

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

Кафедра фінансів, обліку і оподаткування

ВИПУСКНА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

на тему:

**ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ В
СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ОБ'ЄКТАМИ
ІНТЕЛЕКТУАЛЬНОЇ ВЛАСНОСТІ НА ПІДПРИЄМСТВІ**

**(на матеріалах ПрАТ «Птахофабрика Тернопільська»,
с. Великі Гаї Тернопільського району Тернопільської області)**

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

Архипов
Богдан
Валерійович

Науковий керівник:
к.е.н., доцент

Багрій
Конон
Леонідович

Завідувач кафедри:
д.е.н., професор

Чорновол
Алла
Олегівна

Чернівці 2023

ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ І ОПОДАТКУВАННЯ ОБ'ЄКТІВ ІНТЕЛЕКТУАЛЬНОЇ ВЛАСНОСТІ.....	6
1.1. Економічний зміст об'єктів інтелектуальної власності.....	6
1.2. Нормативно-правове забезпечення обліку і оподаткування інтелектуальної власності.....	10
Висновки за розділом 1.....	16
РОЗДІЛ 2. ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ І ОПОДАТКУВАННЯ ОБ'ЄКТІВ ІНТЕЛЕКТУАЛЬНОЇ ВЛАСНОСТІ НА ПІДПРИЄМСТВІ ПРАТ «ПТАХОФАБРИКА ТЕРНОПІЛЬСЬКА».....	18
2.1. Організація обліку об'єктів інтелектуальної власності.....	18
2.2. Особливості обліку і оподаткування нематеріальних активів на підприємстві.....	26
2.3. Відображення обліку операцій з нематеріальними активами у звітності.....	32
Висновки за розділом 2.....	37
РОЗДІЛ 3. УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ОБ'ЄКТАМИ ІНТЕЛЕКТУАЛЬНОЇ ВЛАСНОСТІ НА ПІДПРИЄМСТВІ.....	39
3.1. Економічний аналіз використання нематеріальних активів підприємства та напрями його удосконалення в системі управління.....	39
3.2. Напрями удосконалення обліку об'єктів інтелектуальної власності на підприємстві.....	44
Висновки за розділом 3.....	52
ВИСНОВКИ.....	54
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	60
ДОДАТКИ	

ВСТУП

Актуальність дослідження. Знаходження свого місця в умовах нової прогресивної економіки, яка ґрунтується на знаннях, є важливим і актуальним завданням як для України в цілому, так і для підприємств, що працюють на її території. Під впливом старих управлінських процесів керівництво майже не використовує знання для їх перетворення в глобальний інтелектуальний ресурс, що впливає на формування та розвиток економіки країни, її галузей та суб'єктів господарювання. Така ситуація не дозволяє ефективно конкурувати з більш прогресивними підприємствами Європи. Світова практика показує, що сьогодні зарубіжні компанії орієнтуються не тільки на здобутки у сфері виробництва, а й у нарощуванні інтелектуального капіталу.

Тобто питання щодо створення об'єктів інтелектуальної власності та управління ними для України є вкрай актуальними. Особливо це стосується промислових підприємств, які у своїй діяльності спираються на такі об'єкти інтелектуальної власності, як: промислові зразки, корисні моделі та винаходи, а також свідоцтва на знаки для товарів і послуг.

На сьогоднішній день у законодавчій базі чітко прописано дії щодо складання необхідних документів, але оптимального управління цими об'єктами на промислових підприємствах, у тому числі обліку та оцінки, і донині не побудовано.

Метою дослідження є розробка теоретичних засад, організаційно-методичних і науково-практичних положень щодо розвитку обліку, аналізу і оподаткування об'єктів інтелектуальної власності підприємства.

Відповідно до мети було поставлено такі *завдання* і запропоновано їх вирішення:

- визначити економічний зміст об'єктів інтелектуальної власності;
- дослідити законодавчу і нормативно-правову базу обліку і оподаткування розвитку об'єктів інтелектуальної власності;
- дослідити організаційні засади обліку об'єктів інтелектуальної власності

на підприємстві ПрАТ «Птахофабрика Тернопільська», с. Великі Гаї Тернопільського району Тернопільської області;

- розкрити особливості обліку і оподаткування нематеріальних активів на підприємстві;

- відображення обліку інтелектуальної власності, зокрема, нематеріальних активів, у звітності підприємства;

- провести економічний аналіз використання нематеріальних активів на ПрАТ «Птахофабрика Тернопільська»;

- розробити напрями удосконалення обліку об'єктів інтелектуальної власності на підприємстві.

Об'єктом дослідження є процеси обліку, аналізу і оподаткування об'єктів інтелектуальної власності на підприємстві ПрАТ «Птахофабрика Тернопільська».

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, організаційно-методичних і практичних засад обліку, аналізу і оподаткування об'єктів інтелектуальної власності підприємства галузі птахівництва.

Методи дослідження. Методологія дослідження ґрунтується на системному підході до удосконалення обліку, аналізу і оподаткування об'єктів інтелектуальної власності підприємства. У ході дослідження теоретичних аспектів дослідження використано методи аналізу, синтезу та порівняння для деталізації об'єкта дослідження; статистичний – для аналізу динаміки фінансово-економічних показників підприємства, динаміки використання нематеріальних активів; причинно-наслідкових зв'язків, конкретизації, формалізації – для удосконалення системи обліку і оподаткування нематеріальних активів; логічного узагальнення – під час формулювання висновків і пропозицій.

Інформаційною базою дослідження є законодавчі та нормативно-правові акти, Міжнародні стандарти фінансової звітності, Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку, наукова монографічна література, статистичні дані Державного комітету статистики України та Міністерства

фінансів України. Емпіричною базою забезпечення доказовості теоретичних положень, достовірності висновків та рекомендацій, обґрунтування аналітичних показників стала фінансова та внутрішня звітність ПрАТ «Птахофабрика Тернопільська», їх первинні документи та облікові реєстри.

Наукова новизна одержаних результатів полягає обґрунтуванні та розробці рекомендацій з удосконалення теоретичних, організаційних і методичних положень, які в сукупності розв'язують наукове завдання – удосконалення обліково-аналітичного забезпечення в системі управління об'єктами інтелектуальної власності підприємства. Основні положення й результати дослідження характеризують наукову новизну, полягають у такому.

Удосконалено аналітичний облік нематеріальних активів в частині програмного забезпечення на підприємстві шляхом запровадження субрахунку 126 «Програмне забезпечення». Подальшого розвитку набули методичні рекомендації щодо документального забезпечення первинного обліку НМА всіх видів з узагальненням і удосконаленням наявних форм первинних документів та із врахуванням останніх змін чинного законодавства.

Практичне значення одержаних результатів полягає у розробці рекомендацій і пропозицій, спрямованих на удосконалення обліку, аналізу і оподаткування об'єктів інтелектуальної власності підприємства. Запропоновано заходи щодо підвищення рівня використання об'єктів інтелектуальної власності, зокрема, нематеріальних активів.

Публікації. За результатами дослідження опубліковано студентську наукову публікацію, що відповідає тематиці випускної кваліфікаційної роботи.

Структура роботи. Випускна кваліфікаційна робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел, додатків.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ І ОПОДАТКУВАННЯ ОБ'ЄКТІВ ІНТЕЛЕКТУАЛЬНОЇ ВЛАСНОСТІ

1.1. Економічний зміст об'єктів інтелектуальної власності

Всесвітня організація інтелектуальної власності (ВОІВ) (World Intellectual Property Organization – WIPO) [1] указує на те, що «Інтелектуальна власність (ІВ) – це результат творіння людського розуму». На наш погляд, це визначення є вузьким, тому що об'єкти ІВ використовуються в господарській діяльності підприємств та організацій.

Як зазначає М. В. Вачевський, «інтелектуальна власність є результатом творчої діяльності, а її об'єктом виступають нематеріальні носії, в яких реалізуються результати творчості (ідеї, думки, образи, символи тощо), що втілені у певних матеріальних носіях» [2]. Автор не поєднує інтелектуальну власність з інноваційною діяльністю підприємств та не розглядає правові аспекти. Аналогічної думки дотримується А. В. Череп, яка зазначає, що «інтелектуальна власність – це результати творчої діяльності. Її об'єктом є нематеріальні носії, у яких реалізовані результати творчості, а самі ідеї, думки, міркування, образи, символи тощо, які реалізуються, втілюються в певних матеріальних носіях, але точно так, як і матеріальний ресурс, інтелектуальну власність можна купити, продати та орендувати» [3]. Автор визначає ІВ як матеріальний ресурс та вказує на його комерційний характер.

У своїх публікаціях О. В. Васильєв дає таке трактування цього поняття, «як сукупність результатів розумової діяльності людини в науковій, художній, виробничій та інших сферах і пов'язаних з ними майнових і немайнових (особистих) прав» [4]. Тобто визначає комплексний підхід, заснований на поєднанні права та виробництва. Своєю чергою, Л. В. Височіна описує поняття інтелектуальної власності як «сукупність виключних прав фізичної або юридичної особи, що мають справу з корисністю, застосовністю, придбанням, примусом і запобіганням зловживанню приватними юридичними правами на результати інтелектуальної діяльності в усіх сферах діяльності з метою їх

економічного використання» [5]. Цим автор підкреслює значення інтелектуальної власності як об'єкта управління та фактора розвитку, а також ресурсу щодо підвищення конкурентоспроможності підприємств.

Сутність поняття інтелектуальної власності З. В. Пічкурова розглядає з економічного погляду як «сукупність результатів інтелектуальної діяльності людини, які здатні приносити економічну вигоду і щодо використання яких виникають відносини володіння та розпорядження» [6]. П. С. Клімушин на основі досвіду дає таке трактування терміна: «Інтелектуальна власність є основою інноваційного розвитку інформаційного суспільства» [7], але інтелектуальна власність – це не тільки інноваційні питання. Автор В. Г. Семенова запропонувала комплексний підхід до визначення поняття «інтелектуальна власність», заснований на поєднанні юридичної та економічної складових. Вона зазначає, що «інтелектуальна власність як результат творчої діяльності та інноваційних процесів є потужним чинником для одержання конкурентних переваг, формування іміджу підприємства та джерелом одержання додаткового прибутку» [8; 9]. Автор у своїх працях закріплює права на ІВ та конкретизує їх з економічної, філософської та юридичної сторін.

Інтелектуальна власність – це категорія, оскільки вона повністю відповідає визначенню В. Базилевича, та є «абстрактне, логічне, теоретичне поняття, яке в узагальненому вигляді виражає родові ознаки певних економічних явищ і процесів» [10]. Інтелектуальна власність є економічною категорією, тому що за її допомогою вирішуються питання одержання доходів і підвищення прибутковості підприємств та організацій за рахунок впровадження інновацій. Інтелектуальна власність є правовою категорією, оскільки використання її об'єктів здійснюється на підставі статті 418 ЦКУ [11]. Згідно з прийнятим Європейським парламентом положенням про ІВ [12], «вона включає в себе всі виключні права на інтелектуальну діяльність. ... охоплює два типи прав: промислова власність, яка включає винаходи (патенти), товарні знаки, промислові зразки, моделі, позначення походження, і авторське право, яке включає художню та літературну власність».

На підставі проведеного дослідження можна зробити такий висновок: інтелектуальна власність – це економіко-правова категорія, що характеризує

результати економічних, інноваційних і правових процесів, спрямована на підвищення прибутковості діяльності підприємств і організацій і має нормативно-законодавчу основу.

Далі зупинимося на розгляданні об'єктів ІВ. Об'єктами права інтелектуальної власності є «літературні та художні твори; комп'ютерні програми; компіляції даних (бази даних); виконання; фонограми, відеограми, передачі (програми) організацій мовлення; наукові відкриття; винаходи, корисні моделі, промислові зразки; компонування (топографії) інтегральних мікросхем; комерційні (фірмові) найменування, торговельні марки (знаки для товарів і послуг), географічні зазначення; комерційні таємниці; раціоналізаторські пропозиції; сорти рослин, породи тварин» [11].

Автор В. Г. Семенова визначає об'єкти як «результати інтелектуальної (творчої) діяльності в галузі літератури, мистецтва, науки й техніки, а також в інших галузях творчості тощо» [8; 9]. У працях автором виділено лише наука і техніка. На думку М. В. Вачевського, об'єктом ІВ «виступають нематеріальні носії, в яких реалізуються результати творчості (ідеї, думки, образи, символи тощо), що втілені в певних матеріальних носіях» [2]. Це впливає на результати діяльності, але також потребує управління. Своєю чергою, А. В. Череп виділяє такі об'єкти ІВ як нематеріальні носії, у яких реалізовані результати творчості, а самі ідеї, думки, міркування, образи, символи тощо, які реалізуються, втілюються в певних матеріальних носіях, але точно так, як і матеріальний ресурс, інтелектуальну власність можна купити, продати та орендувати [3]. Тобто об'єкти ІВ належать до комерційних активів підприємств.

Як зазначає Л. В. Височіна, «класифікація об'єктів інтелектуальної власності повинна здійснюватися за двома критеріями: 1) за формою використання: капіталізована, або створена для виробничого споживання, і комерціалізована, що є предметом обміну; 2) за характером присвоєння: загальна, що характеризується вільним доступом до нематеріального об'єкта всіх зацікавлених суб'єктів, і специфічна, права на яку законодавчо закріплені за конкретним економічним агентом» [5]. Цим автор підкреслює важливість використання об'єктів ІВ, але це не є класифікацією об'єктів за видами.

М. Webb, N. Bloom, N. Short, J. Lerner [13] наполягають на «патентуванні у сфері програмного забезпечення, топографії мікросхем, хмарних обчислень і штучного інтелекту, що швидко зростає останніми роками». Вони зазначають важливість комерціалізації ІВ у сфері програмних продуктів, тому що найбільший попит на них спостерігається з боку великих американських, китайських та японських корпорацій. Слід зазначити, що, за думкою J. Alcaser, K. Veukel, B. Cassiman [14] останнім часом зростає кількість об'єктів ІВ у країнах, що розвиваються, але в кожній з країн є свій підхід – створення та використання у власному бізнесі, або створення та комерціалізація на зарубіжні ринки.

