

Київський національний торговельно-економічний університет
Кафедра обліку та оподаткування

ВИПУСКНА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

на тему:

ОБЛІК, ОПОДАТКУВАННЯ ТА АНАЛІЗ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ

Студентки II курсу, 4м групи,
спеціальності 071
«Облік і оподаткування»
спеціалізації
«Облік і оподаткування»

Дяченко Ірини
Анатоліївни

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 обліку та оподаткування

_____ В.В. Сопко

«___» _____ 201_ р.

**Завдання
на випускню кваліфікаційну роботу студентіві**

_____ Дяченко Ірини Анатоліївни

(прізвище, ім'я, по батькові)

1. Тема випускної кваліфікаційної роботи «Облік, оподаткування та аналіз нематеріальних активів».

Затверджена наказом ректора від « 29 » _____ 12 _____ 2017 р. № 4451

2. Строк здачі студентом закінченої роботи (проекту) 27 листопада 2018 р.

3. Цільова установка та вихідні дані до роботи

Мета роботи є дослідження теоретико-методологічних положень чинної системи обліку і оподаткування операцій з нематеріальними активами та розробка практичних пропозицій і рекомендацій, щодо їх вдосконалення обліку, контролю та оподаткування нематеріальних активів на ТОВ «Біотепло» з урахуванням передового досвіду та вимог міжнародних і національних стандартів.

Об'єкт дослідження є система обліку, контролю, оподаткування та аналізу ефективного використання нематеріальними активами на ТОВ «БІОТЕПЛО».

Предмет дослідження є сукупність теоретичних і організаційно-практичних проблем бухгалтерського обліку, оподаткування та аналізу нематеріальних активів підприємства.

4. Перелік графічного матеріалу є таблиці, схеми, графіки, діаграми, рисунки.

5. Зміст випускної кваліфікаційної роботи

ВСТУП

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ, ОПОДАТКУВАННЯ ТА АНАЛІЗУ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ

1.1. Економічна сутність, визнання, класифікація та оцінка нематеріальних активів

1.2. Економіко-правовий аналіз та огляд нормативної бази і спеціальної літератури з обліку, оподаткування і аналізу нематеріальних активів

1.3. Передумови організації та методології обліку та аналізу нематеріальних активів ТОВ «Біотепло»

Висновок до розділу 1

РОЗДІЛ 2. СУЧАСНИЙ СТАН ТА УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ

2.1. Фінансовий облік нематеріальних активів

2.2. Узагальнення інформації про нематеріальні активи та їх оподаткування у фінансовій та податковій звітності

2.3. Облік забезпечення нематеріальними активами в системі прийняття управлінських рішень

2.4. Організація обліку забезпечення нематеріальними активами за умов застосування сучасних інформаційних систем

Висновок до розділу 2

РОЗДІЛ 3. ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА АНАЛІЗУ ТА КОНТРОЛЮ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ

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

3.2. Методика аналізу нематеріальних активів

3.3. Організація та методика контролю нематеріальних активів

Висновок до розділу 3

ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

ДОДАТКИ

6. Календарний план виконання роботи

№ пор.	Назва етапів дипломної роботи	Строк виконання етапів роботи	
		За планом	Фактично
1	Підготовка Вступу і 1-го розділу роботи	01.03.2018	01.03.2018
2	Підготовка 2-го розділу роботи	15.05.2018	15.05.2018
3	Підготовка 3-го розділу роботи та Висновків	31.08.2018	31.08.2018
4	Попередній захист	листопад 2018	листопад 2018
5	Захист випускної кваліфікаційної роботи	грудень 2018	06.12.2018

7. Дата видачі завдання «_____» _____ 201_ р.

8. Керівник випускної кваліфікаційної роботи _____ О.Г. Задніпровський

9. Гарант освітньо-професійної програми _____ М.М. Бенько

10. Завдання прийняв до виконання студент _____ І. А. Дяченко
11. Висновок керівника випускної кваліфікаційної роботи

Керівник випускної кваліфікаційної роботи _____ О.Г. Задніпровський
(підпис, дата)

Висновок про дипломну магістерську роботу (проект)

Випускна кваліфікаційна робота студента Дяченко Ірини Анатоліївни може бути допущена до захисту екзаменаційній комісії.

Гарант освітньо-професійної програми _____ М.М. Бенько

Завідувач кафедри _____ О.В. Фоміна

" _____ " _____ 201__ р.

ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ, ОПОДАТКУВАННЯ ТА АНАЛІЗУ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ	8
1.1. Економічна сутність, визнання, класифікація та оцінка нематеріальних активів	8
1.2. Економіко-правовий аналіз та огляд нормативної бази і спеціальної літератури з обліку, оподаткування і аналізу нематеріальних активів.....	27
1.3. Передумови організації та методології обліку та аналізу нематеріальних активів ТОВ «Біотепло»	45
Висновок до розділу 1.....	57
РОЗДІЛ 2. СУЧАСНИЙ СТАН ТА УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ.....	59
2.1. Фінансовий облік нематеріальних активів.....	59
2.2. Узагальнення інформації про нематеріальні активи та їх оподаткування у фінансовій та податковій звітності.....	78
2.3. Облік забезпечення нематеріальними активами в системі прийняття управлінських рішень.....	88
2.4. Організація обліку забезпечення нематеріальними активами за умов застосування сучасних інформаційних систем.....	99
Висновок до розділу 2.....	111
РОЗДІЛ 3. ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА АНАЛІЗУ ТФА КОНТРОЛЮ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ.....	115
3.1. Система показників, інформаційна база і основні методи аналізу нематеріальних активів.....	115
3.2. Методика аналізу нематеріальних активів.....	125
3.3. Організація та методика контролю нематеріальних активів.....	139
Висновок до розділу 3.....	146
ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ.....	148
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	155
ДОДАТКИ.....	167

ВСТУП

Актуальність теми. В сучасних умовах глобалізації економіки підвищення пріоритетності забезпечення нематеріальними активами підприємств, особливо інтелектуального капіталу, інноваційної праці, є головним чинником економічного зростання, створення конкурентних переваг. Ця реальність потребує нових підходів до формування повної та достовірної інформації для управління забезпеченням нематеріальними активами підприємств, як об'єктами обліку, аудиту та економічного аналізу.

Успішне вирішення стратегічного завдання становлення й розвитку ринкових відносин значною мірою базується на перебудові, вдосконаленні форм і методів бухгалтерського обліку та контролю. Зростаюча інтернаціоналізація господарських зв'язків виробничих суб'єктів обумовлює необхідність інтегрування бухгалтерського обліку в систему міжнародної практики.

Визначальною рисою сучасного періоду розвитку всіх без винятку розвинених країн є зростання в суспільному виробництві ролі науково-технологічних знань та інших результатів творчої діяльності людини. Використання накопичених знань приводить до суттєвих змін у характері діяльності підприємств та організацій, неухильного зростання нематеріальних активів.

Проблематику обліку, контролю та аналізу забезпечення та вибуття нематеріальними активами досліджували вітчизняні вчені Алексєєва А.В., Білуха М.Т., Бутинець Ф.Ф., Гавриловська Л.М., Голов С.Ф., Єфіменко В.І., Завгородній В.П., Кононенко О.О., Котенко Л.М., Коцупатрій М.М., Кужельний М.В., Кузьмінський Ю.А., Лишиленко О.В., Мних Є.В., Павлюк І. М., Петрик.О.А., Пушкар М.С., Свідерський Є.І., Сопко В.В., Ткаченко Н.М., Терещенко Л.О., Швець В.Г., Чумаченко М.Г., Яремчук С.О. Фундаментальні питання розвитку бухгалтерського обліку та контролю нематеріальних активів висвітлювали зарубіжні вчені Андрєєв В.Д., Асаков

В.П., Баканов М.І., Качалін В.П., Мендрул А.Г., Метью М.Р., Мікерін Г.І., Хендріксен Е.С., Шнейдеман Л.З. та ін..

Разом із тим окремі проблеми організації бухгалтерського обліку та контролю нематеріальних активів у вітчизняній економіці залишаються все ще недостатньо дослідженими. З огляду на це сьогодні важливо акцентувати увагу на трьох основних питаннях, пов'язаних з обліком нематеріальних активів: визначення сутності нематеріальних активів у ринковій економіці та їх відповідна класифікація; оцінка нематеріальних активів; відображення (розкриття) інформації щодо нематеріальних активів у звітності. При цьому пріоритетними мають бути дослідження в частині обліку господарської діяльності, пов'язаної з використанням інтелектуальної власності як об'єкта нематеріальних активів, повного забезпечення потреб користувачів в об'єктивній інформації.

Впровадження міжнародних стандартів фінансової звітності потребує застосування обліку, орієнтованого на нові пріоритети, на вирішення нових завдань. Це різні підходи до термінології та сутності нематеріальних активів у бухгалтерському та податковому обліку, проблеми вдосконалення методів нарахування амортизації, підвищення інформативності первинних документів і реєстрів обліку нематеріальних активів. Потребує доопрацювання питання оцінки нематеріальних активів з урахуванням світової практики. Особливої актуальності набувають питання комплексного аналізу та контролю нематеріальних активів в умовах ринкової трансформації. Система аналізу та контролю нематеріальних активів в Україні тільки починає формуватися. При цьому важливим є не просто використання традиційних для розвинутої ринкової системи методів, а й їхня адаптація та узгодження зі станом, напрямами і основними тенденціями розвитку української економіки.

Актуальність викладених вище проблем і необхідність удосконалення чинної системи обліку нематеріальних активів, організації та методики їх аналізу й контролю, які б дозволили достатньо ефективно управляти

відповідними виробничими процесами, зумовили вибір теми дослідження, постановку його мети та основні завдання.

Наукова гіпотеза полягає у вдосконаленні обліку, оподаткування та аналізу нематеріальних активів, що сприятиме покращенню управління нематеріальними активами на підприємстві.

Метою випускної кваліфікаційної роботи є дослідження теоретико-методологічних положень чинної системи обліку і оподаткування операцій з нематеріальними активами та розробка практичних пропозицій і рекомендацій, щодо їх вдосконалення обліку, контролю та оподаткування нематеріальних активів на ТОВ «Біотепло» з урахуванням передового досвіду та вимог міжнародних і національних стандартів.

Відповідно до мети роботи було поставлено й вирішено такі **завдання**:

- дослідити методичні підходи до сутності та характеристики нематеріальних активів їх визнання, класифікації та оцінки;
- провести огляд нормативної бази і джерел спеціальної літератури з обліку, оподаткування та аналізу нематеріальних активів;
- з'ясувати передумови організації та методології обліку, оподаткування та аналізу нематеріальних активів ТОВ «Біотепло»;
- розглянути стан фінансового обліку нематеріальних активів підприємства, визначити проблеми та надати пропозиції щодо їх удосконалення;
- окреслити методика узагальнення інформації про нематеріальні активи та їх оподаткування у фінансовій та податковій звітності;
- визначити наявність обліку нематеріальних активів в системі прийняття управлінських рішень на ТОВ «Біотепло»;
- надати характеристику організації обліку нематеріальних активів та умов застосування новітніх інформаційних систем і технологій;
- розглянути джерела, основні показники та методи контролю і аналізу нематеріальних активів;

- розробити методику загального аналізу нематеріальних активів підприємства та апробувати її на ТОВ «Біотепло»;
- розробити методику контролю нематеріальних активів підприємства та провести її апробацію на ТОВ «Біотепло».

Об'єктом дослідження є система обліку, контролю, оподаткування та аналізу ефективного використання нематеріальними активами на ТОВ «Біотепло».

Предметом роботи є сукупність теоретичних і організаційно-практичних проблем бухгалтерського обліку, оподаткування та аналізу нематеріальних активів підприємства.

Інформаційною базою дослідження є вітчизняні нормативно правові та законодавчі акти, міжнародні стандарти фінансової звітності, документація та фінансова звітність ТОВ «Біотепло», що займається утилізацією відходів.

Статистика нематеріальних активів України та аналіз фінансового стану підприємства наведено у Додатку А.

Вирішення поставлених завдань досягнуто на основі застосування загальнонаукових методів (історико-логічного, системного аналізу, спостереження, узагальнення, синтезу, абстракції, конкретизації); специфічних прийомів наукового дослідження (класифікації, групування, порівняння, середніх величин, узагальнюючих економічних показників, економіко-статистичних; експертних оцінок). Пропозиції і рекомендації, викладені у випускній кваліфікаційній роботі, дозволять: ввести у господарський оборот не обліковані нематеріальні активи, здійснювати їх оцінку та аналіз, виходячи з потреб управління, посилити контроль наявності і використання нематеріальних активів, здійснювати ефективну амортизаційну політику, раціонально організувати документообіг, підвищити аналітичність, якість і своєчасність облікової інформації, що формується в автоматизованій системі підприємства, підвищити якість контрольних послуг.

Практичне значення одержаних результатів полягає у можливості використання ТОВ «Біотепло» запропонованої методики обліку, контролю й аналізу нематеріальних активів, у розробці конкретних рекомендацій, спрямованих на удосконалення обліку і аналізу нематеріальних активів на досліджуваному підприємстві, у використанні внесених пропозицій, щодо вдосконалення внутрішньогосподарського контролю на підприємстві, в застосуванні інформаційних технологій в обліку і контролі нематеріальних активів в умовах функціонування комп'ютерних облікових систем.

Апробація результатів випускної кваліфікаційної роботи. Основні наукові положення і практичні результати дослідження опубліковано у збірнику наукових статей студентів КНТЕУ «Облік нематеріальних активів згідно міжнародних та національних стандартів бухгалтерського обліку» 2018 року.

Структура випускної кваліфікаційної роботи. Робота складається зі вступу, 3 розділів, висновків і пропозицій, списку використаних джерел, додатків. Повний обсяг роботи - 158 сторінок друкованого тексту включає 37 таблиць, 11 рисунків, список використаних джерел з 141 найменувань, 4 додатків.

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ, ОПОДАТКУВАННЯ ТА АНАЛІЗУ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ

1.1. Економічна сутність, визнання, класифікація та оцінка нематеріальних активів

Перші економічні дослідження щодо об'єктів нематеріальних активів, відносяться до кінця ХІХ століття - 30-м рокам ХХ століття. Що ж стосується бухгалтерського поняття нематеріальних активів, те першим нормативним документом, у якому такі активи стали фігурувати як об'єкт обліку був бюлетень "Амортизація нематеріальних активів" Комітету з методів бухгалтерського обліку Американського інституту бухгалтерів, виданий в 1944 році. Пізніше нематеріальні активи стали з'являтися й у міжнародних стандартах фінансової звітності: спочатку в МСФЗ 9 "Витрати на дослідження й розробки", а потім й у МСФЗ 38 "Нематеріальні активи" [1], який заміняє МСФЗ 9.

Двадцятье століття породило інший вид активів, нематеріальних. І підприємства стали володіти невидимими цінностями, які нерідко набагато цінніші за все їхнє обладнання, запаси і кошти разом узяті. Найяскравіший приклад тут - Соса-Солa, безцінним активом якої є не обладнання, а секретна формула для приготування напою "Соса-Солa". Визначення нематеріального активу досить різноманітна і у різних нормативних актах визначені по різному, розглянемо визначення у табл. 1.1.

Таблиця 1.1

Визначення нематеріальних активів у законодавчих актах

Нормативний акт	Визначення нематеріального активу
1	2
Податковий Кодекс України (ст.14) м. Київ, 2 грудня 2010 року N 2755-VI [2]	Нематеріальні активи - 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

1	2
	платника податку в установленому законодавством порядку, у тому числі набуті в установленому законодавством порядку права користування природними ресурсами, майном та майновими правами.
Закон України «Про державне регулювання діяльності у сфері трансферу технологій» (ст.1) м. Київ, 14 вересня 2006 року N 143-V [3]	об'єкти інтелектуальної, у тому числі промислової, власності, а також інші аналогічні права, визнані в порядку, встановленому законодавством, об'єктом права власності.
Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 8, № 242 від 18.10.99 м. Київ [4]	немонетарний актив, який не має матеріальної форми та може бути ідентифікований.
Міжнародний стандарт фінансової звітності 38 «Нематеріальні активи» (IAS 38) [1]	Актив – це ресурс: а) контрольований суб'єктом господарювання у результаті минулих подій; б) від якого очікують надходження майбутніх економічних вигід до суб'єкта господарювання. Нематеріальний актив – немонетарний актив, який не має фізичної субстанції та може бути ідентифікований.

Джерело: складено автором на підставі [1-4]

Відомо, що матеріальні необоротні активи мають речовинну форму і грошову вартість. Навпаки, нематеріальні об'єкти походять від юридичних прав або прав, що витікають з контракту, і тому вони не мають фізичної субстанції. Нематеріальні активи невлічимі та безтілесні, до них не можна доторкнутися, потримати в руках, помацати. Проте, нематеріальні та матеріальні необоротні активи мають наступні загальні характеристики:

- 1) вони утримуються на підприємстві для використання, а не в якості інвестицій;
- 2) термін їхнього використання - понад одного року;
- 3) оцінюються вони залежно від здатності генерувати доход для їхніх власників;
- 4) вони поступово втрачають свою вартість і списуються у витрати шляхом амортизації.

Нематеріальні активи, до всього іншого, мають додаткові характеристики, що відрізняють їх від матеріальних активів:

- 1) наявність великого ступеня невизначеності з приводу майбутніх вигод, що можуть походити з факту використання нематеріального активу;

- 2) вартість нематеріальних активів має більш широку амплітуду, тому що в значній мірі залежить від конкуренції;
- 3) нематеріальні активи можуть мати цінність тільки для одного підприємства.

Найбільш відомим є Визначення згідно з Положенням (стандарту) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи»: [4]

Нематеріальний актив - це немонетарний актив, що не має матеріальної форми, може бути ідентифікований (відокремлений від підприємства) і утримується підприємством з метою використання протягом періоду більше одного року (або одного операційного циклу, якщо він перевищує один рік) для виробництва, торгівлі, в адміністративних цілях чи надання в оренду іншим особам.

Ряд вітчизняних науковців, які досліджують проблеми обліку нематеріальних активів, мають своє бачення об'єкта нематеріальних активів, обліку та нарахування зносу. Розглянемо дослідження науковців щодо сутності нематеріальних активів у табл. 1.2.

Таблиця 1.2

Визначення сутності нематеріальних активів в наукових працях

Предсвник наукової школи	Визначення
1	2
І. В. Ковальчук	«Нематеріальний актив – це вартість нематеріальних об'єктів, які визнаються об'єктом права власності конкретного підприємства, використовуючи протягом відносно тривалого періоду (більше року) в його господарській діяльності та здатні давати прибуток (величину якого важко прогнозувати) протягом декількох років»; «нематеріальний актив – це вартість прав на використання в господарській діяльності підприємства об'єктів інтелектуальної, в тому числі промислової, власності, а також інших прав власності і користування». Дане визначення на мій погляд не суперечать вимогам вітчизняного П(С)БО 8 «Нематеріальні активи»[5].
Л. І. Шваб	«Нематеріальні активи – це частина потенціалу підприємства, здатна забезпечувати економічну вигоду протягом тривалого часу, для якої характерні відсутність матеріальної основи та невизначеність розмірів майбутніх прибутків від її використання»

Продовження табл. 1.2

1	2
	[6]. Це визначення базується на понятті потенціалу підприємства, що також важко піддається оцінці.
С.Ф.Покропивний	Нематеріальні активи – це доступ до прав власності автора, які захищено правами, «що самі по собі і є нематеріальними активами», з цим я не згодна, оскільки доступ до прав власності більш юридичний аспект проблеми ніж обліковий [7].
В.Г. Швець	«Нематеріальні активи – це об'єкти довгострокового вкладення (більше року), які мають вартісну оцінку, але не є речовими

	цінностями (права користування природними ресурсами, майном, права на знаки для товарів і послуг, об'єкти промислової власності, авторські права, гудвіл тощо)». Дане визначення також близько до П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [8].
I. I. Пилипенко	Нематеріальні активи – це складова частина потенціалу підприємства, здатна забезпечувати економічну користь протягом відносно тривалого періоду. Характерними рисами цих ресурсів є брак матеріальної основи здобування доходів та невизначеність розмірів майбутнього прибутку від їхнього використання. З цим також важко погодитися. Оскільки знову ми упираємося у питання потенціалу підприємства [9].

Джерело: складено автором на підставі [5-9]

Можна відокремити одну загальну особливість забезпечення нематеріальними необоротними активами, що суттєво відрізняє їх від інших необоротних та оборотних активів підприємства. Різниця полягає у відмінності відображення процесу вибуття та їх фактичної наявності. Так при здійсненні операцій при вибутті всі активи перестають бути власністю підприємства, не мають матеріального та фізичного складу й не враховуються в складі активів, а нематеріальні активи можуть продовжувати використовуватися на підприємстві або можуть неодноразово здійснювати процес вибуття з підприємства, при цьому продовжуючи приносити економічні вигоди.

Класифікація нематеріальних активів за способом отримання пов'язана з особливостями їх визнання та оцінки в обліку і звітності.

За своєю економічною сутністю, нематеріальні активи прийнято ділити на три основні розділи:

1) промислову власність - патенти на винаходи, патенти на селекційні досягнення, патенти на промислові зразки, свідоцтва на товарні знаки, свідоцтва на знаки обслуговування;

2) об'єкти авторського права і суміжних прав - твори науки, літератури, музики, живопису та інших видів мистецтва, програми для ЕОМ, бази даних і топології мікросхем;

3) інформація, яка становить комерційну таємницю - ноу-хау - тобто знання технічного, фінансового або адміністративно-управлінського

характеру, що приносять або можуть приносити дохід або іншу користь, результати науково-дослідних і дослідно-конструкторських робіт, що не охороняється патентами проектна, конструкторська і технологічна документація. В обліку нематеріальні активи поділяються за кількома ознаками (рис. 1.1).



Рис. 1.1. Класифікація нематеріальних активів в обліку

Джерело: складено автором на підставі [10]

Розглянемо класифікацію нематеріальних активів за групами [10].

До нематеріальних активів - об'єктів права користування ресурсами природного середовища, належать:

1. Право користування земельною ділянкою.

Право покупця на подальше господарське або інше використання земельної ділянки. До цього права належить також право оренди земельної ділянки.

2. Право користування надрами.

Право користування надрами, у тому числі на розробку корисних копалин.

3. Право на користування геологічною та іншою інформацією про природне середовище.

Право на використання геологічної, геоморфологічної та іншої інформації про стан та можливості господарського використання елементів природного середовища, природного середовища в цілому, яка міститься в звітах, картах та інших матеріалах.

4. Право на користування іншими ресурсами природного середовища.

Право на використання водних, біологічних та інших ресурсів, яке будь-яким чином впливає на рівень екологічної безпеки життєдіяльності підприємства, населеного пункту, регіону, тощо.

До нематеріальних активів - об'єктів прав користування майном належать права користування матеріальними активами.

Право користування майном, яке є у державній або комунальній власності, набувається суб'єктами підприємництва, як правило, шляхом участі в конкурсних торгах (аукціонах), що влаштовуються державними і місцевими органами самоврядування. Переможець конкурсу (аукціону) зараховує на свій баланс новий нематеріальний актив за вартістю придбання таких прав. Право користування майном, що перебуває у власності інших суб'єктів підприємництва (як державних, так і приватних, акціонерних та ін.) або у власності фізичних осіб (в т. ч. громадян), набувається шляхом укладання відповідної угоди про передачу прав на певний термін. Контрактна вартість набутих таким чином прав, разом з витратами, які супроводжували таке придбання, вважатиметься їх первісною вартістю.

Нематеріальний актив списується з балансу після закінчення терміну дії прав, зазначеного в договорі з власником матеріального об'єкта, що передається таким чином у користування. У разі отримання майна у безстрокове користування даний нематеріальний актив повинен амортизуватись протягом 20 (не більше) років, після чого на балансі такий

нематеріальний актив залишається з рівнозначною сумою зношення. Але оскільки права в такому разі продовжують діяти стільки, скільки діє підприємство, яке ними користується, то ні первісна вартість, ні сума зношення не списуються з балансу, якщо немає підстав вважати, що права припинили приносити економічні вигоди.

У разі якщо договором з власником матеріального об'єкта прав в подальшому передбачалася передача їх третій особі з рук першого отримувача, то цей отримувач (підприємство) може нараховувати амортизацію такого нематеріального активу не до нульової, а до ліквідаційної вартості.

До складу необоротних нематеріальних активів можуть зараховуватись лише такі права на користування майном, термін дії яких за угодою з передавальником перевищує один рік (або операційний цикл, якщо він довший за рік). В іншому разі витрати на придбання таких прав будуть вважатися витратами звітного періоду, які обліковуються через рахунок витрат майбутніх періодів і поступово, щомісяця, переносяться на рахунки витрат в обігу.

Право власності на знаки для товарів і послуг.

Товарний знак [5] - це оригінальні позначення, з допомогою яких товари і послуги одних осіб відрізняються від однорідних товарів і послуг інших осіб. Головна ознака товарного знака полягає в ідентифікації товару та його виробника на ринку завдяки одночасному рекламуванню та гарантуванню якості цього товару. Використання товарних знаків потрібно споживачам для швидкого ідентифікування потрібного їм товару або послуг. Власник товарного знаку несе юридичну відповідальність за якість своїх виробів у процесі реалізації та споживання товару. Елементами товарного знаку є: слова, слогани, зображення, об'ємні композиції або інші комбінації.

Порівняльна характеристика товарного знака і промислового зразка наведена у табл. 1.3 [11].

Таблиця 1.3

Характеристика сутностей товарного знака і промислового зразка

№ з/п	Критерій	Товарний знак, що засвідчується свідоцтвом	Промисловий зразок, що засвідчується патентом
1	2	3	4
1	Новизна, або оригінальність	Цей образ може вже існувати, головне щоб він не охоронявся в даний час іншим свідоцтвом, патентом, міжнародним договором	Досить високі вимоги
2	Реєстрація	За один раз можна подати на реєстрацію лише один знак	За один раз можна подати заяву на реєстрацію промислового зразка в багатьох варіантах, охоплених єдністю, що зручно для серії товарів (послуг)
3	Коло замовників	Не обмежено	Одержати патент можуть лише автор, його роботодавець-замовник або їх правонаступник
4	Охорона права володаря	Свідоцтво на знак можна продовжувати кожні десять років. Права володаря на користування товарним знаком стають недоторканими з моменту подання заявки	Охорона патенту починається з дня публікації про його видачу і триває десять років з дати представлення заявки, та додатково 5 років за додатковим піклуванням
5	Сплата зборів	Коли необхідно продовжувати термін свідоцтва на товарний знак	Сплачується річний збір, який зменшується в 2 рази, якщо надати бажаним можливість використовувати зразок
6	Дострокове припинення	У зв'язку з недостатнім використанням без поважних причин	У судовому порядку володар продає зацікавленій особі дозвіл на використання промислового зразка

Джерело: складено автором на підставі [11]

Право власності на знаки для товарів і послуг засвідчується свідоцтвом. Об'єктом права власності на знак можуть бути словесні, зображувальні, об'ємні та інші позначення або їх комбінації, виконані у будь-якому кольорі чи поєднанні кольорів [12].

Право власності на фірмове найменування.

Фірмове найменування - це стале позначення підприємства або окремої особи, від імені якої здійснюється виробнича або інша діяльність.

Будь-яка юридична особа має своє найменування, деякі з них захищені документом на право власності. Право і обов'язки господарських організацій, пов'язані з користуванням фірмовим найменуванням, виробничими марками і товарними знаками, що визначаються діючим законодавством.

До нематеріальних активів - об'єктів права промислової власності, належать:

1. Право власності на винахід.

Винахід [12] - це результат творчої діяльності людини в будь-якій технології, що позначений істотною новизною і дає позитивний ефект при його застосуванні. Об'єктом винаходу може бути конкретний продукт або конкретний спосіб. Розрізняють такі основні види продуктів, які можуть стати об'єктами винаходу:

- пристрій - машина, механізм, прилад тощо, які характеризуються наявністю нових рішень у параметрах, матеріалах, з яких виготовляються;
- речовина - хімічні сполуки, їх композиції (розчини, сплави тощо) і продукти ядерного перетворення;
- штам мікроорганізму, культура клітин рослин і тварин - спадково однорідні культури бактерій, мікроскопічні гриби, дріжджі, мікроорганізми, віруси тощо.

Право власності на винахід засвідчується патентом. Об'єктом винаходу може бути: продукт (пристрій, речовина, штам мікроорганізму, культура клітин рослини і тварини); спосіб.

До способів належать процеси виконання дій над матеріальними об'єктами.

2. Право власності на корисну модель.

Корисна модель - це нова за виглядом, формою, просторовим розміщенням елементів, конструкція виробу, яка є результатом творчої діяльності людини. Корисна модель є тільки конструктивним вирішенням пристрою.

Право власності на корисну модель засвідчується патентом. Об'єктом корисної моделі може бути конструктивне виконання пристрою.

3. Право власності на промисловий зразок.

Промисловим зразком є результат творчої діяльності людини в галузі художнього конструювання, об'єктом котрої може бути форма, малюнок, кольори або їх поєднання, що визначають зовнішній вигляд промислового виробу і слугують для задоволення естетичних потреб [13].

Згідно Закону України «Про охорону прав на промислові зразки» від 23.12.93 р. № 3770-ХП (витяг) ст. 5 визначає, що об'єктом промислового зразка може бути форма, малюнок чи розфарбування або їх поєднання, які визначають зовнішній вигляд промислового виробу і призначені для задоволення естетичних та ергономічних потреб [14];

Право власності на промисловий зразок засвідчується патентом. Строк дії патенту на промисловий зразок становить 10 років від дати подання заявки до Установи і продовжується Установою за клопотанням власника патенту, але не більш як на п'ять років.

Об'єктом промислового зразка може бути форма, малюнок чи розфарбування або їх поєднання, які визначають зовнішній вигляд промислового виробу і призначені для задоволення естетичних та ергономічних потреб.

4. Право власності на сорт рослин.

Право власності на сорт засвідчується патентом. Патент на сорт засвідчує авторство на сорт і виключне право на його використання. Перелік родів і видів рослин, на сорти яких видаються патенти визначається Кабінетом Міністерства України.

Об'єкти, що охороняються авторськими та суміжними правами

1. Право власності на програми для електронно-обчислювальних машин (ЕОМ).

Право на публікування, відтворювання, розповсюдження та інші дії по введенню в господарський обіг сукупності даних та команд, що

призначені для функціонування ЕОМ та інших комп'ютерних пристроїв з метою отримання певного результату.

2. Право власності на базу даних.

Право на публікування, відтворення, розповсюдження та інші дії по введенню у господарський обіг сукупності даних (статей, розрахунків, тощо), які систематизовані для пошуку і обробки за допомогою ЕОМ.

3. Право власності на науково-технічну інформацію.

Об'єктом науково-технічної інформації можуть бути: результати науково-технічних, виробничих робіт та іншої науково-технічної діяльності, що зафіксовані у формі, яка забезпечує їх відтворення, використання та поширення.

До нематеріальних активів об'єктів права користування економічними, організаційними та іншими вигодами, належать:

1. Економічні вигоди від користування монопольним положенням ринку.

Факт монопольного панування на ринку виробництва товарів та здійснення послуг. Визначається на підставі інформації, наданої Антимонопольним комітетом України.

2. Права на використання економічних та інших привілеїв.

Право на користування податковими, господарськими та іншими привілеями та користування майном. Визначаються на підставі документів, що засвідчують ці права. Право користування податковими привілеями визначається на підставі інформації, наданої податковою інспекцією.

Відповідно до П(С)БО 8 [4] нематеріальними вважаються немонетарні активи, які:

- не мають матеріальної форми;
- можуть бути ідентифіковані;
- утримуються підприємством з метою використання протягом періоду більше одного року (або одного операційного циклу, якщо він

перевищує один рік) для виробництва, постачання товарів або послуг, в адміністративних цілях або для надання в оренду іншим особам.

Придбаний або отриманий нематеріальний актив відображається в балансі, якщо існує імовірність одержання майбутніх економічних вигод, пов'язаних з його використанням, і його вартість може бути достовірно визначена. Придбаний нематеріальний актив визнається підприємством і відображається в обліку та звітності, якщо він відповідає всім критеріям визнання (табл. 1.4).

Таблиця 1.4

Критерії визнання нематеріальних активів

Критерії 1	Характеристика 2
Критерії визнання активів взагалі	актив контролюється підприємством внаслідок минулих подій; існує ймовірність одержання підприємством майбутніх економічних вигод, пов'язаних з його використанням; <ul style="list-style-type: none"> • вартість активу може бути достовірно визначена. • немонетарний актив; • не має матеріальної форми; • може бути ідентифікований;
Критерії визнання нематеріальних активів	утримується з метою використання протягом періоду більше одного року або операційного циклу, якщо він перевищує один рік, для: <ul style="list-style-type: none"> • виробництва; • торгівлі (постачання товарів та послуг); • адміністративних цілей; • надання в оренду іншим особам.

Джерело: складено автором на підставі [4]

Всі активи підприємство отримує внаслідок минулих подій (придбання, виробництво, отримання в оренду тощо). Операції або події, що очікуються в майбутньому, не приводять до появи активів. Наприклад, намір придбати активи не відповідає визначенню активів і може бути розкритий у примітках до фінансових звітів (п.37.3 П(С)БО 8) [4].

Перша група критеріїв є загальною для визнання активів відповідно до НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [15].

Контроль над активами та існування ймовірності отримання майбутніх економічних вигод тісно пов'язані з правом власності на актив,

але не обмежуються тільки ним. Так нематеріальні активи, якими підприємство користується за договором операційної оренди, будуть відображені за балансом підприємства на рахунку 01 “Орендовані необоротні активи”, а нематеріальні активи, які надійшли за договором фінансової оренди, будуть визнані у складі власних активів підприємства і відображені на балансовому рахунку 12 “Нематеріальні активи”. Такий підхід пояснюється додержанням принципу превалювання сутності над формою. Так, у разі фінансової оренди основні ризики і вигоди від використання активу переходять до орендаря незалежно від того, чи переходить право власності.

Досліджуючи питання оцінки нематеріальних активів необхідно враховувати, що вони розглядаються як частина майна підприємства, яка не має матеріально уречевленої форми; як активи довгострокового користування з терміном використання понад рік, а також, як засіб отримання вигоди для підприємства, створення конкурентних переваг на ринку, що приносять дохід. При цьому їх можна аналізувати як сукупність невідчутних немонетарних факторів, що мають характер виключних прав і забезпечують одержання економічних вигід у майбутньому, чи спираючись на вимоги національних стандартів.

Відсутність чіткого визначення природи нематеріальних активів, та, відповідно, єдиного трактування їх економічної сутності, відсутність єдиної економічної класифікації нематеріальних активів обумовлюється специфікою нематеріальних активів як важливої частини майна суб'єкта господарювання, які в подальшому відображаються і в особливостях їх оцінки. Саме оцінка є одним із найважливіших та найскладніших питань, які пов'язані з нематеріальними активами.

Одна із причин, що ускладнює процес здійснення оцінки нематеріальних активів пов'язана з існуванням значної кількості методів та способів визначення вартості об'єктів нематеріальних активів. До кожного окремого виду нематеріального активу повинен застосовуватись свій метод

залежно від походження, сфери, умов використання об'єкта тощо.

Здійснення оцінки об'єктів нематеріальних активів є однією із найважливіших передумов формування достовірної та релевантної інформації системою бухгалтерського обліку. Загальні методологічні засади формування інформації у бухгалтерському обліку про нематеріальні активи визначені Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 8 „Нематеріальні активи”. Загалом більшість дослідників, з урахуванням вимог вітчизняного законодавства, наголошують на необхідності застосування таких видів оцінки: первісна, амортизаційна, ліквідаційна, переоцінена, справедлива, залишкова вартість. При цьому кожний із зазначених видів оцінки застосовується відповідно до певних господарських операцій у процесі руху об'єктів нематеріальних активів.

Так, зокрема, П(С)БО 8 передбачено, що підходи до оцінки первісної вартості нематеріальних активів різняться в залежності від способів надходження на підприємство і можуть бути такими [4]:

– придбання окремо нематеріальних активів, за плату в інших підприємств і осіб – вартість визначається виходячи 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. При цьому до первісної вартості нематеріальних активів, придбаних (створених) повністю або частково за рахунок запозичень не включаються фінансові витрати (за винятком фінансових витрат, які включаються до собівартості кваліфікаційних активів відповідно до П(С)БО 31 «Фінансові витрати»);

– безоплатне отримання та отримання внаслідок об'єднання підприємств – нематеріальні активи оцінюються за справедливою вартістю;

– внесення до статутного капіталу підприємства – визначається погоджена засновниками (учасниками) підприємства їх справедлива вартість;

– створення власними силами – за сумою витрат, до яких відносять:

прямі витрати на оплату праці; прямі матеріальні витрати; інші витрати, що безпосередньо пов'язані із створенням цього нематеріального активу та приведення його до стану придатності для використання за призначенням;

- придбання в результаті обміну на подібний об'єкт – первісна вартість нематеріального активу дорівнює залишковій вартості переданого нематеріального активу. Якщо залишкова вартість переданого об'єкта перевищує його справедливую вартість, то первісною вартістю нематеріального активу, отриманого в обмін на подібний об'єкт, є його справедлива вартість із включенням різниці до фінансових результатів (витрат) звітного періоду;

- придбання в обмін на неподібний актив – дорівнює справедливій вартості переданого активу, збільшеній (зменшеній) на суму грошових коштів чи їх еквівалентів, що була передана (отримана) під час обміну.

Крім того стандартом передбачається, що суб'єкти господарювання можуть 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).

Отже, аналіз основних правил проведення оцінки нематеріальних активів свідчить, що окремі господарські операції з надходження та вибуття нематеріальних активів, їх переоцінки передбачають використання експертних методів оцінювання майна. Крім цього в процесі діяльності підприємства можуть виникнути і інші господарські операції, що обумовлюють необхідність проведення оцінки нематеріальних активів за допомогою експертних методів.

Концептуальні характеристики затратного, дохідного та ринкового підходів до оцінки нематеріальних активів в контексті вартості підприємства на основі врахування основних критеріїв наведено в табл. 1.5.

<p>облікова вартість активів може відрізнятись від їх фактичної вартості, висока трудомісткість розрахунків, не враховує майбутні можливості підприємства отримання доходу, відображає вартість за минулий період, проблема недооцінки або ігнорування інтелектуального капіталу, не враховує ситуацію на ринку на дату оцінки та можливі ризики</p>	<p>можна застосовувати у разі наявності достатнього обсягу достовірної інформації про ціни на ринку об'єктів, характеристики яких є подібними до характеристик оцінюваного об'єкту складність прогнозування майбутніх результатів і затрат, багатова-ріантність розрахунків, не може застосовуватися для новостворених або збиткових підприємств, частково враховує ситуацію на ринку</p>	<p>відсутність достовірної інформаційної бази для розрахунків, не враховує майбутні можливості підприємства в отриманні доходу; розрахунок проводиться виходячи з ретроспективної інформації, потребує здійснення значної кількості коригувань, відсутній ефективний вітчизняний ринок купівлі-продажу</p>
--	---	--

Рис. 1.2. Ключові переваги та недоліки основних підходів до оцінки вартості нематеріальних активів підприємства (складено автором на підставі)

Порівняльний аналіз основних характеристик, переваг і недоліків кожного із існуючих підходів до оцінки нематеріальних активів вказує на відсутність єдиного підходу, який доцільно було б застосовувати до кожного окремого виду нематеріального активу. Вибір одного із підходів ускладнюється значною кількістю методів, що може використовуватися в рамках кожного підходу до оцінки.

Найбільш розповсюдженим є витратний підхід в рамках якого оцінка нематеріальних активів може здійснюватися за одним із таких методів :

- метод початкових витрат – передбачає розрахунок вартості нематеріальних активів виходячи з величини витрат, що визначаються за бухгалтерською звітністю підприємства за кілька останніх років, та терміну створення активів;

- метод вартості заміщення – передбачає, що максимальна вартість певного нематеріального активу визначається мінімальною ціною, яку необхідно заплатити за придбання активу аналогічної корисності або аналогічної споживчої вартості;

- метод відновлюваної вартості – вартість нематеріального активу визначається як сума витрат необхідні для створення нової точної копії оцінюваного активу в сучасних цінах;

В рамках дохідного підходу доцільно виділити такі методи:

- метод капіталізації прибутків – передбачає, що вартість активу визначається шляхом ділення чистого прибутку, що його дає відповідний актив на ставку капіталізації чистого прибутку;

- метод дисконтування майбутніх грошових потоків – визначення вартості нематеріального активу передбачає оцінку майбутніх грошових потоків, що становлять чистий прибуток від використання об'єкта інтелектуальної власності і величину амортизації цього об'єкта, визначення ставки дисконтування, розрахунок сумарної поточної вартості майбутніх прибутків та додавання до отриманого результату вартості об'єкта інтелектуальної власності, яка приведена до поточного періоду.

Порівняльний підхід до оцінки нематеріальних активів реалізується за допомогою:

- методу порівняльного аналізу продажу – передбачає порівняння об'єкта, що оцінюється, з вартістю аналогічних об'єктів, які були реалізовані на ринку;

– методу звільнення від роялті – оцінка вартості активів визначається на підставі умовного припущення, що вся інтелектуальна власність, яка використовується підприємством, йому не належить. Тоді частину виручки підприємство мало б виплачувати у вигляді винагороди (роялті) власникам цієї інтелектуальної власності. Насправді цю частину підприємство залишає собі. Цю частину виручки вважають додатковим прибутком, який створюється даним нематеріальним активом.

Зважаючи на значну кількість підходів та методів до оцінки нематеріальних підходів які можуть бути застосовані в залежності від господарських операцій, що відбуваються з нематеріальними активами, суб'єктам господарювання на рівні облікової політики необхідно закріпити методи оцінки нематеріальних активів, які визначено на основі окремих видів організаційно-економічних переваг, залежно від походження, сфери та умов використання об'єкта. Закріплення таких підходів на рівні підприємства дасть змогу привести у відповідність балансову і реальну вартість нематеріальних активів.

Таким чином, система методів оцінки нематеріальних активів повинна забезпечувати достовірне уявлення інформації про майновий і фінансовий стан підприємства в його бухгалтерській звітності. При цьому не існує універсального методу оцінки, який би не мав недоліків і забезпечував би усіх без виключення користувачів фінансової звітності. Тому вибір методу оцінки нематеріальних активів передбачає досконале вивчення цілей оцінки в бухгалтерському обліку.

Для розробки інструментарію, що дасть змогу забезпечувати ефективне функціонування системи формування вартості нематеріальних активів підприємства, яка б відповідала потребам суб'єктів, які здійснюють управління вартістю підприємства необхідно:

– уточнити склад об'єктів нематеріальних активів, що будуть використовуватися для бухгалтерського спостереження, на основі дослідження яких буде визначатись вартість підприємства;

- модифікувати методи оцінки вартості нематеріальних активів, що забезпечуватимуть формування достовірної облікової інформації направленої на задоволення інтересів користувачів в частині показників вартості нематеріальних активів підприємства;
- удосконалити порядок реалізації облікової політики підприємства стосовно облікового відображення факторів генерування та руйнування вартості.

Отже, у науковій літературі нематеріальні активи визначаються як активи, які не мають матеріально-речової форми, але приносять підприємству додатковий прибуток або створюють умови для його отримання. Згідно Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи» нематеріальний актив - це немонетарний актив, який не має матеріальної форми та може бути ідентифікований. Нематеріальні активи входять в склад необоротних активів і утримуються підприємством з метою використання протягом більше одного року (або одного операційного циклу, якщо він перевищує один рік) для виробництва, торгівлі, в адміністративних цілях чи надання в оренду іншим особам [4].

1.2. Економіко-правовий аналіз та огляд нормативної бази і спеціальної літератури з обліку, оподаткування і аналізу нематеріальних активів

Усвідомлення значення і ролі нематеріальних активів відбулося на Заході ще на початку 1960-х рр. та знайшло відображення у роботах Г. Беккера, Д. Белл, Л. Едвінссона, М. Мелоуна та ін. [23]. Українські вчені почали працювати над цим питанням дещо пізніше.

Конституція України є не тільки базою для авторського права, але і чинним законом, стрижневою частиною системи нормативних актів. Норми Конституції України є нормами прямої дії, тобто безпосередньо ними треба

користуватися в тих випадках, коли норми галузевого законодавства суперечать основному Закону (п.1 ст.8 розд.15 Конституції України). Значення Конституції, як основного джерела авторського права, полягає також у тому, що вона є основою для появи інших законодавчих і нормативних актів. У ній сформовані загальні принципи, що набувають розвитку та деталізації в галузевих законах. До нормативно-правових актів українського законодавства, що регулюють авторські правовідносини, належать закони України: „Про авторське право і суміжні права” [17], „Про інформацію” [19], „Про друковані засоби масової інформації (пресу) в Україні” [20], „Про інформаційні агентства” [21], „Про кінематографію” [22] та ін.

