

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЛЬВІВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ ПРИРОДОКОРИСТУВАННЯ
ФАКУЛЬТЕТ УПРАВЛІННЯ, ЕКОНОМІКИ ТА ПРАВА
КАФЕДРА ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

Освітній ступінь «Магістр»

на тему: **«ТЕОРІЯ І МЕТОДОЛОГІЯ ОБЛІКУ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ
АКТИВІВ У ТОВАРИСТВІ З ОБМЕЖЕНОЮ ВІДПОВІДАЛЬНІСТЮ XXXX
ЛЬВІВСЬКОГО РАЙОНУ ЛЬВІВСЬКОЇ ОБЛАСТІ В УМОВАХ
ІНСТИТУЦІЙНИХ ПЕРЕТВОРЕНЬ»**

Виконав: студент групи ОП-61
спеціальності 071 «Облік і оподаткування»
Заріцький Олег Миколайович

Керівник: к.е.н., доцент ЖИДОВСЬКА Н.М.

Рецензент: XXXXXXXX

ДУБЛЯНИ 2024

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЛЬВІВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ ПРИРОДОКОРИСТУВАННЯ
ФАКУЛЬТЕТ УПРАВЛІННЯ, ЕКОНОМІКИ ТА ПРАВА
КАФЕДРА ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ

Освітній ступінь МАГІСТР
Спеціальність 071 «ОБЛІК І ОПОДАТКУВАННЯ»
(шифр і назва)

ЗАТВЕРДЖУЮ
Завідувач кафедри
обліку та оподаткування
(назва кафедри)

(підпис)
д.е.н, проф. Гнатишин Л.Б.
(прізвище, ім'я, по батькові)
“ ____ ” _____ 20__ року

З А В Д А Н Н Я
на кваліфікаційну роботу студенту
ЗАРІЦЬКОМУ ОЛЕГУ МИКОЛАЙОВИЧУ
(прізвище, ім'я, по батькові)

1. Тема проекту (роботи): **«Теорія і методологія обліку нематеріальних активів у товаристві з обмеженою відповідальністю xxxx Львівського району Львівської області в умовах інституційних перетворень».**

Керівник проекту (роботи): Жидовська Наталія Михайлівна, к.е.н., доцент
(прізвище, ім'я, по батькові, науковий ступінь, вчене звання)

Затверджені наказом ЛНУП від «27» жовтня 2023 року № 572/к-с

2. Строк подання студентом проекту (роботи) до 15. 01.2024 року

3. Вихідні дані до проекту (роботи): нормативно-літературні джерела за темою роботи, дані аналітичного та синтетичного обліку, річна фінансова та статистична звітність сільськогосподарського підприємства, методичні рекомендації, наукові статті та періодичні видання.

4. Зміст розрахунково-пояснювальної записки (перелік питань, які потрібно розробити)

ВСТУП

1. ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ ЯК ІННОВАЦІЙНИХ РЕСУРСІВ РОЗВИТКУ ПІДПРИЄМСТВА

1.1. Сутність нематеріальних активів та їх класифікація для цілей управління підприємством

1.2. Наукові підходи до методики обліку нематеріальних активів в умовах інституційних перетворень

1.3. Нормативне та літературне забезпечення

1.4. Особливості методології дослідження

2. МЕТОДОЛОГІЧНІ ТА ОРГАНІЗАЦІЙНІ ПОЛОЖЕННЯ ОБЛІКУ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ НА ПІДПРИЄМСТВІ

- 2.1. Фінансовий та економічний аналіз діяльності товариства з обмеженою відповідальністю xxxx
- 2.2. Види вартості та оцінка нематеріальних активів
- 2.3. Організація та документування первинного обліку нематеріальних активів
- 2.4. Організація та документування аналітичного і синтетичного обліку нематеріальних активів

3. ВДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ ТА МЕТОДОЛОГІЇ ОБЛІКОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ НА ПІДПРИЄМСТВІ

- 3.1. Обліково-аналітичне забезпечення управління нематеріальними активами суб'єкта господарювання
- 3.2. Облікова політика за операціями з нематеріальними активами в умовах інституційних перетворень
- 3.3. Автоматизований облік нематеріальних активів

ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

ДОДАТКИ

5. Перелік графічного матеріалу (з точним зазначенням обов'язкових креслень)

рисунок, таблиці, схеми

6. Дата видачі завдання: « 20 » лютого 2023 року

КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

№ з/п	Назва етапів кваліфікаційної роботи	Строк виконання етапів роботи
1.	Отримання завдання. Вивчення рекомендованої літератури по темі роботи. Написання аналітичного огляду. Вивчення об'єкту. Аналіз існуючого стану (складання програми; написання пояснювальної записки; підготовка картографічних матеріалів для кваліфікаційної роботи).	20.02.23-15.04.23 р.
2.	Розробка перспективного рішення та його обґрунтування (написання перспективної частини; виготовлення планової основи для основного варіанту роботи).	16.04.23–15.07.23 р.
3.	Розробка та обґрунтування пропозицій щодо реалізації роботи. Написання економічної частини роботи; висновків і пропозицій з реалізації роботи; кінцеве редагування пояснювальної записки; оформлення кінцевого варіанту роботи та інших графічних матеріалів, які представляються до захисту в ЕК).	16.07.23 – 18.10.23 р.
4.	Кінцеве оформлення кваліфікаційної роботи (здача пояснювальної записки керівнику роботи; виправлення його зауважень; здача роботи на рецензування; кінцеве оформлення ілюстративних матеріалів, таблиць).	19.10.23 – 11.12.22 р.
5.	Підготовка до захисту в ЕК. Пробний захист на випускній кафедрі (проходження плагіату; написання доповіді й погодження її з керівником роботи; виправлення зауважень у графічній частині).	12.12.23–15.01.24 р.

Студент

_____ (підпис)

Заріцький О.М.

(прізвище та ініціали)

Керівник проекту (роботи)

_____ (підпис)

Жидовська Н.М.

(прізвище та ініціали)

УДК: 657.421.3

82 с. текстової частини, 22 рисунки, 17 таблиць, 46 позицій літературних джерел, 1 додаток.

Теорія і методологія обліку нематеріальних активів у товаристві з обмеженою відповідальністю хххх Львівського району Львівської області в умовах інституційних перетворень.

Заріцький О.М. – Кваліфікаційна робота. Кафедра обліку та оподаткування. Дубляни, ЛНУП, 2024.

У першому розділі висвітлені теоретичні аспекти нематеріальних активів як інноваційних ресурсів розвитку підприємства та наукові підходи до методики обліку нематеріальних активів в умовах інституційних перетворень, методологія здійснення дослідження.

У другому розділі здійснено фінансовий та економічний аналіз діяльності товариства з обмеженою відповідальністю хххх та досліджено організацію бухгалтерського обліку нематеріальних активів у сільськогосподарському підприємстві, розглянуто види вартості нематеріальних активів.

У третьому розділі запропоновано шляхи вдосконалення організації та методології облікового забезпечення нематеріальних активів на підприємстві, зокрема вдосконалення облікової політики за операціями з нематеріальними активами в умовах інституційних перетворень, а також покращення автоматизації ведення обліку на підприємстві.

На основі опрацювання теоретичного та практичного матеріалів зроблено відповідні висновки та пропозиції.

Ключові слова: сільськогосподарське підприємство, ПСБО, МСФЗ, організація обліку, облік нематеріальних активів, облікова політика, види вартості, оцінка, інституційні перетворення.

Анотація

Розглянуто організаційні та методологічні положення обліку нематеріальних активів на підприємстві в умовах інституційних перетворень, досліджено та проаналізовано облік нематеріальних активів, який здійснюється в агропідприємстві, зокрема його практичні і теоретичні аспекти, запропоновано шляхи вдосконалення організації та методології облікового забезпечення нематеріальних активів, зокрема вдосконалення облікової політики за операціями з нематеріальними активами в умовах інституційних перетворень, а також покращення автоматизації ведення обліку на підприємстві, що, на нашу думку, сприятиме кращому відображенню виробничо–господарської діяльності суб’єкта господарювання в обліку, запровадженню нових технологій в обліковий процес.

Annotation

The organizational and methodological provisions of the accounting of intangible assets at the enterprise in the conditions of institutional transformations were considered, the accounting of intangible assets carried out in an agricultural enterprise was examined and analyzed, in particular its practical and theoretical aspects, ways of improving the organization and methodology of accounting provision of intangible assets were proposed, in particular the improvement of the accounting policy for operations with intangible assets in the conditions of institutional transformations, as well as improving the automation of accounting at the enterprise, which, in our opinion, will contribute to a better reflection of the business entity's production and economic activity in accounting, and the introduction of new technologies into the accounting process.

ЗМІСТ

ВСТУП.....	6
1. ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ ЯК ІННОВАЦІЙНИХ РЕСУРСІВ РОЗВИТКУ ПІДПРИЄМСТВА.....	8
1.1. Сутність нематеріальних активів та їх класифікація для цілей управління підприємством	8
1.2. Наукові підходи до методики обліку нематеріальних активів в умовах інституційних перетворень.....	16
1.3. Нормативне та літературне забезпечення.....	20
1.4. Особливості методології дослідження.....	24
2. МЕТОДОЛОГІЧНІ ТА ОРГАНІЗАЦІЙНІ ПОЛОЖЕННЯ ОБЛІКУ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ НА ПІДПРИЄМСТВІ.....	29
2.1. Фінансовий та економічний аналіз діяльності товариства з обмеженою відповідальністю xxxx	29
2.2. Види вартості та оцінка нематеріальних активів.....	36
2.3. Організація та документування первинного обліку нематеріальних активів...	43
2.4. Організація та документування аналітичного і синтетичного обліку нематеріальних активів	48
3. ВДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ ТА МЕТОДОЛОГІЇ ОБЛІКОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ НА ПІДПРИЄМСТВІ.....	54
3.1. Обліково-аналітичне забезпечення управління нематеріальними активами суб'єкта господарювання.....	54
3.2. Облікова політика за операціями з нематеріальними активами в умовах інституційних перетворень.....	61
3.3. Автоматизований облік нематеріальних активів.....	67
ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ.....	75
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	78
ДОДАТКИ	

ВСТУП

Актуальність теми. Сучасний етап розвитку всесвітньої цивілізації характеризується інформаційним суспільством, де знання значною мірою активізували процес формування нематеріальних активів, які за багатьма параметрами перевершують матеріальні активи. Тому інформація про витрати на створення нематеріальних активів характерна для важливих виробничих ресурсів. Це означає, що лише матеріальні засоби виробництва не можна розглядати як домінуючу умову максимізації прибутку, оскільки комерційний успіх суб'єкта господарювання значною мірою залежить від ефективної взаємодії всіх елементів зовнішнього та внутрішнього середовища, в якому він функціонує.

Дослідження багатьох вітчизняних та зарубіжних фахівців, таких як І. Бланк, О. Мельник, Р. Каплан, М. Данько, Д. Стеченко, С. Онишко, відображали питання, пов'язані з сутністю та характеристиками управління нематеріальними активами. Вітчизняних та зарубіжних науковців - Бутинця Ф.Ф., Голова С.Ф., Давидюка Т.В., Жука В.М., Крупку Я.Д., Левицьку С.О., Малюгу Н.М., Моссаковського В.Б., Нападовську Л.В., Палія В.Ф., Яремка І.Й. та ін., загалом хвилюють питання методу обліку в умовах інституційних перетворень, особливо питання обліку нематеріальних активів.

Приділяючи повну увагу напрацюванням науковців у цій галузі, зазначимо, що теоретичні методи, організаційні та практичні прийоми обліку нематеріальних активів у сучасних умовах потребують поглибленого вивчення.

Мета й завдання дослідження. Метою кваліфікаційної роботи є обґрунтування, утвердження та розвиток наукової моделі облікового і аналітичного забезпечення управління нематеріальними активами на сільськогосподарському підприємстві в умовах інституційних перетворень. Відповідно до поставленої мети (цілі) передбачається виконання наступних **завдань:**

- дослідити природу нематеріальних активів як об'єктів бухгалтерського обліку та поглибити їх класифікацію з урахуванням потреб

різних груп інтересів;

- обґрунтувати раціональність методів оцінки нематеріальних активів з врахуванням міжнародних та національних норм законів і нормативні актів;
- оцінити організаційні та економічні умови господарювання об'єкта дослідження (ТзОВ хххх);
- схарактеризувати особливості первинного, аналітичного та синтетичного обліку нематеріальних активів на сільськогосподарському підприємстві;
- вдосконалити бухгалтерський облік нематеріальних активів з організаційної, методологічної та технічної сторін щодо елементів облікової політики.

Об'єктом дослідження є господарські дії та операції з нематеріальними активами у товаристві з обмеженою відповідальністю (ТзОВ) хххх Львівської області в умовах інституційних перетворень.

Предметом дослідження є сукупність теорій, методів і практичних аспектів бухгалтерського обліку господарських операцій з нематеріальними активами на підприємстві в умовах інституційних перетворень.

Методи дослідження. Для досягнення мети (цілі) роботи використано сукупність наукових методів: наукового узагальнення, порівняння, групування, абстрагування, аналізу, синтезу, індукції, дедукції, графічні та табличні методи, а також комплекс методів бухгалтерського обліку.

Наукова новизна отриманих результатів полягає в комплексному та системному показі та розробці обліково-аналітичного забезпечення управління нематеріальними активами суб'єктів господарювання в умовах інституційної трансформації.

Практичне значення отриманих результатів полягає в спрямованості їх на вдосконалення обліку нематеріальних активів суб'єкта господарювання в умовах інституційних перетворень.

РОЗДІЛ І

ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ ЯК ІННОВАЦІЙНИХ РЕСУРСІВ РОЗВИТКУ ПІДПРИЄМСТВА

1.1. Сутність нематеріальних активів та їх класифікація для цілей управління підприємством

Поняття «нематеріальні активи» є дуже різностороннім і вивчалось багатьма економістами-теоретиками, бухгалтерами та маркетингологами. У літературі є багато підходів визначення цього широкого поняття, тому одні науковці розглядають нематеріальні активи як частину ресурсів підприємства у складі необоротних фондів, інші вчені розглядають нематеріальні активи як об'єкт інтелектуальної власності, а деякі досліджують сферу нематеріального виробництва.

Перші економічні дослідження, що аналізують об'єкти, які зараз вважаються нематеріальними активами, відносяться до кінця XIX - 30-х років XX століття. Становлення та розвиток поняття «нематеріальні активи» в класичній економічній теорії пов'язане зі спробами вчених визнати специфіку нематеріальних активів як одного з факторів економічного зростання.

Дослідження існуючої вітчизняної літератури показує, що питання формування інноваційного потенціалу шляхом розвитку нематеріальних активів до кінця не вивчено, і багато питань потребують подальшого дослідження, особливо розвиток та оцінка нематеріальних активів.

Науковці Овсюк Н., Лесько М. зазначали, що практика управління вітчизняними підприємствами показує, що частка нематеріальних активів у структурі власності підприємства є незначною, а керівництво підприємства чи компанії не розглядає їх як потужне джерело потенційної конкурентної переваги [26].

Половинчак Л. А. стверджує, що нематеріальні активи – це майнові права, які захищають право на використання нематеріальних ресурсів підприємства та їх застосування в господарській діяльності для отримання доходу [32].

Варто зазначити, що окремі ознаки нематеріальних активів є лише узагальненим поняттям, яке розглядає їх як результати творчої діяльності та засіб індивідуалізації юридичних осіб, вони не мають матеріальної основи і реалізуються у формі прав, що що приносять дохід своїм власникам, розмір якого залежить від обсягу цих прав. При цьому значення нематеріальних активів у процесі функціонування підприємства можна виразити у вигляді наступного логічного ланцюга: «використання нематеріальних активів — підвищення якості продукції — посилення конкуренції — збільшення прибутку». Виходячи з цієї позиції та згідно з правилами формальної логіки, поняття нематеріальних активів можна визначити таким чином: це ресурси нематеріального походження, які надають суб'єктам господарювання можливість підвищувати якість своєї продукції (послуг), їх системи відтворення та продажу, цим самим підвищуючи конкурентну перевагу суб'єкта на ринку.

Згідно Міжнародного стандарту оцінки 4 «Оцінка нематеріальних активів», під терміном нематеріальні активи розуміються активи, що проявляють себе своїми економічними властивостями, але не володіють фізичною субстанцією, дають права і привілеї їх власнику і приносять йому дохід [23].

Першим нормативним документом, який визначив нематеріальні активи як об'єкти бухгалтерського обліку, був бюлетень «Амортизація нематеріальних активів». Потім поняття нематеріальних активів стало з'являтися в Міжнародних стандартах фінансової звітності, зокрема на початку в МСФЗ 9 «Витрати на дослідження та розробки», а пізніше в МСФЗ 38 «Нематеріальні активи».

Взагалі, багато авторів розуміючи природу нематеріальних активів, виходять з характеристик нематеріальних активів, особливо з таких, що це немонетарний актив, який не має фізичної форми, може бути ідентифікований і приносить дохід. Інші автори стверджують, що група нематеріальних активів виступає як права промислової та інтелектуальної власності та інші подібні права власності. Майже всі автори наголошують на довгостроковому терміні корисного використання активу, тобто більше одного року чи операційного циклу. Однак у сучасних умовах господарювання нематеріальні немонетарні активи широко

використовуються і все ще можуть бути класифіковані як нематеріальні активи, незважаючи на те, що термін їх корисного використання становить менше одного року.

Природа і сутність нематеріальних активів визначена П(С)БО 8, МСФЗ 38 та Податковим кодексом України. Відповідно до МСФЗ № 38 характеристики нематеріальних активів такі: немонетарні, нематеріальні та ідентифіковані. Зауважимо, що вимога ідентифікації не означає, що нематеріальні активи мають бути передані окремо та незалежно від усіх інших активів.

Відповідно до П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», затвердженого наказом МФУ від 18.10.99 р. № 242 (зі змінами та доповненнями), до нематеріальних активів відносять немонетарні активи, що не мають матеріальної форми та можуть бути ідентифікованими [31].

Відповідно до положень Податкового кодексу України від 02.12.2010р. № 2755-VI, нематеріальні активи – це право власності на результати інтелектуальної діяльності, у тому числі промислової власності, а також інші аналогічні права, визнані об'єктом права власності (інтелектуальної власності), право користування майном та майновими правами платника податку в установленому законодавством порядку, у тому числі набуті в установленому законодавством порядку права користування природними ресурсами, майном та майновими правами [28]. Отже, основною характеристикою для визначення нематеріальних активів є набуття підприємством виключних майнових прав на об'єкт інтелектуальної власності, тобто можливість його передачі.

Авторський погляд на економічну природу нематеріальних активів такий: *нематеріальні активи* – це ресурс, який підтверджується шляхом реєстрації майнових чи немайнових прав власності та контролюється в результаті минулої діяльності підприємства, очікується, що його використання збільшить майбутні економічні вигоди та підвищить інноваційний потенціал підприємства (рис. 1.1).

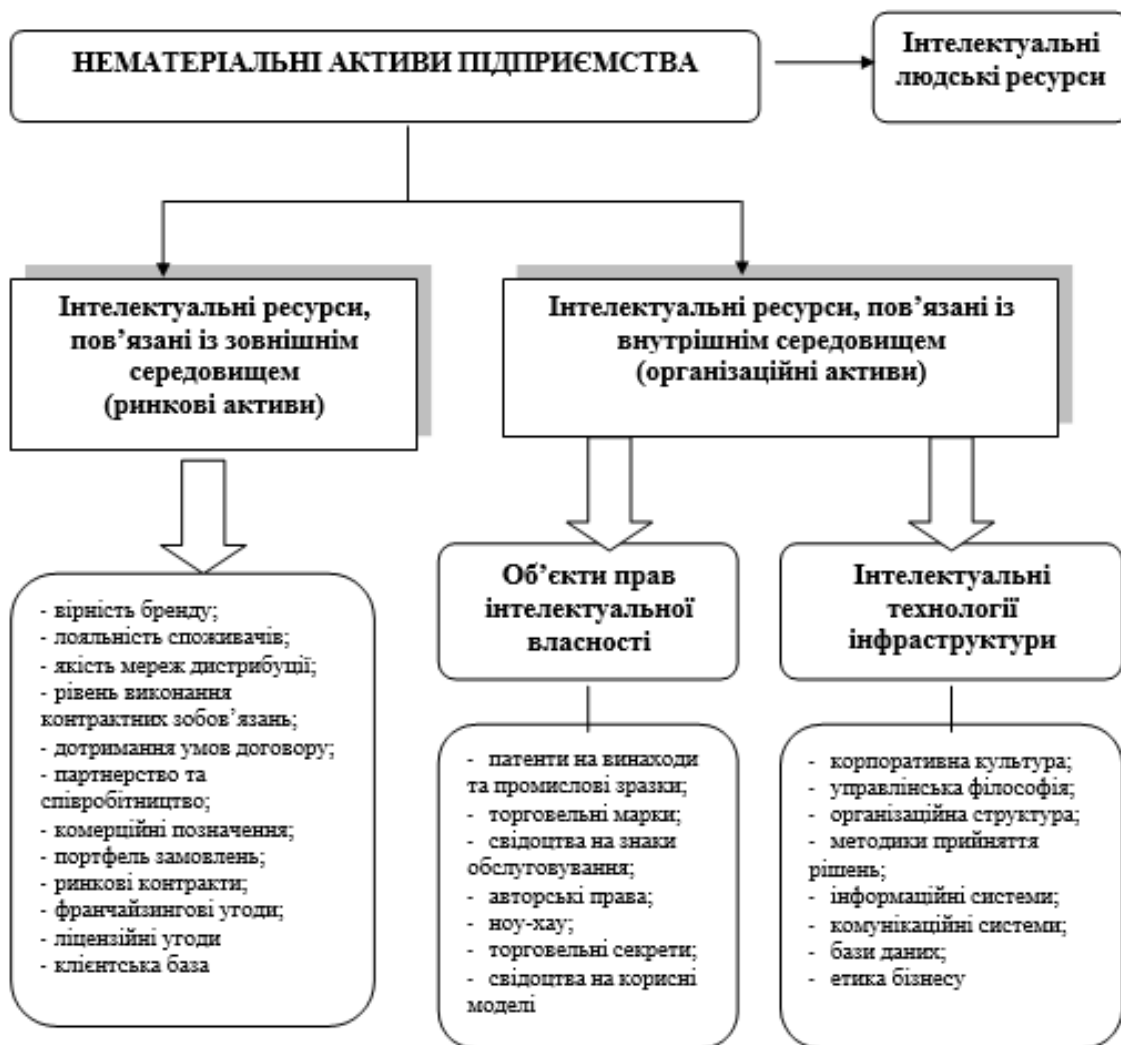


Рис. 1.1. Економічна сутність нематеріальних активів як форми прояву інтелектуальної власності.