Але як у законодавчих актах, так і в наукових статтях українських і закордонних учених немає чіткої класифікації об'єктів ІВ за місцем використання та призначенням, вони об'єднують об'єкти ІВ за всіма напрямками інтелектуального потенціалу людини та суб'єктами господарювання. Тому пропонується такі ознаки об'єктів:

за промисловою власністю – як об'єкти економічної діяльності (винаходи, корисні моделі, промислові зразки, раціоналізаторські пропозиції, товарні знаки, фірмові та комерційні найменування, топографії інтегральних мікросхем, комерційна таємниця, комп'ютерні програми, бази даних, ноу-хау, нейронні мережі, хмарні обчислювання, сорти рослин і породи тварин, географічні зазначення);

за творчо-інтелектуальною власністю – як об'єкт авторського права (літературні, художні, аудіо-, фото-, відеотвори, карти тощо).

В економічно-правовій літературі зустрічаються два поняття – об'єкти ІВ та об'єкти права ІВ. Її дослідження дозволяє зробити висновок, що об'єкти ІВ – те що, створено (крім авторських прав) і на що може бути отриманий правовий документ, але на теперішній час він відсутній. Об'єкти права ІВ – це об'єкти ІВ, що мають та використовуються на підставі правових документів.

Процес управління інтелектуальною власністю, який вирішує стратегічні та поточні завдання промислових підприємств, в економічній літературі розглянуто за такими підходами.

Результативний підхід, характерною рисою якого є орієнтування на кінцевий результат, розглянуто у працях таких авторів: М. В. Вачевський [2], П. М. Цибульов, В. Г. Зінов, Ю. Суїні [15] та інших.

Системний підхід описується як частина системи, або підсистема управління ІВ на підприємстві, та аналізується у працях А. В. Череп, В. В. Ярмоша [3], Т. О. Гусаковської [16] та інших.

Процесний підхід розглядається як процес щодо створення, використання, реалізації об'єктів ІВ у працях М. М. Дудкіної [17], В. Г. Семенової [18-21] та інших.

Функціональний підхід – система, де управління ІВ визначається функціями менеджменту. Йому присвячено праці Н. О. Шпак, К. І. Дмитріва [22] та інших.

Таким чином розроблено теоретичний базис дослідження інтелектуальної власності (Додаток А, рис. А.1) і концептуальні підходи до категоріально-понятійного апарату щодо управління інтелектуальною власністю (Додаток А, рис. А.2). На основі узагальнення існуючих підходів та роботи К. С. Безгіна, І. В. Гришиної [23] розроблено порівняльну таблицю основних наукових підходів до управління інтелектуальною власністю (Додаток А, табл. А.1).

1.2. Нормативно-правове забезпечення обліку і оподаткування інтелектуальної власності

Нормативно-правове забезпечення охоплює законодавство різних рівнів та суб'єктного продукування. Вважаємо, що в сфері інтелектуального права та забезпечення його економічного розвитку нормативно-правові акти необхідно розподіляти, враховуючи критерії диференціації, ієрархії та конкретизації. Пропонуємо систематизацію нормативів за рівнями, представленими у Додатку В, табл. В.1.

Система нормативно-правових актів охоплює наступні важливі документи за визначеними групами:

1. Загальне законодавство України у сфері інтелектуальної власності:

1.1. Конституція України, яка закладає визначальні права у сфері інтелектуальної власності [24];

1.2. Цивільний кодекс України [25];

1.3. Кодекс законів про працю України (щодо особливостей організації праці для осіб, що займаються інтелектуальною діяльністю);

1.4. Законодавство інноваційного й економічного розвитку, розвитку підприємництва, науково-освітньої сфери;

2. Спеціальне законодавство України у сфері інтелектуальної власності:

2.1. Профільне законодавство у сфері інтелектуальної власності (закони України «Про авторське право і суміжні права», «Про ефективне управління майновими правами правовласників у сфері авторського права і (або) суміжних прав», «Про охорону прав на винаходи і корисні моделі»; «Про охорону прав на промислові зразки» «Про охорону прав на знаки для товарів і послуг», «Про охорону прав на зазначення походження товарів», «Про охорону прав на топографії інтегральних мікросхем» та ін.);

2.2. Законодавство у сфері інтелектуальної власності, що визначає захист та відповідальність: Кодекс України про адміністративні правопорушення (Глава 6 розділу 2 «Адміністративні правопорушення, що посягають на власність»); Кримінальний кодекс України (відповідальність за порушення авторського права і суміжних прав, використання інших об'єктів права інтелектуальної власності); Митний кодекс України (Розділ XIV щодо захисту прав інтелектуальної власності під час переміщення товарів через митний кордон);

2.3. Державні реєстри (у співпраці з Європейською патентною організацією);

2.4. Ратифіковані міжнародні нормативно-правові документи у сфері інтелектуальної власності;

2.5. Організаційні нормативи щодо управлінських повноважень у сфері інтелектуальної власності (постанови Кабінету Міністрів України «Питання Міністерства економічного розвитку і торгівлі» (щодо повноважень Міністерства як провідного органу державної влади у даній сфері), «Деякі питання виконання Угоди про співробітництво у сфері правової охорони й

захисту інтелектуальної власності та створення Міждержавної ради з питань правової охорони й захисту інтелектуальної власності», «Деякі питання надання Міністерством освіти і науки і Міністерством економічного розвитку і торгівлі (у сфері інтелектуальної власності) платних адміністративних послуг», «Про утворення Ради з питань інтелектуальної власності», «Про утворення Державної патентної бібліотеки» та ін.);

2.6. Ситуативні нормативи профільних державних структур у сфері інтелектуальної власності, зокрема накази, розпорядження, інструкції Державного департаменту інтелектуальної власності (функціонував до 2011 року), Державної служби інтелектуальної власності України (функціонувала до 2018 року), Міністерства економічного розвитку і торгівлі України та в його складі Департаменту інтелектуальної власності (функціонуючий станом на 2021 рік);

3. Стандарти у сфері інтелектуальної власності:

- Державні стандарти щодо промислової власності, процедури патентування і патентних досліджень;
- Міжнародні стандарти Всесвітньої організації інтелектуальної власності.

У першій групі «Загальне законодавство України у сфері інтелектуальної власності» визначальним документом є Конституція України. Зокрема у статті 54 зазначено, що громадянам гарантується свобода літературної, художньої, наукової і технічної творчості, захист інтелектуальної власності, їхніх авторських прав, моральних і матеріальних інтересів, що виникають у зв'язку з різними видами інтелектуальної діяльності; кожний громадянин має право на результати своєї інтелектуальної, творчої діяльності; ніхто не може використовувати або поширювати їх без його згоди, за винятками, встановленими законом [24]. Стаття 41 регламентує, що кожен має право володіти, користуватися і розпоряджатися своєю власністю, результатами своєї інтелектуальної, творчої діяльності [24].

Конституція України також регламентує, що держава сприяє розвитку науки, встановленню наукових зв'язків України зі світовим співтовариством [24]. Вона визначає роль держави при формуванні відносин у сферах, значимих

для економічного розвитку інтелектуальної власності, пов'язаних з консолідацією зусиль та координацією дій щодо продукування, поширення та передачі прав на об'єкти такої власності.

Основним нормативом, який визначає цивільно-правові відносини у сфері інтелектуальної власності, є Цивільний кодекс України. Найбільш важливі положення даного документу відносно обраного предмету дослідження подано в Додатку В, табл. В.2.

У першій нормативно-правовій групі виокремлено законодавство інноваційного й економічного розвитку, розвитку підприємництва, науково-освітньої сфери. Зокрема, поки чинною залишається Стратегія сталого розвитку «Україна-2022», де в системі пріоритетних реформ зазначено про необхідність змін у сфері інтелектуальної власності. Реформа захисту інтелектуальної власності віднесена до вектору безпеки, хоча й тісно пов'язана з іншими реформами (Додаток В, рис. В.1). Наближення до 2022 року підтверджує труднощі в реалізації заявленої реформи, однак закладає правові основи стратегічного пріоритету реформування економіко-правових основ функціонування ринку інтелектуальної власності в Україні.

Друга група «Спеціальне законодавство України у сфері інтелектуальної власності» (див. Додаток В, табл. В.1) визначає рівень розвитку економіко-правових відносин у сфері, що досліджується. Це певним чином індикатор рівня розвитку ринку інтелектуальної власності, адже можуть бути закладеними відмінні конституційні захисні засади, а також економічні передумови, однак за відсутності профільних і дієвих нормативів основоположне правове середовище не буде ефективним.

В Україні у даній групі чільне місце займає Закон «Про авторське право і суміжні права», перша версія якого була прийнята 1993 року та оновлена в 2001 році [26]. Даний норматив регламентує зміст низки понять, серед яких в економічному аспекті значну роль має визначення суб'єктів-часників відносин у сфері авторського права. Більший ухил даного документу зроблено на культурно-мистецьку діяльність. Експерти критично оцінюють цей Закон, зазначаючи, що чинна його редакція нині фактично є мало-дієвою на практиці; положення Закону досі не угоджені з відповідними нормами Цивільного

кодексу України, що набув чинності з 2004 року; спостерігається відмінність окремих положень українського законодавства від норм європейського права; Закон не врегулює більшості нагальних проблем щодо захисту авторського права і суміжних прав, пов'язаних з використанням сучасних технологій, наприклад, таких, як розповсюдження примірників творів, фонограм, відеограм в електронній формі, інтернет-піратство тощо [25].

Ще один важливий норматив – Закон України «Про ефективне управління майновими правами правовласників у сфері авторського права і (або) суміжних прав», прийнятий у 2020 році [28]. Даний Закон є початком реформування системи колективного управління майновими правами суб'єктів авторського права, він встановлює порядок і особливості здійснення контролю у сфері авторського права, регламентує реєстрацію та акредитацію організацій колективного управління, встановлює порядок збору та розподілу доходів від авторських прав та ін. [29].

Виокремлюються ратифіковані міжнародні нормативно-правові документи у сфері інтелектуальної власності з огляду на їхнє значення в умовах глобалізації й інтеграції. Для України тут слід виділяти Угоду про асоціацію між Україною з одного боку та Європейським Союзом, Європейським Співтовариством з атомної енергії і їх державами-членами з другого (розділ IV, глава 9 «Інтелектуальна власність»), а також Модельний Кодекс інтелектуальної власності для держав-учасників СНД від 2010 року. Важливими є й інші міжнародні нормативи й угоди, серед яких Бернська конвенція про охорону літературних і художніх творів, Вашингтонський договір про інтелектуальну власність щодо інтегральних мікросхем, Всесвітня конвенція про авторське право, Гаазька угода про міжнародне депонування промислових зразків, Лісабонська угода про найменування місць походження та їх міжнародну реєстрацію, Мадридська угода про міжнародну реєстрацію знаків та Протокол до неї, Ніщцька угода про Міжнародну класифікацію товарів та послуг для реєстрації знаків, Паризька конвенція з охорони промислової власності, Страсбурзька угода про міжнародну патентну класифікацію, Договір Всесвітньої організації інтелектуальної власності про авторське право, Угода

про торговельні аспекти прав інтелектуальної власності (Додаток ВАС до Угоди про заснування Світової організації торгівлі) та ін. [30].

Для України, крім розвитку своєї нормативно-правової база, залишається актуальною ратифікація низки європейських директив у сфері інтелектуальної власності. Експерти налічують таких близько 10, зокрема: Директива 93/83/ЄС (1993 рік) про узгодження деяких положень авторського права і суміжних прав та застосування їх до супутникового мовлення і кабельної ретрансляції; Директива 96/9/ЄС (1996 рік) про правову охорону баз даних; Директива 2001/29/ЄС (2001 рік) про гармонізацію певних аспектів авторського права та суміжних прав у інформаційному суспільстві; Директива 2001/84/ЄС (2001 рік) про право слідування на користь автора оригінального твору мистецтва; Директива 2004/48/ЄС (2004 рік) про захист прав інтелектуальної власності; Директива 2006/115/ЄС (2006 рік) про право оренди, позички та деякі суміжні права у сфері інтелектуальної власності; Директива 2009/24/ЄС (2009 рік) про правову охорону комп'ютерних програм; Директива 2012/28/ЄС (2012 рік) про окремі випадки дозволеного використання сирітських творів; Директива 2014/26/ЄС (2014 рік) про колективне управління авторським і суміжними правами та мультитериторіальне ліцензування прав на музичні твори з метою онлайн-використання на внутрішньому ринку [27].

Для України залишається першочерговим досягнути європейських усталених стандартів та максимально впроваджувати новітні підходи нормативно-правового регулювання у даній сфері. У будь-якому разі, незважаючи на численні перепони, даний процес в українському суспільстві є незворотнім. При ратифікації міжнародних нормативів та укладення міжнародних угод у сфері регулювання інтелектуальної власності слід розуміти, що наслідком цього є виникнення зобов'язань України щодо надання режиму найбільшого сприяння, приведення законодавства у відповідність до підписаних умов, забезпечення виконання угод на своїй території [31, с.140].

Третя нормативна група (див. Додаток В, табл. В.1)

– стандарти у сфері інтелектуальної власності. Вони включають державні стандарти щодо промислової власності, процедури патентування і патентних досліджень, а також міжнародні стандарти Всесвітньої організації

інтелектуальної власності. Перелік стандартів наведено на сайті Міністерства економічного розвитку і торгівлі України, зокрема це ДСТУ 3574-97 «Патентний формуляр. Основні положення. Порядок складання та оформлення», ДСТУ 3575-97 «Патентні дослідження. Основні положення та порядок проведення», а також 18 стандартів Всесвітньої організації інтелектуальної власності, застосування яких сприяє гармонізації та уніфікації патентної документації з міжнародними нормами, забезпечує більш ефективне міжнародне співробітництво в сфері патентної документації і стандартизації, сприяє подоланню мовного бар'єру, зокрема, користувачам патентної інформації використання чинних редакцій стандартів допоможе зорієнтуватися під час пошуку та аналізу патентної документації країн світу [32].

