

Київський національний торговельно-економічний університет
Кафедра обліку та оподаткування

ВИПУСКНА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА на тему:

ОБЛІК, ОЦІНКА ТА АНАЛІЗ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ ПІДПРИЄМСТВА

Студентки 2 курсу, 2м групи,
спеціальності 071 «Облік і
оподаткування»
спеціалізації «Облік і
оподаткування»

Бобкової Анастасії
Олександрівни

Науковий керівник
Кандидат економічних наук,
доцент

Задніпровський
Олександр Григорович

Гарант освітньої програми
Доктор економічних наук,
професор

Бенько Микола
Миколайович

Київ 2018

**Київський національний торговельно-економічний
університет**

Факультет обліку, аудиту та інформаційних систем
Кафедра обліку та оподаткування
спеціальність 071 «Облік і оподаткування»,
спеціалізація «Облік і оподаткування»

Затверджую

Зав. кафедри _____

Сопко В.В.

« ____ » _____ 201_ р.

**Завдання
на випускню кваліфікаційну роботу студентіві
Бобкова Анастасія Олександрівна
(прізвище, ім'я, по батькові)**

1. Тема випускної кваліфікаційної роботи

Облік, оцінка та аналіз нематеріальних активів підприємства
Затверджена наказом ректора від «29» 12. 2017 р. №4451

2. Строк здачі студентом закінченої роботи 27.11.2018 р.

3. Цільова установка та вихідні дані до роботи

Мета роботи на підставі вивчення законодавчо-нормативних документів та спеціальної літератури вдосконалити методику, організації обліку, оцінки та аналізу нематеріальних активів на підприємстві «ДТЕК СЕРВІС»

Об'єкт дослідження процес обліку, аналізу та контролю нематеріальних активів в системі управління підприємствами.

Предмет дослідження є теоретико-методичні та прикладні підходи до формування обліково-аналітичної інформації про нематеріальні активи в обліку, аналізі та контролі підприємств

4. Перелік графічного матеріалу таблиці, схеми, діаграми, первинні документи, звітні документи

5. Зміст випускної кваліфікаційної роботи (перелік питань за кожним розділом)

ВСТУП

**РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ, ОЦІНКИ ТА АНАЛІЗУ
НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ**

- 1.1. Економічна сутність, класифікація та оцінка нематеріальних активів
- 1.2. Економіко-правовий аналіз та огляд нормативної бази і спеціальної літератури з теми дослідження
- 1.3. Передумови організації та методології обліку та аналізу нематеріальних активів у ТОВ «ДТЕК СЕРВІС»

Висновки за розділом 1

РОЗДІЛ 2. ОБЛІК НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ ТА НАПРЯМИ ЙОГО УДОСКОНАЛЕННЯ

- 2.1. Організація обліку нематеріальних активів
- 2.2. Методика фінансового обліку нематеріальних активів
- 2.3. Узагальнення інформації щодо нематеріальних активів у звітності підприємства
- 2.4. Облікове забезпечення управління нематеріальними активами
- 2.5. Облік нематеріальних активів із застосуванням інформаційних технологій

Висновки за розділом 2

РОЗДІЛ 3. КОНТРОЛЬ ТА АНАЛІЗ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ

- 3.1. Методика контролю нематеріальних активів
- 3.2. Система показників, інформаційна база і основні методи аналізу нематеріальних активів
- 3.3. Методика аналізу нематеріальних активів

Висновки за розділом 3

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

ДОДАТКИ

6. Календарний план виконання роботи

№ пор.	Назва етапів випускної кваліфікаційної роботи	Строк виконання етапів роботи	
		За планом	Фактично
1	2	3	4
1.	Затвердження плану ВКР та назва виконання статті	15.12.2017	15.12.2017
2.	Наукова стаття	25.06.2018	25.06.2018
3.	Написання першого розділу: Теоретичні засади обліку, оцінки та аналізу нематеріальних активів	30.04.2018	30.04.2018
4.	Написання другого розділу: Облік нематеріальних активів та напрями його удосконалення	15.06.2018	15.06.2018
5.	Написання третього розділу : контроль та аналіз нематеріальних активів	21.09.2018	21.09.2018
6.	Попередній захист	23.11.2018	23.11.2018
7.	Подання роботи на кафедру	26.11.2018	26.11.2018

7. Дата видачі завдання «___» _____ 201__ р.

8. Керівник випускної кваліфікаційної роботи Задніпровський О.Г.
(прізвище, ініціали, підпис)

9. Гарант освітньої програми _____ Бенько М.М.
(прізвище, ініціали, підпис)

10. Завдання прийняв до виконання студент _____
(прізвище, ініціали, підпис)

This image shows a single sheet of white paper with horizontal ruling lines. The lines are evenly spaced and run across the width of the page. There is no text or other markings on the paper.

Керівник випускної кваліфікаційної роботи _____
(підпис, дата)

12. Висновок про випускню кваліфікаційну роботу

Випускна кваліфікаційна робота студента _____
(прізвище, ініціали)

може бути допущена до захисту в екзаменаційній комісії.

Гарант освітньої програми _____ Бенько М.М.
(підпис, прізвище, ініціали)

Завідувач кафедри _____ Фоміна О.В.
(підпис, прізвище, ініціали)

« » 2018 p.

ВСТУП 3

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ, ОЦІНКИ ТА АНАЛІЗУ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ 6

- 1.1. Економічна сутність, класифікація та оцінка нематеріальних активів 6
- 1.2. Економіко-правовий аналіз та огляд нормативної бази і спеціальної літератури з теми дослідження 19
- 1.3. Передумови організації та методології обліку та аналізу нематеріальних активів у ТОВ «ДТЕК СЕРВІС» 30
- Висновки до розділу 1 40

РОЗДІЛ 2. ОБЛІК НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ ТА НАПРЯМИ ЙОГО УДОСКОНАЛЕННЯ 42

- 2.1. Організація обліку нематеріальних активів 42
- 2.2. Методика фінансового обліку нематеріальних активів 49
- 2.3. Узагальнення інформації щодо нематеріальних активів у звітності підприємства 61
- 2.4. Облікове забезпечення управління нематеріальними активами 68
- 2.5. Облік нематеріальних активів із застосуванням інформаційних технологій 78
- Висновки до розділу 2 86

РОЗДІЛ 3. КОНТРОЛЬ ТА АНАЛІЗ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ 89

- 3.1. Методика контролю нематеріальних активів 89
- 3.2. Система показників, інформаційна база і основні методи аналізу нематеріальних активів 98
- 3.3. Методика аналізу нематеріальних активів 107
- Висновки до розділу 3 116

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ 119

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ 125

ДОДАТКИ

ВСТУП

Актуальність теми дослідження. Сучасний етап розвитку економіки пов'язаний з кардинальними змінами в структурі та формах власності, а також в організації та управлінні виробництвом. Це зумовлює необхідність вдосконалення системи облікової інформації, необхідної для прийняття управлінських рішень. Оскільки діяльність кожного підприємства передбачає наявність відповідних матеріальних передумов, вони є одним з найважливіших елементів продуктивних сил, визначають їх рівень. Однією з важливих передумов здійснення будь-якого операційного процесу є наявність відповідних нематеріальних активів. Нематеріальні активи є одним із трудомістких об'єктів бухгалтерського обліку, що обумовлено, насамперед, складністю їхньої структури і різноманіттям завдання формування та обробки облікової інформації. Тому у процесі здійснення обліку, контролю та аналізу нематеріальних активів виникають питання, пов'язані з їхнім визнанням, оцінкою, порядком нарахування амортизації.

Рівень дослідженості теми. Теоретичні та практичні аспекти розвитку методології й організації обліку, контролю та аналізу нематеріальних активів висвітлені в працях вітчизняних науковців, зокрема: М.Т. Білухи, І.О. Бланка, Ф.Ф. Бутинця, Ю.А. Вериги, Г.М. Давидова, Б.М. Занька, М.Д. Корінька, Л.О. Лігоненко, А.А. Мазаракі, Є.В. Мниха, Л.В. Нападовської, В.П. Пантелеєва, О.А. Петрик, В.С. Рудницького, О.В. Сапоговської, О.В. Фоміної, Т.В. Футало, В.О. Шевчука, а також зарубіжних вчених: Г. Амстронга, В.Д. Андрєєва, Б. Вейтца, А. Голмена, Ф. Котлера, М. Леві, Р. Монтгомері, Я.В. Соколова, В.П. Суйца, Л.О. Сухаревої та інших. Аналізуючи науковий внесок вчених, слід зазначити, що науково-методична база бухгалтерського обліку, контролю та аналізу нематеріальних активів підприємств не в повній мірі задовольняє потреби управління. Крім того, вона не адаптована до вимог розвитку підприємств в сучасних економічних умовах. Вищенаведене обумовило вибір теми випускної кваліфікаційної роботи, її предмет, об'єкт, мету та завдання.

Мета і завдання дослідження. Метою дослідження є обґрунтування теоретичних положень та розробка методичного інструментарію формування системи обліку, аналізу та контролю нематеріальних активів підприємства.

Реалізація поставленої мети дослідження зумовила визначення та вирішення наступних логічно пов'язаних завдань:

- визначено економічну сутність, класифікацію та оцінку нематеріальних активів;
- проведено економіко-правовий аналіз та огляд нормативної бази і спеціальної літератури з теми дослідження;
- визначено передумови організації та методології обліку та аналізу нематеріальних активів у ТОВ «ДТЕК СЕРВІС»;
- наведено особливості організації обліку нематеріальних активів;
- розглянуто методику фінансового обліку нематеріальних активів;
- проведено огляд узагальнення інформації щодо нематеріальних активів у звітності підприємства;
- визначено облікове забезпечення управління нематеріальними активами;
- розглянуто специфіку обліку нематеріальних активів із застосуванням інформаційних технологій;
- охарактеризовано методику контролю нематеріальних активів;
- введено систему показників, інформаційна база і основні методи аналізу нематеріальних активів;
- наведено методику аналізу нематеріальних активів.

Об'єкт та предмет дослідження. Об'єктом дослідження є процес обліку, аналізу та контролю нематеріальних активів в системі управління підприємствами.

Предметом дослідження є теоретико-методичні та прикладні підходи до формування обліково-аналітичної інформації про нематеріальні активи в обліку, аналізі та контролі підприємств.

Методи дослідження. В основу дослідження покладено діалектичний метод із системно-структурним підходом до вивчення практики обліку, аналізу й контролю нематеріальних активів та отриманих в результаті висновків. В якості методологічного інструментарію застосовувалися такі загальнонаукові методи дослідження як: спостереження, формалізація, аналіз та синтез; системний аналіз та моделювання (при побудові інформаційної системи та облікової політики підприємства); теоретичного узагальнення та; економіко-математичні (при аналізі основних показників стану та динаміки нематеріальних активів); узагальнення та конкретизації, тощо.

Генеральною гіпотезою дослідження є припущення, що розроблені та запропоновані до впровадження рекомендації з удосконалення обліку, аналізу та оцінки нематеріальних активів дозволять покращити систему управління підприємства.

Апробація результатів дослідження. Основні теоретичні положення випускної кваліфікаційної роботи викладені у науковій статті «Особливості обліку нематеріальних активів підприємства», яка надрукована у збірнику статей студентів КНТЕУ» (2018 р.).

Інформаційною базою дослідження є: наукові праці вітчизняних і зарубіжних учених; матеріали науково-практичних конференцій; аналітичні дослідження; публікації з досліджуваної проблематики в наукових та періодичних виданнях; дані Державної служби статистики України; законодавчі та нормативні акти органів державного управління, які регулюють торговельну діяльність; статистична та фінансова звітність підприємства ТОВ «ДТЕК СЕРВІС».

Структура випускної кваліфікаційної роботи. Робота структурно складається зі вступу, основної частини, висновків і пропозицій, списку використаних джерел та додатків. Загальний обсяг роботи становить 120 сторінок.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ, ОЦІНКИ ТА АНАЛІЗУ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ

1.1. Економічна сутність, класифікація та оцінка нематеріальних активів

На сьогодні в економічній літературі можна виділити різні підходи до визначення сутності нематеріальних активів підприємства. Спробуємо охарактеризувати деякі з них.

Подібне визначення можна зустріти і у працях Н. В. Гуріна та С. В. Ющенко. Вони визначають нематеріальні активи як нематеріальні засоби підприємств, що відображаються в активі їх бухгалтерського балансу. Науковець використовує бухгалтерський підхід до визначення нематеріальних активів, що не розкриває змісту їх функціонування. Нематеріальні активи, за визначенням згаданих вчених, являють собою економічні ресурси підприємства, які використовуються протягом багатьох операційних циклів, що призведе до виникнення у майбутньому певних економічних вигід (або збитків) [22].

Г.В. Булат та А.М. Камінська дають таке визначення нематеріальних активів: нематеріальні активи – це інформація, що не обмежена у використанні як за часом, так і за її вичерпністю, а також інші нематеріальні ресурси, призначені для формування, накопичення, обробки та зберігання інформації (нормативна документація, схеми роботи, тощо). Недоліком цього визначення є те, що поняття нематеріальних активів обмежується лише грошовими коштами та їх еквівалентами, що є лише однією з форм нематеріальних активів [12].

Часто у вітчизняній літературі поняття “інтелектуальні ресурси”, “нематеріальні активи” та “інтелектуальний капітал” ототожнюються. Так, науковці І.В. Супрунова [76], Расенко В.М. [65], Плекан М.В. [57], Побережець О.В., Іванова К.В. [58] свідчать про ідентичність даних понять. Нематеріальні активи, за їх визначенням, - це нематеріальні ресурси підприємства, які йому

належать і знаходяться в обороті. Однак, таке визначення не відображає природу формування нематеріальних активів. Воно характеризує лише їх стан.

П. О. Куцик, І. М. Дрогобицький, З. П. Плиса, Х. І. Скоп визначають нематеріальні активи як сукупність нематеріальних фондів, що використовуються в процесі інноваційної, а також виробничо-господарської діяльності підприємства. Однак, варто наголосити, що дане визначення характеризує в значній мірі лише виробничу частину нематеріальних активів і не розкриває зміст функціонування нематеріальних активів, що знаходяться у фінансовій формі. Тому дане визначення має бути доповнене [37].

Навпаки, науковці Н. Дутова та Т. Чорна характеризують переважно фінансовий зміст нематеріальних активів. Вони визначають нематеріальні активи як вартість ресурсів, які авансовані у формування інформаційно-інтелектуального потенціалу розвитку підприємства [26].

Науковці Н. В. Чебанова, Т. Я. Чупир, Ю. А. Василенко під нематеріальними активами підприємства розуміють нематеріальні (інформаційні) ресурси, що були авансовані у розвиток підприємства, які знаходяться в процесі господарського обігу. Вони ототожнюють поняття нематеріальних активів з інтелектуальним капіталом підприємства. Таке визначення, на мою думку, є суттєвим, але не повним, оскільки не відбиває в повному змісті сутності економічних відносин, що виникають в процесі формування та використання нематеріальних активів [89].

Чуб. Ю.В. під нематеріальними активами розуміє інформаційні ресурси, що формуються або придбавають на підприємстві для забезпечення безперервності виробництва та реалізації продукції. Таке трактування, на перший погляд, істотно відрізняється від тих, що наводяться в західних виданнях з фінансового менеджменту. На мою ж думку, в них є багато спільного як за змістом, так і за методами впливу на об'єкт управління, в ролі якого в даному випадку виступає результативність діяльності. Зазначені науковці лише заміщують поняття «фінансові ресурси» на «грошові ресурси», що є ще вужчим за попереднє [90].

Фінансове визначення нематеріальних активів дають Н.В. Артеменко та Н.В. Ширяєва: нематеріальні активи – це сукупність економічних нематеріальних ресурсів підприємства, що знаходяться в постійному кругообігу, не мають матеріальної форми та переносять свою вартість частково протягом кількох операційних циклів [5]. Проаналізувавши вищенаведені підходи, визначимо основні сутнісні характеристики нематеріальних активів (табл. 1.1)

Таблиця 1.1

Сутнісні характеристики нематеріальних активів з погляду деяких вчених

Автори	Поняття «нематеріальні активи»
Н. В. Гуріна та С. В. Ющенко	Нематеріальні засоби підприємств, що відображаються в активі їх бухгалтерського балансу [22]
Н. В. Чебанова, Т. Я. Чупир, Ю. А.	Інформаційні ресурси, що використовуються в діяльності підприємства [89]
Г.В. Булат та А.М. Камінська	Нематеріальні ресурси, які переносять свою вартість на створений продукт (послуги) в процесі кількох операційних циклів [12]
Чуб. Ю.В.	Інформаційно-інтелектуальні ресурси, що авансуються в нематеріальні фонди [90]
П. О. Куцик, І. М. Дрогобицький, З. П. Плиса, Х. І. Скоп.	Сукупність нематеріальних ресурсів, що використовуються в процесі виробничо-господарської діяльності підприємства [37]
І.В. Супрунова, Расенко В.М., Плекан М.В., Побережець О.В., Іванова К.В.	Власні наявні інформаційні ресурси підприємства, що використовуються підприємством [76, 65, 57, 58]
Н. Дутова та Т. Чорна	Вартість, авансована у створення інформаційного та інтелектуального капіталу [26]
Н.В. Артеменко та Н.В. Ширяєва	Нематеріальні активи – це сукупність економічних нематеріальних ресурсів підприємства, що знаходяться в постійному кругообігу, не мають матеріальної форми та переносять свою вартість частково протягом кількох операційних циклів [5]

*побудовано автором на основі [5, 26, 37, 22, 12, 65, 76, 57, 58, 59]

Як бачимо, нематеріальні активи мають достатньо широкий спектр сутнісних характеристик. Однак, він не є вичерпним і може постійно доповнюватись.

Спираючись на теоретичні засади визначення поняття нематеріальних активів, а також на практичну сторону їх функціонування з позицій

фінансового менеджменту, я б хотіла зазначити ще декілька ознак сутнісних характеристик.

По-перше, нематеріальні активи мають вартісне вираження – тобто фінансову форму.

По-друге, у вищенаведених визначеннях бракує такої сутнісної характеристики нематеріальних активів як трансформативність – тобто здатність змінювати свою форму – інформація перетворюється у фінансові ресурси і навпаки. Було вказано лише ознаку перенесення вартості.

По-третє, не було відображено такої важливої сутнісної характеристики, як можливість отримання економічних вигод (або збитків), тобто наявності результату від їх використання.

Згідно Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку 38 (МСБО 38) нематеріальні активи – це немонетарний актив, який не має фізичної субстанції та може бути ідентифікований [46].

Практично тотожне визначення нематеріальних активів наведене і в національному Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 8: нематеріальні активи є немонетарним активом, який не має матеріальної форми та може бути ідентифікований [54]. Даний вид активів контролюється підприємством з метою використання протягом періоду більше одного року (або одного операційного циклу, якщо він перевищує один рік) для виробництва, торгівлі, для адміністративних потреб чи надання в оренду іншим юридичним або фізичним особам [54].

Відповідно до Міжнародних стандартів оцінки (МСФЗ 13) нематеріальний актив представляє собою «неденежный актив, который обладает экономическими свойствами». Він не має фізичної субстанції, але надає певні права та можливість отримувати економічні вигоди своєму правовласнику [48].

Аналіз специфіки бухгалтерського розуміння сутності нематеріальних активів (тобто нематеріальних активів як обліково-аналітичної категорії), дає можливість виділити перелік критеріїв відповідно до яких розкривається зміст цього складного поняття. Правила (способи) формування в бухгалтерському

обліку та фінансовій звітності інформації про нематеріальні активи і розкриття інформації про них визначені в Національному положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 1 (НП(С)БО 1) «Загальні вимоги до фінансової звітності» [62], П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [54], МСФЗ (IAS) 38 «Нематеріальні активи» [46], МСФЗ (IFRS) 13 «Оцінка справедливої вартості» [48]. Відповідно до вимог П(с)БО 8 та МСФЗ (IAS) 38 нематеріальний актив визнається активом, якщо він має: специфічні властивості: 1) є немонетарним активом; 2) не має матеріальної (фізичної) субстанції та властивості довгострокових активів: 1) строк корисного використання тривалістю понад 12 місяців або звичайний операційний цикл, якщо він перевищує 12 місяців; 2) здатність переносити на вироблену продукцію (товари, роботи, послуги) частину своєї вартості; 3) можливість ідентифікації; 4) підконтрольність компанії [46, 54].

Наведемо визначення поняття «нематеріальні активи», наведені у нормативно-правових актах України у таблиці 1.2.

Таблиця 1.2

**Визначення поняття «нематеріальні активи»
у нормативно-правових актах України**

№	Джерело	Нематеріальний актив - це:
1	П(с)БО 8 "Нематеріальні активи" [54]	Немонетарний актив, який не має матеріальної форми та може бути ідентифікований.
2	МСФЗ (IAS) 38 «Нематеріальні активи» [46]	Немонетарний актив, який не має фізичної субстанції та може бути ідентифікований.
3	Податковий кодекс України [59]	Право власності на результати інтелектуальної діяльності, у тому числі промислової власності, а також інші аналогічні права, визнані об'єктом права власності (інтелектуальної власності),
4	Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку [61]	Немонетарні активи, які не мають матеріальної форми та можуть бути ідентифіковані (незалежно від строку їх корисного використання (експлуатації)).
Закінчення табл. 1.2		

5	Інструкція з бухгалтерського обліку основних засобів і нематеріальних активів банків України	Немонетарний актив, який не має матеріальної форми, не є утримуваними грошима та активами, що мають бути отримані у фіксованій або визначеній сумі грошей, та може бути ідентифікований;
---	--	--

*побудовано автором за матеріалами [54, 59, 46, 61]

Як видно з таблиці 1 визначення поняття нематеріальні активи у П(С)БО 8 та МСБО 38 майже ідентичні у зв'язку з узгодженням міжнародних та вітчизняних стандартів бухгалтерського обліку. Дуже часто поняття нематеріальних активів звужують лише до тих активів, які визнаються у бухгалтерському обліку та звітності відповідно до міжнародних та вітчизняних стандартів. Отже, будь-який актив, який належить компанії, підконтрольній їй, який не має фізичної або фінансової форми, але здатний приносити майбутні економічні вигоди, є нематеріальним активом. Сукупність таких нематеріальних активів - інтелектуальний капітал компанії [54, 46].

Зазначені особливості найкращим чином характеризують сутність нематеріальних активів, розкривають зміст цього поняття, яке на думку Г.В. Булат та А.М. Камінської, є узагальненим результатом творчої діяльності, засобом індивідуалізації суб'єкта господарювання та підвищення його ринкової вартості, що не має матеріальної основи, реалізується у вигляді певних прав і приносить власнику дохід, величина якого залежить від обсягу цих прав [12].

Проведені дослідження показують, що у літературних джерелах з економіки та управління найчастіше використовуються терміни „результати інтелектуальної діяльності”, „інтелектуальна власність” „інтелектуальні активи”, „нематеріальні ресурси” [5, 12, 22, 89]. Для цілей бухгалтерського обліку використовується нормативне поняття „нематеріальні” або „невідчутні активи”. Відмінність між нематеріальними активами і нематеріальними ресурсами впливає із самого значення цих понять. Так, активи - це сукупність майна, грошових коштів, об'єктів інтелектуальної власності конкретного суб'єкта господарювання, від використання яких протягом певного періоду очікується отримання вигод (як правило, прибутку), а ресурси - це, по-суті складові виробничого потенціалу підприємства, що використовуються ним для

досягнення поставлених цілей [72, 90]. Ресурси підприємства трансформуються в активи, (відповідно - знаходять відображення в балансі), лише після дотримання умов визнання: оцінки, ідентифікації, здатності приносити економічні вигоди.

Вивчення й аналіз економічної літератури дали змогу встановити, що все більше уваги вченими-економістами приділяється класифікації нематеріальних активів. Заслужовують на увагу пропозиції Н. В. Гуріна та С. В. Ющенко щодо удосконалення однорідних груп нематеріальних активів [22], застосування їх на практиці дасть можливість раціоналізувати синтетичний і, головне, аналітичний облік на підприємстві.

Ми поділяємо підхід П. О. Куцика, І. М. Дрогобицького, З. П. Плиси та Х. І. Скопи, які зазначають, що до складу нематеріальних активів не слід включати права користування надрами [37]. Це пояснюється тим, що ресурси по своїй природі - це матеріальний об'єкт, а право їх використання - це лише наданий дозвіл відповідними органами державної влади, який не може сам по собі бути використаним для отримання економічних вигод в управлінні матеріально-технічним постачанням, виробництвом та іншою діяльністю. З цього приводу Расенко В.М. також наполягає на необхідності термін „право” не вживати, обґрунтовуючи це тим, що нематеріальні активи виступають об'єктами інтелектуальної власності, а не права на них [65]. В.В. Скоробогатова вказує, що як об'єкт обліку майновий пай не носить чітко виражених ознак ані матеріального, ані нематеріального активу [75]. Тому, на думку науковця найкраще застосовувати поняття "дебіторська заборгованість, яка не підлягає продажу". Тобто сума, сплачена покупцем за майновий пай, збільшуватиме дебет рахунка 377 «Розрахунки з іншими дебіторами», та не відображатиметься за дебетом рахунка 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів».

Деякі об'єкти бухгалтерського обліку, що відображаються на балансі суб'єкта господарювання, виходячи з їх характерних особливостей та визначення змісту нематеріальних активів можна віднести до таких. Наприклад, витрати майбутніх періодів або дебіторська заборгованість - нематеріальні.

Саме тому, представляє інтерес пропозиція І. Солодченко з уточнення сутності нематеріальних активів [3] Зокрема, пропонується визначити, що нематеріальні активи -- це будь-які активи, що не мають матеріальної форми, за винятком, грошових коштів та їхніх еквівалентів (кошти на рахунках до запитання, готівка, фінансові інвестиції, які конвертуються в певні суми грошових коштів), дебіторської заборгованості підприємству у визначеній сумі грошових коштів.

Таблиця 1.3

Класифікація нематеріальних активів [12, 22]

Ознака класифікації	Види нематеріальних активів
1. За джерелом створення	1. Перетворені із інформації зовнішнього середовищ (технології, нововведення). 2. Перетворені із інформації внутрішнього середовища (імідж, репутація торгової марки)
2. За середовищем акумулювання	1. Внутрішні (технології, виробничі ноу-хау, організаційна культура підприємства). 2. Зовнішні (імідж, репутація торгової марки, вплив на розподільчі канали).
3. За характером існування	1. Невіддільні від підприємства/індивідуума. 2. Відокремлювані від підприємства/індивідуума.
4. За рівнем значення	1. Внутрішні (технології, виробничі ноу-хау, організаційна культура підприємства). 2. Зовнішні (імідж, репутація торгової марки, вплив на розподільчі канали).
5. За характером впливу на результати діяльності підприємства	1. Для внутрішнього застосування. 2. Для накопичення на підприємстві. 3. Для продажу.

*побудовано автором за матеріалами [12, 22]

Аналіз вітчизняної літератури дає підстави стверджувати, що універсальної класифікації нематеріальних активів не існує. Класифікувати нематеріальні активи пропонуємо за наступними ознаками (табл. 1.3), що зумовлено, насамперед, цілями успішного використання таких об'єктів і задачами, які вони вирішують у господарському обігу й суспільстві за джерелом створення, терміном корисного використання, характером володіння, середовищем створення і акумулювання, сферою використання, згідно

європейського стандарту. за змістом прав, за цілісним характером, для потреб бухгалтерського обліку.

Враховуючи положення чинного законодавства, а також відповідно до проведеного огляду науково-методичної літератури щодо економічної характеристики сутності нематеріальних активів, можемо визначити, що нематеріальний актив - це ідентифікований немонетарний актив без фізичної субстанції, який утримується підприємством з метою використання у процесі виробництва або постачання товарів і надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для адміністративних цілей.

Отже, в узагальненому вигляді можна дати характеристику нематеріальному активу, як вартісному об'єкту промислової й інтелектуальної власності та інших майнових прав, який бере участь у господарській діяльності підприємства та приносить прибуток.

Кожен вид нематеріальних активів, що використовуються господарюючим суб'єктом, має свою специфіку обліку, нарахування зносу та кінцевого списання і повинен обліковуватись на окремому субрахунку. Віднесення нематеріальних активів до певної групи потребує логічного обґрунтування, особливо, якщо підприємство використовує неоднорідну масу необоротних активів. Це питання відіграє важливу роль при перенесенні вартості певного нематеріального активу на витрати діяльності в залежності від його ролі та участі у процесі здійснення фінансово-господарської діяльності підприємства.

У зарубіжній обліковій практиці нематеріальні активи вважаються одним з найскладніших розділів бухгалтерського обліку. Це пов'язано з невизначеністю оцінки окремих видів нематеріальних активів і терміну їх використання. Труднощі оцінки викликані відсутністю вичерпного переліку витрат, які можна зараховувати до первинної вартості об'єктів нематеріальних активів. Залежно від виду витрат їх можна включати до вартості нематеріального активу або віднести на витрати діяльності.

Актуальною проблемою сучасного обліку є здатність достовірно відображати інформацію про нематеріальні активи у фінансовій та інших видах звітності. Запорукою цього є процес визначення реальної науково-обґрунтованої цінності об'єкта нематеріальних активів - оцінка. Особливістю останньої є наявність цільового характеру та відсутність єдиного універсального методу. Достовірна та науково - обґрунтована оцінка має особливе значення при включення об'єктів інтелектуальної власності до статутного капіталу, при злитті підприємств або поділу організації для визначення майнових частин у статутному капіталі, при складанні фінансової звітності, оцінці застави під отримуваний кредит, визначенні збитків при виявленні порушення прав на об'єкти інтелектуальної власності і т.і. Порядок визначення первісної вартості нематеріального активу у відповідності до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку узагальнено у табл. 1.4

Таблиця 1.4

Формування первісної вартості нематеріальних активів залежно від способу їх надходження на підприємство [54]

№	Спосіб надходження	Порядок формування первісної вартості	П(С)БО 8
1	Придбаний на грошові кошти	ціна (вартість) придбання + мито, непрямі податки, які не підлягають відшкодуванню + інші витрати	Пункт 11
2	Придбаний в обмін на подібний об'єкт	залишкова вартість переданого НА, справедлива вартість (якщо залишкова вартість більша за справедливу)	Пункт 12
3	Придбаний в обмін (або частковий обмін) на грошових коштів чи їх еквівалентів, що була неподібний об'єкт	справедлива вартість переданого НА +/- сума грошових коштів чи їх еквівалентів, що була передана (отримана) під час обміну	Пункт 12
4	Отриманий безоплатно	справедлива вартість на дату отримання	Пункт 13
5	Внесок засновників до статутного капіталу	допогоджена засновниками справедлива вартість	Пункт 14
6	Отриманий в наслідок об'єднання підприємств	справедлива вартість	Пункт 15
7	Виготовлений власними силами	прямі витрати на оплату праці + прями матеріальні витрати + інші витрати, безпосередньо пов'язаних з доведенням до готового стану	Пункт 16

*побудовано автором за матеріалами [54, 59, 46, 61]

У будь-якому випадку у вартість нематеріального активу не включаються відсотки за кредит, який підприємство використало для його придбання або створення, а також курсові різниці у випадку якщо актив був придбаний з оплатою в іноземній валюті.

Дуже поширеним є витратний підхід, який полягає у розрахунку витрат на відтворення нематеріальних активів. За методом початкових витрат вартість нематеріальних активів визначається за бухгалтерською звітністю підприємства за кілька останніх років. При цьому увага звертається на величину витрат і термін створення активів. Реалізація даного методу передбачає виявлення фактичних витрат, пов'язаних зі створенням, придбанням або запровадженням об'єкта інтелектуальної власності; коригування витрат на величину індексу цін на день оцінки; нарахування амортизації об'єкта інтелектуальної власності; визначення вартості об'єкта інтелектуальної власності як різниці між величиною витрат, що коригувалися, і нарахованою амортизацією [37].

Метод вартості заміщення передбачає визначення максимальної вартості нематеріального активу, що враховує мінімальну ціну, яку необхідно заплатити за придбання активу аналогічної корисності або аналогічної споживчої вартості. За методом відновної вартості, відновна вартість активу визначається як сума витрат, необхідних для створення нової подібної копії оцінюваного активу в сучасних умовах. Прибутковий (дохідний) підхід базується на врахуванні економічних вигод, які сподіваються отримати від використання даного активу в майбутньому. Тобто, вартість об'єкта може бути визначена як його здатність давати прибуток у майбутньому. Прибутковий підхід реалізується за допомогою використання методів капіталізації прибутків та дисконтування майбутніх грошових прибутків. В межах даного методу виявляються джерела і розміри чистого прибутку від використання даного нематеріального активу, визначаються ставки капіталізації чистого прибутку, проводиться розрахунок вартості активу. Ринковий (порівняльний) підхід до оцінки вартості нематеріальних активів реалізується за допомогою методу порівняльного аналізу і методу звільнення від роялті. Метод

порівняльного аналізу передбачає порівняння об'єкта інтелектуальної власності, що оцінюється з вартістю аналогічних об'єктів, які були реалізовані на ринку. При застосуванні методу звільнення від роялті вартість активів визначається з урахуванням припущення, що проценти, які б підприємство мало б заплатити власнику інтелектуальної власності є додатковим його прибутком.

Вітчизняним законодавством передбачено декілька видів вартості об'єктів нематеріальних активів: первісна, справедлива та переоцінена. Первісна вартість відображає історичну (фактичну) собівартість активів та складається з ціни (вартості) придбання (крім отриманих торговельних знижок), мита, непрямих податків, що не підлягають відшкодуванню, та інших витрат, безпосередньо пов'язаних з його придбанням та доведенням до стану, у якому він придатний для використання за призначенням [12]. Слід відмітити, що первісна вартість нематеріальних активів збільшується на суму витрат, якщо такі пов'язані з удосконаленням та покращенням їхніх можливостей або подовженням строку використання цих нематеріальних активів. Тобто понесення таких витрат сприятиме підвищенню попередньо очікуваних майбутніх економічних вигод. Відповідно до п. 18 П(С)БО 8 витрати, які понесені для підтримки об'єкта в придатному для подальшого використання стані та одержання очікуваного розміру майбутніх економічних вигод від його використання, включаються до складу витрат звітного періоду, тобто це витрати які підтримують нематеріальний актив у діючому стані (як наприклад, витрати поточного ремонту або технічного обслуговування основних засобів), списуються на поточні витрати. У процесі здійснення господарської діяльності часто виникають труднощі з віднесенням їх до відповідної категорії витрат, а отже, і достовірного відображення інформації щодо нематеріальних активів у відповідних формах фінансової звітності. Щодо справедливої вартості, то незважаючи на появу цього поняття у теорії та практиці обліку ще в 90-х роках, однак і до сьогодні питання оцінки за справедливою вартістю викликає багато дискусій. Порядок здійснення оцінки нематеріальних активів за справедливою

вартістю законодавством повністю не врегульовано. У П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» вказані лише умови, за яких повинна використовуватися оцінка за справедливою вартістю, однак, щодо методики її визначення роз'яснення відсутні, що відповідно викликає чимало ускладнень у практикуючих бухгалтерів [54].