Оскільки поняття нематеріальних активів є досить складним, у сучасній економічній літературі існує багато способів їх класифікації. Серед запропонованих у вітчизняній фаховій літературі класифікацій можна виділити декілька найпоширеніших класифікаційних ознак сучасних нематеріальних активів. Серед них нематеріальні активи класифікуються за строком корисного використання. За цією ознакою Святоцький Є., Гладунов В., Бутнік-Сіверський А., Федченко Л. вказували на характеристику, що строки можуть бути визначені, або не можуть бути визначені взагалі, а Бігдан І. наводить конкретно встановлені строки - до року та більше [8].

Інша поширена класифікаційна ознака - відчуженість. Автори С. Яремчук та М. Сова пропонують за ступенем відчуження розрізняти нематеріальні активи відчужувані – об'єкти, що мають можливість повністю передаватись під час продажу, передачі, оренди, та невідчужувані нематеріальні активи – об'єкти, використання яких за умови часткової передачі права користування залишаються власністю підприємства. В. Сатовський залежно від форми передачі розрізняв нематеріальні активи, які можуть бути передані без переходу права власності, та активи, які є невід'ємною частиною підприємства [8].

Вище згадані автори запропонували групування за ознакою, яка має назву – «ознака цілого»: нематеріальні активи не відокремлені від підприємства; нематеріальні активи не відокремлені від фізичних осіб; відокремлені нематеріальні активи.

У табл. 1.1 нами узагальнено підходи авторів до класифікації нематеріальних активів у вітчизняній практиці.

У монографії Р. Рейлі визначено та класифіковано десять типів нематеріальних активів за їх взаємозв'язком з іншими елементами діяльності (напрямами), як показано в табл. 1.2.

МСФЗ 38 «Нематеріальні активи» та П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» дають класифікацію нематеріальних активів, які використовуються для подання інформації про нематеріальні активи в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності (табл. 1.3). [22, 31].

Необхідно підкреслити, що розвиток нетрадиційних нематеріальних активів є обов'язковим для формування корпоративного інноваційного потенціалу. Мова йде про бренди. Включення бренду в нетрадиційні нематеріальні активи є важливим, оскільки він починає широко використовуватися в діяльності вітчизняних компаній та підприємств.

Корпоративний імідж також є важливим нематеріальним активом. У сучасній науковій літературі економічну природу іміджу все частіше визначають як гудвіл.

Класифікації нематеріальних активів за підходами вітчизняних авторів

Автор	Класифікаційна ознака	Групи нематеріальних активів
Святоцький Э.П., Гладунов В.Н., Бутник-Сіверський А.	1. Правова ознака	1) об'єкти авторського права; 2) об'єкти суміжних прав; 3) об'єкти науково-технічної інформації; 4) об'єкти промислової власності; 5) об'єкти природного середовища; 6) об'єкти права користування – монопольне положення на ринку, економічні та інші привілеї.
	2. Ознака цілого	1) нематеріальні активи, невідокремлені від підприємства; 2) нематеріальні активи, невідокремлені від індивіда, 3) відокремлені нематеріальні активи.
	3. Можливість визначення строку корисного використання	1) об'єкти, для яких можливо встановити строк служби; 2) об'єкти, для яких строк використання встановити неможливо.
	4. Спосіб оцінки	1) індивідуальна оцінка; 2) оцінка в групі, в „єдиному казані”; 3) певний строк і оцінка індивідуальна.
	5. Господарсько-облікові ознаки	1) об'єкти права інтелектуальної власності та інші об'єкти права власності й користування; 2) об'єкти права користування природними ресурсами; 3) об'єкти права користування економічними, організаційними перевагами й іншими привілеями; 4) гудвіл; 5) об'єкти права власності й користування раціоналізаторськими пропозиціями; 6) ноу-хау.
Яремчук С., Сова М.	1. За ступенем відчуження	1) відчужувані нематеріальні активи-об'єкти, які під час їх продажу, передачі, оренди мають здатність передаватися повністю; 2) невідчужувані нематеріальні активи-об'єкти, які в разі часткового передавання прав на їх використання залишаються у власності підприємства
	2. За ступенем впливу на фінансові результати підприємства	1) здатні прямо приносити дохід; 2) здатні опосередковано впливати на фінансові результати.
	3. За строком використання	1) функціонуючі; 2) не функціонуючі.
	4. За ступенем правової захищеності	1) захищені охоронними документами; 2) не захищені охоронними документами.
Саатовський В.В.	1. За способом придбання	1) придбання окремо; 2) створюються підприємством.
	2. За періодом одержання прибутку	1) обмежений законом або контрактом; 2) пов'язаний з економічним фактором; 3) період не визначений
	3. За методом визначення	1) визначаються, як самостійні одиниці; 2) не мають необхідних ознак для визначення.

Таблиця 1.2

Класифікація нематеріальних активів за елементами діяльності

Група нематеріальних активів	Найменування об'єктів, що належить до відповідної групи
1. Нематеріальні активи, що пов'язані із маркетингом	товарні знаки, фірмові назви, торгові марки (бренди), логотипи тощо
2. Нематеріальні активи, що пов'язані із технологіями	патенти на технологічні процеси, патенти, технічна документація, технічне ноу-хау тощо
3. Нематеріальні активи, що пов'язані із творчою діяльністю	літературні твори та авторські права на них, музикальні твори, видавничі права, права на постановки
4. Нематеріальні активи, що пов'язані із обробкою даних	запатентовані програмні забезпечення комп'ютерів, авторські права на програмні забезпечення, автоматизовані бази даних, маски та шаблони для інтегральних схем
5. Нематеріальні активи, що пов'язані із інженерною діяльністю	промислові зразки, патенти на вироби, інженерні креслення та схеми, проекти, фірмова документація
6. Нематеріальні активи, що пов'язані із клієнтами	списки клієнтів, контракти з клієнтами, відношення з клієнтами, відкриті замовлення на поставку
7. Нематеріальні активи, що пов'язані із контрактами	вигідні контракти з постачальниками, ліцензійні угоди, договори франшизи, угоди про неучасть у конкуренції
8. Нематеріальні активи, що пов'язані із людським капіталом	наприклад відібрана та робоча сила, що пройшла навчання, договори найму, угоди з профспілками
9. Нематеріальні активи, що пов'язані із земельними ділянками	права на розробку корисних копалин, права на повітряний простір, права на водяний простір
10. Нематеріальні активи, що пов'язані із поняттям «гудвіл» (ділова репутація)	гудвіл організації, гудвіл професійної практики, особистий гудвіл спеціаліста, гудвіл знаменитості, загальна вартість бізнесу в якості діючого підприємства

Після аналізу існуючих методів та підходів до класифікації нематеріальних активів було виявлено, що не всі методи, виділені авторами, придатні для використання в бухгалтерських процедурах, оскільки вони не впливають на методику облікового відображення таких активів та не відіграють вирішальної ролі з позицій бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

**Класифікація нематеріальних активів за стандартами
бухгалтерського обліку та фінансової звітності**

МСФЗ 38	П(С)БО 8
Торгові марки	Права користування природними ресурсами (право користування надрами, іншими ресурсами природного середовища, геологічною та іншою інформацією проприродне середовище тощо)
Фірмові найменування	Права користування майном (право користування земельною ділянкою, право користування будівлею, право на оренду приміщень тощо)
Програмне забезпечення	Права на комерційні позначення (права на товарні знаки, торговельні марки, фірмові назви тощо), крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті
Ліцензії та франшизи	Права на об'єкти промислової власності (право на винаходи, корисні моделі, промислові зразки, сорти рослин, породи тварин, компонування (топографії) інтегральних мікросхем, комерційні таємниці, у тому числі ноу-хау, захист від недобросовісної конкуренції тощо), крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті
Авторські права, патенти та інші права на промислову власність, права на обслуговування та експлуатацію	Авторське право та суміжні з ним права (право на літературні, художні, музичні твори, комп'ютерні програми, програми для ЕОМ, компіляції даних (бази даних), виконання, фонограми, відеограми, передачі (програми) організацій мовлення тощо), крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті
Рецепти, формули, проекти та макети	Інші нематеріальні активи (право на провадження діяльності, використання економічних та інших привілеїв тощо)
Незавершені нематеріальні активи	

Короткий перелік видів нематеріальних активів, які використовують сучасні суб'єкти господарювання, наведено на рисунку 1.2. Сформовані групи нематеріальних активів слід розглядати в комплексі напрямку інноваційної діяльності та розвитку підприємства.

Нематеріальні активи як багатоаспектне поняття містять облікове, економічне та правове тлумачення. По-перше, це частина власності підприємства, яка немає матеріальної форми. По-друге, це активи зі строком погашення більше одного року. По-третє, вони є засобом отримання підприємством доходу за рахунок створення переваг над конкурентами на ринку. По-четверте, нематеріальні активи є об'єктами права інтелектуальної власності та інструментами захисту результатів інноваційної діяльності.

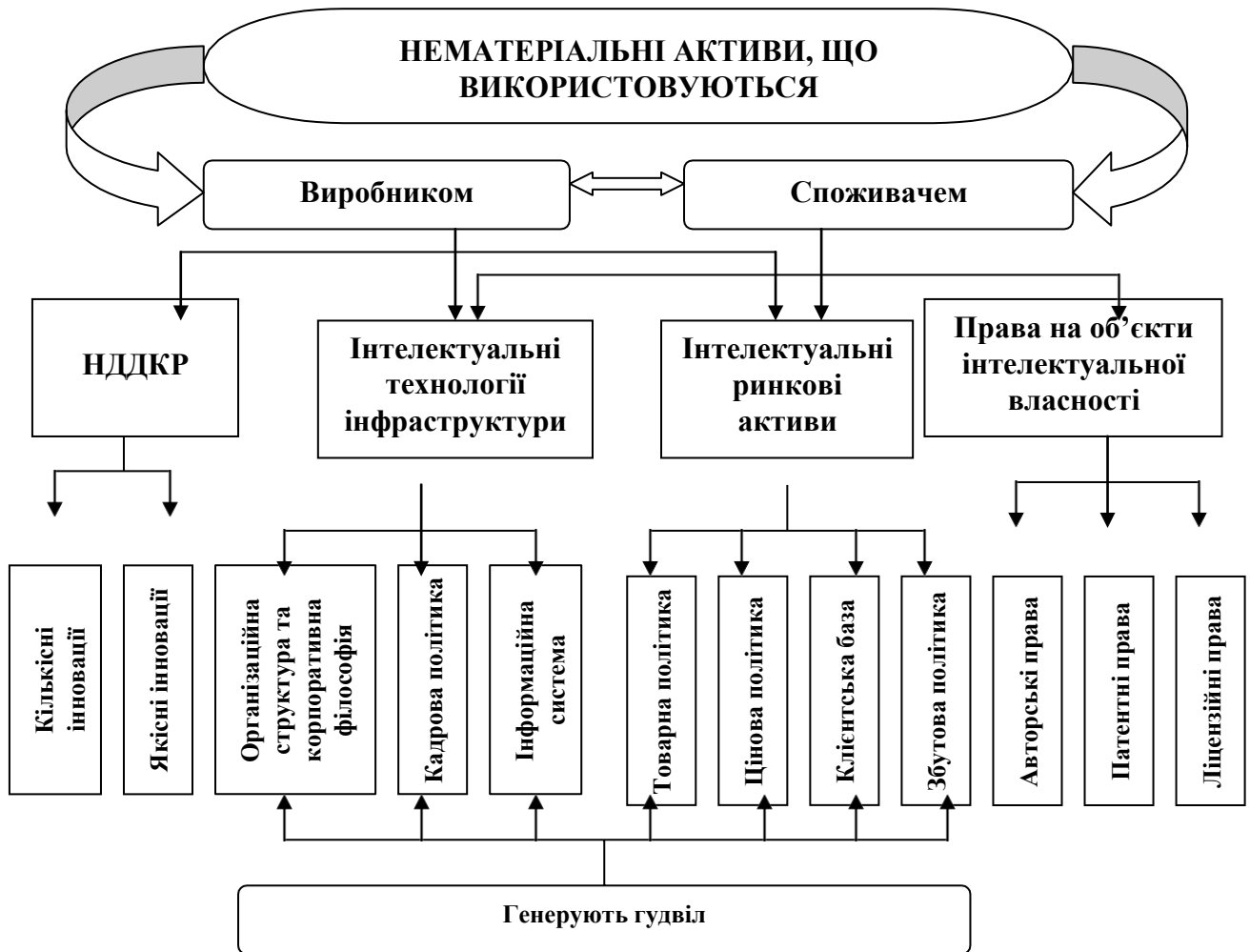


Рис. 1.2. Групи нематеріальних активів за напрямками пошуку шляхів інноваційного розвитку підприємства.

Джерело: розроблено автором

Отже, нематеріальні активи є специфічним поняттям, яке досить важко визначити, оскільки розробка і розвиток нематеріальних активів не завжди закінчується позитивним результатом, що ускладнює відокремлення витрат, понесених при їх створенні. Вибір аналогів нематеріальних активів для визначення їх вартості також складний та і не завжди можливо достовірно визначити вартість майбутніх доходів, отриманих від використання нематеріальних активів.

1.2. Наукові підходи до методики обліку нематеріальних активів в умовах інституційних перетворень

Конкурентоспроможні підприємства створюють власні конкурентні переваги шляхом формування, використання та відтворення унікальних інтелектуальних та інформаційних активів, таких як знання та вміння персоналу, корпоративна культура та власна ділова репутація. Унікальність цих активів є єдиним чинником конкурентоспроможності підприємства, якого не можливо придбати на ринку ресурсів, оскільки саме він є продуктом інтелектуальної та творчої діяльності працівників підприємства.

Незважаючи на зростаюче визнання важливості нематеріальних активів, створених інтелектуальним виробництвом суб'єктів господарювання, вони практично ігноруються в бухгалтерському обліку. Необхідно підкреслити, що традиційний облік суперечить новій економіці: добре налагоджені системи опису фінансових і матеріальних активів не підходять для відображення нематеріальних активів (активів не відчутного характеру).

Це означає перехід на новий рівень обліку, який може вимірювати енергію руху компанії з точки зору ринкових перспектив. Оскільки моделі традиційних обліково-аналітичних систем непридатні для економіки, заснованої на знаннях, актуальною є розробка методів, що відображають інвестиційний облік у зв'язку з формуванням у суб'єкта знань про ринкове середовище та забезпечення інноваційних бізнес-процесів.

Роботи провідних учених бухгалтерського обліку демонструють необхідність розробки нових методів бухгалтерського обліку в умовах переходу до постіндустріальної економіки та необхідність інтеграції активів і капіталу інституційного середовища в національну систему бухгалтерського обліку.

Дослідження цих праць показує, що розвиток бухгалтерського обліку, пов'язаного з інтелектуальним виробництвом і створенням корпоративних знань, є на початку нового етапу. Тому питання зміни облікових концепцій під впливом

інституційної економіки має практичне значення.

Аналіз інституціональної теорії виявляє необхідність вирішення таких комплексних методологічних питань бухгалтерського обліку:

- 1) постійний моніторинг нематеріальних активів хронологічно, безперервно та систематично протягом всього часу:
 - проаналізувати методи організації документування та проведення інвентаризації створених корпоративних знань про правила гри у зовнішньому та внутрішньому середовищі, в якому функціонує бізнес;
- 2) нематеріальні активи, оцінені через єдиний грошовий вимірник:
 - розробити метод оцінки інтелектуальних активів, створених через знання зовнішнього та внутрішнього середовища підприємства, що забезпечить інформаційні потреби інституційних середовищ;
 - розрахувати трансакційні витрати, пов'язані зі створенням, розробкою, реєстрацією та маркетингом об'єктів інтелектуальної власності;
- 3) реєструвати та класифікувати інформацію про зміни нематеріальних активів за видами:
 - модифікація рахунків бухгалтерського обліку за рахунок включення до складу об'єктів бухгалтерського обліку інтелектуальних активів;
 - розробити техніку подвійного запису операцій з використанням активів, створених під час накопичення знань про зовнішнє та внутрішнє середовище компанії;
- 4) узагальнювати отриману інформацію з ціллю складання звітності:
 - модифікація форми бухгалтерського бухгалтерських балансів за рахунок включення статей, що відображають сальдо капіталізованих трансакційних витрат та приріст інтелектуального капіталу;
 - розробити фінансову звітність про справедливую вартість підприємства.

На засадах розгляду теоретичних основ інституційної економіки визначено напрямки розвитку концептуального підходу до загальної методики обліку нематеріальних активів в умовах інституційних перетворень (рис.1.3).

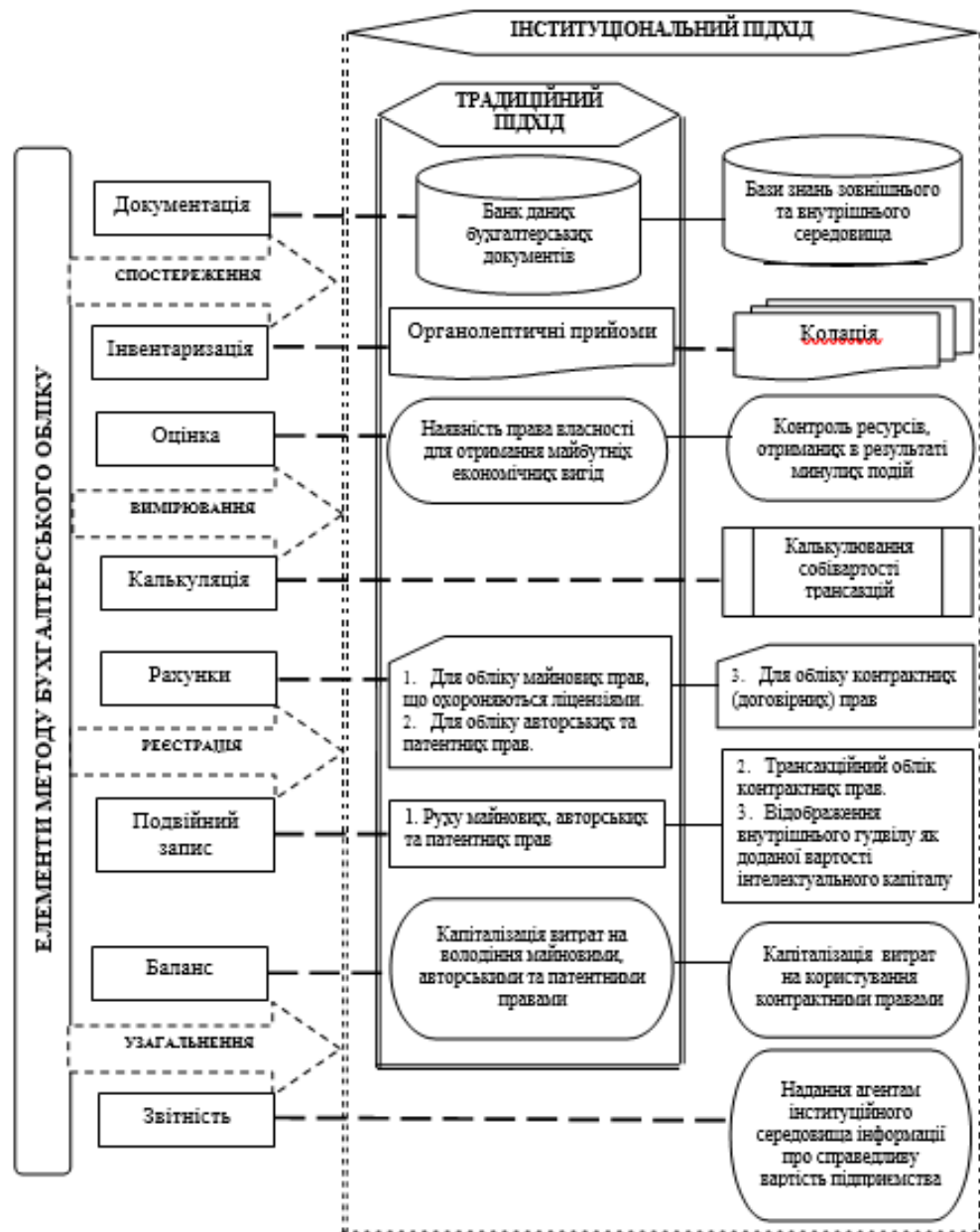


Рис. 1.3. Концептуальний підхід до методології обліку нематеріальних активів в умовах інституційних змін. [8]

Як видно з рис. 1.3 у системі бухгалтерського обліку, враховуючи вплив інституційного середовища, витрати, породжені інституційною капіталізацією в процесі взаємодії із зовнішніми та внутрішніми контрагентами та зумовлені виникненням контрактів, тобто поява так званих «трансакційних витрат», додається до складу активу.

Таким чином, інституційна оцінка є новою для теорії та практики управління економічними процесами, в тому числі пов'язаними з обліковими

інститутами. В умовах інституційних змін, коли домінуючим об'єктом власності стає інформація, яка переважно відображає витрати розумової праці, власність на матеріальні засоби виробництва вже не є головною умовою максимізації прибутку. Запорукою комерційного успіху юридичної особи є не власність, а функціонування організації у взаємодії із зовнішнім і внутрішнім середовищем, не володіння правами власності на матеріальні об'єкти, а використання результатів знань та інтелектуального виробництва.