Затвердження в Україні міжнародних стандартів є архіважливим у контексті подальшої євроінтеграції. Дані стандарти передбачають певні правила поведінки в аспекті міжнародної торгівлі, захисту прав та інтересів авторів як первинних суб'єктів і власників охоронних документів в галузі інтелектуальної власності; принципи та основні положення цих правил встановлені насамперед пакетом договорів СОТ, зокрема Угодою про торгівельні аспекти прав інтелектуальної власності (Угода ТРІПС) та директивами Ради ЄС [33, с.166].

Висновки за розділом 1

1. Досліджено, що інтелектуальна власність – це економіко-правова категорія, що характеризує результати економічних, інноваційних і правових процесів, спрямована на підвищення прибутковості діяльності підприємств і організацій і має нормативно-законодавчу основу. Об'єкти інтелектуальної власності належать до комерційних активів підприємств. Але як у законодавчих актах, так і в наукових статтях українських і закордонних учених немає чіткої класифікації об'єктів інтелектуальної власності за місцем використання та призначенням, вони об'єднують ці об'єкти за всіма напрямками інтелектуального потенціалу людини та суб'єктами господарювання. Встановлено, що об'єкти інтелектуальної власності це те, що створено (крім

авторських прав) і на що може бути отриманий правовий документ, але на теперішній час він відсутній. Об'єкти права інтелектуальної власності – це об'єкти інтелектуальної власності, що мають та використовуються на підставі правових документів.

2. Нормативно-правове забезпечення інтелектуальної власності в Україні охоплює широкий перелік нормативів різного спектру впливу. Загальний і спеціалізований характер розділяє групи нормативів та фокусує увагу на пріоритетах їх удосконалення, виходячи з новітніх трендів міжнародних стандартів. З погляду економічного розвитку інтелектуальної власності в Україні, трансформації національної економіки та становлення ринкових відносин у даній сфері потребує удосконалення національного законодавства, посилення контролю за дотриманням суб'єктами господарювання та суб'єктами інтелектуальної власності усталених нормативно-правових актів, осучаснення й конкретизації пріоритетів розвитку в програмних і стратегічних документах нашої держави.

РОЗДІЛ 2

ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ І ОПОДАТКУВАННЯ ОБ'ЄКТІВ ІНТЕЛЕКТУАЛЬНОЇ ВЛАСНОСТІ НА ПІДПРИЄМСТВІ ПРАТ «ПТАХОФАБРИКА ТЕРНОПІЛЬСЬКА»

2.1. Організація обліку об'єктів інтелектуальної власності

Інтелектуальна власність в обліково-інформаційному середовищі є складовою нематеріальних активів. На основі вивчення класифікацій, розроблених ученими-економістами, пропонується перелік класифікаційних ознак, які поділено для бухгалтерського, управлінського обліку й аналітичних потреб промислових підприємств. У наведеній класифікації систематизовано ознаки нематеріальних активів із поділом на види, які всебічно і максимально їх характеризують (Додаток Д. табл. Д.1).

Облік нематеріальних активів в Україні регулюється Національним Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи» (НП(С)БО 8) та Міжнародним стандартом фінансової звітності 38 «Нематеріальні активи» (МСФЗ 38). Згідно з цими нормативними актами нематеріальний актив – об'єкт обліку, що характеризується такими рисами, як немонетарність, ідентифікованість, відсутність матеріальної форми, здатність приносити майбутні економічні вигоди [38, 39]. Ідентифікація нематеріальних активів знаходить своє роз'яснення у МСФЗ 38. У цьому стандарті зазначено, що нематеріальний актив є ідентифікованим, якщо він може бути відокремлений, тобто його можна відокремити або відділити від суб'єкта господарювання і продати, передати, ліцензувати, здати в оренду або обміняти індивідуально чи разом з пов'язаним з ним контрактом, ідентифікованим активом чи зобов'язанням, незалежно від того, чи має суб'єкт господарювання намір зробити це; або виникає внаслідок договірних або інших юридичних прав, незалежно від того, чи можуть вони бути передані або відокремлені від суб'єкта господарювання або ж від інших прав та зобов'язань [39].

До ідентифікованих нематеріальних активів можна зарахувати права на користування: природними ресурсами, майном, комерційними позначеннями,

об'єктами промислової власності; авторськими правами. Це засвідчується правовстановлюючими документами. До неідентифікованих нематеріальних активів належать внутрішньо генеровані бренди, репутація фірми, лояльність клієнтів, зв'язки з покупцями і постачальниками тощо. Ідентифіковані нематеріальні активи можуть бути реалізовані самостійно, куплені окремо або як частина групи активів, а неідентифіковані не можуть бути відокремлені від підприємства, тобто їх неможливо купити окремо. Але виникає питання, якщо підприємства обрали вітчизняні стандарти бухгалтерського обліку для складання фінансової звітності, якими критеріями ідентифікації нематеріальних активів слід керуватися, адже НП(С)БО 8 не містить жодного пояснення поняття «ідентифікація». В Додатку Д, в табл. Д.2 і на рис. Д.2 наведено нормативно-правове забезпечення обліку нематеріальних активів.

Таким чином, вважаємо за необхідне на законодавчому рівні доповнити НП(С)БО 8 інформацією, що стосується визначення поняття «ідентифікація нематеріальних активів» та порядку її проведення, а також поняття «об'єкт інтелектуальної власності», що допоможе сучасним бухгалтерам правильно і швидко виділяти даний вид активу серед інших активів та надавати лише йому власних ознак та характеристик. Далі треба визначити, які саме документи дають змогу провести коректну процедуру ідентифікації. Такими документами можуть бути наступні: патенти, свідоцтва, договори про надання права власності, виписки з державних реєстрів, які затверджують набуті права власності, дипломи, ліцензійні договори. Але право власності на певну групу об'єктів інтелектуальної власності може бути засвідчене відповідними документами.

Вартісна оцінка об'єктів інтелектуальної власності є складним процесом, пов'язаним із необхідністю обліку всіх факторів, що впливають на кінцевий результат. Міжнародна практика оцінки вартості інтелектуального капіталу використовує діючі Міжнародні стандарти оцінки майна, які взято за основу розробки вітчизняних нормативно-правових положень. Для оцінки вартості об'єкта інтелектуальної власності міжнародна практика користується трьома підходами – витратним, порівняльним та дохідним. В Україні офіційна методика вартісної оцінки прав на об'єкти інтелектуальної власності

знаходиться в стадії розробки та створення. В умовах сьогодення під час оцінки інтелектуальної власності суб'єкти господарювання керуються Законом України «Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні» [40], а також залежно від мети оцінки – стандартами бухгалтерського обліку та методичними рекомендаціями Міністерства фінансів України – для оцінки з метою бухгалтерського обліку.

Головним елементом механізму введення об'єктів інтелектуальної власності в обіг є оцінка їх вартості та критерії визнання у складі нематеріальних активів. Аналіз економічної літератури з питання формування вартості нематеріального активу дозволяє виділити дві методики залежно від джерела надходження об'єкту інтелектуальної власності: по-перше, у процесі придбання прав на нього методи оцінки залежать від природи походження об'єкта нематеріальних активів; по-друге, у процесі прийняття його на баланс, тобто в момент придбання майнових прав на цей об'єкт після відчуження їх від колишніх власників [41]. На створення об'єктів інтелектуальної власності підприємство здійснює певні витрати, що не належать до поточного періоду, але формують первісну вартість майбутнього активу відповідно до НП(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [38], що ще раз доводить необхідність їх відображення в системі обліку. Правильна оцінка нематеріальних активів дозволить:

- регулювати обсяг амортизаційних відрахувань і створювати фонди на придбання нових об'єктів інтелектуальної власності;

- збільшити ринкову вартість підприємства;

- визначити розмір частки при внеску в статутний капітал у формі об'єктів інтелектуальної власності;

- забезпечити облік всіх активів підприємства;

- оптимізувати співвідношення активів;

- визначити вартість об'єктів інтелектуальної власності при їхній купівлі-продажу;

- визначити розмір збитку чи розмір компенсації з приводу незаконного використання об'єктів інтелектуальної власності, що належать підприємству;

- врахувати вартість об'єктів інтелектуальної власності при реорганізації, ліквідації чи банкрутстві підприємства;

зменшити податок на прибуток.

Відповідно до НП(С)БО 8, бухгалтерський облік об'єктів інтелектуальної власності як нематеріальних активів ведеться у розрізі груп, об'єктів за призначенням і місцями їх використання. Таким чином, вважаємо за необхідне створити в Україні методичні рекомендації щодо обчислення вартості об'єктів інтелектуальної власності залежно від їхнього виду у складі нематеріальних активів, під час розробки яких були б ураховані всі недоліки наявних. Але тільки за умови державного регулювання цих питань в Україні і, зокрема, законодавчої бази, яка має бути наближена до міжнародних вимог, існування розвиненої інфраструктури послуг з оцінки об'єктів інтелектуальної власності та спеціальної підготовки кваліфікованих оцінювачів, стане можливим ефективне використання таких рекомендацій.

Птахівництво – це галузь агропромислового комплексу України, яка найбільш інтенсивно та динамічно розвивається. Вона має свої особливості, пов'язані з технологією вирощування (утримання) птиці, тому й облік у цій галузі ведеться відповідно до технологічних циклів. Впровадження новітніх розробок дає можливість здійснювати ефективне виробництво та отримувати додатковий прибуток. Тому для підприємств поряд з питаннями управління інноваційною діяльністю, освоєння виробництва та збуту продукції набувають все більш великого значення питання управління створеними власними або придбаними об'єктами інтелектуальної власності та їх ефективного використання.

Об'єктом дослідження нами вибрано систему обліку і оподаткування на підприємстві Приватне акціонерне товариство «Птахофабрика Тернопільська» (ПрАТ «Птахофабрика Тернопільська»), код ЄДРПОУ 03369177, місцезнаходження: Тернопільська область, Тернопільський район, с. Великі Гаї, вул. Галицька, буд.180. Середня кількість працюючих на підприємстві на кінець 2022 р. склала 246 осіб.

Основні види діяльності із зазначенням найменування виду діяльності та коду за КВЕД

01.47 - розведення свійської птиці;

10.11 - виробництво м'яса;

01.11 - вирощування зернових культур (крім рису), бобових культур і насіння олійних культур.

ПрАТ "Птахофабрика Тернопільська" володіє 100% корпоративних прав ПП "Метал". Активи, надані емітентом у якості внеску: нерухоме майно (будівлі і споруди). Підприємство має декілька структурних підрозділів, які розташовані в інших населених пунктах. Цех №2 знаходиться в с. Великі Гаї, цех №3 – в с. Дичків цього ж Тернопільського району. У 2011р., у зв'язку із приведенням діяльності товариства у відповідність до Закону України "Про акціонерні товариства" відбулася зміна найменування Товариства на Публічне акціонерне товариство "Птахофабрика Тернопільська". Відповідно до рішення позачергових загальних зборів акціонерів (Протокол № 2 від 20.10.2019 року) було прийняте рішення про зміну типу акціонерного товариства з Публічного акціонерного товариства "Птахофабрика Тернопільська" на Приватне акціонерне товариство "Птахофабрика Тернопільська".

Дослідження стану фінансово-господарської діяльності ПрАТ «Птахофабрика Тернопільська» за 2020-2022 рр. (Додаток Е, табл. Е.1) виявив такі тенденції:

Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) збільшився на 59,6 млн. грн., або на 16,8%;

Фінансовий результат від операційної діяльності підприємства зменшився на 44,4 млн. грн., або 63,4%;

Фінансовий результат до оподаткування зменшився на 44,7 млн. грн., або на 68%;

всі роки дослідження підприємство мало прибуток, однак він поступово зменшився. У 2022 р. він склав 21072 тис. грн., що на 68% менше, ніж у 2020 р.;

середньорічна кількість працівників на фабриці склала 234 осіб на кінець 2022 р.;

продуктивність праці працівників у вартісному виразі дещо збільшилась – 15,3 відсотків.

В Додатку Е наведено аналітичні таблиці оцінки фінансового стану підприємства ПрАТ «Птахофабрика Тернопільська» за 2020-2022 рр. Оцінка фінансової стійкості підприємства (Додаток Е, табл. Е.2) показала, що

показники структури джерел формування капіталу в межах рекомендованих значень. Винятком є коефіцієнт фінансового ризику, який всі роки перевищує 1 і має тенденцію до збільшення.

Оцінювання ліквідності та платоспроможності підприємства (Додаток Е, табл. Е.3) виявило, що коефіцієнт абсолютної ліквідності катастрофічно зменшується і на кінець 2022 р. становив 5,7% поточних зобов'язань і забезпечень, які підприємство має можливість негайно погасити високоліквідними оборотними активами (грошима і поточними фінансовими інвестиціями). Також коефіцієнт швидкої ліквідності нижче 0,7 і продовжує зменшуватись, що характеризує зниження потенційної платоспроможності підприємства. На кінець 2022 р. 58,7% поточних зобов'язань і забезпечень підприємство може погасити, використавши поряд із високоліквідними оборотними активами середньоліквідні активи (поточну дебіторську заборгованість, інші оборотні активи). Це не критично, однак керівництво слід врахувати ці негативні тенденції. Значно нижчим рекомендованої межі на підприємстві є коефіцієнт критичної ліквідності 0,43, що вказує на перевищення позикового капіталу над вартістю оборотних активів. Всі інші показники в межах норми.

Коефіцієнти ділової активності ПрАТ «Птахофабрика Тернопільська» протягом років дослідження (Додаток Е, табл. Е4) мали тенденцію до погіршення. Дещо уповільнились обертання активів, зокрема оборотних – на 18,8%, у т.ч запасів – 14,7%. Проте, позитивним явищем для підприємства є зменшення коефіцієнту обертання поточної дебіторської заборгованості з паралельним збільшенням обертання поточної кредиторської заборгованості.