Спеціальний Закон України „Про авторське право і суміжні права” – це один з основних законів, які регулюють діяльність засобів масової інформації в контексті дотримання авторських прав. Перша редакція закону була прийнята в 1993 році, проте проголошення Україною курсу на інтеграцію в ЄС вимагав внесення певних змін до законодавства та його гармонізації з нормами ЄС. Тому 22 травня 2003 року з’явилася нова редакція Закону.

Аналізуючи нову редакцію Закону, варто зазначити, що її розроблено, беручи до уваги багаторічний досвід захисту авторського права та суміжних прав, і доповнено новими статтями і термінами. Належну увагу приділено саме врегулюванню відносин між авторами і засобами масової інформації. В Преамбулі до Закону сказано, що Закон покликаний охороняти особисті немайнові права і майнові права авторів і їх правонаступників, пов’язані виникненням і використанням наукових, літературних творів, творів мистецтва - авторське право, і права виконавців, виробників фонограм і відеограм і організаторів трансляцій – суміжні права. Закон містить преамбулу, 6 розділів і 53 статті.

Р.І. Загальні положення.

Р.ІІ. Авторське право.

Р.III. Суміжні права.

Р.IV. Управління майновими правами суб'єктів авторського права і суміжних прав.

Р.V. захист авторського права і суміжних прав.

Р.VI. Заключні положення.

За змістом і трактуванням юридичних норм Закон максимально наближений до авторитетної міжнародної угоди – Бернської конвенції про охорону літературних і художніх творів [23]. Однак характерною рисою українського Закону є його ринкова спрямованість. Він значно розширює права учасників авторсько-правових відносин і дає можливість вільно розпоряджатися правами, що їм належать. Названий Закон навіть значно випередив Бернську конвенцію, акцентуючи увагу на так званих „вторинних правах”, тобто майнових правах. В межах національної системи і в міжнародних конвенціях, відповідно до традицій континентального (європейського) права, особливе значення надається володінню автором первинними правами. Та не менш важливим є регулювання відносин, які виникають у зв'язку зі створенням і подальшим використанням твору, тобто на етапі, пов'язаному з економічною реалізацією автором отриманих у межах Закону широкомасштабних прав. На відміну від Закону, Бернська конвенція більшу увагу приділяє моральним правам автора, і тільки у ст.6 розгадуються майнові права. Реальність сьогодення поставила матеріальні права, що є джерелом прибутку для автора, на перше місце. Заслугою українського законодавства є орієнтація на економічний характер відносин.

Позитивним фактом є доповнення названого Закону новим термінами та їх визначеннями, що стосуються ЗМІ. Зокрема, з'явилися визначення таких термінів, як фонограма, відеограма, організація ефірного та кабельного мовлення, цитати.

Особливо актуально на фоні світових тенденцій виглядає визначення поняття «контрафактний примірник твору». За кордоном уже декілька років застосовують адміністративну і кримінальну відповідальність за покупку

контрафактної продукції і за п'ять років кількість контрафакту в Європі помітно зменшилася: покупці бояться купувати таку продукцію, а коли немає попиту, то відсутня і пропозиція

Істотним доповненням ст.1 закону стало визначення службового твору як такого, що створений „відповідно до службового завдання”. Таке формулювання не дає можливості вважати службовим твором будь-який твір, створений у межах службових обов'язків працівника.

Термін „співавторство” теж набув в Законі нового звучання. Тривалий час співавторство визнавалось нероздільним, що ставило авторів у цілковиту залежність один від одного та практично не давало можливості використовувати окремо свої частини створеного твору. У новій редакції „якщо твір, створений у співавторстві, складається з частин, кожна з яких має самостійне значення, то кожен зі співавторів має право використовувати створену ним частину твору на власний розсуд, якщо інше не передбачено угодою між співавторами ” (п.2 ст.13 Закону України „Про авторське право і суміжні права”).

В новій редакції змінилися підходи до інтерв'ю. Тепер воно визнається твором, створеним у співавторстві, а особа, що дала інтерв'ю і особа, що взяла інтерв'ю вважаються співавторами. Віднині, опублікування інтерв'ю допускається лише за згоди особи, що його дала. Це доповнення дає можливість значно скоротити конфлікти і перекручування слів, різне тлумачення слів респондента.

Закон містить кілька суттєвих новел. Так, визначено ширший перелік майнових прав автора. У ст.15 з'явилося нове право автора – дозволяти чи забороняти подання своїх творів до загального відома публіки так, що її представники можуть здійснити доступ до творів з будь - якого місця і у будь-який час.

Поява цієї новели зумовлена розвитком цифрових і комп'ютерних технологій, унаслідок чого набуло поширення використання об'єктів

авторських і суміжних прав за допомогою цифрових інтерактивних мереж (зокрема Інтернету).

Нове майнове право чітко відображає особливості використання об'єктів авторського права в новому технологічному середовищі та дає можливість регулювати відносини, що виникають у цифрових і комп'ютерних мережах.

Запроваджене формулювання вже пройшло апробацію на міжнародному рівні та використовується в усіх сучасних міжнародних угодах, наприклад, у Договорі Всесвітньої організації інтелектуальної власності (ВОІВ) про авторське право від 1996 р. (ст.8) [24], договорі ВОІВ про виконання та фонограми від 1996 р. (ст.10 та 14) [25], Договорі (Протоколі) ВОІВ про аудіовізуальні виконання (ст.10) [26] та ін.

Окреме положення Закону присвячене авторським правам на збірники та інші складені твори. У ньому чітко зазначено, що авторіві збірника й інших складених творів (упорядникові) належить авторське право на підбір і розміщення творів або інших даних, які є результатом його творчої діяльності.

Уперше в Законі проводиться паралель між термінами „автор” і „упорядник”.

До складених творів належать також друковані періодичні видання.

Закон затвердив більший строк дії авторського права – 70 років (в Законі від 23 грудня 1993 року він становив 50 років, а за радянських часів – 25 років). Така зміна зумовлена необхідністю забезпечити додаткову охорону творам українських авторів за кордоном, тому що в більшості країн строк охорони авторського права становить саме 70 років. Таким чином українським авторам не будуть відмовляти в охороні їх прав за кордоном, як це сталося б після закінчення строку дії авторського права, якщо б Україна залишила попередній термін – 50 років.

Позитивним є розширення розділу, що врегульовує управління майновими правами авторів через запровадження органів колективного

управління правами. Це дуже важливо для журналістів, адже самотужки вони не мають ні змоги, ні часу здійснювати контроль за використанням авторських текстів.

Принцип колективного управління вигідний і для організаторів мовлення, які в своїй роботі використовують твори різних авторів – замість копіткої процедури підписання договорів з кожним автором окремо, вони тепер мають змогу підписати угоду з організацією колективного управління правами авторів, яка візьме на себе розподіл і виплату авторської винагороди.

Нова редакція Закону розширила перелік дій, визначених як порушення авторського та суміжних прав. Ст. 50 Закону передбачає відповідальність за „свідомий обхід технічних засобів захисту авторського права та виготовлення, розповсюдження, ввезення з метою розповсюдження й застосування засобів для такого обходу”. Поява такої статті зумовлена численними порушеннями авторського права в цифрових і комп’ютерних мережах, які чинилися в обхід технічних засобів захисту.

Відтепер підроблення, зміна чи вилучення інформації про управління правами без дозволу власників авторських прав є підставою для судового захисту. Це положення стосується, передусім, баз даних, які надають інформацію про суб’єктів інтелектуальної власності і умови використання об’єктів інтелектуальної власності.

Уперше до тексту Закону введено поняття „піратство” та „плагіат” як види порушень авторського права і суміжних прав. Правовласники наділені більшими повноваженнями в здійсненні свого права на захист; розширено перелік способів забезпечення позовів у справах про порушення авторського права. Відтепер особа, що має право на суміжні права, може вимагати публікації в засобах масової інформації даних про допущені порушення і про судові рішення з приводу цих порушень; брати участь в інспектуванні виробничих приміщень і складів, пов’язаних з виготовленням примірників

творів, фонограм і відеограм, якщо існують підозри про порушення авторських прав та інше.

Названий закон не має визначення „журналістський твір”, що на практиці зумовлює суперечки з приводу визнання публікації об’єктом авторського права.

Зокрема, відповідно до ст.10 Закону „повідомлення про новини дня або поточні події, що мають характер звичайної прес-інформації”, не є об’єктами авторського права, тобто вони не охороняються законом. Водночас Закон не містить визначення поняття прес-інформації та літературного чи письмового твору, до якого найчастіше відносять журналістський твір (в Румунії, наприклад, до переліку об’єктів авторського права належать і журналістські письмові твори).

Досі відкритим залишається питання щодо творів, які були вперше опубліковані на території радянського Союзу. Їх охороняло законодавство СРСР і кожної з республік. Після розпаду країни Україна, разом з Росією, Казахстаном, Таджикистаном і Білоруссю, заявила про своє членство у Всесвітній конвенції про авторське право як правонаступниця Союзу. Проте і сьогодні доля творів, уперше опублікованих в СРСР, не вирішена.

Суттєвим недоліком нової редакції закону є відсутність положень, які б регулювали правовідносини у цифрових мережах.

Розглянемо інші нормативно-правові акти щодо обліку нематеріальних активів. Віднесення активу до певного виду нематеріального активу можливе на підставі документів, якими такий актив засвідчений. Наприклад, права користування природними ресурсами регулюються Кодексом України про надра [27], Земельним [28] та Водним кодексами України [29].

Статтею 16 Кодексу України про надра визначено, що документом, якій дозволяє користування ділянкою надр, є ліцензія.

Право на знаки для товарів і послуг визначені Законом України від 15.12.93 р. № 3689-ХІІ "Про охорону прав на знаки для товарів і послуг".

[30] Абзацом 3 ст. 5 цього закону встановлено, що право власності на знак засвідчується свідоцтвом.

Право на об'єкти промислової власності регулюється Законами України від 15.12.93 р. № 3687-XII "Про охорону прав на винаходи і корисні моделі" [31] і від 15.12.93 р. № 3688-XII "Про охорону прав на промислові зразки" [32]. Право власності на винахід, корисну модель, промисловий зразок засвідчується патентом.

Авторське право і суміжні з ним права - найбільш поширений вид нематеріального активу, що використовується в діяльності майже кожного підприємства, оскільки до цього виду активів відноситься право на програми для ЕОМ (комп'ютерні програми), бази даних тощо. Передача прав на ці об'єкти регулюється Законом України від 23.12.93 р. № 3792-XII "Про авторське право і суміжні права" [17]. Відповідно до ст. 31 цього закону авторське право передається авторським договором. Предметом такого договору не можуть бути права, що не існують на момент передачі. Отже, спочатку авторське право, а потім і авторський договір на придбання такого права мають бути зареєстровані відповідно до постанови КМУ від 27.12.2001 р. № 1756 "Про державну реєстрацію авторського права і договорів, які стосуються права автора на твір" [33]. Реєстрація таких договорів здійснюється МОН.

Під іншими нематеріальними активами найчастіше мають на увазі ліцензію на певний вид діяльності, що підлягає ліцензуванню.

До законів, пов'язаних з охороною нематеріальних активів, необхідно віднести й ті, які регулюють правовідносини у сфері використання цих об'єктів як нематеріальних активів (Додаток Б).

Згідно з Законом «Про господарські товариства» (ст. 13) вкладками учасників та засновників товариства може бути інтелектуальна власність [35]. Закон «Про режим іноземного інвестування» [37] (ст. 2) встановлює можливість здійснення іноземних інвестицій у вигляді будь-яких прав інтелектуальної власності, вартість яких у конвертованій валюті

підтверджена згідно з законами (процедурами) країни інвестора або міжнародними торгівельними звичаями, а також експертною оцінкою в Україні, включаючи легалізовані на її території права на винаходи, корисні моделі, промислові зразки, знаки для товарів і послуг, ноу-хау тощо.

Багато в чому невирішеними залишаються питання державного регулювання діяльності по оцінці вартості прав на нематеріальних активів у складі нематеріальних активів. Єдиним чинним нормативним документом, що регулює оцінку останніх (у тому числі прав промислової власності), є Порядок експертної оцінки нематеріальних активів (далі — Порядок), відповідно до якого ця оцінка проводиться щодо об'єктів приватизації у разі створення на її основі акціонерних товариств незалежно від галузі господарства, до якої вони належать. Даний документ морально застарів і не забезпечує можливості проведення об'єктивної оцінки вартості прав на нематеріальні активи.

Не зовсім зрозуміло також, чи можна до нематеріальних активів науково-технічної сфери, зокрема науково-дослідних і проектно-конструкторських інститутів, конструкторських та технологічних бюро, віднести ноу-хау, раціоналізаторські пропозиції, права, «що впливають з нормативно-методологічних матеріалів, в тому числі право на здійснення авторського нагляду за використанням впроваджених об'єктів науково-технічної сфери, реалізованих проектів, а також виключне право на проектування їх реконструкції, модернізації, проведення експертиз».

Нині існує потреба у залученні нематеріальних активів до цивільного обороту, запровадженні інноваційного підприємництва, заснованого на сучасних науково-технічних досягненнях, створенні цивілізованого ринку інтелектуальної власності. Поки ж що можна говорити про недосконалість або навіть відсутність в Україні правового регулювання важливих питань, пов'язаних з комерційним використанням нематеріальних активів, включаючи інтелектуальні продукти, створені повністю або частково за рахунок коштів державного бюджету.

Важливим є також прийняття конкретних рішень щодо передачі прав на нематеріальні активи на етапі приватизації державних підприємств та установ. Для вирішення цього питання необхідна як розробка нових, так і вдосконалення деяких норм чинного законодавства з приватизації.

На нашу думку, аналіз існуючої нормативно-правової бази з питань бухгалтерського обліку, оцінки вартості та оподаткування нематеріальних активів дозволяє вести мову про необхідність розробки закону про оціночну діяльність в Україні, який регулював би загальні питання останньої; державного стандарту з оцінки вартості інтелектуальної власності (нематеріальних активів); положення про оцінку вартості нематеріальних активів, яке має містити приблизний перелік останніх і загальні вимоги до оцінки їх вартості з урахуванням принципової різниці між матеріальними і нематеріальними об'єктами; порядку оцінки вартості інтелектуальної власності, який передбачав би сертифікацію (ідентифікацію) об'єкта оцінки і визначав підходи до оцінки його вартості; методичних рекомендацій щодо оцінки вартості інтелектуальної власності залежно від цілей і специфіки конкретного об'єкта оцінки. Крім того, існує потреба у підготовці пропозицій по вдосконаленню нормативно-правової бази з питань оподаткування нематеріальних активів та бухгалтерського обліку.

На виконання розглянутих нами законів нині в Україні діють понад 70 підзаконних актів у сфері охорони нематеріальних активів, які регламентують порядок одержання такої охорони, реєстрації ОПВ, використання та передачі прав на них, вимоги до патентних повірених тощо.

Створена нормативно-правова база для охорони нематеріальних активів, віднесених до державної таємниці. Правовідносини, пов'язані з цими об'єктами, врегульовані Положенням про порядок оформлення та використання прав на винаходи, корисні моделі та промислові зразки, які становлять державну таємницю. На нашу думку, до нематеріальних активів, які становлять державну таємницю, безпідставно віднесено промисловий зразок. Його необхідно виключити з переліку таких нематеріальних активів,

оскільки зовнішній вигляд не може бути об'єктом, що становить державну таємницю. Підтвердженням цього є той факт, що за шість років існування зазначеного Положення до патентного відомства України не було подано жодної заявки на промисловий зразок, який становив би державну таємницю.

Узагальнимо законодавчі акти, що охороняють права власності у табл. 1.6.

Таблиця 1.6

Охоронні документи нематеріальних активів

Нематеріальний актив	ЦКУ	Спеціальний закон або інший нормативно-правовий акт
Твори у галузі науки, літератури і мистецтва	Глава 36	Закон України «Про авторське право і суміжні права» від 23.12.93 р. №3792-ХІІ [17]
Виконання, фонограми, відеограми, програми (передачі) організацій мовлення	Глава 37	Закон України «Про авторське право і суміжні права» від 23.12.93 р. №3792-ХІІ [17]
Комерційна таємниця	Глава 46	Спеціального закону немає. Побічно регулює - Закон України "Про інформацію" від 02.10.1992 р. №2657- ХІІ
Топографія інтегральних мікросхем	Глава 40	Закон України «Про охорону прав топографії інтегральних мікросхем» від 05.11.97 р. №621/97-ВР [88]
Торгівельна марка (знаки для товарів та послуг)	Глава 44	Закон України «Про охорону прав на знаки для товарів і послуг» [30]
Географічне зазначення (зазначення походження товарів)	Глава 45	Закон України «Про охорону прав на зазначення походження товарів» від 16.09.99 р. №752-ХІV [89]
Раціоналізаторська пропозиція	Глава 41	Відсутній
Наукові відкриття	Глава 38	Відсутній

Джерело: складено автором на підставі [17, 30, 88, 89]

Таким чином, як бачимо, часто один і той же об'єкт інтелектуальної власності попадає під регулювання двох (а іноді і більше) нормативно-правових документів. При цьому можуть передбачатися різні обсяги правочинів, термінів дії виключних прав тощо.

Отже, хоч в Україні і закладено основи законодавчої та нормативно-правової бази у сфері промислової власності, до цього часу немає державної програми удосконалення національної системи її охорони. Не визначені

стратегічні цілі, завдання та пріоритети розвитку системи правової охорони вітчизняних науково-технічних досягнень на внутрішньому та зовнішньому ринках, основні напрями вдосконалення законодавства у сфері промислової власності. Багато в чому воно відстає від життя, не відповідає економічному розвитку нашої держави, а також міжнародним нормам і вимогам.

Огляд спеціальної літератури з обліку, контролю та аналізу нематеріальних активів наведено в додатку В.

Методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про нематеріальні активи і розкриття її у фінансовій звітності визначає Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 "Нематеріальні активи" [4] та МСФЗ 38 «Нематеріальні активи».

Таким чином, порівняльний аналіз П(С)БО та МСФЗ показує, що в міжнародних стандартах фінансової звітності приділяється увага лише основним аспектам бухгалтерського обліку нематеріальних активів, оскільки створення більш детальних стандартів зробило б неможливим їх застосування іншими країнами.

Основними відмінностями між МСФЗ та П(С)БО наступні. У П(С)БО 8 не увійшла значна кількість розділів, які мають місце у МСБО 38. Зокрема, відсутні такі розділи:

- окреме придбання активу та придбання як частина об'єднання бізнесу
- придбання шляхом державного гранту
- внутрішньо генерований гудвіл
- внутрішньо генеровані нематеріальні активи
- оцінка після визнання (модель собівартості та модель переоцінки)
- нематеріальні активи з визначеним строком корисної експлуатації
- перегляд оцінки терміну корисної експлуатації
- перегляд періоду та методу амортизації.

Крім того П(С)БО 8 не передбачає розкриття інформації окремо для нематеріальних активів, які є внутрішньо генеровані, та для інших

нематеріальних активів. Розкриття інформації у примітках до фінансових звітів, що передбачене п. 122 МСФЗ 38, у П(С)БО 8 відсутнє.

В періодичній літературі також публікувались статті, в яких розкривалась методика обліку, аналізу та контролю нематеріальних активів. Декілька з них наведено нижче.

В роботі «Особливості аудиту нематеріальних активів: аналітичні процедури та інспектування» [39] Тарасенко Л.О. щораз частіше інформація, подана у фінансовій звітності, потребує незалежної оцінки для отримання користувачем впевненості щодо зазначеного фінансового стану суб'єкта господарювання. Для забезпечення такого підтвердження необхідним є здійснення незалежного аудиту. З огляду на зростання рівня використання неосяжних активів, особливої уваги потребують методи, що використовуються при здійсненні зовнішньої перевірки таких специфічних об'єктів. Надано аналіз сучасних проблем здійснення незалежного аудиту нематеріальних активів з метою розробки шляхів його вдосконалення з урахуванням специфіки зазначеного об'єкта. Дослідженням обґрунтовано необхідність системного підходу до проведення аудиту, зокрема здійснення аналітичних процедур з метою підвищення об'єктивності при формулюванні висновку аудитора. Виявлені у ході дослідження помилки обліку нематеріальних активів розглядалися як база розробки пропозицій щодо процесу аудиту.

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

отримати додаткове підтвердження правомірності та достовірності записів бухгалтерської системи. Наявні проблемні аспекти інспектування спричинені особливим характером нематеріальних активів та, як наслідок, необхідністю належного рівня кваліфікації як бухгалтерів, які ведуть облік таких активів, так і аудиторів, які перевіряють результат ведення обліку. Використання при економічному аналізі системного підходу, який базується на аналізі структури та динаміки нематеріальних активів, їх віддачі у взаємозв'язку з іншими коефіцієнтами, зокрема показником рентабельності продажів, надає можливість виявляти фактори впливу та дозволяє аудитору формулювати максимально обґрунтовані висновки, які надалі будуть надійною основою прийняття рішень як для зовнішніх, так і для внутрішніх користувачів.

В роботі «Удосконалення організації обліку створення нематеріальних активів» [40] Борисова А.К. розглянуто методологічний аспект обліку процесу створення нематеріальних активів, виявлено неврегульованість порядку обліку створених нематеріальних активів та запропоновано заходи щодо вдосконалення діючої системи організації обліку витрат на дослідно-конструкторські роботи. У ході дослідження була виявлена необхідність у класифікації об'єктів права інтелектуальної власності для цілей бухгалтерського обліку, за результатами дослідження теоретичних, організаційно-методичних і практичних проблем обліку та контролю операцій з нематеріальними активами проаналізовано та визначено економічну сутність нематеріальних активів. Крім того, окрему увагу приділено питанню визнання витрат на дослідно-конструкторські роботи з метою чіткого розмежування їх на капітальні та некапітальні, що значною мірою сприятиме більш достовірній оцінці понесених витрат. Запропоновані заходи сприятимуть удосконаленню не тільки методики відображення в обліку операцій зі створення об'єктів права інтелектуальної власності на етапі їх розробки, але й організації обліку нематеріальних активів в цілому.

Автор Максименко І.Я. в своїй роботі «Особливості обліку нематеріальних активів в управлінні підприємством» [41] доводить, що

головним завданням управління нематеріальних активів є відображення їх як складової ресурсного потенціалу підприємства. Визначено, що саме облікове відображення нематеріальних активів дозволяє зробити управління більш ефективним. На підставі дослідження класифікації нематеріальних активів зроблено висновок, що товарні запаси в процесі обліковобаналітичного відображення потрібно розглядати всебічно, з урахуванням усіх можливих варіантів їх формування та використання. Обґрунтовано, що ефективний механізм управління нематеріальними активами підприємства дає змогу в повноб му обов'язі реалізувати цілі та завдання, які стоять перед підприємством.

Таким чином, правильне управління нематеріальними активами суттєво впливає на фінансовий стан підприємства. З огляду на тенденції розвитку світових ринків, нематеріальні активи виступають як головний катализатор створення вартості підприємства, а їх частка в структурі капіталу постійно зростає. Ефективний механізм управління нематеріальними активами підприємства дає змогу в повному обов'язі реалізувати цілі та завдання, які стоять перед ним; сприяє результативному здійсненню всіх його функцій на підприємствах України.

В роботі «Ідентифікація нематеріальних активів як початкова стадія їх обліку: проблемні питання» [42] автор Федорова І.В. обґрунтовує важливість ідентифікації нематеріальних активів, розкриває її етапи, документальне оформлення. Проведено аналіз нормативно-правової бази в частині цього питання. Запропоновано заходи щодо вдосконалення законодавчої бази і самого процесу ідентифікації нематеріальних активів.

Ми вважаємо за доцільне проводити процедуру ідентифікації щодо кожного об'єкта інтелектуальної власності, що надходить на підприємство з метою визначення подальшого шляху його обліку. Також пропонується використовувати висновок комісії з ідентифікації об'єкта нематеріального активу для оформлення результатів ідентифікації, який відповідатиме наведеним вище вимогам. Крім того, необхідним є доповнення П(С)БО 8

інформацією, що стосується роз'яснення поняття ідентифікації саме нематеріальних активів та порядку її проведення. Запропоновані заходи мають на меті поліпшення умов для зарахування на баланс різноманітних об'єктів нематеріальних активів та усунення протиріч стосовно їх визнання, що сприятиме більшій достовірності фінансової звітності.

В роботі «Класифікація нематеріальних активів» [43] автор Євдокімова В.В. розглядає поняття нематеріальних активів, визначає особливості та проблеми їх обліку на основі робіт вчених. Зроблено відповідні висновки. Наводить класифікацію нематеріальних активів, а також пропонує нову класифікацію, враховуючи особливості об'єкта, що аналізується. З проведеного аналізу різних підходів до визначення терміна "нематеріальні активи" було виявлено, що склад цього виду активів підприємства різноманітний, тому облік нематеріальних активів вимагає особливої уваги до таких характеристик, як "термін експлуатації", "дата виведення з експлуатації", "ступінь зношеності". Отже, можна зробити висновок, що вартість та ефективність використання нематеріальних активів прямо залежать від терміну їх служби. Визначення терміну вартості (амортизація) нематеріальних активів проводиться лінійним методом, а методи визначення терміну експлуатації та їх урахування при амортизації потребують подальшої розробки. Визначаючи перспективи подальших наукових розробок за напрямом класифікації нематеріальних активів, треба відмітити необхідність розробки технології даного питання.

В статті Касич О.А. «Теоретичні основи оцінки та обліку нематеріальних активів в Україні» [44] досліджено сутність нематеріальних активів, визначено їх роль для вітчизняних підприємств, виявлено проблеми, пов'язані з оцінкою та обліком даних активів, а також запропоновано шляхи їх вирішення. Зроблено висновки щодо доцільності використання у діяльності підприємств нематеріальних активів. Отримані результати підтверджують, що використання нематеріальних активів у діяльності підприємства має безліч переваг і сприяє збільшенню прибутковості суб'єкта

господарювання. Тому підприємствам слід більш активно залучати, ефективніше використовувати та обліковувати нематеріальні активи на основі запозичення досвіду зарубіжних країн.

В роботі «Сутність нематеріальних активів та особливості організації їх обліку» [45] Булат Г.В. досліджує сутність нематеріальних активів підприємства та наводить власне визначення даного поняття. Характеризує чинники, що генерують нематеріальні активи. Зосереджує увагу на порядку обліку даних активів. На основі зазначеного можна зробити висновок, що нематеріальні активи до сить 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.

Автор Банасько Т.М. в роботі «Ідентифікація і оцінка нематеріальних активів у бухгалтерському обліку – дискусійні питання, можливості їх розв'язання» [46] ідентифікує нематеріальні активи. Досліджує методи оцінки нематеріальних активів, визначає переваги і недоліки кожного з них. Зроблено висновок, що не може бути єдиного методу, який необхідно однозначно застосовувати до всього розмаїття об'єктів. Результати проведеного аналізу нормативної та спеціальної літератури з питань

ідентифікації та оцінки нематеріальних активів дають підстави для таких висновків:

1. Важливою характеристикою об'єкта нематеріальних активів є можливість його ідентифікації, тобто можливість відокремлення від інших активів, але на практиці не завжди це вдається. Найбільша проблема, що виникає при ідентифікації нематеріального активу – визначення його відмінностей від гудвілу. Нематеріальний актив можна відрізнити від гудвілу лише якщо підприємство може його продавати, орендувати чи обміняти.

2. Встановлено, що оцінка нематеріальних активів виявляється нестандартною і комплексною роботою, в результаті якої оцінювачам доводиться робити припущення про найбільш значущі параметри, що впливають на чутливість оцінок нематеріальних активів до суб'єктивних і складно обґрунтованих виборів в процесі такої роботи. Тому, запропоновано послідовні етапи для оцінки нематеріальних активів, визначено інформаційну базу для оцінки нематеріальних активів.

3. Досліджено методи оцінки нематеріальних активів, визначено переваги і недоліки кожного з них. Автор дійшла висновку, що не може бути єдиного методу, який необхідно однозначно застосовувати до всіх об'єктів. Встановлено, що до кожного окремого виду застосовується свій метод оцінки, що залежить від походження, сфери застосування та умов використання об'єкта нематеріальних активів.

Незважаючи на значну кількість публікацій з питань нематеріальні активів, багато аспектів цієї проблеми залишаються відкритими для подальших розробок. Такими слід визнати питання ідентифікації нематеріальні активів та їх елементів, оцінки інтелектуального капіталу, формування та розвитку його складових. Залишаються дискусійними та методологічно нерозвинутими такі аспекти, як визначення нематеріальних активів та їх структури для господарюючих суб'єктів, способи їх управлінської оцінки. Практично нерозвинутими у теоретико-методичному

та прикладному аспектах є питання управління такими нематеріальними активами як ділова репутація компанії, її знання та компетенції.

Складність обліку нематеріальних активів насамперед пов'язана з їхньою нематеріальністю: визначити термін служби і можливість отримання економічної вигоди від використання того, що не має матеріального втілення, як правило, досить складно. Крім того, поняття «нематеріальні активи» об'єднує різні за природою об'єкти, багато з яких унікальні і не мають аналогів, що, у свою чергу, ускладнює класифікацію цього виду активів та інколи взагалі ставить під сумнів можливість віднесення об'єктів до складу нематеріальних активів.

1.3. Передумови організації та методології обліку та аналізу нематеріальних активів ТОВ «Біотепло»

Результати дослідження представлено на основі матеріалів ТОВ «Біотепло», яке відповідно до установчих документів займається продажем меблів та наданням послуг.

Розглянемо організаційну структуру підприємства (рис 1.3)

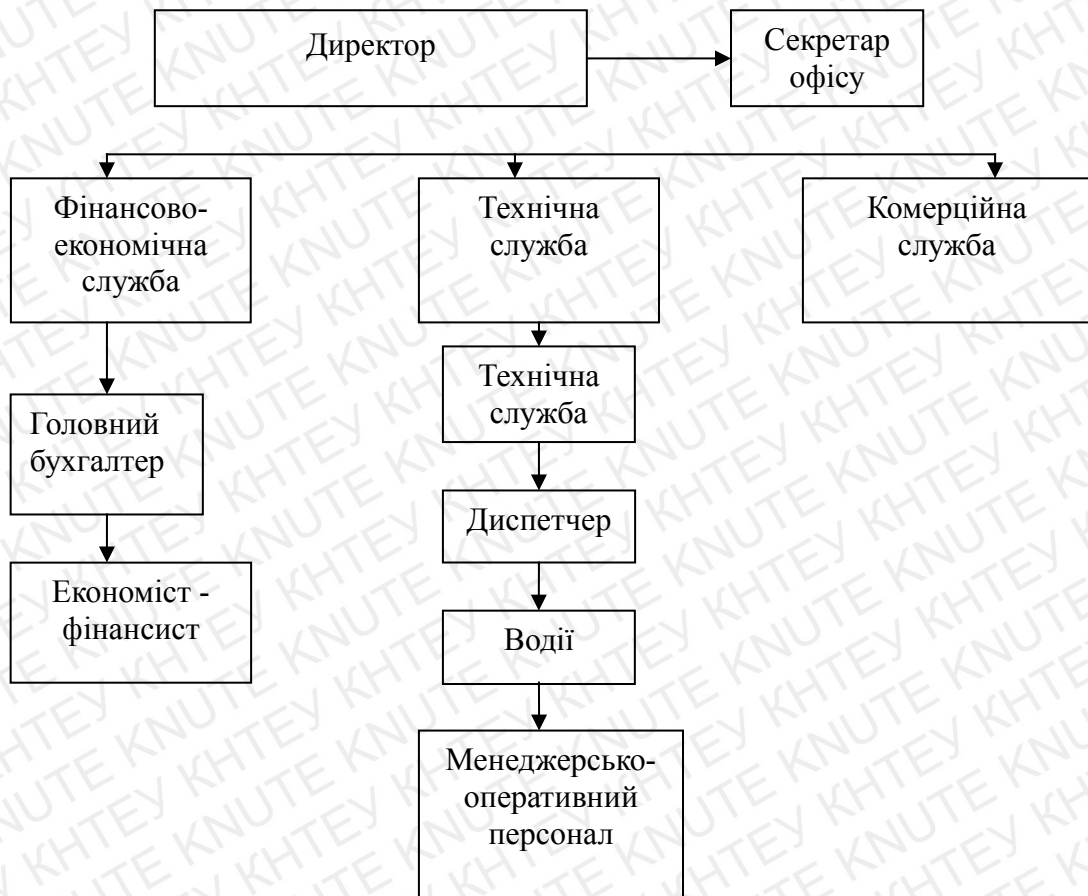


Рис. 1.3. Організаційна структура ТОВ «Біотепло»

На підприємстві організаційна структура спрямована насамперед на встановлення чітких взаємозв'язків між окремими підрозділами організації, розподілу між ними прав і відповідальності. У ній реалізуються різні вимоги до удосконалювання систем управління, що знаходять вираження в тих чи інших принципах управління.

На чолі підприємства стоїть директор, він представляє його інтереси у всіх вітчизняних підприємствах, фірмах і організаціях. Також він розпоряджається в межах наданому йому права майном, укладає договори, у тому числі по найманню працівників. Видає накази й розпорядження, обов'язкові до виконання всіма працівниками підприємства. Директор управління несе в межах своїх повноважень повну відповідальність за діяльність підприємства, забезпечення схоронності товарно-матеріальних цінностей, коштів і іншого майна підприємства. Видає доручення, відкриває в банках рахунки, користується правом розпорядження засобами. У

підпорядкуванні директора знаходяться секретар-референт, начальники комерційної служби, головний економіст та головний бухгалтер.

Також підлеглим у директора знаходиться й економіст. Він здійснює організацію й удосконалювання економічної діяльності підприємства, спрямованої на підвищення продуктивності праці, ефективності й рентабельності виробництва, якості продукції, що випускається, зниження її собівартості, забезпечення правильних співвідношень темпів росту продуктивності праці і заробітної плати, досягнення найбільших результатів при найменших витратах матеріальних, трудових і фінансових ресурсів.

Проводить роботу по удосконалюванню планування економічних показників діяльності підприємства, досягненню високого рівня їхньої обґрунтованості, по створенню й поліпшенню нормативної бази планування.

Розглянемо облік нематеріальних активів на базовому підприємстві.

Бухгалтерський облік на підприємстві ведеться бухгалтерією в особі головного бухгалтера та бухгалтера-касира.

Ведення бухгалтерського обліку на підприємстві покладається на бухгалтерську службу, на чолі з головним бухгалтером, який має:

- приймати участь в розробці і користуванні норм і розцінок на підприємстві;
- приймати участь в інвентаризації ТМЦ, грошових коштів.
- складає звітність, веде фінансовий аналіз.



Рис. 1.4. Організація бухгалтерії ТОВ «Біотепло»

Головний бухгалтер - здійснює організацію бухгалтерського обліку господарсько-фінансової діяльності підприємства й контроль за ощадливим використанням матеріальних, трудових і фінансових ресурсів. Організує облік грошових засобів, що надходять, товарно-матеріальних цінностей і основних засобів, облік витрат виробництва й звертання, виконання робіт, а також фінансових, розрахункових і кредитних операцій.

Організація бухгалтерського обліку на підприємстві перш за все визначається Наказом про облікову політику підприємства .

Облікова політика - сукупність принципів, методів та процедур, що використовуються підприємством для складання і подання фінансової звітності.

Правильність організації обліку та контроль за наявністю та рухом нематеріальних активів на підприємстві забезпечується наказом про облікову політику.

Облікова політика ТОВ «Біотепло» визначається наказом №1 «Про організацію бухгалтерського обліку та облікову політику в 2017 році» (додаток Г), де:

- встановлюється межа істотності в розмірі 100 грн.;
- одиницею запасів для цілей бухгалтерського обліку вважати вид запасів. Оцінку запасів (матеріалів, сировини (палива) при відпуску у виробництво чи іншому вибутті здійснювати за методом ідентифікованої собівартості.;
- відносити до малоцінних необоротних активів відповідно до пункту 5.2.2 П(С)БО 7 активи з терміном корисного використання більше одного року та вартістю до 2500 грн.

Амортизацію по таких активах нараховувати в першому місяці використання об'єктів у розмірі 100 відсотків їх вартості:

- термін використання нематеріальних активів визначати щодо кожного об'єкта окремо в момент зарахування його на баланс виходячи з:
- терміну корисного використання подібних активів;

- передбачуваного морального зносу;
- правових чи інших подібних обмежень стосовно термінів його використання та інших факторів;
- амортизацію нематеріальних активів здійснювати прямолінійним методом;
- оцінку ступеня завершеності операції з надання послуг здійснювати шляхом вивчення виконаної роботи; при цьому в бухгалтерському обліку доходи відображати у звітному періоді підписанням акта наданих послуг.

Загальна схема організації документообігу на підприємстві ТОВ «Біотепло» подано на рис. 1.5 (додаток Д).

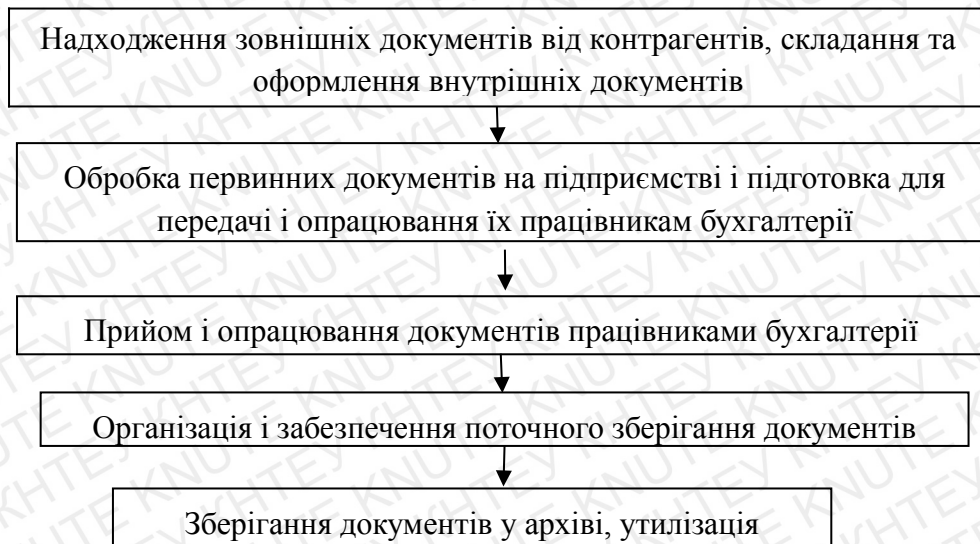


Рис. 1.5. Загальна схема організації документообігу на підприємстві ТОВ «Біотепло»

Документи, що пройшли опрацювання, бухгалтерські звіти і баланси підлягають обов'язковій передачі до архіву.

На підприємстві застосовується автоматизована форма ведення бухгалтерського обліку за допомогою ЕОМ та програми 1С:Бухгалтерія 7.7.

На ТОВ «Біотепло» використовуються наступні види нематеріальних активів:

- типові комп'ютерні програми, які підприємство придбало для власного використання,

- комп'ютерна програма «Керування бізнесом: «Інталев», яку спеціалісти ТОВ «Інталев» зробили власне для ТОВ «Біотепло» і права, на яку належить виключно ТОВ «Біотепло».

Обліковою політикою підприємства визначено, що тривалість експлуатації нематеріальних активів складає:

- ліцензії – 3 роки;
- програм – 5 років,
- патенти – 5 років,
- товарний знак – «Біотепло» - невизначений термін;
- сайт та доменне ім'я – 3 роки.

Придбання, аналітичний облік і рух нематеріальних активів на підприємстві оформлюються відповідними документами, з яких видно характеристику об'єкта, його первісну вартість, термін корисного використання, норму амортизації, підрозділ, де буде використовуватися об'єкт.

При організації обліку нематеріальних активів необхідно враховувати, що:

- права володіння (користування) надаються тільки при укладанні відповідних угод, по яким майно передається в користування;
- право на здійснення окремих видів діяльності вимагає наявності ліцензій, дозволу;
- право користування об'єктами інтелектуальної та промислової власності є патенти, свідоцтва, ліцензії, відповідні угоди.

До первісної вартості нематеріальних активів включаються всі витрати, які обґрунтовано та послідовно можна прямо віднести або розподілити на створення, виробництво та підготовку активу до використання за призначенням. До цих витрат можуть бути віднесені:

- прямі витрати на матеріали чи послуги, використані або спожиті у процесі створення нематеріального активу;

- прямі витрати на оплату праці та інші витрати на працівників, які безпосередньо зайняті у створенні нематеріального активу;
- інші витрати, які безпосередньо пов'язані зі створенням нематеріального активу (реєстрація юридичного права, амортизація патентів чи ліцензій, які використовуються для створення активу);
- загальновиробничі витрати, які необхідні для створення нематеріального активу та які можуть бути обґрунтовано та послідовно включені до вартості активу шляхом розподілу (наприклад, розподіл амортизації основних засобів, орендна плата тощо).

Придбання, аналітичний облік і рух нематеріальних активів на підприємстві оформлюються відповідними документами, з яких видно характеристику об'єкта, його первісну вартість, термін корисного використання, норму амортизації, підрозділ, де буде використовуватися об'єкт.

Аналітичний облік нематеріальних активів та зносу цих активів ведеться за кожним об'єктом окремо в картках обліку з розподілом на власні та отримані на умовах фінансової оренди, виробничі та невиробничі об'єкти.

У другому розділі Журналу 4 відображаються капітальні інвестиції (введення в дію нематеріальних активів, вибуття капітальних інвестицій внаслідок продажу, уцінка тощо).

Аналітичний облік капітальних інвестицій у нематеріальні активи ведеться у Відомості 4.1 за дебетом рахунку 15. Також у цій відомості відображаються витрати на модернізацію, модифікацію нематеріальних активів, які призводять до збільшення первісно очікуваних від їх використання майбутніх економічних вигод.

У Відомості 4.3 ведеться аналітичний облік нематеріальних активів за кожним інвентарним об'єктом.

Основні показники діяльності ТОВ «Біотепло» були використані дані фінансової звітності за 2013-2017 роки, які наведені в формі 1 та формі 2 (табл. 1.7).

Таблиця 1.7

Динаміка активів ТОВ «Біотепло» за 2013-2017 рр.

Показники	Роки					Відхилення			
	2013	2014	2015	2016	2017	2016 р. від 2013 р.		2017 р. від 2016 р.	
						абс.	відн., %	абс.	відн., %
Нематеріальні активи	1,5	1,8	2966,5	3559,8	1040,3	3558,3	2372	-2519,5	-0,7
Незавершено будівництво									
Основні засоби	5864,2	7037	7106	8527,2	5338,6	2663	45,4	-3188,6	-37,4
Довгострокові фінансові інвестиції	64230,9	77077,1	46688,5	56026,2	48538,1	-8204,7	-12,8	-7488,1	-13,4
Довгострокова дебіторська заоргованість	1909	2290,8	212,4	254,9	81,4	-1654,1	-86,6	-173,5	-68,1
Всього необоротних активів	<u>72005,6</u>	<u>86406,7</u>	<u>56973,4</u>	<u>68368,1</u>	<u>54998,4</u>	<u>-3637,5</u>	<u>-5,1</u>	<u>-13369,7</u>	<u>-19,6</u>
Виробничі запаси	131,4	157,7	42,5	51	779,9	-80,4	-61,2	728,9	1429,2
Готова продукція									
Товари	32935,8	39523	18689,5	22427,4	28594,3	-10508,4	-31,9	6166,9	27,5
Векселі одержані	11338	13605,6	13809,2	16571	12914,4	5233	46,2	-3656,6	-22,1
Дебіторська заборгованість за товари	67031,9	80438,3	39752,8	47703,4	32499	-19328,5	-28,8	-15204,4	-31,9
Дебіторська заборгованість за розрахунками: з бюджетом	419,8	503,8	140,8	168,9	939,7	-250,9	-59,8	770,8	456,4
за виданими авансами	43286,1	51943,3	17130	20556	20815,6	-22730,1	-52,5	259,6	1,3
з внутрішніх розрахунків	114,8	137,8	942,8	1131,3	456,8	1016,5	885,5	-674,5	-59,6
Інша поточна дебіторська заборгованість	42258	50709,6	15563,7	18676,4	24262,3	-23581,6	-55,8	5585,9	29,9
Поточні фінансові інвестиції			11013,6	13216,3	13216,3	13216,3		0	0
Грошові кошти і їх еквіваленти	3550,6	4260,6	153,5	184,2	308,9	-3366,4	-94,8	124,7	67,7
Інші оборотні активи									
Всього оборотних активів	<u>201066,4</u>	<u>241279,7</u>	<u>117238,3</u>	<u>140685,9</u>	<u>134787,2</u>	<u>-60380,5</u>	<u>-30,0</u>	<u>-5898,7</u>	<u>-4,2</u>
Витрати майбутніх періодів					<u>2436,4</u>			<u>2436,4</u>	
Всього активів	<u>273072</u>	<u>327686,4</u>	<u>174211,7</u>	<u>209054</u>	<u>192222</u>	<u>-64018</u>	<u>-23,4</u>	<u>-16832</u>	<u>-8,1</u>

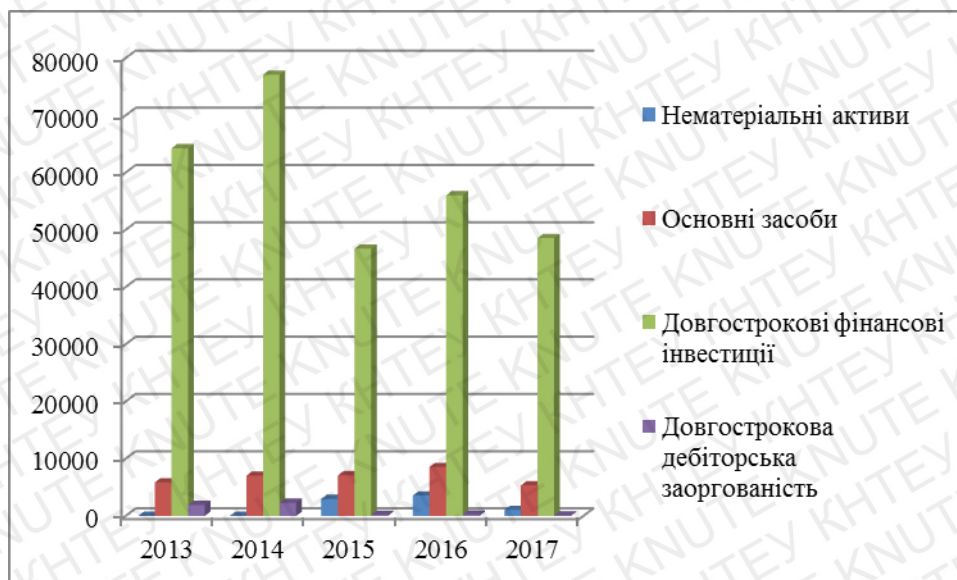


Рис. 1.6. Діаграма показників необоротних активів на підприємстві ТОВ «Біотепло» за 2013-2017 роки

Можна зробити висновки, що у структурі необоротних активів підприємства постійно найбільшу частку займали довгострокові фінансові інвестиції, починаючи з 2016 року відбувається їх зменшення (табл. 1.6).