Тому на рахунках обліку мають відображатися не тільки капіталізовані витрати, спричинені змінами фізичного капіталу, а й капіталізовані витрати інституційного характеру, тобто «трансакційні витрати».

Насамкінець зазначимо, що майже всі провідні організації та установи у сфері бухгалтерського обліку та фінансової звітності, зокрема Комітет з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (IASB), Міжнародна федерація бухгалтерів (IFAC), чітко озвучили свої позиції та висловили різні погляди щодо переходу на міжнародні стандарти. Конкретні механізми переходу на міжнародні стандарти вони погодили в одному: необхідні одні єдині стандарти бухгалтерського обліку інтелектуальних активів, відсутність яких може призвести до дезорієнтації інвесторів і вжиття рішучих дій при виникненні проблем, особливо на ринках країн, що розвиваються.

1.3. Нормативне та літературне забезпечення

В сучасних умовах діяльності розширилися вимоги до впровадження законодавства України з питань бухгалтерського обліку та фінансової звітності відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ).

Однак впровадження цих стандартів у бухгалтерський облік вимагає перегляду та уточнення. За своєю природою нематеріальні активи є особливим видом активів, щодо яких існує багато суперечностей у термінології, визначеннях, оцінці, обліку, документації та звітності.

Всю законодавчу та нормативну базу бухгалтерського обліку, в тому числі і обліку нематеріальних активів, складають зовнішні та внутрішні документи. Ми визначили ряд зовнішніх і внутрішніх нормативних документів.

До зовнішніх документів (1-5 рівнів) віднесемо:

I. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку (МСБО), Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ) та міжнародні угоди.

II. Кодекси України і Закони України.

III. Укази Президента України та розпорядження Президента України, Постанови Кабінету міністрів України (КМУ) в сфері бухгалтерського обліку.

IV. Положення (стандарти) бухгалтерського обліку, інші нормативні і правові акти з бухгалтерського обліку та фінансової звітності, що затверджує МФУ.

V. Інструкції, положення та рекомендації методичного характеру МФУ та інших органів щодо бухгалтерського обліку та фінансової звітності, що розроблені на базі національних положень обліку..

До 6 рівня належать внутрішні нормативні документи:

VI. Рішення, накази, розпорядження, інструкції, положення, графіки щодо організації обліку на підприємстві.

Нормативні документи та законодавчі акти щодо обліку нематеріальних активів на рис. 1.4.

Одним із актуальних питань, що виникають у зв'язку з переходом вітчизняного обліку на міжнародні стандарти, є питання відображення в обліку самостійно створених нематеріальних активів на відповідність вимогам МСФЗ 38. Таким чином, підприємства і організації, які раніше вели або ведуть бухгалтерський облік згідно з П(С)БО, повинні перейти на ведення обліку згідно з МСФЗ. Хоча цей захід і звузить сферу діяльності підприємств з нематеріальними активами, однак буде виконано вимоги міжнародної спільноти. Згідно вимог МСФЗ, витрати, які були понесені на бренд, імідж, маркетинг, власність, клієнтську базу або інші нематеріальні активи, будуть відображені в тому звітному періоді, в якому вони були зроблені.

Нормативно-правове регулювання бухгалтерського обліку НМА	
I рівень – нормативно-правові акти найвищої юридичної сили	
	Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» Податковий кодекс України (особливо п. 138.3.3)
II рівень – документи, що визначають загальні принципи, правила і способи ведення обліку нематеріальних активів	
<i>Національні стандарти</i>	НС(П)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»; П(С)БО 8 «Нематеріальні активи»; П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств»
<i>Міжнародні стандарти</i>	МСФЗ 3 «Об'єднання бізнесу»; МСБО 38 «Нематеріальні активи»; ПКТ 32 «Нематеріальні активи: витрати на сторінку в Інтернеті»
	Національні стандарти оцінки №1 «Загальні засади оцінки майна і майнових прав» та №4 «Оцінка майнових прав інтелектуальної власності» План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій
III рівень – методичні вказівки, рекомендації та роз'яснення	
	Порядок застосування типових форм первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку нематеріальних активів Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань
IV рівень – внутрішні документи суб'єктів господарювання	
	Наказ про облікову політику в частині нематеріальних активів Робочий план рахунків в частині нематеріальних активів Графік документообігу

Рис. 1.4. Система нормативно-правового регулювання обліку нематеріальних активів.

Джерело: складено автором на основі аналізу нормативно-правових актів

До внутрішніх документів, що регламентують ведення бухгалтерського обліку та звітності, належать: наказ про облікову політику, положення про бухгалтерську службу, робочі посадові інструкції, графіки документообороту, робочі плани рахунків, накази про проведення інвентаризацій.

Доцільним є відмітити, що, правова система, яка регулює відносини у сфері інтелектуальної власності, також тісно пов'язана з бухгалтерським обліком нематеріальних активів. Тому основою для організації обліку нематеріальних

активів є загальні закони та нормативні акти, на які необхідно звертати увагу при використанні об'єктів інтелектуальної власності для господарських операцій. (табл. 1.4).

Таблиця 1.4

Нормативно-правове регулювання господарських відносин у сфері інтелектуальної власності

Нормативно-правові документи	
Загальні	<ul style="list-style-type: none"> - Конституція України (зокрема, ст. 41 та ст. 54); - Цивільний кодекс; Кодекс про адміністративні порушення; Митний кодекс; Кримінальний кодекс; Кодекс про надра; Водний кодекс; Земельний кодекс; Лісовий кодекс; - Закон України «Про інноваційну діяльність»; - Закон України «Про інвестиційну діяльність»; - Закон України «Про ліцензування видів господарської діяльності»
Спеціальні (безпосередньо стосуються інтелектуальної власності)	<ol style="list-style-type: none"> 1) Закони України: <ul style="list-style-type: none"> - «Про охорону прав на винаходи і корисні моделі»; - «Про охорону прав на промислові зразки»; - «Про авторське право і суміжні права»; - «Про охорону прав на знаки для товарів і послуг»; - «Про охорону прав на зазначення походження товарів»; - «Про розповсюдження примірників аудіовізуальних творів, фоно-грам, відеограм, комп'ютерних програм, баз даних»; - «Про охорону прав на топографії інтегральних мікросхем». 2) Постанови та розпорядження Кабінету Міністрів України <ul style="list-style-type: none"> - Порядок сплати зборів за дії, пов'язані з охороною прав на об'єкти інтелектуальної власності, та додаток до нього; роз'яснення щодо застосування Порядку; - Порядок надання Кабінетом Міністрів України дозволу на використання запатентованого винаходу (корисної моделі) чи зареєстрованої топографії інтегральної мікросхеми; - Положення про представників у справах інтелектуальної власності (патентних повірених)
Стандарти у сфері інтелек-	<ol style="list-style-type: none"> 1) Стандарти Всесвітньої організації інтелектуальної власності; 2) Державні стандарти України (ДСТУ): <ul style="list-style-type: none"> - ДСТУ 3574-97 Патентний формуляр. Основні положення. Порядок складання та оформлення; - ДСТУ 3575-97 Патентні дослідження. Основні положення та порядок проведення

Джерело: складено автором

Перелік основних нормативних документів, що регулюють порядок здійснення операцій з нематеріальними активами, їх характеристика та облік подано в Додатку А.

Шляхом аналізу і дослідження існуючої вітчизняної літератури,

встановлено, що проблемні питання щодо розвитку та оцінки нематеріальних активів вивчені не до кінця та потребують подальших досліджень для вирішення поставлених задач..

Грибовська Ю. вважає, що нематеріальні активи відносять до умовної номінальної вартості прав промислової власності та інших прав інтелектуальної власності, а також до інших об'єктів права власності, що передаються [5].

Водночас Федорова І. розглядає нематеріальні активи як нематеріальні об'єкти, які підприємства витрачають на нематеріальні об'єкти, використовуються в господарській діяльності тривалий час і приносять прибуток [43].

Автор Ясишена В.В. зазначила, що нематеріальні активи не мають фізичної форми, можуть бути ідентифіковані (відокремлені від підприємства) і утримуються підприємством для цілей виробництва, торгівлі, адміністративних цілей тощо (термін використання яких більше одного року) або можуть бути здані в оренду іншим особам та виступають у формі корпоративних придбаних прав на об'єкти інтелектуальної власності [44].

Наукові праці Соловей Н. присвячені дослідженню сутності нематеріальних активів та їх бухгалтерського обліку за національними та міжнародними стандартами. У наукових роботах В. Дибби досліджено питання сутності, класифікації та оцінки інтелектуальних активів згідно ПСБО та МСБО. Праці Сарапіної О., присвячені питанням систематизації та узагальнення вітчизняних і зарубіжних законодавчих і нормативних актів, що регулюють економічні відносини, зокрема облік нематеріальних активів. Проблеми обліку, ідентифікації та оцінки нематеріальних активів досліджували Деркач О., Тітаренко А.

1.4. Особливості методології дослідження

Метод — це процес, який включає шлях, спосіб пізнання та засоби, що використовуються для пізнання реальності за допомогою набору конкретних методів і технік. Ознайомлення з літературою є початковим етапом дослідження.

Цей етап передбачає конкретизацію теми, мети, завдання, а також розгляд методології та формулювання гіпотези.

До найбільш часто використовуваних теоретичних методів дослідження відносять: індукцію та дедукцію, синтез та аналіз, метод узагальнення, порівняння, моделювання, метод абстрагування та ін (рис. 1.5.).



Рис. 1.5. Загальнонаукові методи дослідження.

Аналіз нематеріальних активів ґрунтується на визначенні загальних положень економічного аналізу як науки, яка в свою чергу має об'єкт дослідження та свої особливості і характерні ознаки.

Основна частина аналізу – це вивчення інформаційної бази, що забезпечує зарахування нематеріальних активів на баланс підприємства та зміни в їх русі. Це, у свою чергу, включає дослідження первинної документації та отримання документального підтвердження об'єктів щодо яких здійснюється охорона нематеріальних активів.

Аналіз нематеріальних активів починається з опрацювання наявних нематеріальних активів та їх складу.

До завдань аналізу нематеріальних активів, їх стану та руху належать:

- визначити рівень забезпеченості та стан нематеріальних активів підприємства;
- дослідити, чи всі охороняючі нематеріальні активи мають підтверджуючі документи;
- визначити рівень використання та стан нематеріальних активів;
- визначити основні напрямки використання нематеріальних активів та шляхи їх покращення;
- виявити наявні резерви;
- визначити ключові напрямки реалізації та їх вплив на діяльність підприємства та ділову активність.

Послідовність аналізу нематеріальних активів та напрямків їх використання наведено на рис. 1.6.



Рис. 1.6. Схема проведення аналізу нематеріальних активів.

Оскільки облікові аспекти управління нематеріальними активами є основою при написанні кваліфікаційної роботи, то методи бухгалтерського обліку відіграють також ключову роль для досягнення поставленої в роботі мети (рис. 1.7.).



Рис. 1.7. Прийоми бухгалтерського обліку.

Важливо пов'язати елементи методу обліку нематеріальних активів та етапи облікового процесу:

Етап 1 – хронологічний, безперервний і систематичний моніторинг нематеріальних активів: документування та інвентаризація;

Етап 2 – нематеріальні активи, оцінені в єдиному вимірнику: оцінка та калькулювання;

Етап 3 - реєстрація та класифікація інформації про зміни нематеріальних активів з ціллю їх систематизування за видами: бухгалтерські рахунки та подвійний запис;

Етап 4 – підсумування інформації про нематеріальні активи з ціллю відображення у звітності: баланс і звітність.

Методи бухгалтерського обліку мають комплексний характер і дозволяють:

- розуміти майновий та матеріально-правовий стан підприємства;
- визначати фінансові результати діяльності за охопленням усіх видів доходів і витрат;
- надавати дані, необхідні для розрахунку собівартості реалізованої продукції або наданих послуг;
- створення інформаційної бази для внутрішнього аналізу та контролю;
- надавати основні вихідні дані для розрахунку податкового зобов'язання підприємства;
- використовувати бухгалтерські дані та облікові документи, що мають доказову силу, для вирішення судових спорів з партнерами, банками, фінансовими та податковими органами;
- узагальнити дані про господарську діяльність підприємства за звітний період методом формування бухгалтерської звітності та надання її всім зацікавленим користувачам.

Отже, відповідне нормативне, правове та літературне забезпечення обліку нематеріальних активів, дозволяє проводити дослідження по темі кваліфікаційної роботи у різних напрямках. Дотримання алгоритму дослідження надасть можливість ґрунтовно описати організаційний процес обліку нематеріальних активів в умовах інституційних перетворень та надати альтернативні варіанти щодо шляхів та методів підвищення ефективності використання нематеріальних активів на досліджуваному підприємстві.

РОЗДІЛ II

МЕТОДОЛОГІЧНІ ТА ОРГАНІЗАЦІЙНІ ПОЛОЖЕННЯ ОБЛІКУ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ НА ПІДПРИЄМСТВІ

2.1. Фінансовий та економічний аналіз діяльності товариства з обмеженою відповідальністю хххх

Товариство з обмеженою відповідальністю (ТзОВ) хххх розміщене за адресою Львівська область, Львівський район, с. Лисиничі. Відстань від центральної садиби товариства до обласного центру м. Львів – 8 км.

ТзОВ хххх як суб'єкт господарювання функціонує більше 4 років, так як засноване 19.09.2019 року. Організаційно-правова форма – товариство з обмеженою відповідальністю. Згідно витягу Єдиного державного реєстру юридичних осіб, фізичних осіб-підприємців та громадських формувань надамо більш детальну характеристику об'єкта дослідження в табл. 2.1.

Таблиця 2.1

Характеристика ТзОВ хххх згідно витягу з ЄДР*

Показник	Характеристика
Повна назва	Товариство з обмеженою відповідальністю хххх
Код ЄДРПОУ	43240690
Дата реєстрації	19.09.2019р.
Організаційно-правова форма	Товариство з обмеженою відповідальністю
Місцезнаходження	Україна, 81126, Львівська обл., с.Лисиничі, вул. Полуботка, буд. 1
Платник ПДВ	№ 432406913255
Розмір статутного капіталу	10000,00 грн
Основний вид діяльності	01.11 Вирощування зернових культур (крім рису), бобових культур і насіння олійних культур
Директор	хххх

**узагальнено автором*

Основна мета діяльності товариства — виробництво товарної продукції сільського господарства, її переробка та збут з метою отримання прибутку. Товариство працює на основі самофінансування та самоокупності, оплачуючи всі витрати за рахунок власних доходів. Самостійно визначає напрям своєї господарської діяльності та спеціалізацію, організовує виробництво, переробку та

реалізацію сільськогосподарської продукції, а також самостійно приймає рішення щодо вибору партнерів для економічних зв'язків у різних сферах діяльності, в тому числі зовнішньоекономічної. ТЗОВ хххх веде бухгалтерський облік результатів своєї діяльності протягом звітного року та подає статистичну звітність до відповідних органів, має окремий баланс, поточні депозитні та інші рахунки в установах банків, печатку та штампи із своїм найменуванням.

Земля є основним і незамінним ресурсом сільськогосподарського виробництва та однією з найважливіших складових ресурсного потенціалу сільського господарства.

Серед земельних угідь (ділянок) найбільшу економічну цінність мають землі сільськогосподарського призначення. До сільськогосподарських угідь належать землі, які систематично використовуються для виробництва сільськогосподарської продукції: рілля, багаторічні насадження, сіножаті та пасовища. Структура угідь залежить від рельєфу та якості ґрунту місцевості. Їх площа у відсотках до загальної площі всіх або тільки сільськогосподарських угідь називається структурою земельних угідь. Раніше необроблені ділянки землі також використовуються для сільськогосподарського виробництва. Іншими словами, відбувається процес трансформації земельних угідь.

Розглянемо та опрацюємо склад та структуру земельних угідь товариства за звітний період у таблиці 2.2.

За даними таблиці 2.2, ми бачимо, що площа сільськогосподарських угідь товариства хххх на кінець 2022 року становила 203 га і в порівнянні з 2020 роком зросла на 23 га або на 12,7%, які повністю віднесені на рілля.

Для успішної діяльності сільськогосподарське підприємство повинно адаптуватися до існуючих економічних і ґрунтово-кліматичних умов, і при цьому розвивати окремі галузі. А спеціалізація підприємства відображає результати цієї адаптації.

Таблиця 2.2

Склад та структура земельних угідь ТзОВ хххх , 2020-2022рр.

Види угідь	2020р.		2021р.		2022р.		2022р. в % до 2020р.
	площа, га	структура, %	площа, га	структура, %	площа, га	структура, %	
Всього земель у господарстві	180	100	157	100	203	100	112,7
Всього с.г. угідь	180	100	157	100	203	100	112,7
із них: рілля	180	100	157	100	203	100	112,7

Спеціалізація — це процес відокремлення та створення підприємств або галузей з метою виробництва однорідної продукції. Існує багато показників виробничої спеціалізації сільськогосподарських підприємств, найважливішим з яких є структура товарної продукції. Тому, вартість певного підрозділу сільськогосподарського підприємства визначається питомою вагою товарної продукції цього підрозділу в загальній товарній продукції господарства. Це визначається структурою собівартості його товарної продукції. Собівартість товарної продукції визначається як добуток кількості реалізованої продукції в центнерах на реалізаційну ціну 1 ц продукції, виробленої в господарстві. До господарств, які спеціалізуються на виробництві продукції однієї певної галузі, слід віднести господарства, які виробляють більше 50% товарної продукції цієї галузі.

Показники спеціалізації в динаміці за 2020-2022рр. ТзОВ хххх відображені в таблиці 2.3.

Аналіз табл. 2.3 показує, що в ТзОВ хххх найбільшу питому вагу в структурі товарної продукції рослинництва займають зернові та зернобобові — 67,6%, ріпак озимий та інша продукція рослинництва становлять — 28,6% та 3,8% відповідно.

Таким чином, виробничий напрямок ТзОВ хххх можна визначити як зерновий.

Таблиця 2.3

Структура товарної продукції ТзОВ хххх , 2020-2022 рр.

Вид продукції	2020 р.	2021 р.	2022 р.	В середньому за три роки,%
	Структура, %	Структура, %	Структура, %	
Продукція рослинництва всього:	100,0	100,0	100,0	100,0
Зернові і зернобобові	67,3	67,8	67,7	67,6
Ріпак озимий	28,1	28,6	29,1	28,6
Інша продукція рослинництва	4,6	3,6	3,2	3,8

ТзОВ хххх реалізує власну продукцію за цінами і тарифами, які визначаються самостійно на договірних засадах, а у випадках, передбачених чинним законодавством, за загальнодержавними цінами і тарифами.

Провідним економічним показником виробничо-господарської діяльності ТзОВ хххх є прибуток підприємства. Прибуток - це виражена в грошових одиницях частина вартості додаткової продукції, частина чистого прибутку, грошовий вираз величини чистого доходу, який є основною формою грошового нагромадження суб'єктів господарювання. Це одне з визначальних джерел формування фінансових ресурсів та грошових коштів підприємства. Близько 95% прибутку використовується в операційній діяльності. Прагнення до отримання прибутку сприяє ефективному розподілу та використанню ресурсів, зниженню витрат, підвищенню якості продукції та її споживчих властивостей.

Основні економічні показники фінансової і господарської діяльності ТзОВ хххх наведено в таблиці 2.4.

Аналізуючи показники виробничо-господарської діяльності товариства, бачимо, що всі показники мають тенденцію до зростання, зокрема в 2022р. зросли такі показники як виручка від реалізації продукції та собівартість реалізованої продукції в 1,9 рази в порівнянні з 2020р.і становили 24541,3 тис. грн. та 23892,5 тис. грн. відповідно. Показник прибутку зазнав значного збільшення в 4,1 рази і становив в 2022р. - 648,8 тис.грн., що характеризує діяльність товариства з позитивної сторони. Середня чисельність працівників не зазнала значних змін і залишається на рівні 7 осіб в 2022р.

**Основні економічні показники виробничо-господарської діяльності
ТзОВ хххх , 2020-2022 рр.**

Показники	2020р.	2021р.	2022р.	2022р. в % до 2020р.
Середня чисельність працівників, чол.	5	5	7	140,0
Виручка від реалізації продукції, тис. грн.	12860,3	32117,9	24541,3	В 1,9 р.
Собівартість реалізованої продукції, тис. грн.	12700,2	31546,4	23892,5	В 1,9 р.
Наявність активів, тис.грн.	18705,8	29875,0	46696,3	В 2,5 р.
Наявність зобов'язань, тис.грн.	9899,4	12701,2	30338,7	В 3,1 р.
Прибуток (збиток), тис.грн	160,1	571,5	648,8	В 4,1 р.
Рівень рентабельності, %	1,2	1,8	2,7	+1.5 п.
Урожайність, ц/га: зернові та зернобобові	20,3	21,4	20,5	100,1

Ствердним моментом є також те, що підприємство, не зважаючи, на важку економічну ситуацію і високий рівень інфляції, залишається рентабельним. Рівень рентабельності в 2022 р. становив 2,7%. Отже, фінансово-господарську діяльність ТзОВ хххх за 2020-2022рр. можна вважати ефективною.

Не менш важливими показниками для характеристики господарської діяльності суб'єкта господарювання є сума дебіторської та кредиторської заборгованості. Кредиторська заборгованість – це заборгованість підприємства перед іншими юридичними та фізичними особами внаслідок раніше здійснених дій (подій), виражена в гривнях і яку підприємство зобов'язане погасити в певний строк.

Дебіторська заборгованість – це заборгованість покупців за відвантаження продукції, а також векселі до отримання, розрахунки з працівниками, аванси видані, заборгованість засновників за внесками до статутного капіталу, наявність податкового кредиту.

Динаміка дебіторської і кредиторської заборгованостей ТзОВ хххх наведена на рис. 2.1.