Визначення показників рентабельності та окупності для Птахофабрики (Додаток Е, Табл. Е.5) визначило, що:

витратні показники рентабельності та окупності погіршились – загальна рентабельність витрат господарської діяльності зменшилась з 19,6% (2020 р.) до 2,7% (2022 р.); чиста рентабельність загальних витрат склала у 2022 р. – 2,7%;

дохідні показники рентабельності продажу коливались від 19,7% (2020 р.) до 17,8% (2022 р.); рентабельність доходу від операційної діяльності становило 5,35% у 2022 р.;

ресурсні показники рентабельності та окупності виявили, що загальна і чиста рентабельність власного капіталу у 2022 р. склала 0,05%, коефіцієнт окупності власного капіталу – 0,94%, чиста рентабельність власного капіталу – 0,05%.

Таким чином, проведений глибокий аналіз фінансового стану підприємства ПрАТ «Птахофабрика Тернопільська» виявив погіршення ситуації з фінансовою стійкістю, ліквідністю і платоспроможністю. Підприємство залишається прибутковим, однак мають місці негативні тенденції зменшення показників до критично низьких, що небезпечно. Отже, керівництву слід прийняти заходи щодо зміцнення платоспроможності підприємства.

Проблеми, які впливають на діяльність емітента; ступінь залежності від законодавчих або економічних обмежень. На діяльність емітента впливають:

- нестабільність економіки в державі;
- високі ціни на енергоносії;
- низька платоспроможність населення;
- демпінгування ринку певними структурами;
- високі ціни на кормову групу.

Принципи облікової політики ПрАТ визначаються наказом про облікову політику. Фінансова звітність Товариства складається у відповідності до стандартів МСФЗ. В обліковій політиці підприємства зазначено, що нематеріальні активи підприємства слід враховувати і відображати у фінансовій звітності згідно МСБО 38 "Нематеріальні активи".

Нематеріальними активами визнавати контрольовані Товариством немонетарні активи, які не мають матеріальної форми, можуть бути ідентифіковані окремо від підприємства і використовуються підприємством протягом періоду більше 1 року (або операційного циклу) для виробництва страхових послуг, в адміністративних цілях або передачі в оренду іншим особам.

Об'єкти нематеріальних активів товариство класифікувало за окремими групами:

гудвіл;

авторські права (в т.ч. на програмне забезпечення);

ліцензії;

торгові марки, включаючи бренди і назви публікацій.

Програмне забезпечення, яке є невід'ємним і необхідним для забезпечення роботи основних засобів, враховувати у складі цих об'єктів.

Нематеріальні активи оцінювати за первісною вартістю (собівартістю), яка включає в себе вартість придбання і витрати пов'язані з доведенням нематеріальних активів до експлуатації. Витрати на придбання окремо придбаного нематеріального активу містять: а) ціну його придбання, включаючи ввізне мито та невідшкодовані податки на придбання після вирахування торговельних та інших знижок; б) будь-які витрати, які можна прямо віднести до підготовки цього активу для використання за призначенням.

Подальші витрати на нематеріальний актив збільшують собівартість нематеріального активу, якщо: існує ймовірність того, що ці витрати призведуть до генерування активом майбутніх економічних вигод, які перевищать його спочатку оцінений рівень ефективності; ці витрати можна достовірно оцінити та віднести до відповідного активу.

Якщо наступні витрати на нематеріальний актив необхідні для підтримки спочатку оціненої ефективності активу, вони визнаються витратами періоду.

Нематеріальні активи амортизуються прямолінійним методом протягом очікуваного строку їх використання, але не більше 10 років. Нарахування амортизації починається з моменту коли цей нематеріальний актив знаходиться у місці та у стані, необхідному для його використання у спосіб передбачений комісією.

Очікуваний строк корисного використання нематеріальних активів визначається при їх зарахуванні на облік інвентаризаційною комісією, призначеною Генеральним директором Товариства, виходячи з:

очікуваного морального зносу, правових або інших обмежень щодо строків використання або інших факторів;

строків використання подібних активів, затверджених Генеральним директором Товариства.

Строк корисної експлуатації нематеріального активу, який походить від договірних чи інших юридичних прав, не повинен перевищувати період чинності договірних або інших юридичних прав, але може бути коротшим від терміну їх чинності залежно від періоду, протягом якого суб'єкт господарювання очікує використовувати цей актив. Якщо договірні або інші юридичні права надаються на обмежений строк, який може бути подовженим, строк корисної експлуатації нематеріального активу має включати такі періоди (період) поновлення, тільки якщо є свідчення, які підтверджують можливість поновлення суб'єктом господарювання без суттєвих витрат.

Період і метод амортизації нематеріального активу з визначеним строком корисної експлуатації переглядати на кінець кожного фінансового року. Нематеріальні активи з невизначеним строком корисної експлуатації (безстрокові ліцензії) – не амортизуються.

В Додатку Ж в табл. Ж1 наведено основні елементи облікової політики підприємства щодо бухгалтерського (фінансового) обліку НМА.

2.2. Особливості обліку і оподаткування нематеріальних активів на підприємстві

Процес документування в обліку операцій із НМА на підприємстві ПрАТ «Птахокомбінат Тернопільська» здійснюється на основі Порядку застосування типових форм первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів, затвердженого наказом МФУ України №732 від 22.11.2004 р. (Типові форми №732). Цим нормативним документом рекомендовано використовувати такі типові форми:

НА-1 «Акт введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів»;

НА-2 «Інвентарна картка обліку об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів»;

НА-3 «Акт вибуття (ліквідації) об'єкта права інтелектуальної власності у

складі нематеріальних активів»;

НА-4 «Інвентаризаційний опис об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів» [42].

Інструкція щодо заповнення форм первинної облікової документації з обліку об'єктів права інтелектуальної власності (винаходів, корисних моделей, промислових зразків, компонувань (топографій) інтегральних мікросхем і раціоналізаторських пропозицій) затверджена наказом Державного комітету статистики України № 469 від 10.08.2004 р. Для підприємства визначено такі основні форми первинної облікової документації з обліку об'єктів права інтелектуальної власності:

форма № ІВ-1 «Журнал реєстрації заявок на винаходи, корисні моделі, промислові зразки, компонування (топографії) інтегральних мікросхем, що подані в Україні»;

форма № ІВ-2 «Журнал реєстрації заявок на винаходи, корисні моделі, промислові зразки, компонування (топографії) інтегральних мікросхем, що подані до компетентних органів іноземних держав»;

форма № ІВ-3 «Журнал реєстрації використаних винаходів, корисних моделей, промислових зразків, компонувань (топографій) інтегральних мікросхем»;

Форма № ІВ-4 «Журнал реєстрації раціоналізаторських пропозицій»;

Форма № ІВ-5 «Заява про раціоналізаторську пропозицію»;

Форма № ІВ-6 «Акт про використання об'єкта права інтелектуальної власності» [43].

Названі документи розроблені тільки для об'єктів права інтелектуальної власності. Для обліку НМА, які не належать до прав інтелектуальної власності, зокрема права користування природними ресурсами, майном, іншими нематеріальними активами, первинні документи не розроблено. Однак в обліковій практиці Типові форми № 732 для цих видів НМА також можуть використовуватись. Слід зазначити, що в Методичних рекомендаціях № 1327, для ведення первинного обліку НМА пропонуються тільки форми, що застосовуються для первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності, а саме Типові форми № 732, і не йдеться про використання інших

нормативних документів. Існують також рекомендації щодо використання для первинного документування НМА, що не належать до інтелектуальної власності, Типових форм первинного обліку основних засобів, затверджених Наказом Міністерства статистики України № 352 від 29.12.1995 р. [44]. На сьогодні також розроблені Типові форми з обліку та списання основних засобів суб'єктами державного сектору, затверджені наказом МФУ №818 від 13.09.2018 р., в яких зазначено, що вони можуть використовуватися незалежно від їхньої організаційно- правової форми та форми власності, а також представництвами іноземних суб'єктів господарської діяльності [45]. Однак у цих двох нормативно-правових документах (Типових формах № 352 і 818) чітко не прописано, що вони можуть бути використані для таких цілей.

Суб'єкт господарювання може самостійно розробляти форми документів, які мають мати обов'язкові реквізити, визначені у Положенні про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затвердженому наказом МФУ №88 від 24.05.1995 р. При розробці таких первинних документів необхідно враховувати галузеві особливості суб'єкта господарювання.

Отже, для ведення первинного обліку НМА існує багато варіантів, що одночасно ускладнює процес документування, оскільки первинні форми частково зібрані в декількох вищезазначених законодавчо-нормативних документах. Форми документів, затверджені наказом № 352 від 29.12.1995 р. є застарілими. На нашу думку, основні засоби і НМА, хоча належать до необоротних активів, мають певні принципові відмінності, які мають бути враховані при розробці первинних форм для НМА.

Ситуація, що склалася з первинними документами щодо обліку НМА, є доволі складною і потребує термінового вирішення. Існують також невирішені питання щодо структури форм первинних документів, про що зазначено у багатьох наукових працях. На сьогодні гостро постало питання щодо розробки нових методичних рекомендацій для документального забезпечення первинного обліку нематеріальних активів з узагальненням і удосконаленням існуючих форм первинних документів для обліку НМА, а також з урахуванням останніх змін чинного законодавства. Нині є необхідність у розробці первинної документації, яка відображатиме операції з формуванням НМА, які

створюватимуть внутрішній гудвіл.

Групування і відображення об'єктів НМА здійснюється на основі Інструкції до Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій підприємств і організацій, затвердженим МФУ № 291 від 30.11.1999 р. зі змінами і доповненнями. На ПрАТ «Птахофабрика Тернопільська» затверджено робочий план рахунків, у тому числі для обліку НМА. Методологічною радою з питань бухгалтерського обліку представлена класифікація НМА у розрізі однорідних груп, яка викладена в НП(С)БО 8, вона дає змогу віднести НМА до відповідної групи за правовою ознакою і присвоїти номер облікового рахунка.

У Додатку 3 в табл. 3.1 наведено субрахунки і відповідні аналітичні рахунки до рахунка 12 «Нематеріальні активи» і 19 «Гудвіл», а також рекомендовані рахунки з обліку програмного забезпечення і внутрішнього гудвілу. Програмне забезпечення, а особливо комп'ютерні програми, займають значну питому вагу в структурі НМА суб'єктів господарювання. Тому рекомендовано виокремити субрахунок з відповідними аналітичними рахунками для обліку програмного забезпечення.

Відповідно до ст. 1 Закону №1775, ліцензії — це документи державного зразка, які засвідчують право ліцензіата на провадження зазначеного у ліцензії виду господарської діяльності протягом визначеного строку. Ліцензії, видані держорганами для провадження господарської діяльності, вартістю понад 2500,00 грн зі строком дії понад рік, у податковому обліку належать до 6-ї групи нематеріальних активів як інші нематеріальні активи (право на ведення діяльності, використання економічних та інших привілеїв тощо) відповідно до пп. 145.1.1 та пп. «ж» пп. 138.10.6 ПКУ. В Додатку 3 в табл. 3.2 наведено проводки з бухгалтерського та податкового обліку придбання ліцензії на підприємстві ПрАТ «Птахофабрика Тернопільська».

Відповідно до ст. 420 ЦКУ комерційні (фірмові) найменування, торговельні марки (знаки для товарів і послуг) належать до об'єктів права інтелектуальної власності. Набуття права інтелектуальної власності на торговельну марку засвідчується свідоцтвом (ч. 1 ст. 494 ЦКУ). Відповідно до п. 17 НП(С)БО 8, складова первісної вартості нематеріального активу,

створеного підприємством, включає: прямі витрати на оплату праці, прямі матеріальні витрати, інші витрати, безпосередньо пов'язані зі створенням цього нематеріального активу та приведенням його до стану придатності для використання за призначенням, зокрема оплата реєстрації юридичного права, що означає право на придбані комерційні позначення. Витрати на створення торгових марок (товарних знаків) не визнаються нематеріальним активом, а підлягають відображенню у складі витрат (відповідно до п. 9 НП(С)БО 8). Наприклад, витрати на оплату послуг рекламному агентству зі створення торгової марки відображають у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені. А ось права на комерційні позначення (права на торговельні марки (знаки для товарів і послуг), комерційні (фірмові) найменування тощо) можуть зараховуватися на баланс підприємства як витрати на придбання торгових марок (на відміну від витрат на їх створення), за сумою, яка складається з витрат, наведених у п. 11 НП(С)БО 8. В Додатку 3 в табл. 33 наведено бухгалтерські проводки, які відображують придбання прав на користування товарним знаком іншого підприємства. В таблиці 34 Додатку 3 наведено господарські операції з реєстрації прав на користування власним товарним знаком.

У Методичних рекомендаціях № 1327 за допомогою подвійного запису розкрито такі облікові операції: облік надходження (придбання) НМА; облік НМА, створених господарським способом; облік НМА за результатами інвентаризації; облік безоплатно одержаних НМА; облік безоплатно переданих НМА; облік амортизації НМА; облік переоцінки НМА; облік зменшення корисності НМА; облік реалізації НМА; облік ліквідації НМА; облік НМА в оренді. Складність відображення НМА в обліку полягає в тому, що не всі об'єкти, які мають нематеріальну природу, відображаються на рахунках бухгалтерського обліку, а отже, не вступають у кореспонденцію з іншими рахунками (об'єктами обліку).

На сьогодні програмне забезпечення, у т. ч. комп'ютерні програми, є однією із основних складових НМА в діяльності суб'єктів господарювання, оскільки вони займають значну питому вагу в структурі цих активів. У процесі постановки програмного забезпечення на баланс підприємства необхідно

враховувати низку ознак, які забезпечать використання цього активу в рамках чинного законодавства.

По-перше, потрібно врахувати наявність і відповідність підтверджуючих документів про право користування або власності на програмне забезпечення.