Щодо основних засобів, які як відомо у балансі відображаються по залишковій вартості, то найбільше їх зростання відбулося у 2013 році, коли вони зросли на 2267,2 тис. грн. або на 63%, але за наступні роки вони зменшилися. Треба відмітити також суттєве зростання у 2016 році нематеріальних активів в сотні разів, а саме на 3558,3 тис. грн., у наступному році їх залишкова вартість скоротилася і склала 1040,3 тис. грн.

Проаналізувавши необоротні активи, ми спостерігаємо тенденцію до зростання в 2013, 2014 та 2016 роках, але як бачимо, спад відбувся в 2015 та в 2017 роках. На підприємстві ТОВ «Біотепло» відсутні показники готової продукції та незавершеного будівництва. Зокрема виробничі запаси суттєво зменшилися у 2015-2016 роках, але в 2017 році спостерігається значне збільшення запасів. Щодо товарів, то можна спостерігати їх зменшення у 2015-2016 роках порівняно з 2013 роком і зростання на 6166,9 тис. грн. у 2017 році. Дебіторська заборгованість за товари у досліджуваний період постійно скорочувалася і склала 32499 тис. грн. у 2017 році.

Динаміка основних показників діяльності ТОВ «Біотепло» за 2013-2017 рр.

тис. грн.

Показник	Роки					Відхилення 2017 р. від							
	2013	2014	2015	2016	2017	2013		2014		2015		2016	
						абс.	відн., %	абс.	відн., %	абс.	відн., %	абс.	відн., %
Дохід (виручка від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг))	3291,7	3620,9	1293,2	1175,6	2992	-299,7	-9,10	-628,9	-17,37	1698,8	131,36	1816,4	154,51
Чистий дохід (виручка) від реалізації товарів	2743,1	3017,4	1077,7	979,7	2495,9	-247,2	-9,01	-521,5	-17,28	1418,2	131,60	1516,2	154,76
Собівартість реалізованої продукції	1148,1	1262,9	601,4	546,7	1680,9	532,8	46,41	418	33,10	1079,5	179,50	1134,2	207,46
Валовий прибуток	1595	1754,5	476,3	433	815	-780	-48,90	-939,5	-53,55	338,7	71,11	382	88,22
Інші операційні доходи	74,6	82,1	63,8	68,8	96,3	21,7	29,09	14,2	17,30	32,5	50,94	27,5	39,97
Адміністративні витрати	312,6	343,9	123,5	123,8	342	29,4	9,40	-1,9	-0,55	218,5	176,92	218,2	176,25
Витрати на збут	528,4	581,2	149,9	149,9	218,7	-309,7	-58,61	-362,5	-62,37	68,8	45,90	68,8	45,90
Інші операційні витрати	116,8	128,5	106,2	106,2	316,4	199,6	170,89	187,9	146,23	-745,6	-70,21	210,2	197,93
Всього витрат	957,8	1053,6	444,5	404,1	877,1	-80,7	-8,43	-176,5	-16,75	432,6	97,32	473	117,05
у тому числі													
матеріальні затрати	492,5	541,8	235,2	213,8	398,3	-94,2	-19,13	-143,5	-26,49	163,1	69,35	184,5	86,30
витрати на оплату праці	92,1	101,3	69,2	62,9	87,6	-4,5	-4,89	-13,7	-13,52	18,4	26,59	24,7	39,27
відрахування на соціальні заходи	33,8	37,2	12,4	11,3	26	-7,8	-23,08	-11,2	-30,11	13,6	109,68	14,7	130,09
амортизація	122,8	135,1	53,5	48,6	65,7	-57,1	-46,50	-69,4	-51,37	12,2	22,80	17,1	35,19
інші операційні витрати	216,6	238,3	74,3	67,5	299,5	82,9	38,27	61,2	25,68	225,2	303,10	232	343,70
Фінансовий результат від операційної діяльності	711,8	783	145,9	460,5	358,4	-353,4	-49,65	-424,6	-54,23	212,5	145,65	-102,1	-22,17
Інші доходи	88,5	97,4	70,4	77,4	32,6	-55,9	-63,16	-64,8	-66,53	-37,8	-53,69	-44,8	-57,88
Інші витрати	133,3	146,6	110,2	121,2	228,9	95,6	71,72	82,3	56,14	118,7	107,71	107,7	88,86
Фінансовий результат від звичайної діяльності до оподаткування	667	733,7	106,1	116,7	-162,1	-829,1	-124,30	-895,8	-122,09	-268,2	-252,78	-278,8	-238,90
Чистий прибуток/збиток	466,9	513,6	82,3	74,8	-162,1	-629	-134,72	-675,7	-131,56	-244,4	-296,96	-236,9	-316,71

Треба відмітити суттєвий розмір дебіторської заборгованості за виданими авансами та іншої дебіторської заборгованості, які на 51,91% зменшились за авансами та на 42,59% збільшились в 2014 році відповідно до 2017 року.

Основні показники, що характеризують фінансові результати діяльності підприємства ТОВ «Біотепло» наведено у табл. 1.8.

За результатами аналізу можна зробити наступні висновки, що підприємство ТОВ «Біотепло» працює стабільно і прибутково. Виключення складає 2017 рік коли внаслідок скорочення обсягів реалізації з 3291,7 тис. грн. у 2013 році до 2992 тис. грн. у 2017 році підприємство отримало збитки на загальну суму 162,1 тис. грн. Збільшення собівартості продукції, спостерігається протягом 2013-2017 років і в 2017 році становить з 1680,9 тис. грн., що на 532,8 тис. грн.. більше порівняно з 2013 роком. У структурі витрат треба відмітити скорочення у 2017 році витрат на оплату і праці, матеріальні витрати та відрахування на соціальні заходи порівняно з 2013 роком

Отже, результати діяльності ТОВ «Біотепло» можна охарактеризувати наступним чином, підприємство мали значне скорочення обсягів діяльності у 2017 році, що призвело до отримання збитків у розмірі 629 тис. грн., в інші роки підприємство стабільно отримувало прибутки і у 2017 році у порівнянні з 2016 роком відбувається зростання обсягів діяльності підприємства. Проведемо оцінку фінансового стану ТОВ «Біотепло» (табл. 1.9).

Таблиця 1.9

Аналіз показників фінансового стану ТОВ «Біотепло» за 2013-2017 рр.

Показники	Роки			Відхилення 2017 р. від			
	2013	2016	2017	2013		2016	
				абс.	відн., %	абс.	відн., %
Коефіцієнти ліквідності							
Коефіцієнт негайної (абсолютної) ліквідності	0,024	0,161	0,197	0,173	721,03	0,036	22,67
Коефіцієнт швидкої ліквідності	0,775	0,996	0,996	0,221	28,56	0,000	0,000
Коефіцієнт поточної ліквідності	1,362	1,690	1,968	0,606	44,49	0,278	16,44
Коефіцієнти фінансової стійкості							

Продовження табл. 1.9

Показники	Роки			Відхилення 2017 р. від			
	2013	2016	2017	2013		2016	
				абс.	відн., %	абс.	відн., %
Коефіцієнт забезпеченості власними коштами	0,266	0,405	0,508	0,242	91,14	0,103	25,43
Коефіцієнт незалежності	0,459	0,600	0,642	0,183	39,82	0,043	7,13
Коефіцієнт заборгованості	0,541	0,398	0,356	-0,184	-34,09	-0,042	-10,52
Коефіцієнт фінансового лівереджу	0,850	1,505	1,802	0,953	112,14	0,297	19,72
Коефіцієнт співвідношення кредиторської і дебіторської заборгованості	3,494	4,458	2,823	-0,671	-19,19	-1,634	-36,67
Коефіцієнт мультиплікації власного капіталу	2,177	1,668	1,557	-0,620	-28,48	-0,111	-6,65
Коефіцієнт маневрування	0,426	0,455	0,555	0,129	30,18	0,100	22,00
Коефіцієнт співвідношення позикового і власного капіталу	1,177	0,664	0,555	-0,622	-52,86	-0,109	-16,47
Коефіцієнт реальної вартості ОЗ	0,021	0,041	0,028	0,006	29,33	-0,013	-31,91

Коефіцієнт поточної ліквідності ТОВ «Біотепло» в 2017 р. дорівнює 1,96% і збільшився по зрівнянню з 2013 та 2016 рр. відповідно на 0,6 та 0,27%. Проте, показник покриття не є абсолютним показником спроможності повернути борги, оскільки він характеризує лише наявність оборотних активів і не відображує їх якість.

Значення коефіцієнту швидкої ліквідності в період з 2013 по 2017 рр. відповідає встановленому рівню і дорівнює у 2017 р. – 0,99% і збільшився по зрівнянню з 2013 та 2016 рр.. Аналізуючи динаміку цього коефіцієнта, слід звертати увагу на чинники, що зумовили його зміну. Так, якщо зростання коефіцієнта відбулося за рахунок збільшення розмірів дебіторської заборгованості, то це навряд чи характеризуватиме діяльність підприємства позитивно. В ТОВ «Біотепло» спостерігається збільшення значення коефіцієнту абсолютної ліквідності у 2013 р. по зрівнянню з 2014 та 2016 рр. відповідно на 0,17 та 0,03%.

Для досліджуваного підприємства в 2017 р. значення коефіцієнту незалежності дорівнює 0,642%, що менше по зрівнянню з 2013 р. на 0,18% і менше порівняно з 2016 р. на 0,04%.

Отже, на основі використаного комплексу коефіцієнтів та їх аналізу в динаміці можна зробити висновок, що фінансовий стан ТОВ «Біотепло» протягом 2013-2017 рр. зазнав великих змін. Значення коефіцієнтів ліквідності, фінансової незалежності та прибутковості, отримані в результаті фінансового аналізу збільшились, але з точки зору відповідності їх фактичного рівня нормальному для певного підприємства можна оцінити як допустимим. А от динаміка для всіх коефіцієнтів оборотності має зростати, і, відповідно, тривалість обороту в днях – скорочуватися – на ТОВ «Біотепло» все навпаки - динаміка для всіх коефіцієнтів оборотності зменшується, і, відповідно, тривалість обороту в днях – подовжується, що негативно впливає на платоспроможність підприємства.

Таким чином, ТОВ «Біотепло» має нестійке фінансове становище. З одного боку, підприємство має достатньо високу частку власних коштів в загальній сумі джерел їх формування і досить високий рівень незалежності від зовнішнього фінансування, але з другого боку, цих коштів не вистачає для того, щоб забезпечити ними виробничі запаси і затрати підприємства. Причина збитковості підприємства в високій собівартості продукції, внаслідок чого продукція стає неконкурентоспроможною за ціною і обсяги реалізації зменшуються.

Висновок до розділу 1

З проведеного аналізу у першому розділі випускної роботи можна зробити такі висновки.

Найбільш відомим є Визначення згідно з Положенням (стандарту) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи» [15]:

Нематеріальний актив - це немонетарний актив, що не має матеріальної форми, може бути ідентифікований (відокремлений від підприємства) і утримується підприємством з метою використання протягом періоду більше одного року (або одного операційного циклу, якщо він

перевищує один рік) для виробництва, торгівлі, в адміністративних цілях чи надання в оренду іншим особам. Методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про нематеріальні активи і розкриття її у фінансовій звітності визначає Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 "Нематеріальні активи" [15] та МСФЗ 38 «Нематеріальні активи».

Складність обліку нематеріальних активів насамперед пов'язана з їхньою нематеріальністю: визначити термін служби і можливість отримання економічної вигоди від використання того, що не має матеріального втілення, як правило, досить складно. Крім того, поняття «нематеріальні активи» об'єднує різні за природою об'єкти, багато з яких унікальні і не мають аналогів, що, у свою чергу, ускладнює класифікацію цього виду активів та інколи взагалі ставить під сумнів можливість віднесення об'єктів до складу нематеріальних активів.

ТОВ «Біотепло» займається продажем меблів та наданням послуг. На ТОВ «Біотепло» використовуються наступні види нематеріальних активів: типові комп'ютерні програми, які підприємство придбало для власного використання, комп'ютерна програма «Керування бізнесом: Інталев», яку спеціалісти ТОВ «Інталев» зробили власне для ТОВ «Біотепло» і права на яку належить виключно ТОВ «Біотепло», сайт, доменне ім'я, ліценція на роботу, патент на винахід з переробки відходів, ліценція на користування водою, товарний знак «Біотепло».

Таким чином, ТОВ «Біотепло» має нестійке фінансове становище. З одного боку, підприємство має достатньо високу частку власних коштів в загальній сумі джерел їх формування і досить високий рівень незалежності від зовнішнього фінансування, але з другого боку, цих коштів не вистачає для того, щоб забезпечити ними товарні запаси і затрати підприємства. Можливими шляхами підвищення чистого прибутку підприємства могли б стати фінансова та інвестиційна діяльність.

РОЗДІЛ 2. СУЧАСНИЙ СТАН ТА УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ

2.1. Фінансовий облік нематеріальних активів

Обов'язковою ознакою нематеріального активу є відсутність матеріальної форми, по відношенню до будь-якого об'єкту, що приймається на облік, проте, повинні бути документи, що його ідентифікують, тобто підтверджують існування самого об'єкту та права підприємства на його використання в тій чи іншій формі. До таких документів відносяться, насамперед, документи, що описують нематеріальний актив або порядок його використання, а також документи, що підтверджують ті чи інші майнові права підприємства. При цьому право на нематеріальний актив не пов'язано з правом власності на матеріальний об'єкт, в якому він виражений [43].

Первинний облік нематеріальних активів на ТОВ «Біотепло» здійснюється відповідно до Наказу Міністерства фінансів України № 732 «Про затвердження типових форм первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів» від 22.11.2004 року [42].

Подамо характеристику типових форм первинного обліку нематеріальних активів (табл. 2.1).

Таблиця 2.1

Первинні документи з обліку нематеріальних активів

Форма документу	Назва документу	Примітки
1	2	3
НА-1	Акт введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів	Складається в одному примірнику на кожний окремий об'єкт приймальною комісією, призначеною наказом (розпорядженням) власника або уповноваженого органу (посадової особи), який здійснює керівництво підприємством

Продовження табл. 2.1

НА-2	Інвентарна картка обліку об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів	Ведеться в бухгалтерії на кожний об'єкт чи групу об'єктів права інтелектуальної власності, заповнюється в одному примірнику на основі „Акта введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів” (типова форма № НА-1)
НА-3	Акт вибуття (ліквідації) об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів	Складається у двох примірниках комісією, призначеною наказом (розпорядженням) власника або уповноваженого органу (посадової особи), який здійснює керівництво підприємством, підписується головою та членами комісії, особою, що була відповідальною за використання об'єкта права інтелектуальної власності, затверджується керівником підприємства чи особою на те уповноваженою.
НА-4	Інвентаризаційний опис об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів	Складається в одному примірнику для оформлення даних інвентаризації окремо за кожним місцезнаходженням об'єктів права інтелектуальної власності та за кожною особою, відповідальною за використання об'єктів права інтелектуальної власності.

Джерело: складено автором на підставі [42]

В бухгалтерському обліку ТОВ «Біотепло» нематеріальні активи відображаються відповідно до норм П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств» (для гудвілу) та інших нормативних актів. Згідно П(С)БО 8 придбаний (отриманий) нематеріальний актив відображається в балансі, якщо його можна використовувати при виробництві товарів, наданні послуг, призначених для реалізації; його можна обміняти на інші нематеріальні активи; його можна використовувати на погашення заборгованості чи розподіляти між власниками підприємства або використовувати у господарській діяльності, спрямованій на отримання прибутку.

Відображення господарських операцій в міру їх здійснення перетворює бухгалтерський облік на організовану систему накопичення, обробки, зберігання, передачі та використання облікової інформації в управлінні. Документація в бухгалтерському обліку виступає як спосіб первинного спостереження за всією виробничою та фінансово-господарською діяльністю.

Документальне оформлення власності щодо об'єктів

нематеріальних активів

Вид нематеріального активу	Документ, який підтверджує володіння цим активом
Право користування землею	Документація, що підтверджує право підприємства на земельну ділянку
Право на винахід, корисні моделі, промислові зразки	Патенти чи ліцензійні договори
Ноу-хау	Повний вербальний або винахідний опис
Право на торговий знак	Свідоцтво або договір уступки, зареєстрований належним чином
Геологічна та інша інформація про надра	Геологічні звіти, карти та інші матеріали
Авторські права	Юридичне оформлений та такий, що набрав чинності, договір з юридичною особою-продавцем авторських прав

Джерело: складено автором на підставі [45]

Відповідно до вимог Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” [44], підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій є первинні документи. Відтак первинний документ стає основним, найважливішим носієм інформації. З моменту оформлення первинного документу починається бухгалтерський облік

Неоціненне значення має документація для забезпечення збереження майна підприємства. Особливо це стосується збереження нематеріальних активів. Саме на підставі первинних документів здійснюють попередній, поточний та наступний контроль.

Для здійснення контролю використовується й синтезована інформація, але її теж формують за даними первинних документів.

Для оформлення внутрішніх документів з обліку нематеріальних активів використовуються зовнішні або супроводжуючі документи (табл. 2.3).

Як зазначалось вище, наказом Мініфіну України від 22.11.2004 р. №732 „Про затвердження типових форм первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів” затверджено 4 форми первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності:

- акт введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів (форма № НА-1);
- інвентарна картка обліку об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів (форма № НА-2);
- акт вибуття (ліквідації) об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів (форма № НА-3);
- інвентаризаційний опис об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів (форма № НА-4) [42].

Таблиця 2.3

**Первинні документи з обліку зміни стану нематеріальних активів на
ТОВ «Біотепло»**

Назва господарської операції	Договір купівлі-продажу, інші угоди	Прибуткова накладна	Довіреність	Податкова накладна	Платіжне чек доручення, розрахунковий	Акт виконаних робіт
1	2	3	4	5	6	7
1. Придбання нематеріальних активів на умовах розрахунку	+	+	+	+	+	-
2. Створення нематеріальних активів власними силами	-	-	-	-	-	Акт введення в експлуатацію
3. Отримання нематеріальних активів безоплатно	+	-	-	-	-	Акт розрахунків
4. Обмін подібними об'єктами нематеріальних активів	+	+	+	+	-	Акт розрахунків
5. Обмін (повний або частковий) неподібними об'єктами нематеріальних активів	+	+	+	+	-	Акт розрахунків
6. Оприбуткування нематеріальних активів від юридичної особи як внеску до статутного капіталу організації	-	+	-	+	-	-
7. Передача об'єкта нематеріальних активів в операційну чи фінансову оренду	+	Видаткова накладна	+	+	+	-

Джерело: складено автором на підставі [42]

Але для інших груп нематеріальних активів не розроблено і не затверджено на державному рівні типові форми первинного обліку.

Для обліку нематеріальних активів призначені як балансові, так і позабалансові рахунки. Рахунок 12 «Нематеріальні активи» призначений для обліку і узагальнення інформації про наявність та рух нематеріальних активів. За дебетом цього рахунку відображається придбання або отримання в результаті розробки (від інших фізичних або юридичних осіб) нематеріальних активів, а за кредитом – вибуття внаслідок продажу, безоплатної передачі або неможливості отримання підприємством в подальшому економічних вигод від його використання, а також сума уцінки нематеріальних активів. Цей рахунок є активним, балансовим, призначений для обліку господарських засобів [20]. Облік нематеріальних активів ведеться щодо кожного об'єкта за відповідними групами.

Наведемо характеристику рахунку, який використовується для накопичення інформації про нематеріальні активи (табл. 2.4.) [45]

Таблиця 2.4

Характеристика рахунку 12 «Нематеріальні активи»

Назва та шифр	Призначення рахунку	Характеристика рахунку		Місце в звітності
		За дебетом	За кредитом	
12 «Нематеріальні активи»	Облік та узагальнення інформації про нематеріальні активи	Відображається придбання або отримання в результаті розробки (від інших фізичних або юридичних осіб) нематеріальних активів	вибуття внаслідок продажу, безоплатної передачі або неможливості отримання підприємством в подальшому економічних вигод від його використання, а також сума уцінки нематеріальних активів	Звіт про фінансовий стан (ф. №1) р.1210

Джерело: складено автором на підставі [45]

Придбання нематеріальних активів з розрахунками в грошовій формі.

У бухгалтерському обліку первісна вартість придбаного нематеріального активу складається з ціни (вартості) придбання, окрім отриманих торговельних знижок, мита, непрямих податків, що не підлягають відшкодуванню, та інших витрат, безпосередньо пов'язаних з його придбанням і доведенням до стану, придатного для використання за

призначенням [47]. Рахунок 12 «Нематеріальні активи», як і більшість синтетичних рахунків, має субрахунки (табл. 2.5) [46].

Таблиця 2.5

Робочий план рахунків з обліку нематеріальних активів на підприємстві

[46]

Субрахунки	Види нематеріальних активів
1	2
1211 «Права користування природними ресурсами»	Права користування надрами, іншими ресурсами природного середовища, геологічною та іншою інформацією про природне середовище
1212 «Права користування майном»	Права користування земельною ділянкою, будівлею, право на оренду приміщень тощо
1213 «Права на знаки для товарів і послуг»	Права на товарні знаки, торговельні марки, фірмові назви тощо
1214 «Права на об'єкти промислової власності»	Права на винаходи, корисні моделі, промислові зразки, сорт рослин, породи тварин, „ноу-хау”, захист від недобросовісної конкуренції тощо
1215 «Авторські і суміжні з ними права»	Права на літературні і музичні твори, програми для ЕОМ, бази даних тощо
1217 «Інші нематеріальні активи»	Права на здійснення діяльності, використання економічних та інших привілеїв тощо

Джерело: складено автором на підставі [46]

Згідно ст. 14.1.120 [2] Податкового Кодексу нематеріальні активи - 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.

Таблиця 2.6

Класифікація нематеріальних активів до вимог податкового кодексу України

Групи	Строк дії права користування
1	2
група 1 – права користування природними ресурсами (право користування надрами, іншими ресурсами природного середовища, геологічною та іншою інформацією про природне середовище);	відповідно до правовстановлюючого документа

Продовження табл. 2.6

1	2
група 2 – права користування майном (право користування земельною ділянкою, крім права постійного користування земельною ділянкою, відповідно до закону, право користування будівлею, право на оренду приміщень тощо);	відповідно до правовстановлюючого документа
група 3 – права на комерційні позначення (права на торговельні марки (знаки для товарів і послуг), комерційні (фірмові) найменування тощо), крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті;	відповідно до правовстановлюючого документа
група 4 – права на об'єкти промислової власності (право на винаходи, корисні моделі, промислові зразки, сорти рослин, породи тварин, компонування (топографії) інтегральних мікросхем, комерційні таємниці, в тому числі ноу-хау, захист від недобросовісної конкуренції тощо) крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті;	відповідно до правовстановлюючого документа, але не менш як 5 років
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 (бази даних), фонограми, відеограми, передачі (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

Джерело: складено автором на підставі [2]

Припустимо, придбаний об'єкт обліку відповідає критеріям нематеріального активу в бухгалтерському обліку, але не може бути визнаний таким в податковому.

Отже, облік на підприємстві легітимний та відповідає вимогам Інструкції № 291 [48].

Таблиця 2.7

Порівняльна характеристика кореспонденції рахунків з обліку операцій, пов'язаних із придбанням нематеріальних активів на ТОВ «Біотепло» та згідно діючих нормативних актів

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків згідно Плану рахунків		Кореспонденція рахунків на базовому підприємстві		
		Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Сума
1.	Здійснена оплата за нематеріальними активами – програма для комп'ютера (у тому числі ПДВ)	68	31	631	311	1200,00
2.	Відображений податковий кредит з ПДВ	64	64	641	644	200,00
3.	Враховані витрати на придбання нематеріальних активів	15	68	154	631	100,00
4.	Відображені розрахунки з ПДВ	64	68	644	631	20,00

Продовження табл. 2.7

5.	Сплачені послуги з оформлення нематеріальних активів у власність підприємства (без ПДВ)	68	31	685	311	40,00
6.	Враховані витрати на придбання нематеріальних активів	15	68	154	685	40,00
7.	Нематеріальних активів введених в експлуатацію	12	15	127	154	1140,00

У бухгалтерському обліку первісна вартість нематеріального активу, що був придбаний в результаті обміну на подібний або неподібний об'єкт (п. 12 П(С)БО 8) визначається аналогічно придбанню основних засобів в обмін на подібний (п. 12 П(С)БО 7) або неподібний (п. 13 П(С)БО 7). Ці операції детально розглянуті в темі Здійснення бартерних операцій в межах України. [47]

У податковому обліку така операція відображається як придбання активу за вартістю, визначеною контрактом (договором). Особливість бартерного обміну полягає в тому, що витрати в податковому обліку визнаються за датою отримання активу.

Безкоштовне отримання нематеріального активу. Первісною вартістю безоплатно отриманих нематеріальних активів є їх справедлива вартість на дату отримання з урахуванням витрат, передбачених для придбаних нематеріальних активів (п. 13 П(С)БО 8).

Таблиця 2.8

Порівняльна характеристика кореспонденції рахунків з обліку операцій, пов'язаних із безкоштовним отриманням нематеріальних активів на

ТОВ «Біотепло» та згідно діючих нормативних актів

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків згідно Плану рахунків		Кореспонденція рахунків на базовому підприємстві		
		Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Сума
1.	Отримані нематеріальні активи	12	42	127	424	985,00
2.	Нарахована амортизація	92	13	92	133	105,00
3.	Визнаний дохід у розмірі амортизації	42	74	424	745	105,00

Якщо для того, щоб безоплатно отриманий нематеріальний актив ввести в експлуатацію треба понести додаткові витрати, то в бухгалтерському обліку визнається доходом тільки та частина амортизації, яка нарахована на неоплачену вартість нематеріального активу.

Внесення нематеріального активу до статутного капіталу.

Первісна вартість нематеріального активу, внесеного до статутного капіталу підприємства, – це узгоджена засновниками (учасниками) підприємства і закріплена в засновницьких документах їх справедлива вартість з урахуванням додаткових витрат, передбачених для придбаних нематеріальних активів (п. 14 П(С)БО-8). У податковому обліку вартість придбаного таким чином нематеріального активу визначається аналогічно і дорівнює вартості переданих в обмін корпоративних прав і додатково понесених витрат, пов'язаних з його придбанням [2].

У прикладах з обліку безоплатно отриманих і внесених до статутного капіталу нематеріальних активів відповідно до рекомендацій Мінфіну, викладених в листі від 17.11.2003 р. № 31-04200-04-5/5570 [49], не використовується клас рахунків 15 "Капітальні інвестиції", а отримані (внесені) активи відразу прибуткують на рахунку 12 "Нематеріальні активи".

Таблиця 2.9

Порівняльна характеристика кореспонденції рахунків з обліку операцій, пов'язаних із придбанням нематеріальних активів на ТОВ «Біотепло» та

згідно діючих нормативних актів

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків згідно Плану рахунків		Кореспонденція рахунків на базовому підприємстві		
		Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Сума
1.	Внесено до зареєстрованого капіталу фізичною особою право на винахід	12	46	125	46	12500,00
2.	Внесено до зареєстрованого капіталу юридичною особою право на торговельний знак	12	46	123	46	5000,00
3.	Відображений податковий кредит з ПДВ	64	46	641	46	1000,00

Облік амортизації нематеріальних активів.

Відповідно до вимог П(С)БО 8, усі без виключення нематеріальні активи підлягають амортизації. Нарахування амортизації нематеріальних активів здійснюється протягом строку їх корисного використання.

Строк використання може обумовлюватися в самому документі, наприклад, в ліцензії або авторському договорі, керуючись яким підприємство може встановити такий строк. Наприклад, строк дії патенту на винахід в Україні складає 20 років, на промислові зразки – 10 років, на корисну модель – 5 років. Термін використання нематеріального активу у разі потреби може бути переглянутий у кінці року (п. 31 П(С)БО-8). При цьому загальний строк корисного використання нематеріального активу не повинен перевищувати 20 років і при його визначенні слід урахувувати:

- строк корисного використання подібних активів;
- моральний знос, що передбачається;
- правові або інші подібні обмеження щодо строків його використання та інші фактори.

Виходячи з умов отримання майбутніх економічних вигод підприємство самостійно обирає метод амортизації нематеріальних активів. Поширено застосування прямолінійного методу нарахування амортизації. Цей метод застосовується також у випадку, коли умови отримання майбутніх економічних вигод визначити неможливо.

Метод амортизації нематеріального активу також може переглядатися у кінці звітного року, тоді амортизація активу нараховується виходячи з нового методу нарахування з місяця, наступного за місяцем змін.

Крім прямолінійного методу нарахування амортизації підприємство може обрати інший метод амортизації, який краще враховує форму надходження економічних вигод від використання нематеріального активу. Можливі методи нарахування амортизації визначені у П(С)БО 7 [49]:

- прямолінійний;
- зменшення залишкової вартості;

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

Амортизації нематеріальних активів в бухгалтерському обліку здійснюється щомісячно протягом строку їх корисного використання. Підприємство має право самостійно визначити строк використання нематеріального активу. Амортизація здійснюється до досягнення нульової вартості активу, окрім випадків:

- коли існує безвідмовне зобов'язання іншої особи з придбання цього об'єкту у кінці строку його корисного використання;
- коли ліквідаційна вартість може бути визначена на підставі інформації існуючого активного ринку.

Бухгалтерські записи з нарахування амортизації є такими (табл. 2.10).

Таблиця 2.10

Порівняльна характеристика кореспонденції рахунків з обліку операцій, пов'язаних із нарахуванням амортизації нематеріальних активів на ТОВ

«Біотепло» та згідно діючих нормативних актів

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків згідно Плану рахунків		Кореспонденція рахунків на базовому підприємстві		
		Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Сума
1	Нарахування амортизації з віднесенням витрат на рахунки	23	13	-	-	-
		91	13	-	-	-
		92	13	92	133	1440,00
		93	13	93	133	2354,00
		94	13	949	133	142,00

Облік вартості, яка амортизується, нематеріальних активів ведеться за кожним з об'єктів, що входить до складу окремої групи.

Нарахування амортизації нематеріальних активів здійснюється із застосуванням методів:

- 1) прямолінійного, за яким річна сума амортизації визначається діленням вартості, яка амортизується, на строк корисного використання об'єкта основних засобів;

2) зменшення залишкової вартості, за яким річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об'єкта на початок звітного року або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації та річної норми амортизації. Річна норма амортизації (у відсотках) обчислюється як різниця між одиницею та результатом кореня ступеня кількості років корисного використання об'єкта з результату від ділення ліквідаційної вартості об'єкта на його первісну вартість;

3) кумулятивного, за яким річна сума амортизації визначається як добуток вартості, яка амортизується, та кумулятивного коефіцієнта. Кумулятивний коефіцієнт розраховується діленням кількості років, що залишаються до кінця строку корисного використання об'єкта основних засобів, на суму числа років його корисного використання;

4) виробничого, за яким місячна сума амортизації визначається як добуток фактичного місячного обсягу продукції (робіт, послуг) та виробничої ставки амортизації. Виробнича ставка амортизації обчислюється діленням вартості, яка амортизується, на загальний обсяг продукції (робіт, послуг), який підприємство очікує виробити (виконати) з використанням об'єкта основних засобів.

Нарахування амортизації здійснюється протягом строку корисного використання (експлуатації) об'єкта, який встановлюється наказом по підприємству при визнанні цього об'єкта активом (при зарахуванні на баланс), але не менше ніж визначено і призупиняється на період його виводу з експлуатації на підставі документів, які свідчать про виведення таких основних засобів з експлуатації).

Нарахування амортизації в цілях оподаткування здійснюється підприємством за методом, визначеним наказом про облікову політику з метою складання фінансової звітності, та може переглядатися в разі зміни очікуваного способу отримання економічних вигод від його використання.

Особливістю відображення амортизації в бухгалтерському обліку є нарахування амортизації на:

- безоплатно одержані нематеріальні активи та [2]
- нематеріальні активи, придбані (створені) за рахунок цільового фінансування.

Таблиця 2.11

Кореспонденція рахунків з обліку амортизації безоплатно отриманих нематеріальних активів

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків згідно Плану рахунків		Кореспонденція рахунків на базовому підприємстві		
		Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Сума
1.	Безоплатно отримано нематеріальний актив	12	424	129	424	12500,00
2.	Нарахована амортизація за 1-й рік експлуатації	93	133	93	133	360,00
3.	Одночасне визнання доходу в сумі нарахованої амортизації	424	745	424	745	360,00

Отже, при нарахуванні амортизації на безоплатно одержані нематеріальні активи одночасно визнається дохід від безоплатно одержаних активів. При нарахуванні амортизації на нематеріальні активи придбані (створені) за рахунок цільового фінансування одночасно частина доходів майбутнього періоду визнається як інші доходи від звичайної діяльності і відображається у Звіті про фінансові результати за звітний період.

Таблиця 2.12

Кореспонденція рахунків з обліку нематеріальних активів, створених за рахунок цільового фінансування

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків згідно Плану рахунків		Кореспонденція рахунків на базовому підприємстві		
		Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Сума
1.	Визнання доходів майбутніх періодів в сумі вартості придбаних нематеріальних активів	48	69	48	69	6000
2.	Створено нематеріальний актив	12	48	12	48	1200
3.	Нарахована амортизація за 1-й рік експлуатації	941	133	941	133	1200
4.	Одночасне визнання доходу в сумі нарахованої амортизації	69	746	69	746	

Термін експлуатації та метод амортизації нематеріального активу оцінюються на кожен дату балансу на предмет відповідності новим умовам використання активу. Якщо у наступному періоді очікуються зміни строку корисного використання активу або зміни умов отримання майбутніх економічних вигод, то в кінці звітної періоду переглядаються термін корисного використання нематеріального активу та метод його амортизації. Нарахування амортизації, виходячи з нового строку корисного використання та нового методу, починається з місяця, наступного за місяцем змін.

Облік вибуття нематеріальних активів.

Нематеріальний актив, відповідно до п. 34 П(С)БО 8 списується з балансу у разі його вибуття внаслідок безкоштовної передачі або неможливості отримання підприємством надалі вигод від його використання (ліквідації) [4]. Порівняльна характеристика кореспонденції рахунків з обліку операцій, пов'язаних із вибуттям нематеріальних активів в на ТОВ «Біотепло» та згідно діючих нормативних актів наведена в табл. 2.13.

Таблиця 2.13

Порівняльна характеристика кореспонденції рахунків з обліку операцій, пов'язаних із вибуттям нематеріальних активів на ТОВ «Біотепло» та згідно діючих нормативних актів

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків згідно Плану рахунків		Кореспонденція рахунків на базовому підприємстві	
		Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
1	2	3	4	5	6
Вибуття у зв'язку з неможливістю подальшого використання					
1	Відображене списання залишкової (недоамортизованої) вартості нематеріального активу	97	12	976	12
2	Відображене списання накопиченої амортизації	13	12	133	12
Вибуття у зв'язку з продажем					
1	Відображене списання накопиченої амортизації	13	12	133	12
2	Відображене переведення нематеріального активу в необоротні активи, призначені для продажу оцінене за справедливою вартістю (умовно)	28	12	286	12

3	Списане перевищення залишкової (балансової) вартості нематеріальних активів над справедливою (1 500 - 1 200)	94	12	949	12
4	Отримана оплата від покупця (умовно)	31	36	311	361
5	Відображена передача нематеріальних активів покупцеві	36	71	361	712
6	Відображені податкові зобов'язання з ПДВ	71	64	712	641
7	Списана вартість необоротного активу	94	28	943	286

Продаж об'єктів нематеріальних активів здійснюється відповідно до П(С)БО 27 [50]. Необоротні активи, визнані такими що утримаються для продажу, припиняють визнаватися у складі необоротних активів. В цьому випадку об'єкт нематеріальних активів бухгалтерським записом за кредитом рахунку 12 переводиться на субрахунок 286 "Необоротні активи і групи вибуття, що утримаються для продажу". Нематеріальні активи, що утримаються для продажу, відображаються в бухгалтерському обліку на дату балансу за найменшою з величин – балансовою вартістю або чистою вартістю реалізації. Якщо оцінка здійснюється за вартістю реалізації, то сума коригування балансової вартості активу визнається іншими операційними прибутками (витратами) звітного періоду.

Нематеріальні активи можуть вибути внаслідок списання за непридатністю, реалізації (продажу), безоплатної передачі, внесення до статутного капіталу інших підприємств тощо.

Фінансовий результат від вибуття нематеріального активу визначається як різниця між доходом від вибуття (за вирахуванням посередніх податків і витрат, пов'язаних з вибуттям) і їх залишковою вартістю. Регістри аналітичного обліку активів, що вибули, додаються до документів на оформлення фактів вибуття цих об'єктів.

При вибутті об'єктів нематеріальних активів, які раніше були переоцінені, перевищення сум попередніх дооцінок над сумою попередніх уцінок залишкової вартості цього об'єкта нематеріальних активів

включається до складу нерозподіленого прибутку з одночасним зменшенням додаткового капіталу:

Дебет 423 “Дооцінка активів”

Кредит 441 “Прибуток нерозподілений”

Оцінка і переоцінка нематеріальних активів.

Оцінка об’єктів інтелектуальної власності провадиться по-різному в залежності від мети призначення. [45]

По-перше, оцінка об’єктів інтелектуальної власності необхідна при визначенні розміру винагороди авторам розробки і при визначенні економічного ефекту від використання даного об’єкта, виходячи з яких роблять платежі авторам.

По-друге, при постановці об’єкта інтелектуальної власності на баланс підприємства роблять оцінку цього об’єкта для включення його до складу нематеріальних активів; об’єкти інтелектуальної власності можуть бути включені в статутний капітал підприємства.

По-третє, при укладенні ліцензійних договорів необхідно визначити ціну ліцензії, для чого роблять оцінку.

По-четверте, оцінка провадиться при проведенні заставних операцій, а також при страхуванні майна.

По-п’яте, у випадку порушення виключних прав також необхідно зробити оцінку для визначення збитку від порушення.

По суті лише реалізована на ринку продукція з використанням захищеного охоронним документом об’єкта інтелектуальної власності може бути критерієм цінності цього об’єкта.

Основою для визначення достовірної оцінки нематеріального активу є господарські договори (угоди) на його придбання (виготовлення), інші організаційно-розпорядчі та первинні облікові документи.

Особливості первісної оцінки нематеріального активу залежать від способу його отримання. Проте у будь-якому випадку до первинної вартості нематеріального активу не будуть включені відсотки за кредит, який

підприємство використало для його придбання (створення) та курсові різниці, якщо актив був придбаний з оплатою в іноземній валюті. У першому випадку відсотки за кредит будуть завжди відображені у складі фінансових витрат, а курсові різниці, які виникнуть під час розрахунків за нематеріальний актив, у складі інших доходів (витрат) звичайної діяльності.

Існують визначені методики оцінки об'єктів інтелектуальної власності. Оцінку роблять спеціально навчені фахівці, що мають досвід як у патентно-правовій області, так і в області бухгалтерії нематеріальних активів. Оцінку можуть робити тільки організації, що мають ліцензія на проведення оцінної діяльності.

Підприємство може здійснювати переоцінку за справедливою вартістю на дату балансу тих нематеріальних активів, відносно яких існує активний ринок.

Активний ринок - ринок, якому притаманні такі умови:

- предмети, що продаються та купуються на цьому ринку, є однорідними;
- у будь-який час можна знайти зацікавлених продавців і покупців;
- інформація про ринкові ціни є загальнодоступною.

На даний момент для переважної більшості нематеріальних активів в Україні такий ринок відсутній.

Поняття активний ринок і справедлива вартість часто згадуються по відношенню до нематеріальних активів. На практиці визначити справедливу вартість і наявність активного ринку можна по регіональних або всеукраїнських збірках прайс-листів. Це неофіційні комерційні видання, які відображають стан ринку, тому посилання на них цілком допустиме.

Основні правила переоцінки:

- якщо підприємство має в групі декілька об'єктів нематеріальних активів, то, у разі переоцінки одного об'єкту, обов'язково переоцінюються і всі інші об'єкти цієї групи, відносно яких існує активний ринок (п. 19 П(С)БО-8); [4]

- якщо підприємством проведена переоцінка групи нематеріальних активів, то надалі вони підлягають переоцінці з такою регулярністю, що б їх залишкова вартість на дату балансу суттєво не відрізнялася від справедливої вартості (п. 20 П(С)БО-8). Одночасно переоцінюється сума накопиченої амортизації (зносу).

Інформація про зміни первісної вартості та суми зносу нематеріальних активів заносяться до регістрів їх аналітичного обліку. Схема відображення переоцінки нематеріальних активів в обліку аналогічна схемі переоцінки основних засобів (рис. 2.1).

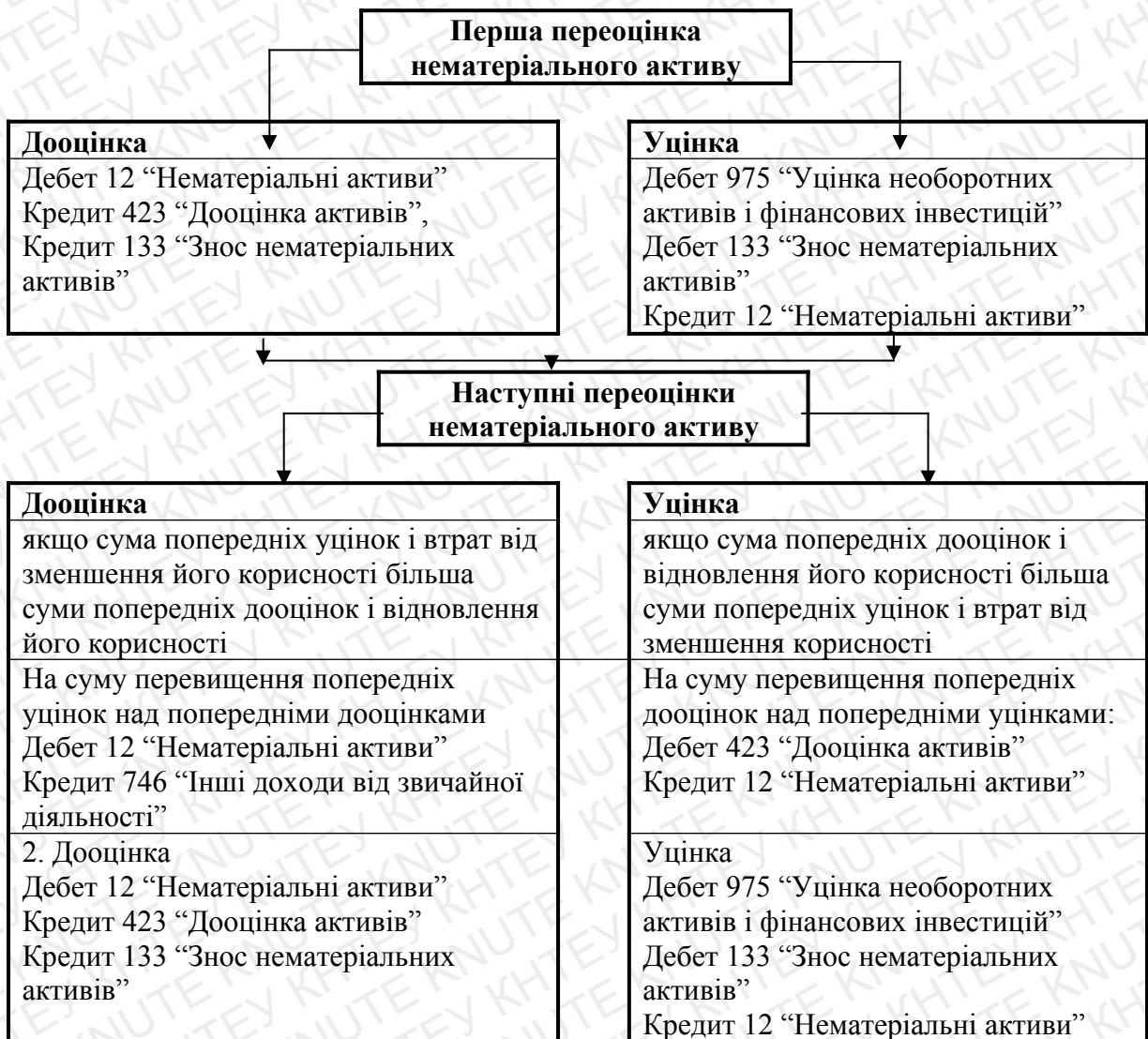


Рис. 2.1. Схема відображення переоцінки нематеріальних активів в обліку за П(С)БО 8

Джерело: складено автором на підставі [4]

Для здійснення переоцінки визначається індекс переоцінки (Іп) за формулою:

$$I_n = \frac{\text{Справедлива вартість нематеріального активу}}{\text{Залишкова вартість нематеріального активу}} \quad (2.1)$$

Тоді переоцінена вартість нематеріального активу дорівнюватиме:

$$\text{Переоцінена первісна вартість нематеріального активу} = \text{Первісна вартість нематеріального активу} \times I_n \quad (2.2)$$

Переоцінена сума зносу:

$$\text{Переоцінений знос нематеріального активу} = \text{Нарахований знос} \times I_n \quad (2.3)$$

У випадку, якщо залишкова вартість об'єкта нематеріальних активів дорівнює нулю, то:

- переоцінена залишкова вартість об'єкта дорівнює його справедливій вартості,
- переоцінена первісна вартість визначається додаванням справедливої вартості активу до його первісної (переоціненої) вартості без зміни суми зносу.