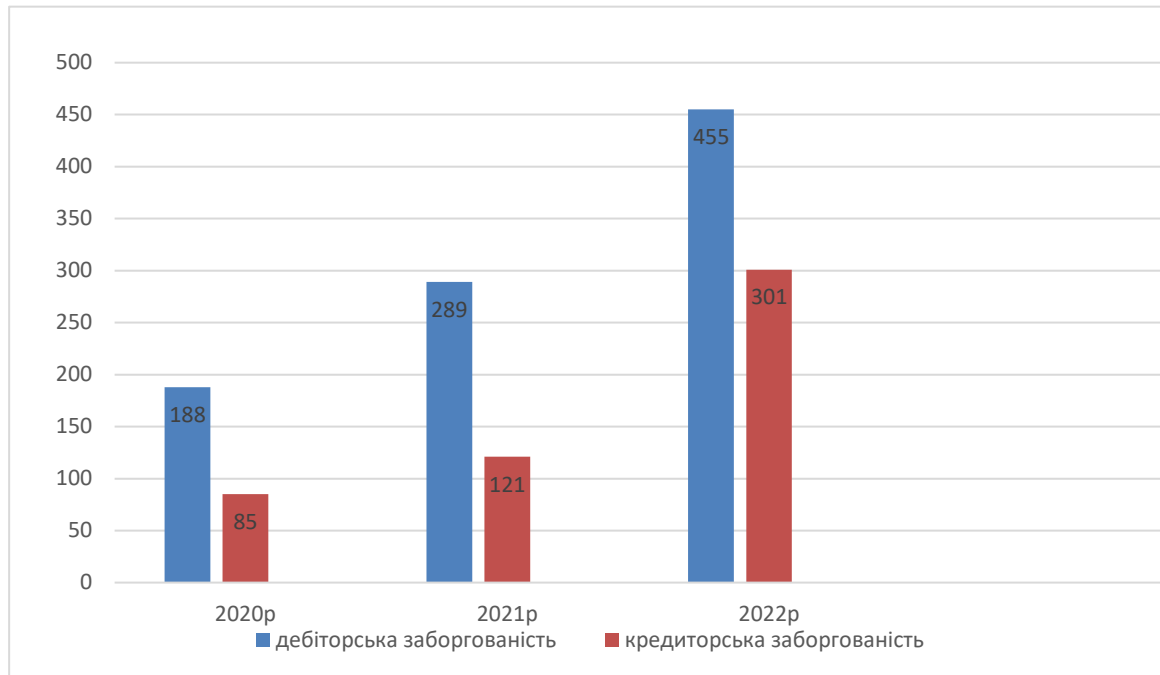


Рис. 2.1. Динаміка кредиторської та дебіторської заборгованостей ТзОВ xxxx у 2020-2022рр.*, тис. грн.

**Джерело: розраховано автором*

Як свідчать дані рис. 2.1 в динаміці спостерігається зростання як дебіторської так і кредиторської заборгованості товариства. Так, протягом звітного періоду в 2,4 рази зростала дебіторська заборгованість товариства (з 188,0 тис. грн у 2020р. до 455 тис. грн. у 2022р.). Щодо кредиторської заборгованості, то розмір її також збільшився в 3,5 рази (з 85 тис. грн. у 2020р. до 301 тис. грн. у 2022р.), що свідчить про достатньо нестабільний фінансовий стан, ТзОВ xxxx .

Аналізуючи дебіторську і кредиторську заборгованість підприємства, також необхідно провести аналіз структури наявних заборгованостей (рис.2.2).

Як видно з даних на рисунку 2.2, основну частку дебіторської заборгованості - 85,5% становить заборгованість покупців і замовників за товари, роботи і надані послуги. Наявність такого великого розміру дебіторської заборгованості призведе до зниження платоспроможності ТзОВ xxxx .



**Рис. 2.2. Структура дебіторської і кредиторської заборгованості
ТзОВ xxxx у 2022р. ***

**Джерело: узагальнено автором*

У структурі кредиторської заборгованості товариства 64,8% займає кредиторська заборгованість за товари, роботи та послуги, що свідчить про несвоєчасну оплату підприємством рахунків постачальників та підрядників. Відмітимо, що позитивним моментом у діяльності товариства є достатньо

невелика заборгованість з оплати праці – 1,3% та зі страхування - 1,7%.

Оскільки об'єктом дослідження обрано нематеріальні активи, то проаналізувавши дані фінансової звітності ТзОВ хххх за 2020-2022рр., можемо відмітити, що вартість нематеріальних активів за досліджуваний період зростає (табл. 2.5).

Таблиця 2.5

Динаміка вартості та зносу нематеріальних активів ТзОВ хххх , 2020-2022рр.

Актив	2020р.	2021р.	2022р.
Первісна вартість, грн.	6700	8420	12678
Накопичена амортизація, грн.	3210	3780	4 455
Залишкова вартість, тис.грн.	3490	4640	8223
Коефіцієнт зносу, частка од.	0,48	0,45	0,35

Як бачимо з табл. 2.5, коефіцієнт зносу, який розраховується як співвідношення між накопиченою амортизацією та первісною вартістю нематеріальних активів, є в межах 0,35-0,48. Первісна вартість нематеріальних активів в товаристві зростає з 6700 грн в 2020р. до 12678 грн в 2022р. Відмітимо, що товариство має на балансі програмне забезпечення 1С: Підприємство.

2.2. Види вартості та оцінка нематеріальних активів

Кожен нематеріальний актив має власну грошову оцінку, а придбані або отримані нематеріальні активи при цьому відображаються в балансі за таких умов:

1) є можливість отримати економічні вигоди, пов'язані з використанням такого активу в майбутньому;

2) вартість нематеріальних активів може бути достовірно визначена. Такий актив буде відображено на балансі підприємства, товариства, компанії лише за умови виконання умов, що такий суб'єкт господарювання має:

2.1) мету, технологію та інші ресурси, які дозволяють нематеріальному активу досягти такого стану, який підприємство може використовувати у процесі виробництва;

2.2) має можливість отримувати майбутні економічні вигоди від використання такого нематеріального активу;

2.3) буде отримано інформацію про витрати, які понесені на створення такого нематеріального активу.

У таблиці 2.6 розглянемо різні види вартості, які можна використовувати в обліку нематеріальних активів.

Таблиця 2.6

Види вартості нематеріальних активів у межах бухгалтерського обліку

Вид вартості	Сутність
Первісна вартість	Історична (фактична) собівартість необоротних активів у сумі грошових коштів або справедливої вартості інших активів, сплачених (переданих), витрачених для придбання (створення) необоротних активів
Справедлива вартість	Сума, за якою можна продати актив або оплатити зобов'язання за звичайних умов на певну дату
Переоцінена вартість	Вартість необоротних активів після їх переоцінки
Ліквідаційна вартість	Сума коштів або вартість інших активів, яку підприємство / установа очікує отримати від реалізації (ліквідації) необоротних активів після закінчення строку їх корисного використання (експлуатації), за вирахуванням витрат, пов'язаних з продажем (ліквідацією)
Амортизаційна вартість	Первісна або переоцінена вартість необоротних активів за вирахуванням їх ліквідаційної вартості
Чиста вартість реалізації	Справедлива вартість необоротного активу за вирахуванням очікуваних витрат на його реалізацію
Залишкова вартість	Різниця між первісною (переоціненою) вартістю необоротного активу і сумою його накопиченої амортизації (зносу)

Таблиця 2.7 враховує особливості формування первісної вартості нематеріального активу в бухгалтерському обліку, зважаючи на різні шляхи і способи їх надходження.

Враховуючи вимоги бухгалтерського обліку, нематеріальні активи повинні бути включені до балансу підприємства та відображені в ньому за первісною та залишковою вартістю.

Таблиця 2.7

Способи формування первісної вартості нематеріальних активів

№ з/п	Шляхи надходження НМА на підприємство	Первісна вартість включає
1	Окреме придбання	- ціну (вартість) придбання (крім отриманих знижок) - мито, непрямі податки, що не підлягають відшкодуванню - інші витрати, що безпосередньо пов'язані з його придбанням та доведенням до придатного стану. Фінансові витрати не включаються до первісної вартості НМА, придбаних (створених) повністю або частково за рахунок запозичень (за винятком фінансових витрат, які включаються до собівартості кваліфікаційних активів відповідно до П(С)БО 31 «Фінансові витрати»)
2	Обмін на подібний актив	Залишкову вартість переданого НМА. Якщо залишкова вартість переданого об'єкта перевищує його справедливу вартість, то первісною вартістю НМА, отриманого в обмін на подібний об'єкт, є його справедлива вартість із включенням різниці до фінансових результатів звітного періоду
3	Обмін на неподібний актив	Справедливу вартість переданого немонетарного активу, збільшену (зменшену) на суму грошових коштів чи їх еквівалентів, що була передана (отримана) під час обміну
4	Безоплатно отриманий	Справедливу вартість на дату отримання з урахуванням витрат, що формують первісну вартість придбаного НМА
5	Внесений у зареєстрований капітал	Погоджену засновниками (учасниками) підприємства їх справедливу вартість з урахуванням витрат, що формують первісну вартість придбаного НМА
6	Отримані внаслідок об'єднання підприємств	Справедливу вартість
7	Створений власними силами	- прямі витрати на оплату праці - прямі матеріальні витрати - інші витрати, безпосередньо пов'язані зі створенням цього НМА та приведенням його до стану придатності для використання за призначенням (оплата реєстрації)

Первісна вартість усіх нематеріальних активів підприємства, компанії, відповідно до стандартів бухгалтерського обліку, має бути сформована і базується на витратах, понесених при створенні, придбанні цих активів і доведенні цих активів до стану, в якому вони були заплановані.

Залишкова вартість нематеріальних активів на підприємстві – це різниця між їх первісною вартістю та накопиченою амортизацією на звітну дату.

Відповідно до ПСБО 8 «Нематеріальні активи» види бухгалтерської

вартості нематеріальних активів узагальнено на рисунку 2.3 з урахуванням їх руху в процесі виробництва.

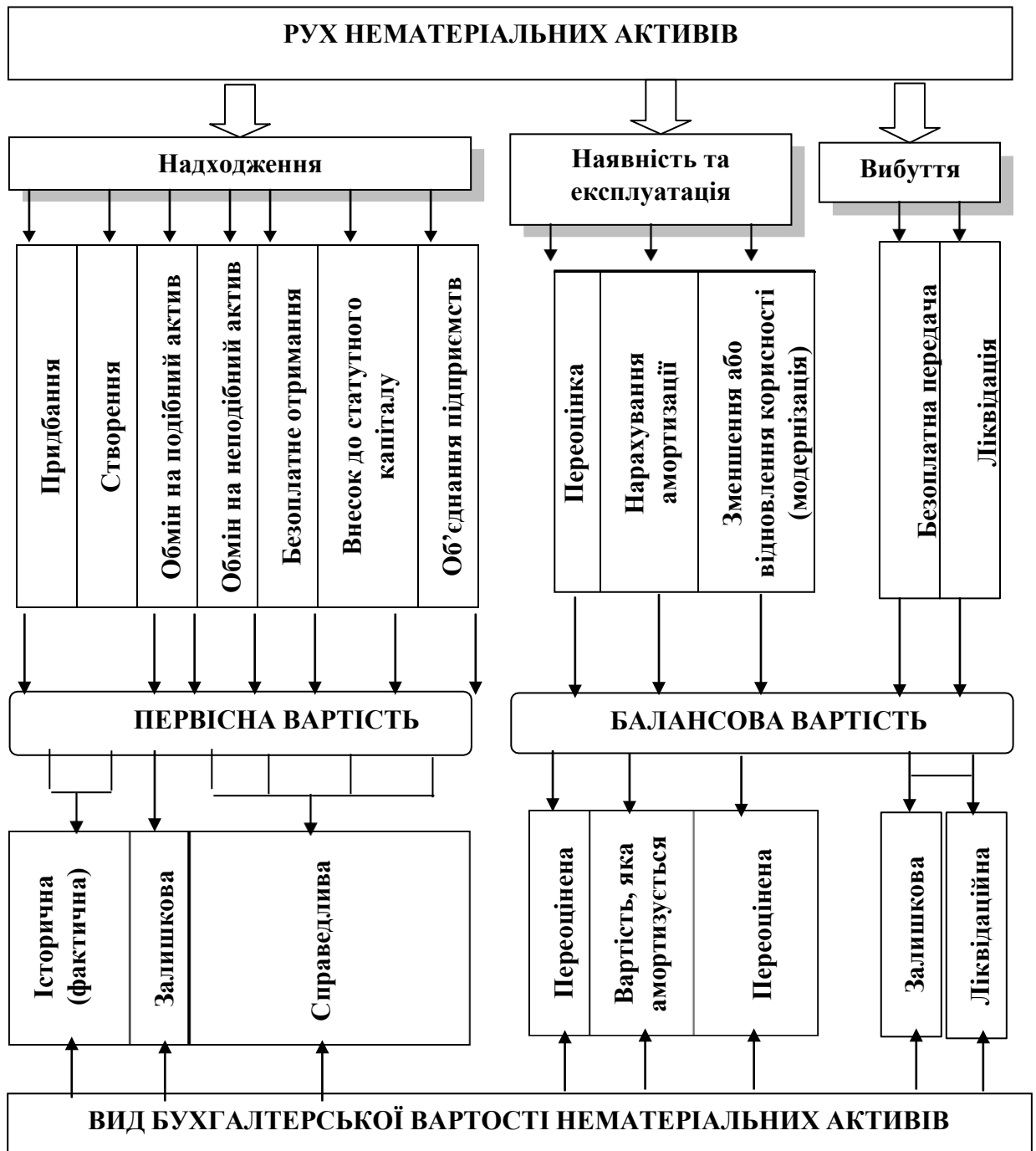


Рис. 2.3. Види бухгалтерської вартості нематеріальних активів згідно ПСБО 8 «Нематеріальні активи».

Джерело: узагальнено автором

Міжнародна практика свідчить, що оцінка нематеріальних активів – це процес визначення грошової суми, яку буде відображено у фінансовій звітності та за якою буде визнано такий актив. При цьому існують три методи оцінки нематеріальних активів (рис. 2.4).



Рис. 2.4. Методи оцінки нематеріальних активів.

Зауважимо, що найпопулярнішим є витратний метод, який враховує всі витрати, понесені на нематеріальні активи.

Метод початкових витрат визначають за показниками фінансової звітності останнього звітного періоду.

Визначення максимальної вартості активу включає метод вартості заміщення з урахуванням мінімальної ціни, яку було б сплачено за придбання подібного нематеріального активу.

Методом відновної вартості полягає у визначенні відновної вартості, яка розраховується з урахуванням усіх витрат, які необхідні для створення подібних копій такого нематеріального активу.

У свою чергу, прибутковий (дохідний) метод полягає у врахуванні усіх економічних вигод, що підприємство планує одержати від використання нематеріального активу в процесі своєї господарської діяльності.

Ринковий або порівняльний метод передбачає оцінку нематеріальних активів шляхом порівняльного аналізу та сетоу звільнення від сплати роялті.

Метод порівняльного аналізу передбачає порівняння очікуваної вартості нематеріального активу з вартістю подібних активів.

Досліджуючи природу нематеріальних активів та залежність формування їх первісної вартості від способу їх отримання, сформовано ідентифікацію нематеріальних активів та висунуто пропозиції щодо поетапного формування їх первісної вартості, що дозволить скоротити час для формування первісної вартості нематеріальних активів, що в свою чергу, допоможе підвищити її оцінку та всебічно відобразити в балансі.

Крім того, слід звернути увагу на ринкову вартість нематеріальних активів в умовах інноваційної економіки, оскільки економічні чинники корисності нематеріальних активів значною мірою впливають на управлінські рішення щодо придбання того чи іншого об'єкта інтелектуальної власності. При залученні об'єктів інтелектуальної власності в господарський обіг підприємствам необхідно враховувати: якісні характеристики об'єкта з позиції його корисності;

- вартість нематеріального активу, отримана з точки зору незалежного оцінювача та індивідуального сприйняття його вартості з урахуванням його впливу на вартість кінцевого продукту;

- строк корисного використання нематеріальних активів з точки зору якості споживання продукції;

- вплив використання нематеріальних активів з точки зору прибутковості (рентабельності) і конкурентоспроможності;

- об'єктна капіталізація нематеріальних активів, яка визначає нематеріальні активи як об'єкти купівлі та продажу.

До основних факторів, що визначають вартість нематеріальних активів в інноваційній економіці, належать:

- 1) правові (виключне право на отримання вигод у майбутньому; термін дії, надійність охоронних документів, обсяг прав на передачу; ступінь монопольних прав, отриманих на конкретному ринку; наявність трансакційних витрат);
- 2) витратні (витрати на створення інноваційних продуктів, витрати на

створення та розвиток знань персоналу, інфраструктурні технології, ділові відносини; витрати на трансформацію);

- 3) доходні (очікувані економічні ефекти від використання об'єктів інтелектуальної власності та використання ринків знань, людських ресурсів та інфраструктурних активів).

Таким чином, вартість нематеріальних активів узагальнюється на основі кількості продукту, який підприємство не отримало б, якби воно не володіло такими активами. У цьому випадку вартість нематеріальних активів підприємства повинна відображати вартість, яка характеризує її здатність використовувати свої нематеріальні активи, щоб випередити своїх конкурентів (рис. 2.5).

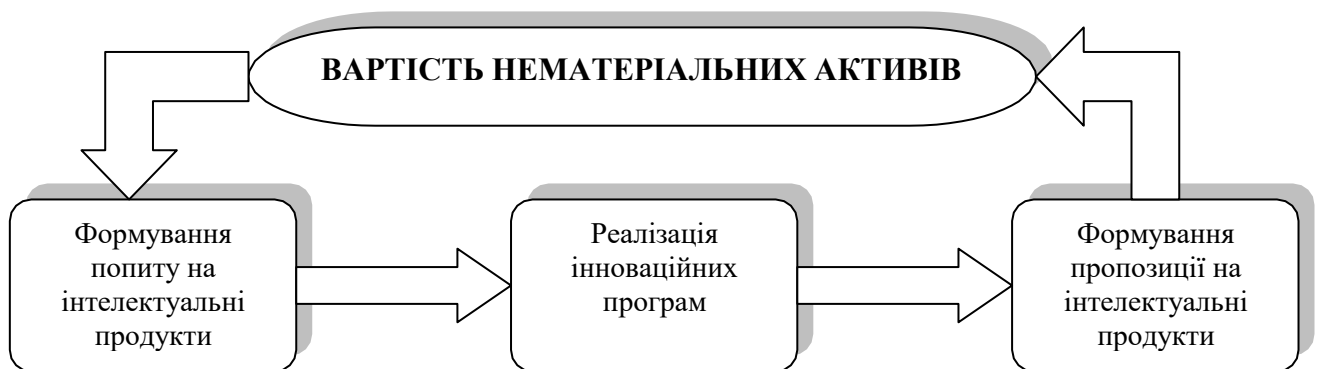


Рис. 2.5. Формування вартості нематеріальних активів в інноваційній економіці.

Джерело: узагальнено автором

У вітчизняній практиці нематеріальні активи, що мають вартість, переважно обліковуються за матеріальними витратами на їх створення чи придбання, тобто за первісною вартістю, а точніше за історичною вартістю, а в окремих випадках за залишковою вартістю. В умовах інноваційної економіки такий підхід є недоцільним: вигоди від використання нематеріальних активів можуть у багато разів перевищувати витрати на їх створення.

2.3. Організація та документування первинного обліку нематеріальних активів

Сьогодні організація бухгалтерського обліку є складним процесом, оскільки охоплює ряд дій, пов'язаних зі збором інформації, обробкою та зберіганням облікових даних, і весь процес, який визначає ефективність всієї системи бухгалтерського обліку на сучасних підприємствах. МСФЗ 38 «Нематеріальні активи» [22] та ПСБО 8 «Нематеріальні активи» [31] визначає порядок формування облікової інформації про нематеріальні активи та підстави для її відображення у фінансовій звітності.

Облікове забезпечення та облік та нематеріальних активів є одним із надважливих задач організації бухгалтерського обліку ТзОВ хххх, враховуючи їх конкретне призначення, специфіку та форму. Організаційний процес бухгалтерського обліку нематеріальних активів у товаристві складається з трьох етапів — первинний облік, поточний облік і підсумковий облік (рис. 2.6).

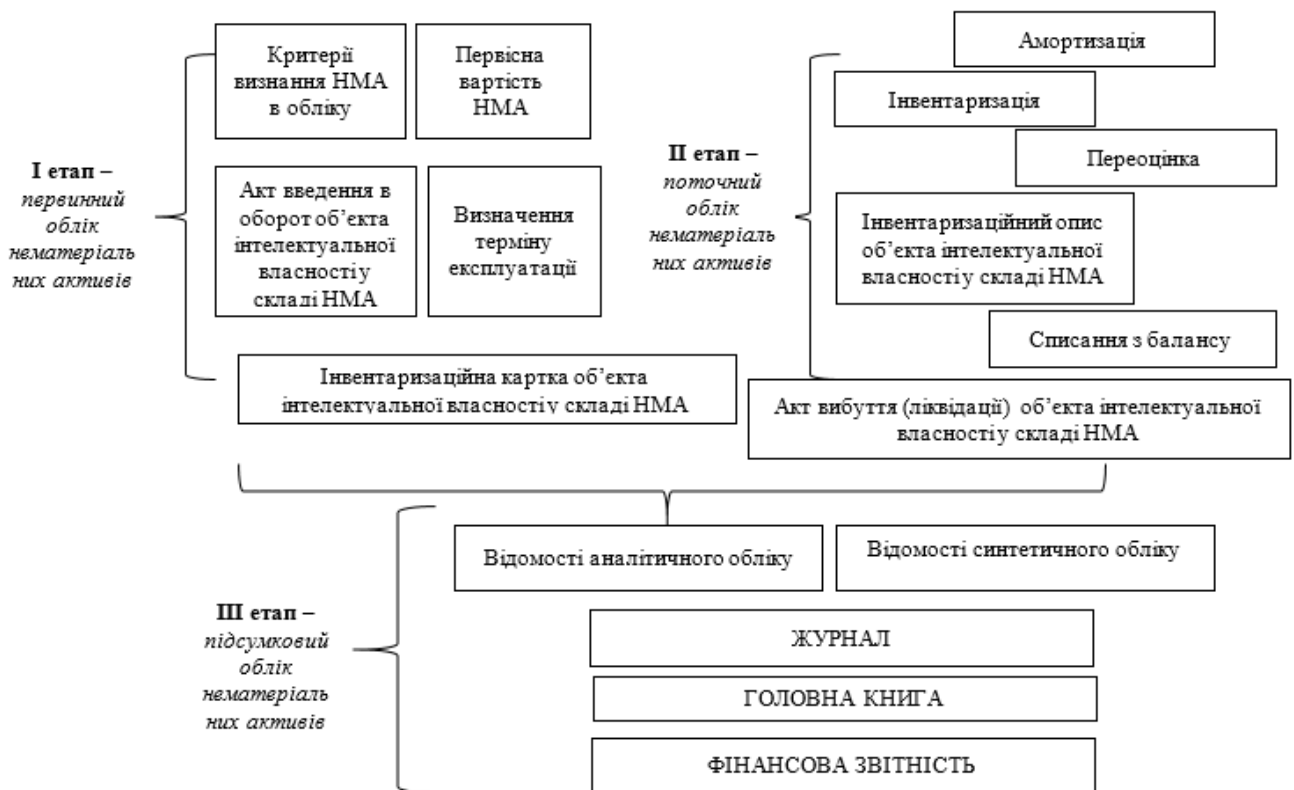


Рис. 2.6. Організація бухгалтерського обліку нематеріальних активів у ТзОВ хххх .