Отже, тлумачення поняття «нематеріальні активи» вітчизняними та зарубіжними науковцями мають свої відмінні та спільні риси. Сучасні визначення нематеріальних активів включають такі складові як права доступу до технологій, можливість використовувати інформацію, операційні процедури та процеси тощо. З цього можливо зробити висновок, що розширення меж нематеріальних активів призводить до необхідності створення іншого поняття, ніж таке традиційне, яке включає патенти, програмне забезпечення та торгові марки. Складність поняття нематеріальних активів полягає у тому, що вони створюють вартість тільки у поєднанні з іншими факторами виробництва. Вартість нематеріальних активів може змінюватися, тому необхідно здійснювати їх переоцінку. Вона не є обов'язковим заходом, а тому здійснюється тільки тими підприємствами, які зацікавлені у відображенні реального стану належних їм нематеріальних активів. У випадку здійснення переоцінки виникають певні труднощі. По-перше, здійснюється переоцінка за справедливою вартістю на дату балансу тільки тих нематеріальних активів, щодо яких існує активний ринок. На практиці перелік таких активів досить обмежений. Активний ринок не існує для авторських прав, торговельних марок, інших унікальних нематеріальних активів. По-друге, у випадку переоцінки окремого об'єкта нематеріального активу необхідно переоцінювати всі інші активи групи, до якої належить цей нематеріальний актив (крім тих, щодо яких не існує активного ринку). Якщо підприємство бажає здійснити переоцінку права на винахід, то переоцінюються всі права на об'єкти цієї групи, щодо яких існує активний ринок, наприклад, права на сорти рослин, породи тварин, ноу-хау й ін. Такий підхід передбачає, що: всі об'єкти однієї групи відображаються або за первісною, або за справедливою (ринковою) вартістю. Ті об'єкти, щодо

яких не існує активного ринку слід оцінювати за собівартістю за вирахуванням накопиченого зносу і втрат від зменшення його корисності. І знову виникає практичне питання, наскільки об'єктивно можливо визначити такі втрати і як відобразити це документально.

1.2. Економіко-правовий аналіз та огляд нормативної бази і спеціальної літератури з теми дослідження

Створення нової системи бухгалтерського обліку в нашій державі пов'язано з регулюванням важливих його принципів, методів і функцій. Україна вперше самостійно здійснює формування національної системи бухгалтерського обліку.

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про нематеріальні активи і розкриття її у фінансовій звітності визначається положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку.

Розглянемо основні нормативні джерела регулювання обліку нематеріальних активів підприємства (Додаток В).

Закон України „Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні” від 16.07.99 р. №996-XIV визначає правові засади регулювання, організації, ведення, бухгалтерського обліку та складання звітності в Україні. Він дає визначення нематеріальних активів, розкриває мету та основні принципи бухгалтерського обліку та фінансової звітності [60].

Податковий кодекс України визначає засади податкового регулювання операцій з виникнення та списання нематеріальних активів [46].

Для цілей оподаткування згідно Податкового кодексу 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 [46].

За класифікацією згідно Податкового кодексу нематеріальні активи розділено на шість груп (стаття 138, пункт 3). Мінімально допустимі строки амортизації нематеріальних активів використовуються з урахуванням наступного. У разі коли строки корисного використання (експлуатації) в бухгалтерському обліку менше ніж мінімально допустимі строки амортизації, то для розрахунку амортизації використовуються строки, встановлені Податковим кодексом. У разі коли строки корисного використання (експлуатації) об'єкта нематеріальних активів в бухгалтерському обліку дорівнюють або є більшими, ніж ті, що встановлені цим податковим кодексом, то для розрахунку амортизації використовуються строки корисного використання (експлуатації) об'єкта, встановлені в бухгалтерському обліку [46]. Строки нарахування амортизації нематеріальних активів у Податковому кодексу України наведено у таблиці 1.5.

Таблиця 1.5

**Строки нарахування амортизації нематеріальних активів у
Податковому кодексу України [46]**

Групи	Строк дії права користування
група 1 - права користування природними ресурсами (право користування надрами, іншими ресурсами природного середовища, геологічною та іншою інформацією про природне середовище)	Відповідно до правовстановлюючого документа
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
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 роєлі	Відповідно до правовстановлюючого документа
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 роєлі	Відповідно до правовстановлюючого документа, але не менш як 5 років

Закінчення табл 1.5	
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, але не менш як 2 роки
група 6 - інші нематеріальні активи (право на ведення діяльності, використання економічних та інших привілеїв тощо)	Відповідно до правовстановлюючого документа

*побудовано автором за матеріалами [46]

Якщо відповідно до правовстановлюючого документа строк дії права користування нематеріального активу не встановлено, такий строк корисного використання визначається платником податку самостійно, але не може становити менше двох та більше 10 років.

П(с)БО 8 визначає методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про нематеріальні активи і незавершені капітальні інвестиції в нематеріальні активи (далі - нематеріальні активи) та розкриття інформації про них у фінансовій звітності. Норми цього Положення (стандарту) застосовуються підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами (далі - підприємства) усіх форм власності (крім бюджетних установ та підприємств, які відповідно до законодавства складають фінансову звітність за міжнародними стандартами фінансової звітності).

Згідно П(с)БО 8 в обліку підприємства придбаний або отриманий нематеріальний актив відображається на балансі, якщо його вартість може бути достовірно визначено і якщо існує ймовірність одержання майбутніх економічних вигод у зв'язку з його використанням. Придбаний або отриманий нематеріальний актив відображається в балансі, якщо існує ймовірність одержання майбутніх економічних вигод, пов'язаних з його використанням, та його вартість може бути достовірно визначена. Нематеріальний актив, отриманий в результаті розробки, слід відображати в балансі за умов, якщо підприємство/установа має [54]:

- намір, технічну можливість та ресурси для доведення нематеріального активу до стану, у якому він придатний для реалізації або використання;
- можливість отримання майбутніх економічних вигод від реалізації або використання нематеріального активу;
- інформацію для достовірного визначення витрат, пов'язаних з розробкою нематеріального активу.

Якщо нематеріальний актив не відповідає вказаним критеріям визнання, то витрати, пов'язані з його придбанням чи створенням, визнаються витратами того звітного періоду, протягом якого вони були здійснені без визнання таких витрат у майбутньому нематеріальним активом. Не визнаються нематеріальним активом, а підлягають відображенню у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені:

- витрати на дослідження;
- витрати на підготовку і перепідготовку кадрів;
- витрати на рекламу та просування продукції на ринку;
- витрати на створення, реорганізацію та переміщення підприємств/установ або їх частини;
- витрати на підвищення ділової репутації підприємства/установи, вартість видань і витрати на створення торгових марок (товарних знаків).

Наказ МФУ “Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку та Інструкції про його застосування” від 30.11.1999 р. №291 встановлює призна-чення і порядок ведення рахунків бухгалтерського обліку, для узагальнення інформації про нематеріальні активи [63].

Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 38 (МСБО 38) застосовується для обліку та оцінки нематеріальних активів. Метою цього Стандарту є визначення облікового підходу до нематеріальних активів, які конкретно не розглядаються в іншому Стандарті. Цей Стандарт вимагає від суб'єкта господарювання визнавати нематеріальний актив, якщо і тільки якщо він відповідає певним критеріям. Стандарт також визначає, як оцінювати балансову вартість нематеріальних активів і вимагає розкриття певної

інформації про нематеріальні активи. Цей Стандарт слід застосовувати в обліку нематеріальних активів, за винятком [48]:

- а) нематеріальних активів, на які поширюється сфера застосування іншого стандарту;
- б) фінансових активів, визначених у МСБО 32 "Фінансові інструменти: подання";
- в) визнання та оцінка активів, пов'язаних з розвідкою та оцінкою;
- г) видатків на розвідку або розробку і видобування корисних копалин, нафти, природного газу і подібних невідновлюваних ресурсів.

Згідно МСБО 38 Для визнання статті як нематеріального активу суб'єктові господарювання треба довести, що стаття відповідає:

- а) визначенню нематеріального;
- б) критеріям визнання.

Ця вимога застосовується до витрат, які були первісно понесені для придбання або внутрішнього генерування нематеріального активу, і тих витрат, які були здійснені в подальшому для розширення, заміни частини або для обслуговування цього нематеріального активу.

Також в процесі дослідження крім нормативно-правових актів розглянуто ряд монографій, підручників та періодичних видань, що стосуються тематики магістерської роботи (Додаток Г).

Н. Дутова та Т. Чорна висвічували основні проблемні питання щодо обліку нематеріальних активів в Україні. Авторами забезпечено їх теоретичне обґрунтування на основі як діючого національного та міжнародного нормативного регулювання, так і з урахуванням важливих практичних аспектів. Виділено проблеми обліку нематеріальних активів з урахуванням сучасного стану розвитку. Обґрунтовано необхідні теоретичні характеристики та практичні ознаки досліджуваного об'єкту. Надані рекомендації щодо створення умов раціонального та ефективного обліку нематеріальних активів на вітчизняних підприємствах [26].

Найголовнішими питаннями, які потребують негайного та ефективного втручання, слід зазначити: різноманітність трактувань поняття "нематеріальні активи" у вітчизняному законодавстві та наявність відмінностей у відношенні до міжнародних стандартів, що унеможливорює виділення єдиного визначення та призводить до непорозумінь у сфері зовнішньоекономічної діяльності; неможливість виділення єдиного підходу в нормативно-законодавчому забезпеченні щодо методики обліку нематеріальних активів, що призводить до неоднomanітного відображення даних видів активів у звітності підприємств; відсутність сталої та незмінної класифікаційної системи, що могла б значно полегшити облік об'єктів нематеріальних активів; розбіжності у методах нарахування амортизації нематеріальних активів, що призводить як до заниження, так і завищення їх балансових показників; проблематика у визначенні строків корисного використання активів [26].

Таким чином, сфера обліку нематеріальних активів недостатньо конкретизована. Є безліч неточностей, які зустрічаються як у законодавстві, так і виникають вже у процесі практичної діяльності підприємства. Тому, на разі, потрібно спрямувати безліч зусиль та коштів для створення таких умов, які б змогли покращити існуючу ситуацію та створили б підґрунтя для раціонального та ефективного обліку нематеріальних активів на вітчизняних підприємствах.

У монографії П. О. Куцика, І. М. Дрогобицького, З.П. Плиси та Х. І. Скопа обґрунтовано теоретико-методичні положення та розроблено практичні рекомендації з удосконалення бухгалтерського обліку нематеріальних активів. Розкрито економічну природу та сутність нематеріальних активів у контексті інтелектуального капіталу, що дозволило уточнити категоріально-понятійний апарат вітчизняної системи бухгалтерського обліку нематеріальних активів. Виявлено проблемні аспекти облікового відображення нематеріальних активів у межах чинної класифікації та запропоновано методичний підхід до їхнього облікового відображення. Удосконалено методику бухгалтерського обліку витрат на етапі дослідження щодо створення підприємством нематеріального активу власними силами. Запропоновано документальне забезпечення

нематеріальних активів на етапах первинного, поточного і підсумкового обліку, а також розширено зміст їхньої облікової політики. Розроблено для сучасних підприємств організаційне забезпечення і адаптовано методики переоцінки нематеріальних активів, для яких існує та не існує активний ринок. Розкрито концепцію управління вартістю нематеріальних активів за використанням технік та прийомів комунікаційного та репутаційного менеджменту [37].

Гуріна Н. В. досліджувала питання організації обліку нематеріальних активів у сучасних умовах господарювання. Розглядала та аналізувала підходи різних науковців до визначення терміну «організація обліку». Вченою наведено етапи організації обліку на підприємстві та розкрито їх зміст. Запропоновано розуміння організації обліку як сукупності складових, а не послідовності етапів. Визначено місце організації обліку нематеріальних активів в загальному процесі організації обліку. Визначено сутність поняття облікової політики та перераховано елементи облікової політики щодо нематеріальних активів. Розглянуто організацію документування обліку нематеріальних активів з врахуванням використання програмного продукту «1С: Бухгалтерія». Запропоновано використання сукупності вимог до кандидата на посаду бухгалтера з обліку нематеріальних активів. Формування облікової політики з врахуванням запропонованих елементів забезпечить підготовку інформації необхідної для прийняття ефективних рішень по управлінню нематеріальними активами підприємства [22].

Науковцями Г.В. Булат та А.М. Камінською досліджено сутність нематеріальних активів підприємства та наведено власне визначення даного поняття. Охарактеризовано чинники, що генерують нематеріальні активи. Зосереджено увагу на порядку обліку даних активів. Автор робить висновок, що нематеріальні активи є досить дискусійної категорією. Їх сутність залежить від потреб управління, аналізу та галузевих особливостей діяльності підприємства. Основними ознаками, на основі яких відбувається їх ідентифікація є: відсутність матеріально-речової форми; використання протягом тривалого періоду часу; реальна участь діяльності підприємства через

застосування інших засобів та предметів; можливість отримання високих прибутків, розмір яких неможливо оцінити достовірно при первісному визнанні даних активів. Нематеріальні активи на сьогоднішній день є активом з необмеженим потенціалом, тому що вони включають певні права, що відносяться до майна організації. Зважаючи на відносно нетривалий досвід бухгалтерського обліку нематеріальних активів в Україні та його недосконале методичне забезпечення, на сьогодні у даній площині наявний цілий ряд проблемних моментів, основними шляхами вирішення яких може стати врахування зарубіжного досвіду обліку даних активів [12].

На думку Н.В. Артеменко та Н.В. Ширяєва, нематеріальні активи є важливим об'єктом бухгалтерського обліку за своїми характеристиками, своїм складом, за рівнем впливу на результати господарської діяльності та фінансовий стан підприємства. У даній статті розкрита сутність поняття «нематеріальні активи», розглянуто нормативно-правову базу з питань обліку нематеріальних активів, виявлено проблеми, пов'язані з оцінкою, а також запропоновано шляхи їх вирішення. Недосконалість законодавчої бази та класифікації об'єктів нематеріальних активів, розширення сфери використання нематеріальних активів, недостатня розробка методики оцінки зумовлюють потребу в удосконаленні їх обліку. На думку вчених, облік нематеріальних активів - проблема, яка досить актуальна в практиці роботи підприємств. Вона пов'язана передусім з питаннями класифікації нематеріальних активів, а також способами їх надходження. Вплив на теорію та практику бухгалтерського обліку загалом і нематеріальних активів, зокрема, має його трансформація до міжнародних стандартів. Безсумнівним є необхідність врахування в цих питаннях існуючого зарубіжного досвіду, однак з орієнтиром на вітчизняні реалії, а також максимальним наближенням теоретичних надбань до діючої практики [5].

Чуб. Ю.В. досліджував сутність і досліджено склад нематеріальних активів та їх економічну природу. Вченим наведено основні характеристики матеріальних і нематеріальних активів. Встановлено, що нематеріальні активи є

одним із важливих об'єктів майна підприємства, за допомогою яких реалізуються майнові товарно-грошові відносини в сфері створення, охорони і використання результатів інтелектуальної діяльності. Проаналізовано науково-теоретичні аспекти формування та управління нематеріальними активами на підприємствах, удосконалено класифікацію нематеріальних активів. На думку вченого, нематеріальні активи стають одним із важливих об'єктів майна підприємства, за допомогою яких реалізуються майнові товарно-грошові відносини в сфері створення, охорони і використання результатів інтелектуальної діяльності. Запропонована класифікація нематеріальних активів дозволяє не тільки визначити ступінь впливу самого активу на фінансовий результат підприємства, а й розкрити сутність поняття «нематеріальні активи», а також досягти достатньої чіткості у визначенні елементів, що входять у дане поняття [90].

Ігліна З.О. здійснила визначення «нематеріальні активи» в умовах застосування МСФЗ та концептуальної основи фінансової звітності. Вченою досліджено теоретичні засади визначення нематеріальних активів, особливості їхнього трактування в обліку в умовах застосування МСФЗ та відповідно до вимог Концептуальних основ фінансової звітності. Розглянуто складові нематеріальних активів у широкому значенні. Визначено сутність та місце нематеріальних активів серед ресурсів компанії. Встановлено, що однозначне тлумачення нематеріальних активів усіма користувачами інформації сприятиме підвищенню якості обліково-аналітичної інформації про них у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності [31].

Плекан М.В. розглядав проблемні аспекти нематеріальних активів. Ним розкрито важливість об'єктивної формалізованої інформації про нематеріальні активи в управлінні підприємством. Розглянуто зміст та економічну природу нематеріальних активів як об'єкта системи бухгалтерського обліку і фінансової звітності. Проаналізовано проблемні аспекти і можливості бухгалтерської методології в межах існуючої стандартизації забезпечити системне відображення об'єктів нематеріальних активів та їх формалізованої

репрезентації у фінансовій звітності. Сформульовано окремі підходи до поглиблення методики обліку нематеріальних активів підприємства, їх відображення у публічній фінансовій звітності. Існуюча стандартизація бухгалтерського обліку та звітності, стандарти оцінки нематеріальних активів для цілей фінансової звітності не забезпечують формалізованого вартісного виразу значної частини таких об'єктів. Відсутність методики оцінки не дає змоги однозначно визначити місце цього виду економічних ресурсів в обліковому процесі, формалізовано репрезентувати їх у публічній звітності підприємства, передусім включити їх у баланс для зрівноваження ринкової і балансової вартості компанії. На теперішній час наводиться інформація про тісну співпрацю (гармонізацію процедур) Міжнародного комітету із стандартів оцінки та Міжнародного комітету із стандартів фінансової звітності, а тому можливе очікування вироблення формалізованої методики оцінки нематеріальних активів, яка буде узгодженою у контексті з принципами подвійного запису.

У праці Скопа Х. розглянуто основні методологічні підходи відображення нематеріальних активів у фінансовій звітності та зосереджено увагу на особливостях бухгалтерського визнання та оцінки нематеріальних активів, окремо придбаних або отриманих та власно створених підприємством [74].

Фаріон В. Я. проаналізувала та систематизувала основні труднощі, з якими стикаються підприємства України при оцінці об'єктів нематеріальних активів. Досліджено та уточнено економічний зміст нематеріальних активів як специфічного ресурсу підприємства та об'єкту обліку. На думку вченої, вдосконалення бухгалтерського обліку нематеріальних активів має на меті підвищення якості та корисності інформації, яка передається зацікавленим особам для прийняття управлінських рішень. Основним завданням облікової науки на сьогоднішній день є удосконалення обліку нематеріальних активів, котре має здійснюватись за такими напрямками [83]:

- забезпечення уніфікації положень національних стандартів бухгалтерського обліку та податкового законодавства щодо визнання нематеріальних активів;
- визначення на законодавчому рівні єдиного підходу щодо оцінки нематеріальних активів в залежності від способу їх надходження.
- гармонізація обліку нематеріальних активів в Україні та світі.

Вчені Голов С.Ф., Костюченко В.М., Кравченко І.Ю. та Ямборко Г.А. визначає основні облікові процедури організації оцінки нематеріальних активів на підприємстві [18]. Вони розглядали проблеми відображення нематеріальних активів у фінансовій звітності, порядку побудови системи облікових процедур.

Бутинець Ф.Ф. широко розкриває та характеризує основні фінансові та податкові аспекти обліку нематеріальних активів на конкретних прикладах [14]. Він наводить опис загальноприйнятих систем обліку нематеріальних активів. Основна увага акцентується на порядку обліку нематеріальних активів на підприємствах різних форм власності.

Теоретичні підходи Ткаченко Н.М. використано для класифікації та оцінки нематеріальних активів на підприємствах [78]. Авторка, посилаючись на різні нормативні джерела та наукові напрацювання, проводять критичний аналіз підходів до класифікації нематеріальних активів. Однак, не достатньо розкритими залишаються питання оцінки нематеріальних активів.

Супрунова І.В. визначає основні особливості обліку формування нематеріальних активів [76]. Він характеризує основні елементи системи обліку нематеріальних активів на підприємствах з різними схемами фінансування. Вона не наводить чогось нового у плані побудови систем обліку нематеріальних активів, однак досить широко розкриває існуючі класичні підходи.

У доповнення до вищенаведеного підходу, вчені Хомін П. розглядає зобов'язання через призму управління позиковими фінансовими ресурсами, акцентуючи увагу на проблемах обліку, контролю та звітності [85]. На нашу думку, такий підхід є доволі перспективним та має значне підґрунтя для

подальших наукових розвідок у напрямку організації обліку нематеріальних активів.

Таким чином, на основі проведеного дослідження нормативно-правового забезпечення та спеціальної літератури з питань обліку, аналізу та оцінки нематеріальних активів можна зробити висновок, що їх облік на підприємствах у професійній літературі відображений досить повно. Найважливішими нормативними актами з питань регулювання обліку нематеріальних активів є національні та міжнародні стандарти бухгалтерського обліку. З проведеного аналізу нормативних документів можна зробити висновок, що на сьогоднішній день бухгалтерський облік нематеріальних активів набув значних змін. Це стосується зокрема прийняття Податкового кодексу. Також було досліджено спеціальну літературу, в якій відображено теоретичні аспекти організації, обліку та контролю нематеріальних активів підприємства. Більшість наукових праць висвітлює сутність та класифікацію нематеріальних активів.

1.3. Передумови організації та методології обліку та аналізу нематеріальних активів у ТОВ «ДТЕК СЕРВІС»

Досліджуване підприємство ТОВ «ДТЕК СЕРВІС» спеціалізується на наданні послуг з охорони приміщень в м. Києві та Київській області. Підприємство було засновано у 2006 році. Воно функціонує на внутрішньому ринку України.

Основними видами діяльності підприємства за КВЕД є такі:

- 80.10 Діяльність приватних охоронних служб (основний);
- 81.21 Загальна прибирання будинків;
- 82.99 Інші види допоміжного обслуговування господарської діяльності, не включені в інші категорії;
- 49.39 Інші види наземних пасажирських перевезень, не віднесені до інших категорій;

- 62.02 Консультаційні послуги в області комп'ютерних технологій;
- 69.20 Діяльність у сфері бухгалтерського обліку та аудиту; консультації з оподаткування.

Організаційну структуру підприємства наведено на рис. 1.1. Основні посадові обов'язки видно з деталізованої органограми підприємства (Додаток Ж).

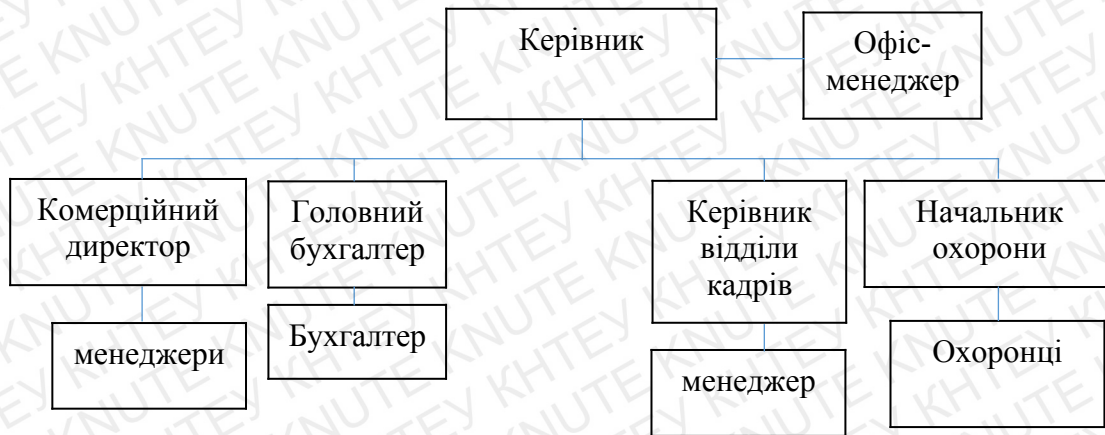


Рис. 1.1. Організаційна структура ТОВ «ДТЕК СЕРВІС»

*побудовано автором за матеріалами ТОВ «ДТЕК СЕРВІС»

Керівником підприємства ТОВ «ДТЕК СЕРВІС» створено необхідні умови для правильного ведення бухгалтерського обліку та фінансової звітності, забезпечено неухильне виконання всіма підрозділами, службами та працівниками, причетними до бухгалтерського обліку, правомірних вимог бухгалтера щодо дотримання порядку оформлення та подання до обліку первинних документів. Органограму підприємства наведено в Додатку Ж.

Бухгалтерія підприємства має структуру, яку нведено на рис. 1.2.

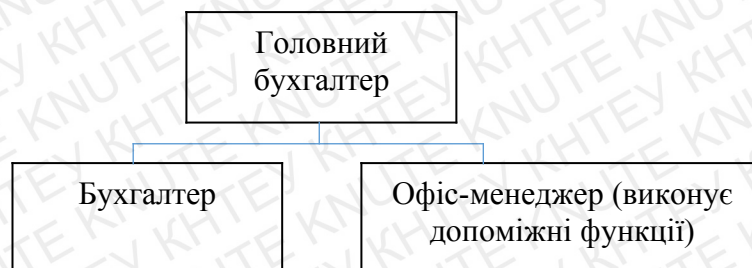


Рис. 1.2. Структура бухгалтерії підприємства ТОВ «ДТЕК СЕРВІС»

*побудовано автором за матеріалами ТОВ «ДТЕК СЕРВІС»

Бухгалтерія досліджуваного підприємства виконує наступні функції:

- забезпечення безперервного ведення бухгалтерського обліку на підприємстві;
- складання фінансових звітів;
- забезпечення підготовки оброблених документів, реєстрів і звітності для зберігання їх протягом установленого терміну;
- нарахування зарплати.

Основні показники фінансово-господарської діяльності підприємства наведено у пояснювальній записці (Додаток Б). Розрахунок проведено на основі фінансової звітності, яку наведено у Додатку А.

Далі розглянемо та розрахуємо показники оцінки платоспроможності ТОВ «ДТЕК СЕРВІС» (табл. 1.6).

Таблиця 1.6

**Динаміка показників ліквідності та платоспроможності на ТОВ
«ДТЕК СЕРВІС» за 2013 – 2017 роки**

Показник	Станом на кінець року, пунктів:					Абсолютне відхилення, пунктів			
	2013	2014	2015	2016	2017	2013- 2014	2014- 2015	2015- 2016	2016- 2017
Коефіцієнт загального покриття	3,783	3,944	4,108	4,281	3,183	0,161	0,163	0,173	-1,099
Коефіцієнт проміжного покриття	3,761	3,922	4,084	4,256	3,164	0,160	0,162	0,172	-1,092
Коефіцієнт абсолютної ліквідності	0,347	0,361	0,376	0,392	0,254	0,015	0,015	0,016	-0,138

*побудовано автором за матеріалами ТОВ «ДТЕК СЕРВІС»

З таблиці 1.6 можна бачити, що значення коефіцієнта загального покриття за 2013-2017 роки мало коливання в межах 4 пунктів. Нормативне значення

показника загальної платоспроможності складає 1,5-2. Таким чином, можна зробити висновки про те, що рівень платоспроможності підприємства є на достатньо високому рівні. Даний висновок також підтверджується значеннями коефіцієнтів проміжного покриття та абсолютної ліквідності.

Коефіцієнти фінансової стійкості підприємства ТОВ «ДТЕК СЕРВІС» за 2013-2017 рр. наведено у табл. 1.7.

Таблиця 1.7

Динаміка показників фінансової стійкості на ТОВ «ДТЕК СЕРВІС» за 2013 – 2017 роки

Показник	Станом на кінець року, пунктів:					Абсолютне відхилення, пунктів			
	2013	2014	2015	2016	2017	2013-2014	2014-2015	2015-2016	2016-2017
коефіцієнт автономії	0,827	0,831	0,834	0,838	0,797	0,004	0,004	0,004	-0,041
коефіцієнт фінансування	0,173	0,169	0,166	0,162	0,203	-0,004	-0,004	-0,004	0,041
коефіцієнт забезпеченості власними оборотними засобами	0,736	0,746	0,757	0,766	0,686	0,011	0,010	0,010	-0,081
коефіцієнт маневреності власного капіталу	0,419	0,430	0,441	0,451	0,405	0,011	0,011	0,011	-0,047
коефіцієнт фінансового леверіджу	0,210	0,204	0,199	0,193	0,254	-0,006	-0,005	-0,005	0,061

*побудовано автором за матеріалами ТОВ «ДТЕК СЕРВІС»

Значення коефіцієнта фінансової автономії становили у 2017 році 0,797, тобто активи підприємства були профінансовані за рахунок власного капіталу на 79,7%. При цьому 20,3 % в обсязі фінансування активів займали позикові

ресурси. Рівень забезпеченості підприємства власними оборотними активами був достатньо високим і становив наприкінці 2017 року 0,686. При цьому власні оборотні активи склали 0,405 пункти по відношенню до власного капіталу підприємства. Значення коефіцієнта фінансового леверіджу не є високим, оскільки підприємство фінансується переважно за рахунок власних оборотних активів.

Проаналізуємо показники рентабельності діяльності підприємства (табл. 1.8).

Таблиця 1.8

**Динаміка показників рентабельності діяльності підприємства ТОВ
«ДТЕК СЕРВІС» за 2013 – 2017 роки**

Показник	Значення по рокам, %					Абсолютне відхилення, пунктів			
	2013	2014	2015	2016	2017	2013- 2014	2014- 2015	2015- 2016	2016- 2017
Рентабельність активів	13,4	12,9	18,4	15,4	20,2	-0,4	5,5	-3,1	4,8
Рентабельність власного капіталу	16,2	15,6	22,1	18,4	24,7	-0,6	6,5	-3,8	6,3
Рентабельність реалізації	8,8	10,0	8,7	10,2	8,9	1,2	-1,3	1,5	-1,3
Рентабельність операційних витрат	10,0	11,2	10,0	11,2	10,0	1,2	-1,2	1,2	-1,2

*побудовано автором за матеріалами ТОВ «ДТЕК СЕРВІС»

Обсяги прибутку зростали, внаслідок чого спостерігалась тенденція до зростання рентабельності. Рентабельність по основним показникам впродовж 2013-2017 рр. з кожним роком зростала. Це свідчило про те, що підприємство йшло на вірному шляху свого розвитку та впроваджувало нові механізми підвищення ефективності діяльності.

Показник рентабельності активів за 2013-2017 рр. збільшився з 13,4% у 2013 році до 20,2% у 2017 році. Аналогічним чином зростала рентабельність власного капіталу, яка у 2017 році склала 24,7%. Рентабельність операційних

витрат зросла з 10,0% у 2013 році до 11,2% у 2016 році, але у 2017 році знову знизилася до відмітки 10,0%. Рентабельність реалізації також не мала визначеної тенденції, оскільки її значення коливалося з року в рік. У 2017 році рівень рентабельності реалізації становив 8,9%. Основним чинником зростання рентабельності діяльності підприємства є зростання обсягу прибутку.

Організація бухгалтерського обліку відіграє важливу роль у роботі підприємства ТОВ «ДТЕК СЕРВІС». Організація бухгалтерського обліку на ТОВ «ДТЕК СЕРВІС» передбачає: визначення структури бухгалтерії та системи обробки даних (створено централізовану систему); розробку та документальне оформлення облікової політики (наказ про Облікову політику наведено у Додатку Д); визначення способів ведення обліку (підприємство ТОВ «ДТЕК СЕРВІС» веде автоматизований облік); встановлення комунікативних зв'язків бухгалтерії з іншими відділами і службами апарату управління та інші грані функціонування бухгалтерії [1].

Наказ «Про облікову політику підприємства» ТОВ «ДТЕК СЕРВІС» відображає: основні відомості про підприємство (перелік філій та інших підрозділів виділених на окремий баланс); метод оцінки вибуття запасів; періодичність оцінки вибуття товарів; порядок обліку; субрахунок ТЗВ; поріг суттєвості щодо окремих об'єктів обліку; періодичність відображення відстрочених податкових активів і зобов'язань; засади ціноутворення у внутрішньогосподарських підрозділах; посилення на робочий План рахунків підприємства та ін.

Документом, в якому фіксуються положення облікової політики, є Наказ про облікову політику підприємства, який, згідно з вимогами Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні», складається на кожний наступний звітний рік (Додаток Д). В Наказі про облікову політику ТОВ «ДТЕК СЕРВІС» відображаються такі основні положення як: 1) нормативи та методичні принципи бухгалтерського обліку; 2) техніка бухгалтерського обліку.

З метою упорядкованості руху та своєчасного одержання первинних документів для записів у процесі обліку нематеріальних активів наказом керівника підприємства встановлюється графік документообороту, в якому вказується дата створення або одержання від інших підприємств документів, прийняття їх до обліку, передача в обробку та до архіву [41].

Графік документообороту по зобов'язанням підприємства (табл. 1.9) оформляється у вигляді схеми або переліку робіт із створення, перевірки та обробки документів із зазначенням їх взаємозв'язку і термінів виконання робіт.

Таблиця 1.9

**Графік документообороту нематеріальних активів підприємства ТОВ
«ДТЕК СЕРВІС»**

Назва документу	Створення документа		Перевірка документа		Обробка документа		Передача документа	
	Виконавець	Термін	Виконавець	Термін	Виконавець	Термін	Виконавець	Термін
Видаткова накладна постачальника	Надає постачальник	Під час оприбуткування товару (ТМЦ) на склад	Менеджер складу	У момент оприбуткування	Бухгалтер	До 25 числа поточного місяця	Офіс-менеджер для архіву	Після 05 числа наступного місяця
Безготівковий переказ фінансової допомоги	Надає Банк	Під час озарахування коштів на поточний рахунок	Бухгалтер	У момент формування банківської виписки	Бухгалтер	До 25 числа поточного місяця	Офіс-менеджер для архіву	Після 05 числа наступного місяця

* побудовано автором за матеріалами ТОВ «ДТЕК СЕРВІС»

Отже, для організації бухгалтерського обліку діяльності підприємства необхідна організація раціонального та ефективного облікового процесу.

На ТОВ «ДТЕК СЕРВІС» використовують журнально – ордерну форму бухгалтерського обліку. Характерною особливістю такої форми обліку є те, що відбувається поєднання синтетичного і аналітичного обліку.

В Плані рахунків для відображення нематеріальних активів виділений перший розділ. Кожен розділ плану рахунків має шість рахунків і тринадцять субрахунків.

У практиці обліку досліджуваного підприємства часто виникають задачі, пов'язані з оцінкою вартості нематеріальних активів на момент виникнення та на дату вибуття. Разом з цим, у процесі надходження нематеріальних активів на підприємство ТОВ «ДТЕК СЕРВІС» виникає складність визначення їх первісної вартості в залежності від конкретного виду. Для цього на підприємстві у бухгалтерській службі сформовано відповідний порядок формування первісної вартості нематеріальних активів за способами їх надходження та за видами. Це представлено в табл. 1.10.