По-друге, потрібно визначати ступінь ідентифікації. Відповідно до п. 12 МСБО 38 актив є ідентифікованим, якщо він може бути відокремлений (відчужений) або віддалений від суб'єкта господарювання, його можна продати, передати, ліцензувати, здати в оренду або обміняти індивідуально чи разом з пов'язаним з ним контрактом, ідентифікованим активом чи зобов'язанням.

По-третє, потрібно встановити ймовірність отримання майбутніх економічних вигід, пов'язаних з використанням програмного забезпечення, та достовірність визначення його вартості, що зазначається п. 6 П(С)БО 8. В п. 17 МСБО 38 прописується, як саме необхідно розуміти «майбутні економічні вигоди». Отримання майбутніх економічних вигід від НМА має прогнозний характер, а корисність від використання НМА можна встановити в процесі постачання, виробництва, реалізації продукції, у здійсненні управлінської діяльності.

По-четверте, у процесі встановлення на баланс НМА необхідно визначити, до якої групи може бути віднесено програмне забезпечення, наприклад операційна система для комп'ютера, без якої він не може працювати, буде включена до вартості комп'ютера і обліковуватись разом з ним згідно з П(С)БО 7 «Основні засоби». На відміну від цього, бухгалтерські та програми для управління підприємством будуть входити до групи НМА, бо вони не є невід'ємною частиною комп'ютера і він може працювати без них.

Тому є потреба у виокремленні субрахунка для обліку комп'ютерних програм. У Плані рахунків по рахунку 12 «Нематеріальні активи» відсутній субрахунок 126, який може бути використаний для обліку програмного забезпечення (комп'ютерні програми, програми для електронно-обчислювальних машин).

Загалом у нормативних документах не виокремлено чіткого порядку інвентаризації НМА, що викликає певні складності під час перевірки на

практиці. Проблемним питанням є відображення в обліку лишків або нестач НМА. У додатку до Методичних рекомендацій № 1327 розкрито порядок обліку лише лишків НМА. Порядок обліку нестач за результатами інвентаризації в цьому документі не розкритий. На нашу думку, для обліку нестач НМА необхідно відкрити додатковий субрахунок 973 «Нестачі необоротних активів» і відображати втрати необоротних активів. Слід зазначити, що введення субрахунка 973 «Нестачі необоротних активів» одночасно з реєстрацією результатів інвентаризації активізує застосування таких елементів методу бухгалтерського обліку, як документування, оцінка, калькулювання, рахунки, подвійний запис, звітність (більш детально питання обліку нестач НМА розкрито в п. 3.2 монографії).

Потребують подальшого вивчення питання проведення інвентаризаційних процедур НМА різних видів і відображення результатів інвентаризації у бухгалтерському обліку. Відкритими далі залишаються питання інвентаризації гудвілу.

2.3. Відображення обліку операцій з нематеріальними активами у звітності

Важливою контрольною функцією системи облікових показників є взаємоузгодження даних фінансової звітності шляхом порівняння її показників у різних формах звітності. Для взаємоузгодження показників фінансової звітності розроблено Методичні рекомендації з перевірки порівнянності показників фінансової звітності, затверджені наказом МФУ № 476 від 11.04.2013 р.

Формування показників звітності відбувається на основі інформації, яка надходить із системи бухгалтерського обліку, тобто за допомогою звітності відбувається зведення облікової інформації і перевірка бухгалтерських показників.

Мета, склад і принципи складання фінансової звітності та вимоги до визнання і розкриття її елементів визначаються Н(П)СБО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», згідно з яким метою складання фінансової звітності є

надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух коштів підприємства [46]. Згідно з нормами фінансова звітність складається з: балансу (звіту про фінансовий стан), звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід), звіту про рух грошових коштів, звіту про власний капітал і приміток до фінансової звітності. Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності, затверджені Наказом МФУ № 433 від 28.03.2013 р. Показники річної фінансової звітності мають підтверджуватися проведенням обов'язкової інвентаризації.

На сьогодні одним із спірних питань є відображення операцій з реалізації НМА у фінансовій звітності. Операції з реалізації НМА відображаються на рахунку 712 «Дохід від реалізації інших необоротних активів», а витрати щодо реалізації НМА списуються на рахунок 943 «Собівартість реалізації виробничих запасів», що зазначено в Методичних рекомендаціях №1327. Відповідно ці рахунки розкриваються в Розділі 1, ф. № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)» (рядки 2120, 2180 відповідно) як інша операційна діяльність. Одночасно у рядку 3205 Розділу 2 «Рух коштів у результаті інвестиційної діяльності» ф. № 3 «Звіт про рух грошових коштів» відображають надходження грошових коштів від продажу НМА утримуваних для продажу та групи вибуття. З вищевикладеного виходить, що реалізація НМА в ф. № 2 відображається як інша операційна діяльність, а в ф. № 3 – як інвестиційна діяльність. Ця розбіжність потребує усунення, тому що реалізація НМА не може одночасно належати до двох видів діяльності.

Відповідно до НП(С)БО 1, операційна діяльність – це основна діяльність підприємства, а також інші види діяльності, які не є інвестиційною чи фінансовою діяльністю. Інвестиційна діяльність – придбання та реалізація тих необоротних активів, а також тих фінансових інвестицій, які не є складовою частиною еквівалентів грошових коштів (грошей) [46].

З визначення операційної діяльності видно, що визначаючи вид діяльності, його можна відносити конкретно до якогось одного виду (операційної, інвестиційної або фінансової). З вищенаведеного визначення інвестиційної діяльності видно, що реалізація необоротних активів, у т. ч.

реалізація НМА належить до інвестиційної діяльності. На нашу думку, це визначення потребує уточнення тому, що суперечить порядку реалізації необоротних активів, у т. ч. реалізації НМА, під час якої таку операцію відносять до іншої операційної діяльності. Якщо НМА підлягають реалізації і переходять на субрахунок 286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу», вони вже належать до групи оборотних активів, а відповідно їх рух необхідно відображати як іншу операційну діяльність. У Звіті про рух грошових коштів інформацію з реалізації НМА потрібно розкривати у Розділі 1 «Рух коштів у результаті операційної діяльності». У процесі заповнення Звіту про рух грошових коштів за прямим методом реалізацію НМА можливо відображати у Розділі 1 рядок 3095.

Також на сьогодні актуальним є питання відображення внутрішнього гудвілу у фінансовій звітності, зокрема у ф. № 5 «Примітки до річної фінансової звітності». Для узгодження відображення гудвілу у Плані рахунків і звітності потрібно внести зміни в назву Розділу 1 «Нематеріальні активи» форми №5 «Примітки до річної фінансової звітності» і викласти його у такій редакції «Нематеріальні активи та гудвіл». Ця зміна не суперечитиме вимогам П(С)БО. Такий підхід також вимагає внесення змін до 1 Розділу Приміток до річної фінансової звітності у частині включення додаткового рядка 095 «Внутрішній гудвіл».

Відповідно в Примітках до річної фінансової звітності для встановлення більш детальної інформації про вартість цього виду НМА в Розділі 1 «Нематеріальні активи», код рядка 060, необхідно окремо розшифрувати інформацію щодо цього субрахунка. Отже, в Примітках до річної фінансової звітності буде окремо відображена інформація щодо програмного забезпечення: залишок на початок року; надійшло за рік; переоцінка (дооцінка +, уцінка -); вибуло за рік; нараховано амортизації за рік; втрати від зменшення корисності за рік; інші зміни за рік; залишок на кінець року. Таке виокремлення покращить оперування обліково-аналітичною інформацією про програмне забезпечення суб'єкта господарювання, а саме: відстежувати їхню вартість; встановлювати терміни щодо оновлення програм; не допускати можливості використання програм держав агресорів; уникати використання не ліцензованих програмних

продуктів. Загалом це сприятиме підвищенню рівня контролю над цим видом НМА [37-50].

На сьогодні відбувається розвиток сфери інтелектуального капіталу, вивчається його здатність приносити прибуток і впливати на вартість компанії. Розвиток інтелектуального капіталу компанії необхідно здійснювати шляхом навчання адміністративного та управлінського персоналу, підвищення їхньої професійної кваліфікації, інвестування в програми різних тренінгів, реалізацію навчальних проектів для працівників, у т. ч. в онлайн режимі тощо. Нами рекомендовано у Звіті про управління, який є інформаційним доповненням до фінансової звітності в пункті «корпоративне управління» наводити інформацію, спрямовану на розвиток інтелектуального капіталу (активів). Тому нині актуальними є питання капіталізації витрат на розвиток інтелектуального капіталу, тобто людських активів. Відповідно джерелом формування такої інформації буде система бухгалтерського обліку, методологія якої не адаптована для відображення подібних об'єктів.

На сьогодні однією з нових форм звітності для вітчизняних компаній є Звіт про управління, який вже давно увійшов у практику зарубіжних компаній. Цей звіт містить фінансову та нефінансову інформацію, що характеризує стан і перспективи розвитку підприємства та відображає основні ризики і невизначеності його діяльності [51-52]. Звіт про управління подається разом з фінансовою звітністю та консолідованою фінансовою звітністю в порядку та строки, встановлені законом. Він має на меті доповнити річну фінансову звітність необхідною інформацією і є своєрідною «візитівкою» підприємства.

На наш погляд, у зв'язку з тим, що на сьогодні НМА займають ключові позиції в розвитку світової економіки є необхідність в представленні їхньої складової у цьому звіті. Отже, в п. 7. «дослідження та інновації» нами рекомендовано розкрити інформацію про НМА і за наявності про гудвіл, що міститься в Примітках до річної фінансової звітності в динаміці за 5–10 років у розрізі груп НМА. Наведення цієї інформації не зашкодить діяльності підприємства через те, що Примітки до річної фінансової звітності є звітністю, яка оприлюднюється. Можливо загалом навести порівняння часток матеріальних і нематеріальних активів у питомій вазі протягом визначеного

періоду та встановити виявленні тенденції. Період дослідження може бути встановлений підприємством, але найбільш чітко можна простежити результати діяльності підприємства, якщо досліджувати дані з моменту виникнення компанії.

На сьогодні редакція п. 7 Розділу 3 Методичних рекомендацій №982 дає змогу підприємствам наводити загальну інформацію про дослідження, інноваційну діяльність та розробки, а також загальний обсяг витрат на такі заходи. Необхідно зазначити, що у попередніх пропозиціях Методичної ради з питань бухгалтерського обліку порушувалось питання про розкриття інформації про те, від яких винаходів, чи в розрізі окремих їх видів, які доходи має отримувати підприємство. На нашу думку, відображення таких показників у цьому звіті буде порушати комерційну таємницю підприємства і його власники й адміністрація не дозволять оприлюднювати таку інформацію.

На нашу думку, інформація за цим напрямом має наводитися не в розрізі окремих видів, а загалом по підприємству, без конкретизації. В п. 10. Розділу 3 за напрямом «корпоративне управління» рекомендується наводити інформацію за низкою позицій. Звернемо увагу на пп.8 «перспектив розвитку та удосконалення корпоративного управління» і пп. 9 «політики підприємства стосовно адміністративних, управлінських та наглядових органів підприємства (вимоги до віку, статі, освіти, професійного досвіду, управлінського персоналу, цілі політики її реалізація та результати у звітному періоді тощо)», які вказують на важливість розвитку інтелектуального капіталу компанії.

Розвиток інтелектуального капіталу (активів) компанії необхідно здійснювати шляхом навчання адміністративного та управлінського персоналу, підвищення їхньої професійної кваліфікації, що має відповідати сучасним потребам економіки й діяльності компанії у частині виробництва, яке модернізується та оновлюється. Інвестуючи в навчання та розвиток всіх працівників підприємства, зменшуються ризики щодо псування нового обладнання і технологій через підвищення професійної їхньої експлуатації.

Інвестування в програми різних тренінгів як в Україні, так і за кордоном, дасть змогу навчити адміністративний, управлінський персонал і працівників

робочих спеціальностей якісному менеджменту і відповідно необхідному рівню виконання робіт.

Розкриття інформації щодо загальної кількості адміністративних, управлінських працівників, що працюють на підприємстві, мають повну вищу освіту, базову вищу, працівників з науковими ступенями і вченими званнями дасть змогу оцінювати рівень їхньої фахової підготовки і сприятиме її підвищенню.

Висвітлення напрямів співпраці з ЗВО, які проводять підготовку профільних фахівців, а саме: проведення підготовки та підвищення кваліфікації працівників; стажування викладачами ЗВО на базі підприємств; підготовка студентів за необхідними спеціальностями; стажування студентів на підприємствах; працевлаштування випускників.

Визначення пріоритетних напрямів роботи з персоналом, які можуть розкриватися через захист інвестицій у людський капітал, реалізацію навчальних проектів з метою забезпечення компанії кваліфікованим персоналом, продовження формування управлінського кадрового резерву, впровадження низки онлайн програм для навчання працівників тощо.

Вся інформація, що міститься у Звіті про управління може бути ще додатково наведена у вигляді ілюстрацій, графіків, діаграм тощо. Цей вид звітності повинен бути доступний для розуміння різного рівня користувачів. Він має розкривати загальне враження про компанію і її стратегію, загалом зміцнювати її бренд. Кожна компанія має розробити свою форму звіту, враховуючи особливості діяльності, яка буде сприяти залученню клієнтів та інвесторів.

Висновки за розділом 2

1. Основними аспектами визнання нематеріального активу на ПрАТ «Птахофабрика Тернопільська» визначено такі: відповідність нематеріального активу його визначенню; можливість ідентифікації; контроль над активом; майбутні економічні вигоди; період використання більш як рік; достовірне

визначення вартості; наявність підтверджуючих документів про право користування або право власності. У результаті порівняння НП(С)БО 8 з МСБО 38 з'ясовано, що міжнародний стандарт 38 щодо визнання і оцінки є детальнішим і стосується багатьох аспектів, які дають змогу провести оцінку нематеріальних активів, ураховуючи всі необхідні критерії щодо їхнього визнання.