До первинного етапу організації бухгалтерського обліку відноситься спостереження та фіксація первинної інформації в документах. Приймання нематеріальних активів здійснюється згідно з наказом власника, який керує комісією з приймання нематеріальних активів та здачі їх в експлуатацію.

Нематеріальні активи можуть надходити в товариство різними шляхами. Придбання або отримання нематеріальних активів відображається в балансі лише тоді, коли існує ймовірність отримання економічних вигод від використання активів та їх вартість може бути достовірно визначена.

Для того, щоб нематеріальний актив був взятий на баланс підприємства чи компанії, він повинен відповідати вищевказаним критеріям ідентифікації нематеріальних активів і мати можливість достовірно визначити його вартість і термін корисного використання. Тільки після цього комісія може включити актив до балансу. Якщо нематеріальний актив можна ідентифікувати і його вартість визначена, головним завданням комісії є визначення строку його корисного використання.

Нематеріальні активи, які відповідають умовам і критеріям бухгалтерського визнання та мають визначену первісну вартість і відповідний термін використання, вводяться в експлуатацію комісією підприємства після оформлення Акту введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів та Інвентарної картки обліку об'єкта права інтелектуальної власності, затверджені наказом МФУ №732.

Акт складають в одному примірнику для кожного окремого об'єкта такого нематеріального активу за наявності правовстановлюючих документів. Використовується ця форма первинного документу в таких випадках [41]:

- при включенні до складу нематеріальних активів об'єктів, що відповідають зазначеним вище умовам;
- при введенні в експлуатацію, за винятком випадків, коли облік таких активів має бути зареєстрований у спеціальному порядку відповідно до закону;
- при внутрішньому переміщенні такого об'єкта нематеріального активу.

Використання нематеріальних активів у господарській діяльності передбачає нарахування амортизаційних відрахувань, які визначаються ТзОВ хххх , при поставленні цього об'єкта на баланс підприємства.

Здійснені амортизаційні відрахування відображаються в бухгалтерському обліку у відповідний звітний період незалежно від результатів діяльності підприємства. При зміні методів нарахування амортизації має змінюватися обов'язково і облікова політика.

Щоб достовірно визначити термін корисного використання нематеріального активу, слід враховувати наступні фактори:

- терміни та умови корисного використання подібних нематеріальних активів;
- моральний знос нематеріальних активів;
- правові обмеження та вплив інших факторів.

Згідно з правилами ПКУ, кожна група нематеріальних активів має встановлений термін дії права користування. Облік амортизованої вартості нематеріальних активів ведеться окремо для кожного такого об'єкта. При цьому, як згадувалося вище, метод амортизації нематеріального активу вибирається самостійно підприємством і буде здійснюватися лише за умови, що актив може принести майбутні економічні вигоди. Якщо ці умови не вказані, амортизація буде проводитися прямолінійним методом.

Нарахування амортизації починається з місяця після того, як нематеріальний актив досягне запланованого стану, щоб почати його використовувати, і припиняється з місяця після вибуття нематеріального активу. Терміни нарахування амортизації на нематеріальні активи наведено у таблиці 2.8.

Розрахунок амортизації в ТзОВ хххх ведуть у Відомості обліку і амортизації нематеріальних активів.

Розрахована первісна вартість нематеріального активу далі буде показуватися за переоціненою вартістю на основі справедливої вартості на дату переоцінки без урахування накопиченої амортизації або зменшення корисності нематеріального активу. Товариство періодично переоцінює свої активи.

Таблиця 2.8

Строки нарахування амортизації нематеріальних активів

№ з/п	Групи нематеріальних активів	Строк дії права користування
1	група 1 - права користування природними ресурсами (право користування надрами, іншими ресурсами природного середовища, геологічною та іншою інформацією про природне середовище)	Відповідно до правовстановлюючого документа
2	група 2 - права користування майном (право користування земельною ділянкою, крім права постійного користування земельною ділянкою відповідно до закону, право користування будівлею, право на оренду приміщень тощо)	Відповідно до правовстановлюючого документа
3	група 3 - права на комерційні позначення (права на торговельні марки (знаки для товарів і послуг), комерційні (фірмові) найменування тощо), крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті	Відповідно до правовстановлюючого документа
4	група 4 - права на об'єкти промислової власності (право на винаходи, корисні моделі, промислові зразки, сорти рослин, породи тварин, компонування (топографії) інтегральних мікросхем, комерційні таємниці, в тому числі ноу-хау, захист від недобросовісної конкуренції тощо), крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті	Відповідно до правовстановлюючого документа, алене менш як 5 років
5	група 5 - авторське право та суміжні з ним права (право на літературні, художні, музичні твори, комп'ютерні програми, програми для електронно-обчислювальних машин, компіляції даних (баз даних), фонограми, відеограми, передач (програми) організацій мовлення тощо), крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті	Відповідно до правовстановлюючого документа, алене менш як 2 років
6	група 6 - інші нематеріальні активи (право на ведення діяльності, використання економічних та інших привілеїв тощо)	Відповідно до правовстановлюючого документа

Однак переоцінка нематеріальних активів можлива лише за наявності активного ринку для визначеного активу. Варто зауважити, що певні типи нематеріальних активів є унікальними, а саме, право на фільми, право на публікацію музики, торгові марки, бренд тощо. Активного ринку для цього виду нематеріальних активів немає, і вони включаються в баланс лише за собівартістю.

Нематеріальні активи не можуть бути переоцінені за таких обставин:

- якщо нематеріальний актив раніше не визнавався активом;
- існує значна різниця між первісною вартістю нематеріального активу та собівартістю цього активу.

У випадку, коли нематеріальні активи переоцінюються, сума амортизаційних відрахувань на день переоцінки:

- перераховується на підставі зміни балансової вартості нематеріальних активів таким чином, щоб балансова вартість активу дорівнювала його переоціненій вартості;
- перераховують переоцінену вартість активу шляхом віднімання чистої суми від загальної балансової вартості активу.

Нематеріальні активи та їх визнання будуть припинені, якщо виникнуть такі обставини:

- шляхом вибуття такого нематеріального активу;
- у випадку, якщо нематеріальний актив не може принести економічні вигоди в майбутньому.

Фінансовий результат від списання нематеріального активу визначається як різниця чистого надходження від вибуття та балансової вартості нематеріального активу. Це може бути як прибуток, так і збиток, але такий прибуток не включається в дохід і буде відображений у фінансовій звітності у вигляді прибутку чи збитку.

Нематеріальні активи можуть бути зняті з балансу підприємства різними способами: через фінансову оренду чи безоплатну передачу, а також у разі продажу. При вибутті нематеріальних активів для визначення доходу від продажу товарів використовують стандарт МСБО 18, при вибутті нематеріальних активів шляхом продажу та зворотної оренди використовують стандарт МСБО 17.

При вибутті нематеріальних активів, сума компенсації спочатку визначається на основі справедливої вартості, у разі прострочення платежу загальна сума компенсації визначається на основі дисконтованої вартості. Відповідно до вимог МСБО 18 різниця між номінальною компенсацією (винагородою) та її дисконтованою вартістю визначається як фінансовий дохід.

У ТзОВ хххх вибуття нематеріальних активів, що знаходяться на балансі товариства, оформляється Актом вибуття (ліквідації) об'єкта права

інтелектуальної вартості. Цей акт складає комісія, яка призначена керівником товариства, у двох примірниках [42].

Отже, бухгалтерський облік нематеріальних активів у ТзОВ хххх здійснюється відповідно до вимог міжнародних стандартів та вітчизняного законодавства.

2.4. Організація та документування аналітичного і синтетичного обліку нематеріальних активів

Нематеріальні активи ТзОВ хххх обліковують на рахунку 12 «Нематеріальні активи». За дебетом відображається придбання або отримання нематеріальних активів, а за кредитом – продаж, безоплатна передача чи майбутнє відчуження активів, коли товариство не отримає економічної вигоди від використання таких активів, а також сума уцінки активу. [42]. Рахунок 12 є активним, балансовим, на якому ведеться облік господарських засобів. Нематеріальні активи обліковуються окремо за кожним об'єктом та за відповідною групою (табл. 2.9).

Таблиця 2.9

Структура бухгалтерського рахунку 12 «Нематеріальні активи»

Субрахунки	Види нематеріальних активів
121 Права користування природними ресурсами	Права користування надрами, іншими ресурсами природного середовища, геологічною та іншою інформацією про природне середовище
122 Права користування майном	Права користування земельною ділянкою, будівлею, право на оренду приміщень тощо
123 Права на комерційні позначення	Права на товарні знаки, торговельні марки, фірмові назви тощо
124 Права на об'єкти промислової власності	Права на винаходи, корисні моделі, промислові зразки, сорт рослин, породи тварин, „ноу-хау”, захист від недо бросовісної конкуренції тощо
125 Авторське право та суміжні з ним права	Права на літературні і музичні твори, програми для ЕОМ, бази даних тощо
126 Виключено	х
127 Інші нематеріальні активи	Права на здійснення діяльності, використання економічних та інших привілеїв тощо

Для обліку витрат на придбання або створення нематеріальних активів використовується рахунок 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів».

Відповідна діяльність щодо отримання або надання права користування нематеріальними активами товариства, здійснюється відповідно до договору, підписаного між користувачем та правовласником:

- ліцензійний договір (виключна, невиключна, відкрита ліцензія);
- авторські договори (щодо передачі виключних, невиключних прав на використання наукових, літературних і художніх творів);
- договір комерційної концесії;
- інші договори, контракти.

Аналітичний облік нематеріальних активів в ТзОВ хххх ведуть окремо по кожному об'єкту в Інвентарній картці обліку для об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів. Інвентарну картку складають в одному примірнику на підставі Акта (накладної) приймання-передачі, технічної та іншої документації, де відображають інформацію про об'єкт і зміни, які відбулися.

Товариство може придбати нематеріальні активи, створені іншими особами, на підставі таких цивільно-правових договорів:

- авторський договір на використання активів;
- ліцензійний договір та ін.

Нематеріальні активи, шляхом об'єднання підприємств (бізнесу), оцінюються за справедливою вартістю.

Загальна сума, сплачена за вартість нематеріальних активів, має бути розподілена пропорційно між кожним таким придбаним об'єктом.

Первісна вартість нематеріальних активів буде зростати на основі витрат, понесених для вдосконалення активу, збільшення його можливостей і ймовірного терміну корисного використання, що допоможе збільшити очікувані майбутні економічні вигоди.

Синтетичний облік амортизації нематеріальних активів в ТзОВ хххх ведуть на субрахунку 133 «Накопичена амортизація нематеріальних активів». На кредиті 133 субрахунку відображається нарахована амортизація, а на дебеті – списання її

при вибутті або амортизації нематеріального активу. Нематеріальні активи будуть списані з балансу у разі їх вибуття, продажу, безоплатної передачі або коли підприємство не зможе отримати економічні вигоди від їх використання в майбутньому.

Фінансові результати від вибуття нематеріальних активів розраховуються за такою формулою, як показано на рисунку 2.7:

$$\boxed{\begin{array}{c} \text{Фінансовий результат} \\ \text{від} \\ \text{вибуття нематеріального} \\ \text{активу} \end{array}} = \boxed{\begin{array}{c} \text{Дохід від вибуття} \\ \text{(за вирахуванням податків)} \end{array}} - \boxed{\begin{array}{c} \text{Залишкова вартість} \\ \text{НМА та витрати,} \\ \text{пов'язані з вибуттям} \end{array}}$$

Рис. 2.7. Формула визначення фінансового результату.

Реєстри аналітичного обліку застарілих нематеріальних активів, тобто тих що вибули, додають до документів, які фіксують факт вибуття цих об'єктів.

Амортизаційні відрахування та зміни в русі нематеріальних активів відображаються у Відомостях обліку нематеріальних активів і нарахування амортизації.

Приклад типових кореспонденцій з обліку нематеріальних активів зображено в табл. 2.10.

Щодо організації всієї бухгалтерської роботи, зауважимо, що в досліджуваному товаристві обов'язки бухгалтера і касира виконує один працівник. У товаристві є розроблено Наказ про облікову політику, робочий план рахунків і посадові інструкції.

На нинішній день бухгалтерський облік у ТзОВ хххх автоматизовано в рамках комп'ютерної програми «1С: Підприємство 8», конфігурація «1С: Бухгалтерія 8.2». Регістри аналітичного обліку і синтетичного обліку щодо нематеріальних активів формуються програмою автоматично шляхом побудови відомостей «Аналіз субконто по рахунку 12, 13, 15» та «Журнал по рахунку 12,13,15».

**Типова креспонденція бухгалтерських рахунків по обліку
нематеріальних активів**

Зміст господарських операцій	Кореспондуючі рахунки	
	Дебет	Кредит
1	2	3
<i>Надходження нематеріальних активів</i>		
Відображено надходження від постачальника придбаних нематеріальних активів	154	63
Відображено суму податкового кредиту по ПДВ	641	63
Відображено суму посередницьких послуг, пов'язаних з придбанням нематеріальних активів	154	685
Відображено суму ПДВ	641	685
Використано виробничі запаси при розробці нематеріальних активів	154	20
Нараховано заробітну плату працівникам, які займаються розробкою нематеріальних активів	154	66
Нараховано єдиний соціальний внесок на заробітну плату працівників, що займаються розробкою нематеріальних активів	154	651
Нараховано амортизацію на основні засоби, що використовуються при розробці нематеріальних активів	154	13
Введено в експлуатацію нематеріальні активи за первісною вартістю	12	154
Відображено суму дооцінки нематеріальних активів	12	41
Відображено вартість безоплатно одержаних нематеріальних активів.	12	424
Внесено нематеріальні активи в рахунок погашення заборгованості по неоплаченому капіталі	12	46
Оприбутковано надлишки нематеріальних активів, виявлених в результаті інвентаризації	12	69
<i>Вибуття нематеріальних активів</i>		
Відображено суму уцінки вартості нематеріальних активів	975	12
Відображено суму уцінки зносу нематеріальних активів	13	12
Відображено залишкову вартість реалізованих нематеріальних активів	943	12
Відображено списання нарахованого зносу при реалізації нематеріальних активів	13	12
Відображено залишкову вартість ліквідованих нематеріальних активів	976	12

Ключовим принципом автоматизованого обліку нематеріальних активів є застосування спеціальних підсистем документообігу. Інформація щодо необоротних активів зберігається в реєстрах відомостей. Облік циклу корисного використання необоротних активів повинен бути описаний за допомогою спеціальної документації.

Облік нематеріальних активів в конфігурації 1С здійснюється тільки за допомогою спеціального документального процесу і тільки по об'єктах через

підсистему «Основні засоби». Для віддзеркалення прийняття нематеріальних активів до управлінського обліку та регламентованого обліку у програмі визначено типовий документ «Прийняття НМА обліку».

При прийнятті об'єкта нематеріальних активів до обліку визначається їх первинна (початкова) ціна та перелік наступних допоміжних параметрів:

- термін дії корисного використання НМА;
- метод нарахування амортизації;
- метод відображення витрат на основі нарахованої амортизації;
- рахунок обліку нарахованої амортизації;
- ПІБ матеріально відповідальної особи;
- основний підрозділ.

Прийняття нематеріального активу значить, що вартість об'єкта є завершеною і чітко встановленою. Вартість, вказана в документі, буде списана з бухгалтерського рахунку обліку інвестицій та реєстру «Надходження НМА». Документ «Прийняття НМА до обліку» розміщений в розділі «Нематеріальні активи».

Функціональні можливості АРМ бухгалтера щодо обліку необоротних активів на засадах програмного продукту «1С: Підприємство 8» полягають у виконанні системного обліку та контролю таких операцій:

- упорядкування і спрощення бухгалтерського обліку за рахунок впровадження електронного документообігу;
- підвищення оперативності та ефективності бухгалтерського обліку за рахунок забезпечення швидкого доступу до документів, можливості швидкої їх обробки та надійного зберігання в електронних архівах;
- облік та контроль об'єктів нематеріальних активів за місцем зберігання та класифікаційною групою;
- облік і контроль правильності і своєчасності відображення змін в переміщенні основних засобів;
- облік амортизації і контроль правильності її нарахування та відображення;
- облік переоцінки (дооцінки, уцінки) нематеріальних активів.

Організація, ведення та документальне оформлення первинного, аналітичного та синтетичного обліку у ТзОВ хххх зображено на рисунку 2.8.

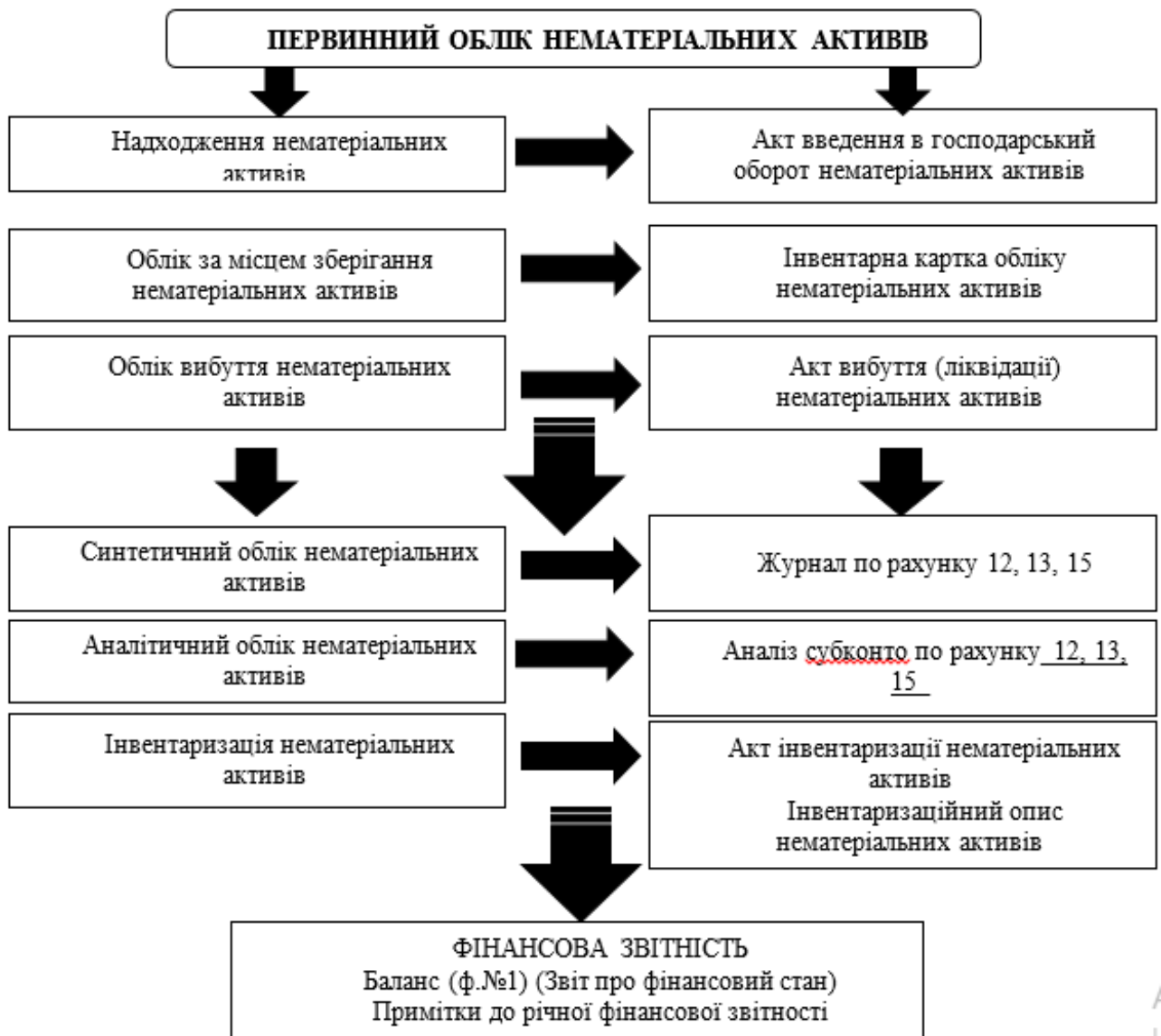


Рис. 2.8. Організація, ведення та документальне оформлення обліку нематеріальних активів у ТзОВ хххх .

Отже, проаналізувавши організаційний процес ведення аналітичного і синтетичного обліку нематеріальних активів досліджуваного товариства, ми встановили, що бухгалтерський облік ведеться відповідно до чинного законодавства України та відповідає чітким вимогам щодо наявності первинної та загальної інформації.