Переоцінка нематеріальних активів у податковому обліку не відображається.

Для наближення національних П(С)БО, які регулюють облік нематеріальних активів, до вимог міжнародних стандартів пропонуємо вжити таких заходів.

1. У П(С)БО 8 передбачити норму, що допускає ідентифікацію навіть у тому разі, якщо ці активи не є віддільними від компанії, але виникають з договірних та інших юридичних прав. Інакше суб'єкт, який придбаває підприємства в іншого суб'єкта, не матиме підстав визнавати нематеріальними активами не віддільні від цього бізнесу ліцензії, пов'язані з провадженням основної діяльності, а також всілякі права на заняття певним видом діяльності та інші преференції, що надаються державою.

2. Згідно вимог П(С)БО 8 передбачити спосіб обліку накопиченої амортизації, крім уже передбаченого пропорційного, і альтернативний спосіб (за прикладом передбачених у §80 IAS 38). Це значно полегшить облік операцій з переоцінки необоротних активів та розширить можливості керуватися в обліку професійною думкою.

3. Доповнити П(С)БО 8 альтернативним способом обліку урядових грантів (цільового бюджетного фінансування), що отримуються суб'єктами підприємницької діяльності на придбання/створення необоротних активів (за прикладом передбачених у §24 - §27 IAS 20), у зв'язку з чим розширити зміст П(С)БО 15 у частині обліку цільового фінансування та цілевих надходжень.

Таким чином можемо підсумувати, що порівняльний аналіз П(С)БО та МСФЗ показує, що в міжнародних стандартах фінансової звітності приділяється увага лише основним аспектам бухгалтерського обліку нематеріальних активів, оскільки створення більш детальних стандартів зробило б неможливим їх застосування іншими країнами.

Отже, метою впровадження МСФЗ є поліпшення та гармонізація фінансової звітності в світі, уникнення облікового хаосу, для розвитку ринків капіталу, що надасть змогу швидше реагувати на зміни інформації, ефективний фінансовий аналіз підприємства та реальний прогноз щодо майбутньої діяльності підприємства. На підприємстві ведеться облік відповідно до нормативно-правової бази України.

2.2. Узагальнення інформації про нематеріальні активи та їх оподаткування у фінансовій та податковій звітності

Фінансовий облік і облік податкових розрахунків – це складові єдиної облікової політики підприємства. Як зазначає Г.В. Кернога, у даному випадку правильніше вести мову не про податковий облік, а про податковий аспект облікової політики [51, с. 9]. При формуванні облікової політики

підприємство обов'язково має враховувати не лише фінансові, а й податкові особливості облікового процесу.

Фінансова звітність покликана забезпечити інформаційні очікування окремих учасників бізнесу щодо адекватної характеристики фактичного стану капіталу з урахуванням ринкового середовища, що оточує. У результаті досліджень інформаційних очікувань відносно капіталу було встановлено, що цілі бухгалтерської звітності не можуть бути пояснені, виходячи із правил і принципів бухгалтерського обліку – їх слід привносити ззовні. В умовах українського бухгалтерського законодавства, в основі якого лежать МСФЗ, наведене визначення досить точно характеризує основоположну відмінність функцій фінансової звітності від бухгалтерського обліку.

Предметом фінансової звітності є сфера існування капіталу, що відображує форми його функціонування, підтримання, нарощування та розподілу. Сучасні ринково-орієнтовані форми господарювання передбачають визначення ефективності функціонування капіталу в умовах глобального економічного середовища на макро- та мікрорівнях. При цьому глобалізація є безпосередньою реакцією на попередній розвиток капіталу, що, досягнувши гранично можливої концентрації в межах національних меж, неминує прагне реалізувати себе в більш широкому просторовому економічному континенті й тим самим трансформується в глобальний капітал.

Податкова звітність характеризує стан зобов'язань підприємства, пов'язаних з нарахуванням і сплатою податків та інших обов'язкових платежів. Вона подається до органів податкової служби і позабюджетних фондів.

Згідно з нормативним документом, "...у статті "Нематеріальні активи" відображається вартість об'єктів, які віднесені до складу нематеріальних активів згідно з відповідними положеннями. У цій статті

також окремо наводиться первісна вартість сума нарахованого зносу та залишкова вартість нематеріальних активів.

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

Взаємозв’язок залишків на рахунках бухгалтерського обліку та статей балансу, за якими відображаються нематеріальні активи, наведений у табл. 2.14.

Таблиця 2.14

Взаємозв’язок залишків на рахунках бухгалтерського обліку та статей

«Ф-1 Звіт про фінансовий стан», за якими відображаються нематеріальні активи

Актив	Код рядка	Підстава для заповнення (рахунки та субрахунки за Планом рахунків)
1	2	3
I. Необоротні активи		
Нематеріальні активи:		
залишкова вартість	1000	Різниця між сумами за рядком 1001 та 1002
первісна вартість	1001	Сальдо рахунку 12 “Нематеріальні активи”
знос	1002	Сальдо субрахунку 133 “Знос нематеріальних активів”
Незавершене будівництво	1005	Сальдо рахунку 15 “Капітальні інвестиції”, у тому числі субрахунку 154 “Придбання (створення) нематеріальних активів”
...
Усього за розділом I	1095	...

Джерело: складено автором на підставі [2]

До підсумку балансу включається різниця між первісною (або переоціненою) вартістю нематеріального активу та сумою його зносу (переоціненого зносу).

Варто звернути увагу, що інформацію, надання якої передбачено чинною нормативною базою, наводять підприємства самостійно в обраному вигляді (письмове пояснення, таблиці, графіки). Саме тому під складання фінансової звітності підприємство також повинно керуватися П(С)БО 8 для

розкриття інформації про нематеріальні активи у Примітках до фінансової звітності.

Примітки не мають суворо уніфікованої форми, і кожний може творчо підійти до їх складання.

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.

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.

Здійснення автоматизованого оброблення інформації з використанням аналітичних даних про величину витрат за окремими елементами можливе лише за умови застосування мережевих комп'ютерних програм.

На сьогоднішній день законодавством не до кінця врегульоване питання віднесення нематеріальних активів, що використовуються за ліцензією, до груп активів. Відповідно до П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» такі нематеріальні активи слід відносити до п'ятої групи нематеріальних активів. До цієї групи нематеріальних активів відносяться авторські та суміжні з ними права, але не зрозуміло, чи відноситься нематеріальні активи, які використовуються за ліцензією, до таких прав. Купуючи такі нематеріальних активів, підприємство не набуває ні авторського права, ні права власності на цей актив, а набуває лише право на користування цим активом.

Оскільки нематеріальні активи, надані підприємством-правовласником на умовах збереження за ним виключних прав на результати інтелектуальної власності, не можуть бути списані, вони підлягають відображенню в бухгалтерському обліку. Проте методика такого відображення на сьогоднішній день відсутня.

Виходячи з цього, пропонується відображати цей вид активів на рахунку 12 «Нематеріальні активи», відкривши відповідний субрахунок 126 «Нематеріальні активи передані згідно ліцензійним договором» та 128 «Нематеріальні активи отримані згідно ліцензійним договором». Для об'єктів, що використовуються підприємством-власником, рекомендується відкрити субрахунок 129 «Нематеріальні активи, які використовуються підприємством-власником», введення якого в умовах використання комп'ютерних технологій не зумовлює значних додаткових витрат.

Відповідні зміни також мають бути внесені до субрахунку 133 «Накопичена амортизація нематеріальних активів» відкриттям субрахунків 132.1 «Накопичена амортизація нематеріальних активів, переданих згідно з ліцензійним договором», 132.2 «Накопичена амортизація нематеріальних активів, отриманих згідно з ліцензійним договором», та 133.3 «Накопичена амортизація нематеріальних активів, що використовуються підприємством-власником».

Витрати, пов'язані з отриманням або передачею прав на використання нематеріальних активів, пропонується відображати на рахунку 949 «Інші витрати операційної діяльності», без відкриття додаткових субрахунків.

Додаткові доходи підприємства-правовласника, отримані внаслідок передачі прав на використання нематеріальних активів згідно з ліцензійним договором, слід відображати на субрахунку 713 «Дохід від операційної оренди активів», доповнивши відповідно його назву.

Зростання значимості нематеріальних активів як вагомої складової економічного потенціалу підприємства вимагає розробки нових і

розширення діючих підходів відображення їх у системі бухгалтерського обліку. Запропонований підхід обліку нематеріальних активів, що використовуються за ліцензією, дозволить більш чітко розмежувати нематеріальні активи для більш точного ведення бухгалтерського обліку на підприємстві, що призведе до підвищення якості, точності та корисності інформації, яка передається зацікавленим особам на підприємстві для прийняття управлінських рішень.

Оподаткування операцій з ОПВ здійснюється з урахуванням положень національного законодавства як у сфері оподаткування, так і бухгалтерського, а також безпосередньо законодавства, яким визначається статус об'єктів права інтелектуальної власності. У даному разі ним виступає, у першу чергу, Цивільний кодекс України [5], Господарський кодекс України, а також спеціальне законодавство у сфері інтелектуальної власності. Зокрема, закони України «Про охорону прав на винаходи і корисні моделі», «Про охорону прав на промислові зразки», «Про охорону прав на знаки для товарів і послуг» тощо. Що стосується програмного забезпечення, то воно є об'єктом авторсько-правового регулювання, відповідно, базовим законом для нього є Закон України «Про авторські права і суміжні права» [6].

Відповідно до чинного законодавства об'єкт оподаткування може виникати тоді, коли у платника податків створюється такий об'єкт або він виникає внаслідок придбання чи отримання.

Придбання/отримання прав на ОПВ згідно Цивільного кодексу України може здійснюватися як на підставі договорів щодо прав інтелектуальної власності (наприклад, договору про передання майнових прав інтелектуальної власності, ліцензійного договору, ліцензії тощо), так і на підставі інших цивільно-правових договорів.

Наприклад, шляхом внесення ОПВ до статутного капіталу юридичної особи. При заставах ОПВ не переходить у власність нового

суб'єкта, внаслідок чого відчуження прав не відбувається (а відтак, і не виникає податковий обов'язок за даним видом операції).

Це пов'язано не лише зі статусом об'єкту оподаткування, але й безпосередньо з характеристиками самого суб'єкта оподаткування. В юридичній літературі підкреслюють, що «платник податків повинен володіти податковою правосуб'єктністю.

Його основним обов'язком є публічний обов'язок зі сплати податку, пов'язаний із безпосереднім здійсненням податкових вилучень, що відбувається в межах майнових податкових відносин. При цьому платник не може добровільно, за власним бажанням, передати зазначений обов'язок іншій особі, як це може відбуватися у рамках цивільно-правових відносин» [7, с. 359].

Що стосується безпосередньо положень Податкового кодексу України, то у ньому є ряд положень, присвячених об'єктам права інтелектуальної власності. Не зупиняючись на проблемах термінології або особливостях оподаткування операцій податком на додану вартість чи оподаткування доходів фізичних осіб (кожне з цих питань вимагає ретельного розкриття), зупинимось на загальних положеннях щодо оподаткування податком на прибутки підприємств.

У даному разі доцільно згадати статтю 138 ПК України [2], якою встановлено правила стосовно різниць, які виникають при нарахуванні амортизації необоротних активів.

Адже саме у цій статті з метою визначення порядку розрахунку амортизації основних засобів або нематеріальних активів для визначення об'єкта оподаткування та встановлення строків нарахування амортизації нематеріальних активів міститься розподіл нематеріальних активів на групи. А саме (табл. 2.15).

Строки нарахування амортизації нематеріальних активів [2]

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 правостановлюючого 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 правостановлюючого 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 роялті	Відповідно до правостановлюючого 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 роялті	Відповідно до правостановлюючого документа, але не менш як 5 років
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 правостановлюючого документа, але не менш як 2 роки
група 6 — інші нематеріальні активи (право на ведення діяльності, використання економічних та інших привілеїв тощо)	Відповідно до правостановлюючого документа

Отже, як видно з наведеного, ОПІВ містяться у групах 3–5. Законодавець обрав достатньо традиційний підхід поділу: група 3 — засоби індивідуалізації учасників цивільного обороту, група 4 — об'єкти патентного права та нетрадиційні об'єкти, група 5 — об'єкти авторського права та суміжних прав [133].

Щодо строку дії нематеріального активу, то він залежить від правостановлюючого документа. Підпунктом 138.3.4. пункту 138.3. статті 138 ПК України також визначено, що «якщо відповідно до правостановлюючого 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» [2]. Такий підхід податкового законодавства корелюється зі спеціальним законодавством у сфері інтелектуальної власності, яким визначаються види правовстановлюючих документів (зокрема, патентів, свідоцтв — що визначають статус ОПВ, а також ліцензій, сертифікатів, якими можуть також оформлюватися набуті права). Порядок набуття об'єктом інтелектуальної власності правового статусу закріплюється чинним законодавством.

Отже, при визначенні підстав оподаткування, у першу чергу слід визначитися з групою, до якої належить ОПВ.

Придбання ОПВ має здійснюватися на умовах цивільно-правового договору за ціною, узгодженою сторонами договору. Така ціна може визначатися як у самому договорі, так і в протоколі узгодження ціни, який є невід'ємною частиною договору, або погоджуватися сторонами на підставі незалежної професійної оцінки [133].

За загальним визначенням прибуток визначається шляхом коригування (збільшення або зменшення) фінансового результату до оподаткування (прибутку або збитку), визначеного у фінансовій звітності підприємства відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності, на різниці, які виникають відповідно до положень розділу III ПК України [2].

Для правильного оподаткування операцій з ОПВ слід проаналізувати їх статус та статус правовстановлюючих документів, якими визначаються набуття прав на ОПВ. Зокрема, має бути наявним та чинним охоронний документ, яким оформлюється відповідний ОПВ. Якщо цей об'єкт придбаний внаслідок укладеного договору, то слід проаналізувати зміст такого договору та правильність його укладення, зокрема у частині визначення питання стосовно повної чи часткової передачі майнових прав на конкретний ОПВ; здійснюється передача на умовах відчуження чи ліцензії; строк та територія дії договору тощо. Адже, наприклад, у випадку отримання

ОПІВ на умовах ліцензійного договору чи ліцензії, такі ОПІВ не підлягають обліку у складі нематеріальних активів. Оскільки не відбувається відчуження прав. Згідно податкового законодавства витрати, пов'язані з придбанням (створенням) таких об'єктів, визнаються витратами того звітного періоду, протягом якого вони були здійснені без визнання таких витрат у майбутньому нематеріальним активом [133].

Також при аналізі операцій з ОПІВ мають бути проаналізовані й питання правонаступництва суб'єкта оподаткування, а також законності дії відповідних охоронних документів, факт відсутності судових заборон чи рішень тощо.

Підсумовуючи, слід зазначити, що відображення введення у господарський обіг, використання та оподаткування об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів ТОВ «Біотепло» відбувається з дотримання вимог чинного податкового законодавства України, а також Цивільного та Господарського кодексів України та спеціального законодавства у сфері інтелектуальної власності, у першу чергу, Закону України «Про авторське право і суміжні права». Водночас доцільним є приділення у перспективі уваги питанням капіталізації за рахунок об'єктів промислової власності, як об'єктів патентного права, так і безпосередньо засобів індивідуалізації.

2.3. Облік забезпечення нематеріальними активами в системі прийняття управлінських рішень

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 перспективс довгострокового розвитку та утримання підприємством вигідних і важливих ринкових позицій;
4. зменшення небезпеки помилок або збільшення можливостей реалізації завдань підприємства [134].

Розвиток ринкових відносин в Україні зумовив зростання потреби в обліковій інформації, необхідної для управління підприємством. Тому термін «управлінський облік» з'явився в ухваленому 1999 року Законі України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні як синонім внутрішньогосподарського обліку. Цей Закон містить таке визначення: „Внутрішньогосподарський (управлінський) облік – система обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством”. Стаття 8 Закону передбачає, що підприємство самостійно розробляє систему та форми внутрішньогосподарського (управлінського) обліку.

Управлінський облік (Managerial Accounting) – це процес виявлення, вимірювання, накопичення, аналізу, підготовки, інтерпретації та передачі інформації, що використовується управлінською ланкою для планування, оцінки і контролю всередині організації та забезпечення відповідного підзвітного використання ресурсів. Управлінський облік є складником процесу управління та надає інформацію, важливу для:

- визначення стратегії та планування майбутніх операцій підприємства;
- контролювання її поточної діяльності;
- оптимізації використання ресурсів;
- оцінки ефективності діяльності;

- зниження рівня суб'єктивності в процесі прийняття рішень.

Кінцевою метою управлінського обліку є допомога керівництву в досягненні стратегічної мети підприємства.

Закон № 996 визначив бухгалтерський облік як процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень. Саме з прийняттям цього Закону відбулося розмежування фінансового й управлінського обліку в Україні.

За визначенням, яке наводиться у вищезгаданому Законі, під внутрішньогосподарським (управлінським) обліком розуміється система обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством.

Це означає, що управлінський облік застосовується насамперед при внутрішніх господарських операціях підприємства, і головною його метою є забезпечення інформацією керівників різних рівнів управління підприємством, які несуть відповідальність за досягнення статутної мети підприємства. Тобто управлінський облік є інструментом оперативного управління підприємством, функцією якого є обрахування витрат на виробництво і собівартість будь-якого виробу, будь-якого підрозділу і підприємства в цілому на різних стадіях виробництва і збуту та підсумовування результатів та прибутків з виробів, підрозділів та підприємства в цілому.

В процесі реформування бухгалтерського обліку передбачалося вирішення конкретних завдань. Поряд зі створенням системи національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку і звітності передбачалося забезпечити зв'язок реформування бухгалтерського обліку з основними тенденціями гармонізації стандартів на міжнародному рівні та станом економічно-правового середовища і ринкових відносин в Україні.

До прийняття "Програми реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів" (Постанова № 1706) та

Закону № 996 було розроблено державний стандарт України ДСТУ 2962 – 94 [52]. Цей чинний стандарт сьогодні визначає бухгалтерський облік як систему цілеспрямованого безперервного взаємопов'язаного документального спостереження і контролю за господарюванням підприємства в грошовому виразі.

Системний підхід до бухгалтерського обліку визначається також і Галузевими стандартами вищої освіти за напрямками підготовки 0501 - "Економіка і підприємництво" та 0502 - "Менеджмент".

Кваліфікаційні вимоги до фахівця з управлінського обліку згідно з Державним класифікатором ДК 003 - 2005 наводяться у Довіднику кваліфікаційних характеристик професій працівників у Розділі 1 "Професії керівників, професіоналів, фахівців та технічних службовців, які є загальними для всіх видів економічної діяльності" [53].

Перелічені вище нормативні документи визначають сучасну систему бухгалтерського обліку як систему, яка складається з підсистем фінансового, управлінського та податкового обліку.

У відповідності до Галузевих стандартів предметом фінансового обліку є активи, капітал і зобов'язання підприємства. Предметом управлінського обліку є витрати виробництва, собівартість продукції та її калькулювання. В управлінні організацією визначення чітких та зрозумілих стандартів є основою її успішної діяльності. Деякі фахівці з бухгалтерського обліку розглядають внутрішньогосподарський (управлінський) облік як аналітичний (в частині накопичення витрат) та виробничий (в частині віднесення й розподілу витрат).

Сьогодні суб'єктам господарювання наданні можливості визначати самим межі та форми внутрішньовиробничого (управлінського) обліку. Тому саме ця підсистема бухгалтерського обліку викликає до себе певний інтерес. В даній публікації автором пропонується підхід до організації аналітичного і виробничого обліку, поширений на переважній більшості великих

виробничих підприємств. Цей підхід будується на існуючій українській нормативно-правовій базі.

На прикладі, ТОВ «Біотепло» розглянемо можливість заміни старої версії 1С бухгалтерія 7.7, на більш досконалу версію 1С 8.2 використовуючи диференціальний аналіз.

Вихідні дані по підприємству зобразимо в табл. 2.16.

Таблиця 2.16

Дані ТОВ «Біотепло» для прийняття управлінських рішень щодо заміни програмного забезпечення

Показник	Існуюче програмне забезпечення	Нове програмне забезпечення
Первісна вартість, грн.	7 300,00	32 800,00
Залишковий строк експлуатації, років	2	5
Нарахована амортизація	4 38,000	-
Поточна ліквідаційна вартість, грн.	500,00	-
Річні витрати на обслуговування	1000,00	3 000,00

Отже, внаслідок запровадження нового програмного забезпечення первісна вартість збільшиться з 7300 грн. до 32800 грн., збільшиться залишковий строк експлуатації з 2 до 5 років, нарахована амортизація та поточна ліквідаційна вартість відсутня після запровадження нового програмного забезпечення. Річні витрати на обслуговування збільшаться з 1000 грн. до 3000 грн., проте внаслідок введення нового програмного забезпечення відбудеться скорочення однієї штатної одиниці з річним окладом 28 000 грн.

Наступним кроком для управління нематеріальними активами розглянемо впровадження ABC аналізу для аналізу амортизації нематеріальних активів на ТОВ «Біотепло». Даний аналіз ніколи не застосовувався на ТОВ «Біотепло» та навряд чи буде, але з метою оптимізації управління амортизацією нематеріальних активів ми повинні їх запропонувати керівництву базового підприємства.

Розглянемо застосування методу ABC-аналізу з комбінуванням XYZ-аналізу.

1. Розташуємо постачальників за зменшенням обігу.
2. Знайдемо загальну суму обігу.
3. Розрахуємо частку кожного постачальника в сумарному обігу
4. Знайдемо кумулятивний ряд обігу.
5. Побудуємо графік та поділимо товари на групи залежно від їх частки у загальних витратах на придбання.

Таблиця 2.17

**Вихідні дані витрат на нематеріальні активи для прийняття
управлінських рішень у 2017 році**

Об'єкт	Внесок об'єкту, тис. грн	Частка внеску об'єкту, %	$\sum q_i, \%$
- типові комп'ютерні програми, які підприємство придбало для власного використання	36	52,17	52,17
- ліцензія на роботу	12	17,39	69,57
- комп'ютерна програма «Керування бізнесом: Інталев»	10	14,49	84,06
- сайт	5	7,25	91,30
- ліцензія на користування водою	4	5,80	97,10
- доменне ім'я,	2	2,90	100,00
Разом	69	100	

В групу В потрапляють наступні нематеріальні активи: комп'ютерна програма керування бізнесом «Інталев». Наступним кроком сумістимо ABC-аналіз з комбінуванням XYZ- аналізу.

Таблиця 2.18

Матриця ABC- XYZ- аналізу

	X- виробничого використання	Y-для адміністративного використання	Z -для збуту
A-типові комп'ютерні програми, які підприємство придбало для власного використання, ліцензія на роботу	34	10	4
B-комп'ютерна програма «Керування бізнесом: Інталев»	0	10	0
C-сайт. Доменне ім'я, ліцензія користування водою	4	0	7

Кожне підприємство має певну стратегічну мету (збільшення прибутку, утримання позицій на ринку, лідерство в певній галузі, тощо). Для забезпечення досягнення цієї мети здійснюють стратегічне планування, деталізація довгострокового плану здійснюється через бюджетування, яке визначає короткострокові завдання у межах загальної стратегії, продуктом бюджетування є бюджет. Ефектом від впровадження бюджетування - є гнучка система управління витратами і доходами в розрізі:

- центрів відповідальності;
- бюджетних статей;
- галузь діяльності;
- проектів

Останнім етапом є планування інвестиції в нематеріальні активи, у відповідності до бюджетних статей, центрів відповідальності та періодів в яких можливі такі придбання.

Отже, можемо зробити висновок, що прийняття рішення щодо інвестування в нематеріальні активи проходить певні стадії: від ідеї до придбання. Ці стадії розглядають доцільність і ефективність такого придбання для Даний аналіз підприємства а також наслідки такого придбання.

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.

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 функціональних 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 зважити на суттєві її характеристики, без яких ця система не виконувала б свого призначення, тобто її принципи. На сьогодні у науковій літературі виділяють десять основних принципів управління інтелектуальною власністю:

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.

З метою упорядкування та забезпечення повноти інформації про всі нематеріальні активи на підприємстві слід відобразити 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.

Процес управління нематеріальними активами не є одноразовим актом, а представляє собою послідовність певних дій, які можна поєднати в наступні етапи (рис. 2.2).



Рис. 2.2. Процес управління нематеріальними активами (власна розробка)

У вищезазначеній схемі процесу управління нематеріальними активами особливе місце посідає етапоцінки 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 табл. 2.19.

Таблиця 2.19

Затверджую

Директор підприємства _____

(ПІБ)

Дата оцінки

Акт оцінки нематеріального активу за справедливою вартістю №

№ з/п	Відомості про об'єкт			Ринкова ціна аналітичного об'єкта на ринку, грн.	Складові справедливої вартості				Справедлива вартість НА, грн.
	Назва об'єкта	Група / Вид	Документ, яким підтверджено право власності		Понесені підприємством реальні витрати				
				Заробітна плата, грн.	Відрахування із заробітної плати, грн.	Послуги сторонніх організацій, грн.	Амортизаційні витрати, грн.	Послуги експерта – оцінювача, грн.	

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.

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. Забезпечення конкурентоспроможності підприємства в довгостроковій перспективі здійснюється різними шляхами, а прийняття рішення щодо фінансово-господарських ситуацій, стратегії та тактики розвитку можливе за наявності інформації, джерелом якої традиційно виділяють бухгалтерський облік. Сучасні реалії функціонування господарства, збільшення факторів впливу на діяльність і як наслідок підвищення інформаційних вимог керівництва, обумовлюють використання в практиці господарювання управлінського обліку також іншого інструментарію.

Так, на сучасному етапі розвитку управлінський облік спрямовується, переважно, на забезпечення інформаційних потреб керівництва підприємства, тобто виключно внутрішніх користувачів, які є доповнюючим елементом системи фінансового обліку, а в історичному аспекті його розвиток пов'язаний з:

- розвитком та ускладненням виробничих відносин;
- управлінням витратами на всіх стадіях господарської діяльності;
- посиленням ролі інформації оперативного, тактичного, стратегічного
- характеру у прийнятті рішень.

Отже, з одного боку управлінський облік є елементом бухгалтерського обліку, з іншого - застосування його в практичній діяльності не передбачає лише внутрішню інформаційну спрямованість, а потребує

чіткого розмежування власних завдань між управлінським та фінансовим обліком.

Таким чином, структура управлінського обліку в своїй загальній формі по відношенню до управління нематеріальними активами на досліджуваному підприємстві має бути деталізована з урахуванням визначених методів в процесі подальшого дослідження, які дозволять реалізувати вище визначені напрямки в побудові концептуальної моделі управління нематеріальними активами на підприємстві-об'єкті дослідження.

Отже, впровадження управлінського обліку нематеріальних активів на підприємстві зможе забезпечити менеджерів релевантною, достовірною та повною інформацією про всіх належних підприємству нематеріальних активах, що відображені або не відображені в 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.

2.4. Організація обліку забезпечення нематеріальними активами за умов застосування сучасних інформаційних систем

На сучасному етапі, в умовах ринкової економіки слід використовувати нові методи управління і сучасні технічні засоби побудови інформаційних систем.

Здійснення цього неможливо без використання ПЕОМ (портативної електронно-обчислювальної машини) тому, що основною вимогою до інформації є її оперативність і повнота. Тобто це можливо здійснити на базі застосування автоматизованої системи обліку, контролю і аудиту, в склад якої входили б автоматизовані робочі місця бухгалтера (АРМБ).

На сьогоднішній день комп'ютерний ринок пропонує багато різноманітних комплексних систем автоматизації фінансово-господарської діяльності підприємства. За кількістю програмних продуктів, що створюються і розробляються в галузі прикладного програмного забезпечення, бухгалтерські програми на сьогодні посідають одне з провідних місць.

Однак, незважаючи на достатню кількість пропозицій, тут навряд чи можна виділити абсолютного лідера. В першу чергу, це пов'язано зі складністю створення універсальних пакетів, що задовольнили б вимоги замовників з точки зору різних підходів і методів формалізації бухгалтерських задач.

Зараз великим попитом користуються “1С. Бухгалтерія”, “Парус”, “Інфобухгалтер”, “DeloPro”, фірми-виробники яких вчасно скоригували напрямки свого розвитку.

В наш час на ринку програмного забезпечення існує дуже широкий вибір бухгалтерських програм.

Тому сучасне підприємство постає перед вибором: розробляти програму самостійно чи застосовувати вже створену. При цьому слід брати до уваги ступінь адаптованості будь-якої програми безпосередньо на підприємстві [56, с. 48].

На ТОВ «Біотепло» бухгалтерський облік ведеться в автоматизованій формі з використанням комп'ютерної техніки і бухгалтерської програми “1:С Підприємство 8.2”. Ця програма є універсальною для бухгалтерського обліку.

Технологія побудови обліку в програмі “1:С Підприємство 8.2” наведена рис. 2.3.

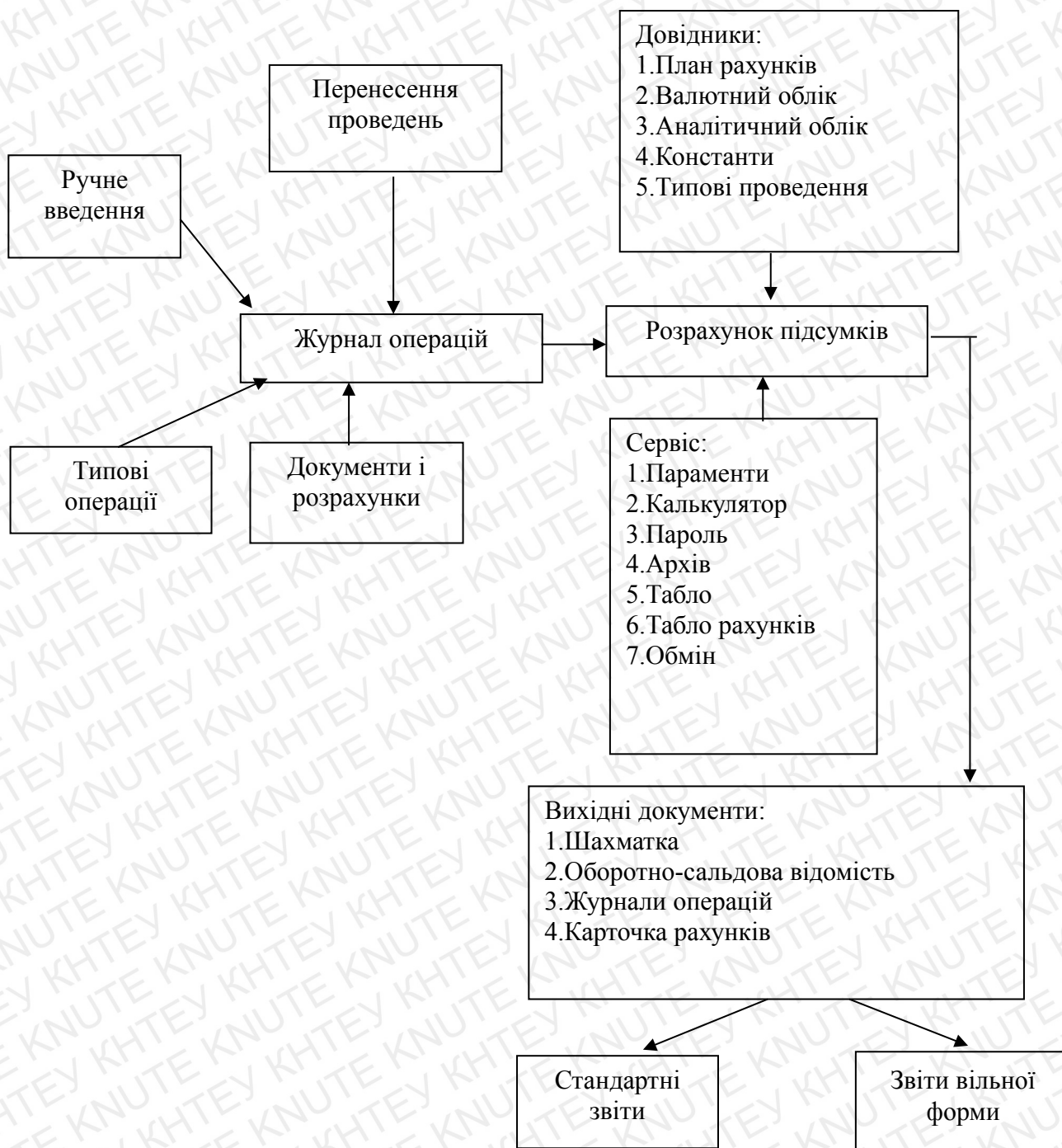


Рис. 2.3. Технологія побудови обліку в програмі “1: С Підприємство 8.2”

Джерело: складено автором на підставі [56]

Основні особливості цієї програми:

- ведення синтетичного й аналітичного обліку стосовно потреб підприємства;
 - можливість ведення кількісного багатоваріантного обліку;
 - одержання всієї необхідної звітності, облікових реєстрів та інших документів по синтетичному й аналітичному обліку;
 - повна настроюваність: можливість доповнювати і змінювати план рахунків бухгалтерського обліку, систему проводок, ведення аналітичного обліку, форм первинних документів, форм звітності;
 - можливість автоматичного друку вихідних (первинних) документів.
- Вихідними даними для програми є господарські операції, що вносяться до Журналу господарських операцій.

Програма "1:С Підприємство 8.2 дозволяє вводити господарські операції декількома способами:

- 1) ручне введення операцій;
- 2) використання типових операцій;
- 3) використання режиму "документи і розрахунки".

На підставі введених господарських операцій програма формує звітність по синтетичному обліку та різні допоміжні документи, зокрема:

- оборотно-сальдову відомість за рахунками і субрахунками;
- "шахматку";
- аналіз рахунка за підсумками і кореспонденцією даного рахунка з відповідними рахунками;
- обороти по дебету і кредиту рахунка і відповідне сальдо, а також обороти і сальдо по рахунках за відповідний період;
- журнал-ордер і відомість по рахунку;
- зведені проводки-підсумки за відповідною кореспонденцією;
- аналіз рахунка за датами;
- звіт по журналу операцій - вибірку проводок із журналу операцій за визначеними рахунками, кореспонденцією та іншими ознаками;
- картку рахунка і всі проводки за даним рахунком.

В програмному режимі можна отримувати дані за будь-який період часу. Для проведення аналітичного обліку програма дозволяє вводити необмежену кількість довідників об'єктів аналітичного обліку (субконто): за видами активів підприємствами, співробітниками та інше.

Усі документи по аналітичному обліку формуються у грошовому, а якщо це потрібно, то і в натуральному вимірі.

Періодично друкуються на підприємстві такі документи:

- оборотно-сальдова відомість, що містить дані про сальдо та обороти за об'єктами обліку;
- картка субконто, що містить усі проводки з даним об'єктом обліку;
- аналіз рахунка за субконто - кореспонденції з різними рахунками кожного об'єкта обліку;
- аналіз субконто - зведення всіх підсумків за даними субконто;
- обороти між субконто.

Крім цього, програма має можливість створювати звіти довільної форми, що використовують дані не лише синтетичного, а й аналітичного обліку.

Автоматизація бухгалтерського обліку вимагає чіткої регламентації переліку задач, формалізації облікової інформації, що дозволило би не тільки комплексно розв'язувати проблему обліку, але й контролю, аналізу і аудиту витрат підприємства. Запровадженню автоматизованої інформаційної системи на підприємстві повинно передувати виконання ряду умов:

- система повинна бути пристосованою до специфічних особливостей бізнесу і модифікуватися в процесі змін в діяльності підприємства, що відбуваються час від часу (що в сучасних умовах розвитку дуже актуально);
- система повинна бути забезпечена підтримкою професіонального працівника і мати відповідну супровідну документацію;
- перед впровадження автоматизованої системи повинні бути визначені основні методологічні принципи роботи;

- бажано, щоб комп'ютери підприємства були з'єднані в одну мережу, а також дотримувалася сумісність з іншими інформаційними системами;
- в процесі проведення автоматизації обліково-аналітичних робіт на підприємстві слід звертати увагу, в першу чергу, на сучасність і надійність програмного забезпечення, що вводиться в експлуатацію.

"1С: Підприємство 8.2 для України" призначена для автоматизації бухгалтерського й податкового обліку, включаючи підготовку обов'язкової (регламентованої) звітності, в організаціях, що здійснюють будь-які види комерційної діяльності: гуртову та роздрібну торгівлю, комісійну торгівлю (включаючи субкомісію), надання послуг, виробництво й т.д. Бухгалтерський і податковий облік ведеться відповідно до діючого законодавства України.

"1С: Підприємство 8.2 для України" забезпечує рішення всіх завдань, що стоять перед бухгалтерською службою підприємства, якщо бухгалтерська служба повністю відповідає за облік на підприємстві, включаючи, наприклад, виписку первинних документів, облік продаж і т.д. Дане прикладне рішення також можна використовувати тільки для ведення бухгалтерського й податкового обліку, а завдання автоматизації інших служб, наприклад, відділу продаж, вирішувати спеціалізованими конфігураціями або іншими системами.

До складу "1С:Підприємство 8.2 для України" включено план рахунків бухгалтерського обліку, що відповідає Наказу Міністерства Фінансів України "Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку та Інструкції про його застосування" від 30 листопада 1999р. № 291 [46]. Склад рахунків, організація аналітичного, валютного, кількісного обліку на рахунках відповідають вимогам законодавства по веденню бухгалтерського обліку й відображенню даних у звітності. При необхідності користувачі можуть самостійно створювати додаткові субрахунку й розрізи аналітичного обліку.

Облік основних засобів, нематеріальних і малоцінних активів ведеться відповідно до П(С)БО 7 "Основні засоби" [49], П(С)БО 8 "Нематеріальні активи" [4], П(С)БО 9 "Запаси" [57].

Для основних засобів і нематеріальних активів автоматизовані такі основні операції як:

- надходження;
- прийняття до обліку;
- нарахування амортизації;
- модернізація;
- передача;
- списання;
- інвентаризація.

Можливий розподіл сум нарахованої амортизації за місяць між декількома рахунками або об'єктами аналітичного обліку. Для основних засобів, що використовуються сезонно, можливе застосування графіків нарахування амортизації. Для малоцінних активів автоматизовані операції передачі в експлуатацію та списання з експлуатації.

Розглянемо облік нематеріальних активів в програмі «1С: Підприємство 8.2.».

Спочатку необхідно заповнити довідники. Потім вводимо наступний основний засіб та нематеріальні активи. Нематеріальні активи можна продивитися при натисканні довідника «Нематеріальні активи». При натисканні на нього бачимо наступні нематеріальні активи: для того, щоб оприбуткувати нематеріальних активів необхідно спочатку ввести основні засоби в експлуатацію, для цього призначен журнал Документи. Обираємо Документи по основним засобам. Та вводимо основні засоби в експлуатацію.

Заключним етапом нарахуємо амортизацію. Амортизація нараховується за допомогою наступних документів:

- перегляд нарахування амортизації;
- формування звітів в програмі.

Вихідною інформацією бухгалтерського обліку є обліково-звітні показники, необхідні для контролю і аналізу фінансово-господарської діяльності підприємства, підготовки управлінських рішень та інформації, яка використовується з метою підтвердження вірогідності облікової інформації та аналізу. До вихідної облікової інформації також відносять інформацію призначену для використання в подальших облікових циклах і для вирішення завдань на суміжних автоматизованих робочих місцях.

Вихідна облікова інформація в умовах застосування автоматизованих робочих місць бухгалтера формується в реальному масштабі часу, тобто спостерігається зближення процесів формування, відображення і використання вихідної інформації.

За призначенням вихідні форми документів поділяють на основні і допоміжні. Основні документи підпорядковані функціональній меті бухгалтерського обліку, контролю та аналізу і мають відповідати всім методологічним вимогам і правилам ведення реєстрів бухгалтерського обліку. Допоміжні документи містять різноманітні разові і періодичні відомості, які використовуються лише з довідковою, інформаційною та аналітичною метою і потрібні для здійснення конкретних управлінських рішень. Зміст вихідних документів має забезпечувати можливість перевірити правильність результатної інформації та її відповідність інформації первинних документів.

Автоматизована система відображення вихідних даних передбачає формування інформації за запитом бухгалтера в потрібній формі. З цією метою в інформаційній системі використовуючи спеціальне програмне забезпечення задається форма документа чи окремі облікові дані з відображенням ідентифікаторів або точного найменування показника. На підставі цих даних формуються або розраховуються дані за допомогою відповідних алгоритмів.

Вихідна інформація обліку, аналізу, що подається у вигляді вихідних документів на машинному носії, має бути оформлена так, аби

забезпечувалась юридична сила цих документів, а також відповідність вимогам архівного зберігання, документальних ревізій та аналізу на рівні з традиційними документами бухгалтерського обліку, аналізу на паперових бланках.

Вихідний документ має містити інформацію, яка дасть змогу однозначно ідентифікувати підприємство, де створено документ (назва, номер і т.д.), структурний підрозділ підприємства, якого стосується складений документ (для документів, що створюється за структурними підрозділами підприємства), звітний період, за який сформовано відбиту в документі результатну інформацію (або дата звітного періоду, на яку сформовано цю інформацію), відбиті в документі облікові та звітні показники, обсяг інформації документа (кількість рядків і стандартних сторінок), дату створення документа, особу, яка склала документ і відповідає за правильність виготовлення.

Вихідний документ на машинному носії, якщо він підтримує “безпаперовий” вигляд певних реєстрів, є оригіналом, а інформація, яка відображається за потребою в читабельній формі є його копією. Вихідні документи (оригінали, дублікати та копії) на машинному носії підлягають авторизації. Для авторизації використовується код посадової особи, що відповідає за формування вихідних документів на автоматизованому робочому місці бухгалтера.

До допоміжних документів пов'язаних з обліком нематеріальних активів підприємства належать:

- 1) відомість аналітичного обліку по рахунку: 12 «Нематеріальні активи»;
- 2) аналіз рахунку 12 «Нематеріальні активи»;
- 3) журнал по рахунку 12 «Нематеріальні активи»;
- 4) оборотна відомість по рахунку 12 «Нематеріальні активи».

Використання комп'ютерних технологій сприяє поглибленню складу і розширення змісту облікової інформації про нематеріальні активи. У

зв'язку з цим запропоновано методику обліку і аудиту нематеріальних активів в умовах використання комп'ютерних технологій, що забезпечує оперативне отримання інформації про цей вид активів.

В діалогове вікно закладки «основні» вносяться основні реквізити об'єкта, які будуть використовуватися для його ідентифікації та ведення первинного бухгалтерського обліку (повна назва об'єкта, його інвентарний номер, код, первісна вартість тощо).