2. Облікова політика підприємства має формуватися за такими складовими: фінансовий облік, управлінський облік, ведення податкових розрахунків, контроль і захист. До основних елементів облікової політики щодо бухгалтерського (фінансового) обліку НМА належать такі: рахунки для обліку НМА, зазначені в робочому плані рахунків; оцінку НМА після пер-вісного визнання; строк корисного використання НМА; метод нарахування амортизації НМА; визначення ліквідаційної вартості НМА; графік документообігу об'єктів НМА. Основними елементами облікової політики підприємства щодо контролю і захисту НМА мають бути: визначення відповідальних осіб за використання і збереження НМА; періодичність контролю руху НМА; інвентаризація НМА; контроль НМА за центрами відповідальності; порівняння показників зовнішньої та внутрішньої (управлінської) звітності.

3. Систематизація зазначених в роботі елементів облікової політики щодо нематеріальних активів, закріплена в наказі про облікову політику підприємства, забезпечить: зниження витрат щодо операцій із НМА; підвищення ефективності використання, аналізу, планування, прогнозування НМА; уникнення затримки інформації під час комунікації для передачі облікової інформації; уникнення помилок під час оподаткування операцій із НМА; підвищення рівня контролю і захисту НМА; отримання зацікавленими користувачами (внутрішніми, зовнішніми) необхідної інформації. Загалом це дасть змогу покращити роботу бухгалтерії щодо обліку, оподаткування, контролю, захисту й управління НМА, що якісно вплине на підвищення вартості підприємства.

РОЗДІЛ 3

УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ОБ'ЄКТАМИ ІНТЕЛЕКТУАЛЬНОЇ ВЛАСНОСТІ НА ПІДПРИЄМСТВІ

3.1. Економічний аналіз нематеріальними активами підприємства та напрями його удосконалення в системі управління

Нематеріальні активи – складна сфера управлінської діяльності за своїми характеристиками, складом, рівнем впливу на результати господарської діяльності та фінансовий стан підприємства. Вивчення сучасних теоретичних і практичних наукових розробок у сфері аналізу НМА вказує на доволі широкий сучасний інструментарій аналізу й оцінювання економічної ефективності НМА, а також велику кількість інструментів та методик. На основі показників фінансової звітності аналіз НМА доцільно спрямувати за напрямками, узагальненими на рис. Л1 Додатку Л.

Одним із першочергових напрямів аналізу НМА є оцінювання нематеріальних активів як складової майна підприємства, що дасть змогу сформулювати чітке уявлення про стан і використання НМА у діяльності суб'єктів господарювання.

Розпочнемо з аналізу майна підприємства ПрАТ «Птахофабрика Тернопільська». Майновий стан – це одна з характеристик фінансового стану підприємства, за допомогою якої оцінюється склад, розміщення, структура та динаміка активів (майна) і пасивів (власного капіталу та зобов'язань).

Аналіз складу, структури та динаміки активів і пасивів підприємства на підставі даних балансу може проводитись одним із таких способів:

без попередньої зміни статей балансу;

за допомогою побудови скороченого аналітичного балансу шляхом об'єднання однорідних за складом балансових статей;

додатковим коригуванням статей балансу на індекс інфляції.

Скорочений (інші назви: порівняльний, спрощений) аналітичний баланс утворюється з вихідного балансу шляхом об'єднання в окремі групи

однорідних за складом та економічним змістом статей і доповнення його відповідними показниками структури, динаміки та структурної динаміки, що характеризують статику і динаміку майнового стану підприємства.

В Додатку К в табл. К.1 наведено актив скороченого аналітичного балансу ПрАТ «Птахофабрика Тернопільська» за 2020-2022 рр. Інформація скороченого аналітичного балансу досліджується з використанням прийомів горизонтального і вертикального аналізу. У процесі горизонтального (часового) аналізу визначаються абсолютні та відносні зміни у динаміці величин окремих видів активів і пасивів.

Показниками горизонтального аналізу активу скороченого аналітичного балансу є:

величини майна та його видів станом на кінець базового і звітного періодів;

абсолютні зміни видів активів (у тисячах гривень);

відносні зміни видів активів (температура приросту у відсотках);

абсолютне значення одного відсотка приросту величин майна та його видів – відношення абсолютної зміни до темпу приросту у відсотках.

Вертикальний (структурний) аналіз передбачає дослідження структури активу і пасиву балансу, тобто частки окремих видів майна і джерел формування капіталу у валюті балансу та підсумку його розділів. Показниками вертикального аналізу активу скороченого аналітичного балансу є:

частка окремих видів майна у валюті балансу та підсумку його розділів станом на кінець базового і звітного періодів;

зміни частки (у відсоткових пунктах);

зміни окремих видів майна у відсотках до загальної зміни валюти балансу (показник динаміки структурних змін).

Перевагою вертикального аналізу порівняно з горизонтальним є можливість зіставлення структурних показників балансів різних за величиною активів підприємств аналогічної сфери діяльності, а також структурних показників у динаміці за суттєвої зміни абсолютних величин статей балансу. В Додатку К в табл. К2 наведено горизонтальний і вертикальний аналіз майна підприємства ПрАТ «Птахофабрика Тернопільська» за 2020-2022 рр.

За даними аналізу зробимо такі висновки:

частка необоротних активів в майні підприємства скоротилась на 11,2% і у 2022 р. становила 55,0%;

найбільшу частку необоротних активів складають основні засоби – у 2022 р. це 49,9%;

частка нематеріальних активів на підприємстві невелика – 0,004%;

серед оборотних активів найбільша частка поточних біологічних активів – 13,9%, а також запасів 13,7%, зокрема, виробничих - 12,9%.

Для формулювання комплексних висновків щодо позитивного чи негативного характеру змін у майновому стані підприємства необхідно поглибити дослідження у напрямі аналізу складу, структури та динаміки майна і джерел формування капіталу з урахуванням класифікації видів активів і пасивів. Відповідно до принципів ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності за міжнародними і національними стандартами активи підприємства класифікуються за різними ознаками (рис. Л.2, Додаток Л). Серед класифікаційних ознак виділимо ті, які мають відношення до нематеріальних активів. Це:

1. За характером участі в господарському процесі та швидкістю обороту (за цією ознакою активи відображені в балансі):

а) необоротні (постійні) активи – нематеріальні активи, незавершені капітальні інвестиції, основні засоби, інвестиційна нерухомість, довгострокові біологічні активи, довгострокові фінансові інвестиції, довгострокова дебіторська заборгованість, відстрочені податкові активи, інші необоротні активи;

б) оборотні (мобільні) активи – запаси, поточні біологічні активи, поточна дебіторська заборгованість (за видами), поточні фінансові інвестиції, гроші та їх еквіваленти, витрати майбутніх періодів, інші оборотні активи.

2. За формою функціонування:

а) матеріальні – активи, що мають матеріально-речову форму (основні засоби, незавершені капітальні інвестиції, довгострокові та поточні біологічні активи, запаси, інші матеріальні цінності);

б) нематеріальні – активи, що не мають істотної форми та включають об'єкти інтелектуальної власності (права користування природними ресурсами, права користування майном, права на комерційні позначення,

За період дослідження залишкова вартість нематеріальних активів постійно змінювалась і на кінець 2022 р. склала 27 тис. грн.

На кінець 2022 рр. в ПрАТ "Птахофабрика Тернопільська" обліковувались такі нематеріальні активи:

«BAS Підприємство 8» із первісною вартістю 48 тис. грн., терміном корисного використання 48 місяців, накопиченою амортизацією - 62 тис. грн. і залишковою вартістю 17 тис. грн.;

Антивірус "ЕСЕТ" із первісною вартістю 105 тис. грн., терміном корисного використання 12 місяців, накопиченою амортизацією 64 тис. грн. і залишковою вартістю 34 тис. грн.

Амортизація нематеріальних активів нараховувалась із застосуванням прямолінійного методу. За звітний період нараховано амортизації в сумі 57 тис. грн. За звітний період 2022 року було надходження (33 тис. грн.).

Нематеріальні активи, щодо яких існує обмеження права власності, відсутні. Самостійно ПрАТ "Птахофабрика Тернопільська" нематеріальні активи у звітному періоді не створювало. Нематеріальні активи, отримані за рахунок цільових асигнувань відсутні. Нематеріальні активи, оформлені у заставу, відсутні. Капіталізація витрат на позики, що відносяться до придбання (створення) нематеріальних активів (п.8 МСБО/IAS № 23 "Витрати на позики"), не здійснювалась.

Для аналізу майнового стану підприємства з погляду характеристики руху і функціонального стану основних засобів використовується система показників, наведених у Додатку К, табл. К5. Нами розраховано і проаналізовано показники руху і функціонального стану основних засобів ПрАТ «Птахофабрика Тернопільська» для визначення кількісних та якісних змін.

Як свідчать результати розрахунку показників руху і функціонального стану основних засобів (Додаток К, табл. К5), упродовж 2020-2022 рр. вартість основних засобів збільшилася на 15259 тис. грн, або 2.1%. Значення

коефіцієнта надходження (2,96% у 2022 р.) суттєво перевищує значення коефіцієнта вибуття (0,86%), тому період оновлення основних засобів становить 47,7 років. Значення коефіцієнтів заміни і розширення показують, що 29,1% від річного надходження основних засобів було спрямовано на просту заміну тих, які вибули (у вартісному вираженні), а 70,9% – на їх розширене відтворення. Показник періоду обороту свідчить про те, що в середньому протягом 1,7 року первісна вартість основних засобів буде перенесена на вироблену продукцію у вигляді амортизації. Відповідно середня норма амортизації становить 58,8%. Коефіцієнт зносу основних засобів на підприємстві невеликий – 2,6-3,6% на кінець базового року. Відповідно коефіцієнт придатності високий – 96,7% у 2022 р. Наведена динаміка вказує на певне поліпшення функціонального стану основних засобів підприємства, а рівень зношеності необоротних активів залишається низьким. Натомість коефіцієнт зносу активної частини основних засобів достатньо високим – 62,3% у 2022 р.

Основними напрямками аналізу нематеріальних активів є:

- аналіз величини і динаміки нематеріальних активів;
- аналіз структури і стану нематеріальних активів за видами, строками використання та правовою захищеністю;
- аналіз прибутковості та оборотності нематеріальних активів;
- аналіз ліквідності нематеріальних активів і ступеня ризику вкладення капіталу в цей вид активів.

На основі інформації балансу (звіту про фінансовий стан) (форма № 1) і приміток до річної фінансової звітності (форма № 5) проводиться аналіз динаміки і структури нематеріальних активів. Результати аналізу руху і функціонального стану нематеріальних активів підприємства ПрАТ «Птахофабрика Тернопільська» за 2020-2022 рр. (Додаток К, табл. К6).

За даними проведеного аналізу зробимо наступні висновки:

- річний приріст НМА на підприємстві склав 33 тис. грн.;
- темп зростання становив 127,5%, відповідно темп приросту – 27,5%;
- коефіцієнт надходження НМА значно коливався і у 2022 р. склав 21,6%, коефіцієнт вибуття поступово зменшився і у 2022 р. вибуття НМА не було;

період оновлення НМА склав 4,6 роки, період обороту- 2,4 роки; середня норма амортизації – 41,8%.

Розраховані показники функціонального стану НМА свідчать про високий знос – 82,4% на кінець року. Коефіцієнт придатності відповідно низький – 17,7% на кінець 2022 року.

Висока частка нематеріальних активів у складі необоротних активів і високі темпи їх приросту свідчать про інноваційний характер розвитку підприємства, оскільки відбувається орієнтація на вкладення в інтелектуальну власність. На кінець 2022 року частка НМА поступово збільшилась, однак залишалась доволі низькою у структурі майна – 0,004%.

Інноваційна стратегія сприяє зміцненню економіки підприємства та його фінансового стану. Аналогічні високі показники довгострокових фінансових інвестицій відображають інвестиційну стратегію розвитку підприємства.

Нематеріальні активи використовують з метою одержання економічного ефекту під час виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг. Кінцевий ефект використання нематеріальних активів відображається у результативних показниках господарської діяльності: зменшення витрат на виробництво, збільшення обсягів реалізації продукції, зростання прибутку тощо. Враховуючи це, основним принципом управління динамікою нематеріальних активів є: темпи зростання чистого доходу від реалізації продукції та чистого прибутку мають випереджати темп зростання нематеріальних активів.

3.2. Удосконалення обліку об'єктів інтелектуальної власності на підприємстві

Нині наявна низка проблемних моментів, пов'язаних з відображенням в фінансовому обліку і звітності нематеріальних активів (НМА), які потребують розробки і уточнень, а саме: нерозкриття інформації про НМА у рамках державного статистичного спостереження; удосконалення обліку програмного забезпечення і внутрішнього гудвілу; неузгодженість відображення гудвілу у Плані рахунків і фінансовій звітності; недостатня розробка питань щодо

відображення НМА в управлінському обліку і звітності; нерозкриття в обліку нестач НМА; спірні питання інформаційного наповнення Звіту про управління і віднесення його до фінансової або управлінської звітності тощо.

У світовому масштабі переважна більшість економістів вказує на важливість використання НМА, акцентуючи увагу на тому, що їх використання суттєво впливає на отримання економічних вигід компанією, її вартість і розвиток економіки загалом. А. Delios і Р. Beamish (2001) окреслюють перспективи впливу НМА на міжнародну експансію та її успіх і зазначають, що різні компанії, які здійснюють географічну диверсифікацію бізнесу, повинні адаптувати наявні переваги нематеріальних активів, щоб бути конкурентоспроможними в нових ринкових умовах. У своїх дослідженнях Т. Stewart (1997), стверджує, що бухгалтери не можуть виміряти інтелектуальний капітал компанії. І цей прихований скарб сьогодні – це те, що дійсно має значення в суспільстві. Знання замінило землю, працю і капітал як внесок наукомістких компаній. Відтак для усвідомлення впливу НМА на розвиток економіки повинні відбутися зміни, перш за все, і на державному рівні.