Таблиця 1.10

Порядок формування первісної вартості нематеріальних активів в залежності від видів та способів надходження на підприємстві ТОВ «ДТЕК СЕРВІС»

Вид	Первісна вартість у залежності від способу надходження нематеріального активу					
	Придбаний за грошові кошти	Придбаний в обмін на подібний	Придбаний в обмін на неподібний	Отриманий безоплатно	Внесок до статутного капіталу	Виготовлений самостійно
Права користування природними ресурсами	Платежі за користування георозвідувальні роботи + збір видачу ліцензії + акцизний збір	залишкова вартість або справедлива вартість	справедлива вартість +/- сума коштів, передана отримана	справедлива вартість об'єкту на дату отримання	погоджена засновниками справедлива вартість	-
Права користування майном	контрактна вартість + витрати, що супроводжують придбання	залишкова вартість або справедлива вартість	справедлива вартість +/- сума коштів, передана отримана	справедлива вартість об'єкту на дату отримання	погоджена засновниками справедлива вартість об'єкта	-
Права на знаки для	оплата + юридичні послуги з	залишкова вартість або	справедлива вартість +/- сума	справедлива вартість	погоджена засновниками	оплата послуг фізик-них чи

товарів і послуг	оформлення права на об'єкт	справедлива вартість	коштів, що була передана чи отримана	об'єкту на дату отримання	справедлива вартість	юридичних осіб + мито
Закінчення табл. 1.10						
Інші нематеріальні активи	у випадку ліцензії - плата за видачу ліцензії	залишкова вартість або справедлива вартість	справедлива вартість +/- сума коштів, що була передана	справедлива вартість об'єкту на дату отримання	погоджена засновниками справедлива вартість об'єкта	-
Права на об'єкти промислової власності	збір за подання заявки + збір за проведення експертизи державне мито за видачу патенту + збір за публікацію про видачу патенту	залишкова вартість або справедлива вартість	справедлива вартість +/- сума коштів, що була передана (отримана) під час обміну	справедлива вартість на дату отримання	погоджена засновниками справедлива вартість	витрати на створення + збори щодо охорони прав + заробітна плата автора + збори до фондів соціального страхування
Авторські та суміжні з ними права	збори підготовку державної реєстрації авторського права і договорів, + держ. мито за видачу свідоцтва	залишкова вартість або справедлива вартість	справедлива вартість +/- сума коштів, що була передана (отримана) під час обміну	справедлива вартість на дату отримання	погоджена засновниками справедлива вартість об'єкта	зарплата основних робітників + прямі матеріальні витрати + інші витрати

*побудовано автором за матеріалами ТОВ «ДТЕК СЕРВІС»

Практична задача в обліку ТОВ «ДТЕК СЕРВІС», яка пов'язана з оцінкою нематеріальних активів, часто виникає під час проведення їх інвентаризації та виявленні таких, що не відображені на балансі підприємства.

Відповіді на питання щодо правильної оцінки нематеріальних активів бухгалтерія знаходить у П(С)БО 8 та Національному стандарті 4 "Оцінка майнових прав інтелектуальної власності". Так, в основу для визначення достовірної оцінки нематеріального активу може бути покладений витратний підхід. Останній ґрунтується на визначенні вартості витрат, необхідних для відтворення або заміщення об'єкта оцінки. У разі наявності інформації про витрати на придбання підприємством або створення власними силами подібних за функціональними можливостями, споживчими характеристиками та економічними показниками об'єктів можливим є використання методу заміщення. Особливо актуальності набуватиме цей метод у разі відсутності основних первинних документів для взяття на облік нематеріальних активів

(господарських договорів (угод) на їх придбання або створення; рахунків й документів, що підтверджують оплату права користування землею, водою та іншими природними ресурсами; патентів на сорт; свідоцтв на право займатися племінною справою та інших організаційно-розпорядчих та облікових документів).

Отже, проведений у пояснювальній записці аналіз основних показників діяльності підприємства свідчить, що протягом усього досліджуваного періоду підприємство нарощувало обсяги доходів від усіх видів діяльності. Особливо активно зростали обсяги доходів від інвестиційної діяльності, що було зумовлено реалізацією частини основних засобів. Обсяги виручки від реалізації готової продукції постійно зростали, але її питома вага в загальній структурі доходів від усіх видів діяльності має тенденцію до зниження. Коливання інших комерційних доходів зумовлено коливанням структури реалізації товарів. Підприємство не займається фінансовими операціями, тому обсяги доходів від фінансової діяльності відсутні, а обсяги інших фінансових доходів є незначними. В цілому підприємство має загальну тенденцію до зростання обсягу доходів, що є позитивним в плані подальшого його розвитку. Позитивним моментом в діяльності підприємства є зростання доходів від реалізації продукції, що свідчить про підтримання операційних процесів на достатньому рівні та перспективним їх нарощуванням. На ТОВ «ДТЕК СЕРВІС» використовують журнально – ордерну форму бухгалтерського обліку. Характерною особливістю такої форми обліку є те, що відбувається поєднання синтетичного і аналітичного обліку. В Плані рахунків для відображення нематеріальних активів виділений перший розділ. Кожен розділ плану рахунків має шість рахунків і тринадцять субрахунків. У практиці обліку досліджуваного підприємства часто виникають задачі, пов'язані з оцінкою вартості нематеріальних активів на момент виникнення та на дату вибуття. Разом з цим, у процесі надходження нематеріальних активів на підприємство ТОВ «ДТЕК СЕРВІС» виникає складність визначення їх первісної вартості в залежності від конкретного виду. Для цього на

підприємстві у бухгалтерській службі сформовано відповідний порядок формування первісної вартості нематеріальних активів за способами їх надходження та за видами.

Висновки до розділу 1

Отже, на основі проведеного дослідження можемо сформулювати наступні висновки:

Визначення змісту поняття «нематеріальні активи» вітчизняними та зарубіжними науковцями мають свої відмінні та спільні риси. Сучасні визначення нематеріальних активів включають такі складові як права доступу до технологій, можливість використовувати інформацію, операційні процедури та процеси тощо. З цього можливо зробити висновок, що розширення меж нематеріальних активів призводить до необхідності створення іншого поняття, ніж таке традиційне, яке включає патенти, програмне забезпечення та торгові марки. Складність поняття нематеріальних активів полягає у тому, що вони створюють вартість тільки у поєднанні з іншими факторами виробництва. Вартість нематеріальних активів може змінюватися, тому необхідно здійснювати їх переоцінку. Вона не є обов'язковим заходом, а тому здійснюється тільки тими підприємствами, які зацікавлені у відображенні реального стану належних їм нематеріальних активів.

На основі проведеного дослідження нормативно-правового забезпечення та спеціальної літератури з питань обліку, аналізу та оцінки нематеріальних активів можна зробити висновок, що їх облік на підприємствах у професійній літературі відображений досить повно. Найважливішими нормативними актами з питань регулювання обліку нематеріальних активів є національні та міжнародні стандарти бухгалтерського обліку. З проведеного аналізу нормативних документів можна зробити висновок, що на сьогоднішній день бухгалтерський облік нематеріальних активів набув значних змін. Це стосується зокрема прийняття Податкового кодексу. Також було досліджено спеціальну літературу, в якій відображено теоретичні аспекти організації,

обліку та контролю нематеріальних активів підприємства. Більшість наукових праць висвітлює сутність та класифікацію нематеріальних активів.

Проведений у пояснювальній записці аналіз основних показників діяльності підприємства свідчить, що протягом усього досліджуваного періоду підприємство нарощувало обсяги доходів від усіх видів діяльності. Особливо активно зростали обсяги доходів від інвестиційної діяльності, що було зумовлено реалізацією частини основних засобів. Обсяги виручки від реалізації готової продукції постійно зростали, але її питома вага в загальній структурі доходів від усіх видів діяльності має тенденцію до зниження. Коливання інших комерційних доходів зумовлено коливанням структури реалізації товарів. Підприємство не займається фінансовими операціями, тому обсяги доходів від фінансової діяльності відсутні, а обсяги інших фінансових доходів є незначними. В цілому підприємство має загальну тенденцію до зростання обсягу доходів, що є позитивним в плані подальшого його розвитку. Позитивним моментом в діяльності підприємства є зростання доходів від реалізації продукції, що свідчить про підтримання операційних процесів на достатньому рівні та перспективним їх нарощуванням. На ТОВ «ДТЕК СЕРВІС» використовують журнально – ордерну форму бухгалтерського обліку. Характерною особливістю такої форми обліку є те, що відбувається поєднання синтетичного і аналітичного обліку. В Плані рахунків для відображення нематеріальних активів виділений перший розділ. Кожен розділ плану рахунків має шість рахунків і тринадцять субрахунків. У практиці обліку досліджуваного підприємства часто виникають задачі, пов'язані з оцінкою вартості нематеріальних активів на момент виникнення та на дату вибуття. Разом з цим, у процесі надходження нематеріальних активів на підприємство ТОВ «ДТЕК СЕРВІС» виникає складність визначення їх первісної вартості в залежності від конкретного виду. Для цього на підприємстві у бухгалтерській службі сформовано відповідний порядок формування первісної вартості нематеріальних активів за способами їх надходження та за видами.

РОЗДІЛ 2

ОБЛІК НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ ТА НАПРЯМИ ЙОГО УДОСКОНАЛЕННЯ

2.1. Організація обліку нематеріальних активів

Бухгалтерський облік нематеріальних активів проводиться на підставі Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 8 “Нематеріальні активи” в розрізі груп, тобто сукупних однотипних за призначенням і використанням активів. Нематеріальні активи підприємства, згідно з пунктами 10 та 11 П(С)БО 8, зараховуються за первісною вартістю і повинні підтверджуватися відповідними документами, в яких подається докладна характеристика об’єкта [3]: первісна вартість, термін корисного використання, норма зносу, де використовуватиметься об’єкт.

Первісна вартість складається з [5]: вартості придбання; митного збору (при імпорті); податків, що не підлягають відшкодуванню; інших податків, пов’язаних з придбанням нематеріальних активів (крім сплати відсотків за кредит банку).

Фінансовий облік нематеріальних активів ведеться для кожного об’єкта за такими групами [6]: права користування майном (право користування земельною ділянкою відповідно до земельного законодавства, право користування будівлею, право на оренду приміщень); права на комерційні позначення торгіві марки, знаки для товарів і послуг, комерційні, фірмові найменування); незавершені капітальні інвестиції у нематеріальні активи; права на об’єкти промислової власності (право на винаходи, корисні моделі, промислові зразки, сорти рослин, породи тварин, компонування (топографії) інтегральних мікросхем, комерційні таємниці, ноу-хау, захист від недобросовісної конкуренції); інші нематеріальні (право на провадження

діяльності, право на використання економічних та інших привілеїв, право на використання вигод від скорочення викидів парникових газів).

На кожний об'єкт нематеріальних активів бухгалтерією підприємства, за даними акту введення в господарський обіг, відкривається інвентарна картка обліку об'єкта інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів. Допускається також ведення аналітичного обліку в одній інвентарній картці групи однотипних за призначенням та умовами використання об'єктів, що вводяться (надійшли) у господарський обіг в одному календарному місяці та закріплюються за відповідальною особою.

Бухгалтерський облік нематеріальних активів ведуть поетапно (рис. 2.1).

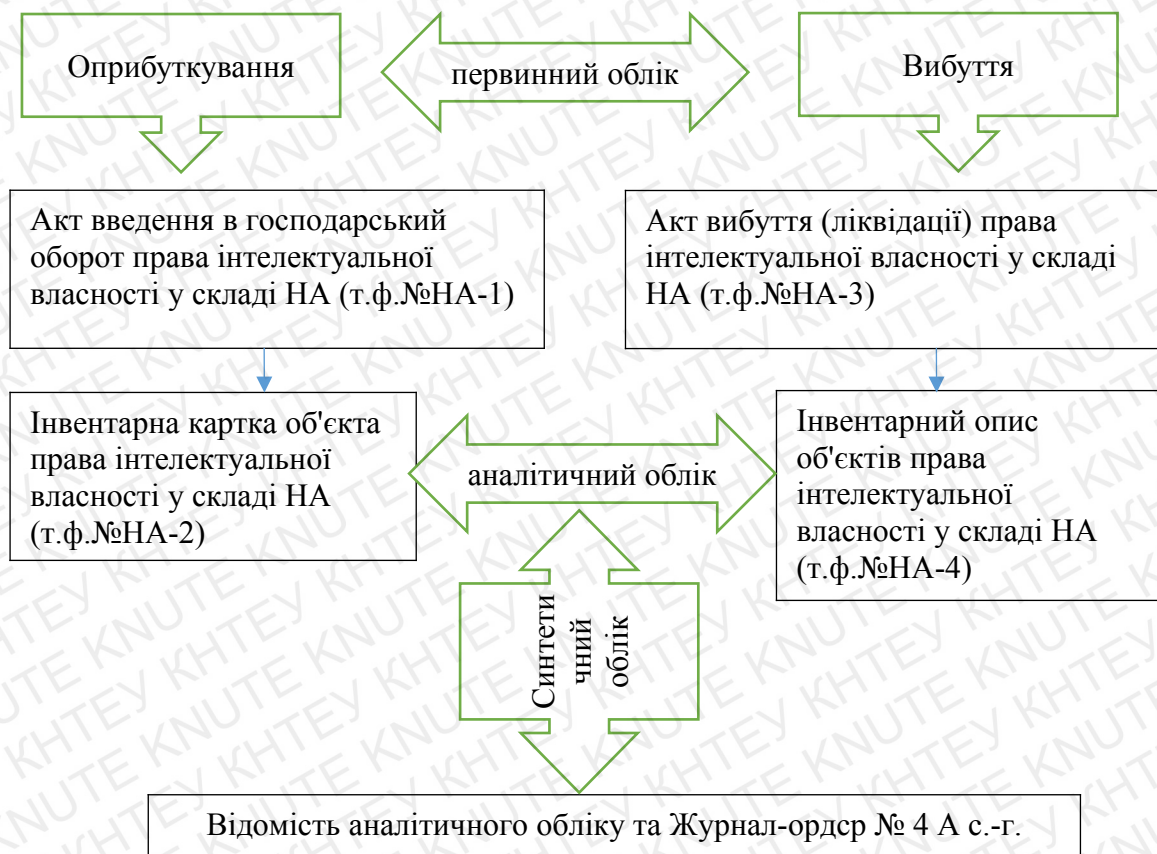


Рис. 2.1. Порядок організації обліку нематеріальних активів на підприємстві ТОВ «ДТЕК СЕРВІС»

*побудовано автором за матеріалами ТОВ «ДТЕК СЕРВІС»

Облікова модель відображення об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів перебуває в процесі розроблення раціональних форм первинного спостереження та документації. На сьогодні для обліку

наявності та руху нематеріальних активів застосовують типові форми, затверджені наказом Міністерства фінансів [1]. Порядок їх застосування під час оформлення операцій з рухом нематеріальних активів відображено в табл. 2.1.

Таблиця 2.1

Типові форми первинного обліку нематеріальних активів та порядок їх застосування

Номер форми	Типова форма та назва документа	Сфера застосування	Підстава для оформлення	Кількість примірників
НА-1	Акт введення в господарський обіг об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів " (Додаток 3)	Для оформлення операцій із введення в господарський обіг і використання окремих придбаних об'єктів права інтелектуальної власності підприємств, установ та організацій, незалежно від форм власності	Технічна, науково-технічна та інша документація (ліцензійний договір, авторський договір, патент)	Складає в одному примірнику на кожний окремий об'єкт приймальна комісія
НА-2	Інвентарна картка обліку об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів"	Для аналітичного обліку об'єктів права інтелектуальної власності	Акт введення в господарський обіг об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів (типова ф. № НА-1); Акт вибуття (ліквідації) об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів (типова ф. № НА-3)	Заповнюють в одному примірнику та ведуть в бухгалтерії на кожен об'єкт чи групу об'єктів
НА-3	Акт вибуття (ліквідації) об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів"	Для оформлення вибуття об'єктів нематеріальних активів під час їх списання	Зазначають причини вибуття (закінчення / дострокового припинення строку дії: майнових прав, договору на використання майнових прав, ліцензійного договору тощо)	Складає у двох примірниках призначена комісія, затверджує керівник підприємства
НА-4	Інвентаризаційний опис об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів"	Для оформлення даних інвентаризації окремо за кожним місцем знаходження об'єктів права інтелектуальної власності та за кожною відповідальною особою	Наявність об'єктів права інтелектуальної власності встановлюється за документами, що були підставою для їх оприбуткування	Складає в одному примірнику призначена інвентаризаційна комісія

*побудовано автором за матеріалами [1]

При оприбуткуванні нематеріального активу на підприємстві оформляється Акт введення в господарський оборот права інтелектуальної власності у складі НА (типова форма № НА-1). Акт застосовується:

- для оформлення зарахування до складу нематеріальних активів окремих об'єктів;
- для обліку вводу їх в експлуатацію, за винятком тих випадків, коли введення об'єктів в дію повинно, у відповідності з існуючим законодавством, оформлятися в особливому порядку.
- для оформлення внутрішнього переміщення нематеріальних активів із одного підрозділу (відділу, дільниці) в інший.
- для оформлення вибуття окремих об'єктів нематеріальних активів застосовують Акт вибуття (ліквідації) права інтелектуальної власності у складі НА (типова форма № НА-3). Документ застосовується для оформлення вибуття нематеріальних активів при повному або частковому їх списанні. Акт складається у двох примірниках комісією, призначеною керівником підприємства, затверджується керівником або особою, на те уповноваженою.
- для нарахування амортизації нематеріальних активів та відображення її в обліку застосовують «Відомість обліку нематеріальних активів і нарахування амортизації» (форма № ВНА-1).

Нарахування амортизації нематеріальних активів (крім права постійного користування земельною ділянкою) здійснюється протягом строку їх корисного використання, який встановлюється підприємством/установою (у розпорядчому акті) при визнанні цього об'єкта активом (при зарахуванні на баланс). Нематеріальні активи з невизначеним строком корисного використання амортизації не підлягають. До нематеріальних активів з невизначеним строком корисного використання належать ті, щодо яких підприємством/установою не визначено обмеження строку, протягом якого очікується збільшення грошових коштів (чи їх еквівалентів) від використання таких нематеріальних активів. При визначенні строку корисного використання об'єкта нематеріальних активів слід ураховувати:

- строки корисного використання подібних активів;
- моральний знос, що передбачається;
- правові або інші подібні обмеження щодо строків його використання;
- очікуваний спосіб використання нематеріального активу підприємством/установою;
- залежність строку корисного використання нематеріального активу від строку корисного використання інших активів підприємства/установи.

Для нарахування амортизації нематеріальних активів підприємство може застосовувати строки їх корисного використання, встановлені податковим законодавством.

Нематеріальний актив списується з балансу в разі його вибуття внаслідок безоплатної передачі або неможливості отримання підприємством надалі економічних вигод від його використання. Фінансовий результат від вибуття об'єктів нематеріальних активів визначається як різниця між доходом від вибуття (за вирахуванням непрямих податків і витрат, пов'язаних з вибуттям) та їх залишковою вартістю. Реєстри аналітичного обліку нематеріальних активів, що вибули, додаються до документів, якими оформлені факти вибуття цих об'єктів.

Аналітичний облік ведеться за кожним об'єктом окремо в Інвентарній картці об'єкта права інтелектуальної власності у складі НА (типова форма №НА-2) та в Інвентарному описі об'єктів права інтелектуальної власності у складі НА (типова форма № НА-4).

Синтетичний облік нематеріальних активів ведуть на рахунку 12 «Нематеріальні активи». Незавершені капітальні інвестиції в нематеріальні активи обліковують на субрахунку 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів». Узагальнення інформації про наявність та рух нематеріальних активів і нараховану суму зносу відображають в Журналі-ордері № 4 А с. - г. та Відомості аналітичного обліку нематеріальних активів (ф. № 4.3 с. - г.).

Досить складним і спірним є питання оцінки нематеріальних активів. Первісна вартість даного виду активів має бути сформована з урахуванням джерел надходження та інших чинників (табл. 2.2).

Таблиця 2.2

**Джерела надходження нематеріальних активів
та відображення їх в обліку**

Оцінка в обліку (на дату здійснення господарської операції)			
Джерела надходження	створений власними силами	Первісна вартість	прямі витрати на оплату праці, матеріальні витрати та інші, які безпосередньо пов'язаних з його придбанням та доведенням до стану, у якому він придатний для використання за призначенням
	за грошові кошти		ціна придбання, мито, непрямі податки, що не підлягають відшкодуванню, та інші витрати, безпосередньо пов'язаних з його придбанням та доведенням до стану, у якому він придатний для використання за призначенням
	в обмін на подібний актив		залишкова вартість переданого нематеріального активу
	в обмін на неподібний актив		справедлива вартість переданого немонетарного активу, збільшена (зменшена) на суму грошових коштів чи їх еквівалентів, що була передана (отримана) під час обміну
	безоплатно		справедлива вартість на дату отримання з урахуванням витрат, передбачених п. 11 цього П(С)БО 8
	як внесок до власного капіталу		погоджена засновниками (учасниками) підприємства їх справедлива вартість з урахуванням витрат, передбачених п. 11 цього П(С)БО 8
	при об'єднанні підприємств		справедлива вартість
Оцінка у звітності (на дату балансу)		Вартість	
		залишкова	первісна
код рядка		1000	1001
			1002

*побудовано автором за матеріалами [14]

Джерелами надходження можуть бути: створення власними силами, за оплату, в обмін на подібний (неподібний) актив, безоплатно, як внесок до зареєстрованого (пайового) капіталу тощо.

Для систематизації на рахунках бухгалтерського обліку інформації, що міститься у прийнятих до обліку первинних документах щодо операцій з нематеріальними активами, можуть застосовуватися такі регістри синтетичного та аналітичного обліку [3; 4]: відомість 4.1 аналітичного обліку капітальних

інвестицій і відомість 4.3 аналітичного обліку нематеріальних активів, або відомість 4-м.

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

Підприємство може здійснювати переоцінку за справедливою вартістю на дату балансу тих нематеріальних активів, щодо яких існує активний ринок. У разі переоцінки окремого об'єкта нематеріального активу слід переоцінювати всі інші активи групи, до якої належить цей нематеріальний актив (крім тих, щодо яких не існує активного ринку). Переоцінена первісна вартість та накопичена амортизація об'єкта нематеріального активу визначаються як добуток відповідно первісної вартості або накопиченої амортизації та індексу переоцінки. Індекс переоцінки визначається діленням справедливої вартості об'єкта, який переоцінюється, на його залишкову вартість.

Відомості про зміни первісної вартості та суми накопиченої амортизації нематеріальних активів заносяться до реєстрів їх аналітичного обліку. Сума дооцінки залишкової вартості об'єкта нематеріальних активів відображається у складі капіталу у дооцінках та в іншому сукупному доході, а сума уцінки - у складі витрат звітного періоду, крім випадків, що наведені у п. 23 П(С)БО 8.

Синтез структури первинних документів та реєстрів аналітичного обліку дозволяє зробити висновки про те, що Інвентарний опис об'єктів права інтелектуальної власності у складі НА (типова форма № НА-4) має містити реквізит «відмітка про вибуття», який буде записуватися на підставі даних Інвентарної картки. Це сприятиме синхронному відображенню інформації з

метою спрощення процедури формування інформаційних масивів про об'єкти нематеріальних активів, які вибули (ліквідовані).

На нашу думку, доречним буде створення структури Балансу (Звіту про фінансовий стан) відповідно до структури Плану рахунків, що забезпечить спрощений пошук та зчитування обліково-аналітичної звітної інформації.

Отже, облікове відображення інформації про нематеріальні активи неможливе без використання даних, отриманих за допомогою оцінки, адже у звітності дані про цей специфічний вид активів наводяться лише у грошовому вимірнику. Для здійснення оцінки нематеріальних активів науковцями запропоновано велику кількість методів, які об'єднані в три оціночних підходи: дохідний, витратний та порівняльний. На законодавчому ж рівні не визначено метод, за яким необхідно оцінювати нематеріальні активи. Потребують удосконалення первинні та зведені документи обліку нематеріальних активів, від заповнення яких залежить формування обліково-економічної інформації, необхідної для внутрішніх і зовнішніх користувачів.

2.2. Методика фінансового обліку нематеріальних активів

Бухгалтерський облік нематеріальних активів складається з обліку надходження, амортизації, вибуття та інвентаризації НА. До основних видів надходження нематеріальних активів належать: придбання (за первісною вартістю); створення власними силами і з залученням сторонніх виконавців на договірній основі; придбання на умові обміну (бартеру); надходження в якості внеску до статутного капіталу підприємства (за договірною ціною); безоплатне надходження (за ринковою ціною); надходження нематеріальних активів для здійснення спільної виробничо-господарської діяльності.

Синтетичний облік нематеріальних активів ведуть на рахунку 12 "Нематеріальні активи" за субрахунками:

- 121 "Права користування природними ресурсами",
- 122 "Права користування майном",
- 123 "Права на знаки для товарів і послуг",

- 124 "Права на об'єкти промислової власності",
- 125 "Авторські та суміжні з ними права",
- 126 "Гудвіл",
- 127 "Інші нематеріальні активи".

По дебету рахунка 12 "Нематеріальні активи" та його субрахунків ведуть облік надходження (придбання, виготовлення, безоплатне одержання від Інших юридичних осіб) нематеріальних активів, а також суми дооцінки; по кредиту - вибуття нематеріальних активів (внаслідок реалізації, ліквідації, безоплатної передачі), а також суми їх уцінки.

Робочий план рахунків за нематеріальними активами на підприємстві ТОВ «ДТЕК СЕРВІС» наведено у Додатку

Аналітичний облік нематеріальних активів ведеться по кожному об'єкту з поділом на такі групи:

- права користування природними ресурсами (право користування надрами, іншими ресурсами природного середовища, геологічною та іншою інформацією про природні середовища);
- права користування майном (права користування земельною ділянкою, будівлею, право на оренду приміщень тощо);
- право на знаки для товарів і послуг (товарні знаки, торгові марки, фірмові назви та ін.);
- права на об'єкти промислової власності (право на винаходи, корисні моделі, промислові зразки, сорт рослин, породи тварин, ноу-хау, захист від недобросовісної конкуренції та ін.);
- авторські і суміжні з ними права (право на літературні й музикальні твори, право власності на програми для ЕОМ, на базу даних, які систематизовані для обробки за допомогою ЕОМ, та ін.);
- гудвіл (перевищення вартості придбання над часткою покупця у справедливій вартості придбаних ідентифікованих активів та зобов'язань на дату придбання);

-інші нематеріальні активи (право на здійснення діяльності, використання економічних та інших привілей, місце на фондовій, товарній біржі, до вартості якого входять усі витрати, пов'язані з практичним використанням цього місця для самого підприємства) та ін.

Для обліку витрат підприємства на придбання (створення) нематеріальних активів використовується рахунок 154 „Придбання (створення) нематеріальних активів”.

Розглянемо кореспонденцію рахунків зі створення нематеріального об'єкту інтелектуальної власності. Загальну схему облікових операцій наведено у табл. 2.2.

Таблиця 2.2

Кореспонденція рахунків з обліку операцій зі створення нематеріального активу

№ пор.	Первинний документ	Зміст операції	Типова кореспонденція рахунків		Кореспонденція рахунків, яку застосовує підприємство		
			Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Сума, грн.
1	2	3	4	5	6	7	8
1	Облікова картка по рахунку 20.	Нараховуються витрати, понесені впродовж розробок у зв'язку зі створенням НМА	15	20	154	203	10000
2	Рахунок-фактура, банківська виписка	Сплачено збір за дії, пов'язані з охороною прав на об'єкт промислової власності	37	311	377	311	1500
3	Регістри біхгалтерського обліку по рахункам 15, 37	Зараховано сплачений збір до складу капітальних інвестицій	154	37	154	377	1250
4	Наказ керівника підприємства	Нараховано винагороду автору - штатному робітнику підприємства	15	661	154	661	5000
5	Ел.документ в 1С «Розрахунок заробітної плати»	Нараховано ЄСВ	15	651	154	651	1100

Закінчення табл. 2.2							
1	2	3	4	5	6	7	8
6	Регістри бухгалтерського обліку, Свідоцтво на право інтелектуальної власності	Право на об'єкт інтелектуальної власності зараховується до складу НМА	124	15	124	154	10000

*побудовано автором за даними ТОВ «ДТЕК Сервіс»

Проведення з обліку операцій з придбання нематеріальних активів мають наступний вигляд (табл. 2.3):

Таблиця 2.3

Кореспонденція рахунків з обліку операцій з придбання нематеріального активу

№ пор.	Первинний документ	Зміст операції	Типова кореспонденція рахунків		Кореспонденція рахунків, яку застосовує підприємство		
			Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Сума, грн.
1	2	3	4	5	6	7	8
1	Рахунок-фактура, Договір, Банківська виписка	Здійснено оплату за торгову марку	37	31	371	311	12000
2	Податкова накладна	Включено суму ПДВ до податкового кредиту	641	644	641	644	2000
3	Регістри бух.обліку	Оприбутковано право на торгову, марку	15	37	154	371	12000
					123	154	10000
4	Податкова накладна	Відображено податкові розрахунки з ПДВ	644	37	644	371	2000
					154	634	6000
5	Договір з юридичною компанією	Отримано юридичні послуги з оформлення права на торгову марку, які збільшують балансову вартість нематеріального активу	15	63	123	154	5000
6	Податкова накладна	Включено суму ПДВ до податкового кредиту	641	63	641	631	1000

*побудовано автором за даними ТОВ «ДТЕК Сервіс»

Порядок облікових записів щодо надходження нематеріальних активів визначається виходячи з джерела такого надходження. Підприємства можуть створювати нематеріальні активи власними силами, купувати за грошові кошти, одержувати безкоштовно, в обмін на інші об'єкти або в якості внеску до статутного капіталу.

При придбанні нематеріального активу в обмін на подібні об'єкти первісна вартість такого активу дорівнює залишковій вартості переданого нематеріального активу. Якщо залишкова вартість переданого об'єкта перевищує його справедливую вартість, то у цьому випадку, первісна вартість придбаного нематеріального активу дорівнює справедливій вартості переданого активу. Різниця між справедливою і залишковою вартістю нематеріального активу буде включена до витрат звітного періоду.

Початкова вартість нематеріального активу, придбаного в обмін (або частковий обмін) на неподібний об'єкт, дорівнює справедливій вартості переданого нематеріального активу, збільшеній (зменшеній) на суму грошових коштів або їх еквівалентів, передану (отриману) при обміні.

Кореспонденцію рахунків в бухгалтерському обліку по даній операції можемо відобразити у вигляді табл. 2.4.

Таблиця 2.4

Кореспонденція рахунків з обліку операцій з безкоштовного отримання нематеріального активу

№ пор.	Первинний документ	Зміст операції	Типова кореспонденція рахунків		Кореспонденція рахунків, яку застосовує підприємство		
			Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Сума, грн.
1	2	3	4	5	6	7	8
1	Договір дарування	Оприбутковано безоплатно отриманий нематеріальний актив	125	42	125	42	1200
2	Ел. документ в 1С «Закриття місяця»	Нарахована амортизація по нематеріальному активу	92	133	927	133	20

Закінчення табл. 2.4							
1	2	3	4	5	6	7	8
3	Ел. документ в 1С «Закриття місяця»	Визначено дохід за сумою амортизації нематеріального активу одночасно з її нарахуванням	42	74	42	747	20
4	Ел. документ в 1С «Закриття місяця»	Віднесено на фінансові результати основної діяльності в кінці звітної періоду суму нарахуваної амортизації	79	92	791	927	20

*побудовано автором за даними ТОВ «ДТЕК Сервіс»

Нематеріальні активи, отримані безплатно, оцінюються за первісною вартістю, яка дорівнює справедливій вартості на дату отримання цих активів. Так, у 2017 році підприємство ТОВ «ДТЕК СЕРВІС» безплатно отримало від однієї з компаній власника групи «ДТЕК» програмне забезпечення (модуль 1С: CRM Бітрікс) для використання в управлінні підприємством. Справедлива вартість отриманого об'єкта нематеріальних активів була визначена в сумі 32000 грн. на дату його отримання.

При внесенні нематеріальних активів до статутного капіталу первісною вартістю таких нематеріальних активів визнається узгоджена засновниками (учасниками) підприємства справедлива вартість. Порядок оцінки внесків учасників до статутного капіталу визначається в засновницьких документах товариства та відображається в обліку наступними проводками (на прикладі отримання прав на оренду приміщення - табл. 2.5).

Таблиця 2.5

Кореспонденція рахунків з обліку операцій з внесення нематеріального активу до статутного капіталу

№ пор.	Первинний документ	Зміст операції	Типова кореспонденція рахунків		Кореспонденція рахунків, яку застосовує підприємство		
			Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Сума, грн.
1	2	3	4	5	6	7	8
1	Договір дарування	Відображена заборгованість учасника (засновника) за внесками до статутного капіталу	46	40	46	40	500000

Закінчення табл. 2.5							
1	2	3	4	5	6	7	8
2	Протокол зборів засновників товариства	Внесений внесок до статутного капіталу у вигляді нематеріального активу (програмне забезпечення)	122	46	122	46	500000

*побудовано автором за даними ТОВ «ДТЕК Сервіс»

Списання нематеріального активу з балансу здійснюється внаслідок:

- реалізації нематеріальних активів (з переходом права власності на них);
- реалізації права на користування або розпорядження нематеріальними активами (без переходу права власності на самі нематеріальні активи);
- здійснення фінансових вкладень нематеріальними активами до статутного капіталу інших підприємств;
- безплатної передачі об'єкта нематеріальних активів;
- ліквідації об'єкта нематеріальних активів за ініціативою власників;
- нестачі нематеріальних активів, виявленої при інвентаризації.

В кожному із зазначених випадків виконується схема, подана у табл. 2.6:

Таблиця 2.6

Кореспонденція рахунків з обліку операцій зі списання нематеріального активу

№ пор.	Первинний документ	Зміст операції	Типова кореспонденція рахунків		Кореспонденція рахунків, яку застосовує підприємство		
			Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Сума, грн.
1	2	3	4	5	6	7	8
1	Відомість ОС-1	Визначення залишкової вартості нематеріального активу	133	12	133	124	2400
2		Списання залишкової вартості:					
3	Відомість ОС-1	1) списання за непридатністю	976	12	976	124	2400
4	Договір реалізації	2) продаж	972	12	972	124	2880
5	Договір на передачу НА до статутного капіталу	3) внесення до статутного капіталу інших підприємств	14	12	14	124	2400

Заінчення табл. 2.6							
1	2	3	4	5	6	7	8
6	Договір на передачу НА до статутного капіталу	4) здійснення благодійного внеску	977	92	977	927	2400

*побудовано автором за даними ТОВ «ДТЕК Сервіс»

При вибутті раніше переоціненого нематеріального активу перевищення суми попередніх дооцінок над сумою попередніх уцінок залишкової вартості включається до складу нерозподіленого прибутку з одночасним зменшенням додаткового капіталу:

Д^г 423	„Дооцінка необоротних активів”	К^г 441	„Нерозподілений прибуток”
--------------------------	--------------------------------	--------------------------	---------------------------

Фінансовий результат від вибуття об’єктів нематеріальних активів визначається за формулою:

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

Регістри аналітичного обліку нематеріальних активів, що вибули, додаються до документів, якими оформлені факти вибуття цих об’єктів.

Облік амортизації нематеріальних активів полягає у тому, що їх вартість погашається шляхом щомісячного нарахування амортизації, яка здійснюється протягом терміну їх корисного використання, який встановлюється підприємством у разі визнання такого об’єкта активом (при зарахуванні на баланс), але не більше 10 років [1; 2, с. 23–25]. При визначенні терміну корисного використання об’єкта НА враховують такі фактори як: терміни корисного використання подібних активів; передбачуваний моральний знос; правові та інші фактори і обмеження щодо термінів його використання.

Метод нарахування амортизації нематеріального активу вибирається підприємством самостійно, виходячи з умов одержання майбутніх економічних вигод. Якщо такі умови визначити неможливо, то амортизація нараховується із застосуванням лінійного методу [2, с. 23–25]. Розрахунок амортизації у разі

використання різних методів нарахування здійснюється згідно з П(С)БО “Основні засоби” [3].

У бухгалтерському обліку на суму амортизації, нарахованої на НА, роблять запис по кредиту 133 рахунку (“Знос (амортизація) необоротних активів”) і дебет відповідних рахунків:

- 23 “Виробництво”, 91 “Загальновиробничі витрати” (на суму амортизації, нарахованої на НА, що використовуються у виробництві);
- 92 “Адміністративні витрати” (на суму амортизації, нарахованої на НА загальногосподарського призначення);
- 93 “Витрати на збут” (на суму амортизації, нарахованої на НА, які використовуються для забезпечення збутової діяльності) та ін.