Діалогове вікно закладки «додаткові» містить опцію «Виробниче (підлягає амортизації в податковому обліку)», включення якої передбачає, що вартість об'єкта буде віднесена на збільшення балансової вартості відповідної групи необоротних активів у податковому обліку, яка вибирається на закладці «Податковий облік». Крім того, у вікні закладки «додаткові» передбачається заповнення необхідних даних ведення бухгалтерського обліку. Тут вноситься інформація про рахунок затрат, в дебет якого буде відноситися сума нарахованої амортизації; метод нарахування амортизації, ліквідаційна вартість об'єкта і строк корисного використання, що будуть використовуватися у процесі здійснення розрахунку амортизації [24, с.606].

Введення в експлуатацію об'єктів виконується в програмі за допомогою документа «Введення в експлуатацію», куди вносяться дані про місце його експлуатації, матеріально відповідальну особу. Це дає можливість створити типовий документ НА «Акт приймання-передачі об'єктів нематеріальних активів».

Інформація про списання і реалізацію нематеріальних активів вноситься в програму за допомогою документа «Ліквідація необоротних активів». При створенні документа потрібно вказати причину вибуття об'єкта: списання чи реалізація.

На підставі внесених у колонки даних, програма після проведення документа сформує відповідні проводки за рахунками бухгалтерського обліку і відобразить здійснену операцію відповідними сумами в складі

валових доходів чи валових витрат у податковому обліку [24, с.606]. Це дозволить оформити і вивести на паперовий носій типовий документ НА-3 «Акт вибуття (ліквідації) об'єкта нематеріальних активів».

Нарахування амортизації в програмі здійснюється за допомогою електронного документа «Нарахування амортизації», який дає два варіанти заповнення:

- «розрахувати амортизацію в податковому обліку»;
- «розрахувати амортизацію в бухгалтерському обліку».

Уся внесена в програму інформація про рух нематеріальних активів і зміни їх вартості буде відображатися на відповідних рахунках (субрахунках) бухгалтерського обліку основного плану рахунків.

За допомогою документу «Оборотна відомість руху нематеріальних активів» бухгалтер перевіряє правильність ведення кількісного аналітичного та бухгалтерського синтетичного обліку. Вона розкриває результати кількісного руху інвентарних об'єктів, але не за рахунком, а саме за інвентарними об'єктами в їх балансовій або залишковій вартості.

Для отримання аналітичних і підсумкових даних, а також формування діючої фінансової і податкової звітності на підставі внесеної інформації використовують стандартні і регламентовані звіти, які формуються в головному меню «Звіти» [24, с.608].

Важливим критерієм для оцінки програм автоматизації бухгалтерського обліку є можливості формування різних видів звітності, а саме: фінансової, податкової та статистичної. Аналіз ринку програмних продуктів в Україні свідчить, що кожна з програм має певні можливості задовольняти потреби користувачів у формуванні звітності. Проте ці можливості різні. А тому, підприємство самостійно має вибирати ту чи іншу систему, надаючи перевагу певній програмі в залежності від виду діяльності, обсягу та специфіки діяльності, особливостей організації бухгалтерського обліку на підприємстві в цілому та структурних підрозділах.

В бухгалтерських інформаційних системах важливе місце відводиться формуванню звітності і в першу чергу регламентованої фінансової та внутрішньої управлінської. Як відомо, метою складання звітності є надання повної, правдивої, достовірної та неупередженої інформації про фінансовий стан підприємства в цілому та результати окремих видів діяльності. Саме така інформація дозволяє користувачам приймати правильні та ефективні управлінські рішення. Це спонукає підприємства, в тому числі і в фармацевтичній та хімічній галузях, звертати особливу увагу на можливості програмних продуктів, забезпечувати формування звітності в системі автоматизованої обробки даних.

Першочерговим завданням є також організація системи оперативної та раціональної передачі фінансової та іншої звітності користувачам. Як свідчить зарубіжна та вітчизняна практика, найкращим рішенням цієї проблеми є подання фінансової, податкової та статистичної звітності визначеним органам в електронному вигляді, тобто із застосуванням електронної пошти. Цей підхід до вирішення питання рекомендуємо також для підприємств фармацевтичної та хімічної галузей.

Як висновок слід зазначити, що вибрана програма автоматизованого обліку є ефективною, якщо вона забезпечує (в тому числі і відносно нематеріальних активів):

- повне та достовірне вирішення комплексу завдань планування, обліку, аналізу та внутрішньогосподарського контролю діяльності підприємства та використання ресурсів;
- надання оперативної інформації на різні рівні управління підприємством для прийняття оперативних управлінських рішень з різних питань господарської діяльності;
- формування фінансової, податкової та статистичної звітності, а також оперативної управлінської звітності для внутрішніх потреб підприємства.

Огляд та оцінка більше 20 наявних на українському ринку програм для комп'ютеризації бухгалтерського обліку свідчать про те, що в практичній роботі з ведення обліку нематеріальних активів підприємства використовують комп'ютерні програми, які відрізняються функціональним виконанням, способами налагодження, інтерфейсом, але побудовані за однією моделлю. Це уніфікація даних та подача їх у системі подвійного запису.

Подвійний запис є універсальним механізмом, за допомогою якого можна адекватно відображати факти господарського життя. Бухгалтерія - головне джерело і головний споживач інформації на підприємстві, тому зберігання даних у єдиному уніфікованому реєстрі, побудованому на принципі подвійного запису, має сенс.

Висновок до розділу 2

Первинний облік нематеріальних активів здійснюється відповідно до Наказу Міністерства фінансів України № 732 «Про затвердження типових форм первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів» від 22.11.2004 року.

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

З метою дотримання коректності пропонуємо замінити назву форми НА-3 "Акт вибуття (ліквідації) об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів" на "Акт списання об'єкта права інтелектуальної власності", оскільки термін "ліквідація" можна застосовувати лише до об'єктів, що мають матеріальну форму вираження.

Крім типових форм первинних документів, затверджених наказом Міністерства фінансів, підприємства також використовують форми первинної облікової документації щодо обліку об'єктів права інтелектуальної власності, згідно з наказом Міністерства статистики №469 від 10.08.2004 р. [58], заповнення яких передбачено в підрозділах з питань інтелектуальної власності для оперативного обліку таких об'єктів. Основні реквізити окремих форм по обліку об'єктів права інтелектуальної власності мають бути зазначені в бухгалтерській документації з метою повного відображення прав користування ними [59].

Пропозиції щодо використання "Комплексного документа обліку надходження, наявності та вибуття нематеріальних активів", який є універсальним джерелом інформації про окремі об'єкти нематеріальних активів [60], є доцільним на підприємствах, де використовується незначна кількість таких активів, оскільки заповнення 41 реквізиту, який пропонується в цьому документі, є трудомістким і нераціональним. Для оперативного вирішення питань, пов'язаних із оцінюванням (встановлення початкової та відновної вартості), визначенням нормативних термінів використання, прийняттям рішень щодо списання з балансу об'єктів нематеріальних активів доцільно створювати (призначати) постійно діючу експертну комісію з питань нематеріальних активів. Одною із основних функцій такої комісії повинно бути оформлення первинної та іншої документації з питань, пов'язаних з придбанням, переміщенням, продажем, передачею та ліквідацією нематеріальних активів [62].

Створення такої комісії було б доцільним на підприємствах, які володіють та використовують у своїй діяльності велику кількість різних об'єктів права інтелектуальної власності.

Бухгалтерський облік наявності та руху нематеріальних активів, прийнятих на баланс, ведеться на інвентарному балансовому рахунку 12 «Нематеріальні активи». Для обліку нематеріальних активів призначені як балансові, так і позабалансові рахунки.

Але при цьому залишається невирішеним ряд питань обліку нематеріальних активів, зокрема методика обліку нематеріальних активів, які використовуються за ліцензією [4].

На сьогоднішній день законодавством не до кінця врегульоване питання віднесення нематеріальних активів, що використовуються за ліцензією, до груп активів. Відповідно до П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» такі нематеріальні активи слід відносити до п'ятої групи нематеріальних активів. До цієї групи нематеріальних активів відносяться авторські та суміжні з ними права, але не зрозуміло, чи відноситься нематеріальні активи, які використовуються за ліцензією, до таких прав. Купуючи такі нематеріальних активів, підприємство не набуває ні авторського права, ні права власності на цей актив, а набуває лише право на користування цим активом.

Оскільки нематеріальні активи, надані підприємством-правовласником на умовах збереження за ним виключних прав на результати інтелектуальної власності, не можуть бути списані, вони підлягають відображенню в бухгалтерському обліку [58]. Проте методика такого відображення на сьогоднішній день відсутня.

Зростання значимості нематеріальних активів як вагомої складової економічного потенціалу підприємства вимагає розробки нових і розширення діючих підходів відображення їх у системі бухгалтерського обліку. Запропонований підхід обліку нематеріальних активів, що використовуються за ліцензією, дозволить більш чітко розмежувати

нематеріальні активи для більш точного ведення бухгалтерського обліку на підприємстві, що призведе до підвищення якості, точності та корисності інформації, яка передається зацікавленим особам на підприємстві для прийняття управлінських рішень.

Бухгалтерський облік нематеріальних активів ведеться щодо кожного об'єкта за відповідними групами. Аналітичний облік організовується за видами нематеріальних активів та інвентарними об'єктами, на кожний з яких відкривається картка обліку нематеріальних активів. Підприємство може самостійно розроблювати додаткові субрахунки та аналітичні рахунки, виходячи зі специфіки діяльності, конкретних потреб, завдань управління та контролю.

В умовах ринку в інформаційній економіці нематеріальні активи та інтелектуальні ресурси відіграють важливу роль в активізації інноваційної діяльності підприємства. Однак, оцінка, визнання та облік нематеріальних активів й досі залишається актуальною проблемою українських суб'єктів господарювання.

Узагальнюючи вищесказане, наголосимо, що вдосконалення бухгалтерського обліку нематеріальних активів має на меті підвищення якості та корисності інформації, яка передається зацікавленим особам для прийняття управлінських рішень.

РОЗДІЛ 3. ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА АНАЛІЗУ ТА КОНТРОЛЮ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ

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

Під контрольною перевіркою нематеріальних активів розуміється дослідження прав підприємства на користування природними надрами, майном, землею, авторське право у сфері науки, літератури, мистецтва, об'єктами промислової власності тощо.

Метою проведення контролю нематеріальних активів є складання висновку про стан обліку нематеріальних активів на підприємстві. Це потребує визначення:

- достовірності вартісної оцінки власних нематеріальних активів;
- відповідності законодавству сум нарахування зносу нематеріальних активів;
- відповідності чинному законодавству відображення в бухгалтерському обліку незавершених капітальних вкладень (створення нематеріальних активів власними силами);
- відповідність права власності на нематеріальні активи аналітичному обліку нематеріальних активів.

Основними завданнями і метою контролю нематеріальних активів є встановлення:

- правильності документального оформлення і своєчасного відображення в обліку операцій з нематеріальними активами, їх надходження, внутрішнього переміщення і вибуття;
- перевірка правильності розрахунку, своєчасного відображення зносу (нарахування амортизації) нематеріальних активів;
- перевірка правильності відображення в обліку фінансових результатів від вибуття (в тому числі ліквідації) нематеріальних активів;

- контроль за збереженням нематеріальних активів;
- перевірка правильності проведення переоцінки нематеріальних активів.

Джерелами інформації для контролю нематеріальних активів є:

- баланс (форма № 1);
- звіт про фінансові результати (форма № 2);
- синтетичні регістри обліку нематеріальних активів (головна книга).

Розглянемо модель проведення контролю нематеріальних активів в табл. 3.1.

Таблиця 3.1

Модель проведення контролю забезпечення нематеріальними активами підприємства

Об'єкти	Мета контролю	Джерела інформації для проведення контролю	Методичні прийоми контролю	Особливості проведення контролю
Нематеріальні активи	Встановлення ефективності використання та збереження, правильність ведення бухгалтерського та податкового обліку, правильність нарахування накопиченого зносу	П(С)БО8, записи у первинних документах, облікова політика, спеціальна звітність за нематеріальними активами, форми №№ 1, 2 та 5 фінансової звітності, декларація з податку про прибуток	Перевірка, розрахунок, співставлення, інвентаризації, економічний аналіз використання об'єктів	Підтвердження визнання нематеріальних активів активами, підтвердження юридичних прав на володіння об'єктами, закріплення об'єктів за підрозділами та матеріально відповідальними особами

Контроль повинен бути організований так, щоб адекватно відобразити усі аспекти діяльності суб'єкта, який перевіряється, настільки, наскільки вони відповідають перевіреним фінансовій інформації. Для того, щоб скласти правильну думку, контролер повинен отримати гарантію того, що інформація у бухгалтерській документації та інших джерелах достовірною й достатньою. Контролер повинен також вирішити, чи правильно відповідна інформація відтворена в обліку та звітності.

Оскільки нематеріальні активи впливають на підвищення конкурентоспроможності та інвестиційної привабливості підприємства, гостро постає питання щодо контролю за їх використанням. На сьогодні, розвиток сфери використання нематеріальних активів, недосконалість законодавчої бази та класифікації об'єктів, недостатньо розроблена методика оцінки зумовлюють необхідність в удосконаленні їх обліку та аудиту. Проведенню аудиту нематеріальних активів перешкоджає наявність проблем, обумовлених специфікою об'єкта аудиту та відсутністю розробленої методики. Тому аудит нематеріальних активів відіграє велику роль у пошуку невиявлених резервів підприємства для підвищення результатів його діяльності

Правові засади здійснення аудиту, спрямованого на створення системи незалежного фінансового контролю з метою захисту інтересів власника, визначають: Закон України "Про аудиторську діяльність" (далі Закон), Міжнародні нормативи аудиту, інші законодавчі та нормативні акти України.

Аудиторська перевірка повинна виконуватися особою чи особами, які мають відповідну підготовку та досвід роботи аудитором. Незалежність висновків аудитора чи аудиторів має забезпечуватися з усіх питань, що стосуються цієї роботи. У ході перевірки і складання висновку аудитор повинен показати відповідний рівень професійного ставлення до справи.

Розглянемо відмінності між зовнішнім та внутрішнім аудитом.

Потреба у внутрішньому аудиті виникає у зв'язку з тим, що система внутрішнього контролю за станом обліку має тенденцію з часом змінюватися, якщо відсутній механізм постійної його верифікації.

Внутрішній аудит стає одним з основних інструментів підвищення ефективності управління підприємствами різних організаційно-правових форм і, особливо, акціонерних товариств.

Потреба у внутрішньому аудиті обумовлена також тим, що верхня ланка управління не займається безпосередньо контролем повсякденної

‘діяльності структурних підрозділів підприємства, у зв'язку з чим відчуває потребу в інформації, що формується на нижчому рівні. Менеджери не мають досить часу, щоб перевірити виконання вказівок і часто не володіють специфічними інструментами такої перевірки, тому вони не можуть своєчасно виявити приховані недоліки і відхилення, а внутрішні аудитори забезпечують захист від помилок і зловживань, визначають "зони ризику", можливості усунення майбутніх недоліків або відхилень, допомагають ідентифікувати і "посилити" слабкі сторони в системах управління.

Внутрішній аудит - один із способів контролю за правомірністю і ефективністю діяльності усіх підрозділів підприємства.

Під внутрішнім (операційним, управлінським) аудитом розуміється організована на підприємстві, діюча в інтересах його керівництва і власників, регламентована внутрішніми нормативними актами система контролю за дотриманням встановленого порядку ведення обліку, складання і представлення звітності і надійністю функціонування системи внутрішнього контролю.

Таблиця 3.2

Основні відмінності між зовнішнім і внутрішнім аудитом

Ознаки	Внутрішній	Зовнішній
Суб'єкт	Працівники підприємства, які займаються обліком і аналізом	Сертифіковані аудитори на договірній основі
Основне завдання	Задоволення інформаційних потреб менеджерів	Задоволення інформаційних потреб третіх осіб-користувачів звітності
Взаємозв'язок між видами аудиту	Ефективність прямо впливає на об'єм, зміст і характер зовнішнього аудиту	Об'єм, зміст і характер, а також аудиторський ризик визначаються залежно від якості внутрішнього аудиту
Об'єкт	Господарські операції, використання ресурсів, стан обліку і внутрішнього контролю перевіряються на відповідність встановленій обліковій політиці і нормативним вимогам	Господарські операції, використання ресурсів, стан обліку і внутрішнього контролю перевіряються на предмет повноти, достовірності інформації звітності, законності досконалих операцій
Орієнтація	Орієнтований залежно від потреб функціонального і лінійного управління	Орієнтований на найважливіші позиції звітності і джерела прибутків з виконанням необхідних угруповань по видах ресурсів і однотипних операціях

Ознаки	Внутрішній	Зовнішній
Стосунки до збереження активів	Прямо пов'язаний з поточним забезпеченням збереження активів, контролем постановки і організації матеріальної відповідальності, виявленням і ліквідацією заборгованості по недостачах і розкраданнях	Пов'язаний з виявленням фактів шахрайства, контролем за постановкою матеріальної відповідальності опосередковано
Залежність	Має бути незалежним від суб'єкта господарювання, що реалізується організаційно підлеглистю власникам підприємства, наглядовій раді, ревізійній комісії, ін.	Фінансово і організаційно незалежний від підприємства
Періодичність здійснення	Внутрішній аудит - частина внутрішнього контролю, який має бути безперервним	Зовнішній аудит є періодичним, здійснюється: при обов'язковому аудиті - з річним або трирічним інтервалом; при добровільному - залежно від бажання і потреб клієнта

Внутрішній аудит здійснюється спеціально створеним на підприємстві підрозділом, який, як правило, підкоряється у функціональному аспекті Раді директорів, аудиторському комітету або Загальним зборам власників підприємства.

Організація, роль і функції внутрішнього аудиту визначаються власником і керівництвом підприємства залежно від: специфіки і масштабів діяльності, наявної системи управління, стану внутрішнього контролю і тому подібне. Діяльність такого структурного підрозділу регламентується внутрішнім нормативним актом - положенням, стандартом і тому подібне.

Метою економічного аналізу є вивчення наслідків діяльності підприємств, визначення впливу факторів на їх відхилення для виявлення в подальшому недоліків і резервів, а також розробка заходів, спрямованих на відновлення і збільшення обсягів реалізації, підвищення ефективності та стабільності роботи підприємств [63].

Економічний аналіз нематеріальних активів спирається на загальні принципи економічного аналізу як науки, має свій предмет вивчення і свої

особливості проведення. Сьогодні він знаходиться в процесі свого становлення та розвитку.

Розвиток суб'єкта господарювання є невіддільним від проблеми ефективного використання нематеріальних активів, якщо йдеться про інноваційний шлях розвитку економіки підприємств, їх об'єднань тощо.

Аналізуючи нематеріальні активи (тобто об'єкти інтелектуальної власності, які прийняті у встановленому порядку на баланс підприємства), спираються на вивчення інформаційної бази, яка супроводжує прийняття їх на баланс підприємства та подальший рух. З цим пов'язане вивчення первинної документації, в якій здійснено опис об'єкта дослідження, документальні підтвердження, за якими здійснюється охорона інтелектуальної власності (патенти, свідоцтва тощо) від посягань третіх осіб.

До завдань аналізу стану та ефективності використання нематеріальних відносяться:

а) виявлення забезпеченості підприємства та його структурних підрозділів нематеріальними активами по всьому ланцюгу технологічного та виробничого комплексу;

б) визначення "вікон" в цьому технологічному ланцюгу, тобто вузьких місць, де окремі ланки процесу не захищені охоронними документами, за якими підтверджується право на інтелектуальну власність;

в) визначення рівня використання нематеріальних активів і факторів, які впливають на нього;

г) визначення напрямів використання нематеріальних активів та їх удосконалення з метою підвищення ефективності виробничого та техніко-економічного процесу, їх вплив на якісні показники продукції, яка вироблена з використанням нематеріальних активів;

д) виявлення резервів підвищення ефективності використання нематеріальних активів.

Основними напрямками аналізу використання нематеріальних активів є такі:

- аналіз наявності та структури нематеріальних об'єктів
- оцінка обсягів нематеріальних активів;
- аналіз структури нематеріальних активів;
- аналіз забезпеченості нематеріальних активів охоронними документами;
- аналіз стану та руху нематеріальних об'єктів;
- аналіз технічного, техніко-економічного використання нематеріальних активів в процесі виробництва;
- аналіз ефективності використання нематеріальних активів;
- аналіз прибутку та рентабельності за результатами використання нематеріальних активів;
- аналіз витрат собівартості продукції як результат використання нематеріальних активів;
- аналіз фінансового стану та результатів діяльності з використанням нематеріальних активів.

Оцінка обсягів нематеріальних активів передбачає кількісну характеристику наявності видів нематеріальних активів та їх вартісну оцінку, за якою об'єкти інтелектуальної власності прийняті на баланс підприємства. При цьому враховується термін корисного використання нематеріальних активів, з яким пов'язане здійснення процедури нарахування амортизації. Згідно облікової політики, підприємства самостійно встановлюють метод розрахунку амортизації об'єктів нематеріальних активів, а в податковому обліку амортизація нематеріальних активів здійснюється лінійним методом.

Аналіз структури нематеріальних активів здійснюється в розрізі визначення частки окремих видів нематеріальних активів в загальній вартісній оцінці сукупності нематеріальних активів та розрізі частки нематеріальних активів в загальній вартості майна (активів) підприємства. Порівняльний аналіз отриманої структури нематеріальних активів з попереднім періодом (вертикальний аналіз) дозволяє прослідити тенденції змін, що сталися на підприємстві за відповідний період.

Для аналізу стану нематеріальних активів розраховуються такі показники (табл. 3.3).

Таблиця 3.3

Показники аналізу стану нематеріальних активів

Назва показника	Формула розрахунку	Значення	Характеристика
1	2	3	4
Коефіцієнт відновлення (Квід)	$\text{Квід} = \text{НМА}_0 / \text{НМА}_\text{к}$ <p>де НМА_0 – вартість введених нематеріальних активів за звітний рік, $\text{НМА}_\text{к}$ – загальна вартість нематеріальних активів на кінець року.</p>	це відношення вартості введених нематеріальних активів до вартості нематеріальних активів на кінець періоду.	Коефіцієнт характеризує інтенсивність введення в дію нових нематеріальних активів. Він показує частку введених нематеріальних активів за визначений період у загальній вартості НА на кінець звітного періоду
Коефіцієнт вибуття (Квиб)	$\text{Квиб} = \text{НМА}_\text{в} / \text{НМА}_\text{п}$ <p>де $\text{НМА}_\text{в}$ – вартість нематеріальних активів, які вибули, $\text{НМА}_\text{п}$ – загальна вартість нематеріальних активів на початок року.</p>	визначається як співвідношення вартості вибулих нематеріальних активів до вартості нематеріальних активів на початок періоду.	Коефіцієнт характеризує рівень інтенсивності вибуття нематеріальних активів із сфери виробництва.
Коефіцієнт зносу (Кз)	$\text{Кз} = \text{З} / \text{НМА}_\text{п}$ <p>де З – сума зносу нематеріальних активів, $\text{НМА}_\text{п}$ – загальна вартість нематеріальних активів на початок року.</p>	визначається як співвідношення різниці між первісною вартістю нематеріальних активів і залишковою вартістю до первісної вартості	Коефіцієнт характеризує ту частку вартості нематеріальних активів, яку списано на витрати виробництва в попередніх періодах.
Коефіцієнт придатності (Кпр)	$\text{Кпр} = \text{НМА}_\text{з} / \text{НМА}_\text{п}$ <p>де $\text{НМА}_\text{з}$ – залишкова вартість нематеріальних активів, $\text{НМА}_\text{п}$ – загальна вартість нематеріальних активів на початок року.</p>	відношення залишкової вартості нематеріальних активів до первісної.	Коефіцієнт характеризує частку вартості нематеріальних активів, не перенесеної на створюваний продукт вартості
Коефіцієнт заміни (Кзам)	$\text{Кзам} = \text{НМА}_\text{в} / \text{НМА}_0$	визначається як відношення вартості вибулих у результаті зносу нематеріальних активів та вартості	Коефіцієнт характеризує частку основних засобів, які вибули в результаті зносу в їх загальній вартості за

1	2	3	4
		введених нематеріальних активів	досліджуваний період
Коефіцієнт розширення (Кроз)	$K_{роз} = 1 - K_{зам}$	різниця між одиницею і коефіцієнтом заміни.	Коефіцієнт характеризує на скільки частка основних засобів розширилась в загальній вартості

Джерелами інформації для аналізу нематеріальних активів підприємства є: план економічного та соціального розвитку; план технічного розвитку; форма 1 «Звіт про фінансовий стан».

Крім названих джерел інформації, для аналізу використовуються також дані проведених на підприємстві інвентаризацій, інвентарні картки обліку нематеріальних активів тощо.

Розглянемо систему показників:

1) абсолютні: вартісні (грн., тис. грн.): первинна вартість нематеріальних активів, переоцінена вартість нематеріальних активів, абсолютне відхилення показників тощо.

2) відносні:

- показники структури: питома вага нематеріальних активів в загальній вартості необоротних активів, в вартості активів, абсолютне відхилення показників тощо;

- показники динаміки: темпи приросту нематеріальних активів, темпи приросту амортизації тощо.

Джерелами інформації є:

1) законодавчі та нормативно-правові акти.

2) первинні та внутрішні документи: бізнес-план, типові форми договорів підряду та контракту;

При проведенні аудиту фінансового обліку нематеріальних активів у суб'єкта господарювання аудитор повинен використовувати такі доказові джерела інформації:

Первинні документи з обліку нематеріальних активів.

Облікові реєстри синтетичного обліку нематеріальних активів (відомості, журнали, книги).

Рахунки Головної книги, призначені для обліку нематеріальних активів і їх зносу.

Бухгалтерський баланс звітного періоду.

Звіт про фінансові результати (в частині фінансових результатів від ліквідації, продажу нематеріальних активів і витрат на поліпшення нематеріальних активів, амортизація як елемент операційних витрат).

Примітки до фінансової звітності.

Фінансова звітність за попередній період.

Результати опитування і анкетування керівництва підприємства з питань збереження, використання, обліку нематеріальних активів.

Документація внутрішнього аудитора з контролю за необоротними активами.

Відповіді на запит від постачальників, розробників нематеріальних активів.

Робочі документи і звіт по попередній перевірці.

Контракти, угоди про оренду, страхові поліси.

Кошториси і плани поліпшень, доробок нематеріальних активів.

Розрахунки амортизаційних відрахувань по нематеріальним активам.

Наказ про облікову політику в частині обліку нематеріальних активів.

2) бухгалтерський облік: реєстри аналітичного та синтетичного обліку, Наказ про облікову політику, ф №1 „Баланс”, ф.№2 – „Звіт про фінансові результати”;

3) позаоблікова інформація: матеріали внутрішнього контролю та аудиту, матеріали ревізій.

Що стосується методів обробки економічної інформації, то існують:

1) економіко-логічні (традиційні) методи:

- метод порівнянь: порівняння показників податкових зобов'язань з відповідними показниками минулих періодів;

- метод ланцюгових підстановок та метод різниць: визначення впливу зміни доходу, рівня податкових зобов'язань, рівня податкового кредиту в реальних цінах;

- індексний метод;

2) економіко-математичні методи:

-економіко-статистичні: метод кореляційного аналізу для визначення впливу окремих факторів на обсяг податкових зобов'язань (доходи, прибуток тощо).

Останній блок представлений методичними прийоми узагальнення і реалізації результатів аналізу.

Отже, аналіз наявності та використання нематеріальних активів є важливою складовою аналізу фінансового стану підприємства, що сприяє підвищенню ефективності системи управління конкурентоспроможності продукції на внутрішньому та зовнішньому ринках.

3.2. Методика аналізу нематеріальних активів

Економічний аналіз і комплексний контроль перебувають у тісному взаємозв'язку, доповнюють одне одного. Під час проведення комплексного контролю широко використовують оперативний (ситуаційний) аналіз, який проводиться відразу після здійснення господарських операцій. Дає можливість оперативно виявляти недоліки і впливати на господарські процеси.

Для оцінювання діяльності підприємства за звітний період (місяць, квартал, рік) застосовують підсумковий (заклучний) аналіз. Діяльність підприємства вивчається комплексно й всебічно за звітними даними відповідного періоду, чим забезпечується більш повна оцінка діяльності підприємства щодо використання наявних можливостей.

Необхідною умовою вдосконалення формування, використання та відтворення нематеріальних активів на підприємстві є здійснення аналізу їх стану та ефективності використання [65].

Інформаційною базою для проведення аналітичної роботи є: ф. 1 «Звіт про фінансовий стан», ф. 2 «Звіт про сукупні доходи», облікові реєстри з рахунків нематеріальних активів, первинні документи, технічна документація та дані про дослідження ринкових цін на науково-технічну продукцію. Аналіз наявності та використання нематеріальних активів передбачає ряд етапів:

- 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.

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.

Розглянемо загальний аналіз нематеріальних активів на підприємстві.

Для аналізу руху нематеріальних активів на підприємстві спочатку проаналізуємо структуру активу балансу ТОВ «Біотепло» за 2013-2017 роки.

Дані додатку А свідчать про покращення структури балансу підприємства, покращення фінансового становища ТОВ «Біотепло». Розглядаючи структуру активу балансу ТОВ «Біотепло» можна зробити наступні висновки: у цілому за 2013 рік відбулося збільшення валюти

балансу на 2339,1 тис. грн. за рахунок збільшення оборотних активів (на 1913,3 грн.), але нематеріальні активи зменшилися на 347,9 тис. грн., питома вага нематеріальних активів зменшилася з 6,65% на 01.01.14 до 4,9% на 01.01.15.

Розглядаючи структуру активу балансу ТОВ «Біотепло» можна зробити наступні висновки: у цілому за 2014 рік відбулося збільшення валюти балансу на 2299 тис. грн. за рахунок збільшення оборотних активів (на 1758,2 грн.), нематеріальні активи збільшилися на 104,9 тис. грн., питома вага нематеріальних активів зменшилася з 4,9% на 01.01.15 до 4,88% на 01.01.16 р. У цілому за 2016 рік відбулося збільшення валюти балансу на 9333 тис. грн. за рахунок збільшення оборотних активів (на 9209 грн.), нематеріальні активи збільшилися на 620 тис. грн., питома вага нематеріальних активів збільшилася з 4,88% на 01.01.16 до 5,29% на 01.01.17 р. У цілому за 2016 рік відбулося зменшення валюти балансу на 3482 тис. грн. за рахунок зменшення оборотних активів (на 554 грн.), нематеріальні активи зменшилися на 433 тис. грн..

У цілому за 2017 рік відбулося збільшення валюти балансу на 18733 тис. грн. за рахунок збільшення оборотних активів (на 18140 грн.), нематеріальні активи збільшилися на 284 тис. грн. Наступним кроком розглянемо динаміку первинної. Залишкової вартості та амортизації не матеріальних активів.

Таблиця 3.4

Динаміка нематеріальних активів підприємства за на кінець 2013-2017

років, тис грн.

Показники	Роки					Відхилення 2014 до 2013 року		Відхилення 2015 до 2014 року		Відхилення 2016 до 2015 року		Відхилення 2017 до 2016 року	
	2013	2014	2015	2016	2017	Абс, т.грн	Відн, %	Абс, т.грн	Відн, %	Абс, т.грн	Відн, %	Абс, т.грн	Відн, %
Первинна вартість	3264	3129	4011	3958	4053	-135	-4,14	882	28,19	-53	-1,32	95	2,40
Знос	1854	1644	1876	2256	2067	-210	11,33	232	14,11	380	20,26	-189	-8,38
Залишкова вартість	1410	1515	2135	1702	1986	105	7,45	620	40,92	-433	20,28	284	16,69

Отже, первинна вартість нематеріальних активів постійно зростає, але завдяки зносу після зростання залишкової вартості до 2135 тис грн у 2015 році, у 2017 році вона зменшується до 1986 тис грн.

Динаміка цих показників наведена на рис. 3.1.

Наступним кроком розглянемо структуру нематеріальних активів підприємства станом на кінець року.

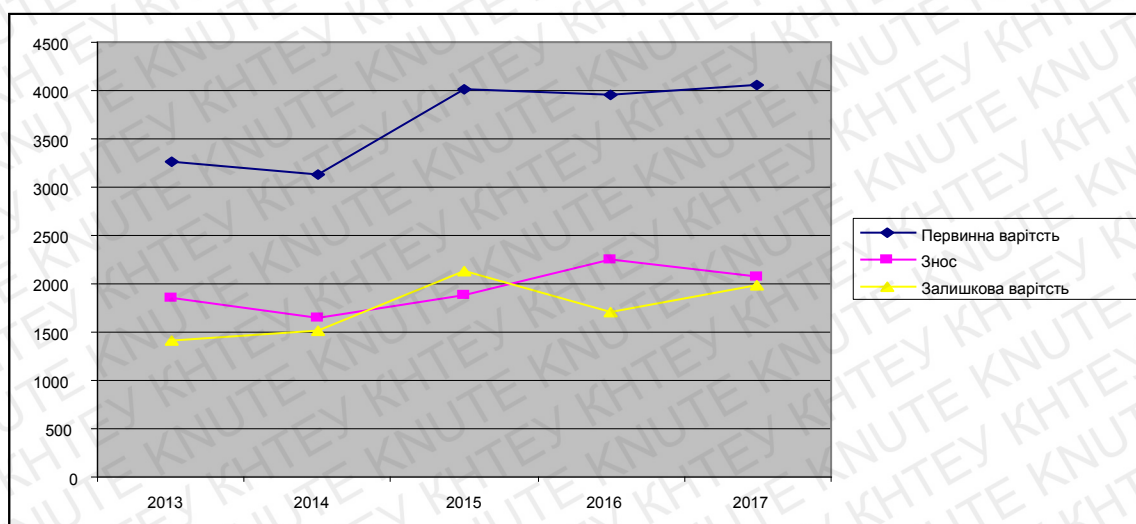


Рис. 3.1. Динаміка показників вартості нематеріальних активів за 2013-2017 роки, тис грн.

Структура нематеріальних активів ТОВ «Біотепло» за 2013-2017 роки рік наведена в табл. 3.5.

За 2013-2017 роки на ТОВ «Біотепло» залишкова вартість нематеріальних активів збільшилася на 576 тис. грн. Типові комп'ютерні програми – на 348,1 тис. грн, «Керування бізнесом: Інталев» - зменшувалися на 208,4 тис. грн., також відбувалося збільшення залишкової вартості патентів у зв'язку з їх постійним придбанням, товарний знак «Біотепло» має невизначений термін використання, тому він має вартість 314 тис. грн. – вартість відрахувань материнському підприємству.

Таблиця 3.5

Структура нематеріальних активів ТОВ «Біотепло» за 2013-2017 роки рік (залишкова вартість), тис. грн.

Показники	Роки					Відхилення 2014 до 2013 року		Відхилення 2015 до 2014 року		Відхилення 2016 до 2015 року		Відхилення 2017 до 2016 року	
	2013	2014	2015	2016	2017	Абс, т.грн	Відн, %	Абс, т.грн	Відн, %	Абс, т.грн	Відн, %	Абс, т.грн	Відн, %
Нематеріальні активи всього:	1410	1515	2135	1702	1986	105	7,45	620	40,92	-433	-20,28	284	16,69
В тому числі:													
- типові комп'ютерні програми, які підприємство придбало для власного використання	158	109	687,0	185,4	506,1	-49	-31,01	578	530,28	-501,6	-73,01	320,7	172,98
- комп'ютерна прог-рама «Керування бізнесом: Інталев»	293	182,7	150,1	117,6	85,0	-110,3	-37,65	-32,6	-17,84	-32,5	-21,65	-32,6	-27,72
- сайт	0,0	180	214,3	312,8	287,8	180	-	34,3	19,06	98,5	45,96	-25	-7,99
- доменне ім'я,	0,0	30,0	35,0	32,0	36,0	30	-	5	16,67	-3	-8,57	4	12,50
- ліцензія на роботу	0,0	0,0	38,6	47,2	54,1	0	-	38,6	-	8,6	22,28	6,9	14,62
- патент на винахід переробки відходів	645	645	645,0	645,0	645,0	0	0,00	0	0,00	0	0,00	0	0,00
- ліцензія на користування водою	0,0	54	51,0	48,0	58,0	54	-	-3	-5,56	-3	-5,88	10	20,83
- товарний знак «Біотепло»	314	314,3	314,0	314,0	314,0	0,3	0,10	-0,3	-0,10	0	0,00	0	0,00

Розглянемо структуру нематеріальних активів.

Структура нематеріальних активів ТОВ «Біотепло» за 2013-2017 роки рік, %

Показники	Роки					Відхилення 2014 до 2013 року		Відхилення 2015 до 2014 року		Відхилення 2016 до 2015 року		Відхилення 2017 до 2016 року	
	2013	2014	2015	2016	2017	Абс, т.грн	Відн, %	Абс, т.грн	Відн, %	Абс, т.грн	Відн, %	Абс, т.грн	Відн, %
Нематеріальні активи всього:	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	0	0,00	0	0,00	0	0,00	0	0,00
В тому числі:													
- типові комп'ютерні програми, які підприємство придбало для власного використання	11,21	7,19	32,18	10,89	25,48	-4,02	-35,86	24,99	347,57	-21,29	-66,16	14,59	133,98
- комп'ютерна прог-рама «Керування бізнесом: Інталев»	20,78	12,06	7,03	6,91	4,28	-8,72	-41,96	-5,03	-41,71	-0,12	-1,71	-2,63	-38,06
- сайт	0,00	11,88	10,04	18,38	14,49	11,88	-	-1,84	-15,49	8,34	83,07	-3,89	-21,16
- доменне ім'я,	0,00	1,98	1,64	1,88	1,81	1,98	-	-0,34	-17,17	0,24	14,63	-0,07	-3,72
- ліцензія на роботу	0,00	0,00	1,81	2,77	2,72	0	-	1,81	-	0,96	53,04	-0,05	-1,81
- патент на винахід переробки відходів	45,74	42,57	30,21	37,90	32,48	-3,17	-6,93	-12,36	-29,03	7,69	25,46	-5,42	-14,30
- ліцензія на користування водою	0,00	3,56	2,39	2,82	2,92	3,56	-	-1,17	-32,87	0,43	17,99	0,1	3,55
- товарний знак «Біотепло»	22,27	20,75	14,71	18,45	15,81	-1,52	-6,83	-6,04	-29,11	3,74	25,42	-2,64	-14,31

Найбільшу частину в структурі нематеріальних активів займають патент на винахід та типові комп'ютерні програми.

Аналіз забезпеченості нематеріальних активів охоронними документами передбачає здійснення контролю за наявністю охоронних документів по кожному виду нематеріальних активів, прийнятих на баланс. При цьому слід враховувати терміни дії охоронних документів, коли закінчується строк корисного використання нематеріального активу. Одночасно, аналіз забезпеченості нематеріальних активів охоронними документами передбачає проведення аналізу "покриття" технологічного і виробничого комплексу відповідними охоронними документами. Викриття "вузьких місць" в технологічному ланцюгу виробничого процесу за результатами такого аналізу дозволяє визначитись з подальшою розробкою удосконалення окремих операцій технологічного і виробничого процесу з метою подальшого подання заявок на отримання охоронних документів або встановлення права на використання того чи іншого елемента технологічного процесу у виробничому циклі, якщо таке право ще не зафіксоване відповідним охоронним документом.

Як вже зазначалося вище, нематеріальний об'єкт може бути зарахований до складу активів лише у тому випадку, коли на нього є охоронні документи. Всі нематеріальні активи, що є на балансі ТОВ «Біотепло» мають документи, що підтверджують право власності підприємства на ці активи.

Відповідно до наведених вище показників проведемо аналіз нематеріальних активів досліджуваного підприємства (табл. 3.7).

Для оцінки інтенсивності накопичення зносу (амортизації) нематеріальних активів використовується показник середньої норми амортизації, що обчислюється як відношення суми амортизаційних відрахувань за звітний період до первісної вартості нематеріальних активів.

Таблиця 3.7

Динаміка стану нематеріальних активів на ТОВ «Біотепло» за 2013-2017 роки

Показники	Роки					Відхилення 2014 до 2013 року		Відхилення 2015 до 2014 року		Відхилення 2016 до 2015 року		Відхилення 2017 до 2016 року	
	2013	2014	2015	2016	2017	Абс, т.грн	Відн, %	Абс, т.грн	Відн, %	Абс, т.грн	Відн, %	Абс, т.грн	Відн, %
Початкові дані													
Початкова вартість нематеріальних активів на початок періоду, тис. грн	3405,5	3264	3129	4011	3958	-141,5	-4,16	-135	-4,14	882	28,19	-53	-1,32
Початкова вартість нематеріальних активів на кінець періоду, тис. грн.	3264	3129	4011	3958	4053	-135	-4,14	882	28,19	-53	-1,32	95	2,40
Середньорічна вартість нематеріальних активів, тис. грн.	3334,75	3196,5	3570	3984,5	4005,5	-138,25	-4,15	373,5	11,68	414,5	11,61	21	0,53
Введено за період, тис. грн.	50	64	518	24	69	14	28,00	454	709,38	-494	-95,37	45	187,50
Вибуло за період, тис. грн.	120,75	131,5	77	50,5	21,5	10,75	8,90	-54,5	-41,44	-26,5	-34,42	-29	-57,43
Сума нарахованого зносу, тис. грн.	206,1	240	262	377	189	33,9	16,45	22	9,17	115	43,89	-188	-49,87
Розрахункові дані													
Коефіцієнт відновлення,%	1,53	2,05	12,91	0,61	1,70	0,52	33,99	10,86	529,76	-12,3	-95,27	1,09	178,69
Коефіцієнт вибуття,%	3,55	4,03	2,46	1,26	0,54	0,48	13,52	-1,57	-38,96	-1,2	-48,78	-0,72	-57,14
Коефіцієнт зносу,%	54,44	50,37	59,96	56,25	52,22	-4,07	-7,48	9,59	19,04	-3,71	-6,19	-4,03	-7,16
Коефіцієнт придатності,%	41,40	46,42	68,23	42,43	50,18	5,02	12,13	21,81	46,98	-25,8	-37,81	7,75	18,27
Коефіцієнт заміни,%	241,50	205,47	14,86	210,42	31,16	-36,03	-14,92	190,61	-92,77	195,56	1316,02	179,26	-85,19
Коефіцієнт розширення,%	-1,42	-1,05	0,85	-1,10	0,69	0,37	-26,06	1,9	-180,95	-1,95	-229,41	1,79	-162,73
Середня норма амортизації. %	6,05	7,35	8,37	9,40	4,78	1,3	21,49	1,02	13,88	1,03	12,31	-4,62	-49,15

Отож, середня норма амортизації становитиме 4.78% на 2017 році. Звідси можна висновувати, що накопичення амортизації на підприємстві відбувається досить швидкими темпами. За даними таблиці 3.8 на ТОВ «Біотепло» нематеріальних активів на 2017 рік відновились на 1,7%, вибуло 0,54% нематеріальних активів, зносилося на 52,22%. В аналізованому періоді коефіцієнт придатності склав 50,18%. Таким чином, кількість нематеріальних активів на підприємстві скоротилося.

Стратегічний аналіз підприємства - це процес визначення критично важливих ключових понять зовнішнього і внутрішнього середовищ, які можуть вплинути на здатність підприємства досягати своїх цілей як у коротко-, так і довготерміновій перспективі.

Стратегічний аналіз - це спосіб дослідження і перетворення бази даних, одержаних внаслідок аналізу середовища, на стратегію підприємства. В цілому, стратегія - це план управління підприємством, спрямований на зміцнення його позицій, задоволення потреб споживачів та досягнення передбачених цілей. Стратегічний аналіз є початковим етапом розробки стратегії діяльності підприємства, яка ґрунтується на дослідженні та оцінці внутрішнього та зовнішнього середовища, в якому знаходиться підприємство і дає можливість виявити: «Які в дійсності стратегічні можливості підприємства?» [7, с.145].

Дослідження проводяться у двох основних напрямках:

- вивчається ситуація і умови конкуренції в галузі, де функціонує підприємство;
- вивчається ситуація всередині самого підприємства.

Перший напрям відноситься до макросередовища підприємства, а другий - до його мікросередовища.

Діюче підприємство здійснює свою господарську діяльність у певному середовищі. Його внутрішнє середовище є джерелом життєвої сили. Воно містить у собі той потенціал, який дає можливість підприємству існувати та виживати у відповідному інтервалі часу. Внутрішнє середовище

може бути також джерелом різних проблем і навіть загибелі підприємства у тому випадку, якщо воно не забезпечує його необхідного функціонування.

Зовнішнє середовище постачає підприємству необхідні матеріальні, трудові, фінансові та інші ресурси, споживає його готову продукцію, роботи та послуги. Підприємство постійно взаємодіє із зовнішнім середовищем і забезпечує тим самим можливість свого виживання. У процесі стратегічного аналізу необхідно звернути увагу на логічний перехід від аналізу мікро- і макросередовища підприємства до розробки альтернатив і вибору з них оптимальної стратегії. Схематично цей процес зображено на рис. 3.2.