Одним з проблемних питань є невідображення НМА в рамках державного статистичного спостереження. У Методологічних положеннях про використання фінансової звітності для цілей статистики підприємств, затверджених наказом Держкомстату № 417 від 31.12.2014 р. (далі Методологічні положення № 417), до переліку узагальнювальних показників щодо необоротних активів належать: незавершені капітальні інвестиції; основні засоби та НМА (залишкова вартість, первісна вартість, знос); довгострокові біологічні активи (залишкова вартість); довгострокові фінансові інвестиції; інші необоротні активи. В цих Методологічних положеннях НМА не виокремлено в окрему групу, а об'єднано з показником «Основні засоби», що знижує їхнє значення порівняно з іншими необоротними активами і унеможливорює проведення всебічного аналізу НМА для встановлення тенденцій їхнього впливу на економіку. На нашу думку, це є недоліком, що потребує негайного усунення. Постає питання, що можна дізнатися про вітчизняний розвиток брендів і порівняти їх із світовими, якщо на державному рівні НМА навіть не виокремлюють в окрему групу?

Необхідно погодитися з Д. Горовим, який зазначив, що «на жаль, за даними статистичної звітності в Україні не ведеться облік саме структури НМА (на відміну від структури основних або оборотних активів) на макрорівні. Приблизну оцінку можна одержати лише за структурою інноваційних витрат в економіці (програмне забезпечення – 81%; наукові дослідження зовнішні – 15%; інше – 4%; авторські права та ліцензії – 0)» [47].

На сьогодні програмне забезпечення, у т. ч. комп'ютерні програми, є однією із основних складових НМА в діяльності суб'єктів господарювання, оскільки вони займають значну питому вагу в структурі цих активів. У процесі постановки програмного забезпечення на баланс підприємства необхідно враховувати низку ознак, які забезпечать використання цього активу в рамках чинного законодавства.

По-перше, потрібно врахувати наявність і відповідність підтверджуючих документів про право користування або власності на програмне забезпечення.

По-друге, потрібно визначати ступінь ідентифікації. Відповідно до п. 12 МСБО 38 актив є ідентифікованим, якщо він може бути відокремлений (відчужений) або віддалений від суб'єкта господарювання, його можна продати, передати, ліцензувати, здати в оренду або обміняти індивідуально чи разом з пов'язаним з ним контрактом, ідентифікованим активом чи зобов'язанням.

По-третє, потрібно встановити ймовірність отримання майбутніх економічних вигід, пов'язаних з використанням програмного забезпечення, та достовірність визначення його вартості, що зазначається п. 6 П(С)БО 8. В п. 17 МСБО 38 прописується, як саме необхідно розуміти «майбутні економічні вигоди». Отримання майбутніх економічних вигід від НМА має прогностичний характер, а корисність від використання НМА можна встановити в процесі постачання, виробництва, реалізації продукції, у здійсненні управлінської діяльності.

По-четверте, у процесі встановлення на баланс НМА необхідно визначити, до якої групи може бути віднесено програмне забезпечення, наприклад операційна система для комп'ютера, без якої він не може працювати, буде включена до вартості комп'ютера і обліковуватись разом з ним згідно з

П(С)БО 7 «Основні засоби». На відміну від цього, бухгалтерські та програми для управління підприємством будуть входити до групи НМА, бо вони не є невід'ємною частиною комп'ютера і він може працювати без них.

Тому є потреба у виокремленні субрахунка для обліку комп'ютерних програм. У Плані рахунків по рахунку 12 «Нематеріальні активи» відсутній субрахунок 126, який може бути використаний для обліку програмного забезпечення (комп'ютерні програми, програми для електронно-обчислювальних машин). Відповідно в Примітках дорічної фінансової звітності для встановлення більш детальної інформації про вартість цього виду НМА в Розділі 1 «Нематеріальні активи», код рядка 060, необхідно окремо розшифрувати інформацію щодо цього субрахунка. Отже, в Примітках до річної фінансової звітності буде окремо відображена інформація щодо програмного забезпечення: залишок на початок року; надійшло за рік; переоцінка (дооцінка +, уцінка -); вибуло за рік; нараховано амортизації за рік; втрати від зменшення корисності за рік; інші зміни за рік; залишок на кінець року. Таке виокремлення покращить оперування обліково-аналітичною інформацією про програмне забезпечення суб'єкта господарювання, а саме: відстежувати їхню вартість; встановлювати терміни щодо оновлення програм; не допускати можливості використання програм держав агресорів; уникати використання не ліцензованих програмних продуктів. Загалом це сприятиме підвищенню рівня контролю над цим видом НМА.

Наступним проблемним питанням є відображення в обліку лишків або нестач НМА. У Додатку до Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку нематеріальних активів № 1327 розкрито порядок обліку лише лишків НМА за результатами інвентаризації. Порядок обліку нестач НМА в НП(С)БО 8 і Методичних рекомендаціях № 1327 не розкрито.

У деякій спеціальній літературі рекомендується нестачу НМА відображати аналогічно до операцій по ліквідації необоротних активів. Тому в діяльності суб'єктів господарювання в процесі формування облікової кореспонденції керуються п. 30 додатка до Методичних рекомендацій № 1327, де відображається операція з ліквідації НМА з використанням субрахунка 976 «Списання необоротних активів». На нашу думку, для обліку нестач НМА

необхідно відкрити додатковий субрахунок 973 для відображення втрат необоротних активів і назвати його «Нестачі необоротних активів». Цей субрахунок буде подібним до субрахунка 947 «Нестачі і втрати від псування цінностей», але на відміну від нього, застосовуватися для обліку операцій з необоротними активами.

Списання нестачі НМА з балансу підприємства буде відображено такими кореспонденціями:

сума накопиченої амортизації по нестачі об'єктів НМА Дт 133 Кт 12;
списана залишкова вартість по нестачі об'єктів НМА Дт 973 Кт 12.

Відповідно потребує внесення уточнень до Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій № 291 та внесення додаткових кореспонденцій пунктами 14.4 і 14.5 до Розділу 3. «Облік нематеріальних активів за результатами інвентаризацій» Додатку до Методичних рекомендацій № 1327.

Необхідно зазначити, що в Методичних рекомендаціях №1327 буде некоректним нестачу НМА відображати кореспонденцією Дт 947 Кт 12. Аргументацією цього твердження є те, що на рахунку 94 треба відображати нестачі оборотних активів, а для виявлених нестач необоротних активів має використовуватися рахунок 97, який призначений для обліку витрат інвестиційної діяльності.

На підприємстві ПрАТ «Птахофабрика Тернопільська» використовується автоматизована форма обліку із використанням програмного комплексу «BAS: Підприємство 8», конфігурація «Бухгалтерія для України», ред. 1.2. Використання програми здійснюється з використанням основних типів даних: довідників, форм документів, операцій, реєстрів, звітів тощо.

Відомості про об'єкти НМА зберігаються в довіднику Нематеріальні активи. У типовій конфігурації підтримується бухгалтерський і податковий облік НМА. Початкова вартість НМА визначається на рахунку 1541 «Придбання нематеріальних активів» як сума покупної вартості об'єкта і додаткових витрат на його придбання. Облік витрат на придбання НМА

відображається за допомогою документа «Надходження НМА» (меню «ОЗ і НМА» - «Нематеріальні активи» - «Надходження НМА»).

Витрати на виготовлення НМА власними силами накопичуються на рахунку 1542. На етапі виготовлення НМА враховуються як об'єкти будівництва. Реєстрація витрат на виготовлення здійснюється документами Надходження товарів і послуг (послуги), Нарахування зарплати та ін.

Прийняття до обліку НМА відображається в обліку після того, як всі витрати, пов'язані з придбанням або виготовленням даного об'єкта, відображені в обліку. Дана операція оформляється документом «Прийняття до обліку НМА» (меню «ОЗ і НМА» — «Нематеріальні активи» — «Прийняття до обліку НМА»).

Залежно від способу створення НМА, у документі вибирається вид операції. Вид операції «Нематеріальні активи» зазначається під час прийняття до обліку придбаного НМА. Вид операції «Об'єкти будівництва» зазначається при прийнятті до обліку НМА, виготовленого власними силами; при цьому, крім найменування НМА, зазначається також Об'єкт будівництва, на якому накопичені витрати на виготовлення. Вид операції «Введення початкових залишків» залишено для сумісності з попередніми версіями. Введення початкових залишків НМА рекомендується здійснювати за допомогою документа «Введення початкових залишків».

Для цілей бухгалтерського і податкового обліку передбачені такі способи нарахування амортизації НМА: кумулятивний (за сумою чисел років); виробничий (тільки в бухгалтерському обліку); прямолінійний; зменшення залишку; прискореного зменшення залишку.

Конфігурація передбачає можливість нарахування амортизації в бухгалтерському і податковому обліку різними способами.

Якщо амортизація нараховується виробничим методом, то попередньо слід вказати обсяг продукції, виробленої в поточному місяці. Для цього використовується документ «Виробіток НМА» (журнал «ОЗ і НМА» - «Амортизація НМА» - «Параметри амортизації НМА»). Витрати з амортизації НМА можуть бути розподілені за кількома напрямками і статтями витрат. У довіднику способів відображення витрат з амортизації ведеться список

можливих способів віднесення амортизаційних нарахувань на витрати. Наприклад, можна визначити спосіб, при якому сума амортизації буде розподілятися між кількома підрозділами в певній пропорції. Спосіб відображення витрат з амортизації, визначений у момент прийняття об'єкта до обліку, може бути змінено протягом строку корисного використання об'єкта. Для реєстрації даної зміни в типовій конфігурації призначено документ «Зміна відображення амортизації НМА».

Розрахунок суми амортизації в бухгалтерському і податковому обліку проводиться автоматично при проведенні документа Закриття місяця. Сума, розрахована для кожного об'єкту обліку, списується з кредиту рахунку обліку нарахованої амортизації у дебет рахунків, визначених вибраним способом відображення витрат з амортизації.

Модернізація нематеріального активу - це зміна його попередньо прийнятих нормативних показників функціонування, яка може спричинити зміну його вартісних, амортизаційних та інших показників. Модернізація нематеріальних активів відображається документом «Модернізація НМА» (меню «ОЗ і НМА» — «Нематеріальні активи» — «Модернізація НМА»). У шапці документа в полі «Об'єкт будівництва» вказується об'єкт будівництва, на якому накопичена сума витрат з модернізації. Витрати на об'єктах будівництва накопичуються на рахунку 1542 «Виготовлення нематеріальних активів». На закладці «Нематеріальні активи» необхідно вказати цей рахунок. У табличній частині документа на закладці «Нематеріальні активи» зазначається перелік НМА, що модернізуються. Накопичена сума модернізації буде списана з об'єкта будівництва і рівномірно віднесена на вартість нематеріальних активів, перерахованих у табличній частині. Під час модернізації можуть бути змінені параметри обліку нематеріальних активів, наприклад, збільшений строк експлуатації основного засобу. Під час модернізації встановлюються нові параметри для розрахунку амортизації.

У разі припинення використання НМА його вартість і нарахована амортизація НМА підлягають списанню. Для відображення цієї операції призначений документ «Списання НМА» (меню «ОЗ і НМА» — «Нематеріальні активи» — «Списання НМА»), при проведенні якого

формується відповідні бухгалтерські проводки. Залишкова вартість об'єкта відноситься до неопераційних витрат, а точніше – до витрат на списання необоротних активів. Конкретний рахунок обліку витрат на списання залишкової вартості може бути змінено у формі документа.

Під час проведення за податковим обліком також проводиться нарахування амортизації за останній місяць використання та списання залишкової вартості. Крім того, при проведенні документа виконується запис в реєстр «Стан НМА» організацій, в якості нового стану записується стан Списано. При вибутті НМА, пов'язаному з передачею права його використання іншій організації, застосовується документ конфігурації «Передача НМА» (меню «ОЗ і НМА» — «Нематеріальні активи» — «Передача НМА»).

Мета інвентаризації нематеріальних активів полягає у виявленні фактичної наявності нематеріальних активів і перевірці відповідності даних бухгалтерського обліку за кількістю та вартістю нематеріальних активів фактичній наявності таких об'єктів у кількісному і вартісному прояві. Для введення в інформаційну базу даних про інвентаризацію призначений документ «Інвентаризація НМА» (меню «ОЗ і НМА» — «Нематеріальні активи» — «Інвентаризація НМА»). З документа Інвентаризація НМА можна роздрукувати інвентарний опис НМА (форму НА-4). Дані документа «Інвентаризація НМА» у бухгалтерському та податковому обліку не відображаються, але за результатами інвентаризації можливо проведення таких операцій: У разі, якщо при інвентаризації виявлена нестача НМА в одному підрозділі і надлишок в іншому (в обліку не відображена передача НМА з одного підрозділу в інший), на підставі Інвентаризації НМА потрібно ввести документ «Переміщення НМА».

В Додатку М наведені форми електронних документів, які відображують операції обліку з нематеріальними активами.

Отже, автоматизоване вирішення завдань із бухгалтерського обліку нематеріальних активів базується на створенні та веденні інформаційної бази про наявність нематеріальних активів, які формуються на основі інвентарної картотеки аналітичного обліку нематеріальних активів та реєстрів їх обліку.

Функція автоматизованого робочого місця бухгалтера нематеріальних активів на базі програмного продукту «BAS: Бухгалтерія 8.3» полягає у виконанні таких системних обліково-контрольних операцій: упорядкування бухгалтерського обліку за рахунок запровадження електронного документообігу; підвищення оперативності обліку шляхом забезпечення швидкого доступу до документів, можливості оперативно їх обробляти та надійно зберігати в електронних архівах (на сервері організації або в «хмарі», тобто на сервері спецоператора); облік і контроль об'єктів нематеріальних активів за місцями зберігання та класифікаційними групами; облік і контроль над правильністю та своєчасністю відображення руху основних засобів (надходження, вибуття, переміщення); облік амортизації основних засобів і контроль над правильністю її нарахування й відображення; облік переоцінки нематеріальних активів (дооцінка, уцінка).