Облік вибуття нематеріальних активів полягає у тому, що вони можуть вибувати з підприємства у результаті: ліквідації після закінчення нормативного терміну їх корисного використання (фізичного, морального зносу); реалізації; безоплатної передачі іншим юридичним і фізичним особам; інвестування (вкладу) у статутний капітал інших підприємств.

Інвентаризація НА проводиться відповідно до вимог інструкції з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів, документів і розрахунків [17; 35]. Основним завданням якої є як виявлення наявності НА, так і перевірка реальності визначення їх вартості з врахуванням зносу та законності оприбуткування, тобто наявності відповідних документів. НА записуються до інвентаризаційних описів за наявності документів, які є підставою для взяття їх на баланс підприємства, а саме [4; 5]: рахунків за ноу-хау відповідно до договору власника; договору й активів про приймання наукових і конструкторських розробок; рахунка на оплату вартості майнового комплексу, придбаного на аукціоні, і подальшого розрахунку суми гудвілу за наявності різниці між ціною придбання і вартістю активів підприємства; рахунків за роботи із створення програмного забезпечення; документів, які підтверджують організаційні витрати, що понесло підприємство у зв'язку з його створенням, витрати,

пов'язані з розробкою засновницьких документів і техніко-економічних обґрунтувань, оплатою за консультаційні послуги в спеціалізованих організаціях, реєстраційні та інші витрати.

У бухгалтерському обліку вартість виявлених у результаті інвентаризації та не взятих на баланс підприємства об'єктів нематеріальних активів, зараховується в його доході записом по дебету 12 рахунку "Нематеріальні активи" в кореспонденції з кредитом 746 рахунку "Інші доходи від звичайної діяльності". Якщо на час проведення інвентаризації особи, винні у недостачі об'єктів нематеріальних активів, не встановлені, то вартість таких об'єктів списується на позабалансовий рахунок 072 "Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей" [6].

Законом № 71 розділ III Податкового кодексу викладено в новій редакції та передбачено розрахунок об'єкта оподаткування податком на прибуток на підставі даних бухгалтерського обліку шляхом коригування фінансового результату до оподаткування, визначеного у фінансовій звітності, на різниці, які збільшують або зменшують фінансовий результат до оподаткування, відповідно до положень цього розділу, у тому числі на різниці, які виникають при нарахуванні амортизації нематеріальних активів. Такі різниці виникають у зв'язку з тим, що на відміну від амортизації нематеріальних активів за бухгалтерськими правилами, за якими не встановлено обмежень щодо мінімально допустимого строку експлуатації, у податковому обліку згідно з пп. 138.3.3 п. 138.3 ст. 138 Податкового кодексу такий строк слід враховувати. Тобто суми нарахованої амортизації за правилами бухгалтерського та податкового обліку можуть бути різними.

Фінансовий результат до оподаткування збільшується:

- на суму нарахованої амортизації нематеріальних активів відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності;

- на суму уцінки та втрат від зменшення корисності нематеріальних активів, включених до витрат звітного періоду згідно з національними

положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку або міжнародними стандартами фінансової звітності;

- на суму залишкової вартості окремого об'єкта нематеріальних активів, визначеної відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, у разі ліквідації або продажу такого об'єкта;

- на суму уцінки та втрат від зменшення корисності нематеріальних активів, включених до витрат звітного періоду згідно з національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку або міжнародними стандартами фінансової звітності;

- на суму залишкової вартості окремого об'єкта нематеріальних активів, визначеної відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, у разі ліквідації або продажу такого об'єкта.

Фінансовий результат до оподаткування зменшується:

- на суму розрахованої амортизації нематеріальних активів відповідно до порядку розрахунку амортизації основних засобів або нематеріальних активів для визначення об'єкта оподаткування;

- на суму залишкової вартості окремого об'єкта нематеріальних активів, визначеної з урахуванням положень цієї статті Кодексу, у разі ліквідації або продажу такого об'єкта;

- на суму дооцінки та вигід від відновлення корисності основ нематеріальних активів у межах попередньо віднесених до витрат уцінки та втрат від зменшення корисності основних засобів або нематеріальних активів згідно з національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку або міжнародними стандартами фінансової звітності.

Для цілей трансфертного ціноутворення господарськими операціями є у тому числі операції з нематеріальними активами. Зокрема, такими як:

- роялті, ліцензії, плата за використання патентів, товарних знаків, ноу-хау тощо, а також з будь-якими іншими об'єктами інтелектуальної власності;

-операції з капіталом, включаючи купівлю чи продаж акцій або інших інвестицій, купівлю чи продаж довгострокових матеріальних і нематеріальних активів (пп. 39.2.1.4 пп. 39.2.1 п. 39.2 ст. 39 Податкового кодексу).

Тобто у разі проведення таких операцій та визнання їх контрольованими платник податків зобов'язаний подати інформацію про здійснені контрольовані операції одночасно з поданням декларації з податку на прибуток підприємств (додаток до декларації).

Платники податків, обсяг контрольованих операцій яких з одним контрагентом перевищує 5 млн. грн. (без урахування ПДВ), зобов'язані подавати Звіт про контрольовані операції, форму якого затверджено наказом № 669. Звіт подається виключно в електронній формі до 1 травня року, наступного за звітним.

Отож, бухгалтерський облік нематеріальних активів являє собою складний і багатогранний процес, тому що нематеріальні активи підприємства здатні приносити надприбутки, але тільки у тому випадку, коли вони знаходяться на балансі господарюючого суб'єкта. Синтетичний та аналітичний облік нематеріальних активів ведеться на рахунку 12 "Нематеріальні активи" за первинною вартістю, яка визначається за об'єктами: придбаних за плату; внесених засновниками до статутного капіталу підприємства - в сумі, узгодженій сторонами (справедливій вартості); одержаних безоплатно від інших юридичних осіб - за справедливою вартістю; придбаних у результаті обміну одного нематеріального активу на інший нематеріальний актив, тощо. По дебету рахунка 12 "Нематеріальні активи" та його субрахунків ведуть облік надходження (придбання, виготовлення, безоплатне одержання від Інших юридичних осіб) нематеріальних активів, а також суми дооцінки; по кредиту - вибуття нематеріальних активів (внаслідок реалізації, ліквідації, безоплатної передачі), а також суми їх уцінки. В сучасних умовах нематеріальні активи залишаються одним з найбільш проблемних об'єктів бухгалтерського обліку. Практична робота бухгалтерів ускладнюється в основному з двох причин: по-перше, неопрацьованість окремих питань

методології бухгалтерського обліку, обумовлена відсутністю концепції взаємодії і співвідношення юридичної форми та економічного змісту операцій; по-друге, протиріччя різних нормативних актів, викликані недосконалістю технології законотворчості.

2.3. Узагальнення інформації щодо нематеріальних активів у звітності підприємства

За міжнародними стандартами у фінансовій звітності за кожним класом нематеріальних активів повинна розкриватися наступна інформація [46]:

- строк корисної експлуатації та норми амортизації;
- метод нарахування амортизації;
- валова чиста балансова вартість і накопичувальна амортизація на початок і кінець звітного періоду;
- окремою статтею звіту про прибутки та збитки амортизація на;
- узгодження балансової вартості н.а. на початок і кінець звітного періоду;
- додаткові надходження з відокремленням н.а. придбаних і створених власними силами; о списання і вибуття;
- збільшення або зменшення вартості, що виникли в результаті переоцінки;
- збитки від знецінення;
- чисті курсові різниці при перерахунку показників фінансової звітності зарубіжного підприємства;
- інші зміни чистої балансової вартості на протязі періоду.

У Примітках до річної фінансової звітності за вимогами П(С)БО 8 наводиться інформація, яка пояснює облікову політику підприємства щодо визнання та оцінки нематеріальних активів за кожною групою активів:

- підхід до переоцінки нематеріальних активів (вартість (первісна або переоцінена), за якою нематеріальні активи відображені в балансі);
- підхід до відображення витрат на дослідження і розробки;

- обрані методи амортизації та діапазон термінів корисної експлуатації.

За П(С)БО можна відобразити взаємозв'язок залишків на рахунках бухгалтерського обліку та статей балансу, за якими відображаються нематеріальні активи, наведений у табл. 2.7.

Таблиця 2.7

Взаємозв'язок залишків на рахунках бухгалтерського обліку та статей балансу

Назва статті	Код рядка	Визначення статей згідно з П(С)БО 2	Рахунки Плану рахунків, сальдо яких відображено у відповідних статтях звіту
Нематеріальні активи:	У статті "Нематеріальні активи" відображається вартість об'єктів, які віднесені до складу нематеріальних активів згідно з П(С)БО 8 "Нематеріальні активи"		
залишкова вартість	1000	Залишкова вартість визначається як різниця між первісною вартістю і сумою зносу	
первісна вартість	1001	Первісна вартість нематеріальних активів	Дт 12 "Нематеріальні активи"
знос	1002	Нарахована у встановленому порядку сума зносу нематеріальних активів	Кт 133 "Знос нематеріальних активів"
Гудвіл	1050		Дт 19 "Гудвіл"

*побудовано автором за даними [14]

Крім того, у Примітках щодо кожної групи нематеріальних активів з виділенням інформації про створені підприємством нематеріальні активи наводиться така інформація:

- наявність та рух у звітному році;
- первісна (переоцінена) вартість нематеріальних активів та сума зносу на початок періоду;
- первісна вартість нематеріальних активів, які визнані активом, з виділенням вартості нематеріальних активів, отриманих у результаті об'єднання підприємств;
- сума зміни первісної (переоціненої) вартості та зносу нематеріальних активів у результаті переоцінки;

- первісна (переоцінена) вартість та сума зносу нематеріальних активів, які вибули;
- сума нарахованої амортизації;
- сума втрат від зменшення корисності, відображена в звіті про фінансові результати в звітному періоді;
- інші зміни первісної (переоціненої) вартості та сума зносу на кінець періоду;
- вартість нематеріальних активів щодо яких існують обмеження прав власності;
- вартість нематеріальних активів, переданих у заставу;
- сума угод на придбання в майбутньому нематеріальних активів;
- загальна сума витрат на дослідження і розробки, включена до складу витрат звітного періоду;
- первісна вартість, залишкова вартість і метод оцінки нематеріальних активів, отриманих за рахунок коштів цільового фінансування.

У розкритті інформації щодо нематеріальних активів у Примітках до фінансових звітів є така інформація:

1. Вартість первісна або переоцінена, за якою нематеріальні активи відображені в балансі.
2. Методи амортизації та діапазон термінів корисного використання нематеріальних активів.
3. Наявність та рух у звітному році:
 - а) первісна (переоцінена вартість нематеріальних активів та сума зносу на початок звітного року;
 - б) первісна вартість нематеріальних активів, які визнані активом, з виділенням вартості нематеріальних активів, отриманих внаслідок об'єднання підприємств;
 - в) сума зміни первісної (переоціненої) вартості та зносу нематеріальних активів внаслідок переоцінки;

- г) первісна (переоцінена) вартість та сума зносу нематеріальних активів, які вибули;
- д) сума нарахованої амортизації;
- е) сума втрат від зменшення корисності відображена у звіті про фінансові результати у звітному періоді;
- ж) інші зміни первісної (переоціненої) вартості та сума зносу нематеріальних активів;
- з) первісна (переоцінена) вартість та сума зносу на кінець звітного року.

4. У Примітках до фінансової звітності наводиться також така інформація:

- а) вартість нематеріальних активів, щодо яких існує обмеження права власності;
- б) вартість переданих у заставу нематеріальних активів;
- в) сума угод на придбання у майбутньому нематеріальних активів;
- г) загальна сума витрат на дослідження та розроблення, включена до складу витрат звітного періоду;
- д) первісна вартість, залишкова вартість та метод оцінки нематеріальних активів, отриманих за рахунок цільових асигнувань.

Що стосується податкової звітності, то основним документом, у якому відображається сума нарахованого зносу для Великоберезнянської райспоживспілки, є Декларація про прибуток підприємства з належними додатками.

Своєю чергою, для відображення витрат, пов'язаних з рухом основних засобів та нематеріальних активів, може використовуватись додаток "К1/1". Для оперативного формування інформації за цією ділянкою обліку вважаємо доцільним впровадити її автоматизацію, оскільки на момент написання роботи ця ділянка велася ручним способом. У разі застосування обчислювальної техніки, розподіл відхилень від нормативів витрат за статтями доцільно здійснювати нарахуванням амортизації за кожним основним засобом та нематеріальним активом зокрема, що сприятиме визначенню їх залишкової

вартості, чіткому формуванню собівартості виготовленої продукції з найменшою похибкою.

В системі міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ) облікові підходи до нематеріальних активів регулюються МСБО 38 «Нематеріальні активи» (далі – МСБО 38) [46].

У Розділі 4 Концептуальної основи фінансової звітності за МСФЗ 38 наведено наступне визначення активу: «актив - це ресурс, контрольований суб'єктом господарювання в результаті минулих подій, від якого очікують надходження майбутніх економічних вигід до суб'єкта господарювання» [46].

Нематеріальний актив – це немонетарний актив, який не має фізичної форми та може бути ідентифікований (п. 8 МСБО 38) [46]. В якості нематеріальних активів підприємства можуть бути визнані ліцензії, патенти, авторські права, кінофільми, переліки клієнтів, права на іпотечне обслуговування, квоти на імпорту, франшизи, взаємовідносини з клієнтами чи постачальниками, маркетингові права та інші об'єкти, якщо щодо таких об'єктів виконуються всі три перелічені нижче умови:

1) Можливість ідентифікації

Актив є ідентифікованим, якщо він:

-може бути відокремлений, тобто його можна відокремити або відділити від підприємства і продати, передати, ліцензувати, здати в оренду або обміняти індивідуально або разом з пов'язаним з ним контрактом, ідентифікованим активом чи зобов'язанням, незалежно від того, чи має підприємство намір зробити це, або

-виникає внаслідок договірних чи інших юридичних прав, незалежно від того, чи можуть вони бути передані або відокремлені від підприємства або ж від інших прав та зобов'язань.

2) Контроль над ресурсом

Підприємство контролює актив, якщо воно має повноваження отримувати від нього майбутні економічні вигоди та обмежувати доступ інших до цих вигід.

У зв'язку з відсутністю контролю не визнаються в якості нематеріальних активів кваліфікація та додаткові навички персоналу, частка ринку, зв'язки з клієнтами, лояльність клієнтів і т.п.

В той же час програмне забезпечення, на яке підприємство отримало невиключне право користування, може цілком відповідати вимогам контролю.

3) Існування майбутніх економічних вигід

Майбутні економічні вигоди від використання нематеріального активу можуть являти собою [46]:

- надходження у вигляді доходу від продажу продукції чи послуг;
- скорочення витрат;
- інші вигоди, які є результатом використання активу.

Для визнання об'єкта нематеріальним активом підприємство повинно продемонструвати, що такий об'єкт відповідає визначенню нематеріального активу та наступним критеріям визнання [46]:

- є впевненість в тому, що в майбутньому підприємство отримає економічні вигоди від цього активу;
- вартість активу може бути надійно оцінена.

МСБО 38 жорстко зазначає неможливість капіталізації витрат, які пов'язані зі створенням внутрішньо генерованого гудвілу. Причиною є те, що внутрішньо генерований гудвіл неможливо ідентифікувати, так як він є невідокремлюваним від підприємства і не походить від договірних або інших юридичних прав [46].

Такої ж консервативної позиції, як по відношенню до внутрішньо генерованого гудвілу, МСБО 38 додержується щодо визнання брендів, заголовків, назв видань, переліків клієнтів та інших подібних за своєю суттю об'єктів. Тобто, придбані торгові марки, переліки клієнтів та інші подібні об'єкти можуть бути визнані нематеріальними активами, якщо щодо них виконуються критерії визнання активу. А видатки на внутрішньо генеровані торгові марки, переліки клієнтів та інші подібні об'єкти ніколи не визнаються

нематеріальними активами, так як такі видатки неможливо відокремити від витрат на розвиток бізнесу в цілому.

Таким чином, зважаючи на вищевикладене, можна зазначити, що хоча П(С)БО суттєво й не суперечать міжнародним стандартам, вони все ж таки не повністю відповідають усім принципам МСБО, щодо надання й розкриття інформації у фінансовій звітності. Тому перехід на міжнародні стандарти буде викликати в підприємців проблемні та трудомісткі трансформаційні процедури які узагальнені в табл. 2.8.

Таблиця 2.8

Класифікація факторів впливу на підприємство за умови адаптації до МСФЗ 38

Фактори	Вплив
1. Адаптація П(С)БО8 до МСФЗ 38	1. Необхідність вивчення працівниками (бухгалтерами, управлінцями та аудиторам) підприємства МСФЗ 38
2. Заміна П(С)БО 8 на МСФЗ (підприємство складає фінансову звітності за МСФЗ38)	2. Необхідність підтвердження кваліфікації бухгалтера та аудитора шляхом здачі іспитів та отримання відповідного сертифікату
3. Одночасне існування П(С)БО8 та МСФЗ38 (дозволяється на протязі декількох років вести облік і формувати звітність за П(С) БО8 або МСФЗ38 за вибором підприємства)	3. Необхідність додаткових консультацій з професійними організаціями, іншими підприємствами
	4. Необхідність залучення фахівців для складання фінансової звітності
	5. Необхідність заміни автоматизованих програм обміну або їх вдосконалення

*побудовано автором за даними [14]

Отже, у даному питанні було розглянуто особливості відображення облікової інформації про нематеріальні активи у фінансовій звітності підприємства. Нематеріальні активи відображаються у статті "Нематеріальні активи". Дана стаття відображає вартість об'єктів, які віднесені до складу нематеріальних активів згідно з П(С)БО 8 "Нематеріальні активи". Залишкова вартість визначається як різниця між первісною вартістю і сумою зносу.

2.4. Облікове забезпечення управління нематеріальними активами

Інформацію для прийняття відповідних управлінських рішень на підприємстві може надавати бухгалтерський, управлінський, податковий та статистичний облік, однак сучасна практика ведення господарської діяльності підприємства в Україні показує, що прийняття ефективних управлінських рішень, аналізу та прогнозування результатів бізнесу можливе за умови використання елементів управлінського обліку. В свою чергу, роль управлінського обліку у системі управління нематеріальними активами виявляється у наданні оперативної, достовірної, релевантної інформації, яка систематизує господарську діяльність підприємства на предмет наявності, руху, джерел надходження та ефективного використання об'єктів нематеріальних активів [12].

Управлінський облік впроваджується на підприємстві з метою забезпечення менеджерів корисною інформацією для прийняття управлінських рішень та здійснення контролю прийнятих рішень на різних рівнях.

При цьому наявність управлінського обліку виконує наступні завдання:

1. забезпечення стійкого фінансового стану підприємства;
2. посилення керованості підприємства та створення надійних передумов для його стратегічного розвитку;
3. розроблення перспектив довгострокового розвитку та утримання підприємством вигідних і важливих ринкових позицій;
4. зменшення небезпеки помилок та збільшення можливостей реалізації завдань підприємства [32]

У свою чергу, виокремлення окремої ділянки управлінського обліку - управління нематеріальними активами, дасть змогу підприємствам реалізувати наступні пріоритетні напрямки ведення фінансово-господарської діяльності:

- удосконалення структури, ієрархії, змісту та форми представлення управлінських звітів про наявність, рух нематеріальних активів, відображених та невідображених у валюті Балансу підприємства;
- розвиток системи фінансового планування та бюджетування;
- розробка стратегії розвитку підприємства з наступним поєднанням коротко-, середньо- та довгострокового планування;
- удосконалення системи обліку затрат при розробці власними силами підприємства об'єктів інтелектуальної власності з їх подальшою комерціалізацією;
- удосконалення методології аналізу, контролю та моніторингу нематеріальних активів [14].

До основних завдань управління нематеріальними активами підприємства на стратегічному рівні відносяться: формування достатнього об'єму нематеріальних активів, що забезпечує необхідні темпи розвитку організації; оптимізація розподілу сформованого фонду нематеріальних активів за видами діяльності та напрямками використання; забезпечення умов досягнення високої прибутковості нематеріальних активів при передбачуваному рівні фінансового ризику; оптимізація структури нематеріальних активів; забезпечення своєчасного реінвестування капіталу в найбільш прибуткові нематеріальні активи й операції, що забезпечують необхідний рівень ефективності використання даних об'єктів.

До основних завдань управління нематеріальними активами підприємства на оперативному рівні відносяться: ідентифікація та інвентаризація НМА; проведення правової експертизи; оцінка вартості НМА; постановка на баланс підприємства; комерціалізація НМА [77].

Як і будь-який процес, управління нематеріальними активами має свій об'єкт та суб'єкт. Суб'єктами управління нематеріальними активами можуть виступати різні користувачі управлінської інформації:

- залежно від рівня управління: власники бізнесу та топ-менеджери підприємства (стратегічний рівень управління); керівники функціональний

підрозділів підприємства (на тактичному рівні) та відповідальні за бізнес-процеси, керівники центрів відповідальності (на оперативному рівні);

- залежно від об'єкта управління: аналітики, експерти, консультанти, новатори.

Об'єктом управління є нематеріальні активи підприємства у розрізі їх речово-вартісної структури: нематеріальні активи, що відображаються на балансі підприємства та нематеріальні активи, що не відображаються на балансі підприємства. Для правильного функціонування системи управління нематеріальними активами необхідно зважати на суттєві її характеристики, без яких ця система не виконувала б свого призначення, тобто на її принципи. На сьогодні у науковій літературі виділяють десять основних принципів управління інтелектуальною власністю [92]:

1. Усвідомити роль інтелектуальної власності.
2. Зробити інтелектуальну власність частиною стратегічного бізнес-планування.
3. Виявити власні об'єкти права інтелектуальної власності.
4. Зібрати інформацію про конкуруючу інтелектуальну власність.
5. Ідентифікувати потрібну інтелектуальну власність.
6. Створити або придбати права на потрібні об'єкти права інтелектуальної власності.
7. Оцінити економічну ефективність своєї інтелектуальної власності.
8. Думати про податок на інтелектуальну власність.
9. Бути готовим захищати права на свою інтелектуальну власність.
10. Вимірювати ефективність управління інтелектуальною власністю [45; 83].

З метою упорядкування та забезпечення повноти інформації про всі нематеріальні активи на підприємстві слід відображати їх у спеціальній базі даних у розрізі об'єктів нематеріальних активів, незалежно від того чи обліковуються вони на балансі, чи ні, а зважаючи на їх здатність приносити економічні вигоди у майбутньому, бути ідентифікованими та характеризуються

попитом на активному ринку. Цього можна досягнути за умови класифікації нематеріальних активів для внутрішньогосподарських цілей:

1. виключні права за патентами на винаходи, промислові зразки, корисні моделі;
2. обмежені права за патентними ліцензіями на винаходи, промислові зразки, корисні моделі;
3. виключні та ліцензійні права на товарні знаки, знаки обслуговування, найменування місця походження товару, фірмове найменування;
4. права на конфіденційну виробничу та комерційну інформацію (ноу-хау), а також на безпатентні ліцензії;
5. виключні та ліцензійні права на селекційні досягнення;
6. виключні права, що виникають з авторських або інших договорів на твори науки, мистецтва та об'єкти суміжних прав, на використання програм ПЕОМ, спеціальних баз даних та топології інтегральних схем;
7. права користування земельними ділянками та природними ресурсами;
8. інші нематеріальні активи [92].

У вищезазначеній схемі процесу управління нематеріальними активами особливе місце посідає етап оцінки нематеріальних активів. Оскільки умови ринкової економіки вимагають від суб'єктів господарювання оцінки нематеріальних активів за справедливою вартістю, а всі первинні документи мають стандартизовані форми, з метою удосконалення процедури управлінського обліку господарських операцій з оцінки нематеріальних активів розроблено та запропоновано використовувати Акт оцінки нематеріального активу за справедливою вартістю, що наведений в таблиці 1. Особливістю цього Акту є те, що він є уніфікованим для використання у випадку, коли підприємство самостійно проводило оцінку нематеріального активу за справедливою вартістю, а також у разі залучення послуг експерта - оцінювача.

Оскільки завершальним етапом будь-якого виду обліку є складання звітності, слід приділити увагу питанню управлінської звітності про управління нематеріальними активами. Доцільність та ефективність використання

нематеріальних активів слід досліджувати з моменту їх капіталізації. Відповідно до п. 8 П(С)БО 8 до складу нематеріальних активів не відносяться, а відображаються у складі витрат звітного періоду, наступні витрати на: дослідження; підготовку та перепідготовку кадрів; рекламу та просування продукції на ринку; створення, реорганізацію та переміщення підприємства чи його частини; підвищення ділової репутації підприємства, вартість видань і створення торгових марок (товарних знаків) [10].

На нашу думку, вищезазначений склад витрат відіграє важливу роль у процесі обліку та управління ефективністю використання нематеріальних активів, саме тому слід проводити їх ретельне відображення та контроль у звітних документах. Відображення цих фінансових показників потребує також відображення пов'язаних із ними нефінансових показників, таких як відносини з клієнтами (кількість клієнтів, частка ринку, середній оборот на клієнта, середній час, затрачений на обслуговування клієнта, індекс лояльності клієнтів, індекс задоволеності клієнтів); внутрішні бізнес-процеси (своєчасна доставка, ріст продуктивності, рівень адміністративних витрат, час підготовки виробництва, вартість адміністративних помилок, прямі контакти з клієнтами); можливості навчання і розвитку персоналу (плинність кадрів, час на навчання, середній час відсутності, річні затрати на навчання однієї людини, індекс замовлення працівників). Розробка звітів з одночасним відображенням фінансових та нефінансових показників ґрунтується на теорії збалансованих показників.

Однак необхідно зауважити, що функціонування сучасного ринку за умови використання системи збалансованих показників порушує принцип бухгалтерського обліку, за яким всі вимірювання та узагальнення повинні здійснюватися в єдиній грошовій формі, що вимагає трансформації системи бухгалтерського обліку до сьогоденних потреб. Тому звітність, яка включає нефінансові показники, слід відносити до управлінської звітності підприємства. Особливість нефінансових показників полягає в тому, що керівництво підприємства самостійно визначає склад та кількість показників, якими вони

будуть користуватися. Обрані нефінансові показники повинні відповідати таким вимогам: забезпечення зв'язку із стратегією діяльності підприємства, можливість кількісного визначення, зрозумілість, доступність, взаємопов'язаність з іншими показниками (збалансованість), релевантність (можливість визначення необхідних корективу відхилення від запланованої траєкторії). Запропонований «Звіт збалансованих показників ефективності використання нематеріальних активів» наведено у таблиці 2.9, у якій наведено орієнтовний перелік показників, що може змінюватися залежно від потреб керівництва.

Таблиця 2.9

**Звіт збалансованих показників ефективності використання
нематеріальних активів**

№ з/п	Показник	Одн. виміру	Попередній період	Звітний період
1	Дохід, одержаний підприємством від науково-дослідних та дослідно-конструкторських робіт, тис.грн.	тис.грн	158,2	215,4
2	Співвідношення між витратами на науково-дослідні і дослідно-конструкторські роботи та адміністративними витратами	пунктів	1,22	0,134
3	Ступінь задоволення споживачів (дані заповнюються на основі проведення анкетування)	балів за 10 ти бальною шкалою	7,8	8,1
4	Кількість скарг споживачів	од.	22	24
5	Частка ринку	%	8	10
9	Рівень професійних умінь та навичок персоналу	балів за 10 ти бальною шкалою	5,3	6,1
10	Відсоток працівників із науковими ступенями (кандидат наук, доктор наук)	%	4,8	5,9

*побудовано за даними підприємства ТОВ «ДТЕК Сервіс»

Оскільки об'єктам інтелектуальної власності характерне моральне старіння в прямій залежності від їх життєвого циклу, слід ретельніше дослідити управління нематеріальними активами на кожному з цих етапів.

Для визначення терміну життєвого циклу інтелектуального продукту визначають такі критерії: конкурентоспроможність, ступінь новизни,

економічна ефективність використання об'єктів інтелектуальної власності та об'єм надійності правової охорони продукту та інші чинники. Залежно від критеріїв виділяємо наступні етапи життєвого циклу об'єкта інтелектуальної власності: створення об'єкта інтелектуальної власності; набуття прав на об'єкт інтелектуальної власності; використання (комерціалізація) прав на об'єкт інтелектуальної власності; захист прав інтелектуальної власності; створення об'єкта інтелектуальної власності; набуття прав на об'єкт інтелектуальної власності; використання (комерціалізація) прав на об'єкт інтелектуальної власності; захист прав інтелектуальної власності; утилізація об'єкта інтелектуальної власності.

Розглянемо детальніше управління об'єктами інтелектуальної власності на кожному з етапів їх життєвого циклу.

Управління об'єктом інтелектуальної власності на етапі його створення означає планування капіталовкладень в інтелектуальну власність, визначення ресурсів, що необхідні для розроблення нової технології і забезпечення конкурентоздатності як самої технології, так і товарів, що виробляються на її основі. При розробці об'єктів інтелектуальної власності підприємство проводить дослідження за допомогою патентної інформації, що слугує для уникнення можливих проблем з порушенням прав власників охоронних документів на об'єкти промислової власності, оцінки патентоспроможності власних винаходів, заперечення проти видачі патентів, які перебувають у колізії з патентом, що належить певному підприємству.

Управління об'єктом інтелектуальної власності на етапі набуття прав полягає у вирішенні питання щодо необхідності надавати результату інтелектуальної діяльності правової охорони патентом чи свідоцтвом. Надання правової охорони доцільно, якщо об'єкт охорони: невідомий раніше; є комерційно значущим; сприятиме зменшенню витрат; сприяє задоволенню потреб споживачів; сприяє зміцненню положення на ринку чи положення підприємства у певній галузі; матиме попит на ринку; підвищує цінність сумарних активів.

Управління об'єктом інтелектуальної власності на етапі використання прав, тобто на етапі їх комерціалізації. Використання інтелектуальної власності в господарській діяльності з економіко-фінансових позицій є її комерціалізацією, яка виникає на умовах договірних відносин. Саме комерціалізація інтелектуальної власності в умовах ринкових відносин потребує розглядати її як товар і як капітал. Метою комерціалізації є отримання прибутку за рахунок використання об'єктів права інтелектуальної власності у власному виробництві або продажу чи передачі прав на їх використання іншим юридичним чи фізичним особам.

Комерціалізація нематеріальних активів поділяється на активну (звернення власника прав на інтелектуальну власність із пропозиціями щодо купівлі прав на об'єкти інтелектуальної власності до конкретних потенційних користувачів і/або покупців) та пасивну (оприлюднення пропозицій щодо дозволів на використання прав на інтелектуальну власність або продаж таких прав повністю шляхом публікації в базі даних об'єктів авторського і патентного права) [8].

Управління об'єктом інтелектуальної власності на етапі захисту прав. Разом із збільшенням кількості об'єктів інтелектуальної власності, ростом конкуренції на ринках товарів і послуг зростає кількість порушень прав на об'єкти інтелектуальної власності недобросовісними конкурентами. Для боротьби з цим явищем підприємства створюють служби безпеки, що займаються запобіганням і виявленням правопорушень, а також захистом прав на об'єкти інтелектуальної власності. Комерціалізація нематеріальних активів може втілюватися у різних способах, які представлені у табл. 2.10.

Таблиця 2.10

Способи комерціалізації об'єктів інтелектуальної власності

Спосіб комерціалізації	Характеристика
Використання у власному ви-	Використання об'єктів інтелектуальної власності вважається найефективнішим способом комерціалізації, оскільки весь прибуток,

робництві	що генерується об'єктами інтелектуальної власності у процесі виробництва товарів або послуг, залишається на підприємстві
Внесення до статутного капіталу іншого підприємства	Дозволяє брати участь у організаційно-управлінських процесах і отримувати певні прибутки залежно від розміру вкладених прав. Тобто такого роду права становлять собою на сьогодні додаткову ринкову вартість підприємства і може бути формою участі у капіталі інших підприємств, приносячи в результаті реальну вигоду власникові
Інжиніринг	Надання послуг (виконання робіт) із складення технічних завдань, проектних пропозицій, проведення наукових досліджень і техніко-економічних обстежень, виконання інженерно-розвідувальних робіт з будівництва об'єктів, розроблення технічної документації, проектування та конструкторського опрацювання об'єктів техніки і технології, надання консультації та авторського нагляду під час монтажних та пусконаладжувальних робіт, а також надання консультацій, пов'язаних із такими послугами (роботами) [4]
Комерційна концесія	За договором комерційної концесії одна сторона (правоволоділець) зобов'язується надати другій стороні (користувачеві) за плату користування відповідно до її вимог комплексом належних цій стороні прав з метою виготовлення та (або) продажу певного виду товару та (або) надання послуг. Предметом договору комерційної концесії є право на використання об'єктів інтелектуальної власності (торговельних марок, промислових зразків, винаходів, творів, комерційних таємниць тощо), комерційного досвіду та ділової репутації [23]
Технічна допомога	Об'єкт контракту - невідчутний товар - технічні послуги, виконання досліджень, навчання та підготовка кадрів, наявність елементів інжинірингових послуг, підрядних робіт, контрактів на оренду приладів та інструментів
Лізинг	Дозволяє надавати право користування обладнанням, приладами, верстатами, які виконані на винахідницькому рівні і охороняються відповідним охоронним документом

*побудовано за матеріалами [35]

У цьому випадку найбільш ефективним способом є судовий порядок захисту прав, проте практика показує, що тільки незначний відсоток спорів щодо порушення прав на об'єкти інтелектуальної власності вирішуються у суді. Як правило, сторони погоджуються на мирне вирішення питання, щоб уникнути значних фінансових витрат, а також ризику втрати свого бізнесу.

Управління об'єктом інтелектуальної власності на етапі утилізації. Оскільки після закінчення юридичного строку дії прав на об'єкти власності переходить у суспільне надбання, тобто його може використовувати без дозволу правовласника будь-хто, підприємство повинно спрогнозувати наслідки вичерпання прав на свої об'єкти інтелектуальної власності, а з іншого

боку, перед ним відкривається можливість безоплатного використання науково-технічних і технологічних розробок, права на які належали до їх вичерпання іншим правовласникам. Для багатьох підприємств це невичерпна, а часто і єдина, можливість використати у своїй діяльності досягнення науково-технічного прогресу [8].

Чітке дотримання розробленого поетапного процесу управління нематеріальними активами висуває перед підприємством проблему їх оцінки, що на сьогодні раціонально виконувати за справедливою вартістю. Саме тому розроблено та запропоновано Акт оцінки нематеріального активу за справедливою вартістю, що дозволить чітко виокремлювати усі витрати підприємства, що були понесені ним на етапі капіталізації, з метою визначення його справедливої вартості. Оскільки впровадження окремої ділянки управлінського обліку - управління нематеріальними активами - вимагає від управлінського персоналу проведення постійного моніторингу та контролю за веденням цього процесу, пропонується впровадити спеціальну управлінську звітність щодо управління нематеріальними активами. Тому розроблено та запропоновано Звіт збалансованих показників ефективності використання нематеріальних активів, у якому пропонується наводити фінансові та нефінансові показники, що характеризують використання нематеріальних активів підприємством.

Таким чином, нині стандартизація управлінського обліку та оцінки нематеріальних активів для цілей фінансової звітності не забезпечують формалізованого вартісного вираження значної частини таких об'єктів. Відсутність методики оцінки не дає змоги однозначно визначити місце цього виду економічних ресурсів у обліковому процесі, формалізовано репрезентувати їх у публічній звітності підприємства, передусім ввести їх у баланс для зрівноваження ринкової та балансової вартості компанії. Вже є інформація про тісну співпрацю (гармонізацію процедур) Міжнародного комітету із стандартів оцінки та Міжнародного комітету зі стандартів фінансової звітності, а тому можна очікувати вироблення формалізованої

методики оцінки нематеріальних активів, яка буде узгодженою у контексті з принципами подвійного запису.