РОЗДІЛ III

ВДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ ТА МЕТОДОЛОГІЇ ОБЛІКОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ НА ПІДПРИЄМСТВІ

3.1. Обліково-аналітичне забезпечення управління нематеріальними активами суб'єкта господарювання

Метод бухгалтерського обліку нематеріальних активів з метою управління інноваційним розвитком підприємства, нами пропонується виразити таким чином:

- 1) система категорій нематеріального активу;
- 2) методологічний інструментарій обліку нематеріального активу;
- 3) сукупність принципів, що процедурно регулюють методи бухгалтерського обліку нематеріальних активів, з метою управління інноваційним розвитком підприємств (рис. 3.1).



**Рис. 3.1. Схема методу бухгалтерського обліку як основа методології
обліку нематеріальних активів.**

Природні ресурси – це матеріальні об'єкти, право на використання яких надається лише за ліцензією або рішенням державних органів, самі вони не можуть використовуватися для виробництва, торгівлі, адміністративного

управління чи здаватись в оренду іншим особам, а тому не можуть розглядатися як активи. Однак для отримання цього дозволу необхідно понести певні витрати, які потрібно відображати в обліку не як матеріальні активи, а як витрати майбутніх періодів на рахунку 39 «Витрати майбутніх періодів».

Інша справа, коли йдеться про права на використання геологічної та іншої інформації про навколишнє природне середовище. Якщо підприємству необхідно мати право на використання інформації, то якщо зазначена інформація має комерційне значення і доступ до інформації обмежений, тобто інформація є комерційною таємницею, таке право може бути визнано об'єктом бухгалтерського обліку. Відповідно до чинного законодавства комерційна таємниця є об'єктом права інтелектуальної власності, а тому повинна вважатися невід'ємною частиною нематеріальних активів, але її відображення передбачено на субрахунку 124 «Права на об'єкти промислової власності».

Щодо субрахунку 122 «Права користування майном» слід підкреслити, що право користування чужим майном може бути пов'язане із земельною ділянкою, іншими природними ресурсами чи іншим нерухомим майном і виникати з моменту державної реєстрації самого договору. Як і права користування природними ресурсами, права користування майном слід визнавати сукупністю витрат, а тому відображати в обліку так само, як і витрати майбутніх періодів, тобто на рахунку 39 «Витрати майбутніх періодів».

Таким чином, вартість придбаних прав є не чим іншим, як сумою понесених витрат і доходу, який очікується отримати в майбутніх періодах.

Тому за логікою ці витрати слід відображати на рахунку 39 «Витрати майбутніх періодів», а очікуваний дохід від придбаних прав — на рахунку 69 «Доходи майбутніх періодів».

Стосовно рахунку 124 «Права на об'єкти промислової власності» слід зазначити, що він потребує суттєвої трансформації, оскільки в обліку за цим рахунком об'єднуються групи нематеріальних активів різної значимості, зокрема майнового характеру об'єктів права інтелектуальної власності, захищених патентами та виключні права на використання інформації.

Рекомендуємо назви груп прав щодо об'єктів промислової власності привести у відповідність до чинного законодавства:

1. Право на об'єкти інтелектуальної власності, що оформляються патентами, – обліковують підтверджену патентами наявність майнових прав на винаходи, вигідні моделі, промислові зразки, сорти рослин та ін., а також матеріальні носії, в яких виражені ці об'єкти.

2. Право інтелектуальної власності на способи індивідуалізації юридичних осіб – обліковують підтверджені документами виключні майнові права на товарні знаки, із зазначенням походження та фірмового найменування товару.

3. Право на об'єкти науково-технічної інформації – обліковують документовані виключні майнові права на наукові відкриття, комерційні таємниці, ноу-хау, захищені від недобросовісної конкуренції та матеріальний носій на якому виражені ці об'єкти.

Загалом бухгалтерська інформація містить відомості про діяльність підприємства і тому є об'єктом занепокоєння конкурентів. З метою запобігання розголошенню змісту такої інформації запропоновано низку заходів щодо посилення відповідальності працівників за розголошення такої інформації третім особам. Передусім, інформація, окрім фінансової звітності, яка підлягає розкриттю, має бути комерційною таємницею компанії. Для цього підприємства повинні: захищати право на комерційну таємницю відповідно до закону, тобто це право має бути зафіксовано в статуті підприємства; визначати обсяг і склад відомостей, що становлять комерційну таємницю; організувати її захист.

Нами трансформовано номенклатуру субрахунків до рахунка 12 «Нематеріальні активи» для обліку прав різних груп на об'єкти інтелектуальної власності, що значно наблизить облік нематеріальних активів до норм та принципів Європейського співтовариства (рис. 3.2).

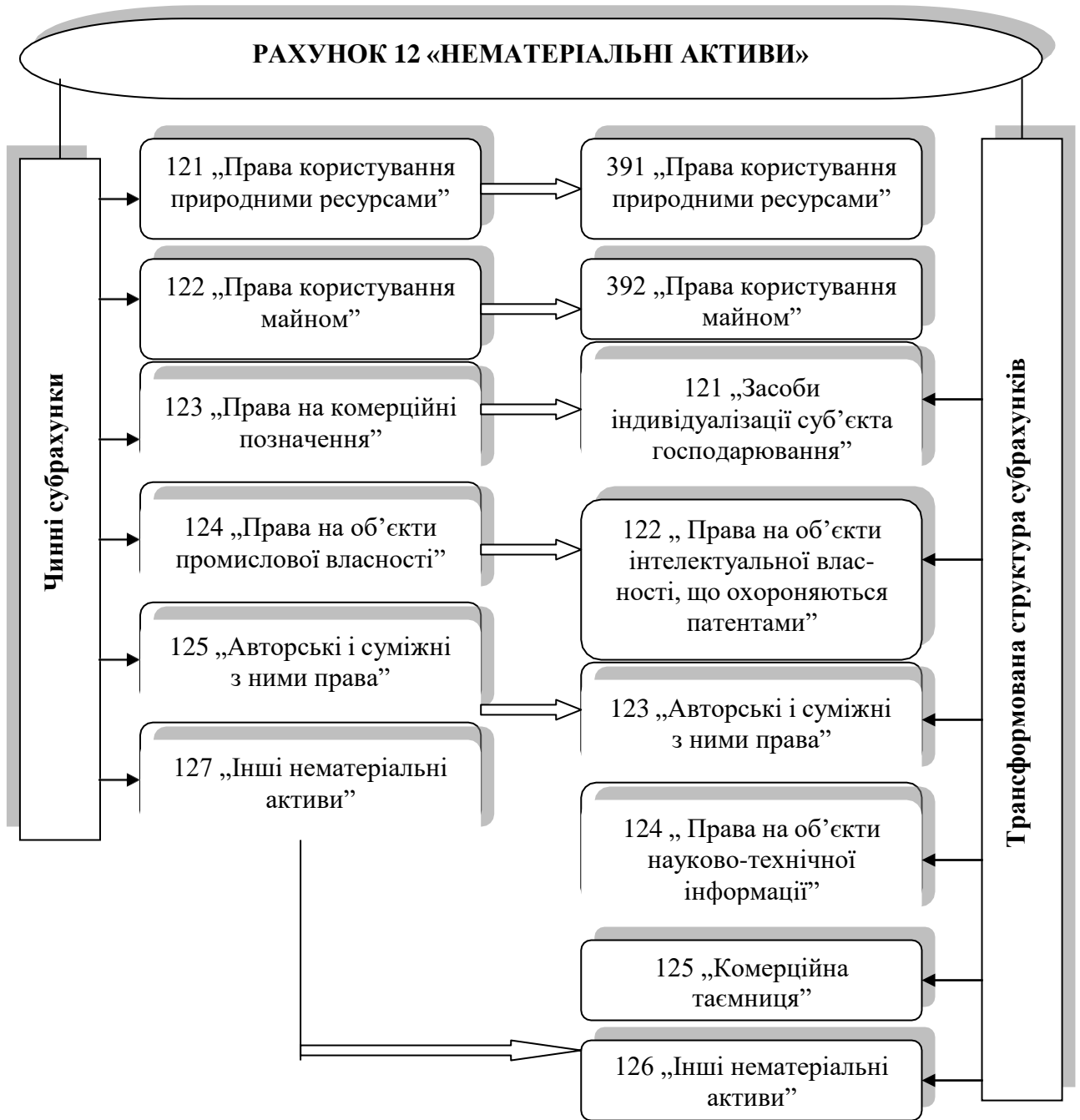


Рис. 3.2. Схема трансформації субрахунків рахунку 12 «Нематеріальні активи» (пропонується).

Джерело: узагальнено автором

Щодо обліку нематеріальних активів, то чотиризначний номер рахунків синтетичного обліку заслуговує на увагу і є особливістю плану рахунків українських банків. Чотиризначні рахунки бухгалтерського обліку нематеріальних активів забезпечать класифікацію рахунків за загальністю та

детальністю інформації, дадуть точну характеристику об'єктів обліку нематеріальних активів, підвищать якість облікових даних та рівень аналітичного обліку, підвищать оперативність аналізу, що допоможе в реальному часі прийняти управлінські рішення.

Стосовно такого елементу методу обліку нематеріальних активів, як бухгалтерський баланс, слід зазначити, що дослідження німецьких вчених минулого століття здебільшого спрямовані на вирішення проблеми вартісного вимірювання бухгалтерського балансу та його складових елементів, йдеться про оцінку його статей, до яких відносяться всі інші облікові категорії. Тому найбільший внесок у розкриття статичного та динамічного характеру бухгалтерського балансу внесли представники німецької школи бухгалтерського обліку.

У контексті управління балансом нематеріальні активи також можна розглядати як зі статичної, так і з динамічної точок зору. На думку представників статичної теорії бухгалтерського обліку, кожен баланс необхідно вважати ліквідаційним і оцінювати в поточних цінах або цінах продажу. Того, розуміння балансу з економічної точки зору наступне: активи - це загальна сума майна підприємства, а пасиви - план розподілу цього майна.

Відповідно до динамічної балансової теорії, якщо результат аналізу статичного балансу віртуальної ліквідації є основою для продовження діяльності підприємства, то баланс складається для ідентифікації фінансових результатів, тобто для визначення ефективності інвестованого капіталу та оцінки якості менеджменту підприємства. Тому логічно, що до складу балансу включають лише майно, які бере участь у формуванні фінансових результатів підприємства. Баланс фінансових результатів згодом отримав назву динамічного балансу. Головною метою динамічного обліку є достовірний розрахунок і відображення фінансових результатів за звітний період шляхом порівняння доходів і витрат підприємства за певний період.

Ключовими користувачами статичного балансу є кредитори, а основними користувачами динамічної інтерпретації є власники та керівництво. Устінова Я.

ззначила, що відносно обліку нематеріальних активів, то в рамках статичного балансу інформація про права на об'єкти інтелектуальної власності входить до сфери інтересів кредитора, якщо вона може бути використана для погашення боргів. У складі динамічного балансу вказується інформація про капітальні інвестиції в інтелектуальну власність, інформація про їх прибутковість, інформація про умови та можливості їх поточного та потенційного використання, інформація про потребу в майбутніх інвестиціях в інтелектуальну власність, інформація про шлях отримання вигідних переваг в результаті її використання [34]. Таким чином, статичний баланс вирішує завдання оцінки інтелектуальної власності з точки зору забезпечення виконання компанією своїх зобов'язань, тоді як динамічний баланс вирішує завдання оцінки інтелектуальної власності з точки зору використання її для отримання майбутнього доходу.

Статичний баланс відображає систему бухгалтерського обліку, яка орієнтована на оцінку платоспроможності. При цьому активами визнаються лише ті об'єкти, які належать підприємству, а пасиви – це взаємопов'язані з цими об'єктами джерела (зобов'язання).

Таким чином, статичний підхід до нематеріальних активів визначають з точки зору ресурсів, тоді як динамічний підхід має справу з грошовими потоками, створеними діяльністю, пов'язаною з нематеріальними активами. Наочне узагальнення побудови статичного та динамічного балансу у контексті вирішення задач оцінки інтелектуальної власності наведено в таблиці 3.1.

Варто зазначити, що з точки зору виробництва цінності для підприємства вигідніше розглядати нематеріальні процеси як діяльність, а не просто як ресурси.

Головним критерієм фінансової звітності як елемента методу обліку нематеріальних активів є її вигідність і корисність для прийняття ефективних управлінських рішень у сфері інтелектуальної власності. Більшість науковців вказує на необхідність модернізації фінансової звітності, яка може бути досягнута лише шляхом комплексного та глибокого вивчення сукупності інформації, яка повинна бути подана у звіті, та розробки методики обліку операцій, що формують її.

Таблиця 3.1

**Статичний і динамічний підходи до побудови балансу
щодо нематеріальних активів (пропонується)**

Статичний підхід	АКТИВ	Нематеріальні активи		
	ПАСИВ	Власний інтелектуальний капітал		
Динамічний підхід	АКТИВ	Витрати на управління нематеріальними активами, розвиток або придбання нових НМА	Витрати на підвищення ринкової цінності наявних нематеріальних активів	Витрати на контроль діяльності, що пов'язана з нематеріальними активами
	ПАСИВ	Доходи від діяльності, що пов'язана з нематеріальними активами		

Фінансова звітність підприємства містить узагальнену інформацію про необоротні активи, основні засоби та нематеріальні активи суб'єкта господарювання. Проте в будь-якій формі фінансової звітності відсутні дані про доходи та витрати, пов'язані з використанням інтелектуальних ресурсів, хоча ці показники відображають інноваційну діяльність та активність кожного підприємства. Усі підприємства у своїх балансах відзначають тільки вартість нематеріальних активів - первісну чи переоцінену.

Фінансова звітність акціонерних товариств, комерційних банків, страхових компаній, організацій та ін., які публікують і оприлюднюють свою звітність, також містить інформацію про об'єкти інтелектуальної власності, створені підприємством на груповій основі. Це дає змогу оцінити ступінь спеціалізації в інноваційних сферах та кількість коштів, вкладених у розробку інтелектуальних продуктів.

3.2. Облікова політика за операціями з нематеріальними активами в умовах інституційних перетворень

В інституційному середовищі всі користувачі інформації, що розкривається у фінансовій звітності, повинні розуміти принципи, методи та процедури, які використовуються для формування того чи іншого фінансового звіту. Для цього в примітках до фінансової звітності описуються елементи облікової політики, які регулюють порядок відображення в бухгалтерському обліку окремих об'єктів протягом звітного періоду.

Формуючи облікову політику інституційних бізнес-одиниць для операцій з нематеріальними активами, необхідно враховувати три ключові моменти: визначення первісної вартості, амортизації нематеріальних активів і визначення терміну (строку) корисного використання об'єкта нематеріальних активів. Відповідно до положень ПСБО 8 «Нематеріальні активи», у примітках до фінансової звітності підприємства за кожною групою нематеріальних активів з акцентуванням інформації щодо новостворених нематеріальних активів розкриваються наступні елементи облікової політики:

- ✓ відображена в балансі вартість нематеріальних активів (первісна або переоцінена вартість);
- ✓ обраний метод нарахування амортизації та терміни корисного використання нематеріальних активів;
- ✓ сума накопиченої амортизації на початок звітного року та його кінець;
- ✓ загальна вартість нематеріальних активів, які отримані шляхом об'єднання підприємств;
- ✓ зміна первісної або переоціненої вартості нематеріальних активів та накопиченої амортизації внаслідок переоцінки;
- ✓ первісну або переоцінену вартість та накопичену амортизацію списаних нематеріальних активів;

- ✓ інформацію про суму нарахованої амортизації;
- ✓ сума збитку від знецінення (зменшення корисності) та сума доходу від відновлення корисності;
- ✓ первісну або переоцінену вартість, накопичену амортизацію нематеріальних активів з обмеженим правом власності;
- ✓ первісну або переоцінену вартість, накопичену амортизацію нематеріальних активів переданих під заставу;
- ✓ сума договору для майбутнього придбання нематеріальних активів;
- ✓ загальні витрати на дослідження та розробки, включені до складу витрат за звітний період;
- ✓ первісна вартість, залишкова вартість та методи оцінки нематеріальних активів, придбаних шляхом цільового розподілу;
- ✓ підстави визнання нематеріальних активів з невизначеним строком корисного використання та їх балансова вартість;
- ✓ склад, балансова вартість і залишковий термін корисного використання нематеріальних активів [27].

Вважаємо, що вимоги до операційної облікової політики щодо нематеріальних активів слід розглядати з точки зору її складових: організаційної, методичної і технічної. Таким чином, щодо організаційної сторони, то необхідно передбачити такі положення, як процедури розподілу обов'язків щодо ведення облікових записів інтелектуальної власності та проведення контролю операційних витрат. У методичній і технічній частині облікової політики спочатку повинні бути передбачені положення, що відповідають різним елементам методу бухгалтерського обліку:

- документація процедур з обміну та захисту інтелектуальної власності і договірних прав, визначення порядку обігу документів;
- оцінка придбаних і самостійно створених нематеріальних активів;
- порядок перевірки документів, що підтверджують авторські права та патенти на об'єкти інтелектуальної власності, що відображають передачу суб'єкта права власності на користування нематеріальними активами та підтверджують їх

ДОЗВОЛОМ;

– робочий план рахунків бухгалтерського обліку для відображення змін у виявлених нематеріальних активах та трансакційних витратах при створенні інтелектуальних активів;

- форму внутрішньої звітності про інтелектуальний капітал, розроблену підприємством самостійно, з урахуванням специфіки його діяльності, умов подання звіту та роз'яснення показників, які повинні бути включені до звіту.

У таблиці 3.2 показуються елементи облікової політики щодо нематеріальних активів підприємства.

Таблиця 3.2

Елементи облікової політики щодо нематеріальних активів в умовах інституційних перетворень

Критерії, що реалізуються обліковою політикою	Альтернативні варіанти
1	2
Організаційна складова облікової політики	
Встановлення обов'язків щодо ведення обліку та контролю нематеріальних активів	– включення обов'язків щодо ведення обліку та здійснення контролю об'єктів інтелектуальної власності до обов'язків бухгалтера, що здійснює облік необоротних активів; – виділення в структурі бухгалтерської служби окремого бухгалтера, до обов'язків якого належить ведення трансакційного обліку та здійснення контролю створення та капіталізації інтелектуальних активів
Методична складова облікової політики	
Розмежування нематеріальних активів за класифікаційною групою	Наводиться розмежування нематеріальних активів за кожною класифікаційною групою прав, необхідне для потреб аналітичного обліку
Оцінка створених інтелектуальних активів на етапі їх комерціалізації	Враховуючи відсутність нормативного закріплення методів списання інтелектуальних активів, вони можуть визначатися підприємством самостійно
Номенклатура центрів відповідальності у розрізі центрів витрат	Наводиться перелік центрів відповідальності за здійснення трансакцій
Порядок проведення колації нематеріальних активів	Описання методики зіставлення, звірки бухгалтерських документів щодо нематеріальних активів, встановлення адекватності інформації про інтелектуальну власність підприємства, визначення спеціальних документів, які заповнюються при цьому

Продовж. табл. 3.2

1	2
Метод нарахування амортизації	Зазначається вибраний метод нарахування амортизації. Рекомендується прямолінійний метод
Робочий план рахунків за нематеріальними активами	Визначення переліку рахунків синтетичного та аналітичного обліку для відображення руху ідентифікованих об'єктів інтелектуальної власності та трансакційних витрат на створення інтелектуальних активів
Технічна складова облікової політики	
Форми первинної документації щодостворених інтелектуальних активів	Документи, для яких не передбачено уніфікованих форм, розробляються відповідно до потреб управління і затверджуються графіком документообороту
Форми внутрішньої звітності щодо нематеріальних переваг, управлінської звітності	Вказуються форми внутрішньої звітності, необхідної для управління, періодичність її подання

Джерело: узагальнено автором

Слід підкреслити, що оскільки вітчизняний механізм збору інформації про інтелектуальну власність ще не налагоджено, необхідно дослідити наявність даних про інтелектуальну власність у різних формах вітчизняної фінансової звітності, щоб сформувати перелік основних показників існування інтелектуальної власності та застосовування інтелектуального потенціалу підприємства.

Розберемо основні форми фінансової звітності, які відображають нематеріальні активи (табл. 3.3).

Таблиця 3.3

Відображення нематеріальних активів у фінансовій звітності вітчизняних підприємств

Форма звітності	Показник	Код рядка	Узагальнені дані про всі необоротні активи	Дані про нематеріальні активи	Дані про інтелект. власність
1	2	3	4	5	6
Баланс (Звіт про фінансовий стан) (ф.№1)	Залишкова вартість нематеріальних активів	1000		+	
	Первісна вартість нематеріальних активів	1001		+	
	Накопичена амортизація нематеріальних активів	1002		+	
	Інші необоротні активи	1090	+		

Продовж. табл. 3.3

1	2	3	4	5	6
Звіт про фінансові результати (ф.№2)	Інші витрати (собівартість реалізованих, списаних необоротних активів)	2270	+		
	Інші доходи (дохід від реалізації необоротних активів)	2240	+		
	Дооцінка (уцінка) необоротних активів	2400	+		
	Амортизація необоротних активів	2515	+		
Звіт про рух грошових коштів (ф. № 3)	Надходження коштів від реалізації необоротних активів	3205	+		
	Витрачання коштів на придбання необоротних активів	3260	+		
Перелік додаткових статей фінансової звітності	Гудвіл	1050		+	
	Надходження від отримання роялті, авторських винагород	3045			+
	Збиток (прибуток) від реалізації необоротних активів, утримуваних для продажу та груп вибуття	3523	+		
	Зменшення (відновлення) корисності необоротних активів	3526	+		

На рис. 3.3 схематично зображено процес організації обліково-аналітичного забезпечення формування управлінських рішень щодо нематеріальних активів підприємства.

Необхідно наголосити, що при формуванні нематеріальних активів варто враховувати зміни зовнішнього та внутрішнього середовища, що потребує визначення набору ключових показників для досягнення поставленої підприємством мети. Загалом, найважливішим фактором успіху для підприємства є інтенсивність інновацій, як міра наукоємності.