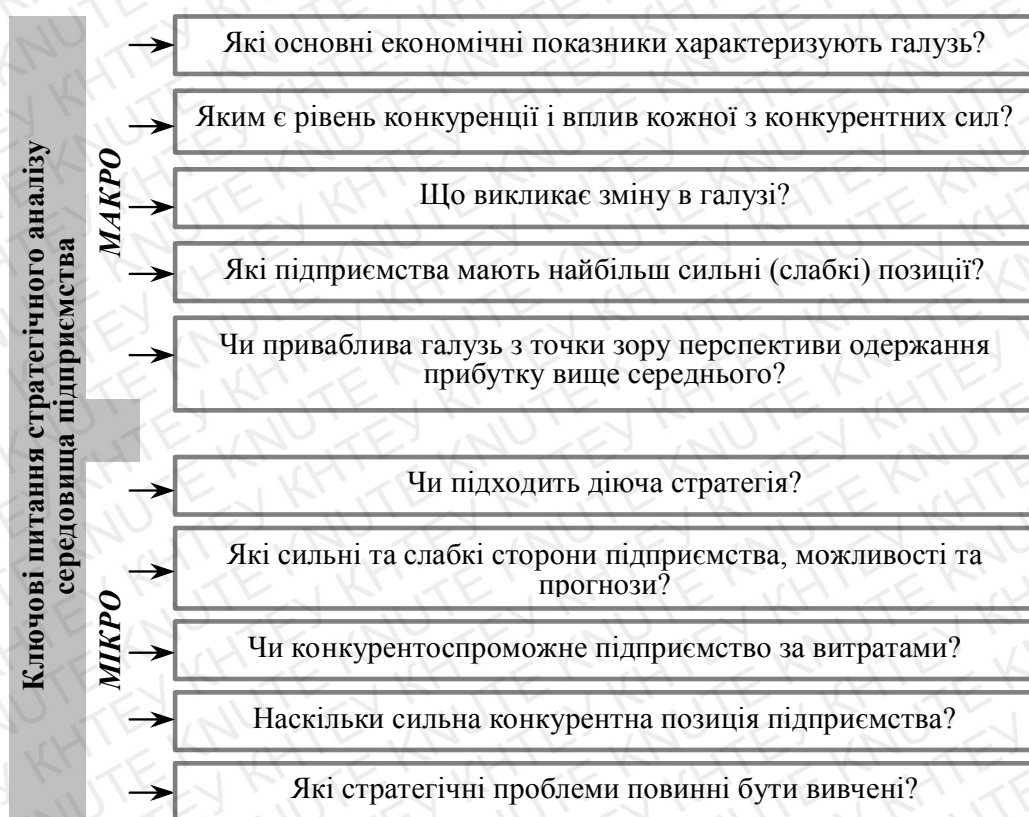


Рис. 3.2. Ключові питання стратегічного аналізу макро- і мікросередовища підприємства

Менеджери підприємства повинні мати чітке уявлення про роль мікро- і макросередовища підприємства для того, щоб правильно визначити його стратегічні перспективи, сформулювати цілі і завдання, виробити стратегію розвитку підприємства, націлену на посилення його позиції на ринку [6, с.133].

Говорячи про напрямки впливу на збільшення виручки від реалізації, необхідно враховувати доброякісність товарів, які надходять в необхідному для підприємства асортименті та в достатній кількості.

Товари повинні постійно знаходитись в торгівлі, поки на нього є попит, а темп прискорення чи уповільнення обіговості покаже темп збільшення чи зменшення попиту.

Коли товарообіговість буде оцінювати якісний склад товарів і економічний результат роботи підприємства, в торгівлю не візьмуть товари на які немає попиту. Час обігу товарів набагато перевищує час їх виробництва.

Особливу увагу слід приділити уцінці товарів. Її наявність свідчить про те, що в торгівлі знаходяться товари, які не в повній мірі відповідають споживчому попиту. Це неможна оцінити позитивно. Однак, своєчасно проведена уцінка товарів, які частково втратили свої споживчі якості, може активізувати торгівельний процес в звітному періоді, та попередити отримання ще більших збитків від продажу таких товарів.

Вплив на суму реалізації того чи іншого складового елементу товарного балансу вимірюють способом ланцюгової підстановки або шляхом балансового зв'язку, тобто шляхом різниць між фактичними та плановими показниками.

Вивчення залежності обсягу реалізації від товарних запасів дозволяє визначити лише вихідні дані, при цьому не розкриваючи причин, які призвели до змін в окремих елементах товарообороту (запасах, надходженні, вибутті). Кожний з цих елементів необхідно детально проаналізувати, а починати необхідно з надходження товарів.

Господарські зв'язки торгівлі з виробництвом представляють собою взаємозв'язану економіко-організаційну діяльність всіх цих ланок, яка здійснюється в процесі планування виробництва товарів і їх доведення до споживачів та реалізація. Перед плануванням, слід зазначити, що базове підприємство практично не має надходжень від інвестиційної діяльності,

оскільки воно не продавало основні засоби та нематеріальні активи. Тому при плануванні надходжень грошових коштів слід виділити такі їх елементи:

- Надходження від операційної діяльності, а саме :
 1. виручка від реалізації товарів, що реалізовані в плановому періоді;
 2. погашення дебіторської заборгованості за раніше продані товари;
 3. надходження грошових коштів від надання майна в оренду.
- Надходження від фінансової діяльності :
 1. Отримання позик.

Стратегічною метою комплексного економічного аналізу забезпеченості та ефективності використання нематеріальних активів є пошук шляхів зниження витрат виробництва, підвищення продуктивності праці та рівня результативності. Методика цього аналізу дозволяє всебічно оцінити та дослідити роль залучення нематеріальних активів у виробництво, тому доцільно проводити його за трьома напрямками: аналіз забезпеченості нематеріальних активів, аналіз наявності і руху нематеріальних активів та аналіз ефективності використання нематеріальних активів.

Розрахунок ефективності використання нематеріальних активів викликає значні труднощі та потребує комплексного підходу. Ефект від придбання підприємством права використання запатентованого виробничого досвіду і знань, а також ноу-хау (незапатентованого досвіду) можна визначити лише за результатами реалізації підприємством продукції, виробленої з використанням ліцензії та ноу-хау. Однак обсяг продажу залежить від багатьох інших чинників (ціни, попиту, якості товару), і виявити дію кожного з них дуже складно.

Ефективність придбання ліцензії та ноу-хау залежить також від розмірів одноразових виплат за них; термінів фінансування й обсягу капітальних вкладень підприємства у виробничий та інші фонди; поточних витрат, пов'язаних із виготовленням і збутом ліцензованої продукції.

Проведемо аналіз ефективності використання нематеріальних активів на ТОВ «Біотепло» за 2013- 2017 рр. у табл. 3.8.

Таблиця 3.8

Аналіз ефективності використання нематеріальних активів на ТОВ «Біотепло» за 2013- 2017 рр.

Показники	Роки					Відхилення 2014 до 2013 року		Відхилення 2015 до 2014 року		Відхилення 2016 до 2015 року		Відхилення 2017 до 2016 року	
	2013	2014	2015	2016	2017	Абс	Відн	Абс	Відн	Абс	Відн	Абс	Відн
Середньорічна вартість нематеріальних активів, тис. грн.	3334,75	3196,5	3570	3984,5	4005,5	-138,25	-4,15	373,5	11,68	414,5	11,61	21	0,53
Середньорічна кількість працюючих, чол.	158	159	168	154	169	1	0,63	9	5,66	-14	-8,33	15	9,74
Виручка від реалізації, тис. грн.	36144	43573	59030	71111	75897	7429	20,55	15457	35,47	12081	20,47	4786	6,73
Прибуток до оподаткування, тис. грн.	2490	1701	2241	587	-173	-789	-31,69	540	31,75	-1654	-73,81	-760	-129,47
Розрахункові дані													
Фондоозброєність грн. / чол.	21,11	20,10	21,25	25,87	23,70	-1,01	-4,78	1,15	5,72	4,62	21,74	-2,17	-8,39
Фондовіддача, грн./грн.	10,84	13,63	16,54	17,85	18,95	2,79	25,74	2,91	21,35	1,31	7,92	1,1	6,16
Фондомісткість, грн./грн.	0,09	0,07	0,06	0,06	0,05	-0,02	-22,22	-0,01	-14,29	0	0,00	-0,01	-16,67
Фондорентабельність, коп./грн.	0,75	0,53	0,63	0,15	-0,04	-0,22	-29,33	0,1	18,87	-0,48	-76,19	-0,19	-126,67

За даними таблиці 3.8 видно, що на ТОВ «Біотепло» на кожну гривню, вкладену в нематеріальних активах в 2013 році було отримано 75 коп., а в 2016 році відповідно 15 коп. прибутку, у 2017 році було отримано 4 коп. збитків що свідчить про неефективне використання нематеріальних активів.

У 2013 році в кожній гривні товарної продукції містяться 0,09 гривні витрат нематеріальних активів; в аналогічному періоді минулого 2017 року ці витрати становлять 0,05 гривні.

Фондоозброєність підприємства у 2017 році збільшилася на 2,59 грн. і склала 23,7 грн. на людину. Для порівняння – в 2013 р. фондоозброєність становила 21,11 грн. на людину.

Факторний аналіз залежності прибутку від фондорентабельності

Проаналізуємо вплив фондорентабельності нематеріальних активів на загальний прибуток підприємства за допомогою наступної моделі:

$$\Pi = P_{нма} \cdot НМА_c \quad (3.1)$$

де $P_{нма}$ – фондорентабельність, грн/грн

$НМА_c$ – середня вартість нематеріальних активів, тис. грн

Визначення залежності прибутку від факторів відбувається за формулами:

$$\Delta\Pi(P_{нма}) = P_{нма1} \cdot НМА_{c0} - P_{нма0} \cdot НМА_{c0} \quad (3.2)$$

$$\Delta\Pi(НМА_c) = P_{нма1} \cdot НМА_{c1} - P_{нма1} \cdot НМА_{c0} \quad (3.3)$$

Проведемо розрахунок показники до ТОВ «Біотепло» за 2013-2017 роки.

Таблиця 3.9

Розрахунок зміни прибутку в залежності від факторів

	$P_{нма0} \cdot НМА_{c0}$	$P_{нма1} \cdot НМА_{c0}$	$P_{нма1} \cdot НМА_{c1}$	$\Delta\Pi(P_{нма})$	$\Delta\Pi(НМА_c)$
2014	2490,00	1701,00	1774,57	-789,00	73,57
2015	1774,57	2006,54	2241,00	231,97	234,46
2016	2241,00	525,94	587,00	-1715,06	61,06
2017	587,00	-172,09	-173,00	-759,09	-0,91

Прибуток у 2014 році зменшився за рахунок зменшення фондорентабельності на 789 тис грн. а за рахунок збільшення середньорічної вартості нематеріальних активів збільшився на 73,57 тис грн.

У 2015 році прибуток збільшився за рахунок обох факторів: за рахунок збільшення середньорічної вартості нематеріальних активів – збільшився на 234,46 тис грн, а за рахунок збільшення фондорентабельності – на 231,97 тис грн.

У 2016 році зменшення прибутку відбулося в основному за рахунок зменшення фондорентабельності - на 759 тис грн, за рахунок зменшення середньорічної вартості нематеріальних активів прибуток зменшився лише на 0,91 тис грн.

Даний аналіз дозволяє стверджувати, що нематеріальні активи на ТОВ «Біотепло» використовуються недосить ефективно, слід переглянути шляхи їх використання з метою покращення фінансового результату підприємства.

3.3. Організація та методика контролю нематеріальних активів

Метою контролю операцій з нематеріальними активами є об'єктивний збір інформації про економічні дії з цими активами, та їх оцінка для встановлення ступеня відповідності прийнятим нормам податкового і бухгалтерського обліку; та надання результатів перевірки зацікавленим користувачам.

Контроль нематеріальних активів є невід'ємною частиною загального контролю суб'єкта господарювання.

Метою контрольної перевірки нематеріальних активів є підтвердження відповідності облікової політики, методики обліку та оподаткування операцій з нематеріальними активами чинному

законодавству та відповідного відображення в податковому та фінансовому обліку [64]:

- первісної вартості нематеріальних активів;
- наявність матеріального носія об'єкту і документів, які підтверджують права на нематеріальний актив;
- строки дії правовстановлюючих документів;
- сум нарахованої амортизації нематеріальних активів;
- операцій, пов'язаних із рухом нематеріальних активів;
- витрат на поліпшення нематеріальних активів;
- результати переоцінок нематеріальних активів.

Завданням контролю нематеріальних активів є:

- перевірка твердження, що нематеріальні активи, відображені у звітності, належать підприємству;
- перевірка відповідності оцінки та класифікації нематеріальних активів згідно П(с)БО 8 «Нематеріальні активи»;
- перевірка відповідності нарахування та відображення зносу нематеріальних активів обраній обліковій політиці;
- перевірка достовірності відображення залишків нематеріальних активів у звітності підприємства;
- встановлення правильності документального оформлення надходження, переміщення, використання та списання нематеріальних активів;
- оцінка організації синтетичного й аналітичного обліку нематеріальних активів;
- перевірка правильності нарахування щомісячного зносу нематеріальних активів;
- перевірка дотримання підприємством податкового законодавства щодо операцій пов'язаних з придбанням, нарахуванням амортизації, вибуттям нематеріальних активів;

- аналіз використання підприємством нематеріальних активів за часом і потужністю з урахуванням специфіки виробничої діяльності підприємства, якщо це обумовлено укладеним договором;
- встановлення правильності визначення строку корисної експлуатації (використання) нематеріальних активів;
- підтвердження достовірності відображення в бухгалтерському первісній та ліквідаційній вартості нематеріальних активів, а також результатів їх переоцінки;
- перевірка доцільності проведення витрат на поліпшення нематеріальних активів та правильності відображення в бухгалтерському та податковому обліку понесених витрат;
- вивчення законності списання нематеріальних активів внаслідок непридатності їх до використання та правильності проведених операцій по ліквідації нематеріальних активів;
- підтвердження законності і правильності відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій з нематеріальних активів;

У першу чергу контролер ознайомлюється з обліковою політикою підприємства щодо нематеріальних активів. В наказі про облікову політику ТОВ «Біотепло» розкрита така інформація:

- про способи оцінки об'єктів нематеріальних активів, придбаних в обмін на інше майно, яке відрізняється від грошових коштів;
- про зміну вартості нематеріальних активів, у якій вони прийняті до бухгалтерського обліку (враховуючи випадки поліпшення, доробок і ліквідації);
- про прийняті суб'єктом господарювання строки корисного використання об'єктів нематеріальних активів;

Контроль нематеріальних активів ділиться на дві частини:

- фактична наявність;
- документальна перевірка.

Перевірка фактичної наявності – це проведення інвентаризації нематеріальних активів.

При інвентаризації нематеріальних активів слід врахувати наступне:

- перевірка нематеріальних активів здійснюється тільки в грошовому (вартісному) вираженні на підставі первинних документів. До останніх відносяться акти приймання-передачі, платіжні документи, ліцензійні угоди, патенти та інші свідоцтва, що підтверджують факт придбання або створення нематеріальних активів;
- перевіряється відповідність нематеріальних активів вимогам, викладеним в П(С)БО 8;
- визначається можливість отримання в майбутньому економічних вигід від використання нематеріальних активів.

Проведення інвентаризації нематеріальних активів починається з визначення правильності віднесення сум, що обліковуються на рахунку 12 "Нематеріальні активи", саме до складу нематеріальних активів, після чого проводиться перевірка обґрунтованості їх оприбуткування, тобто наявності документів, на підставі яких оформлено придбані майнові права.

По всіх нематеріальних активах перевіряється наявність розпорядчого документу підприємства про затвердження корисного терміну їх використання; повинна бути встановлена наявність на підприємстві документів з детальним описом кожного нематеріального активу та порядку його використання.

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

В інвентаризаційному описі обов'язково повинно бути зазначено:

- інвентарний номер об'єкта нематеріального активу;
- його назву та стислу характеристику;
- місце знаходження (експлуатації), тобто назву структурної одиниці підприємства, де використовується даний інвентарний об'єкт;
- первісну вартість і суму нарахованого зносу;

- строк корисного використання.

При перевірці нематеріальних активів за фактом особливу увагу приділяють попереднім матеріалам інвентаризації, актам інвентаризації орендованих нематеріальних активів. Якщо картина виявляється нечіткою та заплутаною, то проводять вибіркочу інвентаризацію під наглядом аудитора. Розбіжності в документальному оформленні наявності та руху нематеріальних активів виявляють зіставленням сум, що наведені в аналітичних та синтетичних документах обліку нематеріальних активів (Типові форми № НА-1, № НА-2, № НА-4, Журнал 4 Відомість 4.3, Журнал 5 розділ 1).

Після вивчення фактичної наявності нематеріальних активів контролер розпочинає документальну перевірку. Перевірка правильності віднесення активів підприємства до нематеріальних активів. Перевіряються – достатність умов визнання об'єктів нематеріальними активами.

Перевірка достовірності визначення строку корисної експлуатації нематеріальних активів. Перевіряється наявність в Наказі про облікову політику підприємства інформації про строк корисної експлуатації нематеріальних активів, який згідно з вимогами П(с)БО 8 «Нематеріальні активи» не повинен перевищувати 20-ти років.

Перевірка правильності оприбуткування нематеріальних активів, порівнюючи дані обліку з даними первинних документів.

Для цього контролеру необхідно з'ясувати:

- шляхи знаходження нематеріальних активів на підприємство;
- наявність комісії по прийняттю та оприбуткуванню активів;
- відповідні договори купівлі-продажу;
- чи вірно зазначена первісна вартість в актах приймання-передачі;
- призначення матеріально-відповідальних осіб та укладання з ними договорів про матеріальну відповідальність.

Особливу увагу потрібно приділити програмним продуктам, які є на підприємстві, і наявності документів, що підтверджують право на їх

використання безпосередньо на підприємстві: договір купівлі-продажу, договору дарування, державного патенту, ліцензійного узгодження, інші документи, які підтверджують право власності. Крім того звіряються дані первинних документів з придбання об'єкту з платіжними вимогами постачальників, а останні порівнюються з виписками банку.

Перевірка правильності нарахування амортизації нематеріальних активів. Для цього контролер з'ясовує, чи дотримано обраний в обліковій політиці метод нарахування амортизації для нематеріальних активів.

Перевірка відповідності даних аналітичного та синтетичного обліку нематеріальних активів. Звіряються дані в Журналі 4 відомості 4.3 з даними типових форм НА-2 «Інвентарна картка обліку об'єкта права інтелектуальної власності в складі нематеріальних активів», НА-4 «Інвентарний опис об'єкта інтелектуальної права власності в складі нематеріальних активів»; та з даними Головної книги і фінансової звітності.

Перевірка правильності оформлення вибуття об'єктів шляхом порівняння даних з первинними документами. Необхідно з'ясувати причини вибуття об'єктів, звірити з первинними документами факт вибуття. Контролер повинен ознайомитися зі складом комісії, призначеної керівником підприємства, яка контролює рух і ліквідацію об'єктів нематеріальних активів. Особливу увагу слід приділити нарахуванню ПДВ, як при вибутті так і при надходженні нематеріальних активів; наслідків відображення цих операцій в рахунках доходів та витрат.

Перевірка правильності ведення обліку орендованих об'єктів. При обліку нематеріальних активів використовуються договори оренди: ліцензійні договори на використання об'єктів інтелектуальної власності (право використання об'єкту) та франчайзинг (право використовувати нематеріальні активи за оплати). Перевіркою встановлюється наявність угод на оренду, правильність та обґрунтованість ставок орендної плати, порядок повернення нематеріальних активів орендодавцю. У випадку оренди земельної ділянки перевіряється договір оренди (суборенди) або

тимчасового користування земель із зазначенням реквізитів документа, який підтверджує право власності орендодавця на земельну ділянку.

Особливо ретельно контролером перевіряються договори комерційної концесії, укладені підприємством на предмет передачі в оренду об'єктів інтелектуальної власності (промислові зразки, програмні продукти, бази даних, ноу-хау. тощо). Необхідно перевірити правильність відображення оренди нематеріальних активів згідно Плану рахунків бухгалтерського обліку.

Виявити можливі порушення, задокументувати, обґрунтувати, зробити необхідні висновки, що надасть змогу підприємству виправити їх.

При проведенні контрольної перевірки на ТОВ «Біотепло» контролером було визначено, що всі об'єкти нематеріальних активів, що відображені у балансі, також є в наявності. Нестач нематеріальних активів під час контрольної перевірки не виявлено. Однак на підприємстві було виявлено зайві нематеріальні об'єкти, такі як неліцензійні комп'ютерні програми „Photoshop” та „Leaguers master”. З огляду на те, що на ці нематеріальні об'єкти не було документів, що визначають право власності підприємства на них (піратські програми), контролером ці нематеріальні об'єкти не були зараховані до складу нематеріальних активів. Однак про наявність таких програм на підприємстві був зроблений запис у робочих документах контролера.

На ТОВ «Біотепло» нематеріальні активи зараховувались на баланс підприємства за первісною вартістю. Контролер перевіряв формування первісної вартості об'єктів нематеріальних активів. З наслідками цієї перевірки було визначено, що порушень з визначенням вартості нематеріальних активів не відбувалося.

Контрольною перевіркою було визначено, що до оцінки та переоцінки нематеріальних активів на ТОВ «Біотепло» протягом його існування не було.

Контрольною перевіркою встановлено, що ставлення персоналу ТОВ «Біотепло» до нематеріальних активів дбайливе та обережне. Нематеріальних активів, що стали непридатними до експлуатації через моральний знос, на підприємстві немає. Програма 1С: Бухгалтерія 7.7, що вже не використовується на ТОВ «Біотепло», списана 31 липня 2015 року, як непридатна до подальшої експлуатації, із закінченням строку її корисного використання. Також контролером було виявлено недоцільність утримання на ТОВ «Біотепло» програми „Autocad”, оскільки підприємством була придбана нова програма „Archicad”, що майже дублює за своїми функціями стару програму.

У своїх рекомендаціях контролер запропонував продати цю програму за справедливою вартістю.

Отже, за результатами контрольної перевірки відхилень від нормативів обліку нематеріальних активів виявлено не було.

Висновок до розділу 3

З проведеного аналізу у третьому розділі випускної роботи можна зробити такі висновки.

Метою економічного аналізу є вивчення наслідків діяльності підприємств, визначення впливу факторів на їх відхилення для виявлення в подальшому недоліків і резервів, а також розробка заходів, спрямованих на відновлення і збільшення обсягів реалізації, підвищення ефективності та стабільності роботи підприємств.

За результатами контрольної перевірки відхилень від нормативів обліку нематеріальних активів виявлено не було.

За 2013-2017 роки на ТОВ «Біотепло» залишкова вартість нематеріальних активів збільшилася на 576 тис. грн. Типові комп'ютерні програми – на 348,1 тис грн, «Керування бізнесом: Інталев» - зменшувалися

на 208,4 тис. грн., також відбувалося збільшення залишкової вартості патентів у зв'язку з їх постійним придбанням, товарний знак «Біотепло» має невизначений термін використання, тому він має вартість 314 тис. грн. – вартість відрахувань материнському підприємству.

За результатами проведеного аналізу було визначено, що нематеріальні активи на ТОВ «Біотепло» використовуються недосить ефективно, слід переглянути шляхи їх використання з метою покращення фінансового результату підприємства.

Метою проведення контролю нематеріальних активів є складання висновку про стан обліку нематеріальних активів на підприємстві.

ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ

З проведеного у випускній кваліфікаційній роботі аналізу можемо зробити такі висновки:

1. Найбільш відомим є Визначення згідно з Положенням (стандарту) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи»:

Нематеріальний актив - це немонетарний актив, що не має матеріальної форми, може бути ідентифікований (відокремлений від підприємства) і утримується підприємством з метою використання протягом періоду більше одного року (або одного операційного циклу, якщо він перевищує один рік) для виробництва, торгівлі, в адміністративних цілях чи надання в оренду іншим особам. Методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про нематеріальні активи і розкриття її у фінансовій звітності визначає Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 "Нематеріальні активи" та МСФЗ 38 «Нематеріальні активи».

2. Складність обліку нематеріальних активів насамперед пов'язана з їхньою нематеріальністю: визначити термін служби і можливість отримання економічної вигоди від використання того, що не має матеріального втілення, як правило, досить складно. Крім того, поняття «нематеріальні активи» об'єднує різні за природою об'єкти, багато з яких унікальні і не мають аналогів, що, у свою чергу, ускладнює класифікацію цього виду активів та інколи взагалі ставить під сумнів можливість віднесення об'єктів до складу нематеріальних активів.

3. ТОВ «Біотепло» займається продажем меблів та наданням послуг. На ТОВ «Біотепло» використовуються наступні види нематеріальних активів: типові комп'ютерні програми, які підприємство придбало для власного використання, комп'ютерна програма «Керування бізнесом: Інталев», яку спеціалісти ТОВ «Інталев» зробили власне для ТОВ «Біотепло» і права на яку належить виключно ТОВ «Біотепло», сайт, доменне

ім'я, ліценція на роботу, патент на винахід з переробки відходів, ліценція на користування водою, товарний знак «Біотепло».

Таким чином, ТОВ «Біотепло» має нестійке фінансове становище. З одного боку, підприємство має достатньо високу частку власних коштів в загальній сумі джерел їх формування і досить високий рівень незалежності від зовнішнього фінансування, але з другого боку, цих коштів не вистачає для того, щоб забезпечити ними товарні запаси і затрати підприємства. Можливими шляхами підвищення чистого прибутку підприємства могли б стати фінансова та інвестиційна діяльність.

4. Первинний облік нематеріальних активів здійснюється відповідно до Наказу Міністерства фінансів України № 732 «Про затвердження типових форм первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів» від 22.11.2004 року.

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

З метою дотримання коректності пропонуємо замінити назву форми НА-3 "Акт вибуття (ліквідації) об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів" на "Акт списання об'єкта права інтелектуальної власності", оскільки термін "ліквідація" можна застосовувати лише до об'єктів, що мають матеріальну форму вираження.

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

5. Пропозиції щодо використання "Комплексного документа обліку надходження, наявності та вибуття нематеріальних активів", який є універсальним джерелом інформації про окремі об'єкти нематеріальних активів, є доцільним на підприємствах, де використовується незначна кількість таких активів, оскільки заповнення 41 реквізиту, який пропонується в цьому документі, є трудомістким і нераціональним. Для оперативного вирішення питань, пов'язаних із оцінюванням (встановлення початкової та відновної вартості), визначенням нормативних термінів використання, прийняттям рішень щодо списання з балансу об'єктів нематеріальних активів доцільно створювати (призначати) постійно діючу експертну комісію з питань нематеріальних активів. Одною із основних функцій такої комісії повинно бути оформлення первинної та іншої документації з питань, пов'язаних з придбанням, переміщенням, продажем, передачею та ліквідацією нематеріальних активів.

Створення такої комісії було б доцільним на підприємствах, які володіють та використовують у своїй діяльності велику кількість різних об'єктів права інтелектуальної власності.

Бухгалтерський облік наявності та руху нематеріальних активів, прийнятих на баланс, ведеться на інвентарному балансовому рахунку 12 «Нематеріальні активи». Для обліку нематеріальних активів призначені як балансові, так і позабалансові рахунки.

Але при цьому залишається невирішеним ряд питань обліку нематеріальних активів, зокрема методика обліку нематеріальних активів, які використовуються за ліцензією.

6. На сьогоднішній день законодавством не до кінця врегульоване питання віднесення нематеріальних активів, що використовуються за ліцензією, до груп активів. Відповідно до П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» такі нематеріальні активи слід відносити до п'ятої групи нематеріальних активів. До цієї групи нематеріальних активів відносяться авторські та суміжні з ними права, але не зрозуміло, чи відносяться нематеріальні активи, які використовуються за ліцензією, до таких прав. Купуючи такі нематеріальні активи, підприємство не набуває ні авторського права, ні права власності на цей актив, а набуває лише право на користування цим активом. Оскільки нематеріальні активи, надані підприємством-правовласником на умовах збереження за ним виключних прав на результати інтелектуальної власності, не можуть бути списані, вони підлягають відображенню в бухгалтерському обліку. Проте методика такого відображення на сьогоднішній день відсутня.

Зростання значимості нематеріальних активів як вагової складової економічного потенціалу підприємства вимагає розробки нових і розширення діючих підходів відображення їх у системі бухгалтерського обліку. Запропонований підхід обліку нематеріальних активів, що використовуються за ліцензією, дозволить більш чітко розмежувати нематеріальні активи для більш точного ведення бухгалтерського обліку на підприємстві, що призведе до підвищення якості, точності та корисності інформації, яка передається зацікавленим особам на підприємстві для прийняття управлінських рішень.

Бухгалтерський облік нематеріальних активів ведеться щодо кожного об'єкта за відповідними групами. Аналітичний облік організовується за видами нематеріальних активів та інвентарними об'єктами, на кожний з яких відкривається картка обліку нематеріальних активів. Підприємство може

самостійно розроблювати додаткові субрахунки та аналітичні рахунки, виходячи зі специфіки діяльності, конкретних потреб, завдань управління та контролю.

8. В умовах ринку в інформаційній економіці нематеріальні активи та інтелектуальні ресурси відіграють важливу роль в активізації інноваційної діяльності підприємства. Однак, оцінка, визнання та облік нематеріальних активів й досі залишається актуальною проблемою українських суб'єктів господарювання.

9. Метою проведення аудиту нематеріальних активів є складання аудиторського висновку про стан обліку нематеріальних активів на підприємстві. Метою економічного аналізу є вивчення наслідків діяльності підприємств, визначення впливу факторів на їх відхилення для виявлення в подальшому недоліків і резервів, а також розробка заходів, спрямованих на відновлення і збільшення обсягів реалізації, підвищення ефективності та стабільності роботи підприємств.

10. За результатами аудиторської перевірки відхилень від нормативів обліку нематеріальних активів виявлено не було.

За 2013-2017 роки на ТОВ «Біотепло» залишкова вартість нематеріальних активів збільшилася на 576 тис. грн. Типові комп'ютерні програми – на 348,1 тис грн, «Керування бізнесом: Інталев» - зменшувалися на 208,4 тис. грн., також відбувалося збільшення залишкової вартості патентів у зв'язку з їх постійним придбанням, товарний знак «Біотепло» має невизначений термін використання, тому він має вартість 314 тис. грн. – вартість відрахувань материнському підприємству.

За результатами проведеного аналізу було визначено, що нематеріальні активи на ТОВ «Біотепло» використовуються недостатньо ефективно, слід переглянути шляхи їх використання з метою покращення фінансового результату підприємства.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. МСФЗ 38 «Нематеріальні активи» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.gaap.ru/biblio/gaap-ias/compare_rus2/232.asp.
2. Податковий кодекс України: затверджений постановою ВРУ від 02.12.2010 № 2755-VI – [Електронний ресурс]. - Режим доступу: zakon.rada.gov.ua
3. Про державне регулювання діяльності у сфері трансферу технологій: затверджений постановою ВРУ від 14.09.2006 №143- V – [Електронний ресурс]. - Режим доступу: zakon.rada.gov.ua
4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 „Нематеріальні активи”: наказ Міністерства фінансів України від 18.10.99 р. № 242 – [Електронний ресурс]. - Режим доступу: zakon.rada.gov.ua
5. Ковальчук І.В. Економіка підприємства: навч. посіб. / І.В. Ковальчук. – К.: Знання, 2008. – 679 с.
6. Шваб Л.І. Економіка підприємства: підручник / Л.І. Шваб. – К.: Каравела, 2011. – 416 с.
7. Покропивний С.Ф. Економіка підприємства / С.Ф. Покропивний. – вид. 2-ге, перероб. та доп. – К.: КНЕУ, 2005. – 528 с.
8. Швець В.Г. Теорія бухгалтерського обліку: підручник / В.Г. Швець. – вид. 3-тє, перероб. та доп. – К.: Знання, 2008. – 535 с.
9. Пилипенко І. Аудит: застосування міжнародних стандартів аудиту в аудиторській практиці України / І. Пилипенко. - К. : Держ. академія статистики, обліку та аудиту, 2005. - 169 с.
10. Полева Т.В. Учёт, аудит и анализ нематериальных активов : дис... канд. экон. наук : 08.06.04 / Полева Тетяна Володимирівна. – Харьков, 2006. – 226 с.
11. Герасимчук В.Г. Економіка підприємства: навч. посіб. / За заг. ред. В.Г. Герасимчука, А.Е. Розенплентера. - К. : ІВЦ «Видавництво «Політехніка», 2003. - 246 с.

12. Український інститут промислової власності. [Електронний ресурс]
назва с екрану : <http://www.uipv.org/ua/signs.html>

13. Промисловий зразок [Електронний ресурс]:
<http://www.ap-ip.com/other/other/des/>

14. Про охорону прав на промислові зразки: Закон України, затверджений постановою ВРУ від 23.12.93 р. № 3770-ХІІ – [Електронний ресурс]. - Режим доступу: zakon.rada.gov.ua

15. Національні положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджений наказом МФУ від 07.02.2013 № 73 – [Електронний ресурс]. - Режим доступу: zakon.rada.gov.ua

16. Конституція України: Постанова ВР України від 28.06.1996 – [Електронний ресурс]. - Режим доступу: zakon.rada.gov.ua

17. Про авторське право і суміжні права: Закон України, затверджений постановою ВРУ від 23.12.93 р. №3792-ХІІ - [Електронний ресурс]. - Режим доступу: zakon.rada.gov.ua

18. Основи законодавства України про культуру: Закон України, затверджений постановою ВРУ від 14.02.1992 № 2117-ХІІ – [Електронний ресурс]. - Режим доступу: zakon.rada.gov.ua

19. Про інформацію: Закон України, затверджений постановою ВРУ від 02.10.1992 р. №2657- ХІІ – [Електронний ресурс]. - Режим доступу: zakon.rada.gov.ua

20. Про друковані засоби масової інформації (пресу) в Україні: Закон України, затверджений постановою ВРУ від 16.11.1992, № 2782-ХІІ – [Електронний ресурс]. - Режим доступу: zakon.rada.gov.ua

21. Про інформаційні агентства: Закон України, затверджений постановою ВРУ від 28.02.1995 р. № 74/95-ВР – [Електронний ресурс]. - Режим доступу: zakon.rada.gov.ua

22. Про кінематографію: Закон України, затверджений постановою ВРУ від 13.01.1998 № 9/98-ВР – [Електронний ресурс]. - Режим доступу: zakon.rada.gov.ua

23. Бернська конвенція про охорону літературних і художніх творів : Паризький Акт від 24.07.1971 року, змінений 2 жовтня 1979 р. - [Електронний ресурс]. - Режим доступу: zakon.rada.gov.ua
24. Договір Всесвітньої організації інтелектуальної власності про авторське право, прийнятий Дипломатичною конференцією 20.12.1996 р. – [Електронний ресурс]. - Режим доступу: zakon.rada.gov.ua
25. Договір Всесвітньої організації інтелектуальної власності про виконання іфонограми, прийнятий Дипломатичною конференцією 20.12.1996 р. – [Електронний ресурс]. - Режим доступу: zakon.rada.gov.ua
26. Договір ВОІВ про аудіовізуальні виконання, прийнятий Дипломатичною конференцією 20.12.1996 р. – [Електронний ресурс]. - Режим доступу: zakon.rada.gov.ua
27. Кодекс України «Про надра», затверджений постановою ВРУ від 27.07.1994 № 132/94-ВР – [Електронний ресурс]. - Режим доступу: zakon.rada.gov.ua
28. Земельний кодекс України, затверджений постановою ВРУ від 25.10.2001 № 2768-III – [Електронний ресурс]. - Режим доступу: zakon.rada.gov.ua
29. Водний кодекс України, затверджений постановою ВРУ від 06.06.1995 №213/95-ВР – [Електронний ресурс]. - Режим доступу: zakon.rada.gov.ua
30. Про охорону прав на знаки для товарів і послуг: Закон України, затверджений постановою ВРУ від 15.12.1993 №3689-XII – [Електронний ресурс]. - Режим доступу: zakon.rada.gov.ua
31. Про охорону прав на винаходи і корисні моделі: Закон України, затверджений постановою ВРУ від 15.12.93 р. №3687-XII – [Електронний ресурс]. - Режим доступу: zakon.rada.gov.ua
32. Про охорону прав на промислові зразки: Закон України, затверджений постановою ВРУ від 23.12.93 р. № 3770-XII – [Електронний ресурс]. - Режим доступу: zakon.rada.gov.ua

33. Про державну реєстрацію авторського права і договорів, які стосуються права автора на твір: Закон України, затверджений постановою ВРУ від 27.12.2001 № 1756 – [Електронний ресурс]. - Режим доступу: zakon.rada.gov.ua

34. Про ліцензування певних видів господарської діяльності: Закон України, затверджений постановою ВРУ від 01.06.2000 № 1775-III – [Електронний ресурс]. - Режим доступу: zakon.rada.gov.ua

35. Про господарські товариства: Закон України, затверджений постановою ВРУ від 19.09.1991 № 1576-XII – [Електронний ресурс]. - Режим доступу: zakon.rada.gov.ua

36. Про обмеження монополізму та недопущення недобросовісної конкуренції у підприємницькій діяльності: Закон України, затверджений постановою ВРУ від 18.02.1992 № 2132-XII – [Електронний ресурс]. - Режим доступу: zakon.rada.gov.ua

37. Про режим іноземного інвестування: Закон України, затверджений постановою ВРУ від 19.03.1996 № 93/96-ВР – [Електронний ресурс]. - Режим доступу: zakon.rada.gov.ua

38.. Облік нематеріальних активів // Все про бухгалтерський облік. – 2010. - №54. – С.29.

39. Про нематеріальне по-людськи: вивчаємо рекомендації зобліку нематактивів // Все про бухгалтерський облік. – 2010. - №50. - С. 17.

40. Продаж нематеріальних активів за грошові кошти // Все про бухгалтерський облік. – 2010. - №119. - С. 21.

41. Комп'ютерна програма та програмне забезпечення в податковому обліку: до якої групи ОЗ або нематеріальних активів їх віднести // «Все про бухгалтерський облік». – 2011. - № 38. - С. 56.

42. Типові форми первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності, аказ Міністерства фінансів України від 22.11.2004 р. № 732 – [Електронний ресурс]. - Режим доступу: zakon.rada.gov.ua

43. Солодченко І. Нематеріальні активи / І. Солодченко // Школа бухгалтера. – 2005. – С. 6. – Режим доступа : <http://www.dtkk.com.ua/show/3cid0101.html>.

44. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України, затверджений постановою ВРУ від 16.07.99 № 996 – [Електронний ресурс]. - Режим доступу: zakon.rada.gov.ua

45. Жолнер І.В. Фінансовий облік за міжнародними та національними стандартами: навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів / І. В. Жолнер, Національний університет харчових технологій. - К. : Центр учбової літератури, 2012. - 364с.

46. Про затвердження плану рахунків бухгалтерського обліку та інструкції про його застосування, наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 №291 – [Електронний ресурс]. - Режим доступу: zakon.rada.gov.ua

47. Волкова І.А. Фінансовий облік - 2. Навчальний посібник - К.: ЦУЛ, - 2011. - 224с.

48. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, наказ Міністерства фінансів України від 30.11.99 р. №291 – [Електронний ресурс]. - Режим доступу: zakon.rada.gov.ua

49. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 „Основні засоби”, наказ Міністерства фінансів України від від 27.04.00 р. №92 – [Електронний ресурс]. - Режим доступу: zakon.rada.gov.ua

50. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність», наказ Міністерства фінансів України від 07.11.2003 №617 – [Електронний ресурс]. - Режим доступу: zakon.rada.gov.ua

51. Кернога Г.В. Калькулирование: себестоимость, цена, прибыль: учеб.-метод. пособие / Г.В. Кернога. – [3-е изд., исправл. и дополн.]. – Мн.: ФУ Аинформ, 2009. – 176 с.

52. Організація промислового виробництва. Облік, аналіз та планування господарювання на промисловому підприємстві. Терміни та визначення. - ДСТУ 2962-94

53. Класифікатор професій ДК 003-2005 ДК 003:2005 (на заміну ДК 003-95), затверджений наказом Держспоживстандарту від 26.12.2005 №375 – [Електронний ресурс]. - Режим доступу: zakon.rada.gov.ua

54. Нападівська Л.В. Управлінський облік: Підручник для студентів ВНЗ. – К.: Книга, 2010. - 544 с.

55. Карпенко О.В. Управлінський облік: навч. посіб. / О.В. Карпенко, Д.В. Карпенко – К.: „Центр учбової літератури”, 2012. – 296с.

56. Клименко О.В. Інформаційні системи і технології в обліку : навч. посібник / О.В. Клименко. - К. : ЦУЛ, 2008. - 320 с.

57. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 "Запаси", наказ Міністерства фінансів України від 20.10.99 р. №246 – [Електронний ресурс]. - Режим доступу: zakon.rada.gov.ua

58. Про затвердження форм первинної облікової документації з обліку об'єктів права інтелектуальної власності (винаходів, корисних моделей, промислових зразків, компонувань (топографій) інтегральних мікросхем і раціоналізаторських пропозицій) та Інструкції щодо їх застосування", наказ Міністерства фінансів України від 10.08.2004 р. № 469 – [Електронний ресурс]. - Режим доступу: zakon.rada.gov.ua

59. Жураковська І. Документування операцій з об'єктами інтелектуальної власності / І. Жураковська // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – № 4. – 422 с.

60. Котенко Л.М. Удосконалення документування операцій з обліку нематеріальних активів / Л.М. Котенко, Т.В. Польова // Актуальні проблеми економіки. – 2005. – № 5(47). – 422 с.

61. Сажинець С.Й. Облік нематеріальних активів : навч. посібн. / С.Й. Сажинець. – Львів : Вид-во "Мс", 2003. – 332 с.

62. Про аудиторську діяльність: Закон України, затверджений постановою ВРУ від 22.04.93 № 3125-XII – [Електронний ресурс]. - Режим доступу: zakon.rada.gov.ua

63. Гринів Б.В. Економічний аналіз торговельної діяльності Б.В. Гринів. – К.: ЦУЛ, 2011. – 392с.

64. Усач Б.Ф. Контроль і ревізія : підручник / Б.Ф. Усач. – 7-ме вид., перероб. і доп. – К. : Знання-Прес, 2008. – 263 с.

65. Мних Є.В. Економічний аналіз : Підручник / Є.В. Мних . - К. : Знання, 2011. - 630 с.

66. Болюх М.А. Економічний аналіз: навч. посібник / М. А. Болюх, В.З. Бурчевський, М.І. Горбаток. - К.: КНЕУ, 2001. - 540 с.

67. Конституція України: Постанова ВР України від 28.06.1996 – [Електронний ресурс]. - Режим доступу: zakon.rada.gov.ua

68. Кодекс законів про працю України: Постанова ВР України від 10.12.1971 № 322-VIII – [Електронний ресурс]. - Режим доступу: zakon.rada.gov.ua

69. Цивільний кодекс України, затверджений постановою ВРУ від 16.01.03 № 435-IV – [Електронний ресурс]. - Режим доступу: zakon.rada.gov.ua

70. Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань, які спричинили втрату працездатності, Закон України, затверджений постановою ВРУ від 21.12.2000 № 2180-III – [Електронний ресурс]. - Режим доступу: zakon.rada.gov.ua

71. Цивільний кодекс України, затверджений постановою ВРУ від 16.01.03 № 435-IV – [Електронний ресурс]. - Режим доступу: zakon.rada.gov.ua

72. “Допоміжні споруди і приміщення промислових підприємств” СНП11-92

73. Общие санитарно-гигиенические требования к воздуху рабочей зоны ГОСТ 12.1.005-88 ССБТ.