Отже, впровадження управлінського обліку нематеріальних активів на вітчизняних підприємствах зможе забезпечити менеджерів релевантною, достовірною та повною інформацією про всіх належних підприємству нематеріальних активах, що відображені або не відображені на Балансі. Для забезпечення ефективного управлінського обліку нематеріальних активів, в першу чергу, необхідно визначитися з його метою та завданнями, досконало вивчити принципи управління нематеріальними активами, а також провести структурування наявних на підприємстві нематеріальних активів, відповідно до класифікації, що розробляється за вимогами управлінського персоналу. Дослідження особливостей управління нематеріальними активами на усіх етапах їх життєвого циклу дав змогу виявити дуже важливий етап, на якому відбувається їх комерціалізація, яка являє собою перетворення нематеріального активу у джерело прибутку.

2.5. Облік нематеріальних активів із застосуванням інформаційних технологій

Автоматизоване вирішення задач з обліку нематеріальних активів, автоматизоване робоче місце бухгалтера базується на створенні та веденні інформаційної бази про наявність предметів обліку, які формуються на основі інвентарної картотеки.

Комп'ютерні форма обліку нематеріальних активів реалізуються за допомогою програмних алгоритмів, які формують як вигляд реєстрів, так і послідовність облікових записів. Отже, особливістю комп'ютерних форм бухгалтерського обліку є те, що вони не існують без конкретної комп'ютерної програми [61].

Застосування комп'ютерів дозволяє ефективно вирішити проблему аналітичного обліку. Якщо при застосуванні паперових форм обліку збільшення рівнів деталізації аналітичного обліку та переліку об'єктів

аналітики потребує збільшення кількості облікових працівників, то застосування автоматизованих програм дозволяє:

- забезпечити своєчасне надання звітних документів;
- витримати високу вірогідність контрольної, оперативної і підсумкової інформації ;
- усунути проміжні ланки в процесі підготовки та обліку первинних документів, прискорити перехід до технології електронної підготовки документів;
- значно скоротити паперовий документообіг.

Саме для цього доцільно впроваджувати автоматизовану систему бухгалтерського обліку нематеріальних активів [53].

У підприємства ТОВ «ДТЕК СЕРВІС» під час здійснення господарської діяльності виникає здійснюється відображення операцій з нематеріальними активами в програмі 1С: 8.2 Бухгалтерія. «1С: Бухгалтерія для України» забезпечує ведення обліку нематеріальних активів згідно з П(С)БО 8 «Нематеріальні активи»

Відповідно до програми 1С: Бухгалтерія 8.2 нематеріальні активи відображаються на рахунку 12 «Нематеріальні активи», який має такі субрахунки: 121 «Права користування природними ресурсами», 122 «Права користування майном», 123 «Права на знаки для товарів і послуг», 124 «Права на об'єкти промислової власності», 125 «Авторські та суміжні з ними права», 126 «Інші нематеріальні активи».

В процесі ведення бухгалтерського обліку нематеріальних активів і складання фінансової звітності, при відображенні самих активів і операцій з активами, можна допустити помилки визнання нематеріальних активів. Нематеріальний актив для свого визнання повинен відповідати критерію можливості ідентифікації.

Перед тим, як поставити на прихід новий нематеріальний актив в 1С: 8.2, створюється новий елемент у довіднику «Нематеріальні активи» (рис. 2.2).

Якщо нематеріальний актив тісно пов'язаний з матеріальним активом (основний засіб), необхідно прийняти рішення про те, який елемент більш важливий: основний засіб чи нематеріальний актив [44].

Господарські операції, пов'язані з надходженням, вибуттям та зміною стану нематеріальних активів, заносяться відповідними документами (надходження – приходна накладна, акт введення в експлуатацію; вибуття – акт ліквідації, акт приймання-передачі; зміна стану – довідки бухгалтера).

При прийнятті нематеріального активу до обліку в інформаційну базу заносять відомості, які необхідні для відображення нематеріального активу на рахунках бухгалтерського обліку і наступного нарахування амортизації.

Рис. 2.2. Діалогове вікно довідника нематеріальних активів ТОВ «ДТЕК СЕРВІС» в 1С: 8.2

*побудовано за даними ТОВ «ДТЕК СЕРВІС»

Амортизація нематеріальних активів нараховується у кінці кожного місяця автоматизованою регламентною операцією в бухгалтерському та податковому обліку та складається «Журнал-ордер по Субконто» по рахункам 12

«Нематеріальні активи» та 133 «Накопичена амортизація нематеріальних активів».

Для відображення операцій з надходження на підприємство нематеріальних активів створюється документ «Поступление НМА» (Документи – НМА - Поступление НМА) (рис. 2.3).

У заголовку документа вводиться необхідна дата (для цього здійснюється набір вручну з використанням клавіші F4. Поле «Організація» заповнюється автоматично. Якщо в програмі ведеться кілька фірм, то за допомогою кнопки «...» або клавіш F4 здійснюється вибір необхідної організації. Далі вибору контрагента з довідника «Контрагенти» за допомогою кнопки «...» або клавіш F4. Автоматично заповнюється поле «Договір», який створюється при введенні нового контрагента. При необхідності здійснюється заміна договору контрагента.

Поступление НМА: Проведен

Цены и валюта... Действия... Перейти... ?

Номер: BA-00000001 от: 17.06.2017.23:59:16 Отражать в: ☐ упр. учете ☒ бух. учете

Организация: ПП "База" ...

Контрагент: ВВС-Сервис ООО ... Договор: Основной договор ...

Заказ поставщику: Т x ... По договору с поставщиком нет долга

Нематериальные активы (1 поз.) Счета учета расчетов Дополнительно

№	Нематериальный актив	Сумма	Всего	Счет учета (...)	Налоговое назначение	Поставка основных фондов
1	Обеспечение програм...	16 000,00	16 000,00	1541	Необл. НДС, любая хоз.	✓

Закрывать

Всего (грн): 16 000,00 НДС (сверху):

Комментарий:

Приходная накладная Печать OK Записать Закрывать

Рис. 2.3. Діалогове вікно документа з надходження нематеріальних активів ТОВ «ДТЕК СЕРВІС» в 1С: 8.2

*побудовано за даними ТОВ «ДТЕК СЕРВІС»

В документі передбачена можливість підбору позицій у таблиці документа за допомогою кнопки «Підбір». При натисканні кнопки «Підбір» відкривається довідник «Нематеріальні активи». Після вибору потрібної позиції

подвійним клацанням миші або натисканням клавіш «Enter» здійснюється перенесення обраного елемента в табличну частину документа.

Додатково в регістрах відомостей зазначається стан по перерахуваням в документі об'єкта обліку. Вигляд документу списання нематеріальних активів подано на рис. 2.4. (окументи → НМА → Списання НМА).

Документ «Списання НМА» призначений для відображення в обліку вибуття нематеріального активу, в зв'язку з припиненням його використання. При списанні з обліку кожного з перерахованих у табличній частині нематеріального активу, формуються проведення:

- щодо донарахування амортизації, якщо це необхідно;
- по списанню амортизаційних нарахувань і балансової вартості;
- по списанню залишкової вартості НМА на вказаний в формі рахунок обліку витрат.

№	Нематериальный актив	Стоимость (БУ)	Амортизация (БУ)	Стоимость (НУ)	Амортизация (НУ)
Инв. №		Ост. стоимость (БУ)	Аморт. за месяц (БУ)	Ост. стоимость (НУ)	Аморт. за период (НУ)
1	Обеспечение программное 000000022	1 257,20 659,80	586,92 10,48	1 257,20 659,80	586,92 10,48

Рис. 2.4. Діалогове вікно документа з вибуття нематеріальних активів
ТОВ «ДТЕК СЕРВІС» в 1С: 8.2

*побудовано за даними ТОВ «ДТЕК СЕРВІС»

Поле «Организация» заповнюється автоматично. Якщо в програмі ведеться кілька фірм, то за допомогою кнопки «...» або клавіші F4 здійснюється вибір необхідного підприємства. Поле «Відповідальний» заповнюється автоматично (при необхідності за допомогою кнопки «...» або клавіші F4 можна змінити відповідального з довідника «Користувачі»).

У табличній частині документа на закладці «Нематеріальні активи» клавішею Insert або кнопкою «Додати» створюється новий рядок і з довідника «Нематеріальні активи» за допомогою кнопки «...» або клавіші F4 вибирається нематеріальний актив.

У документі передбачена можливість підбору позицій в табличну частину документа за допомогою кнопки «Підбір». При натисканні кнопки «Підбір» відкривається довідник «Нематеріальні активи». Після вибору потрібної позиції подвійним клацанням мишки або натисканням клавіші «Enter» переноситься вибраний елемент в табличну частину документа.

З метою удосконалення автоматизованого обліку нематеріальних активів (враховуючи можливість санкцій на продукт 1С) можна запропонувати альтернативну систему українського виробника «ІТ-ПІДПРИЄМСТВО».

Автоматизована система бухгалтерського обліку «ФОБОС» призначена для автоматизації ведення бухгалтерського та податкового обліку на лінійних підрозділах підприємства для зменшення трудовитрат при веденні документообігу та обробки інформації.

Найбільша частина обробки документообігу підприємства припадає на фінансово-економічних працівників. «ІТ-ПІДПРИЄМСТВО» надає можливість оптимізувати обробку та аналіз проходження документів, ведення архівів, одержання звітів та аналіз діяльності підприємства.

Для роботи із великими наборами інформації використовуються реляційні СУБД (система управління базами даних). «ІТ-ПІДПРИЄМСТВО» використовує для свого функціонування Microsoft SQL Server - сервер баз даних.

Як сервер бази даних для «ІТ-ПІДПРИЄМСТВО» використовується MS SQL Server 2016 чи MS SQL Desktop Engine (MSDE) залежно від кількості користувачів системи.

Для бухгалтерій лінійних підприємств, де не передбачено встановлення спеціалізованого серверного обладнання (невеликий документообіг та робота

до 5 користувачів, які одночасно працюють з БД), можна встановлювати сервер бази даних MSDE, суміщений із робочою станцією.

Програмне забезпечення (ПЗ) становить сукупність програм для реалізації функціональних комплексів задач, що підлягають автоматизації у відповідних модулях системи.

Вибране середовище розробки повинно забезпечувати розвиток системи в майбутньому. Зважаючи на це, клієнтська частина «ІТ-ПІДПРИЄМСТВО» реалізована засобами технології .NET. Як платформа для розробки використовується Microsoft.NET Framework. Мова програмування сумісна з Microsoft Visual Studio.NET.

Середовище .NET Framework забезпечує ефективне використання усіх засобів розробки, які підтримують дану технологію, шляхом використання CLR (COMMON LANGUAGE RUNTIME) - системи, яка відповідає за багатомовне програмування та безпеку. Швидкий розвиток та впровадження цієї технології дасть змогу використовувати програмні продукти в широкому діапазоні комп'ютерних мов та операційних середовищ. Повна взаємодія з існуючим кодом забезпечує використання раніше написаних програмних модулів у середовищі .NET, що дає можливість використання існуючих бібліотек об'єктів, класів. Для розробок прикладних програм було обрано за основу мову програмування C#.

До цієї автоматизованої системи мають доступ більшість працівників підприємства через локальну комп'ютерну мережу, це дає змогу оперативно отримувати інформацію та суттєво зекономить робочий час спеціалістів.

Програмний комплекс «Бухгалтерський облік» має модульну архітектуру. На рис. 2.5 зображено загальний інтерфейс «ІТ-ПІДПРИЄМСТВО», який демонструє групування задач за схожістю функцій у відповідні модулі.

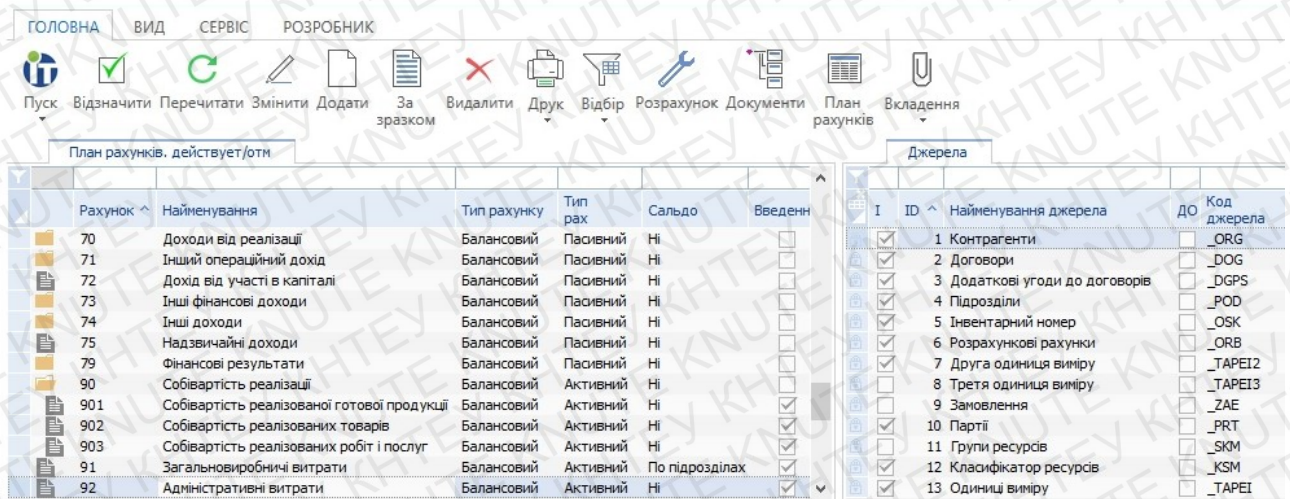


Рис. 2.5. Загальний зовнішній інтерфейс «ІТ-ПІДПРИЄМСТВО»

*побудовано за даними ТОВ «ДТЕК СЕРВІС»

У функції модулів «ІТ-ПІДПРИЄМСТВО» входить реалізація основних задач бухгалтерського обліку, що визначені функціональним складом автоматизованої системи бухгалтерського обліку структурних підрозділів.

Кожен модуль призначений для автоматизації обліку однієї зі сторін діяльності підприємства. Крім вищеперерахованих основних модулів «ІТ-ПІДПРИЄМСТВО» до складу комплексу входять:

- модуль «Адміністрування системи», призначений для налагодження, підтримки цілісності, захисту системи, взаємодії з іншими АСК підприємств та ін.;
- модуль «Формування та ведення класифікаторів та нормативно-довідкової інформації (НДІ)», призначений для забезпечення функціонування єдиного фонду класифікаторів фінансово-бухгалтерської інформації і нормативних документів;
- модуль «Господарські операції», який дає змогу реєструвати та переглядати всю бухгал-терську інформацію у вигляді бухгалтерських проводок, незалежно від задачі, до якої належить дана інформація.

Ці модулі є обов'язковими і без них функціонування «ІТ-ПІДПРИЄМСТВО» неможливе. Набір інших основних, додаткових модулів чи інтер-фейсних зв'язків з іншими системами може відрізнитись для конкретної

поставки залежно від профілю та потреб підприємства. Модулі структурно складаються з набору прикладних функцій. Частина функцій є обов'язковою і вони завжди входять у поставку модуля, без них експлуатація модуля є неможливою. Решта функцій є додатковими і робота з ними налагоджується відповідно до умов поставки [4].

Таким чином, у теперішній час ведення бухгалтерського обліку нематеріальних активів малоефективне без комп'ютерної обробки даних. Сьогодні на ринку існує багато бухгалтерських програм, які задовольняють найрізноманітніші вимоги до них. Особливо складним є правильно відібрати програму для свого підприємства. Механізація бухгалтерського обліку сприяє зменшенню трудомісткості обліку, але не дозволяє повною мірою зробити його оперативним, скоротити терміни на інші звітності. Найбільш повно ці питання вирішуються в умовах автоматизації усього комплексу облікових робіт.

Висновки до розділу 2

Отже, за результатами проведеного дослідження можемо сформулювати такі висновки:

Облікове відображення інформації про нематеріальні активи неможливе без використання даних, отриманих за допомогою оцінки, адже у звітності дані про цей специфічний вид активів наводяться лише у грошовому вимірнику. Для здійснення оцінки нематеріальних активів науковцями запропоновано велику кількість методів, які об'єднані в три оціночних підходи: дохідний, витратний та порівняльний. На законодавчому ж рівні не визначено метод, за яким необхідно оцінювати нематеріальні активи. Потребують удосконалення первинні та зведені документи обліку нематеріальних активів, від заповнення яких залежить формування обліково-економічної інформації, необхідної для внутрішніх і зовнішніх користувачів.

Бухгалтерський облік нематеріальних активів являє собою складний і багатогранний процес, тому що нематеріальні активи підприємства здатні приносити надприбутки, але тільки у тому випадку, коли вони знаходяться на

балансі господарюючого суб'єкта. Синтетичний та аналітичний облік нематеріальних активів ведеться на рахунку 12 "Нематеріальні активи" за первинною вартістю, яка визначається за об'єктами: придбаних за плату; внесених засновниками до статутного капіталу підприємства - в сумі, узгодженій сторонами (справедливій вартості); одержаних безоплатно від інших юридичних осіб - за справедливою вартістю; придбаних у результаті обміну одного нематеріального активу на інший нематеріальний актив, тощо. По дебету рахунку 12 "Нематеріальні активи" та його субрахунків ведуть облік надходження (придбання, виготовлення, безоплатне одержання від Інших юридичних осіб) нематеріальних активів, а також суми дооцінки; по кредиту - вибуття нематеріальних активів (внаслідок реалізації, ліквідації, безоплатної передачі), а також суми їх уцінки.

За міжнародними стандартами у фінансовій звітності за кожним класом нематеріальних активів повинна розкриватися наступна інформація: строк корисної експлуатації та норми амортизації; метод нарахування амортизації; валова чиста балансова вартість і накопичувальна амортизація на початок і кінець звітного періоду; окремою статтею звіту про прибутки та збитки амортизація на; узгодження балансової вартості н.а. на початок і кінець звітного періоду.

Впровадження управлінського обліку нематеріальних активів на вітчизняних підприємствах зможе забезпечити менеджерів релевантною, достовірною та повною інформацією про всіх належних підприємству нематеріальних активах, що відображені або не відображені на Балансі. Для забезпечення ефективного управлінського обліку нематеріальних активів, в першу чергу, необхідно визначитися з його метою та завданнями, досконало вивчити принципи управління нематеріальними активами, а також провести структурування наявних на підприємстві нематеріальних активів, відповідно до класифікації, що розробляється за вимогами управлінського персоналу. Дослідження особливостей управління нематеріальними активами на усіх етапах їх життєвого циклу дав змогу виявити дуже важливий етап, на якому

відбувається їх комерціалізація, яка являє собою перетворення нематеріального активу у джерело прибутку.

У теперішній час ведення бухгалтерського обліку нематеріальних активів малоефективне без комп'ютерної обробки даних. Сьогодні на ринку існує багато бухгалтерських програм, які задовольняють найрізноманітніші вимоги до них. Особливо складним є правильно відібрати програму для свого підприємства. Механізація бухгалтерського обліку сприяє зменшенню трудомісткості обліку, але не дозволяє повною мірою зробити його оперативним, скоротити терміни на інші звітності. Найбільш повно ці питання вирішуються в умовах автоматизації усього комплексу облікових робіт.

РОЗДІЛ 3

КОНТРОЛЬ ТА АНАЛІЗ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ

3.1. Методика контролю нематеріальних активів

Контрольна система має володіти чітко визначеною метою та завданнями. На наше переконання, мета контролю нематеріальних активів - забезпечити раціоналізацію використання нематеріальних ресурсів через застосування методів, засобів, прийомів і технологій контрольних процедур. Досягнути цієї мети можна за умови розв'язання наведених нижче завдань:

- перевірка правомірності відображення об'єктів інтелектуальної власності та інших прав у складі нематеріальних активів;
- перевірка правильності документального оформлення операцій з нематеріальними активами;
- перевірка організації бухгалтерського обліку операцій з нематеріальними активами;
- обґрунтування правильності формування первісної вартості нематеріальних активів;
- обґрунтування визначення терміну корисного використання нематеріальних активів;
- своєчасне відображення в бухгалтерському обліку операцій з надходження, вибуття, надання та отримання прав на нематеріальні активи;
- перевірка правильності розкриття інформації про нематеріальні активи в облікових реєстрах та бухгалтерській звітності;
- перевірка правильності нарахування амортизації на нематеріальні активи;
- аналіз ефективності використання нематеріальних активів на підприємстві;
- розробка рекомендацій щодо підвищення ефективності управління нематеріальними активами [2, с. 195].

Особливістю контролю нематеріальних активів є перевірка їх об'єктів і аналіз прав, що з них випливають. Це зумовлює потребу в дослідженні юридичної форми документів, що може бути здійснене за умови залучення до контролю консультантів і експертів, які спеціалізуються з цих питань.

Контроль нематеріальних активів здійснюється на основі механізму реалізації моніторингу та інформаційного забезпечення. Структура механізму реалізації контролю нематеріальних активів має такі складові: методологічний механізм - застосування методик, методів і способів, форм контролю нематеріальних активів; економіко-фінансовий механізм - фінансово-ресурсне забезпечення контролю нематеріальних активів; техніко-технологічний механізм - застосування інструментів та процедур контролю, програмного забезпечення; організаційний механізм - організаційна структура контролю нематеріальних активів, організація роботи підрозділів; кадровий механізм - система кадрового потенціалу контролерів нематеріальних активів, їх обов'язки, функції та повноваження (рис. 3.1).

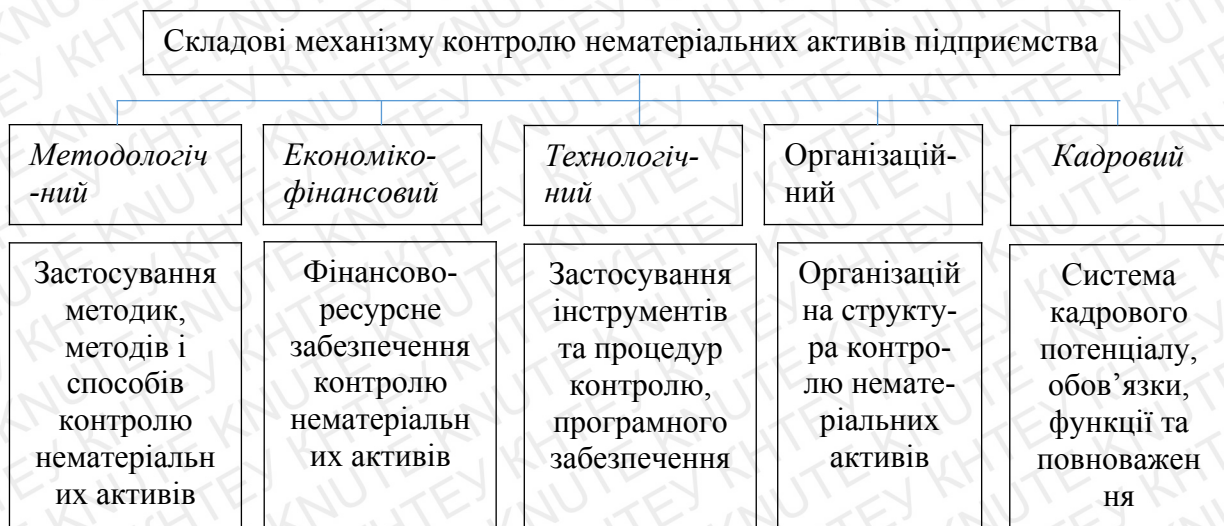


Рис. 3.1. Елементи механізму контролю нематеріальних активів підприємства

*побудовано за даними ТОВ «ДТЕК СЕРВІС»

Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту (МСА) визначають внутрішній (управлінський) контроль, як процес, який розроблений, запроваджений і підтримуваний тими, кого наділено найвищими

повноваженнями, управлінським персоналом, а також іншим працівникам, для забезпечення обґрунтованої впевненості у досягненні цілей суб'єкта господарювання стосовно достовірної фінансової звітності, ефективності і результативності діяльності, а також дотриманні законів і нормативних актів [32]. Найбільш відповідними організаційними формами управлінського контролю об'єктів нематеріальних активів є: формування окремої служби контролю; залучення аудиторських фірм до процесу контролю; забезпечення контролю тими посадовими особами, що є на підприємстві; формування окремих ревізійних комісій.

Суб'єктами внутрішньогосподарського контролю нематеріальних активів є власник (учасник), працівник підприємства, залучений на договірних засадах виконавець, який проводить контрольні дії при виконанні покладених на нього службових обов'язків або лише на основі відповідних прав (інвентаризаційна комісія, ревізійна комісія, внутрішній аудит тощо) [41]. Об'єктами внутрішньогосподарського контролю виступають визнання об'єктів, облік та оцінка нематеріальних активів підприємства.

Аналізуючи систему контролю нематеріальних активів суб'єкта господарювання, вважаємо, що під час перевірки контролер виявляє відхилення планових (бюджетних) показників стану нематеріальних активів від фактичних, що відображаються в обліковій системі, а далі на основі виявлених відхилень розробляються регуляційні заходи. Отже, суб'єктами (внутрішньогосподарського) контролю нематеріальних активів є виконавці контрольних процедур, особи чи організації, які наділені правами щодо здійснення контролю нематеріальних активів, зокрема, власники підприємства або залучені працівники чи організації (виконавці). Серед пріоритетних методів проведення управлінського контролю - формальна перевірка документів, нормативно-правова перевірка, арифметична перевірка, експертна перевірка, зустрічна перевірка документів, перевірка правильності відображення фінансово-економічних операцій за даними реєстрів бухгалтерського обліку,

аналітична перевірка звітності, економічний аналіз, інвентаризація, спостереження.

Наявність контролю за ефективністю використання нематеріальних активів на підприємстві сприяє створенню йому позитивного іміджу. Контроль ефективності визначає, чи відповідають за обсягами отримані результати від використання нематеріальних активів понесеним витратами для їх створення чи придбання. Метою управлінського контролю є оцінка повноти досягнення запланованих цілей, виявлення проблем у використанні та обліку нематеріальних активів та розробка пропозицій щодо підвищення ефективності їх використання. З метою підвищення ефективності управління наявними на підприємстві нематеріальними активами необхідно удосконалювати методичний підхід до контролю ефективності використання нематеріальних активів, тобто перевірку економічності, продуктивності та результативності використання нематеріальних активів.

В умовах ринкових відносин змістом економічного контролю є система конкретних заходів, спрямованих на раціональне та ефективне господарювання підприємств усіх форм власності. Щоб успішно виконувати свою роль в системі господарського управління, контроль повинен бути безперервним, об'єктивним, економічним, дієвим та науковим. Чітка організація управлінського контролю забезпечить оперативне виконання поставлених завдань, а саме: формування та надання керівнику інформації про ринок об'єктів інтелектуальної власності; прийняття своєчасних та ефективних управлінських рішень; формування інформації для достовірної оцінки наявних нематеріальних активів; визначення можливості отримання у майбутньому економічних вигод від використання нематеріальних активів.

Організація процедур контролю нематеріальних активів повинна відповідати деяким вимогам і складатися з визначених етапів. Умовно можна виділити три етапи:

- планування;
- збір інформації;

-завершення контрольних процедур та формування висновків.

Програма контролю операцій з нематеріальними активами включає такий перелік питань, які необхідно перевірити, і процедур (табл. 3.1).

Таблиця 3.1

Програма контролю нематеріальних активів ТОВ «ДТЕК СЕРВІС»

№ п/п	Перелік питань	Процедури
1.	Чи назначені матеріально-відповідальні особи за ведення обліку нематеріальних активів?	перевірка документів
2.	Чи укладені договори про матеріальну відповідальність з особами, які відповідають за облік та використання нематеріальних активів?	перевірка документів
3.	Чи проводилася інвентаризація нематеріальних активів, як оформлені її результати?	перевірка документів
4.	Правильність обліку при віднесення витрат на створення нематеріальних активів	перевірка документів
5.	Правильність нарахування амортизації нематеріальних активів	перевірка документів та арифметичні розрахунки
6.	Правильність проведення переоцінки нематеріальних активів і оформлення її результатів	перевірка документів
7.	Правильність оцінки нематеріальних активів	перевірка документів і дотримання правил обліку
8.	Правильність оформлення первинних документів, що стосуються обліку нематеріальних активів	перевірка документів і дотримання правил обліку
9.	Правильність нарахування ПДВ при безкоштовній передачі нематеріальних активів	перевірка документів
10.	Правильність нарахування податку на прибуток при реалізації нематеріальних активів	перевірка документів
11.	Чи застосовується індекс інфляції для цілей оподаткування прибутку при реалізації нематеріальних активів, правильність його застосування?	перевірка документів
12.	Правильність відображення в обліку витрат на створення нематеріальних активів	перевірка документів і дотримання правил обліку
13.	Правильність кореспонденції рахунків з обліку нематеріальних активів	відсліджування
14.	Відповідність записів аналітичного та синтетичного обліку записам в формах бухгалтерської звітності щодо нематеріальних активів	відсліджування

*побудовано за матеріалами [19]

Методика проведення контролю нематеріальних активів включає наступні етапи перевірки.

I. Перевірка руху нематеріальних активів

1.1. Нематеріальних активів — перевіряється правильність відображення в обліку нематеріальних активів; правильність бухгалтерського обліку оприбуткування їх незалежно від форми власності підприємства.

Контролеру необхідно перевірити чи створена комісія приймання нематеріальних активів та оформлення її результатів, як оформлені договори купівлі-продажу нематеріальних активів, протоколи договірних цін, правильність вказання первинної вартості в актах приймання-передачі нематеріальних активів. Важливою умовою збереження нематеріальних активів є проведення їх інвентаризації, тому в процесі контролю необхідно перевірити повноту та своєчасність її проведення, і правильність відображення результатів. Це потрібно, щоб переконатися наскільки можна довіряти результатам інвентаризації та зменшити контролерський ризик. Контролер має перевірити чи правильно виділено ПДВ при придбанні нематеріальних активів. Контролеру також необхідно зосередити увагу на порядку формування первісної вартості окремих об'єктів нематеріальних активів у випадках, коли в документах, що супроводжують купівлю, зазначено вартість не кожного об'єкта окремо, а кількох об'єктів разом. Первісну вартість придбаних об'єктів встановлюють пропорційно до справедливої вартості, виходячи з фактичних витрат на придбання.

1.2. Вибуття нематеріальних активів — перевірка дозволу та порядку ліквідації нематеріальних активів, а також бухгалтерських записів, які відображають ліквідацію, реалізацію, безоплатне передання нематеріальних активів тощо незалежно від форми власності підприємства.

При перевірці ліквідації нематеріальних активів у зв'язку із зносом або пошкодженням розглядаються акти на ліквідацію нематеріальних активів. Слід перевірити чи затверджений відповідний акт керівником підприємства, та чи зроблена відмітка бухгалтерії про фіксацію вибуття інвентарного об'єкта в інвентарній картці.

II. Перевірка нарахування зносу(амортизації) на нематеріальні активи — перевіряється застосування підприємством норм зносу нематеріальних активів

відповідно до чинного законодавства; порядку нарахування підприємством зносу(амортизації) нематеріальних активів, застосування прискорених норм амортизації; правильність відображення в обліку зносу нематеріальних активів залежно від форм власності.

III.Перевірка проведення індексації нематеріальних активів — перевіряється наявність проведення індексації балансової вартості нематеріальних активів; правильність застосування коефіцієнтів індексації; використання понижуючих коефіцієнтів амортизації нематеріальних активів; порядку відображення в обліку результатів індексації нематеріальних активів.

Необхідно перевірити відображення у відповідних підтверджуючих документах результати переоцінки (актах переоцінки, довідках або розрахунках бухгалтерії, експертних висновках), а також в інвентарних картках обліку нематеріальних активів.

IV.Перевірка відповідності, повноти та достовірності обліку нематеріальних активів.

На останньому етапі контролю нематеріальних активів перевіряють відповідність первинних документів синтетичним регістрам обліку. Для цього звіряються дані інвентарних карток обліку нематеріальних активів з даними, актів приймання-передачі нематеріальних активів, акти ліквідації, дозволи на реалізацію, журналу-ордеру № 13, Головної книги та фінансової звітності підприємства, балансу-форми № 1.

Найперше, що підлягає перевірці при контролі нематеріальних активів — це облікова політика підприємства. Тому що, перед тим як перевіряти, яким чином здійснюється облік треба перевірити, як цей облік на підприємстві організований. В обліковій політиці у відповідності з П(С)БО № 8 “Нематеріальні активи” повинно бути вказано методи оцінки нематеріальних активів, їх класифікація на підприємстві, методи зносу, ознаки включення об’єктів до складу нематеріальних активів та інше [5, с.13]. Контролер повинен перевірити відповідність облікової політики чинному законодавству та бухгалтерським вимогам у відношенні нематеріальних активів. Контролер

перевіряє, наскільки доцільно застосовувати ту чи іншу форму організації бухгалтерського обліку, чи відповідає вона конкретним умовам роботи підприємства.

Контроль руху нематеріальних активів (надходження, вибуття, внутрішнє переміщення) проводиться з метою встановлення законності, правильності та своєчасності оформлення їх у процесі господарської діяльності підприємства [16, с.91]. На основі актів приймання-передачі нематеріальних активів (ф. НА-1, НА-2, НА-3) встановлюється джерело їх надходження: як внесок до статутного капіталу, безоплатне отримання від юридичних і фізичних осіб, придбання за плату чи на бартерній основі, в результаті капітальних інвестицій, на умовах оперативної або фінансової оренди, в результаті виявлення об'єктів, що не значилися у бухгалтерському обліку, закладання багаторічних насаджень.

Контролеру слід ознайомитися з обліковою політикою підприємства щодо обліку нематеріальних активів, дотримання порядку обліку витрат на створення нематеріальних активів.

Результати перевірки достовірності операцій з нематеріальними активами відображаються у накопичувальній відомості систематизації виявлених фактів порушень діючого порядку обліку нематеріальних активів. Така відомість має бути підписана контролером, керівником і головним бухгалтером підприємства, яке перевіряється. На закінчення контролерської перевірки обліку нематеріальних активів, контролер встановлює достовірність даних синтетичного та аналітичного обліку. З цією метою проводить перевірку організації аналітичного обліку нематеріальних активів, яку починають із встановлення матеріально відповідальних осіб і наявності укладених з ними договорів про повну індивідуальну матеріальну відповідальність. Якщо такі договори відсутні, контролеру слід рекомендувати підприємству їх укласти.

Надходження, внутрішнє переміщення, списання, ліквідація, реалізація та інші операції з нематеріальними активами на ТОВ «ДТЕК СЕРВІС» оформляють відповідними первинними документами, перелік яких визначений (табл. 3.2) [2].

Типові форми первинної облікової документації для контролю нематеріальних активів на підприємстві ТОВ «ДТЕК СЕРВІС»

№	Назва форми	Призначення
1	№НА-1 Акт введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів	Застосовується для оформлення введення в експлуатацію нематеріальних активів
2	№НА-3 Акт вибуття (ліквідації) об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів	Застосовується для оформлення вибуття нематеріальних активів
3	№ВНА-1 "Відомість обліку нематеріальних активів і нарахування амортизації"	Застосовується для нарахування амортизації на нематеріальні активи

*побудовано за матеріалами [19]

Перевірка на практиці порядку заповнення цих документів свідчить, що в основному в господарствах його дотримуються, але допускається запізнення у часі.

