеріальних активів на вітчизняних підприємствах // Вісн. Одес. нац. у-ту ім. І. І. Мечнікова. 2019. Т. 19. Вип. 2/6. С. 135-140.
- 51.Орехова А. І., Кубрак К. В. Особливості нормативного регулювання обліку та аудиту нематеріальних активів підприємства // Наук. вісн. Херсон. держ. у-ту. 2019. Вип. 11. Ч. 2. С. 144-147.
- 52.Пилипенко С. М. Управління нематеріальними активами: проблеми та основні шляхи їх вирішення // Наук. вісн. Миколаїв. нац. у-ту ім. В. О. Сухомлинського. Сер. «Економіка та управління підприємством». 2016. Вип. 9. С. 386-391.
- 53.План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0892-99#Text> (дата звернення: 10.09.2023).
- 54.Побереженець О. В., Іванова К. В. Ідентифікація та класифікація нематеріальних активів та проблеми їх визначення // Економіка: реалії часу. 2018. № 2(3). С. 98-104.
- 55.Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI : Кодекс України. URL : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 15.09.2023).
- 56.Поліщук В. Л., Лазаришина І. Д. Інформаційне забезпечення та завдання аналізу нематеріальних активів // Економічний аналіз : зб. наук. праць Тернопіл. нац. економ. ун-т. – Тернопіль : Економічна думка, 2018. Т. 14. № 3. С. 180-186.
- 57.Положення «Про інвентаризацію активів та зобов'язань» : Наказ Міністерства фінансів України від 02.09.2014 р. № 879. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14#Text> (дата звернення:

- 15.09.2023).
58. Положення про затвердження типових форм первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів : Наказ Міністерства фінансів України від 22.11.2004 р. № 732. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1580-04#Text> (дата звернення: 19.09.2023).
59. Положення про організацію бухгалтерського обліку і звітності в Україні : Постанова Кабінету міністрів України від 03.04.1993 р. № 250. URL : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/250-93-п> (втрата чинності) (дата звернення: 19.09.2023).
60. Польова Т. В. Облік, аудит і аналіз нематеріальних активів : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.06.04. Харків, 2006. 22 с.
61. Порядок експертної оцінки нематеріальних активів : Наказ Фонду державного майна України та Державного комітету з питань науки і технологій від 27.07.1995 р. № 969/97. – URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/main/z0292-95> (втрата чинності) (дата звернення: 10.09.2023).
62. Порядок застосування типових форм первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів : Наказ міністерства фінансів України від 22.11.2004 р. № 732. URL : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1580-04> (дата звернення: 19.09.2023).
63. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність : Закон України від 21.12.2017 р. № 2258-VIII. URL : <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19> (дата звернення: 19.10.2023).
64. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні : Закон України від 01.06.1999 р. № 996-XIV. URL : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (дата звернення: 19.09.2023).
65. Про затвердження форм первинної облікової документації з обліку об'єктів права інтелектуальної власності (винаходів, корисних моделей, промислових зразків, компонувань (топографій) інтегральних мікросхем і

- раціоналізаторських пропозицій) та Інструкції щодо їх застосування : Наказ Міністерства статистики України від 10.08.2004 р. № 469. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/main/z1054-04> (дата звернення: 19.09.2023).
66. Про оподаткування прибутку підприємств : Закон України від 22.05.1997 р. № 283/97-ВР. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/334/94-вр> (втрата чинності) (дата звернення: 19.09.2023).
67. Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні : Закон України від 12.07.2001 р. № 2658-III. URL : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2658-14> (дата звернення: 17.09.2023).
68. Про Примітки до річної фінансової звітності : Наказ Міністерства фінансів України від 29.11.2000 р. № 302. URL : <https://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0904-00> (дата звернення: 19.09.2023).
69. Рева А. М. Роль нематеріальних активів у стратегії розвитку промислових підприємств // Сборник научных работ «Стратегия и механизмы регулирования промышленного развития». 2018. №4. URL : <http://industrial-dr.in.ua/SiteDocs/16.htm>
70. Саюн А. О. Формування облікової політики нематеріальних активів // Фінансовий простір. 2017. №4. С. 93-95.
71. Слободянюк Н. О. Формування системи управління нематеріальними активами промислових підприємств : автореф. дис. на здобуття наук, ступеня канд. економ. наук : спец. 08.00.04 "Економіка та управління підприємствами (за видами економічної діяльності)". Маріуполь, 2010. 23 с.
72. Старко І. Є. Первинний облік нематеріальних активів // Збірн. наук. праць нац. лісотехнічного ун-ту України. 2018. Вип. 21.2. С. 290-294.
73. Стояненко І. В. Нематеріальні активи підприємства: класифікація та функції // Молодий вчений. 2019. № 2 (17). С. 83-86.
74. Сучасні тенденції розвитку обліку, контролю й аналізу нематеріальних активів : монограф. / за ред. Ф. О. Журавки. Суми : Ярославна, 2015. 208 с.
75. Федулова Л. І. Методичні аспекти оцінки інтелектуального капіталу компаній // Проблеми науки. 2016. № 9. С. 17–21.