74. "Пожарная опасность. Общих требования" ГОСТ 12.1.004 – 85 ССБТ

75. Типові правила пожежної безпеки для промислових підприємств (затверджені ГУПО МВС СРСР 21.08.75) ППБ-02-75

76. СНиП 2.01 – 85 „Противопожарные нормы”

77. Положення про порядок розслідування та введення обліку нещасних випадків, професійних захворювань і аварій на виробництвах: Закон України, затверджений постановою ВРУ від 25.08.2004 №1112 – [Електронний ресурс]. - Режим доступу: zakon.rada.gov.ua

78. Правила відшкодування власником підприємства шкоди, заподіяної працівникові ушкодженням здоров'я, пов'язаним з виконанням ним трудових обов'язків, затверджений постановою ВРУ від 23.07.1993 №838 – [Електронний ресурс]. - Режим доступу: zakon.rada.gov.ua

79. Положення про порядок накладання штрафів на підприємство за порушення нормативних актів про охорону праці, затверджений постановою ВРУ від 17.09.1993 №754 – [Електронний ресурс]. - Режим доступу: zakon.rada.gov.ua

80. Список виробництв, професій і робіт з важкими та шкідливими умовами праці, на яких забороняється застосування праці жінок, затверджений МОЗ, затверджений постановою ВРУ від 29.12.1993 №256 – [Електронний ресурс]. - Режим доступу: zakon.rada.gov.ua

81. Про затвердження порядку видачі дозволів Держнаглядохорон-праці та його територіальними органами, затверджений постановою КМУ від 15.10.03 №1631 – [Електронний ресурс]. - Режим доступу: zakon.rada.gov.ua

82. Про навчання з питань охорони праці (ДНАОП 0.00-4.12-99 наказ Держнаглядохорон праці, затверджений постановою ВРУ від 25.01.2005. №15 - [Електронний ресурс]. - Режим доступу: zakon.rada.gov.ua

83. Положення про Державний Комітет України з нагляду за охороною праці, затверджено указом президента від 16.01.2003 № 29/2003 - [Електронний ресурс]. - Режим доступу: zakon.rada.gov.ua

84. Social Accountability (Социальная ответственность) Стандарт SA 8000:2008. - [Електронний ресурс]. - Режим доступу: zakon.rada.gov.ua

85. Международный стандарт ISO 26000:2010 «Guidance on social responsibility» «Руководство по социальной ответственности». - [Електронний ресурс]. - Режим доступу: zakon.rada.gov.ua

86. ДБН В.1.1-7-2002 Защита от пожара. Пожарная безопасность объектов строительства. – [Електронний ресурс]. - Режим доступу: zakon.rada.gov.ua

87. Господарський кодекс України, затверджений постановою ВРУ від 16.01.03 № 436-IV – [Електронний ресурс]. - Режим доступу: zakon.rada.gov.ua

88. Про охорону прав топографії інтегральних мікросхем: Закон України, затверджений постановою ВРУ від 05.11.97 №621/97-ВР – [Електронний ресурс]. - Режим доступу: zakon.rada.gov.ua

89. Про охорону прав на зазначення походження товарів: Закон України, затверджений постановою ВРУ від 16.09.99 №752-XIV – [Електронний ресурс]. - Режим доступу: zakon.rada.gov.ua

90. Про охорону прав на сорти рослин: Закон України, затверджений постановою ВРУ від 21.04.93 №3116-XII – [Електронний ресурс]. - Режим доступу: zakon.rada.gov.ua

91. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, наказ Міністерства фінансів України від 24.05.95 р. №88. – [Електронний ресурс]. - Режим доступу: zakon.rada.gov.ua

92. Порядок подання фінансової звітності, затверджений постановою ВРУ від 28.02.00 № 419 – [Електронний ресурс]. - Режим доступу: zakon.rada.gov.ua

93. Стандарти аудиту та етики Міжнародної федерації бухгалтерів – затверджені рішенням Аудиторської палати України від 18.04.2003 №122 – [Електронний ресурс]. - Режим доступу: zakon.rada.gov.ua

94. Про державну реєстрацію авторського права і договорів, які стосуються права автора на твір, затверджений постановою ВРУ від 27.12.01 № 1756 – [Електронний ресурс]. - Режим доступу: zakon.rada.gov.ua

95. Порядок експертної оцінки нематеріальних активів, затверджений постановою ВРУ від 27.07.95 № 969/97 – [Електронний ресурс]. - Режим доступу: zakon.rada.gov.ua

96. Інструкція «По інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків», наказ Міністерства фінансів України від 26.06.00 р. №115 – [Електронний ресурс]. - Режим доступу: zakon.rada.gov.ua

97. Про кореспонденцію рахунків, наказ Міністерства фінансів України від 28.03.02 р. №143 – [Електронний ресурс]. - Режим доступу: zakon.rada.gov.ua

98. Методичні рекомендації про застосування реєстрів бухгалтерського обліку, наказ Міністерства фінансів України від 29.12.00 р. №356 – [Електронний ресурс]. - Режим доступу: zakon.rada.gov.ua

99. Атамас П.Й. Бухгалтерський облік у галузях економіки: навч. посібник - К.: ЦУЛ, 2010. - 392с.

100. Атамас П.Й. Управлінський облік: навч. посібник - К.: ЦУЛ, 2011. - 440с.

101. Бухгалтерський фінансовий облік. (конспект лекцій) Издательство: Кондор, 2010. - 318 с.

102. Верига Ю.А. Звітність підприємств: навч. посібник - К.: ЦУЛ, 2010. - 776с.

103. Волкова І.А. Фінансовий облік - 2 : Навч. посіб. / І. А. Волкова. – К. : Центр учбової літератури, 2009. – 224 с.

104. Чеснакова Л.С. Бухгалтерський облік: навч. посіб. – Київ: КНТЕУ, 2009. – 397 с.
105. Бардаш С.В. Економічний контроль в Україні: системний підхід: моногр. – Київ : КНТЕУ, 2010 . - 656 с.
106. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність: Підручник. – 6-те вид. допов. і перероб. – К.: Алерта, 2013. – 982с.
107. Гальцова О.Л. Міжнародні перспективи фінансового обліку / О. Л. Гальцова // Економіка & держава. – 2006. – №11. – С.24-26.
108. Лень В.С., Гливенко В.В Бухгалтерський облік в Україні: основи та практика : Навч. посіб. для студ. вузів - К.: Центр навчальної літератури, 2006. - 556 с.
109. Сопко В.В. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством: Навч. посіб. – К.: КНТЕУ, 2006. – 526с.
110. Кужельний М. В. Організація обліку: підручник для студ. вищ. навч. закл. – Київ : Центр учбової літератури, 2010. – 351 с.
111. Мних Є.В. Економічний аналіз: Підручник / Є.В. Мних . - К. : Знання, 2011. - 630 с.
112. Сльозко Т.М. Бухгалтерський облік в умовах інституційних перетворень: теорія і практика: Монографія. – К.: 2013. – 304 с.
113. Швиданенко Г.О., Федонін О.С., Мендрул О.Г., Репіна І.М., Васильков В.Г., Клименко С.М. Економіка підприємства: навч.-метод. посіб. - К.: КНЕУ, 2009. - 439с.
114. Партин Г.О. Управлінський облік: підручник / Г.О. Партин, А.Г. Загородній, Т.І. Свідрик, А.І. Ясінська, Т.М. Бойчук, Львів: Видавництво Львівської політехніки, 2013. – 280 с.
115. Гура Н.О. Облік видів економічної діяльності: підручник для студ. вищ. навч. закл. – Київ : Центр учбової літератури, 2010. – 392 с.
116. Гринів Б.В. Економічний аналіз торговельної діяльності Б.В. Гринів. – К.: ЦУЛ, 2011. – 392 с.

117. Греськів Т.С. Бухгалтерський і податковий облік доходів / Т.С. Греськів. – К.: КНЕУ, 2011. – 458 с.
118. Войнаренко М. П. Міжнародні стандарти фінансової звітності та аудиту: навч. посіб.– Київ : Центр учбової літератури, 2010. – 485 с.
119. Алексеева А.В., Шаповалова А.П., Уманців Г.В. Звітність підприємств: навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. – 2-ге вид., допов. та переробл. – Київ : КНТЕУ, 2013. – 367 с.
120. Бенько М.М. Інформаційні системи і технології в бухгалтерському обліку: монографія. – К. : КНТЕУ, 2010. – 336 с.
121. Бутко А.Д. Теорія економічного аналізу: Підручник. – К.: КНТЕУ, 2009. – 411 с.
122. Лігоненко Л. О. Економіка торговельного підприємства: навч. посіб. – Київ: КНТЕУ, 2010. – 455 с.
123. Крупка Я. Д. Фінансовий облік. Підручник. - К: 2013. – 551 с.
124. Нашкерська Г. В. Фінансовий облік: посіб. для студ. вищ. навч. закл. – Київ: Кондор, 2009. – 503 с.
125. Стельмах В.С., Єпіфанов А.О., Сало І.В. Контроль: інспектування, аудит, банківський нагляд: Монографія, 2012
126. Пантелеєв В.П. Внутрішньогосподарський контроль: методологія та організація: монографія. - К.: ДП "Інформ.-аналіт. агентство", 2008. – 491с.
127. Петряєва З.Ф. Аналіз фінансової звітності підприємства: Навчальний посібник. – Харків: ХНЕУ, 2009. – 248 с.
128. Костенко Т.Д., Підгора Є.О., Рижиков В.С., Панков В.А., Герасимов А.А., Ровенська В.В. Економічний аналіз і діагностика стану сучасного підприємства. – К. : Знання, 2010. – 400с.
129. Чацкіс Ю.Д., Гейер Е.С., Наумчук О.А., Власова І.О. Організація бухгалтерського обліку. Навч. посіб. – К.: Центр учбової літератури, 2011. – 564 с.
130. Хома І.Б., Андрушко Н.І., Слюсарчик К.М. Фінансовий аналіз: навч. посібник. - Л. : Львівська політехніка, 2009. – 344 с.

131. Легенчук С.Ф. Проблеми бухгалтерського обліку комерціалізації нематеріальних активів / С. Ф. Легенчук // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія : Економічні науки. - 2016. - № 1. - С. 18-23.

132. Плекан М. В. Проблемні аспекти нематеріальних активів / М. В. Плекан // Науковий вісник Ужгородського університету. Серія : Економіка. - 2015. - Вип. 1(2). - С. 112-115.

133. Кушнір І. Щодо деяких особливостей оподаткування нематеріальних активів забудовників в Україні / І. Кушнір // Теорія і практика інтелектуальної власності. – 2016. – № 6. – С. 105-112.

134. 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.

135. Пігош В. А. Комп'ютерні програми бюджетних установ як об'єкти нематеріальних активів : особливості обліку [Текст] / В. А. Пігош // Науковий вісник Ужгородського національного університету : Серія: Міжнародні економічні відносини та світове господарство / голов. ред. М.М. Палінчак. – Ужгород: Гельветика, 2016. – Вип.8. Ч. 2. – С. 58–61.

136. Геополітика України: історія і сучасність: збірник наукових праць. Вип. 1 (16). /ред. кол.: І.В.Артьомов (голова) та ін. – Ужгород: ДВНЗ «УжНУ», 2016. – С. 99-111.

137. Гороховець Ю. А. Реформування чинної системи бухгалтерського обліку в частині нематеріальних активів у відповідальність до потреб вартісно-орієнтованого управління [Текст] / Ю. А. Гороховець // Науковий вісник Ужгородського університету : Серія: Економіка / редкол.: В.П. Мікловда (гол. ред.), В.І. Ярема , Н.Н. Пойда-Носик та інші. – Ужгород: Вид-во УжНУ «Говерла», 2017. – Вип. 1(49). Том 1. – С. 320–324.

138. Гусь А.В. Нематеріальні активи: господарсько-правовий аспект: монографія / А.В. Гусь. – Ужгород: ПП «АУТДОР - ШАРК», 2015. – 248 с.

138. Гарасим П. М. Облікова концептуалізація основних засобів та їх зносу у П(С)БО та М(С)БО: теоретико-методологічний аспект [Текст] / П. М. Гарасим, Н. О. Лобода, М. П. Гарасим // Науковий вісник Ужгородського університету : Серія: Економіка / редкол.: В.П. Мікловда (гол. ред.), В.І. Ярема, Н.Н. Пойда-Носик та інші. – Ужгород: Видавництво УжНУ «Говерла», 2015. – Вип.1 (45).Том 2. – С. 15–19.

139. Шеверя Я.В. Обліково-аналітична складова активів як основа системи управління ризиками на підприємстві / Я.В. Шеверя // Облік, аналіз, аудит і оподаткування в умовах глобалізації економіки : тези доповідей I Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції (м. Ужгород, 21 квітня 2017 р.). – Ужгород: Видавництво УжНУ «Говерла», 2017. – С.123-125.

140. Воськало Н. М. Особливості відображення в обліку та звітності інформації про необоротні активи [Текст] / Н. М. Воськало // Науковий вісник Ужгородського університету : Серія: Економіка / редкол.: В.П. Мікловда (гол. ред.), В.І. Ярема , Н.Н. Пойда-Носик та інші. – Ужгород: Видавництво УжНУ «Говерла», 2015. – Вип.1 (45).Том 2. – С. 317–320.

141. Вакаров В.М. Сучасні підходи до аудиту нематеріальних активів / В.М. Вакаров // Облік, аналіз, аудит і оподаткування в умовах глобалізації економіки : тези доповідей I Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції (м. Ужгород, 21 квітня 2017 р.). – Ужгород: Видавництво УжНУ «Говерла», 2017. – С.383-385.

Огляд нематеріальних активів підприємств України

Для кращого розуміння тенденцій стану нематеріальних активів вітчизняної промисловості нами було проаналізовано дані по підприємствах, підзвітних колишньому Міністерству промислової політики України (Міністерству економічного розвитку і торгівлі), за 2013-2016 рр. Аналіз показав, що загальна вартість нематеріальних активів за цей період зростає в 4,4 рази. Водночас їх частка в необоротних активах підприємств залишалася на досить низькому рівні - 2,23 % у 2015 р. (табл. А.1).

Таблиця А.1

Частка нематеріальних активів у необоротних активах підприємств, підзвітних Міністерству економічного розвитку і торгівлі України, в 2013-2016 рр. (на кінець звітного періоду), %

Види економічної діяльності	2013	2014	2015	2016
Підприємства Мінпромполітики, в'єго	1,0	2,0	2,0	2,23
Хімічна промисловість	2,55	0,81	0,70	2,95
Науково-технологічна, інноваційне забезпечення	5,64	18,45	15,05	0,74
Меблева й деревообробна промисловість	2,96	2,89	4,95	3,16
Легка промисловість	0,53	н.д.	0,02	0,01
Виробництво кольорових і дорогоцінних матеріалів	3,24	2,60	0,39	1,37
Гірничорудна промисловість	0,94	0,84	0,28	0,26
Металургійна промисловість	0,65	0,31	0,45	0,38
Департамент тракторного й сільськогосподарського машинобудування	0,38	0,29	0,46	0,40
Транспортне машинобудування	3,71	1,88	0,20	0,27
Верстатобудування	0,84	0,11	0,13	0,07
Енергетичне, хімічне, нафтопереробне машинобудування	0,42	0,91	1,89	2,56
Радіоелектрика та засоби зв'язку	0,57	1,53	1,72	1,37
Суднобудівна промисловість	1,20	2,91	3,87	4,36
Авіаційна промисловість	0,44	15,1	27,7	29,69
Важке машинобудування	0,33	0,21	н.д.	0,19

Джерело: розраховано за даними Міністерства економічного розвитку і торгівлі України

У розрізі видів економічної діяльності привертає увагу стрімке скорочення нематеріальних активів у науково-технологічному, інноваційному забезпеченні (за 2013-2016 рр. - на 4,9 в. п.), хоча за логікою їх частка мала

би бути найвищою з огляду на специфіку цього виду економічної діяльності.

Протягом 2013-2016 рр. істотні зміни сталися також у структурі нематеріальних активів (рис. А.1).

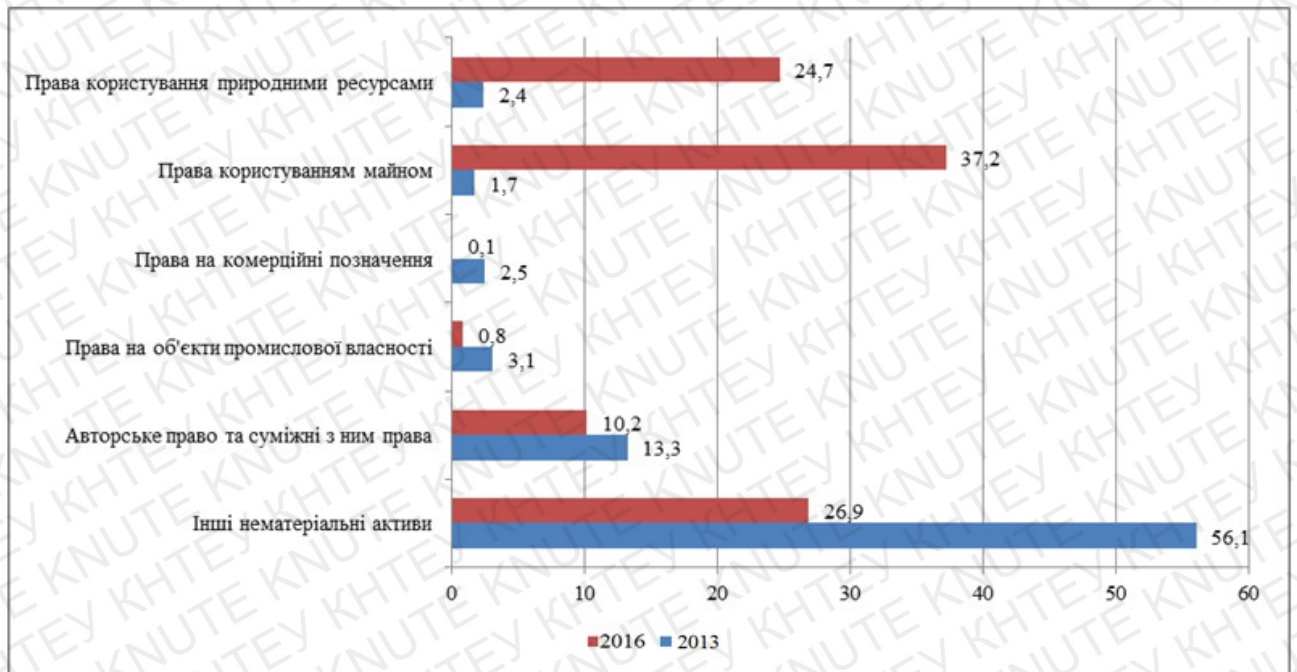


Рис. А.1. Структура нематеріальних активів по підприємствах, за 2013-2016 рр., %

Джерело: розраховано за даними Міністерства економічного розвитку і торгівлі України

Зокрема, значно знизилась їх “інтелектуальна” частка: відсоток прав на об'єкти промислової власності зменшився на 2,3 в. п., тобто в 2016 р. вони становили лише 0,8 % загального обсягу нематеріальних активів, авторського права та суміжних із ним прав - на 3,1 в. п., до 10,2 % у 2016 р., прав на комерційні позначення - на 2,4 в. п., до 0,1 %. Це зменшення відбулося на тлі помітного збільшення таких складових нематеріальних активів, як права користування природними ресурсами (на 22,3 в. п., до 24,7 % у 2016 р.) та права користування майном (на 35,5 в. п., до 37,2 %).

Пояснювальна записка

Основні показники діяльності ТОВ «Біотепло» були використані дані фінансової звітності за 2013-2017 роки, які наведені в формі 1 та формі 2 (табл. 1, 2).

Можна зробити висновки, що у структурі необоротних активів підприємства постійно найбільшу частку займали довгострокові фінансові інвестиції, починаючи з 2013 року відбувається їх зменшення (рис. 1).

Таблиця 1

Динаміка активів ТОВ «Біотепло» за 2013-2017 рр.

Показники	Роки					Відхилення			
	2013	2014	2015	2016	2017	2016 р. від 2013 р.		2017 р. від 2016 р.	
						абс.	відн., %	абс.	відн., %
Нематеріальні активи	1,5	1,8	2966,5	3559,8	1040,3	3558,3	2372	-2519,5	-0,7
Незавершено будівництво									
Основні засоби	5864,2	7037	7106	8527,2	5338,6	2663	45,4	-3188,6	-37,4
Довгострокові фінансові інвестиції	64230,9	77077,1	46688,5	56026,2	48538,1	-8204,7	-12,8	-7488,1	-13,4
Довгострокова дебіторська заоргованість	1909	2290,8	212,4	254,9	81,4	-1654,1	-86,6	-173,5	-68,1
Всього необоротних активів	72005,6	86406,7	56973,4	68368,1	54998,4	-3637,5	-5,1	-13369,7	-19,6
Виробничі запаси	131,4	157,7	42,5	51	779,9	-80,4	-61,2	728,9	1429,2
Готова продукція									
Товари	32935,8	39523	18689,5	22427,4	28594,3	-10508,4	-31,9	6166,9	27,5
Векселі одержані	11338	13605,6	13809,2	16571	12914,4	5233	46,2	-3656,6	-22,1
Дебіторська заборгованість за товари	67031,9	80438,3	39752,8	47703,4	32499	-19328,5	-28,8	-15204,4	

Продовження табл. 1

Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом	419,8	503,8	140,8	168,9	939,7	-250,9	-59,8	770,8	456,4
за виданими авансами	43286,1	51943,3	17130	20556	20815,6	-22730,1	-52,5	259,6	1,3
з внутрішніх розрахунків	114,8	137,8	942,8	1131,3	456,8	1016,5	885,5	-674,5	-59,6
Інша поточна дебіторська заборгованість	42258	50709,6	15563,7	18676,4	24262,3	-23581,6	-55,8	5585,9	29,9
Поточні фінансові інвестиції			11013,6	13216,3	13216,3	13216,3		0	0
Грошові кошти і їх еквіваленти	3550,6	4260,6	153,5	184,2	308,9	-3366,4	-94,8	124,7	67,7
Інші оборотні активи									
Всього оборотних активів	201066,4	241279,7	117238,3	140685,9	134787,2	-60380,5	-30,0	-5898,7	-4,2
Витрати майбутніх періодів					2436,4			2436,4	
Всього активів	273072	327686,4	174211,7	209054	192222	-64018	-23,4	-16832	-8,1

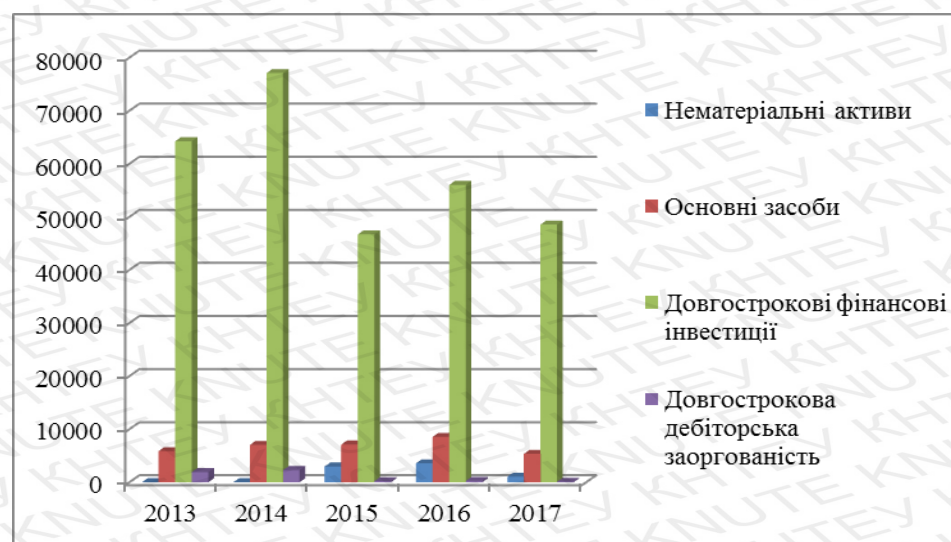


Рис. 1. Діаграма показників необоротних активів на підприємстві ТОВ «Біотепло» за 2013-2017 роки

Щодо основних засобів, які як відомо у балансі відображаються по залишковій вартості, то найбільше їх зростання відбулося у 2013 році, коли вони зросли на 2267,2 тис. грн.. або на 63%, але за наступні роки вони зменшилися.

Треба відмітити також суттєве зростання у 2016 році нематеріальних активів в сотні разів, а саме на 3558,3 тис. грн., у наступному році їх залишкова вартість скоротилася і склала 1040,3 тис. грн. Проаналізувавши необоротні активи, ми спостерігаємо тенденцію до зростання в 2013, 2014 та 2016 роках, але як бачимо, спад відбувся в 2015 та в 2017 роках. На підприємстві ТОВ «Біотепло» відсутні показники готової продукції та незавершеного будівництва.

Проаналізувавши динаміку оборотних активів, можна зробити наступні висновки: за останні роки спостерігається поступове скорочення матеріальних оборотних активів, які на підприємстві представлені виробничими запасами та товарами (рис. 2).

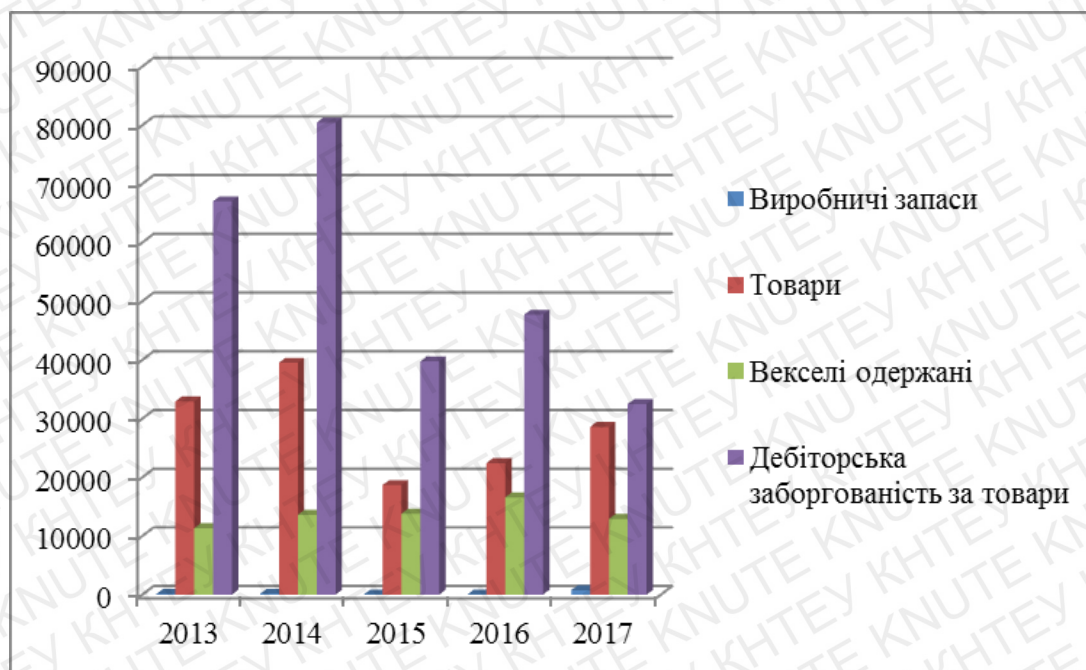


Рис. 2. Діаграма показників оборотних активів підприємства ТОВ «Біотепло» за 2013-2017 рр.

Зокрема виробничі запаси суттєво зменшилися у 2015-2016 роках, але в 2017 році спостерігається значне збільшення запасів. Щодо товарів, то можна спостерігати їх зменшення у 2015-2016 роках порівняно з 2013 роком і зростання на 6166,9 тис. грн. у 2017 році.

Дебіторська заборгованість за товари у досліджуваній період постійно скорочувалася і склала 32499 тис. грн. у 2017 році. Треба відмітити суттєвий розмір дебіторської заборгованості за виданими авансами та іншої дебіторської заборгованості, які на 51,91% зменшилися за авансами та на 42,59% збільшилися в 2014 році відповідно до 2017 року.

Таблиця 2

Динаміка пасивів ТОВ «Біотепло» за 2013-2017 рр.

Показники	Роки					Відхилення			
	2013	2014	2015	2016	2017	2016 р. від 2013 р.		2017 р. від 2016 р.	
						абс.	відн., %	абс.	відн., %
Статутний капітал	9707	9707	9707	9707	9707	0	0	0	0
Інший додатковий капітал	103724,7	124469,6	84568,6	101482,3	100505,5	-2242,4	-2,2	-976,8	-1,0
Резервний капітал	12000	14400	10000	12000	12000	0	0	0	0
Нерозподілений прибуток (збиток)				2144,8	1241,4	2144,8		-903,4	-42,1
Всього власного капіталу	125431,7	150518	104445,1	125334,1	123453,9	-97,6	-0,1	-1880,2	-1,5
Довгострокові кредити банків									
Інші довгострокові зобов'язання			388,2	465,8	268,8	465,8		-197	-42,3
Всього довгострокових зобов'язань	0	0	388,2	465,8	268,8	465,8		-197	-42,3
Короткосрокові кредити банків	36493,8	43792,6	28946,4	34735,7	30080	-1758,1	-4,8	-4655,7	-13,4
Векселі видані	1244,9	1493,9				-1244,9	-100,0		

Продовження табл. 2

Кредиторська заборгованість за товари	90074,9	108089,9	20627,9	24753,5	15702,8	-65321,4	-72,5	-9050,7	-36,6
Поточні зобов'язання за розрахунками з авансів одержаних	15013,5	18016,2	13750,3	16500,3	15028	1486,8	9,9	-1472,3	-8,9
з бюджетом	705,9	847,1	207,8	249,4	1657,8	-456,5	-64,7	1408,4	564,7
з позабюджетних платежів									
зі страхування	43,6	52,3	28,3	33,9	22,8	-9,7	-22,2	-11,1	-32,7
з оплати праці	92,3	110,8	64,4	77,3	63,3	-15	-16,3	-14	-18,1
з внутрішніх розрахунків									
Інші поточні зобов'язання	3971,4	4765,7	5753,3	6904	5944,6	2932,6	73,8	-959,4	-13,9
Всього поточних зобов'язань	147640,3	177168,4	69378,4	83254,1	68499,3	-64386,2	-43,6	-14754,8	-17,7
Доходи майбутніх періодів	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Валюта балансу	273072	327686,4	174211,7	209054	192222	-64018	-23,4	-16832	-8,1

За результатами проведеного аналізу можна зробити наступні висновки: власний капітал на підприємстві за 2013-2017 рр. суттєво не змінювався його, коливання не перевищує 5%. У довгостроковому періоді слід відмити наявність інших довгострокових зобов'язань, які виникли у підприємства у 2016 році в сумі 465,8 тис. грн., а в наступному році вони скоротилися на 42,3 %. Динаміка поточних зобов'язань відбувалася наступним чином: поступово за досліджуваний період в 2013 році їх сума має найбільший рівень – 147640,3 тис. грн., а їх погашення почалося у 2016-2017 рр. Зокрема, у 2017 році кредити були погашені на суму 4655,7 тис. грн. Кредиторська заборгованість за товари за період з 2013-2017 рр. поступово зменшувалася і склала 15702,8 тис. грн. Загалом валюта балансу за досліджуваний період постійно зменшується і з 273072,0 тис. грн. у 2013 році, вона зменшилась до 192222 тис. грн. в 2017 році за рахунок скорочення виробничих запасів, готової продукції та дебіторської заборгованості за товари, роботи та послуги.

Аналіз фінансових показників ТОВ «Біотепло» проведемо за такими напрямками оцінки:

- ліквідності активів та платоспроможності підприємства;
- показників фінансової стійкості (табл. 3).

Таблиця 3

**Динаміка показників фінансового стану ТОВ «Біотепло»
за 2013 - 2017 рр.**

Показники	Роки				
	2013	2014	2015	2016	2017
Коефіцієнти ліквідності					
Коефіцієнт негайної (абсолютної) ліквідності	0,02	0	0	0,16	0,2
Коефіцієнт швидкої ліквідності	0,78	1,14	1,42	1	1
Коефіцієнт поточної ліквідності	1,36	1,36	1,67	1,69	1,97
Коефіцієнти фінансової стійкості					
Коефіцієнт забезпеченості власними коштами	0,27	0,46	0,59	0,41	0,51
Коефіцієнт незалежності	0,46	2,17	1,67	0,6	0,64
Коефіцієнт заборгованості	0,54	0,68	0,51	0,4	0,36
Коефіцієнт фінансового лівереджу	0,85	1,01	1,34	1,51	1,8
Коефіцієнт мультиплікації власного капіталу	2,18	1,85	2,51	1,67	1,56
Коефіцієнт маневрування	0,43	0,39	0,45	0,46	0,56
Коефіцієнт реальної вартості основних засобів	0,02	0,03	0,04	0,04	0,03

Відхилення 2017 р. від							
2013 рік		2014 рік		2015 рік		2016 рік	
абс.	відн., %	абс.	відн., %	абс.	відн., %	абс.	відн., %
0,17	720,83	0,20	9750,00	0,20	9750,00	0,04	22,36
0,22	28,52	-0,14	-12,63	-0,42	-29,86	0,00	0,00
0,61	44,49	0,61	44,71	0,30	17,84	0,28	16,45
0,24	90,98	0,05	10,43	-0,08	-13,90	0,1	20,28
0,18	39,87	-1,53	-70,41	-1,03	-61,56	0,04	6,54
-0,19	-34,20	-0,32	-47,65	-0,15	-30,20	-0,04	-11,80
0,95	112,00	0,79	78,42	0,462	34,48	0,3	16,48
-0,62	-28,48	-0,29	-15,84	-0,95	-37,97	-0,11	-7,13
0,13	30,28	0,17	42,67	0,107	23,88	0,1	18,02
0,01	33,33	0	3,70	-0,01	-28,21	-0,01	-46,43

Здійснюючи оцінку ліквідності активів підприємства та його платоспроможності, обчислимо такі ключові показники, як величина чистих

оборотних активів, коефіцієнти поточної, швидкої та абсолютної ліквідності (рис. 3).

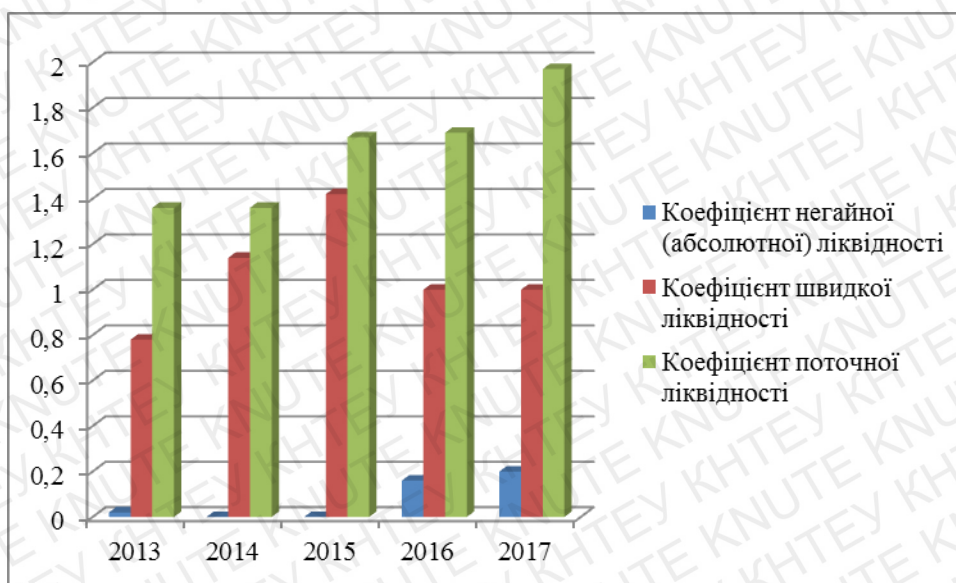


Рис. 3. Діаграма показників поточної, швидкої та абсолютної ліквідності ТОВ «Біотепло» за 2013-2017 рр.

Коефіцієнт поточної ліквідності дає узагальнену оцінку ліквідності активів, показуючи, скільки гривень поточних активів підприємства припадає на одну грошову одиницю поточних зобов'язань. Логіка обчислення цього коефіцієнта полягає в тому, що підприємство погашає поточні зобов'язання за рахунок поточних активів. Про сприятливий стан підприємства свідчить значення коефіцієнта покриття > 1 . Значення цього коефіцієнту для ТОВ «Біотепло» в 2017 р. дорівнює 1,968 і збільшилось порівняно з 2013 та 2016 рр. відповідно на 44,49% та 16,44%. Проте, показник покриття не є абсолютним показником спроможності повернути борги, оскільки він характеризує лише наявність оборотних активів і не відображує їх якість.

Коефіцієнт швидкої ліквідності на відміну від попереднього враховує якість активів і є більш суворим показником ліквідності, оскільки при його розрахунку враховують найбільш ліквідні поточні активи (запаси не враховуються). Нормативне значення цього коефіцієнту встановлено на рівні 0,6–0,8. В нашому випадку значення цього коефіцієнту в період в 2013 р. відповідає встановленому рівню і дорівнює у 2016 і 2017 рр. – 0,996% і

збільшилось по зрівнянню з 2013 р. на 44,49%. Аналізуючи динаміку цього коефіцієнта, слід звертати увагу на чинники, що зумовили його зміну. Так, якщо зростання коефіцієнта відбулося за рахунок збільшення розмірів дебіторської заборгованості, то це навряд чи характеризуватиме діяльність підприємства позитивно.

Коефіцієнт абсолютної ліквідності характеризує частину короткострокової заборгованості, яку підприємство має можливість погасити негайно. Зростання цього показника характеризує підприємство з позитивного боку. Зарубіжними експертами визначено нижню межу показника, яка дорівнює 0,2, тобто вважають, що 20% поточних зобов'язань підприємство повинно мати можливість погасити в будь-який момент. Положенням про порядок здійснення аналізу фінансового стану підприємств, що підлягають приватизації, значення коефіцієнту визначено > 0 за умови його збільшення в динаміці. Для ТОВ «Біотепло» спостерігається збільшення значення цього коефіцієнту у 2017 р. по зрівнянню з 2013 та 2016 рр. відповідно на 721,03 та 22,67%.

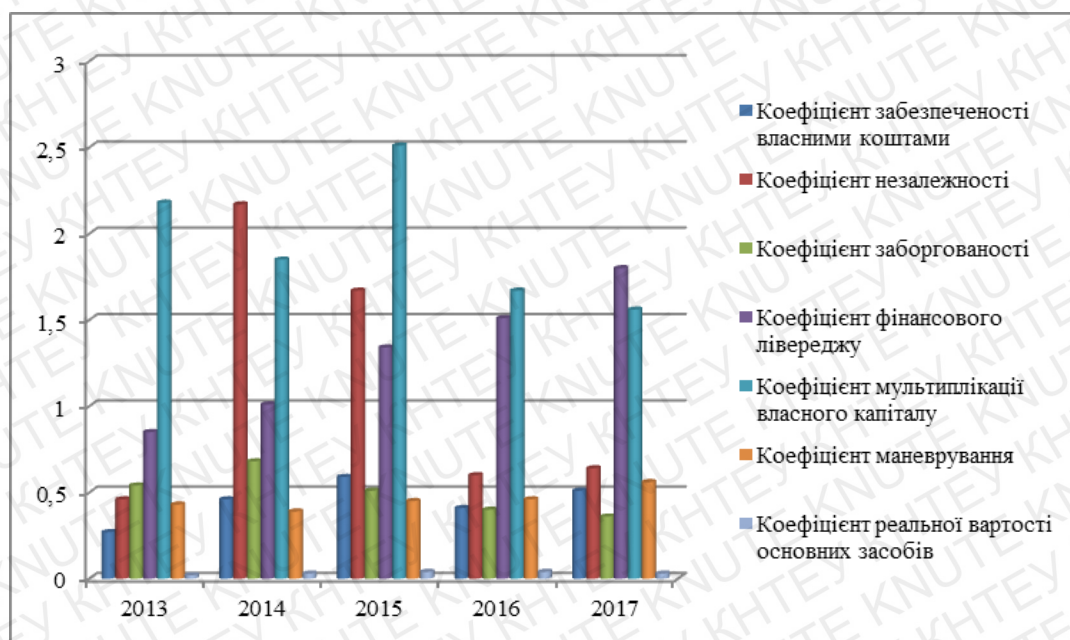


Рис. 4. Діаграма показників фінансової стійкості ТОВ «Біотепло» за 2013-2017 рр.

Коефіцієнт незалежності визначає частку коштів власників підприємства в загальній сумі коштів, вкладених у його майно, та

характеризує незалежність підприємства від позикових коштів. Чим вище значення цього показника, тим більш фінансово стійке, стабільне і незалежне від кредиторів підприємство. *Значення показника визначено > 50 .* Для досліджуваного підприємства в 2017 р. значення коефіцієнту дорівнює 0,642, що більше порівняно з 2013 і 2016 рр. на 39,82 і 7,13% відповідно.

Нормативно-правова база для обліку та контролю нематеріальних активів підприємства

№ п/п	Назва документу	Зміст документу	Використання у процесі обліку, аналізу та аудиту
1	2	3	4
1.	Конституція України, затверджена Верховною Радою України від 28.06.96 № 254к/96-ВР	Проголошуються права та обов'язки органів управління, суб'єктів підприємницької діяльності і громадян в Україні.	Використано при аналізі організаційно-економічної характеристики базового підприємства.
2.	Цивільний кодекс України. Постанова Верховної Ради від 16.01.2003 № 435-IV	Визначає загальні правові, економічні, соціальні засади здійснення та регулювання цивільно-правових відносин між громадянами та юридичними особами на території України	При перевірці загальних умов функціонування базового підприємства.
3.	Господарський кодекс України. Постанова Верховної Ради від 16.01.03 №436-IV	Встановлює правові основи здійснення підприємництва в Україні, гарантії свободи підприємницької діяльності	При перевірці загальних умов функціонування базового підприємства.
4.	Податковий кодекс України. Постанова ВР від 03.12.2010 № 2755-IV	Визначає порядок визначення розміру об'єктів оподаткування підприємства, платників податку, об'єкт оподаткування, регулює порядок нарахування та строки сплати податків, відповідальність тощо.	З 1.01.11 р. застосовується підприємствами всіх форм власності
5.	Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.99 № ВР-996-XIV.	Закон визначає мету бухгалтерського обліку, державне регулювання обліку, організацію і методологію бухгалтерського обліку	При перевірці стану бухгалтерського обліку на підприємстві, при аналізі фінансової звітності
6.	Закон України «Про аудиторську діяльність» від 22.04.93р. № 3125-XII	Дає визначення аудиту та аудиторській діяльності, визначає порядок проведення аудиту, права і обов'язки аудиторів та їх відповідальність, порядок сертифікації та ліцензування аудиторської діяльності	Використовується на всіх етапах аудиторської перевірки – від планування та організації до узагальнення її результатів

Продовження дод. Б

1	2	3	4
7.	План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджений наказом МФУ від 09.12.2011 № 1591	Визначає перелік рахунків, які підприємства і організації повинні використовувати при веденні бухгалтерського обліку.	При перевірці стану бухгалтерського обліку на підприємстві та порядку відображення формування прибутку та його оподаткування на рахунках бухгалтерського обліку.
8.	Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом МФУ від 30.11.99 № 291	Встановлює призначення і порядок ведення записів на рахунках бухгалтерського обліку.	При перевірці стану бухгалтерського обліку на підприємстві та порядку відображення формування прибутку та його оподаткування на рахунках бухгалтерського обліку.
9.	Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності", затверджено наказом Міністерства фінансів України від 07.02.13 р. № 73	Визначаються мета, склад і принципи підготовки фінансової звітності та вимоги до визнання і розкриття її елементів	Використано при розгляді питання щодо заповнення та подання фінансової звітності у відповідні органи.
10.	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку №8 «Нематеріальні активи» від 18.10.1999 № 242	Наказ 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.	Використовується підприємствами та організаціями всіх форм власності
11.	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 "Дохід", затверджено наказом Міністерства фінансів України від 29.11.99 № 290	Визначає методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про доходи і розкриття її у фінансовій звітності.	Використано при розгляді питання щодо процесу формування прибутку та його аналізу.
12.	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 "Витрати", затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31.22.99 № 318	Визначає методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про витрати і розкриття її у фінансовій звітності.	Використано при розгляді питання щодо процесу формування прибутку та його аналізу.