Отже, при перевірці операцій з нематеріальними активами контролерам на основі первинних даних і даних аналітичного і синтетичного обліку нематеріальних активів звертається увага на наступні основні питання:

- своєчасність і правильність документального оформлення і відображення в облікових регістрах надходження, переміщення і вибуття нематеріальних активів;
- правильність розрахунку амортизаційних сум і віднесення їх на собівартість продукції, а також відображення її на рахунках синтетичного обліку;
- своєчасність і правильність списання недоамортизованої частини нематеріальних активів на фінансові результати підприємства;
- правильність віднесення до нематеріальних активів тих, що знаходяться на балансі підприємства;
- правомірність списання витрат на створення (придбання) нематеріальних активів ;

- своєчасність і правильність проведення інвентаризації і відображення результатів на рахунках;
- достовірність індексації вартості нематеріальних активів і віднесення сум на рахунки бухгалтерського обліку;
- правомірність реалізації нематеріальних активів, а також їх оцінка при реалізації як підприємством, так і приватною особою.

Щоб реалізувати всі ці задачі необхідно переконатися в правильності організації аналітичного обліку; виявити чи всі нематеріальні активи закріплені за матеріально відповідальними особами; правильність проведення останньої інвентаризації, які її результати і чи відображені вони в обліку; проконтролювати достовірність облікових даних про наявність і рух нематеріальних активів.

3.2. Система показників, інформаційна база і основні методи аналізу нематеріальних активів

Метою аналізу нематеріальних активів підприємства є пошук шляхів і резервів зростання ефективності їх використання та забезпечення на цій основі високої ефективності та прибутковості фінансово-господарської діяльності.

Стандартна організаційно-інформаційна модель аналізу нематеріальних активів складається з п'яти взаємопов'язаних блоків (рис. 3.2).

Об'єктом аналізу нематеріальних активів є показники фінансової та управлінської звітності, що відображають стан та рух складових нематеріальних активів.

Суб'єктами аналізу нематеріальних активів є наступні:

- власники підприємства;
- топ-менеджмент підприємства;
- консалтингові компанії;
- незалежні аналітики.

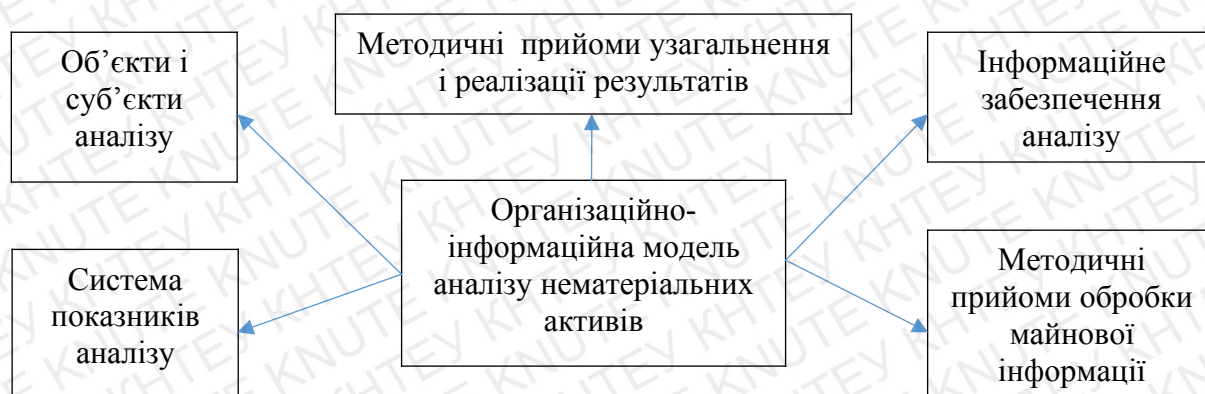


Рис. 3.2. Організаційно-інформаційна модель аналізу нематеріальних активів

*побудовано за матеріалами [28, 50]

Перелік *інформаційного забезпечення* для аналізу нематеріальних активів підприємства наведено у (табл. 3.3).

Таблиця 3.3

Перелік звітних форм, що містять дані для аналізу нематеріальних активів

Назва показника	Звітна форма
Дані про вартісний склад нематеріальних активів	- Форми фінансової звітності - Управлінська звітність; - Оборотно-сальдові відомості по рахунках 11, 13, 15
Структура та склад формування нематеріальних активів	- Форми фінансової звітності - Оборотно-сальдові відомості по рахунках 11, 13, 15

*побудовано за матеріалами [28, 50]

Інформаційною базою проведення аналізу загального обсягу нематеріальних активів підприємства є форма 1 «Звіт про фінансовий стан», форма 2 «Звіт про сукупний дохід» (Додатки), а також оборотно-сальдові відомості по відповідним рахункам.

Аналіз нематеріальних активів передбачає формування відповідної методологічної та інформативної бази дослідження. Оцінка ефективності

нематеріальних активів підприємства проводиться насамперед для обґрунтування їх потреби у прирості на майбутній період.

В умовах розвитку ринкових відносин зростає значення інформаційного забезпечення аналізу нематеріальних активів підприємства. Передусім збільшуються обсяги інформації про діяльність підприємства та способи її обробки, виходячи з можливостей базового підприємства.

Вихідними даними для аналізу нематеріальних активів є показники статистичної та бухгалтерської звітності, матеріали спостережень, вибіркового обстежень, інвентаризацій та інше.

Джерелами інформації при аналізі нематеріальних активів та стану їх використання виступають документи бухгалтерії. Також додатковими джерелами інформації є управлінська та статистична звітність підприємства, зокрема обсяги показники інтенсивності роботи, наявні дані стосовно впливу ряду внутрішніх та зовнішніх факторів на коремі процеси в системі управління основними засобами.

Особливо важливим є аналіз структури та динаміки нематеріальних активів, адже чим більша їх вартість в загальній вартості активів, тим більша інвестиційна привабливість підприємства.

Аналіз наявності, руху та використання нематеріальних активів передбачає ряд етапів (рис. 3.3).

- 1) Визначається загальний обсяг нематеріальних активів на підприємстві у вартісному вираженні та простежується динаміка у порівнянні з попередніми періодами. У випадку, якщо протягом аналізованого періоду була здійснена переоцінка нематеріальних активів, то спочатку доцільно здійснити процедуру представлення обсягу переоцінених нематеріальних активів у співставний вигляд.
- 2) Розглядається співвідношення нематеріальних активів та основних засобів, що задіяні в операційному процесі та здійснюється вивчення у складі нематеріальних активів окремих їх видів.
- 3) Здійснюється оцінка стану амортизації нематеріальних активів.



Рис. 3.3. Етапи аналізу наявності та використання нематеріальних активів

*побудовано за матеріалами [28, 50]

Економічний ефект від використання нематеріальних активів виражається у загальних результатах діяльності підприємства: збільшення прибутку, фінансова стійкість підприємства, підвищення конкурентоспроможності продукції, збільшення обсягів реалізації, розширення ринків збуту.

Рентабельність нематеріальних активів повинна тільки зростати, в протилежному випадку діяльність підприємства не принесе власникам очікуваних результатів.

Економічний аналіз нематеріальних активів спрямовано на виявлення резервів підвищення ефективності їх використання, з чим пов'язаний механізм здійснення оцінки ефективності використання нематеріальних активів у процесі господарської діяльності підприємства.

Правильне проведення економічного аналізу використання нематеріальних активів дозволяє отримати позитивні показники їх використання та здійснювати оптимізацію витрат для розширення обсягів виробництва продукції.

Дані фінансового та бухгалтерського обліку нематеріальних активів використовуються для аналізу стану, руху та використання нематеріальних активів з метою прийняття рішень щодо доцільності використання нематеріальних активів, їх впровадження, поповнення, забезпечують методологічну базу для проведення аналізу нематеріальних активів.

Але в процесі аналізу нормативних положень щодо нематеріальних активів не розкривається жодного аспекту організаційного та управлінського механізму формування, планування, використання, фінансування та визначення результатів від використання нематеріальних активів.

Також необхідно також враховувати, що процес економічної інтеграції до світової спільноти, у тому числі і в сфері бухгалтерської фінансової звітності підприємства, а також оцінці вартості нематеріальних активів, зобов'язує підходити до цього явища з позиції використання міжнародних стандартів

Розглянемо основні методичні прийоми аналізу та обробки інформації стосовно аналізу нематеріальних активів.

При цьому залучити в достатньому обсязі інформацію про ціну ресурсів та облікові оцінки нематеріальних активів, так як в практиці фінансового менеджменту приріст нематеріальних активів завжди визначається лише у вартісних показниках. Управління основними засобами здійснюється по таким етапам: спочатку проводиться аналіз складу; структури нематеріальних активів; сутність їх придатності; інтенсивності оновлення та ефективності використання. З цією метою визначаються наступні показники:

1. Показники обсягу та структури нематеріальних активів.

До показників обсягу нематеріальних активів належать абсолютні величини їх первісної вартості, зносу, залишкової вартості. Обсяг нематеріальних активів завжди розподіляється з їх певними видами. Цей розподіл також дозволяє визначити відсоткову структуру окремих частин (складових) нематеріальних активів у загальній їх вартості.

2. Коефіцієнт участі операційних нематеріальних активів в загальній сумі активів підприємства [14]:

K_y – коефіцієнт участі нематеріальних активів в зазначеній сумі активів підприємства.

$$K_y = \frac{\overline{HA}}{A}, \quad (1.1)$$

Де, $\overline{HA}$ – середня вартість нематеріальних активів у періоді.

A – середня вартість активів у періоді.

Визначений коефіцієнт розраховується в динаміці. Якщо при порівнянні зазначення цього коефіцієнта збільшується, то це позитивно характеризує роботу підприємства, якщо навпаки – негативно.

3. Коефіцієнт зносу нематеріальних активів [14]:

$$K_z = \frac{Зк}{\overline{HA}}, \quad (1.2)$$

Де, K_z – коефіцієнт зносу нематеріальних активів на кінець аналізованого періоду.

$Зк$ – сума нарахованого зносу.

$\overline{HA}$ – середня вартість нематеріальних активів в періоді.

Даний коефіцієнт характеризує рівень фізичного зносу нематеріальних активів. Цей показник розраховується в динаміці. Збільшення коефіцієнту зносу звітного періоду у порівнянні з минулим періодом свідчить про поступове зниження рівня придатності нематеріальних активів. Але це твердження не завжди може бути справедливим, оскільки вартісний знос може значно відрізнятись від реального фізичного зносу об'єкта нематеріальних активів.

4. Коефіцієнт придатності нематеріальних активів [14]:

$$K_n = \frac{HA_z}{HA_n}, \quad (1.3)$$

Де, K_n – коефіцієнт придатності нематеріальних активів.

HA_z – залишкова вартість нематеріальних активів на початок періоду.

HA_n – первісна вартість нематеріальних активів на кінець періоду.

Зростання цього показника в динаміці позитивно свідчить про збільшення первісної вартості нематеріальних активів відносно суми нарахованого зносу.

Аналогічно до попереднього показника, рівень вартісного та реального фізичного зносу можуть відрізнятися, тому даний коефіцієнт несе лише інформацію про рівень фінансової амортизації нематеріальних активів.

5. Коефіцієнт рентабельності нематеріальних активів [14]:

$$K_p = \frac{Пч}{\overline{НА}}, \quad (1.4)$$

Де, K_p – коефіцієнт рентабельності нематеріальних активів;

$Пч$ – чистий прибуток підприємства.

$\overline{НА}$ – середня вартість нематеріальних активів у періоді.

6. Доходовіддача нематеріальних активів [14]:

$$Дв = \frac{Д}{\overline{НА}}, \quad (1.5)$$

Де, $Дв$ – доходовіддача нематеріальних активів;

$Д$ – обсяг виручки підприємства за відповідний період;

$\overline{НА}$ – середня вартість нематеріальних активів підприємства у періоді.

Показник доходовіддачі характеризує обсяг виручки, що може бути сформований 1 грн. нематеріальних активів.

7. Ресурсомісткість нематеріальних активів [14]:

$$Р_m = \frac{1}{Дв}, \quad (1.6)$$

Де, $Р_m$ – коефіцієнт ресурсомісткості нематеріальних активів;

Показник коефіцієнт ресурсомісткості нематеріальних активів є оберненим до показника доходовіддачі і показує, скільки грн нематеріальних активів припадає на 1 грн виручки від реалізації.

8. Рівень нематеріальних активів у розрахунку на 1-го працівника [14]:

$$Р_{на} = \frac{\overline{НА}}{Ч_n}, \quad (1.7)$$

Де, $Р_{на}$ – рівень нематеріальних активів у розрахунку на 1-го працівника;

$\overline{НА}$ – середня вартість нематеріальних активів підприємства за період;

$Ч_n$ – середньооблікова чисельність працівників за відповідний період.

Для оцінки процесу оновлення нематеріальних активів використовують коефіцієнти оновлення і вибуття (аналогічно, як це здійснюється для основних

засобів). Коефіцієнт оновлення ($K_{он}$) розраховується як відношення вартості просту обсягу нематеріальних активів до сумарної первісної їх вартості на кінець року:

$$K_{он} = \frac{\Delta HA}{ПВк}, \quad (1.8)$$

Де, $K_{он}$ – коефіцієнт оновлення;

ΔHA – приріст вартості нематеріальних активів;

$ПВк$ – первісної вартість нематеріальних активів на кінець року.

9. Рентабельність використання нематеріальних активів [14]:

$$РЕНТ_{на} = \frac{ПР}{\overline{HA}}, \quad (1.9)$$

Де, $РЕНТ_{на}$ – коефіцієнт рентабельності нематеріальних активів;

$\overline{HA}$ - середня вартість нематеріальних активів підприємства за період;

$ПР$ – прибуток підприємства у періоді.

Коефіцієнт вибуття ($K_{виб}$) визначають шляхом ділення вартості нематеріальних активів, які списуються з балансу, до сумарної їх первісної вартості на початок року:

$$K_{виб} = \frac{ВБ}{ПВп}, \quad (1.10)$$

Де, $K_{виб}$ – коефіцієнт вибуття;

$ВБ$ - вартість нематеріальних активів, що були списан з балансу;

$ПВп$ – первісної вартість нематеріальних активів на початок року.

Порівняння величини коефіцієнтів оновлення і вибуття нематеріальних активів дає змогу відслідковувати тенденцію в нагромадженні нематеріальних активів і темпи їх зміни.

Загальну характеристику використання нематеріальних активів за часом дає інтегральний коефіцієнт ефективності ($K_{інтегр}$), що визначається як добуток різних коефіцієнтів, що описують використання та зміну нематеріальних активів:

$$(K_{інтегр}) = Р_{на} * Дв, \quad (1.16)$$

Для комплексної оцінки ефективності використання нематеріальних активів визначають інтегральний показник оцінки використання нематеріальних активів (I_k):

$$I_k = \sqrt[3]{D_v \times PEHT_{na} \times P_{na}}, \quad (1.17)$$

де D_v - рівень доходовіддачі нематеріальних активів, грн;

$PEHT_{na}$ - рівень рентабельності нематеріальних активів;

P_{na} - рівень нематеріальних активів на 1-го працівника.

В практиці роботи підприємства застосовується також метод інтегральної оцінки, який дозволяє надати узагальнюючу оцінку ефективності використання нематеріальних активів підприємства.

Розрахунок значення інтегрального показника зміни ефективності використання нематеріальних активів ($К_{еф}$) здійснюється за формулою:

$$К_{еф} = \sqrt{I_{p_{na}} \times I_{d_{na}}}, \quad (1.19)$$

де $I_{p_{na}}$ - індекс зміни прибутковості нематеріальних активів за аналітичний період ;

$I_{d_{na}}$ - індекс зміни доходовіддачі нематеріальних активів за аналітичний період.

Показники завантаження нематеріальних активів поділяють на показники екстенсивного та інтенсивного використання нематеріальних активів.

Метою аналізу структури нематеріальних активів є визначення тенденцій їх зміни, порівняння обсягів нематеріальних активів з виручкою від реалізації, загальним обсягом активів, власним капіталом, тощо.

Отже, в даному параграфі було розглянуто основні методичні підходи до економічного аналізу нематеріальних активів. Економічний аналіз показників стану, динаміки та ефективності використання нематеріальних активів є важливою складовою загального аналізу фінансово-господарської діяльності підприємства. Проведення економічного аналізу нематеріальних активів сприяє підвищенню ефективності роботи підприємства, зростання його конкурентного потенціалу на ринку. Економічний аналіз нематеріальних активів підприємства передбачає визначення системи показників їх руху, обсягу та структури, а

також стану їх формування та використання. В процесі формування методичного інструментарію оцінки нематеріальних активів використовуються переважно економіко-статистичні методи. Аналіз нематеріальних активів дозволяє отримати позитивні показники їх використання та здійснювати оптимізацію витрат для розширення обсягів виробництва продукції. Дані фінансового та бухгалтерського обліку нематеріальних активів використовуються для аналізу стану, руху та використання нематеріальних активів з метою прийняття рішень щодо доцільності використання нематеріальних активів, їх впровадження, поповнення, забезпечують методологічну базу для проведення аналізу нематеріальних активів.

3.3. Методика аналізу нематеріальних активів

В даному пункті ми маємо проаналізувати динаміку загального обсягу нематеріальних активів, провести його порівняльну характеристику з динамікою обсягів необоротних активів та виручки від реалізації, проаналізувати обсяги зносу, а також визначити показник якості та стану нематеріальних активів підприємства.

Виходячи з даних таблиці 3.4. слід зазначити, що загальний обсяг нематеріальних активів ТОВ „ДТЕК СЕРВІС” протягом 2013-2017 років зростає.

Таблиця 3.4

Динаміка загального обсягу нематеріальних активів ТОВ «ДТЕК СЕРВІС» за період 01.01.2013-01.01.2018 роки

Дата	Обсяг нематеріальних активів, тис.грн.	Абсолютний приріст нематеріальних активів, тис.грн		Темп приросту нематеріальних активів, %	
		Ланцюговий	Базисний	Ланцюговий	Базисний
01.01.2013	3313	-	-	-	-
01.01.2014	4409	1096	1096	33,1	33,1
закінчення табл. 3.4					
01.01.2015	5079	670	1766	15,2	53,3
01.01.2016	4174	-905	861	-17,8	26,0

01.01.2017	3456	-718	143	-17,2	4,3
01.01.2018	4054	598	741	17,3	22,4

*побудовано за даними ТОВ «ДТЕК СЕРВІС»

На 01.01.2014 р. спостерігалось зростання загального обсягу нематеріальних активів на 1096 тис. грн. або на 33,1 %, на 01.01.2015 р. обсяг нематеріальних активів склав 5079 тис. грн., тобто спостерігалось зростання обсягу нематеріальних активів на 670 тис. грн. або на 15,2 % порівняно зі значенням цього показника на 01.01.2014 р.

На 01.01.2016 р. обсяг нематеріальних активів склав 4174 тис. грн., тобто спостерігалось скорочення обсягу нематеріальних активів на 905 тис. грн. або на 17,8 % порівняно зі значенням цього показника на 01.01.2015 р.

На 01.01.2017 р. обсяг нематеріальних активів склав 3456 тис. грн., тобто спостерігалось скорочення обсягу нематеріальних активів на 718 тис. грн. або на 17,2 % порівняно зі значенням цього показника на 01.01.2016 р.

Станом на 01.01.2018 р. обсяг нематеріальних активів склав 4054 тис. грн., тобто спостерігалось зростання обсягу нематеріальних активів на 741 тис. грн. або на 17,3 % порівняно зі значенням цього показника на 01.01.2017 р. Зростання обсягу нематеріальних активів у 2017 році було зумовлене придбанням ліцензій до програмного забезпечення, яке використовується інформаційною системою управління в корпорації ДТЕК, а також для забезпечення контролю над системами протипожежної, комплексної та периферійної охорони службових та виробничих приміщень.

Отже, можна сказати, що в середньому спостерігається тенденція до зростання загального обсягу нематеріальних активів ТОВ «ДТЕК СЕРВІС» – за останніх 5 років. так, з 2013 по 2017 роки обсяг нематеріальних активів зріс на 598 тис.грн або на 22,4%.

А тепер порівняємо динаміку обсягу нематеріальних активів з динамікою загального обсягу активів (табл. 3.5).

Таблиця 3.5

Співставлення динаміки обсягу нематеріальних активів та загального обсягу активів ТОВ «ДТЕК СЕРВІС» за період 01.01.2013-01.01.2018 роки

Дата	Обсяг нематеріальних активів, тис.грн.	Загальна сума активів, тис.грн	Приріст нематеріальних активів, тис.грн		Приріст всіх активів, тис.грн	
			Ланцюговий	Базисний	Ланцюговий	Базисний
01.01.2013	3313	25479	-	-	-	-
01.01.2014	4409	33373	1096	1096	7893	7893
01.01.2015	5079	30810	670	1766	-2563	5330
01.01.2016	4174	27684	-905	861	-3126	2204
01.01.2017	3456	25337	-718	143	-2347	-143
01.01.2018	4054	25454	598	741	117	-25

*побудовано за даними ТОВ «ДТЕК СЕРВІС»

Як свідчать дані табл. 3.5 протягом періоду 01.01.2013-01.01.2018 рр. динаміка нематеріальних активів та загального обсягу активів характеризувалася неоднозначними тенденціями.

Так, протягом 2013 року зростання обсягу нематеріальних активів та зростання загального обсягу активів істотно відрізнялося між собою. Зміна нематеріальних активів у 2013 р. складала відповідно 1096 тис.грн, а приріст обсягу активів склав 7893 тис.грн. Однак тенденція різко змінюється у 2014 році, в якому відбулося зростання нематеріальних активів на 670 тис.грн, а обсяг активів зменшився на 2563 тис.грн.

Протягом 2015-2016 років обсяг нематеріальних активів та сукупної суми ТОВ «ДТЕК СЕРВІС» збільшав тенденцію до зниження, що було зумовлене в аналізованому періоді списанням з балансу значної частини нематеріальних активів та зниженням обсягу оборотних активів.

Важливо проаналізувати частку нематеріальних активів у складі необоротних активів та у складі сукупних активів досліджуваного підприємства (рис. 3.4).

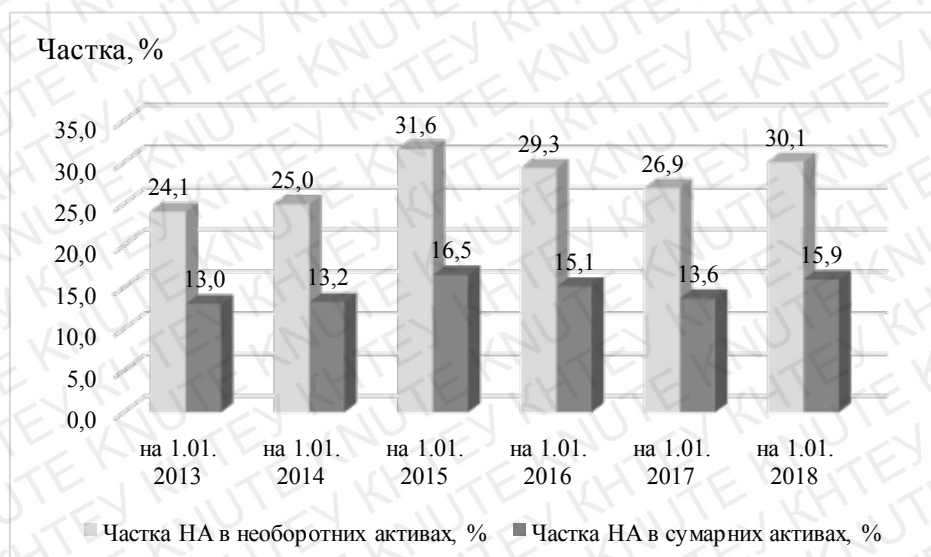


Рис. 3.4. Частка нематеріальних активів в загальній сумі активів та необоротних активів, % (2013-2018 рр.)

*побудовано за даними ТОВ «ДТЕК СЕРВІС»

Таким чином, нематеріальні активи досліджуваного підприємства складають вагомую частину його майнового потенціалу. В зв'язку з постійною реалізацією нематеріальних активів питома вага нематеріальних активів в структурі активів поступово зростає, але несуттєво.

Для аналізу структури нематеріальних активів досліджуваного підприємства скористаємося даними (табл. 3.6). У структурі нематеріальних активів (табл. 3.6) слід виділити ліцензії на програмне забезпечення, права на об'єкти промислової власності, права на користування природними ресурсами та промислові зразки. У структурі нематеріальних активів найбільше значення мали права на об'єкти промислової власності, а їх частка скоротилася за 5 років з 33,6% у 2013 році до 29,6% у 2017 році. Також важливо відмітити позитивну динаміку показника частки ліцензій на програмне забезпечення. Частка даного виду нематеріальних активів в загальній структурі зросла за 5 років і склала у 2017 році 31,2%.

Таблиця 3.6

Динаміка змін в структурі нематеріальних активів за основними видами на ТОВ «ДТЕК СЕРВІС» за 2013-2017 роки

Статті	Станом на:						Темп приросту, %				
	на 1.01. 2013	на 1.01. 2014	на 1.01. 2015	на 1.01. 2016	на 1.01. 2017	на 1.01. 2018	на 1.01. 2014	на 1.01. 2015	на 1.01. 2016	на 1.01. 2017	на 1.01. 2018
Склад нематеріальних активів, тис.грн											
Ліцензії на програмне забезпечення	875	1151	1361	1060	971	1265	31,6	18,3	-22,1	-8,4	30,2
Права на об'єкти промислової власності	1113	1464	1727	1352	1227	1200	31,5	18,0	-21,7	-9,3	-2,2
Права на користування природними ресурсами	573	772	869	747	560	572	34,6	12,6	-14,0	-25,1	2,1
Промислові зразки	755	1027	1133	1014	698	1018	36,0	10,3	-10,4	-31,2	45,8
Всього нематеріальних активів	3313	4409	5079	4174	3456	4054	33,1	15,2	-17,8	-17,2	17,3
Питома вага, %											
Ліцензії на програмне забезпечення	26,4	26,1	26,8	25,4	28,1	31,2	-1,1	2,7	-5,2	10,6	11,0
Права на об'єкти промислової власності	33,6	33,2	34	32,4	35,5	29,6	-1,2	2,4	-4,7	9,6	-16,6
Права на користування природними ресурсами	17,3	17,5	17,1	17,9	16,2	14,1	1,2	-2,3	4,7	-9,5	-13,0
Промислові зразки	22,8	23,3	22,3	24,3	20,2	25,1	2,2	-4,3	9,0	-16,9	24,3
Всього нематеріальних активів	100	100	100	100	100	100	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0

*побудовано за даними ТОВ «ДТЕК СЕРВІС»

Також до скорочення мали тенденцію такі статті нематеріальних активів як права на користування природними ресурсами та промислові зразки.

Оцінка стану та ефективності використання нематеріальних активів підприємства здійснюється з метою виявлення основних тенденцій їх розвитку та передумов їх планування. Оскільки до складу нематеріальних активів досліджуваного підприємства входять лише нематеріальні активи, то проведемо аналіз їх руху та ефективності використання.

Перейдемо до аналізу стану нематеріальних активів підприємства (табл. 3.7).

Таблиця 3.7

Динаміка стану нематеріальних активів підприємства ТОВ «ДТЕК СЕРВІС» за 2013-2017 роки

Статті	Станом на:						Абсолютний приріст, пунктів				
	на 1.01. 2013	на 1.01. 2014	на 1.01. 2015	на 1.01. 2016	на 1.01. 2017	на 1.01. 2018	на 1.01. 2014	на 1.01. 2015	на 1.01. 2016	на 1.01. 2017	на 1.01. 2018
Коефіцієнт зносу нематеріальних активів	0,27	0,24	0,23	0,29	0,35	0,33	- 0,030	- 0,005	0,057	0,061	- 0,017
Коефіцієнт придатності нематеріальних активів	0,73	0,76	0,77	0,71	0,65	0,67	0,030	0,005	- 0,057	- 0,061	0,017
Коефіцієнт вибуття	-	0,04	0,03	0,02	0,03	0,03	-	- 0,008	- 0,004	0,003	0,003
Коефіцієнт оновлення	-	0,28	0,14	0,11	0,09	0,14	-	- 0,135	- 0,257	0,018	0,238

*побудовано за даними ТОВ «ДТЕК СЕРВІС»

Основним фактором, що впливав на зміну обсягів нематеріальних активів на ТОВ «ДТЕК СЕРВІС» за 2013 – 2017 роки було те, що на досліджуваному підприємстві почали придбавати ліцензії до програмного забезпечення. У 2014 році відбулося зниження рівня зносу та зростання коефіцієнта придатності нематеріальних активів. У 2015 році наведена тенденція продовжилася. 2016 рік ознаменувався зворотньою тенденцією та зростанням рівня вибуття нематеріальних активів.

Проаналізуємо показники фондовіддачі та фондомісткості (табл. 3.8).

Як свідчать дані табл. 3.8, в цілому показник фондовіддачі на досліджуваному підприємстві мав постійну тенденцію до зростання, що було обумовлено зниженням їх обсягу та постійним зростанням виручки від реалізації. У 2016 році фондовіддача зросла на 0,878 або на 49,8. Підприємством позбавлялося незадіяних нематеріальних активів, вивільняючи тим самим свої кошти.

Таблиця 3.8

Динаміка показників фондовіддачі та фондомісткості ТОВ «ДТЕК

СЕРВІС» за 2013-2017 роки

Показники	Роки					Абсолютний приріст, (+/-)			
	2013	2014	2015	2016	2017	2014	2015	2016	2017
Чистий дохід, тис.грн	44045	41694	60335	40876	57461	-2351	18641	-19459	16585
Нематеріальні активи (середньо- річне значення), тис.грн	3861	4744	4626,5	3815	3755	883	-118	-812	-60
Чистий прибуток, тис.грн	3932	4152	5387	4071	5131	220	1235	-1316	1060
Чисельність працівників, осіб	148	164	161	154	140	16	-3	-7	-14
Доходовіддача нематеріальних активів, грн	11,41	8,79	13,04	10,71	15,30	-2,62	4,25	-2,33	4,59
Прибутковість нематеріальних активів, грн	1,02	0,88	1,16	1,07	1,37	-0,14	0,29	-0,10	0,30
Рівень нематеріальних активів на 1-го працівника, грн	26,09	28,93	28,74	24,77	26,82	2,84	-0,19	-3,96	2,05
Інтегральний показник ефективності використання нематеріальних активів, пунктів	6,72	6,06	7,58	6,57	8,25	-0,66	1,53	-1,02	1,68

*побудовано за даними ТОВ «ДТЕК СЕРВІС»

Як свідчать дані табл. 3.8, у 2014 році відбулося зниження рівня доходовіддачі нематеріальних активів в цьому періоді на 2,62% пункти, в тому числі за рахунок скорочення чистого доходу підприємства на 2351 тис.грн та зростання середньорічної суми нематеріальних активів на 883 тис.грн. В даному періоді показник прибутковості нематеріальних активів скоротився на 0,14 пункти за рахунок переважно зростання нематеріальних активів. Відбулося збільшення показника рівня нематеріальних активів на 1-го працівника на 2,84 тис.грн / особу за рахунок зростання вартості нематеріальних активів та скорочення чисельності персоналу підприємства.

У 2015 році відбулося зниження рівня доходівіддачі нематеріальних активів на 4,25% пункти, в тому числі за рахунок зростання обсягу чистого доходу підприємства на 18641 тис.грн та зниження середньорічної суми нематеріальних активів на 118 тис.грн. В даному періоді показник прибутковості нематеріальних активів зріс на 0,29 пункти за рахунок переважно скорочення нематеріальних активів та зростання чистого прибутку. Відбулося зниження показника рівня нематеріальних активів на 1-го працівника на 0,19 тис.грн / особу за рахунок переважно зниження вартості нематеріальних активів та скорочення чисельності персоналу підприємства.

Упродовж 2016 року відбулося зниження рівня доходівіддачі нематеріальних активів на 2,33% пункти, в тому числі за рахунок зменшення обсягу чистого доходу підприємства на 19459 тис.грн та зниження середньорічної суми нематеріальних активів на 812 тис.грн. В даному періоді показник прибутковості нематеріальних активів скоротився на 0,10 пунктів за рахунок переважно скорочення нематеріальних активів та зниження чистого прибутку. Відбулося зниження показника рівня нематеріальних активів на 1-го працівника на 3,96 тис.грн / особу за рахунок переважно зниження вартості нематеріальних активів та скорочення чисельності персоналу підприємства.

У 2017 році відбулося зростання рівня доходівіддачі нематеріальних активів на 4,59% пункти, в тому числі за рахунок зменшення обсягу чистого доходу підприємства на 16585 тис.грн та зниження середньорічної суми нематеріальних активів на 60 тис.грн. В даному періоді показник прибутковості нематеріальних активів зріс на 0,30 пунктів за рахунок переважно скорочення нематеріальних активів та зростання обсягу чистого прибутку. Відбулося збільшення показника рівня нематеріальних активів на 1-го працівника на 2,05 тис.грн / особу за рахунок переважно зниження вартості нематеріальних активів та скорочення чисельності персоналу підприємства.

Динаміку інтегрального показника ефективності використання нематеріальних активів наведено на рис. 3.5.



Рис. 3.5. Динаміка інтегрального показника ефективності використання нематеріальних активів, (2013-2018 рр.)

*побудовано за даними ТОВ «ДТЕК СЕРВІС»

Як свідчать дані рис. 3.5, рівень інтегральної ефективності використання нематеріальних активів у 2013 році становив 6,72 пункти. У 2014 році внаслідок скорочення доходів та чистого прибутку рівень інтегральної ефективності скоротився до 6,06 пунктів. Зростання доходів та прибутку у 2015 та 2017 роках вплинуло відповідно на зростання рівня інтегральної ефективності використання нематеріальних активів.

Отже, нематеріальні активи досліджуваного підприємства складають важливу частину його майнового потенціалу. Станом на 01.01.2018 р. обсяг нематеріальних активів склав 4054 тис. грн., тобто спостерігалось зростання обсягу нематеріальних активів на 741 тис. грн. або на 17,3 % порівняно зі значенням цього показника на 01.01.2017 р. Зростання обсягу нематеріальних активів у 2017 році було зумовлене придбанням ліцензій до програмного забезпечення, яке використовується інформаційною системою управління в корпорації ДТЕК, а також для забезпечення контролю над системами протипожежної, комплексної та периферійної охорони службових та виробничих приміщень. Протягом 2015-2016 років обсяг нематеріальних

активів та сукупної суми ТОВ «ДТЕК СЕРВІС» збільшав тенденцію до зниження, що було зумовлене в аналізованому періоді списанням з балансу значної частини нематеріальних активів та зниженням обсягу оборотних активів. У структурі нематеріальних активів найбільше значення мали права на об'єкти промислової власності, а їх частка скоротилася за 5 років з 33,6% у 2013 році до 29,6% у 2017 році. Також важливо відмітити позитивну динаміку показника частки ліцензій на програмне забезпечення. Частка даного виду нематеріальних активів в загальній структурі зросла за 5 років і склала у 2017 році 31,2%. Основним фактором, що впливав на зміну обсягів нематеріальних активів на ТОВ «ДТЕК СЕРВІС» за 2013 – 2017 роки було те, що на досліджуваному підприємстві почали придбавати ліцензії до програмного забезпечення. У 2014 році відбулося зниження рівня зносу та зростання коефіцієнта придатності нематеріальних активів. Рівень інтегральної ефективності використання нематеріальних активів у 2013 році становив 6,72 пункти. У 2014 році внаслідок скорочення доходів та чистого прибутку рівень інтегральної ефективності скоротився до 6,06 пунктів. Зростання доходів та прибутку у 2015 та 2017 роках вплинуло відповідно на зростання рівня інтегральної ефективності використання нематеріальних активів.