Отже підприємствам, які тільки впровадили управління нематеріальними активами, при їх формуванні рекомендується використовувати загальні показники витрат підприємства на нематеріальні активи, які складаються з:

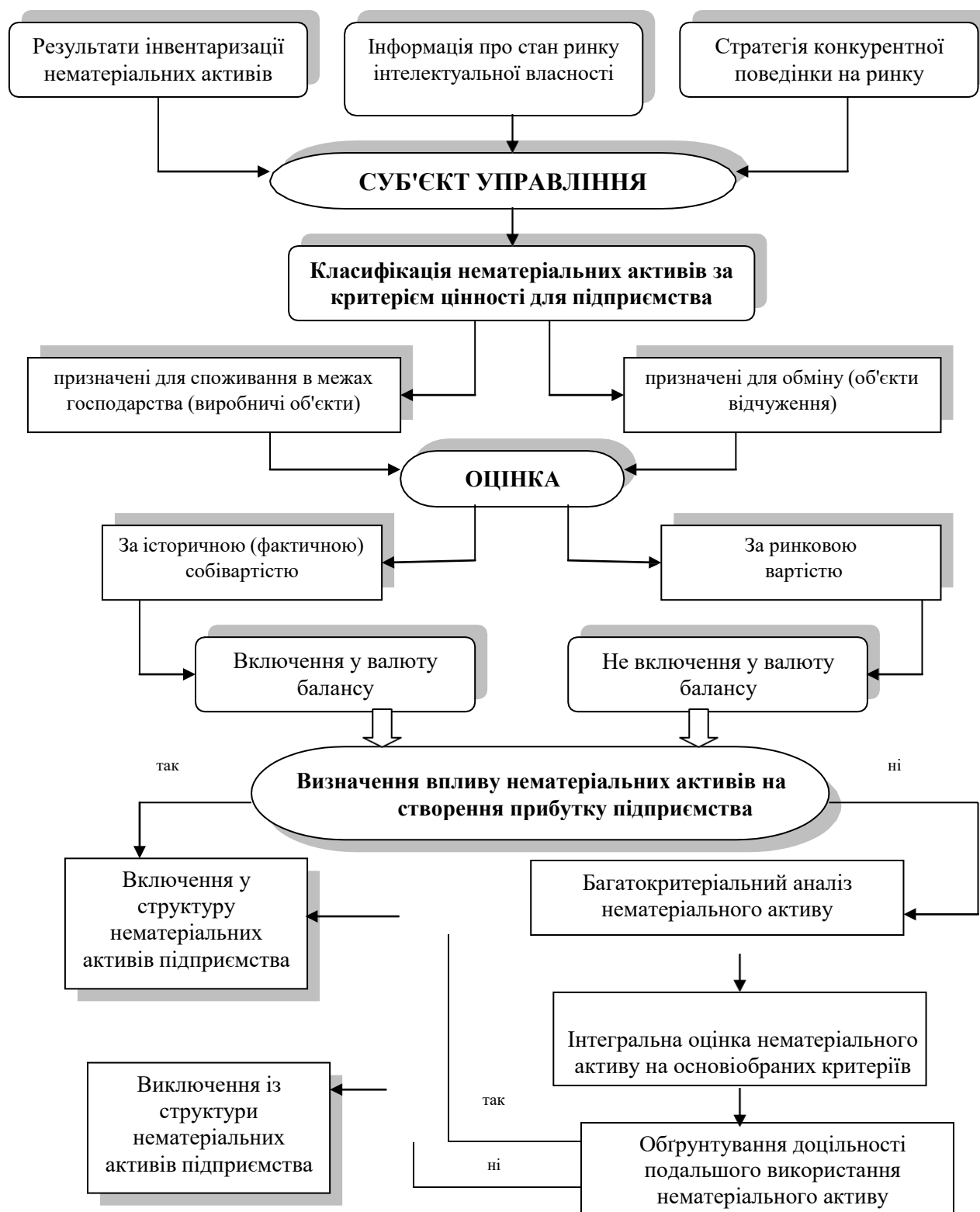


Рис. 3.3. Організація обліково-аналітичного забезпечення управління формуванням нематеріальних активів суб'єкта господарювання.

витрат на придбання об'єктів нематеріальних активів в постачальників, витрат на телекомунікаційне устаткування, витрат передплату періодики, витрат на оплату

аудиторських послуг; всіх витрат, пов'язаних з реалізацією науково-дослідних робіт підприємства, підвищення кваліфікації працівників, витрат на розробку й поліпшення програмного забезпечення та автоматизації, витрат на створення бази даних і системи підтримки прийняття управлінських рішень.

3.3. Автоматизований облік нематеріальних активів

Автоматизовані форми обліку реалізуються за допомогою програмних алгоритмів, які формують зовнішній вигляд реєстрів і послідовність облікових записів. Тому особливістю комп'ютеризованих форм обліку є те, що вони не можуть існувати без спеціальних комп'ютерних програм.

Однією з переваг використання автоматизованих форм обліку є можливість адаптації програмного продукту до вимог і потреб конкретного підприємства. Таким чином, в ході проведення діяльності, встановлюється не тільки можливість цього користувача або користувачів отримати доступ до програми, а й обсяг її функціональних можливостей. Автоматизацію обліку як послідовний і логічний процес одержання, узагальнення та збереження облікової інформації представимо наступним алгоритмом на рис. 3.4.

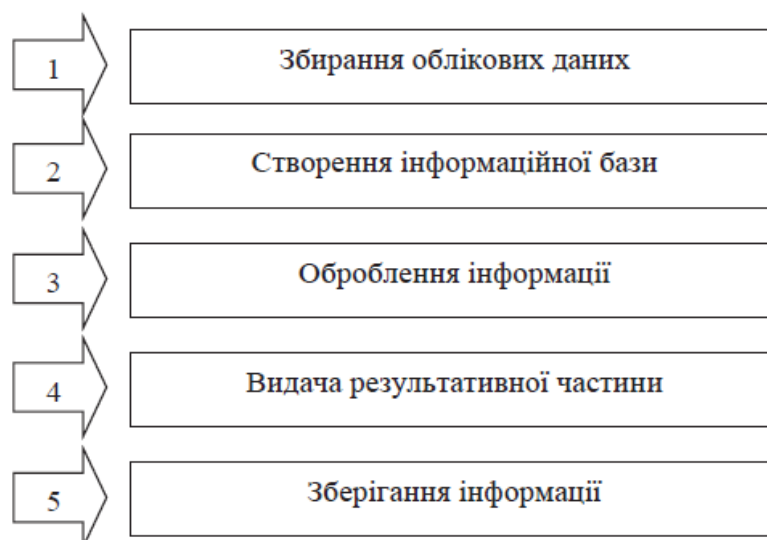


Рис. 3.4. Алгоритм формування електронної інформаційної бази бухгалтерського обліку.

Хронологічність та систематизація записів у відповідних облікових регістрах та комплекс вимог щодо задоволення потреби керівництва в наданні необхідної облікової інформації, визначають відповідну форму автоматизованого обліку та перелік програмних продуктів.

Процес комп'ютеризації бухгалтерського обліку можна розділити на три етапи [38]:

1. Початковий етап включає збір і реєстрацію вихідних даних для подальшої обробки. Для цього АРМ передбачено і створено в кожному структурному сегменті підприємства - в бухгалтерії, на складі, в цеху тощо. Для економії часу, окрім комп'ютерів, передбачено використання планшетів, сканерів, касових апаратів тощо.

2. Поточний етап передбачає створення журналів господарських операцій, комплексних та аналітичних рахунків, каталогу аналітичних об'єктів тощо.

3. На підсумковому етапі отримують результати у вигляді реєстрів синтетичного обліку, аналітичних таблиць, довідок бухгалтерського обліку за звітний період відповідно до вимог користувача.

Тому комп'ютеризація бухгалтерського обліку докорінно змінює організацію облікового процесу за рахунок використання електронних носіїв первинної інформації, створення і автоматичному складанню електронних первинних документів.

Можливості бухгалтерських програм можуть слугувати критерієм для якісних оцінок і вибору для застосування підприємствами. До цих критеріїв потрібно віднести можливість програмного забезпечення:

- ведення синтетичного та аналітичного обліку активів, капіталу і зобов'язань з використанням елементів управлінського обліку;
- формування фінансової, податкової та статистичної звітності;
- надавання різної довідкової інформації, необхідної для здійснення господарської діяльності;
- на основі таких можливостей здійснювати автоматизований аналіз,

прогнозування та контроль діяльності підприємства. Крім того, програмне забезпечення має відповідати відповідним технічним, діловим та ергономічним вимогам.

Розвиток інформаційних технологій і, насамперед, формування необхідної законодавчої та нормативної бази створили передумови для наступного етапу розвитку форм бухгалтерського обліку, а саме електронних форм обліку. Сьогодні на вітчизняному ринку програмних продуктів представлені десятки програмних комплексів для комп'ютеризації бухгалтерського обліку. Слід зазначити, що комп'ютерні програми значно спростили облік і звітність. У той же час деякі програми дуже дорогі і складні у використанні, вимагають додаткових витрат на обслуговування висококваліфікованими програмістами. Питання в тому, яка програма на ринку є найпотужнішою, універсальною та здатною забезпечити актуальність всього бухгалтерського процесу підприємства. Сучасний вітчизняний ринок пропонує програмні продукти для малих, середніх і великих підприємств. Але якщо програмні продукти для малого бізнесу переважно вирішують бухгалтерські завдання та реалізують автоматизацію бухгалтерського обліку, то програмні продукти для середніх і великих підприємств повинні забезпечувати процеси управління підприємством, чіткий розподіл функцій і відповідальності, засоби контролю та інтеграцію інформації для паралельної роботи великої кількості співробітників (рис. 3.5).

Ринок інформаційних систем представлений великою кількістю бухгалтерських програм. Кожне підприємство вибирає ті чи інші програмні продукти, виходячи зі структури та характеристик власної господарської діяльності.

Щоб не помилитися при виборі рішення, необхідно провести порівняльний аналіз рішень на ринку.

«1С: Підприємство» та «1С:Бухгалтерія» — це універсальні, популярні програми автоматизації бухгалтерського обліку з певними характеристиками, які можуть використовуватися на підприємствах різних сфер діяльності та форм власності.

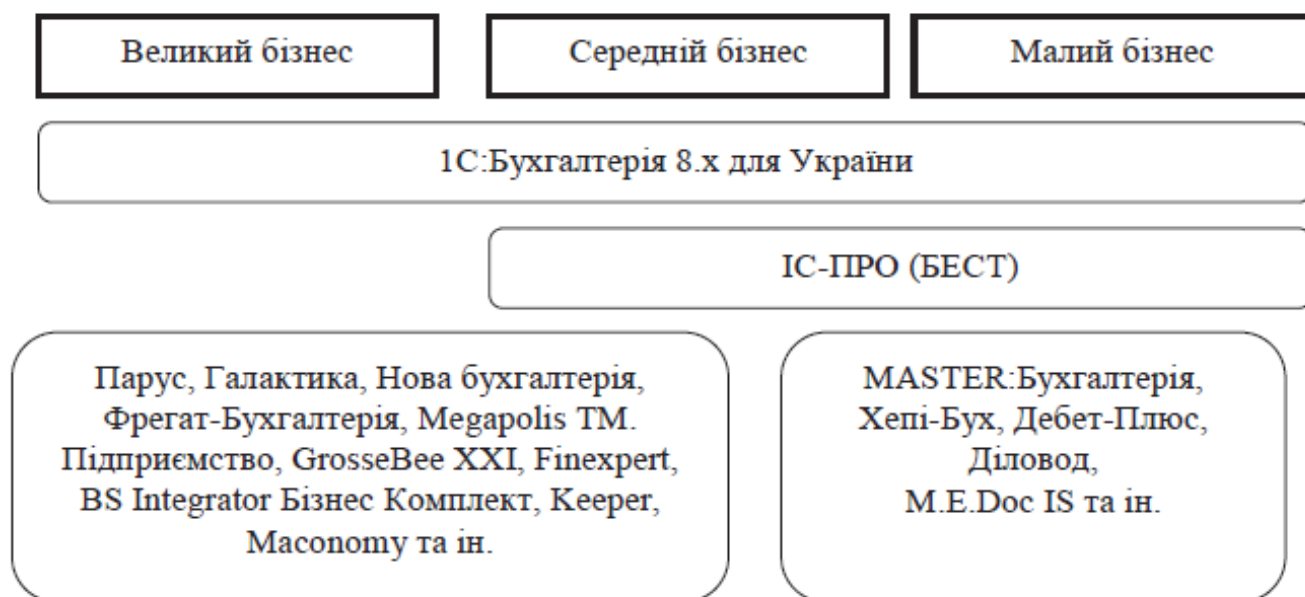


Рис. 3.5. Програмні продукти, які використовують вітчизняні підприємства різних організаційно-правових форм господарювання.

Програмний продукт «MASTER: Бухгалтерія» підходить для ведення бухгалтерського та податкового обліку підприємств малого та середнього бізнесу, відповідає вимогам законодавства України та загалом адаптований до ринку України. Він доступний як у хмарних, так і в фіксованих рішеннях і складається з функціональних модулів, що охоплюють усі сфери бухгалтерського та податкового обліку: «Банк і каса», «Продаж», «Покупки», «Склад», «Виробництво», «ОЗ і НМА», «Податковий облік», «Зарплата», «Кадри», «Господарські операції», «Звітність», та базові модулі «Довідники» та «Адміністрування» [45].

Система «Нова Бухгалтерія» - це комплексна мережа бухгалтерських програм, яка підтримує звичний стиль і ритм роботи бухгалтерів відповідно до нових встановлених бухгалтерських, податкових та фінансових вимог. Функції системи такі:

- обмінюватися інформацією із системою електронних платежів «Клієнт-Банк»;
- отримувати інформацію, розміщену на рівні балансу підприємства, із зовнішніх систем і створювати вихідні таблиці у вигляді файлів RTF;

- розмежовувати права доступу до основної інформації й адміністрування зовнішніх і внутрішніх користувачів;

- виводити необхідну інформацію, використовуючи таблиці Microsoft Excel.

Комплекс має простий інтерфейс і кожен користувач може налаштувати панель інструментів (найчастіший режим). Головною перевагою є можливість візуалізації результатів облікової діяльності.

Автоматизована система управління підприємством «ДЕБЕТ Плюс» пропонує чудові можливості для ведення бухгалтерського, оперативного та податкового обліку виробничих і переробних підприємств різних галузей промисловості України. Система «ДЕБЕТ Плюс» розроблена в Україні, тому оптимально адаптована до роботи підприємств в умовах постійної зміни ситуації в законодавчому полі. Використання такої інтегрованої системи покращує ефективність, точність і якість отриманої інформації та знижує загальні витрати на впровадження та підтримку в актуальному стані системи бухгалтерського обліку та оперативного управління. Інформація в даній програмі зберігається як документи. Вся інформація в загальному вигляді поділяється на:

- ✓ первинну (первинні облікові документи, початкові залишки на рахунках, бухгалтерські проведення, довідники),
- ✓ розрахункову (вихідні облікові документи),
- ✓ контрольну керуючу (основні параметри системи).

Функціональне ядро системи «ДЕБЕТ Плюс» розроблено з використанням надсучасних Інтернет-технологій. Його можна розширити за допомогою стандартних мов програмування (HTML, JavaScript, VBScript, Java та ін.). Система управління підприємством «ДЕБЕТ Плюс» характерна модульною структурою, що дозволяє замовнику вибрати оптимальний пакет доставки, функціональність якого відповідає потребам підприємства.

Програма «BS Integrator Бізнес Комплект» підходить не тільки для автоматизації бухгалтерського обліку, сучасних технологій програмування, а й для управління бізнесом підприємства. Як правило, ця програма створюється для використання середнім і великим бізнесом. Крім вирішення бухгалтерських

завдань, вона може автоматизувати процеси планування і бюджетування, підвищити рівень ефективності продажів і логістики, швидко управляти виробництвом.

Програмний продукт KEEPER надає якісний управлінський облік великим і середнім організаціям, які працюють у сфері промислового та сільськогосподарського виробництва, торгівлі, сфері послуг, державного управління та бюджету.

Програма «BAS Бухгалтерія» — одна з останніх західних розробників на українському ринку, яка пропонує нові можливості для автоматизації роботи бухгалтерії та відділу продажів при виставленні рахунків або оплаті рахунків на підприємствах. «BAS Бухгалтерія» - це готовий інструмент, який може вирішити всі завдання, які стоять перед бухгалтерією підприємства, якщо бухгалтерія несе повну відповідальність за бухгалтерську роботу підприємства, включаючи виписку первинних документів, облік продажів і т.д. Таке прикладне рішення також може бути спеціалізованим для бухгалтерського та податкового обліку, а завдання, автоматизовані іншими службами, наприклад, відділами продажі, можуть вирішуватися за допомогою спеціалізованих конфігурацій або інших систем [7].

Програмний продукт «BAS Бухгалтерія» призначається для автоматизації ведення бухгалтерського та податкового обліку, особливо складання обов'язкової звітності в організаціях, які здійснюють будь-який вид господарської діяльності: оптова та роздрібна торгівля, комісійна торгівля, надання послуг, виробництво тощо. Бухгалтерський облік при цьому ведеться згідно чинного законодавства України.

«BAS Бухгалтерія» доступна в різних версіях, що дозволяє програмі розвиватися разом зі своїми користувачами та їхнім бізнесом – від студентів і початківців до керівників великих компаній. Всі версії програми мають однаковий функціонал, але з деякими обмеженнями та доповненнями (рис. 3.6).



Рис. 3.6. Версії програми «BAS Бухгалтерія».

3.7. Головне меню автоматизованої програми «BAS Бухгалтерія» подано на рис.

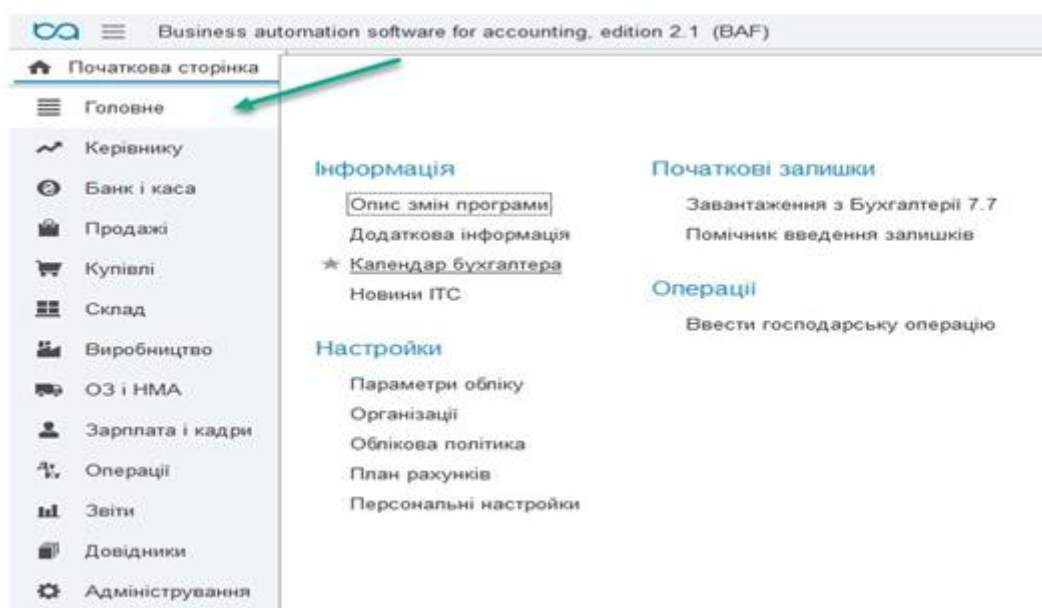


Рис. 3.7. Головне меню програми «BAS Бухгалтерія».

Для основних засобів і нематеріальних активів програма «BAS Бухгалтерія» може автоматично виконувати такі основні операції: надходження, приймання в облік, амортизація, модернізація, перерахування, списання, інвентаризація,

переоцінка. Нараховану суму амортизації за місяць можна розподілити між кількома рахунками або об'єктами аналітичного обліку. Для основних засобів, які використовуються сезонно, може застосовуватися графік нарахування амортизації.

Отже, перевагами використання комп'ютерних технологій в обліку нематеріальних активів є:

1. зменшення обсягу даних, що обробляються вручну;
2. економія часу на виконання уніфікованого методу порівняння фактичних даних з даними бухгалтерського обліку;
3. зменшення ризику арифметичних помилок під час представлення даних в обліковому реєстрі;
4. автоматична перевірка ідентичності або кореляції різних показників звіту;
5. облікові дані компактно зберігаються та використовуються багаторазово.

ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ

У кваліфікаційній роботі розглянуто теорію і методологію обліку нематеріальних активів у товаристві з обмеженою відповідальністю хххх Львівської області в умовах інституційних перетворень, на основі якої сформовано наступні висновки:

1. Відповідно до П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» до нематеріальних активів належать немонетарні активи, які не мають матеріальної форми та підлягають ідентифікації.

Сутність і класифікація нематеріальних активів визначена у П(С)БО 8, МСФЗ 38 та Податковому кодексі України.

2. ТзОВ хххх розміщене за адресою Львівська область, с. Лисиничі. Відстань від центральної садиби товариства до обласного центру м. Львів – 8 км. ТзОВ хххх засноване 19.09.2019 року.

Головна мета діяльності товариства - виробництво товарної сільськогосподарської продукції, переробка та її реалізація з метою одержання прибутку.

Площа сільськогосподарських угідь товариства на кінець 2022 р. становила 203 га.

Виробничий напрямок ТзОВ хххх можна визначити як зерновий. В структурі товарної продукції рослинництва найбільшу питому вагу займають зернові та зернобобові – 67,6%, ріпак озимий та інша продукція рослинництва становлять – 28,6% та 3,8% відповідно.