Таким чином, переваги застосування комп'ютерної техніки під час проведення обліку нематеріальних активів полягають у: зменшенні обсягу даних, що оброблюються вручну; економії часу на виконання одноманітних прийомів порівняння фактичних даних з обліковими; зменшенні ризику появи арифметичних помилок, порушених під час відображення даних в облікових регістрах; перевірці тотожності чи взаємної ув'язки показників різних форм звітності в автоматичному порядку; компактному зберіганні і багаторазовому використанні даних бухгалтерського обліку.

Висновки до розділу 3.

1. Кінцевий ефект використання нематеріальних активів відображається у результативних показниках господарської діяльності: зменшення витрат на виробництво, збільшення обсягів реалізації продукції, зростання прибутку тощо. Висока частка нематеріальних активів у складі необоротних активів і високі темпи їх приросту свідчать про інноваційний характер розвитку підприємства, оскільки відбувається орієнтація на вкладення в інтелектуальну власність. На кінець 2022 року частка НМА на ПрАТ «Птахофабрика

Тернопільська» поступово збільшилась, однак залишалась доволі низькою у структурі майна – 0,004%. Темп приросту НМА на підприємстві склав 27,5%; коефіцієнт надходження НМА у 2022 р. склав 21,6%, період оновлення НМА становив 4,6 роки, період обороту- 2,4 роки; середня норма амортизації – 41,8%. Розраховані показники функціонального стану НМА свідчать про високий знос – 82,4% на кінець року.

2. Вважаємо, що для усвідомлення впливу НМА на розвиток економіки повинні відбутися зміни, перш за все, на державному рівні. У Методологічних положеннях про використання фінансової звітності для цілей статистики підприємств НМА не виокремлено в окрему групу, а об'єднано з показником «Основні засоби», що знижує їх значення порівняно з іншими необоротними активами і унеможлиблює проведення всебічного аналізу НМА для встановлення тенденцій їхнього впливу на економіку. Також за даними статистичної звітності в Україні не ведеться облік саме структури НМА (на відміну від структури основних або оборотних активів) на макrorівні. Приблизну оцінку можна одержати лише за структурою інноваційних витрат в економіці (програмне забезпечення – 81%; наукові дослідження зовнішні – 15%; інше – 4%; авторські права та ліцензії – 0).

3. Пропонуємо в Примітках до річної фінансової звітності для встановлення більш детальної інформації про вартість цього виду НМА в Розділі 1 «Нематеріальні активи», код рядка 060 розшифрувати інформацію щодо субрахунку 126 «Програмне забезпечення». Таке виокремлення покращить оперування обліково-аналітичною інформацією про програмне забезпечення суб'єкта господарювання, а саме: відстежувати їхню вартість; встановлювати терміни щодо оновлення програм; не допускати можливості використання програм держав агресорів; уникати використання не ліцензованих програмних продуктів. Загалом це сприятиме підвищенню рівня контролю над цим видом НМА.

ВИСНОВКИ

Проведено дослідження обліку, аналізу та оподаткування операцій з об'єктами інтелектуальної власності підприємства на прикладі ПрАТ «Птахофабрика Тернопільська», с. Великі Гаї Тернопільського району Тернопільської області за період 2020-2022 рр. В результаті проведеного дослідження прийшли до наступних висновків.

1. Досліджено, що інтелектуальна власність – це економіко-правова категорія, що характеризує результати економічних, інноваційних і правових процесів, спрямована на підвищення прибутковості діяльності підприємств і організацій і має нормативно-законодавчу основу. Об'єкти інтелектуальної власності належать до комерційних активів підприємств. Але як у законодавчих актах, так і в наукових статтях українських і закордонних учених немає чіткої класифікації об'єктів інтелектуальної власності за місцем використання та призначенням, вони об'єднують ці об'єкти за всіма напрямками інтелектуального потенціалу людини та суб'єктами господарювання. Встановлено, що об'єкти інтелектуальної власності це те, що створено (крім авторських прав) і на що може бути отриманий правовий документ, але на теперішній час він відсутній. Об'єкти права інтелектуальної власності – це об'єкти інтелектуальної власності, що мають та використовуються на підставі правових документів.

2. Нормативно-правове забезпечення інтелектуальної власності в Україні охоплює широкий перелік нормативів різного спектру впливу. Загальний і спеціалізований характер розділяє групи нормативів та фокусує увагу на пріоритетах їх удосконалення, виходячи з новітніх трендів міжнародних стандартів. З погляду економічного розвитку інтелектуальної власності в Україні, трансформації національної економіки та становлення ринкових відносин у даній сфері потребує удосконалення національного законодавства, посилення контролю за дотриманням суб'єктами господарювання та суб'єктами інтелектуальної власності усталених нормативно-правових актів, осучаснення й конкретизації пріоритетів розвитку в програмних і стратегічних документах нашої держави.

3. Птахівництво – це галузь агропромислового комплексу України, яка найбільш інтенсивно та динамічно розвивається. Вона має свої особливості, пов'язані з технологією вирощування (утримання) птиці, тому й облік у цій галузі ведеться відповідно до технологічних циклів. Впровадження новітніх розробок дає можливість здійснювати ефективне виробництво та отримувати додатковий прибуток. Об'єктом дослідження нами вибрано систему обліку і оподаткування на підприємстві Приватне акціонерне товариство «Птахофабрика Тернопільська». Дослідження стану фінансово-господарської діяльності ПрАТ «Птахофабрика Тернопільська» за 2020-2022 рр. виявив збільшення чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) на 59,6 млн. грн., або на 16,8%; зменшення фінансового результату від операційної діяльності підприємства на 44,4 млн. грн., або 63,4%. Всі роки дослідження підприємство мало прибуток, однак він поступово зменшився. У 2022 р. він склав 21072 тис. грн., що на 68% менше, ніж у 2020 р. Середньорічна кількість працівників на фабриці склала 234 осіб на кінець 2022 р.

4. Основними аспектами визнання нематеріального активу на ПрАТ «Птахофабрика Тернопільська» визначено такі: відповідність нематеріального активу його визначенню; можливість ідентифікації; контроль над активом; майбутні економічні вигоди; період використання більш як рік; достовірне визначення вартості; наявність підтверджуючих документів про право користування або право власності. У результаті порівняння НП(С)БО 8 з МСБО 38 з'ясовано, що міжнародний стандарт 38 щодо визнання і оцінки є детальнішим і стосується багатьох аспектів, які дають змогу провести оцінку нематеріальних активів, ураховуючи всі необхідні критерії щодо їхнього визнання.

5. Облікова політика підприємства має формуватися за такими складовими: фінансовий облік, управлінський облік, ведення податкових розрахунків, контроль і захист. Виокремлені базові завдання облікової політики НМА дають змогу структурувати основні її елементи в частині НМА. До основних елементів облікової політики щодо бухгалтерського (фінансового) обліку НМА належать такі: рахунки для обліку НМА, зазначені в робочому плані рахунків; оцінку НМА після первісного визнання; строк корисного

використання НМА; метод нарахування амортизації НМА; визначення ліквідаційної вартості НМА; графік документообігу об'єктів НМА. Основними елементами облікової політики підприємства щодо контролю і захисту НМА мають бути: визначення відповідальних осіб за використання і збереження НМА; періодичність контролю руху НМА; інвентаризація НМА; контроль НМА за центрами відповідальності; порівняння показників зовнішньої та внутрішньої (управлінської) звітності; заходи щодо захисту об'єктів НМА, інформації щодо їхнього використання й управління ними.

6. Систематизація зазначених в роботі елементів облікової політики щодо нематеріальних активів, закріплена в наказі про облікову політику підприємства, забезпечить: зниження витрат щодо операцій із НМА; підвищення ефективності використання, аналізу, планування, прогнозування НМА; уникнення затримки інформації під час комунікації для передачі облікової інформації; уникнення помилок під час оподаткування операцій із НМА; підвищення рівня контролю і захисту НМА; отримання зацікавленими користувачами (внутрішніми, зовнішніми) необхідної інформації. Загалом це дасть змогу покращити роботу бухгалтерії щодо обліку, оподаткування, контролю, захисту й управління НМА, що якісно вплине на підвищення вартості підприємства.

7. Ситуація, що склалася з первинними документами щодо обліку НМА в системі бухгалтерського обліку, є заплутаною і потребує негайного усунення. Для ведення первинного обліку НМА відомо багато варіантів, що одночасно ускладнює процес документування, через те що первинні форми частково зібрані в декількох законодавчо-нормативних документах, а деякі з них є застарілими. Використання первинних форм для обліку основних засобів не повинні застосовуватися для обліку НМА, тому що вони мають принципові відмінності, які необхідно врахувати у процесі розробки первинних форм для НМА. Необхідно розробити нові методичні рекомендації для документального забезпечення первинного обліку НМА всіх видів з узагальненням і удосконаленням наявних форм первинних документів та із врахуванням останніх змін чинного законодавства.

8. Для обліку програмного забезпечення (комп'ютерні програми, програми для електронно-обчислювальних машин) доцільно виокремити субрахунок 126 «Програмне забезпечення». Відповідно в Примітках до річної фінансової звітності для встановлення більш детальної інформації про вартість програмного забезпечення в Розділі 1 «Нематеріальні активи» необхідно окремо розшифрувати інформацію щодо цього субрахунка. Покращенню обліку нестач НМА сприятиме відкриття запропонованого субрахунка 973 «Нестачі необоротних активів». Порядок обліку нестач НМА із використанням субрахунка 973 пропонується розкрити в Додатку до Методичних рекомендацій №1327.

9. На сьогодні є поширеною ситуація невідображення об'єктів інтелектуальної власності у фінансовій звітності, що суперечить принципу повного висвітлення. Узагальнення інформації про відображення торговельної марки у фінансовій звітності дає підприємству ряд переваг, а саме: об'єктивне оцінювання вартості торговельної марки збільшує вартість підприємства; залучення кредитних коштів під заставу права власності на знаки для товарів та послуг дає можливість користуватися позиковими коштами; зменшення бази оподаткування відбувається за рахунок нарахованої амортизації на право власності на знаки для товарів та послуг тощо.

10. Кінцевий ефект використання нематеріальних активів відображається у результативних показниках господарської діяльності: зменшення витрат на виробництво, збільшення обсягів реалізації продукції, зростання прибутку тощо. Висока частка нематеріальних активів у складі необоротних активів і високі темпи їх приросту свідчать про інноваційний характер розвитку підприємства, оскільки відбувається орієнтація на вкладення в інтелектуальну власність. На кінець 2022 року частка НМА на ПрАТ «Птахофабрика Тернопільська» поступово збільшилась, однак залишалась доволі низькою у структурі майна – 0,004%. Темп приросту НМА на підприємстві склав 27,5%; коефіцієнт надходження НМА у 2022 р. склав 21,6%, період оновлення НМА становив 4,6 роки, період обороту- 2,4 роки; середня норма амортизації – 41,8%. Розраховані показники функціонального стану НМА свідчать про високий знос – 82,4% на кінець року.

Враховуючи це, основним принципом управління динамікою нематеріальних активів є: темпи зростання чистого доходу від реалізації продукції та чистого прибутку мають випереджати темп зростання нематеріальних активів.

11. Вважаємо, що для усвідомлення впливу НМА на розвиток економіки повинні відбутися зміни, перш за все, на державному рівні. У Методологічних положеннях про використання фінансової звітності для цілей статистики підприємств НМА не виокремлено в окрему групу, а об'єднано з показником «Основні засоби», що знижує їх значення порівняно з іншими необоротними активами і унеможлиблює проведення всебічного аналізу НМА для встановлення тенденцій їхнього впливу на економіку. Також за даними статистичної звітності в Україні не ведеться облік саме структури НМА (на відміну від структури основних або оборотних активів) на макрорівні. Приблизну оцінку можна одержати лише за структурою інноваційних витрат в економіці (програмне забезпечення – 81%; наукові дослідження зовнішні – 15%; інше – 4%; авторські права та ліцензії – 0).

12. Пропонуємо в Примітках до річної фінансової звітності для встановлення більш детальної інформації про вартість цього виду НМА в Розділі 1 «Нематеріальні активи», код рядка 060 розшифрувати інформацію щодо субрахунку 126 «Програмне забезпечення». Таке виокремлення покращить оперування обліково-аналітичною інформацією про програмне забезпечення суб'єкта господарювання, а саме: відстежувати їхню вартість; встановлювати терміни щодо оновлення програм; не допускати можливості використання програм держав агресорів; уникати використання не ліцензованих програмних продуктів. Загалом це сприятиме підвищенню рівня контролю над цим видом НМА.

13. Вважаємо, що потребує внесення уточнень до Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій №291 та внесення додаткових кореспонденцій: сума накопиченої амортизації по нестачі об'єктів НМА Дт 133 Кт 12; списана залишкова вартість по нестачі об'єктів НМА Дт 973 Кт 12 пунктами 14.4 і 14.5 до Розділу 3. «Облік нематеріальних

активів за результатами інвентаризацій» Додатку до Методичних рекомендацій №1327.

14. Підприємство використовує автоматизовану форму ведення бухгалтерського обліку з використанням програмного комплексу «BAS: Бухгалтерія 8.3». Вважаємо, що дана програмна конфігурація задовольняє потреби бухгалтерської служби підприємства. Однак, пропонуємо спробувати галузеве прикладне рішення "BAS АГРО. Бухгалтерія", яке є готовим інструментом для вирішення всіх завдань, що стоять перед бухгалтерською службою сільськогосподарських підприємств які займаються рослинництвом, тваринництвом, птахівництвом, переробкою і реалізацією сільськогосподарської продукції. Це прикладне рішення також можна використовувати виключно для ведення бухгалтерського та податкового обліку, а завдання автоматизації інших служб, наприклад, відділу продажів, вирішувати за допомогою інших прикладних рішень або систем.