Висновки до розділу 3

Методика контролю нематеріальних активів будується на відповідному організаційному, інформаційному, методолгічному та технічному забезпеченні. В основу організаційного забезпечення системи контролю нематеріальних активів покладено організаційну структуру підприємства. Інформаційне забезпечення формується на основі даних облікової інформації про стан та рух нематеріальних активів. Методологія контролю нематеріальних активів передбачає перевірку операцій з нематеріальними активами контролерам на основі первинних даних і даних аналітичного і синтетичного обліку нематеріальних активів. Технічним підґрунтям для контролю нематеріальних активів є облікові та аналітичні інформаційні системи. Щоб реалізувати задачі

контролю нематеріальних активів необхідно переконатися в правильності організації аналітичного обліку; виявити чи всі нематеріальні активи закріплені за матеріально відповідальними особами; правильність проведення останньої інвентаризації, які її результати і чи відображені вони в обліку; проконтролювати достовірність облікових даних про наявність і рух нематеріальних активів.

У ході дослідження було розглянуто основні методичні підходи до економічного аналізу надходження нематеріальних активів. Економічний аналіз показників стану, даєнімки та ефективності використання нематеріальних активів є важливою складовою загального аналізу фінансово-господарської діяльності підприємства. Проведення економічного аналізу нематеріальних активів сприяє підвищенню ефективності роботи підприємства, зростання його конкурентного потенціалу на ринку. Економічний аналіз нематеріальних активів підприємства передбачає визначення системи показників їх руху, обсягу та структури, а також стану їх формування та використання. В процесі формування методичного інструментарію оцінки нематеріальних активів переважно економіко-статистичні методи. нематеріальних активів дозволяє отримати позитивні показники їх використання та здійснювати оптимізацію витрат для розширення обсягів виробництва продукції. Дані фінансового та бухгалтерського обліку нематеріальних активів використовуються для аналізу стану, руху та використання нематеріальних активів з метою прийняття рішень щодо доцільності використання нематеріальних активів, їх впровадження, поповнення, забезпечують методологічну базу для проведення аналізу нематеріальних активів.

Проведений аналіз нематеріальних активів досліджуваного підприємства виявив, що вони складають важливу частину його майнового потенціалу. Станом на 01.01.2018 р. обсяг нематеріальних активів склав 4054 тис. грн., тобто спостерігалось зростання обсягу нематеріальних активів на 741 тис. грн. або на 17,3 % порівняно зі значенням цього показника на 01.01.2017 р. Зростання обсягу нематеріальних активів у 2017 році було зумовлене

придбанням ліцензій до програмного забезпечення, яке використовується інформаційною системою управління в корпорації ДТЕК, а також для забезпечення контролю над системами протипожежної, комплексної та периферійної охорони службових та виробничих приміщень. У структурі нематеріальних активів найбільше значення мали права на об'єкти промислової власності, а їх частка скоротилася за 5 років з 33,6% у 2013 році до 29,6% у 2017 році. Також важливо відмітити позитивну динаміку показника частки ліцензій на програмне забезпечення. Частка даного виду нематеріальних активів в загальній структурі зростає за 5 років і склала у 2017 році 31,2%. Основним фактором, що впливав на зміну обсягів нематеріальних активів на ТОВ «ДТЕК СЕРВІС» за 2013 – 2017 роки було те, що на досліджуваному підприємстві почали придбавати ліцензії до програмного забезпечення. У 2014 році відбулося зниження рівня зносу та зростання коефіцієнта придатності нематеріальних активів. Рівень інтегральної ефективності використання нематеріальних активів у 2013 році становив 6,72 пункти. У 2014 році внаслідок скорочення доходів та чистого прибутку рівень інтегральної ефективності скоротився до 6,06 пунктів. Зростання доходів та прибутку у 2015 та 2017 роках вплинуло відповідно на зростання рівня інтегральної ефективності використання нематеріальних активів.

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

Отже, за результатами проведеного дослідження можемо сформулювати такі висновки і пропозиції:

Визначення змісту поняття «нематеріальні активи» вітчизняними та зарубіжними науковцями мають свої відмінні та спільні риси. Сучасні визначення нематеріальних активів включають такі складові як права доступу до технологій, можливість використовувати інформацію, операційні процедури та процеси тощо. З цього можливо зробити висновок, що розширення меж нематеріальних активів призводить до необхідності створення іншого поняття, ніж таке традиційне, яке включає патенти, програмне забезпечення та торгові марки. Складність поняття нематеріальних активів полягає у тому, що вони створюють вартість тільки у поєднанні з іншими факторами виробництва. Вартість нематеріальних активів може змінюватися, тому необхідно здійснювати їх переоцінку. Вона не є обов'язковим заходом, а тому здійснюється тільки тими підприємствами, які зацікавлені у відображенні реального стану належних їм нематеріальних активів.

На основі проведеного дослідження нормативно-правового забезпечення та спеціальної літератури з питань обліку, аналізу та оцінки нематеріальних активів можна зробити висновок, що їх облік на підприємствах у професійній літературі відображений досить повно. Найважливішими нормативними актами з питань регулювання обліку нематеріальних активів є національні та міжнародні стандарти бухгалтерського обліку. З проведеного аналізу нормативних документів можна зробити висновок, що на сьогоднішній день бухгалтерський облік нематеріальних активів набув значних змін. Це стосується зокрема прийняття Податкового кодексу. Також було досліджено спеціальну літературу, в якій відображено теоретичні аспекти організації, обліку та контролю нематеріальних активів підприємства. Більшість наукових праць висвітлює сутність та класифікацію нематеріальних активів.

Проведений у пояснювальній записці аналіз основних показників діяльності підприємства свідчить, що протягом усього досліджуваного періоду

підприємство нарощувало обсяги доходів від усіх видів діяльності. Особливо активно зростали обсяги доходів від інвестиційної діяльності, що було зумовлено реалізацією частини основних засобів. Обсяги виручки від реалізації готової продукції постійно зростали, але її питома вага в загальній структурі доходів від усіх видів діяльності має тенденцію до зниження. Коливання інших комерційних доходів зумовлено коливанням структури реалізації товарів. Підприємство не займається фінансовими операціями, тому обсяги доходів від фінансової діяльності відсутні, а обсяги інших фінансових доходів є незначними. В цілому підприємство має загальну тенденцію до зростання обсягу доходів, що є позитивним в плані подальшого його розвитку. Позитивним моментом в діяльності підприємства є зростання доходів від реалізації продукції, що свідчить про підтримання операційних процесів на достатньому рівні та перспективним їх нарощуванням. На ТОВ «ДТЕК СЕРВІС» використовують журнально – ордерну форму бухгалтерського обліку. Характерною особливістю такої форми обліку є те, що відбувається поєднання синтетичного і аналітичного обліку. В Плані рахунків для відображення нематеріальних активів виділений перший розділ. Кожен розділ плану рахунків має шість рахунків і тринадцять субрахунків. У практиці обліку досліджуваного підприємства часто виникають задачі, пов'язані з оцінкою вартості нематеріальних активів на момент виникнення та на дату вибуття. Разом з цим, у процесі надходження нематеріальних активів на підприємство ТОВ «ДТЕК СЕРВІС» виникає складність визначення їх первісної вартості в залежності від конкретного виду. Для цього на підприємстві у бухгалтерській службі сформовано відповідний порядок формування первісної вартості нематеріальних активів за способами їх надходження та за видами.

Облікове відображення інформації про нематеріальні активи неможливе без використання даних, отриманих за допомогою оцінки, адже у звітності дані про цей специфічний вид активів наводяться лише у грошовому вимірнику. Для здійснення оцінки нематеріальних активів науковцями запропоновано велику

кількість методів, які об'єднані в три оціночних підходи: дохідний, витратний та порівняльний. На законодавчому ж рівні не визначено метод, за яким необхідно оцінювати нематеріальні активи. Потребують удосконалення первинні та зведені документи обліку нематеріальних активів, від заповнення яких залежить формування обліково-економічної інформації, необхідної для внутрішніх і зовнішніх користувачів.

Бухгалтерський облік нематеріальних активів являє собою складний і багатогранний процес, тому що нематеріальні активи підприємства здатні приносити надприбутки, але тільки у тому випадку, коли вони знаходяться на балансі господарюючого суб'єкта. Синтетичний та аналітичний облік нематеріальних активів ведеться на рахунку 12 "Нематеріальні активи" за первинною вартістю, яка визначається за об'єктами: придбаних за плату; внесених засновниками до статутного капіталу підприємства - в сумі, узгодженій сторонами (справедливій вартості); одержаних безоплатно від інших юридичних осіб - за справедливою вартістю; придбаних у результаті обміну одного нематеріального активу на інший нематеріальний актив, тощо. По дебету рахунку 12 "Нематеріальні активи" та його субрахунків ведуть облік надходження (придбання, виготовлення, безоплатне одержання від Інших юридичних осіб) нематеріальних активів, а також суми дооцінки; по кредиту - вибуття нематеріальних активів (внаслідок реалізації, ліквідації, безоплатної передачі), а також суми їх уцінки.

За міжнародними стандартами у фінансовій звітності за кожним класом нематеріальних активів повинна розкриватися наступна інформація: строк корисної експлуатації та норми амортизації; метод нарахування амортизації; валова чиста балансова вартість і накопичувальна амортизація на початок і кінець звітного періоду; окремою статтею звіту про прибутки та збитки амортизація на; узгодження балансової вартості н.а. на початок і кінець звітного періоду.

Впровадження управлінського обліку нематеріальних активів на вітчизняних підприємствах зможе забезпечити менеджерів релевантною,

достовірною та повною інформацією про всіх належних підприємству нематеріальних активах, що відображені або не відображені на Балансі. Для забезпечення ефективного управлінського обліку нематеріальних активів, в першу чергу, необхідно визначитися з його метою та завданнями, досконало вивчити принципи управління нематеріальними активами, а також провести структурування наявних на підприємстві нематеріальних активів, відповідно до класифікації, що розробляється за вимогами управлінського персоналу. Дослідження особливостей управління нематеріальними активами на усіх етапах їх життєвого циклу дав змогу виявити дуже важливий етап, на якому відбувається їх комерціалізація, яка являє собою перетворення нематеріального активу у джерело прибутку.

У теперішній час ведення бухгалтерського обліку нематеріальних активів малоефективне без комп'ютерної обробки даних. Сьогодні на ринку існує багато бухгалтерських програм, які задовольняють найрізноманітніші вимоги до них. Особливо складним є правильно відібрати програму для свого підприємства. Механізація бухгалтерського обліку сприяє зменшенню трудомісткості обліку, але не дозволяє повною мірою зробити його оперативним, скоротити терміни на інші звітності. Найбільш повно ці питання вирішуються в умовах автоматизації усього комплексу облікових робіт.

Методика контролю нематеріальних активів будується на відповідному організаційному, інформаційному, методолгічному та технічному забезпеченні. В основу організаційного забезпечення системи контролю нематеріальних активів покладено організаційну структуру підприємства. Інформаційне забезпечення формується на основі даних облікової інформації про стан та рух нематеріальних активів. Методологія контролю нематеріальних активів передбачає перевірку операцій з нематеріальними активами контролерам на основі первинних даних і даних аналітичного і синтетичного обліку нематеріальних активів. Технічним підґрунтям для контролю нематеріальних активів є облікові та аналітичні інформаційні системи. Щоб реалізувати задачі контролю нематеріальних активів необхідно переконатися в правильності

організації аналітичного обліку; вияснити чи всі нематеріальні активи закріплені за матеріально відповідальними особами; правильність проведення останньої інвентаризації, які її результати і чи відображені вони в обліку; проконтролювати достовірність облікових даних про наявність і рух нематеріальних активів.

У ході дослідження було розглянуто основні методичні підходи до економічного аналізу надходження нематеріальних активів. Економічний аналіз показників стану, даєнімки та ефективності використання нематеріальних активів є важливою складовою загального аналізу фінансово-господарської діяльності підприємства. Проведення економічного аналізу нематеріальних активів сприяє підвищенню ефективності роботи підприємства, зростання його конкурентного потенціалу на ринку. Економічний аналіз нематеріальних активів підприємства передбачає визначення системи показників їх руху, обсягу та структури, а також стану їх формування та використання. В процесі формування методичного інструментарію оцінки нематеріальних активів переважно економіко-статистичні методи. нематеріальних активів дозволяє отримати позитивні показники їх використання та здійснювати оптимізацію витрат для розширення обсягів виробництва продукції. Дані фінансового та бухгалтерського обліку нематеріальних активів використовуються для аналізу стану, руху та використання нематеріальних активів з метою прийняття рішень щодо доцільності використання нематеріальних активів, їх впровадження, поповнення, забезпечують методологічну базу для проведення аналізу нематеріальних активів.

Проведений аналіз нематеріальних активів досліджуваного підприємства виявив, що вони складають важливу частину його майнового потенціалу. Станом на 01.01.2018 р. обсяг нематеріальних активів склав 4054 тис. грн., тобто спостерігалось зростання обсягу нематеріальних активів на 741 тис. грн. або на 17,3 % порівняно зі значенням цього показника на 01.01.2017 р. Зростання обсягу нематеріальних активів у 2017 році було зумовлене придбанням ліцензій до програмного забезпечення, яке використовується

інформаційною системою управління в корпорації ДТЕК, а також для забезпечення контролю над системами протипожежної, комплексної та периферійної охорони службових та виробничих приміщень. У структурі нематеріальних активів найбільше значення мали права на об'єкти промислової власності, а їх частка скоротилася за 5 років з 33,6% у 2013 році до 29,6% у 2017 році. Також важливо відмітити позитивну динаміку показника частки ліцензій на програмне забезпечення. Частка даного виду нематеріальних активів в загальній структурі зростає за 5 років і склала у 2017 році 31,2%. Основним фактором, що впливав на зміну обсягів нематеріальних активів на ТОВ «ДТЕК СЕРВІС» за 2013 – 2017 роки було те, що на досліджуваному підприємстві почали придбавати ліцензії до програмного забезпечення. У 2014 році відбулося зниження рівня зносу та зростання коефіцієнта придатності нематеріальних активів. Рівень інтегральної ефективності використання нематеріальних активів у 2013 році становив 6,72 пункти. У 2014 році внаслідок скорочення доходів та чистого прибутку рівень інтегральної ефективності скоротився до 6,06 пунктів. Зростання доходів та прибутку у 2015 та 2017 роках вплинуло відповідно на зростання рівня інтегральної ефективності використання нематеріальних активів.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

- 1) Автоматизація аналізу фінансових результатів та аудиту та аналізу фінансового стану підприємства на платформі системи управління базами даних «Access» / В. А. Лобанова, М. М. Скопень [Електронний ресурс] – режим доступу: http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/ech/2011_7-8/2011_7_8/58_63.pdf
- 2) Автоматизація складання звітності / І. Ю. Кравченко [Електронний ресурс] – режим доступу: <http://ua.convdocs.org/docs/index-183545.html>
- 3) Автоматизація формування звітності підприємства / Корда А. [Електронний ресурс] – режим доступу: http://www.rusnauka.com/31_ONBG_2009/Economics/54652.doc.htm
- 4) Андрієнко В. Поняття та склад фінансової звітності в умовах гармонізації бухгалтерського обліку / В. Андрієнко // Наука молода. – 2008. – № 9. – С. 153–157.
- 5) Артеменко Н.В., та ін. Нематеріальні активи: основи бухгалтерського обліку та оцінки / Н.В. Артеменко, Н.В. Ширяєва // Вісник НТУ «ХПІ», - 2015. - № 25. – С. 95-99
- 6) Банасько Т.М. Проблеми та перспективи дослідження нематеріальних активів в Україні / Т.М. Банасько // Економіст. - 2014. - № 2. - С. 30-33.
- 7) Баффет М. Як знайти ідеальну для інвестора компанію / М. Баффет, Д. Кларк. - Попуррі, 2009. - 79 с.
- 8) Білоусова І. Проблеми впровадження системи внутрішньогосподарського контролю на підприємствах / І. Білоусова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. - №5. – С.30-34
- 9) Білуха М., Микитенко Т. Теоретичні та методологічні засади електронного обліку господарської діяльності // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – № 12. – С. 15–25.

- 10) Білуха М.Т. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник. – К.: 2010. – 692 с.
- 11) Боди З. Финансы: [учебное пособие] / З. Боди, Р. Мертон. – Пер. с англ. – М. : Вильямс, 2008. – 592 с.: ил. – Парал. тит. англ.
- 12) Булат Г.В., та ін. Сутність нематеріальних активів та особливості організації їх обліку / Г.В. Булат, А.М. Камінська // Молодий вчений, 2014. - №5. – С. 67-69
- 13) Бунда О. Аналітичні процедури в аудиті / Оксана Бунда // Вісник ЛКА. - 2009. - № 22. - С. 357- 360.
- 14) Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський фінансовий облік: Підручник для студентів спеціальності “Облік і аудит” вищ. навч. закладів. – 6-те вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП “Рута”, 2013. – с. 321
- 15) Войнаренко М. П. Системи обліку в Україні: трансформація до міжнародної практики / М. П. Войнаренко. - К. : Наукова думка. - 2012. - 215 с.
- 16) Волинець О.О. Деякі проблеми класифікації нематеріальних активів підприємств ресторанного господарства / О.О. Волинець [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://ena.lp.edu.ua:8080/bitstream/ntb/2760/1/50.pdf>
- 17) Голов С. Ф. Управлінський облік / Голов С. Ф. – К., 2010. – 784с.
- 18) Голов С.Ф., та ін. Бухгалтерський облік та фінансова звітність за міжнародними стандартами: Практ. Посібник / С.Ф. Голов, В.М. Костюченко, І.Ю. Кравченко, Г.А. Ямборко та ін. – К.: Лібра, 2007. – с. 289
- 19) Гончарук Я. Концептуальні основи застосування аналітичних процедур у зовнішньому та внутрішньому аудиті / Я. Гончарук, К. Редченко // Вісник ЛКА. - 2011. - № 16. - С. 392- 396.
- 20) Господарський кодекс України України [електронний ресурс] – режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/436-15>
- 21) Гришук М. В. Нормативно-правове регулювання охорони праці в Україні: реалії та перспективи // Часопис Національного університету "Острозька академія". Серія "Право". – 2012. – №2(6) [Електронний ресурс] – режим доступу: <http://www.lj.oa.edu.ua/articles/2012/n2/12hmvrtп.pdf>

22) Гуріна Н. В. Основні аспекти організації обліку нематеріальних активів у сучасних умовах господарювання / Н. В. Гуріна, С. В. Ющенко // ефективна економіка, 2016. - №12. - [електронний ресурс] – режим доступу: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=5339>

23) Гуцайлюк З. Ще раз про місце і роль аналізу в інформаційній системі господарюючих суб'єктів / З. Гуцайлюк // Бухгалтерський облік і аудит . – 2011. - № 11. – С.45-49.

24) Дем'яненко І.В. Особливості приведення національної системи фінансової звітності у відповідність до МСБО // Фінанси України, №5. - 2011р. – с. 42-46

25) Додж Р. Краткое руководство по стандартам и нормам аудита / Р. Додж; пер. с англ. - М. : Финансы и статистика, 2010. - 240 с.

26) Дутова Н., та ін. Актуальні проблеми обліку нематеріальних активів / Н. Дутова, Т. Чорна // Економіко-правова парадигма розвитку сучасного суспільства, 2017. - №1. – [електронний ресурс] – режим доступу: <https://studlib.org.ua/index.php/eprs/article/view/104/101>

27) Економічна енциклопедія: в 3 т. / під ред. Б. Д. Гаврилишина. - К.: Академія, 2010. - Т. 1. - 303 с.

28) Економічний аналіз. Підручник / За ред.Агуніна М.О.-3-тє вид., перероблене і доповнене - Житомир:ЖІТІ, 2009. - 672с.

29) Завгородній А.Г., Партин Г.О. Бухгалтерський облік: Основи теорії та практики: Навч. посіб. – К.: Т-во «Знання», КОО, 2010. -377 с.

30) Землякова Є.М. Вдосконалення системи охорони праці на підприємстві [Електронний ресурс] – режим доступу: <http://masters.donntu.edu.ua/2011/iem/zemlyakova/diss/indexu.htm>

31) Ігліна З.О. Визначення «нематеріальні активи» в умовах застосування мсфз та концептуальної основи фінансової звітності / Scientific researches and their practical application. Modern state and ways of development, 2015. - №12. - <http://www.sworld.education/conference/year-conference-sw/the-content-of-conferences/archives-of-individual-conferences/dec-2015>

32) Інструкція застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, нематеріальних активів і господарських операцій підприємств і організацій №291 (Затверджена наказом Міністерства фінансів України від 30.11.2008 р.) [електронний ресурс] – режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>

33) Качалин В.В. Финансовый учет и отчетность в соответствии со стандартами GAAP / В.В. Качалин. - 4-е изд. - М.: Дело, 1998. - 432 с.

34) Кірейцев Г. Г. Фінансова звітність підприємств та її аналіз / Г. Г. Кірейцев. - К: ЦУЛ, 2012. - 452 с.

35) Колеснікова О. М. Проблемні питання обліку резерву сумнівних боргів в контексті податкового кодексу України / О. М. Колеснікова // Ефективна економіка [Електронний ресурс]. - Режим доступу : <http://www.economy.nayka.com.ua>.

36) Косата І. А. Деякі проблеми обліку дебіторської заборгованості в Україні / І.А. Косата // Бізнес Інформ. - 2012. - № 12. - С. 242-245.

37) Куцик П. О., та ін. Облікова концепція управління вартістю нематеріальних активів підприємства [Текст] : монографія / П. О. Куцик, І. М. Дрогобицький, З. П. Плиса, Х. І. Скоп. — Львів : Растр-7, 2016. - 268 с.

38) Кучеренко Т. Фінансова звітність як складова економічних наук / Т. Кучеренко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – № 9. – С. 21–29.

39) Лишиленко О.В. Бухгалтерський облік. Навчальний посібник. – Київ: Вид-во «Центр учбової літератури», 2010. – 624с.

40) Лищенко О.Г. Аналіз дебіторської заборгованості в системі управління підприємством / О.Г. Лищенко, Г.М. Бескота // Держава і регіони. - 2013. - №1. - С. 114-117.

41) Ляшко Г.К. Фінансовий облік: Підручник. – К.: Перун, 2009. – с. 515

42) Малышкин А.И. Финансовая отчетность предприятия: международные и национальные стандарты: [учебное пособие] / А. И.

Малышкин. – [2-е изд., доп. и испр.]. – Сумы : Університетська книга, 2011. – 158 с.

43) Международные стандарты учета и аудита. – М.: Аудит-Трейдинг, 2011. Вып. 5-7. – с. 411

44) Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності: наказ Міністерства фінансів України від 28.03.2013 р. №433 [електронний ресурс] – режим доступу: <http://buhgalter911.com/Res/Zakoni/>

45) Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 21 (МСБО 21). Вплив змін валютних курсів: IASB; Стандарт, Міжнародний документ від 01.01.2012 [електронний ресурс] – режим доступу: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/929_022

46) Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 38 (МСБО 38). Нематеріальні активи: IASB, Стандарт, Міжнародний документ від 01.01.2012 [Електронний ресурс]. - Режим доступу: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/929_050

47) Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку 2014 [Текст]: пер. з англ. / за ред. С.Ф. Голова. - К.: Федерація професійних бухгалтерів та аудиторів України, 2014. - 1272 с.

48) Міжнародний стандарт фінансової звітності 13 (МСФЗ 13). Оцінка справедливої вартості: IASB; Стандарт, Міжнародний документ від 01.01.2013 [електронний ресурс] – режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_068

49) Момот Т. Управление активами предприятия / Т. Момот // Бизнес информ. - 2013. - №11-12. - С. 97-99.

50) Нападовська Л. В. Управлінський облік: суть, значення та рекомендації щодо його використання в практичній діяльності вітчизняних підприємств / Л. В. Нападовська // Бухгалтерський облік і аудит. - 2010. - №8-9. - С.50-62.

51) Новоселова Л.А. Денежные расчеты в предпринимательской деятельности. - М.: Инфра-М, 2006. -С.335.

52) Організація бухгалтерського обліку: Навч. Посібник для студ. Спец. «Облік і аудит» ден. та заоч. форм – Донецьк. Дон. ДУЕТ, 2011. - 411с.

53) Орлов І.В. Система нематеріальних активів у праві та бухгалтерському обліку: порівняльний аспект / І.В. Орлов // Вісник Донецького національного університету економіки і торгівлі ім. М. Туган-Барановського. - 2010. - № 4 (48). - С. 371 - 377.

54) П(с)БО 8 "Нематеріальні активи": Мінфін України; Наказ, Положення від 18.10.1999 № 242 [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99>

55) Панков Д.А. Финансовый кризис и бухгалтерский учет: взгляд Беларуси / Д. А. Панков // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу: міжнародний збірник наукових праць. – 2009. – Вип. 1 (13). – С. 31–48.

56) Пантелеєв В.П. Методологія внутрішньогосподарського контролю у визнанні активів підприємства / В.П. Пантелеєв // Економіка: проблеми теорії та практики: Збірник наукових праць. — випуск 241: т. III — 2009. — С. 502-519 (0,7 др.а.).

57) Плекан М.В. Проблемні аспекти нематеріальних активів / М.В. Плекан // Науковий вісник Ужгородського університету, 2015. - №1. – С. 112-117

58) Побережець О.В. Ідентифікація та класифікація нематеріальних активів та проблеми їх визначення / О.В. Побережець, К.В. Іванова // Економіка: реалії часу. - 2012. - № 2(3). - С. 98-104.

59) Податковий кодекс України: Кодекс від 02.12.2010 № 2755-VI [електронний ресурс] — режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

60) Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.99 р. №996-XIV [електронний ресурс] — режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14>

61) Про затвердження Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства та внесення змін до деяких наказів Міністерства фінансів України: Наказ Міністерства фінансів України від 27 червня 2013 року № 635 [Електронний ресурс] – режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=382876&cat_id=293537

62) Про затвердження Національного Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Вимоги до фінансової звітності»: Мінфін України; Наказ, Положення від 12.04.2013р. [електронний ресурс] – режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99>

63) Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку та Інструкції про його застосування: Наказ МФУ від 30.11.1999 р. №291 [електронний ресурс] – режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>

64) Пушкар М. С. Фінансовий облік: [підручник] / М. С. Пушкар. – Тернопіль : Карт-бланш, 2012. – 628 с.

65) Расенко В.М. Особливості класифікації нематеріальних активів підприємства /В.М. Расенко // Вісник соціально-економічних до-сліджень. - 2012. - Вип. 2 (45). - С. 163 - 170.

66) Редченко К. Основні копцепції комп'ютерного аудиту / К. Редченко, І. Островський // Вісник ЛКА. - 2011. - № 8. - с. 131- 134.

67) Робертсон Дж. К. Аудит / Дж. К. Робертсон. - М. : KPMG и Контакт, 2008. - 496 с.

68) Рудницький В. С. Аудит в системі контролю: методологічні та організаційні аспекти: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня док. екон. наук : спец. 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз і контроль» / В. С. Рудницький. - Тернопіль, 2010. - 18 с.

69) Рудницький В. С. Методологія і організація аудиту / Василь Степанович Рудницький. - Тернопіль : Економічна думка, 2008. - 192 с.

70) Рудницький С., Хом'як Ю., Герасимчук З. Організація торгівлі на підприємствах споживчої кооперації. – К.: Альтерпрес, 2008. – с. 324

- 71) Свідерський Д. Вдосконалення методики внутрішнього господарського контролю в торгівлі // Бух. облік і аудит.-2010.-№4.- с.16
- 72) Сизоненко О.В. Класифікація нематеріальних активів з метою ефективного забезпечення виконання завдань бухгалтерського, управлінського обліку та аналізу / О.В. Сизоненко [Електронний ресурс]. - Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/old_jrn/Soc_Gum/Menedzhment/2010_13/suzonenk.htm.
- 73) Ситник В. Ф. Системи підтримки прийняття рішень / В. Ф. Ситник. - К.: КНЕУ, 2010. - 614 с.
- 74) Скоп Х. Бухгалтерський облік нематеріальних активів: визнання та оцінка / Х. Скоп // Бухгалтерський облік і аудит. - 2013. - № 8. - С. 10-19.
- 75) Скоробогатова В.В. Методика бухгалтерського обліку активів / В.В. Скоробогатова // Сталий розвиток економіки. - 2012. - № 7[17]. - С. 270-276.
- 76) Супрунова І.В. Особливості організації бухгалтерського обліку активів / І.В. Супрунова // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. - 2012. - Вип. 2 (23). - С. 357-360.
- 77) Ткаченко Н. М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність: [підручник] / Н.М. Ткаченко. – [3-є вид., допов. і перероб.]. – К. : Алерта, 2008. – 926 с.
- 78) Ткаченко Н.М. Методика обліку за міжнародними стандартами // Питання бухгалтерії. - №9, 2009. – с. 31-36
- 79) Травінська С.І. Сутність категорії «нематеріальні активи» в бухгалтерському обліку молокопереробного підприємства / С.І Травінська //Інвестиції: практика та досвід. - 2013. - Вип. 21. - С. 100-105.
- 80) Трофимов К.Т. Организация и автоматизация отчетности. - Х.: Логос, 2011. - 310с.
- 81) У статті розглянуто основні методологічні підходи відображення нематеріальних активів у фінансовій звітності та зосереджено увагу на особливостях бухгалтерського визнання та оцінки нематеріальних активів, окремо придбаних або отриманих та власно створених підприємством.

- 82) Управлінський аудит: Навч.-практ. посібник / За ред. Трухача М.О. – Дн.: Баланс-клуб, 2008. – с. 698
- 83) Фаріон В. Я. Економічна сутність та оцінка нематеріальних активів в Україні / В. Я. Фаріон, О. В. Задорожна // Менеджмент, маркетинг та логістика, 2012. - №4. – С. 86-91
- 84) Финансовый контроль. Монтгомери /Ф.Л. Дефлиз, Г.Р. Дженик, В.М. О'Рейтли, М.Б. Хирш; За ред. Я.В. Соколова. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 2009. – 542с.
- 85) Хомин П. Облікове забезпечення звітності про фінансові результати має бути методологічно обґрунтованим / П. Хомин //Бухгалтерський облік і аудит. – 2010. – № 6. – С. 9–15.
- 86) Хорин А. Н. Рыночно ориентированная финансовая отчетность: баланс корпоративного капитала / А.Н. Хорин // Бухгалтерский учет. – 2008. – № 15. – С. 39–44.
- 87) Цебень Р.Л. Сучасний стан обліку та складання фінансової звітності. – Хм.: ХКТЕІ, 2012. – с. 264
- 88) Чабанова Н.В., Василенко Ю.А. Бухгалтерський фінансовий облік: Посібник. – К.: Видавн. Цетр “Академія”, 2011 – с. 416
- 89) Чебанова Н. В. Фінансова звітність підприємств: [навчальний посібник] / Н. В. Чебанова, Т. Я. Чупир, Ю. А. Василенко. – Харків : Фактор, 2010. – 444 с.
- 90) Чуб. Ю.В. Сутність та еволюція теорії нематеріальних активів на сучасному етапі розвитку економіки / Ю.В. Чуб // Наукові праці полтавської державної аграрної академії, 2014. - №8. – С. 155-161
- 91) Шеремет А.Д., Суйц В.П. Экономический анализ / А.Д. Шеремет, В.П. Суйц.-М.:Инфра-М, 2007.-с.740.
- 92) Шушакова І. К. Управлінський облік нематеріальних активів на вітчизняних підприємствах / І. К. Шушакова, О. Т. Олендій // Вісник Одеського національного університету. Серія : Економіка. - 2014. - Т. 19, Вип. 2(6). - С. 135-140.

93) Юденко В.А. Контроль обліку підприємства / В.А. Юденко. – К., 2010.

– 20с.

ДОДАТКИ

ДОДАТОК Б

ПОЯСНЮВАЛЬНА ЗАПИСКА

Актив	Код рядка	Станом на дату:						Відхилення абс.				Відхилення віднос., %			
		01.01.2013	01.01.2014	01.01.2015	01.01.2016	01.01.2017	01.01.2018	2013-2014	2014-2015	2015-2016	2016-2017	2013-2014	2014-2015	2015-2016	2016-2017
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16
I. Необоротні активи															
Нематеріальні активи	1000	3 313	4 409	5 079	4 174	3 456	4 054	670	-905	-718	598	15,2	-17,8	-17,2	17,3
первісна вартість	1001	4 515	5 774	6 607	5 865	5 310	6 071	833	-742	-555	761	14,4	-11,2	-9,5	14,3
накопичена амортизація	1002	1 202	1 365	1 528	1 691	1 854	2 017	163	163	163	163	11,9	10,7	9,6	8,8
Незавершені капітальні інвестиції	1005							0	0	0	0	0,0	0,0	0,0	0,0
Основні засоби	1010	9 776	12 357	10 154	9 300	8 676	9 032	-2203	-855	-624	356	-17,8	-8,4	-6,7	4,1
первісна вартість	1011	12 880	16 490	14 976	13 240	11 916	12 698	-1514	-1736	-1324	782	-9,2	-11,6	-10,0	6,6
знос	1012	3 104	4 132	3 858	3 503	3 240	3 666	-275	-355	-263	426	-6,6	-9,2	-7,5	13,1
Інвестиційна нерухомість	1015														
Відстрочені податкові активи	1045	680	901	838	759	700	395	-62	-79	-59	-305	-6,9	-9,5	-7,8	-43,6
Інші необоротні активи	1090														
Усього за розділом I	1095	13768	17667	16072	14233	12832	13481	-1595	-1839	-1401	649	-9,	-11,4	-9,8	5,1
II. Оборотні активи															
Запаси	1100	67	90	85	78	73	69	-5	-7	-5	-4	-5,7	-8,3	-6,5	-4,9
Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги	1125	5017	6758	6360	5822	5428	4200	-398	-538	-394	-1228	-5,9	-8,5	-6,8	-22,6
Дебіторська заборгованість за розрахунками:	1130														
за виданими авансами															
з бюджетом	1135	108	145	136	125	116	140	-9	-12	-9	24	-6,	-8,6	-6,8	20,7
у тому числі з податку на прибуток	1136														
Інша поточна дебіторська заборгованість	1155	479	643	603	551	512	468	-40	-53	-39	-44	-6,1	-8,7	-7,	-8,6
Поточні фінансові інвестиції	1160														
Гроші та їх еквіваленти	1165	1075	1440	1350	1232	1144	956	-90	-119	-88	-188	-6,2	-8,8	-7,1	-16,4
Продовження Додатку Б															
Витрати майбутніх періодів	1170	301	403	378	345	320	152	-25	-33	-25	-168	-6,3	-8,8	-7,1	-52,5
Інші оборотні активи	1190	4664	6227	5825	5300	4912	5988	-402	-525	-388	1076	-6,5	-9,	-7,3	21,9
Усього за розділом II	1195	11711	15705	14738	13451	12505	11973	-968	-1287	-946	-532	-6,2	-8,7	-7,	-4,3

III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття	1200														
Баланс	1300	25479	33373	30810	27684	25337	25454	-2563	-3126	-2347	117	-7,7	-10,1	-8,5	0,5

Динаміка активів підприємства ТОВ «ДТЕК СЕРВІС» за 2013-2017 рр.