- 76.Череп А. В., Пухальська А. П. Аналіз забезпеченості та ефективності використання нематеріальних активів машинобудівними підприємствами запорізького регіону // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. 2018. Вип. 2(19). С. 468-477.
- 77.Шелест В. С. Актуальні питання обліку надходження нематеріальних активів // Економічні науки. Сер. : Облік і фінанси. 2018. Вип. 10(1). URL : [http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecnof_2018_10\(1\)_70](http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecnof_2018_10(1)_70)
- 78.Шелест В. С. Аналітичне забезпечення управління нематеріальними активами // БІЗНЕСІНФОРМ. 2018. № 11. С. 329-334.
- 79.Шелест В. С. Методичні положення аналізу використання нематеріальних активів інноваційно-орієнтованих підприємств // Збірн. наук. праць Кровоград. нац. техн. у-ту. Сер. «Економ. науки». 2018. Вип. 27. С. 255-268.
- 80.Ясишена В. В. Аналіз дисертаційних досліджень, присвячених проблемам обліку, аналізу і аудиту нематеріальних активів в Україні // Вісник Тернопільського національного економічного університету. 2018. № 3. С. 79-95.
- 81.Ясишена В. В., Пилявець В. М. Аналіз методів оцінки нематеріальних активів // Облік і фінанси. 2019. № 2 (84). С. 61-70.
- 82.Ясишена В. В. Економічний зміст та класифікація нематеріальних активів для цілей бухгалтерського обліку // Ефективна економіка. 2018. № 8. URL : <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=2227>
- 83.Ясишена В. В. Нормативно-правове регулювання обліку нематеріальних активів підприємств // Вісник ЖДТУ. Сер. Економіка, управління та адміністрування. 2018. № 4(86). С. 76-83.
- 84.Ясишена В. В. Облікові критерії оцінки нематеріальних активів // Економічний простір. 2018. № 75. С. 276–285
- 85.Ясишена В. В. Структура і оцінка нематеріальних активів за різними рівнями стандартизації // Світ фінансів. 2019. Вип. 1. С. 145-156.
- 86.Ander R. Corporate effects and dynamic managerial capabilities / R. Ander, C. E. Helfat// Strategic Management Journal. 2018. № 24. P. 1011–1025.

87. Blair M. M. Unseen Wealth, Report of the Brookings Task Force on Intangibles / M. M. Blair, S. M. H. Wallman. Washington : Brookings Institution Press. – 2001. – 136 p.
88. Copeland, T., Koller, T. and Murrin, J. (2000) Valuation-Measuring and Managing the Values of Companies. John Wiley Sons, New York // Journal of Mathematical Finance. 2014. Vol.4 №.4. August 18. URL : [https://www.scirp.org/\(S\(czeh2tfqw2orz553k1w0r45\)\)/reference/referencespapers.aspx?referenceid=1261341](https://www.scirp.org/(S(czeh2tfqw2orz553k1w0r45))/reference/referencespapers.aspx?referenceid=1261341)
89. Hitchner J. R. Financial Valuation: Applications and Models, 3rd Edition / J. R. Hitchner. New York. : John Wiley & Sons, 2001. 1320 p.
90. International Valuation Standards 2021. URL: <http://www.cas.org.cn/docs/2021-01/20210120142445588690.pdf>
91. Edvinsson L., Malone M.S. Intellectual capital: realizing your company's true value by finding its hidden brainpower. Harpercollins Publiser, Inc., 1997. 240 p.
92. European Valuation Standards TEGoVA 2003. Guidance Note 8 “Valuations of Intangible Assets”. URL : <http://www.tegova.org>
93. Reilly Robert F., Schweihs Robert P. Valuing intangible assets. New York : McGraw-Hill, 1998. URL : <https://sub.bvresources.com/bvstore/PDFs/PUB25.pdf>
94. RICS Valuation – Global Standards 2022. URL : <https://www.roger-hannah.co.uk/uploads/red%20book170725-023901.pdf>.
95. Sveiby K. E. Methods of measuring intangible assets. URL : https://www.sveiby.com/files/pdf/1537275071_methods-intangibleassets.pdf