Аналізуючи показники виробничо-господарської діяльності товариства, ми бачимо, що за усіма показниками спостерігається тенденція до зростання, зокрема в 2022р. зросли такі показники як виручка від реалізації продукції та собівартість реалізованої продукції в 1,9 рази в порівнянні з 2020р.і становили 24541,3 тис. грн. та 23892,5 тис. грн. відповідно. Показник прибутку зазнав значного збільшення в 4,1 рази і становив в 2022р. - 648,8 тис.грн., що характеризує діяльність товариства з позитивної сторони. Ствердним моментом є також те, що

підприємство, не зважаючи, на важку економічну ситуацію і високий рівень інфляції залишається рентабельним. Рівень рентабельності в 2022 р. становив 2,7%. Отже, фінансово-господарську діяльність ТзОВ хххх за 2020-2022рр. можна вважати ефективною.

Не менш важливим показником, який характеризує господарську діяльність товариства, є сума дебіторської та кредиторської заборгованості. Так, протягом звітного періоду в 2,4 рази зростала дебіторська заборгованість товариства (з 188,0 тис. грн у 2020р. до 455 тис. грн. у 2022р.). Щодо кредиторської заборгованості, то розмір її також збільшився в 3,5 рази (з 85 тис. грн. у 2020р. до 301 тис. грн. у 2022р.), що свідчить про достатньо нестабільний фінансовий стан ТзОВ хххх .

Проаналізувавши дані фінансової звітності ТзОВ хххх за 2020-2022рр., можемо відмітити, що вартість нематеріальних активів за досліджуваний період зростає. Коефіцієнт зносу є в межах 0,35-0,48.

3. Нематеріальні активи у ТзОВ хххх обліковують на рахунку 12 «Нематеріальні активи». За дебетом відображається придбання або отримання нематеріальних активів, а за кредитом – продаж, безоплатна передача чи майбутнє відчуження активів, коли товариство не отримає економічної вигоди від використання активів, а також уцінка нематеріальних активів. Обліковуються нематеріальні активи окремо за кожним об'єктом і за суміжними групами.

Для обліку витрат, які понесені на придбання або створення нематеріальних активів в товаристві використовують рахунок 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів». Облік амортизації нематеріальних активів ведуть на субрахунку 133 «Накопичена амортизація нематеріальних активів».

Бухгалтерський облік у ТзОВ хххх автоматизований у складі програми конфігурації «1С:Підприємство 8». Шляхом побудови відповідної інформації у відомостях «Аналіз субконто по рахунку 12, 13, 15» та «Журнал по рахунку 12,13,15», автоматично формуються реєстри аналітичного обліку та синтетичного обліку.

Основні напрямки вдосконалення обліку нематеріальних активів у ТзОВ

xxxx :

1. Узагальнено групи (категорії) нематеріальних активів, які використовуються сучасними суб'єктами економічної діяльності, щоб їх можна було враховувати при пошуку напрямків інновацій та розвитку підприємства.
2. Трансформовано номенклатуру субрахунків до рахунка 12 «Нематеріальні активи» для обліку прав різних груп на об'єкти інтелектуальної власності, що значно наблизить облік нематеріальних активів до норм та принципів Європейського співтовариства.
3. Додано в систему бухгалтерського обліку, враховуючи вплив інституційного середовища, до складу нематеріальних активів капіталізовані витрати інституційного характеру, тобто «транзакційні витрати», що утворюються в процесі взаємодії із зовнішніми та внутрішніми контрагентами, умови яких є договірними.
4. Рекомендовано з точки зору управління балансом розглядати нематеріальні активи як зі статичної, так і з динамічної точок зору. Зокрема, кожен баланс слід розглядати як ліквідаційний баланс, оцінений за поточними цінами або цінами продажу, з розумінням того, що активи є власністю підприємства, а зобов'язання є планом розподілу цього майна.
5. Удосконалено організаційне забезпечення обліку в частині організаційної, методологічної та технічної складових, як елементів облікової політики нематеріальних активів.
6. Запропоновано для ведення обліку в товаристві, програму «BAS Бухгалтерія», яка є одною з нових західних розробників на українському ринку і надає нові можливості для автоматизованого обліку підприємств. «BAS Бухгалтерія» — це готовий інструмент для вирішення всіх завдань, які стоять перед бухгалтерією підприємства.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Акімова Н. С., Говоруха О. О., Кирильєва Л. О., Євлаш Т. О. Бухгалтерський облік : навч. посіб. Х. : ХДУХТ, 2019. 182 с.
2. Атамас П. Й. Фінансовий облік : Навчальний посібник. К. : Центр навчальної літератури, 2019. 356 с.
3. Верига Ю. А., Гладких Т. В., Орищенко М. М. Фінансовий облік : навчальний посібник. К. : Центр учбової літератури, 2019. 492 с.
4. Верхоглядова Н., Шило В., Кисла В. : Бухгалтерський фінансовий облік : навч. посіб. К. : Центр учбової літератури, 2019. 536 с.
5. Грибовська Ю. Облік нематеріальних активів відповідно до вимог Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку 38. Економіка та суспільство. № 47 (2023): DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2023-47-85>
6. Гура Н., Мандрика Д. Проблемні питання нарахування амортизації необоротних активів на підприємстві. Молодий вчений. 2020. № 2(78). С. 32–35.
7. Демченко Т. Автоматизація економічних процесів (на прикладі програми «BAS Бухгалтерія») : навч. посіб; МОН України, Уманський держ пед. ун-т імені Павла Тичини. Умань : Візаві, 2022. 185 с.
8. Диба В.М. Управління вартістю нематеріальних активів: теорія та облік. Економіст : наук.-практ. журнал (RePec). 2016. №5. – С. 62-67.
9. Жидовська Н., Заріцький О. Впровадження інформаційних технологій в облік, аналіз та контроль. Економіка, менеджмент і бізнес-адміністрування в системі транскордонного співробітництва: матеріали I Всеукраїнської науково-практичної конференції, м. Черкаси, 23 червня 2023 року. С.124-128.
10. Інструкція по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків [Електронний ресурс] / Мінфін України; від 11.08.1994 № 69 (із змінами). URL : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0202-94>
11. 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 [Електронний ресурс] / Держкомстат України; від 10.08.2004 № 469. URL : <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1054-04>

12. Інформаційно-аналітичний портал Українського агентства фінансового розвитку. URL : http://www.ufin.com.ua/analit_mat/gkr/088.htm.

13. Іщенко Я. П., Подолянчук О. А., Коваль Н. І. Фінансовий облік I : підручник. Вінниця : Видавництво ФОП Кушнір Ю. В., 2020. 496 с.

14. Кобилін А. М. Системи обробки економічної інформації : навч. посіб. Київ : Центр учбової літератури, 2019. 234 с.

15. Концева В.В., Бойко Н.В., Масалітіна В.В. Облік і документування амортизації необоротних активів з використанням інформаційних технологій. Економіка та суспільство. № 35, 2022. URL : <https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/1067/1024>

16. Косата І. А. Первинні документи як фундамент бухгалтерського обліку. БізнесІнформ. 2018. № 6. С. 329-332.

17. Краєвський В. М., Колісник О. П., Гуріна Н. В. Фінансовий облік : навчальний посібник. Ірпінь : Державний податковий університет, 2022. 616 с.

18. Лень В. С., Гливенко В. В. Облікова політика та її складові. Облік і фінанси. 2019. № 2. С. 26–35. DOI: [https://doi.org/10.33146/2307-9878-2019-2\(84\)26-35](https://doi.org/10.33146/2307-9878-2019-2(84)26-35).

19. Макаренко А.П., Меліхова Т.О., Чакалова Н.С. Теорія і методика документування в обліку та аудиті: навчальний посібник для здобувачів вищої освіти за рівнем бакалавра зі спеціальності 071 "Облік і оподаткування" за денною та заочною формою навчання, Запоріжжя: ЗНУ, 2020. 400 с.

20. Макаренко А. П., Меліхова Т. О., Кутчак Ю. М. Фінансовий облік II : навчальний посібник для здобувачів рівня вищої освіти бакалавра спеціальності 071 "Облік і оподаткування" освітньо-професійної програми "Оподаткування, облік, контроль в управлінні підприємством". Запоріжжя : ЗНУ, 2023. 368 с.

21. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку нематеріальних активів [Електронний ресурс] / Міністерство фінансів України; наказ від

16.11.2009 № 1327. URL: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=233413&cat_id=34932

22. Міжнародний стандарт фінансової звітності 38 (МСФЗ 38). Нематеріальні активи [Електронний ресурс]. Міжнародний документ від 01.01.2012. URL : http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_050

23. Міжнародне правило оцінки №4 «Оцінка нематеріальних активів» (переглянуто у 2007 р.) [Електронний ресурс]. URL :<http://uto.com.ua/MPO4.pdf>

24. Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31.03.99 р. № 87. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/>.

25. Національний стандарт № 4 «Оцінка майнових прав інтелектуальної власності» [Електронний ресурс] / Кабінет Міністрів України; постанова від 03.10.2007 № 1185. URL : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1185-2007-п>

26. Овсюк Н., Лесько М. Облік нематеріальних активів згідно національних та міжнародних стандартів: шляхи вдосконалення. Економіка та суспільство, 2021 (31). DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2021-31-31>

27. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Наказ Мінфіна України від 30.11.1999 № 291. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/>.

28. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/>.

29. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань : Наказ Міністерства фінансів України від 02.09.2014 р. № 879. Міністерство фінансів України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14>

30. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку: Наказ Мінфіна України від 24.05.1995 № 88. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/>.

31. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи» [Електронний ресурс]. Міністерство фінансів України; наказ від

18.10.1999 р. №242 (зі змінами). URL: <http://buhgalter911.com/Res/PSBO/PSBO8.aspx>

32. Половинчак Л. А. Порівняльний аналіз національних та міжнародних стандартів обліку нематеріальних активів. Економічний вісник Запорізької державної інженерної академії. 2017. Вип. 4. С. 140–144.

33. Про затвердження типових форм первинного обліку: Наказ міністерства статистики України від 29.12.95 №352. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/>.

34. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.99р. № 996-14. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/>.

35. Сарапіна О., Стефанович Н. Порівняльна характеристика обліку амортизації необоротних активів суб'єктами господарської діяльності: юридичними і фізичними особами. Проблеми і перспективи економіки та управління. 2018. № 1. С. 175–179.

36. Соловей Н.В., Деркач О.С., Тітаренко А.Д. Проблеми та шляхи покращення обліку нематеріальних активів. Економіка та держава. 2019. № 3. С.114-117.

37. Сорока П. М. Інформаційні системи і технології в управлінні організацією : навч. посіб. / П. М. Сорока, В. В. Харченко, Г. А. Харченко. Київ : ЦП «Компринт», 2019. 518 с.

38. Томчук В.В., Платовський А.М. Компютеризація обліку та аудиту нематеріальних активів із застосуванням ІТ-технологій. Вчені записки ТНУ імені В. І. Вернадського. Серія: Економіка і управління. Том 30 (69). № 5, 2019. С.138-143. DOI: <https://doi.org/10.32838/2523-4803/69-5-52>.

39. Трачова Д. М. Місце облікової інформації в системі постіндустріального інформаційного суспільства в контексті формування амортизаційної політики. Збірник наукових праць Таврійського державного агротехнологічного університету: економічні науки. 2018. № 1(36). С. 218–225.

40. Фінансовий та управлінський облік за національними стандартами: підручник / М. Ф. Огійчук та ін.; за ред. проф. М. Ф. Огійчука. 7-ме вид., перероб. і допов. Київ: Алерта, 2016. 1040 с.

41. Фінансовий облік: навчальний посібник : [для студентів економічних спеціальностей закладів вищої освіти] / за ред. І. Ф. Баланюка, Н. І. Пилипів, Т. М. Гнатюка та колективу авторів. Електронне видання. Івано-Франківськ : ДВНЗ «Прикарпатський національний університет імені Василя Стефаника». 2019. 650 с.
42. Фінансовий облік: підручник. 3-тє вид., доп. та перероб. /Крупка, Я. Д., Задорожний, З. В., Денчук, П. Н., Починок, Н. В., & Романів, Р. В. Тернопіль. ЗУНУ (2023). 488 с.
43. Федорова І. В. Амортизація нематеріальних активів у контексті облікової політики: актуальна проблематика. Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія : Міжнародні економічні відносини та світове господарство. 2018. Вип. 20(3). С. 101–105.
44. Ясишена В.В. Модель удосконалення методології та організації бухгалтерського обліку нематеріальних активів та гудвілу. Інноваційна економіка. 2023 (1).
45. Ярута В. О. Автоматизація бухгалтерського обліку : практикум; Харків. держ. акад. культури. Харків : ХДАК, 2023. 157 с.
46. Zhydovska N., Prokopyshyn O. The essence, components and development directions of environmental accounting in the modern economic conditions. Methods of improving the economy, tourism and management: collective monograph / Andrushchak I., Chudovets V., Rechun O. – etc. – International Science Group. – Boston : Primedia eLaunch, 2023. P. 29-38. DOI – 10.46299/ISG.2023.MONO.ECON.1

Перелік основних нормативних документів, що регулюють порядок здійснення операцій з нематеріальними активами та їх облік

№ п/п	Назва документу	Рік затвердження	Правове поле
2	3	4	
1.	Закон України «Про авторське право і суміжні права», затверджений ВРУ	1993	регулює особисті немайнові права і майнові права авторів та їх правонаступників, пов'язані із створенням та використанням творів науки, літератури і мистецтва - авторське право, і права виконавців, виробників фонограм та організацій мовлення - суміжні права
2.	Закон України «Про охорону прав на сорти рослин», затверджений ВРУ	1993	регулює майнові і особисті немайнові відносини, що виникають у зв'язку з набуттям, здійсненням та захистом прав інтелектуальної власності на сорти рослин
3.	Закон України «Про охорону прав на винаходи і корисні моделі», затверджений ВРУ	1993	зазначено, що обсяг правової охорони визначається формулою винаходу (корисної моделі). Пріоритет, авторство і право власності на винахід засвідчуються патентом. Використання винаходу (корисної моделі) визнається: виготовлення продукту із застосуванням запатентованого винаходу (корисної моделі); застосування процесу, що охороняється патентом
4.	Закон України «Про охорону прав напромислові зразки», затверджений ВРУ	1993	Встановлено, що об'єктом промислового зразка може бути форма, малюнок чи розфарбування або їх поєднання, які визначають зовнішній вигляд промислового виробу і призначені для задоволення естетичних та ергономічних потреб. Право власності на промисловий зразок засвідчується патентом. Використання промислового зразка визнається виготовлення виробу із застосуванням запатентованого промислового зразка
5.	Закон України «Про охорону прав на знаки для товарів і послуг», затверджений ВРУ	1993	регулює відносини, що виникають у зв'язку з набуттям і здійсненням права власності на знаки для товарів і послуг в Україні
6.	Закон України «Про захист інформації в інформаційно-телекомунікаційних системах», затверджений ВРУ	1994	дається визначення інформаційної (автоматизованої) системи як організаційно-технічної системи, в якій реалізується технологія обробки інформації з використанням технічних і програмних засобів. Об'єктами захисту в системі є інформація, що обробляється, та програмне забезпечення, яке призначено для обробки
7.	Інструкція по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків, затверджена Мінфін	1994	Визначено, що основними завданнями інвентаризації є: а) виявлення фактичної наявності ... нематеріальних активів ... в натурі; б) установлення лишку або нестачі цінностей і коштів шляхом зіставлення фактичної наявності з даними бухгалтерського обліку
8.	Порядок експертної оцінки нематеріальних активів, затверджений наказом Фонду державного майна	1995	У п.2.: Експертна оцінка нематеріальних активів відповідно до цього Порядку проводиться щодо об'єктів приватизації, у разі створення на їх основі акціонерних товариств; п.3: Експертній оцінці згідно з цим Порядком підлягають нематеріальні активи, не відображені в балансі підприємства; п.8: До нематеріальних активів належать: ... п.8.8 - Право власності на базу даних; п.8.9. - Право власності на науково-технічну інформацію; п.10.1 - Економічні вигоди від користування монополією ринку; п.10.2. - Права на використання економічних та інших привілеїв

9.	Закон України «Про захист від недобросовісної конкуренції», затверджений Верховною Радою України	1996	визначено правові засади захисту суб'єктів господарювання і споживачів від недобросовісної конкуренції; спрямований на встановлення, розвиток і забезпечення торгових та інших чесних звичаїв ведення конкуренції при здійсненні господарської діяльності в умовах ринкових відносин
10.	Інструкція про порядок обліку, зберігання і використання документів, справ, видань та інших матеріальних носіїв інформації, які містять службову інформацію, затверджена постановою КМУ	1998	заборонено співробітникам (виконавцям), допущеним до роботи з документами з грифом "Для службового користування", повідомляти усно або письмово будь-кому відомості, що містяться у цих документах, якщо це не викликано службовою потребою
11.	Закон України «Про охорону прав на зазначення походження товарів», затверджений Верховною Радою	1999	визначено правові засади охорони прав на зазначення походження товарів в Україні та регулює відносини, що виникають у зв'язку з їх набуттям, використанням та захистом
12.	Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», затверджений Верховною Радою	1999	Визначено термін <i>активи</i> у такому значенні: активи - ресурси, контрольовані підприємством у результаті минулих подій, використання яких, як очікується, приведе до отримання економічних вигод у майбутньому
13.	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 "Нематеріальні активи" (із змінами), затверджене наказом Мінфін України	1999	Визначено термін <i>нематеріальний актив</i> як немонетарний актив, який не має матеріальної форми та може бути ідентифікований. У п.25 зазначено: нематеріальні активи з невизначеним строком корисного використання амортизації не підлягають. До нематеріальних активів з невизначеним строком корисного використання належать ті, щодо яких підприємством (у розпорядчому акті) не визначено обмеження строку, протягом якого очікується збільшення грошових коштів (чи їх еквівалентів) від використання таких нематеріальних активів
14.	Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена Мінфін України (із змінами)	1999	Встановлено, що на рахунках класу 1 узагальнюється інформація про наявність і рух необоротних активів, належних підприємству на <i>праві власності</i> . За дебетом рахунку 12 "Нематеріальні активи" відображається придбання або отримання нематеріальних активів, які обліковуються за первісною вартістю, та сума дооцінки таких активів, за кредитом - вибуття внаслідок продажу, безоплатної передачі або неможливості отримання підприємством надалі економічних вигод від його використання та сума уцінки нематеріальних активів
15.	Господарський кодекс України, затверджений Верховною Радою	2003	Глава 15. Використання природних ресурсів у сфері господарювання – регулює наявність права експлуатувати корисні властивості наданих природних ресурсів; використовувати для господарських потреб корисні копалини, що знаходяться на наданій земельній ділянці; одержувати доходи від результатів господарської діяльності, пов'язаної з використанням природних ресурсів. Господарська діяльність здійснюється на підставі спеціальних дозволів (рішень).
16.	Національний стандарт оцінки №1 "Загальні засади оцінки майна і майнових прав", затверджений постановою Кабміну	2003	Вживаються такі поняття: « <i>об'єкти оцінки у нематеріальній формі</i> » - об'єкти оцінки, які не існують у матеріальній формі, але дають змогу отримувати певну економічну вигоду. До об'єктів у нематеріальній формі належать фінансові інтереси, а також інші майнові права; « <i>ідентифікація об'єкта оцінки та пов'язаних з ним прав</i> » - встановлення відповідності об'єкта оцінки

			наявним вихідним даним та інформації про нього; «спеціалізоване майно» - майно, що, як правило, не буває самостійним об'єктом продажу на ринку і має найбільшу корисність та цінність у складі цілісного майнового комплексу. Результати проведення оцінки активів для цілей бухгалтерського обліку вважаються їх переоціненою вартістю
17.	Порядок застосування типових форм первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів, затверджений наказом Мінфін	2004	Затверджено типові форми первинного обліку: 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"
18.	Національний стандарт N 4 "Оцінка майнових прав інтелектуальної власності", затверджений постановою Кабінету Міністрів України	2007	У п.25 визначено, що під час обстеження об'єкта права інтелектуальної власності, яке проводиться з метою його ідентифікації, з'ясується наявність матеріального носія об'єкта та документів, що засвідчують майнові права інтелектуальної власності і факт видачі дозволу на використання об'єкта права інтелектуальної власності. До таких документів належать: патент; свідоцтво; договір про створення за замовленням і використання об'єкта права інтелектуальної власності; договір про передання виключних майнових прав інтелектуальної власності; ліцензійний договір; договір комерційної концесії; договір про трансфер технологій; інші договори щодо розпорядження майновими правами інтелектуальної власності; інші документи, пов'язані з ідентифікацією майнових прав інтелектуальної власності
19.	Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку нематеріальних активів, затверджені Наказом Мінфіну	2009	Вказано, що для систематизації на рахунках бухгалтерського обліку інформації щодо операцій з нематеріальними активами, можуть застосовуватися такі регістри синтетичного та аналітичного обліку: журнал 4, відомість 4.1 і відомість 4.3, або відомість 4-м (для малих підприємств). У п.2.12 зазначають: «Витрати на придбання, створення та удосконалення об'єктів нематеріальних активів відображаються на субрахунку 154 "Придбання (створення) нематеріальних активів"; п.2.14 - об'єкт нематеріальних активів, отриманий в користування, обліковується користувачем (ліцензіатом) на позабалансовому рахунку в оцінці, визначеній виходячи із розміру винагороди, встановленого в договорі
20.	Податковий кодекс України (із змінами), затверджений Верховною Радою України	2010	У п.14.1.120 визначено поняття «нематеріальні активи» у такому значенні: право власності на результати інтелектуальної діяльності, у тому числі промислової власності, а також інші аналогічні права, визнані об'єктом права власності (інтелектуальної власності), право користування майном та майновими правами платника податку
21.	План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджений наказом Мінфіну України	2011	Уточнено, що нові синтетичні рахунки можуть вводитися до Плану рахунків Міністерством фінансів України за відповідними клопотаннями щодо бухгалтерського обліку специфічних операцій. Субрахунки до синтетичних рахунків вводяться підприємствами самостійно виходячи з потреб управління, контролю, аналізу та звітності. Для обліку нематеріальних активів призначається синтетичний рахунок 12.