Як свідчать дані фінансової звітності, сумарний обсяг активів мав тенденцію до поступового зниження упродовж 2013-2016 років. Так, упродовж 2014-го року активи мали тенденцію до зниження. Їх обсяг скоротився у вартісному еквіваленті на 2563 тис.грн або 7,7%. Упродовж 2015-го року обсяг активів знизився на 3126 тис.грн або на 10,1%. Протягом 2016-го року відбулося зниження обсягу активів підприємства на 2347,0 тис.грн або на 8,5%. 2017 рік мав тенденцію у зміні активів, що була протилежною до тенденції динаміки попередніх років. У цьому році вартісний обсяг активів підприємства збільшився на 117 тис.грн або на 0,5%.

Динаміка пасивів підприємства ТОВ «ДТЕК СЕРВІС» за 2013-2017 рр.

Пасив 1	Код рядка 2	Станом на дату:						Відхилення абс.				Відхилення віднос., %			
		01.01.2013 3	01.01.2014 4	01.01.2015 5	01.01.2016 6	01.01.2017 7	01.01.2018 8	2013- 2014 9	2014- 2015 10	2015- 2016 11	2016- 2017 12	2013- 2014 13	2014- 2015 14	2015- 2016 15	2016- 2017 16
I. Власний капітал															
Зареєстрований (пайовий) капітал	1400	2590	2590	2590	2590	2590	2590								
Капітал у дооцінках	1405	16	15	16	17	10	14	1	1	-7	4	5	7	-39	37
Додатковий капітал	1410	152	152	152	187	187	187		35				23		
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420	18163	24832	22833	20304	18449	17501	-1999	-2528	-1856	-948	-8	-11	-9	-5
Усього за розділом I	1495	20920	27589	25590	23098	21236	20292	-1998	-2492	-1862	-944	-7	-10	-8	-4
II. Довгострокові зобов'язання і забезпечення															
Продовження Додатку Б															
Довгострокові кредити банків	1510	1275	1632	1483	1311	1180	1400	-150	-172	-131	220	-9	-12	-10	19
Усього за розділом II	1595	1275	1632	1483	1311	1180	1400	-150	-172	-131	220	-9	-12	-10	19
III. Поточні зобов'язання і забезпечення															
Короткострокові кредити банків	1600	968	1226	1104	969	865	850	-121	-136	-104	-15	-10	-12	-11	-2

Поточна кредиторська заборгованість за:															
товари, роботи, послуги	1615	2068	2613	2350	2059	1836	2605	-262	-291	-223	769	-10	-12	-11	42
розрахунками з бюджетом	1620	86	108	97	85	76	105	-11	-12	-9	29	-10	-12	-11	38
розрахунками зі страхування	1625	43	54	49	43	38	53	-5	-6	-5	15	-10	-12	-11	38
розрахунками з оплати праці	1630	16	20	18	16	14	19	-2	-2	-2	5	-10	-12	-11	38
Інші поточні зобов'язання	1690	103	131	118	103	92	130	-13	-15	-11	38	-10	-12	-11	42
Усього за розділом III	1695	3284	4152	3736	3275	2921	3762	-415	-462	-354	841	-10	-12	-11	29
IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття	1700														
Баланс	1900	25479	33373	30810	27684	25337	25454	-2563	-3126	-2347	117	-8	-10	-8	

Як свідчать дані фінансової звітності, сумарний обсяг пасивів мав тенденцію до поступового зниження упродовж 2013-2016 років. Так, упродовж 2014-го року пасиви мали тенденцію до зниження. Їх обсяг скоротився у вартісному еквіваленті на 2563 тис.грн або 7,7%. Зокрема відбувалося скорочення як власного, так і позикового капіталу підприємства. Власний капітал скоротився на 1998 тис.грн або на 7%, а короткостроковий позиковий капітал скоротився на 415 тис.грн або на 10%. Упродовж 2015-го року обсяг пасивів знизився на 3126 тис.грн або на 10,1%, в тому числі за рахунок скорочення власного капіталу на 2492 тис.грн та скорочення короткострокового позикового капіталу на 462 тис.грн. Протягом 2016-го року відбулося зниження обсягу капіталу підприємства на 2347,0 тис.грн або на 8,5%, в тому числі за рахунок скорочення власного капіталу на 1862 тис.грн та скорочення короткострокового позикового капіталу на 354 тис.грн.

У 2017 році відбулося зростання обсягу капіталу, що було подібним до тенденції динаміки активів підприємства. У цьому році вартісний обсяг капіталу підприємства збільшився на 117 тис.грн або на 0,5%, в тому числі переважно за рахунок зростання позикового капіталу.

Динаміка доходів, витрат та фінансових результатів підприємства ТОВ «ДТЕК СЕРВІС» за 2013-2017 рр.

Стаття	Код рядка	Значення по роках					Відхилення абс.				Відхилення віднос., %			
		2013	2014	2015	2016	2017	2013-2014	2014-2015	2015-2016	2016-2017	2013-2014	2014-2015	2015-2016	2016-2017
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000	44045	41694	60335	40876	57461	-2351	18641	-19459	16585	-5	45	-32	41
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	32469	31118	44479	30508	42360	-1351	13360	-13970	11852	-4	43	-31	39
Валовий:														
Прибуток	2090	11575	10575	15856	10368	15101	-1000	5281	-5488	4733	-9	50	-35	46
Інші операційні доходи	2120	1208	1334	1654	1308	1575	126	320	-346	267	10	24	-21	20
Адміністративні витрати	2130	3758	3422	5148	3355	4903	-336	1726	-1794	1548	-9	50	-35	46
Витрати на збут	2150	2751	2168	3768	2125	3588	-583	1600	-1642	1463	-21	74	-44	69
Інші операційні витрати	2180	442	430	606	421	577	-13	176	-185	156	-3	41	-31	37
Фінансовий результат від операційної діяльності:														
Прибуток	2190	5831	5890	7988	5775	7608	59	2099	-2214	1834	1	36	-28	32
Інші доходи	2240	111	134	151	131	144	24	17	-20	13	21	13	-13	10
Фінансові витрати	2250	670	647	917	634	873	-23	270	-283	239	-3	42	-31	38
Втрати від участі в капіталі	2255	8	10	11	10	10	2		-1		29	3	-7	1
Інші витрати	2270	469	305	643	298	612	-165	338	-345	314	-35	111	-54	105
Фінансовий результат до оподаткування:														
Прибуток	2290	4795	5064	6570	4965	6257	268	1506	-1605	1293	6	30	-24	26
Витрати (дохід) з податку на прибуток	2300	863	911	1183	894	1126	48	271	-289	233	6	30	-24	26
Чистий фінансовий результат:														
Прибуток	2350	3932	4152	5387	4071	5131	220	1235	-1316	1060	6	30	-24	26

Як свідчать дані фінансової звітності, діяльність ТОВ «ДТЕК СЕРВІС» характеризувалася отриманням позитивних фінансових результатів. Обсяг чистого доходу підприємства у 2013-2014 рр. зменшився на 2351 тис.грн, а обсяг валового прибутку скоротився на 1000 тис.грн. Чистий прибуток підприємства збільшився у 2014 році на 220 тис.грн порівняно з попереднім роком. У 2015 році можна було спостерігати зростання як обсягу доходів, так і валового прибутку, що спричинило зростання чистого прибутку на 1235 тис.грн. Упродовж 2016-го року можна було спостерігати

зниження чистого фінансового результату на 1316 тис.грн, що зумовлювалось зростанням обсягу операційних витрат у цьому періоді. Упродовж 2017-го року чистий фінансовий результат підприємства збільшився на 1060 тис.грн.

ДОДАТОК В

Характеристика діючої нормативно - правової бази з обліку, контролю та аналізу нематеріальних активів підприємства

№ пор	Нормативний документ	Короткий зміст документу	Використання у роботі
1	Господарський кодекс України України	визначає нормативні засади здійснення господарської діяльності підприємством	У розділі 1 при характеристиці підприємства
2	Податковий кодекс України	визначає засади податкового регулювання операцій з формування нематеріальних активів між контрагентами	У розділі 2 при дослідженні податкових аспектів виникнення нематеріальних активів підприємства
3	Цивільний кодекс України	визначає нормативні засади формування та регулювання відносин з приводу формування нематеріальних активів	У розділі 1 при характеристиці підприємства
4	Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність» № 996 – XIV від 16.07.1999 р.	визначає правові засади регулювання, організації, ведення, бухгалтерського обліку та складання звітності в Україні. Він дає визначення нематеріальних активів та нематеріальних активів, розкриває мету та основні принципи бухгалтерського обліку та фінансової звітності	У розділі 1 при характеристиці системи обліку підприємства, особливостей обліку нематеріальних активів
5	Закон України «Про аудиторську діяльність» №3125-IX від 22.04.93 р.	регулює порядок та принципи аудиторської діяльності. Встановлює загальні передумови аудиту нематеріальних активів підприємства	У розділі 3 при характеристиці системи аналізу та оцінки нематеріальних активів підприємства
6	Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: Наказ Міністерства фінансів України № 73 від 07.02.2013:	визначаються мета, склад і принципи підготовки фінансової звітності та вимоги до визнання і розкриття її елементів. Норми цього Національного положення (стандарту)	У розділі 1 при характеристиці підприємства та аналізі фінансової звітності. Визначає

	http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13	застосовуються до фінансової звітності і консолідованої фінансової звітності юридичних осіб	особливості відображення інформації про нематеріальні активи у фінансовій звітності підприємства
продовження табл.			
7	Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності: наказ Міністерства фінансів України від 28.03.2013 р. №433	у цих Методичних рекомендаціях розглядається питання розкриття інформації за статтями балансу	У розділі 1 при характеристиці підприємства. Визначає особливості відображення інформації про нематеріальні активи у фінансовій звітності підприємства
8	Про затвердження Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства та внесення змін до деяких наказів Міністерства фінансів України: Наказ Міністерства фінансів України від 27 червня 2013 року № 635	визначає рекомендації щодо облікової політики підприємства, в тому числі в сферу організації обліку нематеріальних активів підприємства	У розділі 2 при характеристиці системи документального оформлення виникнення нематеріальних активів підприємства
9	Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку та Інструкції про його застосування: Наказ МФУ від 30.11.1999 р. №291	встановлює призначення і порядок ведення рахунків бухгалтерського обліку, для узагальнення інформації про виникнення та оцінку нематеріальних активів підприємства	У розділі 1 при характеристиці підприємства. У 2-му розділі при розкритті особливостей фінансового обліку нематеріальних активів підприємства
10	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 "Нематеріальні активи": Мінфін України; Наказ, Положення від 18.10.1999 № 242	регламентує порядок відображення в обліку нематеріальних активів підприємства	У розділі 2 при характеристиці системи обліку нематеріальних активів підприємства
11	Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 38 (МСБО 38). Нематеріальні активи: IASB,	регламентує порядок відображення в обліку нематеріальних активів	У розділі 2 при характеристиці системи обліку нематеріальних

	Стандарт, Міжнародний документ від 01.01.2012	підприємства	активів підприємства
12	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 13 "Фінансові інструменти"	визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про нематеріальні активи та розкриття інформації про них у фінансовій звітності	У розділі 2 при характеристиці системи обліку нематеріальних активів підприємства
13	Інструкція застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, нематеріальних активів і господарських операцій підприємств і організацій №291 (Затверджена наказом Міністерства України від 30.11.2008 р.)	встановлює призначення і порядок ведення рахунків бухгалтерського обліку, для узагальнення інформації про виникнення та оцінку нематеріальних активів підприємства	У розділі 1 при характеристиці підприємства. У 2-му розділі при розкритті особливостей фінансового обліку нематеріальних активів
14	Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності: наказ Міністерства фінансів України від 28.03.2013 р. №433	Визначає правила заповнення форм фінансової звітності	Використано у розділі 2 для характеристики відображення нематеріальних активів у фінансовій звітності
продовження табл.			
15	Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 21 (МСБО 21). Вплив змін валютних курсів: IASB; Стандарт, Міжнародний документ від 01.01.2012	Регламентує відображення впливу зміни валютних курсів на величину оцінки нематеріальних активів підприємства	Використано у розділі 1 при характеристиці оцінки нематеріальних активів підприємства
16	Міжнародний стандарт фінансової звітності 13 (МСФЗ 13). Оцінка справедливої вартості: IASB; Стандарт, Міжнародний документ від 01.01.2013	Регламентує відображення оцінки нематеріальних активів підприємства	Використано у розділі 1 при характеристиці оцінки нематеріальних активів підприємства
17	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку - 6 "Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах" (Наказ Міністерства фінансів України від 28.05.99 №137). [5]	Визначається порядок виправлення помилок, внесення та розкриття інших змін у фінансову звітність.	Використано для визначення показників коригування даних у фінансовій звітності підприємств
18	Методичні рекомендації по застосуванню регістрів бухгалтерського обліку, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2000 р. № 356	Дають рекомендації по узагальненню у регістрах обліку інформації про наявність і рух активів, капіталу, нематеріальних активів та факти фінансово-господарської діяльності	Використовується для процедур оцінки нематеріальних активів підприємства

		підприємств	
19	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 "Витрати"	Положення (стандарт) означає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати на створення нематеріальних активів підприємства	Використовується для характеристики системи обліку на підприємстві у розділі 1
20	Про затвердження Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства та внесення змін до деяких наказів Міністерства фінансів України: Наказ Міністерства фінансів України від 27 червня 2013 року № 635	Визначає загальні методичні засади облікової політики по відношенню до нематеріальних активів	У розділі 2 при характеристиці системи обліку нематеріальних активів підприємства

ДОДАТОК Г

Спеціальна література з обліку, контролю та аналізу нематеріальних активів підприємства

№ пор.	Джерело	Короткий зміст	Використання в роботі
1	Теорія бухгалтерського обліку: Підручник. – К.: 2010. – 692 с.	Визначено загальні засади організації фінансового обліку	Наведено та охарактеризовано загально теоретичні положення обліку нематеріальних активів підприємства
2	Артеменко Н.В., та ін. Нематеріальні активи: основи бухгалтерського обліку та оцінки / Н.В. Артеменко, Н.В. Ширяєва // Вісник НТУ «ХПІ», - 2015. - № 25. – С. 95-99	Досліджено сутність нематеріальних активів та їх класифікацію	Наведено та охарактеризовано загально теоретичні положення аналізу сутності нематеріальних активів та їх класифікації
3	Банасько Т.М. Проблеми та перспективи дослідження нематеріальних активів в Україні / Т.М. Банасько // Економіст. - 2014. - № 2. - С. 30-33.	Визначено загальні проблеми та перспективи дослідження нематеріальних активів в Україні	Основна увага приділяється папямкам дослідження нематеріальних активів
4	Бланк І.О. Управління фінансами підприємства: [навч. посібник] / І.О. Бланк. – К. : Знання, 2012. – 592 с.	Досліджено сутність та класифікацію нематеріальних активів	Надається визначення сутності нематеріальних активів, управлінського обліку та оцінки нематеріальних активів підприємства
5	Булат Г.В., та ін. Сутність нематеріальних активів та особливості організації їх обліку / Г.В. Булат, А.М. Камінська // Молодий вчений, 2014. - №5. – С. 67-69	Визначено загальні засади організації фінансового обліку нематеріальних активів підприємств	Розглянуто основні методичні засади фінансового обліку нематеріальних активів підприємства
6	Бунда О. Аналітичні процедури в аудиті / Оксана Бунда // Вісник ЛКА. - 2009. - № 22. - С. 357- 360.	Розглянуто аналітичні процедури обліку нематеріальних активів підприємства	Визначено основні особливості обліку нематеріальних активів підприємства
7	Волинець О.О. Деякі проблеми класифікації нематеріальних активів підприємств ресторанного господарства / О.О. Волинець [Електронний ресурс]. - Режим доступу: http://ena.lp.edu.ua:8080/bitstream/ntb/2760/1/50.pdf	Розглянуто аналітичні процедури аналізу нематеріальних активів підприємства	Визначено основні процедури аналізу та оцінки нематеріальних активів підприємства на підприємствах
8	Голов С.Ф., та ін. Бухгалтерський облік та фінансова звітність за міжнародними стандартами:	Досліджено інформаційну систему аналізу нематеріальних активів підприємства	Широко розкрито та охарактеризовано основні аспекти аналізу нематеріальних активів підприємства

	Практ. Посібник / С.Ф. Голов, В.М. Костюченко, І.Ю. Кравченко, Г.А. Ямборко та ін. – К.: Лібра, 2007. – с. 289		
9	Гуріна Н. В. Основні аспекти організації обліку нематеріальних активів у сучасних умовах господарювання / Н. В. Гуріна, С. В. Ющенко // ефективна економіка, 2016. - №12. - [електронний ресурс] – режим доступу: http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=5339	Визначено засади аспекти організації обліку нематеріальних активів у сучасних умовах господарювання	Використано підходи науковця до організації обліку нематеріальних активів у сучасних умовах господарювання
10	Дутова Н., та ін. Актуальні проблеми обліку нематеріальних активів / Н. Дутова, Т. Чорна // Економіко-правова парадигма розвитку сучасного суспільства, 2017. - №1. – [електронний ресурс] – режим доступу: https://studlib.org.ua/index.php/eprs/article/view/104/101	Визначено загальні проблеми обліку нематеріальних активів	Наведено та охарактеризовано загально теоретичні положення обліку нематеріальних активів підприємства.
11	Ігліна З.О. Визначення «нематеріальні активи» в умовах застосування мсфз та концептуальної основи фінансової звітності / Scientific researches and their practical application. Modern state and ways of development, 2015. - №12. - http://www.sworld.education/conference/year-conference-sw/the-content-of-conferences/archives-of-individual-conferences/dec-2015	Наведено поняття сутності «нематеріальні активи» в умовах застосування мсфз та концептуальної основи фінансової звітності	Охарактеризовано підходи до визначення змісту нематеріальних активів
12	Кірейцев Г. Г. Фінансова звітність підприємств та її аналіз / Г. Г. Кірейцев. - К: ЦУЛ, 2012. - 452 с.	Досліджено особливості організації та відображення нематеріальних активів у фінансовій звітності	Даються деякі роз'яснення щодо застосування підходів до організації та відображення нематеріальних активів у фінансовій звітності

13	Куцик П. О., та ін. Облікова концепція управління вартістю нематеріальних активів підприємства [Текст] : монографія / П. О. Куцик, І. М. Дрогобицький, З. П. Плиса, Х. І. Скоп. — Львів : Растр-7, 2016. - 268 с.	Досліджено особливості оцінки вартості нематеріальних активів підприємства	Основна увага приділяється порядку оцінки вартості нематеріальних активів підприємства на підприємстві
14	Малышкин А.И. Финансовая отчетность предприятия: международные и национальные стандарты: [учебное пособие] / А. И. Малышкин. — [2-е изд., доп. и испр.]. — Сумы : Университетська книга, 2011. — 158 с.	Визначено загальні засади організації фінансового обліку	Розкривають аспекти аналізу у відповідності до міжнародних стандартів
15	Момот Т. Управление активами предприятия / Т. Момот // Бизнес информ. - 2013. - №11-12. - С. 97-99.	Досліджено інформаційну систему аналізу нематеріальних активів	В даній статті розкриваються практичні аспекти оцінки та обліку активів та капіталу (у т.ч. нематеріальних активів) підприємства відповідно до МСБО
16	Нападовська Л. В. Управлінський облік: суть, значення та рекомендації щодо його використання в практичній діяльності вітчизняних підприємств / Л. В. Нападовська // Бухгалтерський облік і аудит. - 2010. - №8-9. - С.50-62.	Досліджено інформаційну систему управлінського обліку нематеріальних активів	Розкривають теоретичні аспекти формування системи управлінського обліку нематеріальних активів
17	Орлов І.В. Система нематеріальних активів у праві та бухгалтерському обліку: порівняльний аспект / І.В. Орлов // Вісник Донецького національного університету економіки і торгівлі ім. М. Туган-Барановського. - 2010. - № 4 (48). - С. 371 - 377.	Досліджено інформаційну систему аналізу комерційних операцій	Розглядаються питання методології і організації проведення економічного аналізу нематеріальних активів підприємства
18	Плекан М.В. Проблемні аспекти нематеріальних активів / М.В. Плекан // Науковий вісник Ужгородського університету, 2015. - №1. — С. 112-117	Визначено інформаційну систему аналізу комерційних операцій	Обґрунтовано особливості засотсування контролінгу при аналізі нематеріальних активів підприємства

19	Побережець О.В. Ідентифікація та класифікація нематеріальних активів та проблеми їх визначення / О.В. Побережець, К.В. Іванова // Економіка: реалії часу. - 2012. - № 2(3). - С. 98-104.	Визначено загальні засади змісту та класифікації нематеріальних активів підприємства	Наведено та охарактеризовано загально теоретичні положення змісту та класифікації нематеріальних активів підприємства
20	Расенко В.М. Особливості класифікації нематеріальних активів підприємства /В.М. Расенко // Вісник соціально-економічних до-сліджень. - 2012. - Вип. 2 (45). - С. 163 - 170.	Визначено загальні засади класифікації нематеріальних активів підприємства	Надається порядок класифікації нематеріальних активів підприємства
21	Сизоненко О.В. Класифікація нематеріальних активів з метою ефективного забезпечення виконання завдань бухгалтерського, управлінського обліку та аналізу / О.В. Сизоненко [Електронний ресурс]. - Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/old_jrn/Soc_Gum/Menedzhment/2010_13/suzonenk.htm .	Досліджено особливості класифікації нематеріальних активів з метою ефективного забезпечення виконання завдань бухгалтерського, управлінського обліку та аналізу	Даються деякі роз'яснення щодо застосування підходів до класифікації нематеріальних активів
22	Скоп Х. Бухгалтерський облік нематеріальних активів: визнання та оцінка / Х. Скоп // Бухгалтерський облік і аудит. - 2013. - № 8. - С. 10-19.	Досліджено особливості управлінського обліку	Основна увага приділяється порядку організації управлінського обліку нематеріальних активів підприємства на підприємстві
23	Травінська С.І. Сутність категорії «нематеріальні активи» в бухгалтерському обліку молокопереробного підприємства / С.І Травінська //Інвестиції: практика та досвід. - 2013. - Вип. 21. - С. 100-105.	Визначено загальні засади організації фінансового обліку	Розкривають аспекти аналізу у відповідності до міжнародних стандартів
24	Управлінський аудит: Навч.-практ. посібник / За ред. Трухача М.О. – Дн.: Баланс-клуб, 2008. – с. 698	Досліджено інформаційну систему аналізу комерційних операцій	В даній статті розкриваються практичні аспекти оцінки та обліку активів та капіталу (у т.ч. нематеріальних активів) підприємства відповідно до МСБО
25	Фаріон В. Я. Економічна	Досліджено інформаційну	Розкривають теоретичні аспекти контролю формування

	сутність та оцінка нематеріальних активів в Україні / В. Я. Фаріон, О. В. Задорожна // Менеджмент, маркетинг та логістика, 2012. - №4. – С. 86-91	системи аналізу комерційних операцій	нематеріальних активів підприємства
26	Чуб. Ю.В. Сутність та еволюція теорії нематеріальних активів на сучасному етапі розвитку економіки / Ю.В. Чуб // Наукові праці полтавської державної аграрної академії, 2014. - №8. – С. 155-161	Досліджено інформаційну системи аналізу комерційних операцій	Розглядаються питання методології і організації проведення економічного аналізу нематеріальних активів підприємства
27	Шушакова І. К. Управлінський облік нематеріальних активів на вітчизняних підприємствах / І. К. Шушакова, О. Т. Олендій // Вісник Одеського національного університету. Серія : Економіка. - 2014. - Т. 19, Вип. 2(6). - С. 135-140.	Визначено інформаційну системи аналізу комерційних операцій	Обґрунтовано особливості засотсування контролінгу при аналізі нематеріальних активів підприємства
28	Юденко В.А. Контроль обліку підприємства / В.А. Юденко. – К., 2010. – 20с.	Розглянуто особливості процедур контролю на рухом нематеріальних активів	Визначено основні теоретичні засади організації контрольних процедур при організації системи контролю нематеріальних активів
29	Аналітичні процедури в аналізі / Оксана Бунда // Вісник ЛКА. - 2009. - № 22. - С. 357- 360.	Досліджено особливості проведення аналізу на підприємстві	Наведено та охарактеризовано загально теоретичні положення аналізу активів та капіталу, у тому числі і нематеріальних активів підприємства.
30	Бухгалтерський фінансовий облік: Підручник для студентів спеціальності “Облік і аналіз” вищ. навч. закладів. – 6-те вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП “Рута”, 2009. – с. 321	Визначено загальні засади організації фінансового обліку	Основна увага приділяється порядку аналізу нематеріальних активів підприємства
31	Концептуальні основи застосування аналітичних процедур у процесі аналізу / Я. Гончарук, К. Редченко // Вісник ЛКА. - 2015. - № 16. - С. 392- 396.	Розглянуто аналітичні процедури обліку нематеріальних активів підприємства	Визначено основні особливості обліку нематеріальних активів підприємства
32	Ще раз про місце і роль аналізу в інформаційній системі господарюючих суб’єктів / З. Гуцайлюк // Бухгалтерський облік і аналіз. – 2011. - № 11. – С.45-49.	Досліджено інформаційну системи аналізу нематеріальних активів підприємства	Широко розкрито та охарактеризовано основні аспекти аналізу нематеріальних активів підприємства
35	Управлінський облік: суть, значення та рекомендації щодо його використання в практичній діяльності вітчизняних	Досліджено особливості управлінського	Даються деякі роз’яснення щодо застосування підходів управлінського обліку до оцінки

	підприємств / Л. В. Нападівська // Бухгалтерський облік і аналіз. - 2010. - №8-9. - С.50-62.	обліку	нематеріальних активів підприємства.
36	Методологія аналізу та оцінки у визнанні активів підприємства / В.П. Пантелєєв // Економіка: проблеми теорії та практики: Збірник наукових праць. — випуск 241: т. III — 2014. — С. 502-519 (0,7 др.а.).	Досліджено інформаційну систему аналізу комерційних операцій	В даній статті розкриваються практичні аспекти оцінки та обліку активів та капіталу (у т.ч. нематеріальних активів) підприємства відповідно до МСБО
37	Основні копцепції аналізу господарських операцій / К. Редченко, І. Островський // Вісник ЛКА. - 2013. - № 8. - с. 131- 134.	Досліджено інформаційну систему аналізу комерційних операцій	Розкривають теоретичні аспекти контролю формування нематеріальних активів підприємства

НАКАЗ по ТОВ "ДТЕК СЕРВІС"

м. Київ

27 грудня 2017 р.

ПРО ОБЛІКОВУ ПОЛІТИКУ ПІДПРИЄМСТВА

На виконання вимог Закону України від 16 липня 1999 року № 996–XIV «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, а також з метою дотримання підприємством єдиної методики відображення господарських операцій та забезпечення своєчасного надання достовірної інформації користувачам фінансової звітності наказую:

1. При відображенні в бухгалтерському обліку господарських операцій і подій застосовувати норми відповідних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, затверджених Міністерством фінансів України.

2. За відсутності необхідних норм у вітчизняних П(С)БО застосовувати аналогічні норми системи міжнародних стандартів фінансової звітності МСБО–МСФЗ (IAS–IFRS) на підставі того, що національні стандарти не можуть суперечити міжнародним.

3. Встановити межу суттєвості для:

- окремих об'єктів обліку, що належать до активів, зобов'язань та власного капіталу підприємства, – 2 % підсумку всіх активів, зобов'язань і власного капіталу відповідно;

- окремих видів доходів і витрат – 2 % чистого прибутку (збитку) підприємства;

- проведення переоцінки або зменшення корисності об'єктів основних засобів – відхилення залишкової вартості від їх справедливої вартості у розмірі 20 % такого відхилення;

- визначення подібних активів – різниця між справедливою вартістю об'єктів обміну не повинна перевищувати 10 %;

- статей фінансової звітності – 100 грн.

4. Відображати відстрочені податкові активи й відстрочені податкові зобов'язання у річній фінансовій звітності.

5. При перерахуванні доходів, витрат і грошових коштів, виражених в іноземній валюті, середньозважений валютний курс не застосовувати.

6. Для визнання основних засобів, інших необоротних матеріальних і нематеріальних активів, встановлення строку корисного використання об'єктів та вибору методу нарахування амортизації створити постійно діючу експертну технічну комісію у складі:

Голова комісії: директор Шилова Тетяна Петрівна

Головний бухгалтер: Радченко Олеся Степанівна

7. Матеріальні активи, термін корисного використання (експлуатації) яких більше одного року, а вартість менше 1000 грн., вважати іншими необоротними матеріальними активами.

8. При нарахуванні амортизації основних засобів застосовувати методи амортизації та ліквідаційну вартість, затверджені протоколом засідання постійно діючої експертної комісії за погодженням з керівником. Зокрема, на підприємстві можуть встановлені такі методи нарахування амортизації:

- для об'єктів основних засобів – прямолінійний;
- для малоцінних необоротних матеріальних активів та бібліотечних фондів – у розмірі 100 % вартості таких об'єктів у першому місяці їх використання;
- для інших необоротних матеріальних активів – прямолінійний метод.

9. Проводити переоцінку тих об'єктів основних засобів, залишкова вартість яких відрізняється від їх справедливої вартості на дату балансу більш ніж на 20 %.

10. При нарахуванні амортизації нематеріальних активів застосовувати прямолінійний метод.

11. Здійснювати переоцінку за справедливою вартістю на дату балансу тих нематеріальних активів, щодо яких існує активний ринок.

12. Одиницею бухгалтерського обліку запасів вважати кожне їх найменування.

13. Облік транспортно-заготівельних витрат вести на окремому субрахунку в цілому.

14. У разі продажу, відпуску у виробництво чи іншому вибутті запасів застосовувати такі методи їх оцінки:

- середньозваженої собівартості – при реалізації товарів;
- ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів – при продажу великогабаритних товарів, що мають номер заводу - виробника;

15. Величину резерву сумнівних боргів розраховувати за методом класифікації дебіторської заборгованості (із застосуванням коефіцієнта сумнівності для кожної групи боржників).

16. Створювати резерв забезпечення на виплату відпусток працівникам підприємства та виконання гарантійних зобов'язань. Величину забезпечення на виплату відпусток визначати як добуток фактично нарахованої працівникам заробітної плати й норми резервування, обчисленої як відношення річної планової суми на оплату відпусток до загального річного планового фонду оплати праці.

17. Резервування коштів на додаткове пенсійне забезпечення, реструктуризацію, виконання зобов'язань за обтяженими контрактами тощо не проводити.

18. Затвердити перелік пов'язаних сторін, що додається (додаток 1 до цього наказу).

19. Контроль за виконанням цього наказу покласти на фінансового директора та головного бухгалтера підприємства.

ДОДАТОК 3

ТОВ «ДТЕК СЕРВІС»

Підприємство, установа, організація

Ідентифікаційний код за ЄДРПОУ ____
34456687

Типова форма № НА-1

ЗАТВЕРДЖУЮ

Керівник підприємства

____ Шишлова Т.П. ____

(підпис, ім'я, по батькові,
прізвище)

"12" 01 2018 р.

**Акт введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної
власності у складі нематеріальних активів № 12/01-18**

"12" січня 2018 р.

№ з/п	Об'єкт права інтелектуальної власності			Власник об'єкта права ін- телек- туальної власнос- ті	Строк корисно- го викорис- тан- ня	Дебет		Кредит		Дата введенн- я об'єкта інтелек- туальної власнос- ті в госпо- дарськи й оборот	Первіс- на вартіст- ь, грн.	Річна сума аморт- и- зації, грн.	Ліквіда- ційна вартіст- ь, грн.
	Назва	Наймену- ван- ня та номер документ- а, що підтверд- жує майнові права на об'єкт	Дата виник- нення права			Рахуно- к, суб- рахуно- к	Код аналі- тичног- о обліку	Рахуно- к, суб- рахуно- к	Код аналі- тичног- о обліку				

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
1	SQL Server 2013 instance 1	Ліцензія на ПЗ	12.01.18	Microsoft corp. LLC	10 років	11	1102	157	1571	12.01.18	15623,10	1562,31	-
2	SQL Server 2013 instance 2	Ліцензія на ПЗ	12.01.18	Microsoft corp. LLC	10 років	11	1102	157	1571	12.01.18	20120,40	2012,04	-

Комісія, яка створена на підставі наказу (розпорядження) від 08.01.2018 р. № 12/01-18, розглянула документи, які підтверджують ідентифікацію об'єкта права інтелектуальної власності, для введення в господарський оборот _____ ліцензію на кристування серверним програмним забезпеченням SQL Server 2013 в кількості 2 од.

(повна назва об'єкта права інтелектуальної власності)

Правові умови введення об'єкта права інтелектуальної власності в господарський оборот: «MLA Srvce agreement» між ТОВ «ДТЕК СЕРВІС» та Microsoft corp. LLC

(назва документації)

Характеристика об'єкта права інтелектуальної власності за призначенням: програмне забезпечення

Місце використання об'єкта права інтелектуальної власності: ТОВ «ДТЕК СЕРВІС»



Зворотний бік акта введення в господарський оборот об'єкта
права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів

Вартість придбання 35733,50 гривень
документ, який підтверджує вартість об'єкта права інтелектуальної власності: «MLA Srvce agreement» між ТОВ
«ДТЕК СЕРВІС» та Microsoft corp. LLC

Об'єкт права інтелектуальної власності придатний/непридатний для реалізації або використання

_____ (зазначити, чому непридатний)

Потрібне/не потрібне доведення до стану, придатного для використання

_____ (зазначити, що саме потрібно)

Існує/не існує можливість отримання майбутніх економічних вигід від реалізації або використання об'єкта права
інтелектуальної власності

_____ (зазначити, чому саме не існує)

Висновок комісії

_____ (щодо придатності об'єкта права інтелектуальної власності, доведення до стану, придатного для використання, прийняття на облік тощо)

Голова комісії

_____ (посада)

_____ (підпис)

_____ (ім'я, по батькові, прізвище)

Члени комісії

(посада)

(підпис)

(ім'я, по батькові, прізвище)

(посада)

(підпис)

(ім'я, по батькові, прізвище)

(посада)

(підпис)

(ім'я, по батькові, прізвище)

Особа, відповідальна
за прийняття об'єкта права
інтелектуальної власності

(підпис)

(ім'я, по батькові, прізвище)

(посада)

Відмітка бухгалтерії про відкриття інвентарної картки
"___" _____ 20__ р. №

(інвентарної картки)

Головний бухгалтер (бухгалтер)

(підпис)

(ім'я, по батькові, прізвище)



ДОДАТОК К

План рахунків з обліку нематеріальних активів ТОВ «ДТЕК Сервіс»

Код	Найменування	В	К	З	А	Субконто 1	Субконто 2	Субконто 3
12	Нематеріальні активи		+		А	Подразделения	Места хранения	Необоротные активы
121	Права користування природними ресурсами		+		А	Подразделения	Места хранения	Необоротные активы
122	Права користування майном		+		А	Подразделения	Места хранения	Необоротные активы
123	Права на комерційні позначення		+		А	Подразделения	Места хранения	Необоротные активы
124	Права на об'єкти промислової власності		+		А	Подразделения	Места хранения	Необоротные активы
125	Авторське право та суміжні з ним права		+		А	Подразделения	Места хранения	Необоротные активы
127	Інші нематеріальні активи		+		А	Подразделения	Места хранения	Необоротные активы