1	2	3	4
13.	Інструкція по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, грошових коштів, документів та розрахунків. Затв. Наказом Мінфіну від 11.08.94 № 69	Регламентується порядок проведення інвентаризації і регулювання інвентаризаційних різниць	При перевірці стану внутрішньо-господарського контролю на підприємстві
14.	Національний стандарт України «Роздрібна та оптова торгівля. Терміни та визначення понять» ДСТУ 4303:2004	Встановлює українські терміни та визначення понять у сфері торгівлі.	Терміни, регламентовані у цьому стандарті, є рекомендованими для застосовування в усіх видах нормативних документів, довідковій та навчально-методичній літературі, що належить до торгівлі
15.	Правила роздрібної торгівлі продовольчими товарами, затверджені Наказом Міністерство економіки України від 11.07.2003 № 185	Регламентують порядок приймання, зберігання, підготовки до продажу і продаж продовольчих товарів через роздрібну торговельну мережу, а також визначають вимоги в дотриманні прав споживачів щодо якості й безпеки товару та рівня торговельного обслуговування.	Використовуються на протязі всієї діяльності суб'єктами господарської діяльності, які здійснюють на території України роздрібний продаж продовольчих товарів
16.	Про затвердження Методичних рекомендацій по застосуванню регістрів бухгалтерського обліку, затверджене МФУ від 29.12.2000 № 356	Спрямовані на узагальнення у регістрах бухгалтерського обліку методом подвійного запису інформації про наявність і рух активів, капіталу, зобов'язань та факти фінансово-господарської діяльності підприємств і організацій та інших юридичних осіб.	Використовується при регулюванні питань обліку на підприємстві
17.	Методичні рекомендації з формування складу витрат та порядку їх планування в торговельній діяльності, затверджені наказом Міністерства економіки України від 2.03.2010 № 226	Визначають склад поточних витрат торговельної діяльності і порядок їх планування в підприємствах усіх форм власності незалежно від організаційно-правових форм господарювання і носять рекомендаційний характер.	Використовується при регулюванні питань обліку на підприємстві. Рекомендаційний характер

Огляд спеціальної літератури з обліку, аналізу і контролю нематеріальних активів підприємств

№	Найменування і автор	Короткий зміст
1	2	3
1.	Баканов М.И., Мельник М.В., Шеремет А.Д. Теория экономического анализа. - М. : Финансы и статистика, 2008. - 535с.	Розкривається методика аналізу доходів підприємства, основних засобів, нематеріальних активів, дебіторської заборгованості і зобов'язань, загальний і факторний аналіз
2.	Болух М.А., Заросило А.П. Аналіз фінансово-господарської діяльності. - К.: КНЕУ, 2008. - 342с.	Викладені методики системного, глибокого факторного аналізу господарської діяльності підприємств в умовах становлення і розвитку ринкової економіки.
3.	Управлінський облік [текст] : підруч. / [І. Д. Фаріон, Т. М. Писаренко]. – К. : Центр учбової літератури, 2012. – 792 с. I	Наводиться конспективно зміст окремих тем управлінського обліку та методика розрахунків, ідо може слугувати базою для вирішення практичних завдань
4.	Крупка Я. Д. Фінансовий облік. Підручник. - К: 2013. - 551с.	У навчальному посібнику висвітленні теоретичні основи організації фінансового обліку на підприємстві
5.	Управлінський облік: підручник / Г. О. Партин, А. Г. Загородній, Т. І. Свідрик, А. І. Ясінська, Т. М. Бойчук, Львів: Видавництво Львівської політехніки, 2013. - 280с.	Розглянуто теоретичні та прикладні аспекти управлінського обліку, зокрема сутність управлінського обліку та його функції в управлінні підприємством, предмет, метод і основні завдання управлінського обліку в обліковій системі підприємства, основи організації управлінського обліку
6.	Гринів Б. В. Економічний аналіз торговельної діяльності Б.В. Гринів. – К.: ЦУЛ, 2011. – 392с	Розкриваються особливості та методологія бухгалтерського і податкового обліку кожного з них, широко використовуються приклади із практики
7.	Ткаченко Н. М.: Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність: Підручник. – 6-те вид. допов. і перероб. – К.: Алерта, 2013. – 982 с.	Розкрито основні положення сучасної теорії і практики ведення бухгалтерського обліку на основі діючої законодавчо-нормативної бази.
8.	Нашкерська Г.В. Фінансовий облік. Навчальний посібник - К. : Кондор, 2009. - 502 с.	Викладено теоретичні основи бухгалтерського обліку, розкриті питання організації і практики ведення обліку на підприємствах України згідно з вимогами чинного законодавства.
9.	Бухгалтерський фінансовий облік [текст]: підручник для студентів спеціальності "Облік і аудит" вищих навчальних закладів; під заг. ред. [і з передм.] Ф.Ф. Бутинця. - 8-ме вид., доп. і перероб. - Житомир: ПП "Рута", 2009. - 912 с.	В підручнику відображено загальну методика бухгалтерського обліку на підприємстві, в тому числі методика обліку витрат на оплату праці
Продовження дод. В		
1	2	3
10.	Засадна Х.О., Шурпенкова Р.К.	Висвітлені питання методології бухгалтерського

	Бухгалтерський облік основних господарських операцій у програмі 1С: Бухгалтерія 7.7. -К.: УБС НБУ, 2009	обліку в умовах автоматизованої обробки інформації, автоматизації обліку з усіх комплексних завдань.
11.	Мних Є.В. Економічний аналіз : Підручник / Є.В. Мних . - К. : Знання , 2011. - 630 с.	Розкрито програмовий матеріал з теорії та практики економічного аналізу.
12.	Косова Т.Д. та ін. Організація і методика економічного аналізу Навч. посіб./Косова Т.Д., Сухарев П.М., Ващенко Л.О. та ін. – К.: Центр учбової літератури, 2012. – 528 с.	Показано організаційно-інформаційне забезпечення економічного аналізу, методика аналізу фінансових результатів, рентабельності, фінансового стану підприємства.
13.	Немченко В.В., Редько О.Ю. (ред.) Аудит. Основи державного, незалежного професійного та внутрішнього аудиту. Підручник. – К.: Центр учбової літератури, 2012. – 540 с.	Розкриває теоретичні основи аудиту. Він підготовлений на базі передового досвіду розвитку аудиту в Україні. Використовується світовий і європейський досвід у розвитку аудиту, документи Аудиторської палати України.
14.	Дробязко С.І. та ін. Облік та оподаткування підприємств малого бізнесу. Навч. посіб./ С.І. Дробязко, Т.М. Козир, С.Б. Холод; за заг. ред. П.Й. Атамаса. - К.: Центр учбової літератури, 2012. – 416 с.	Викладено теоретичні, методологічні та практичні питання обліку і оподаткування суб'єктів малого бізнесу. Наведено загальну нормативно-організаційну характеристику суб'єктів малого бізнесу.
15.	Сльозко Т.М. Бухгалтерський облік в умовах інституційних перетворень: теорія і практика: Монографія. – К.: 2013. – 304 с.	Досліджено сучасний стан та напрями подальшого розвитку теорії і практики бухгалтерського обліку у контексті тенденцій його інституціоналізації. Критичний аналіз широкого кола наукових джерел вітчизняних і зарубіжних фахівців дозволив автору сформулювати ряд висновків.
16.	Алексєєва А.В., Шаповалова А.П., Уманців Г.В. Звітність підприємств: для студ. вищ. навч. закл. – 2-ге вид., допов. та переробл. – Київ : КНТЕУ, 2013. – 367 с.	Викладено теоретичні засади формування показників фінансової, спеціальної та статистичної звітності, методику складання основних форм звітності відповідно до чинного законодавства. Розкрито формування фінансової звітності за сегментами, зведеної та консолідованої звітності.

НАКАЗ № 1
про організацію бухгалтерського обліку та облікову політику
підприємства

м. Київ

від 1 березня 2017 року

На підставі Закону України від 16.07.99 р. N 996-XIV "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні", 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. Організація бухгалтерського обліку

1.1. Доручити забезпечення бухгалтерського обліку на підприємстві бухгалтерській службі на чолі з головним бухгалтером.

1.2. Застосовувати на підприємстві журнально-ордерну систему обліку.

1.3. Застосовувати форми журналів-ордерів та інших облікових реєстрів, розроблені фахівцями підприємства в минулому році й адаптовані бухгалтерією до нової системи обліку. Для повної та реальної картини здійснюваних господарських операцій та їх результатів дозволити головному бухгалтерові своїм розпорядженням затверджувати додаткову систему субрахунків і реєстрів аналітичного обліку.

1.4. Бухгалтерам проставляти на первинних документах, що відображаються в обліку, відмітку про їх обробку у вигляді кореспонденції рахунків, дати, підпису.

1.5. Складати щомісяця журнали-ордери та інші облікові реєстри. Роздруківки з комп'ютерної програми підписувати оператору-виконавцеві і бухгалтерові, який відповідає за складання облікового документа.

1.6. Дані журналів-ордерів, інших облікових реєстрів і додаткових довідок головному бухгалтеру відображати в Головній книзі підприємства (оборотному балансі), що є підставою для складання Балансу підприємства. Після обробки журнали-ордери, облікові реєстри і довідки повинні бути підписані головним (старшим) бухгалтером із вказівкою дати підпису.

1.7. Фахівцям відділів неухильно виконувати вимоги працівників бухгалтерії щодо дотримання порядку оформлення первинних документів і терміну подання їх до обліку. За порушення вимог бухгалтерів, несвоєчасне складання первинних документів і недостовірність відображення в них даних притягати фахівців до дисциплінарної відповідальності.

У випадках якщо документ, підписаний таким фахівцем, складений з порушенням законодавчих і нормативних вимог, або взагалі не складений, або відсутність такого документа потягла за собою застосування фінансових санкцій до підприємства, то питання про відповідальність фахівця розглядати на засіданні

Продовження додатку Г

правління (дирекції) товариства за участю представників трудового колективу (профспілки, за наявності).

1.8. Для забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку і фінансової звітності провести інвентаризацію активів і зобов'язань відповідно до Інструкції з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів і розрахунків, затвердженої наказом Міністерства фінансів України від 11.08.94 р. № 69 (зі змінами і доповненнями).

1.9. Для здійснення інвентаризації і прийняття рішення за її результатами створити постійно діючу інвентаризаційну комісію у складі:

Голова комісії: директор Похіла В.В.

Члени комісії: головний бухгалтер Кухар П.Д.

бухгалтер Головченко Н.А.

2. Про облікову політику підприємства

2.1. Дозволяю змінити облікову політику, якщо:

- зміняться вимоги Міністерства фінансів України;

- зміняться статутні вимоги підприємства;

- нові (запропоновані й обґрунтовані фахівцями підприємства) положення облікової політики забезпечують більш достовірне відображення господарських операцій.

2.2. При складанні фінансової звітності встановити кордон істотності в розмірі 50 грн.,

2.3. Основним засобом визнавати актив, якщо очікуваний термін його корисного використання (експлуатації), установлений засіданням виробничої комісії, більше року (або операційного циклу, якщо він більше року), а вартісна оцінка якого дорівнює сумі, що перевищує 1 000 грн. у 2015 році, а починаючи з 1 січня 2016 року суму, що перевищує 2 500 грн.

2.4. До малоцінних необоротних матеріальних активів відносити активи, відмінні від основних засобів (на підставі класифікації, поданої в пункті 5 П(С)БО 7 "Основні засоби" і пункті 4 цього наказу), вартісна оцінка яких дорівнює сумі, що не перевищує 1 000 грн. у 2015 році, а починаючи з 1 січня 2015 року суму, що не перевищує 2 500 грн.

2.5. Застосовувати при нарахуванні амортизації основних засобів методи амортизації, строк корисного використання та ліквідаційну вартість, установлені і затверджені наказом по підприємству, за результатами місяця в якому такий нематеріальний актив введений в експлуатацію.

2.6. Установити такі методи нарахування амортизації для:

Продовження додатку Г

- інших необоротних матеріальних активів - прямолінійний метод (виробничий);

- малоцінних необоротних активів і бібліотечних фондів - у розмірі 100%-вої їх вартості в першому місяці використання об'єкта;

- предметів прокату - прямолінійний метод.

2.7. Термін корисного використання нематеріальних активів встановлюється наказом по підприємству, за результатами місяця в якому такий нематеріальний актив введений в експлуатацію.

2.8. Застосовувати прямолінійний метод амортизації нематеріальних активів.

2.9. Установити такі методи оцінки вибуття запасів:

- при відпусканні товарів у реалізацію до фірмових магазинів - метод ціни продажу;

- при відпусканні запасів у реалізацію - метод ФІФО

2.10. З метою недопущення розкрадань (недостач) малоцінних і швидкозношуваних предметів, переданих в експлуатацію і вилучених зі складу активів, головному бухгалтерові посилити контроль за видачею таких МШП за місцями експлуатації шляхом забезпечення проставлення в облікових картках підписів працівників в отриманні МШП, відміток про переміщення МШП між структурними підрозділами, а також складання актів на їх списання у разі непридатності до експлуатації.

2.11. Суму резерву сумнівних боргів встановлювати на підставі класифікації дебіторської заборгованості за продукцію, товари, послуги за термінами її непогашення.

2.12. Створити забезпечення:

- оплати відпусток згідно з розрахунком, складеним економічним відділом (економістом);

- гарантійних зобов'язань для здійснення майбутніх витрат на проведення гарантійних ремонтів проданої продукції відповідно до кошторису, складеного службою головного механіка й узгодженого з економічним відділом (економістом).

3. Гармонізація бухгалтерського та податкового обліку, у зв'язку з набуттям чинності Податкового кодексу України

3.1. Для цілей бухгалтерського обліку, використовувати альтернативний підхід ведення бухгалтерського обліку, передбачений змінами внесеними до П(С)БО - наказом Міністерства фінансів України «Про затвердження змін до деяких положень (стандартів) бухгалтерського обліку» від 18.03 2011 року № 372.

3.2 Первісну вартість основних засобів збільшувати на суму витрат, пов'язаних з поліпшенням та ремонтом об'єкта, визначену у пор встановленому податковим законодавством.

Продовження додатку Г

3.3. Первісну вартість об'єкта основних засобів збільшувати на суму індексації, проведеної у порядку, встановленому податковим законодавством, з відображенням у бухгалтерському обліку в порядку, передбаченому пунктами 19-21 Положення (стандарту) 7.

3.4. Нарахування амортизації здійснювати з урахуванням мінімально допустимих строків корисного використання основних засобів, встановлених податковим законодавством.

3.5. При визначенні собівартості виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг, використовувати підхід «прямих витрат». Тобто, загальновиробничі витрати вважати витратами періоду та відносити на фінансові результати періоду в якому вони фактично понесені.

Інформацію про суму загальновиробничих витрат розкривати у Звіті про фінансові результати окремою статтею.

3.6. У випадку придбання одного об'єкту основних засобів, що складається з частин, які мають різний строк корисного використання (експлуатації), то кожен з цих частин визнавати в бухгалтерському обліку як окремих об'єкт основних засобів.

3.7. З метою створення єдиної системи організації бухгалтерського обліку та дотримання єдиної облікової політики для складання консолідованої звітності філіям (відділенням, структурним підрозділам) виконувати цей наказ, узгоджуючи свої дії з головним бухгалтером підприємства.

Генеральний директор Похіла В.В.

З наказом ознайомлений:

Головний бухгалтер Кухар П.Д.

Додаток Д

Графік документообігу обліку нематеріальних активів на ТОВ «Біотепло»

Назва документа	Створення документа		Перевірка документа			Оброблення документа		Передання в архів	
	Відпові-дальний за оформлення	Термін виконання	Хто подає документ	Відпові-дальний за перевірку	Порядок подання документу	Хто виконує	Термін вико-нання	Хто виконує	Термін виконання
Рахунок	Поста-чальник	В момент поставки МТЦ	Комірник	Заст. гол. бухгалтера	В момент одержання	Бухгалтер з обліку фі-нансових операцій	По мірі надход-ження	Бухгалтер з обліку фі-нансових операцій	По закін-ченню року
Прибуткова накладна	Комірник	В момент одержання	Комірник	Бухгалтер з обліку ви-робничих операцій	В момент одержання	Бухгалтер з обліку ви-робничих операцій	По мірі надход-ження	Бухгалтер з обліку ви-робничих операцій	По закін-ченню року
Видаткова накладна	Комірник	В момент видачі	Комірник	Бухгалтер з обліку ви-робничих операцій	В момент одержання	Бухгалтер з обліку ви-робничих операцій	По мірі надход-ження	Бухгалтер з обліку ви-робничих операцій	По закін-ченню року
Розрахунково-платіжна відомість	Бухгалтер по з/платі	До 5 числа місяця	Бухгал-тер по з/платі	Заст. гол. бухгалтера	До 5 числа місяця	Бухгалтер по з/платі	До 5 числа місяця	Бухгалтер по з/платі	По закін-ченню року
Авансовий звіт з документами, що підтверджують витрати	Підзвітна особа	Після по-вернення з відряд-ження	Підзвітна особа	Бухгалтер з обліку фі-нансових операцій	До закін-чення 3 банківсь-кого дня, наступного за днем по-вернення з відрядження	Бухгалтер з обліку фі-нансових операцій	По мірі надход-ження	Бухгалтер з обліку фі-нансових операцій	По закін-ченню року
Бухгалтерська довідка	Заст. гол. бухгалтера	До 5 числа місяця	Заст. гол. бухгал-тера	Голов-ний бухгалтер	В день одержання	Заст. гол. бухгалтера	В день одержання	Заст. гол. бухгалтера	По закін-ченню року
Оборотно-сальдова відомість	Заст. гол. бухгалтера	До 6 числа місяця	Заст. гол. бухгал-тера	Головний бухгалтер	До 6 числа місяця	Заст. гол. бухгалтера	До 6 числа місяця	Заст. гол. бухгалтера	По закін-ченню року
Журнал-ордери №5	Заст. гол. бухгалтера	До 6 числа місяця	Заст. гол. бухгал-тера	Головний бухгалтер	До 6 числа місяця	Заст. гол. бухгалтера	До 6 числа місяця	Заст. гол. бухгалтера	По закін-ченню року
Головна книга	Головний бухгалтер	В кінці місяця, року	Голов-ний бух-галтер	Головний бухгалтер	В кінці місяця, року	Головний бухгалтер	В кінці місяця, року	Голов-ний бухгалтер	По закін-ченню року
Фінансова звітність	Головний бухгалтер	В кінці кварталу, року	Голов-ний бух-галтер	Головний бухгалтер	В кінці кварталу, року	Головний бухгалтер	В кінці кварталу, року	Головний бухгалтер	По закін-ченню року

Додаток 1 до Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»

	КОДИ		
Дата (рік, місяць, число)			01
Підприємство <u>ТОВ «Біотепло»</u>	за ЄДРПОУ		36449493
Територія <u>Київська область</u>	за КОАТУУ		80363000000
Організаційно-правова форма господарювання _____	за КОПФГ		240
Вид економічної діяльності <u>торгівля</u>	за КВЕД		47.59
Адреса, телефон <u>08130 Київська обл., с. Петропавлівська Борщагівка, вул. Леніна, 1-А</u>			

БАЛАНС
(Звіт про фінансовий стан)
на 31 грудня **2013 р.**

Актив	Код рядка	На початок звітного періоду	1801001 На кінець звітного періоду
1	2	3	4
I. Необоротні активи			
Нематеріальні активи	1000	1,3	1,5
первісна вартість	1001	1,5	1,8
накопичена амортизація	1002	0,3	0,3
Незавершені капітальні інвестиції	1005		
Основні засоби	1010	4886,8	5864,2
первісна вартість	1011	5864,2	7037,04
знос	1012	977,4	1172,8
Інвестиційна нерухомість	1015		
Довгострокові біологічні активи	1020		
Довгострокові фінансові інвестиції: які обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств	1030	53525,8	64230,9
інші фінансові інвестиції	1035		
Довгострокова дебіторська заборгованість	1040	1590,8	1909,0
Відстрочені податкові активи	1045		
Інші необоротні активи	1090		
Усього за розділом I	1095	60004,7	72005,6
II. Оборотні активи			
Запаси	1100	27556	33067,2
Поточні біологічні активи	1110		
Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги	1125	55859,9	67031,9
Дебіторська заборгованість за розрахунками: за виданими авансами	1130	36071,8	43286,1
з бюджетом	1135	349,8	419,8
у тому числі з податку на прибуток	1136		
Інша поточна дебіторська заборгованість	1155	35215,0	42258,0
Поточні фінансові інвестиції	1160		
Гроші та їх еквіваленти	1165	2958,8	3550,6
Витрати майбутніх періодів	1170		
Інші оборотні активи	1190		
Усього за розділом II	1195	167555,3	201066,4
III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття			
Баланс	1300	227560,0	273072,0

Пасив	Код рядка	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
I. Власний капітал			
Зареєстрований (пайовий) капітал	1400	8089,2	9707,0
Капітал у дооцінках	1405		
Додатковий капітал	1410	86437,3	103724,7
Резервний капітал	1415	10000,0	12000,0
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420		
Неоплачений капітал	1425	()	()
Вилучений капітал	1430	()	()
Усього за розділом I	1495	104526,4	125431,7
II. Довгострокові зобов'язання і забезпечення			
Відстрочені податкові зобов'язання	1500		
Довгострокові кредити банків	1510		
Інші довгострокові зобов'язання	1515		
Довгострокові забезпечення	1520		
Цільове фінансування	1525		
Усього за розділом II	1595		
III. Поточні зобов'язання і забезпечення			
Короткострокові кредити банків	1600	30411,5	36493,8
Поточна кредиторська заборгованість за: довгостроковими зобов'язаннями	1610		
товари, роботи, послуги	1615	75062,4	90074,9
розрахунками з бюджетом	1620	588,3	705,9
у тому числі з податку на прибуток	1621		
розрахунками зі страхування	1625	36,3	43,6
розрахунками з оплати праці	1630	76,9	92,3
Поточні забезпечення	1660		
Доходи майбутніх періодів	1665		
Інші поточні зобов'язання	1690	3309,5	3971,4
Усього за розділом III	1695	123033,6	147640,3
IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття			
Баланс	1900	227560,0	273072,0

Керівник

Головний бухгалтер

Підприємство ТОВ «Біотепло»

(найменування)

Дата (рік, місяць, число)
за ЄДРПОУ

КОДИ	
	01
36449493	

Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)
за рік **2013** р.

Форма № 2 Код за ДКУД

1801003

I. Фінансові результати

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000	2743,1	2493,7
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	1148,1	1043,7
Валовий:		1595,0	1450,0
прибуток	2090		
збиток	2095		
Інші операційні доходи	2120	74,6	67,8
Адміністративні витрати	2130	312,6	284,2
Витрати на збут	2150	528,4	480,4
Інші операційні витрати	2180	116,8	106,2
Фінансовий результат від операційної діяльності:		711,8	647,1
прибуток	2190		
збиток	2195	()	()
Дохід від участі в капіталі	2200		
Інші фінансові доходи	2220		
Інші доходи	2240	88,5	80,5
Фінансові витрати	2250	()	()
Втрати від участі в капіталі	2255	()	()
Інші витрати	2270	133,3	121,2
Фінансовий результат до оподаткування:			
прибуток	2290		
збиток	2295	()	()
Витрати (дохід) з податку на прибуток	2300		
Прибуток (збиток) від припиненої діяльності після оподаткування	2305		
Чистий фінансовий результат:		466,9	424,5
прибуток	2350		
збиток	2355	()	()

II. Сукупний дохід

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Дооцінка (уцінка) необоротних активів	2400		
Дооцінка (уцінка) фінансових інструментів	2405		
Накопичені курсові різниці	2410		
Частка іншого сукупного доходу асоційованих та спільних підприємств	2415		
Інший сукупний дохід	2445		
Інший сукупний дохід до оподаткування	2450		
Податок на прибуток, пов'язаний з іншим сукупним доходом	2455		

Інший сукупний дохід після оподаткування	2460		
Сукупний дохід (сума рядків 2350, 2355 та 2460)	2465	466,9	424,5

III. Елементи операційних витрат

Назва статті	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Матеріальні затрати	2500	492,5	447,7
Витрати на оплату праці	2505	92,1	83,7
Відрахування на соціальні заходи	2510	33,8	30,7
Амортизація	2515	122,8	111,6
Інші операційні витрати	2520	216,6	196,9
Разом	2550	957,8	870,7

IV. Розрахунок показників прибутковості акцій

Назва статті	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Середньорічна кількість простих акцій	2600		
Скоригована середньорічна кількість простих акцій	2605		
Чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію	2610		
Скоригований чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію	2615		
Дивіденди на одну просту акцію	2650		

Керівник

Головний бухгалтер

Додаток 1 до Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»

		КОДИ	
Підприємство <u>ТОВ «Біотепло»</u>	Дата (рік, місяць, число)		01
Територія <u>Київська область</u>	за ЄДРПОУ		36449493
Організаційно-правова форма господарювання _____	за КОАТУУ		80363000000
Вид економічної діяльності <u>торгівля</u>	за КОПФГ		240
Адреса, телефон <u>08130 Київська обл., с. Петропавлівська Боршагівка, вул. Леніна, 1-А</u>	за КВЕД		47.59

БАЛАНС
(Звіт про фінансовий стан)
на 31 грудня 2014 р.

Актив	Код рядка	На початок звітного періоду	1801001 На кінець звітного періоду
1	2	3	4
I. Необоротні активи			
Нематеріальні активи	1000	1,5	1,8
первісна вартість	1001	1,8	2,2
накопичена амортизація	1002	0,3	0,4
Незавершені капітальні інвестиції	1005		
Основні засоби	1010	5864,2	7037,0
первісна вартість	1011	7037,04	8444,4
знос	1012	1172,8	1407,4
Інвестиційна нерухомість	1015		
Довгострокові біологічні активи	1020		
Довгострокові фінансові інвестиції: які обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств	1030	64230,9	77077,1
інші фінансові інвестиції	1035		
Довгострокова дебіторська заборгованість	1040	1909,0	2290,8
Відстрочені податкові активи	1045		
Інші необоротні активи	1090		
Усього за розділом I	1095	72005,6	86406,7
II. Оборотні активи			
Запаси	1100	33067,2	39680,7
Поточні біологічні активи	1110		
Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги	1125	67031,9	80438,3
Дебіторська заборгованість за розрахунками: за виданими авансами	1130	43286,1	51943,3
з бюджетом	1135	419,8	503,8
у тому числі з податку на прибуток	1136		
Інша поточна дебіторська заборгованість	1155	42258,0	50709,6
Поточні фінансові інвестиції	1160		
Гроші та їх еквіваленти	1165	3550,6	4260,7
Витрати майбутніх періодів	1170		
Інші оборотні активи	1190		
Усього за розділом II	1195	201066,4	241279,7
III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття			
Баланс	1300	273072,0	327686,4

Пасив	Код рядка	На початок звітнього періоду	На кінець звітнього періоду
1	2	3	4
I. Власний капітал			
Зареєстрований (пайовий) капітал	1400	9707,0	9707,0
Капітал у дооцінках	1405		
Додатковий капітал	1410	103724,7	124469,6
Резервний капітал	1415	12000,0	14400,0
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420		
Неоплачений капітал	1425	()	()
Вилучений капітал	1430	()	()
Усього за розділом I	1495	125431,7	150518,0
II. Довгострокові зобов'язання і забезпечення			
Відстрочені податкові зобов'язання	1500		
Довгострокові кредити банків	1510		
Інші довгострокові зобов'язання	1515		
Довгострокові забезпечення	1520		
Цільове фінансування	1525		
Усього за розділом II	1595		
III. Поточні зобов'язання і забезпечення			
Короткострокові кредити банків	1600	36493,8	43792,6
Поточна кредиторська заборгованість за: довгостроковими зобов'язаннями	1610		
товари, роботи, послуги	1615	90074,9	108089,9
розрахунками з бюджетом	1620	705,9	847,1
у тому числі з податку на прибуток	1621		
розрахунками зі страхування	1625	43,6	52,3
розрахунками з оплати праці	1630	92,3	110,8
Поточні забезпечення	1660		
Доходи майбутніх періодів	1665		
Інші поточні зобов'язання	1690	3971,4	4765,7
Усього за розділом III	1695	147640,3	177168,4
IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття			
Баланс	1900	273072,0	327686,4

Керівник

Головний бухгалтер

Підприємство ТОВ «Біотепло»

(найменування)

Дата (рік, місяць, число)
за ЄДРПОУ

КОДИ	
	01
36449493	

Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)
за рік **2014** р.

Форма № 2 Код за ДКУД **1801003****I. Фінансові результати**

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000	3017,4	2743,1
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	1262,9	1148,1
Валовий:		1754,5	1595,0
прибуток	2090		
збиток	2095		
Інші операційні доходи	2120	82,1	74,6
Адміністративні витрати	2130	343,9	312,6
Витрати на збут	2150	581,2	528,4
Інші операційні витрати	2180	128,5	116,8
Фінансовий результат від операційної діяльності:		783,0	711,8
прибуток	2190		
збиток	2195	()	()
Дохід від участі в капіталі	2200		
Інші фінансові доходи	2220		
Інші доходи	2240	97,4	88,5
Фінансові витрати	2250	()	()
Втрати від участі в капіталі	2255	()	()
Інші витрати	2270	146,6	133,3
Фінансовий результат до оподаткування:			
прибуток	2290		
збиток	2295	()	()
Витрати (дохід) з податку на прибуток	2300		
Прибуток (збиток) від припиненої діяльності після оподаткування	2305		
Чистий фінансовий результат:		513,6	466,9
прибуток	2350		
збиток	2355	()	()

II. Сукупний дохід

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Дооцінка (уцінка) необоротних активів	2400		
Дооцінка (уцінка) фінансових інструментів	2405		
Накопичені курсові різниці	2410		
Частка іншого сукупного доходу асоційованих та спільних підприємств	2415		
Інший сукупний дохід	2445		
Інший сукупний дохід до оподаткування	2450		
Податок на прибуток, пов'язаний з іншим сукупним доходом	2455		

Інший сукупний дохід після оподаткування	2460		
Сукупний дохід (сума рядків 2350, 2355 та 2460)	2465	513,6	466,9

III. Елементи операційних витрат

Назва статті	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Матеріальні затрати	2500	541,8	492,5
Витрати на оплату праці	2505	101,3	92,1
Відрахування на соціальні заходи	2510	37,2	33,8
Амортизація	2515	135,1	122,8
Інші операційні витрати	2520	238,3	216,6
Разом	2550	1053,6	957,8

IV. Розрахунок показників прибутковості акцій

Назва статті	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Середньорічна кількість простих акцій	2600		
Скоригована середньорічна кількість простих акцій	2605		
Чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію	2610		
Скоригований чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію	2615		
Дивіденди на одну просту акцію	2650		

Керівник

Головний бухгалтер

Додаток 1 до Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»

		КОДИ	
Підприємство <u>ТОВ «Біотепло»</u>	Дата (рік, місяць, число)		01
Територія <u>Київська область</u>	за ЄДРПОУ	36449493	
Організаційно-правова форма господарювання _____	за КОАТУУ	80363000000	
Вид економічної діяльності <u>торгівля</u>	за КОПФГ	240	
Адреса, телефон <u>08130 Київська обл., с. Петропавлівська Боршагівка, вул. Леніна, 1-А</u>	за КВЕД	47.59	

БАЛАНС
(Звіт про фінансовий стан)
на 31 грудня **2015 р.**

Актив	Код рядка	На початок звітного періоду	1801001 На кінець звітного періоду
1	2	3	4
I. Необоротні активи			
Нематеріальні активи	1000	1,8	2966,5
первісна вартість	1001	2,2	3559,8
накопичена амортизація	1002	0,4	593,3
Незавершені капітальні інвестиції	1005		
Основні засоби	1010	7037,0	7106,0
первісна вартість	1011	8444,4	8527,2
знос	1012	1407,4	1421,2
Інвестиційна нерухомість	1015		
Довгострокові біологічні активи	1020		
Довгострокові фінансові інвестиції: які обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств	1030	77077,1	46688,5
інші фінансові інвестиції	1035		
Довгострокова дебіторська заборгованість	1040	2290,8	212,4
Відстрочені податкові активи	1045		
Інші необоротні активи	1090		
Усього за розділом I	1095	86406,7	56973,4
II. Оборотні активи			
Запаси	1100	39680,7	18732
Поточні біологічні активи	1110		
Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги	1125	80438,3	39752,8
Дебіторська заборгованість за розрахунками: за виданими авансами	1130	51943,3	17130,0
з бюджетом	1135	503,8	140,8
у тому числі з податку на прибуток	1136		
Інша поточна дебіторська заборгованість	1155	50709,6	15563,7
Поточні фінансові інвестиції	1160		11013,6
Гроші та їх еквіваленти	1165	4260,7	153,5
Витрати майбутніх періодів	1170		
Інші оборотні активи	1190		
Усього за розділом II	1195	241279,7	117238,3
III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття			
Баланс	1300	327686,4	174211,7

Пасив	Код рядка	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
I. Власний капітал			
Зареєстрований (пайовий) капітал	1400	9707,0	9707,0
Капітал у дооцінках	1405		
Додатковий капітал	1410	124469,6	84568,6
Резервний капітал	1415	14400,0	10000,0
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420		1787,3
Неоплачений капітал	1425	()	()
Вилучений капітал	1430	()	()
Усього за розділом I	1495	150518,0	104445,1
II. Довгострокові зобов'язання і забезпечення			
Відстрочені податкові зобов'язання	1500		
Довгострокові кредити банків	1510		
Інші довгострокові зобов'язання	1515		388,2
Довгострокові забезпечення	1520		
Цільове фінансування	1525		
Усього за розділом II	1595		388,2
III. Поточні зобов'язання і забезпечення			
Короткострокові кредити банків	1600	43792,6	28946,4
Поточна кредиторська заборгованість за: довгостроковими зобов'язаннями	1610		
товари, роботи, послуги	1615	108089,9	20627,9
розрахунками з бюджетом	1620	847,1	207,8
у тому числі з податку на прибуток	1621		
розрахунками зі страхування	1625	52,3	28,3
розрахунками з оплати праці	1630	110,8	64,4
Поточні забезпечення	1660		
Доходи майбутніх періодів	1665		
Інші поточні зобов'язання	1690	4765,7	5753,3
Усього за розділом III	1695	177168,4	69378,4
IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття			
Баланс	1900	327686,4	174211,7

Керівник

Головний бухгалтер

Підприємство ТОВ «Біотепло»

(найменування)

Дата (рік, місяць, число)
за ЄДРПОУ

КОДИ	
	01
36449493	

Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)
за рік **2015** р.

Форма № 2 Код за ДКУД

1801003

I. Фінансові результати

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000	1077,7	3017,4
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	601,4	1262,9
Валовий:		476,9	1754,5
прибуток	2090		
збиток	2095		
Інші операційні доходи	2120	63,8	82,1
Адміністративні витрати	2130	123,5	343,9
Витрати на збут	2150	149,9	581,2
Інші операційні витрати	2180	106,2	128,5
Фінансовий результат від операційної діяльності:		160,5	783,0
прибуток	2190		
збиток	2195	()	()
Дохід від участі в капіталі	2200		
Інші фінансові доходи	2220		
Інші доходи	2240	77,4	97,4
Фінансові витрати	2250	()	()
Втрати від участі в капіталі	2255	()	()
Інші витрати	2270	121,2	146,6
Фінансовий результат до оподаткування:			
прибуток	2290		
збиток	2295	()	()
Витрати (дохід) з податку на прибуток	2300		
Прибуток (збиток) від припиненої діяльності після оподаткування	2305		
Чистий фінансовий результат:		82,3	513,6
прибуток	2350		
збиток	2355	()	()

II. Сукупний дохід

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Дооцінка (уцінка) необоротних активів	2400		
Дооцінка (уцінка) фінансових інструментів	2405		
Накопичені курсові різниці	2410		
Частка іншого сукупного доходу асоційованих та спільних підприємств	2415		
Інший сукупний дохід	2445		
Інший сукупний дохід до оподаткування	2450		
Податок на прибуток, пов'язаний з іншим сукупним доходом	2455		

Інший сукупний дохід після оподаткування	2460		
Сукупний дохід (сума рядків 2350, 2355 та 2460)	2465	82,3	513,6

III. Елементи операційних витрат

Назва статті	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Матеріальні затрати	2500	235,2	541,8
Витрати на оплату праці	2505	69,2	101,3
Відрахування на соціальні заходи	2510	12,4	37,2
Амортизація	2515	53,5	135,1
Інші операційні витрати	2520	74,3	238,3
Разом	2550	444,5	1053,6

IV. Розрахунок показників прибутковості акцій

Назва статті	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Середньорічна кількість простих акцій	2600		
Скоригована середньорічна кількість простих акцій	2605		
Чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію	2610		
Скоригований чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію	2615		
Дивіденди на одну просту акцію	2650		

Керівник

Головний бухгалтер

Додаток 1 до Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»

		КОДИ	
Підприємство <u>ТОВ «Біотепло»</u>	Дата (рік, місяць, число)		01
Територія <u>Київська область</u>	за ЄДРПОУ	36449493	
Організаційно-правова форма господарювання _____	за КОАТУУ	80363000000	
Вид економічної діяльності <u>торгівля</u>	за КОПФГ	240	
Адреса, телефон <u>08130 Київська обл., с. Петропавлівська Борщагівка, вул. Леніна, 1-А</u>	за КВЕД	47.59	

БАЛАНС
(Звіт про фінансовий стан)
на 31 грудня **2016 р.**

Актив	Код рядка	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
І. Необоротні активи			
Нематеріальні активи	1000	2966,5	3559,8
первісна вартість	1001	3559,8	4271,76
накопичена амортизація	1002	593,3	712,0
Незавершені капітальні інвестиції	1005		
Основні засоби	1010	7106,0	8527,2
первісна вартість	1011	8527,2	10232,64
знос	1012	1421,2	1705,4
Інвестиційна нерухомість	1015		
Довгострокові біологічні активи	1020		
Довгострокові фінансові інвестиції: які обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств	1030	46688,5	56026,2
інші фінансові інвестиції	1035		
Довгострокова дебіторська заборгованість	1040	212,4	254,9
Відстрочені податкові активи	1045		
Інші необоротні активи	1090		
Усього за розділом І	1095	56973,4	68368,1
ІІ. Оборотні активи			
Запаси	1100	18732	22478,4
Поточні біологічні активи	1110		
Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги	1125	39752,8	47703,4
Дебіторська заборгованість за розрахунками: за виданими авансами	1130	17130,0	20556,0
з бюджетом	1135	140,8	168,9
у тому числі з податку на прибуток	1136		
Інша поточна дебіторська заборгованість	1155	15563,7	18676,4
Поточні фінансові інвестиції	1160	11013,6	13216,3
Гроші та їх еквіваленти	1165	153,5	184,2
Витрати майбутніх періодів	1170		
Інші оборотні активи	1190		
Усього за розділом ІІ	1195	117238,3	140685,9
ІІІ. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття			
Баланс	1300	174211,7	209054,0

Пасив	Код рядка	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
I. Власний капітал			
Зареєстрований (пайовий) капітал	1400	9707,0	9707,0
Капітал у дооцінках	1405		
Додатковий капітал	1410	84568,6	101482,3
Резервний капітал	1415	10000,0	12000,0
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420	1787,3	2144,8
Неоплачений капітал	1425	()	()
Вилучений капітал	1430	()	()
Усього за розділом I	1495	104445,1	125334,1
II. Довгострокові зобов'язання і забезпечення			
Відстрочені податкові зобов'язання	1500		
Довгострокові кредити банків	1510		
Інші довгострокові зобов'язання	1515	388,2	465,8
Довгострокові забезпечення	1520		
Цільове фінансування	1525		
Усього за розділом II	1595	388,2	465,8
III. Поточні зобов'язання і забезпечення			
Короткострокові кредити банків	1600	28946,4	34735,7
Поточна кредиторська заборгованість за: довгостроковими зобов'язаннями	1610		
товари, роботи, послуги	1615	20627,9	24753,5
розрахунками з бюджетом	1620	207,8	249,4
у тому числі з податку на прибуток	1621		
розрахунками зі страхування	1625	28,3	33,9
розрахунками з оплати праці	1630	64,4	77,3
Поточні забезпечення	1660		
Доходи майбутніх періодів	1665		
Інші поточні зобов'язання	1690	5753,3	6904,0
Усього за розділом III	1695	69378,4	83254,1
IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття			
Баланс	1900	174211,7	209054,0

Керівник

Головний бухгалтер

Підприємство ТОВ «Біотепло»

(найменування)

Дата (рік, місяць, число)
за ЄДРПОУ

КОДИ	
	01
36449493	

Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)
за рік **2016** р.

Форма № 2 Код за ДКУД **1801003****I. Фінансові результати**

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000	979,7	1077,7
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	546,7	601,4
Валовий:		433,0	476,9
прибуток	2090		
збиток	2095		
Інші операційні доходи	2120	58,0	63,8
Адміністративні витрати	2130	112,3	123,5
Витрати на збут	2150	136,3	149,9
Інші операційні витрати	2180	96,5	106,2
Фінансовий результат від операційної діяльності:		145,9	160,5
прибуток	2190		
збиток	2195	()	()
Дохід від участі в капіталі	2200		
Інші фінансові доходи	2220		
Інші доходи	2240	70,4	77,4
Фінансові витрати	2250	()	()
Втрати від участі в капіталі	2255	()	()
Інші витрати	2270	110,2	121,2
Фінансовий результат до оподаткування:			
прибуток	2290		
збиток	2295	()	()
Витрати (дохід) з податку на прибуток	2300		
Прибуток (збиток) від припиненої діяльності після оподаткування	2305		
Чистий фінансовий результат:		74,8	82,3
прибуток	2350		
збиток	2355	()	()

II. Сукупний дохід

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Дооцінка (уцінка) необоротних активів	2400		
Дооцінка (уцінка) фінансових інструментів	2405		
Накопичені курсові різниці	2410		
Частка іншого сукупного доходу асоційованих та спільних підприємств	2415		
Інший сукупний дохід	2445		
Інший сукупний дохід до оподаткування	2450		
Податок на прибуток, пов'язаний з іншим сукупним доходом	2455		

Інший сукупний дохід після оподаткування	2460		
Сукупний дохід (сума рядків 2350, 2355 та 2460)	2465	74,8	82,3

III. Елементи операційних витрат

Назва статті	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Матеріальні затрати	2500	213,8	235,2
Витрати на оплату праці	2505	62,9	69,2
Відрахування на соціальні заходи	2510	11,3	12,4
Амортизація	2515	48,6	53,5
Інші операційні витрати	2520	67,5	74,3
Разом	2550	404,1	444,5

IV. Розрахунок показників прибутковості акцій

Назва статті	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Середньорічна кількість простих акцій	2600	-	-
Скоригована середньорічна кількість простих акцій	2605	-	-
Чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію	2610	-	-
Скоригований чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію	2615	-	-
Дивіденди на одну просту акцію	2650	-	-

Керівник

Головний бухгалтер

Додаток 1 до Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»

	КОДИ		
Дата (рік, місяць, число)			01
Підприємство <u>ТОВ «Біотепло»</u>	за ЄДРПОУ		36449493
Територія <u>Київська область</u>	за КОАТУУ		80363000000
Організаційно-правова форма господарювання _____	за КОПФГ		240
Вид економічної діяльності <u>торгівля</u>	за КВЕД		47.59
Адреса, телефон <u>08130 Київська обл., с. Петропавлівська Боршагівка, вул. Леніна, 1-А</u>			

БАЛАНС
(Звіт про фінансовий стан)
на 31 грудня 2017 р.

Актив	Код рядка	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
Форма № 1			
Код за ДКУД			
1801001			
I. Необоротні активи			
Нематеріальні активи	1000	3559,8	1040,3
первісна вартість	1001	4271,76	1248,36
накопичена амортизація	1002	712,0	208,1
Незавершені капітальні інвестиції	1005		
Основні засоби	1010	8527,2	5338,6
первісна вартість	1011	10232,64	6406,32
знос	1012	1705,4	1067,7
Інвестиційна нерухомість	1015		
Довгострокові біологічні активи	1020		
Довгострокові фінансові інвестиції: які обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств	1030	56026,2	48538,1
інші фінансові інвестиції	1035		
Довгострокова дебіторська заборгованість	1040	254,9	81,4
Відстрочені податкові активи	1045		
Інші необоротні активи	1090		
Усього за розділом I	1095	68368,1	54998,4
II. Оборотні активи			
Запаси	1100	22478,4	29372,2
Поточні біологічні активи	1110		
Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги	1125	47703,4	32499,0
Дебіторська заборгованість за розрахунками: за виданими авансами	1130	20556,0	20815,6
з бюджетом	1135	168,9	939,7
у тому числі з податку на прибуток	1136		
Інша поточна дебіторська заборгованість	1155	18676,4	24262,3
Поточні фінансові інвестиції	1160	13216,3	13216,3
Гроші та їх еквіваленти	1165	184,2	308,9
Витрати майбутніх періодів	1170		2436,4
Інші оборотні активи	1190		
Усього за розділом II	1195	140685,9	134787,2
III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття			
Баланс	1300	209054,0	192222,0

Пасив	Код рядка	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
I. Власний капітал			
Зареєстрований (пайовий) капітал	1400	9707,0	9707,0
Капітал у дооцінках	1405		
Додатковий капітал	1410	101482,3	100505,5
Резервний капітал	1415	12000,0	12000,0
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420	2144,8	1241,4
Неоплачений капітал	1425	()	()
Вилучений капітал	1430	()	()
Усього за розділом I	1495	125334,1	123453,9
II. Довгострокові зобов'язання і забезпечення			
Відстрочені податкові зобов'язання	1500		
Довгострокові кредити банків	1510		
Інші довгострокові зобов'язання	1515	465,8	268,8
Довгострокові забезпечення	1520		
Цільове фінансування	1525		
Усього за розділом II	1595	465,8	268,8
III. Поточні зобов'язання і забезпечення			
Короткострокові кредити банків	1600	34735,7	30080,0
Поточна кредиторська заборгованість за: довгостроковими зобов'язаннями	1610		
товари, роботи, послуги	1615	24753,5	15702,8
розрахунками з бюджетом	1620	249,4	1657,8
у тому числі з податку на прибуток	1621		
розрахунками зі страхування	1625	33,9	22,8
розрахунками з оплати праці	1630	77,3	63,3
Поточні забезпечення	1660		
Доходи майбутніх періодів	1665		
Інші поточні зобов'язання	1690	6904,0	5944,6
Усього за розділом III	1695	83254,1	68499,3
IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття			
Баланс	1900	209054,0	192222,0

Керівник

Головний бухгалтер

Підприємство ТОВ «Біотепло»

(найменування)

Дата (рік, місяць, число)
за ЄДРПОУ

КОДИ	
	01
36449493	

Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)
за рік **2017** р.

Форма № 2 Код за ДКУД **1801003****I. Фінансові результати**

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000	2495,9	979,7
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	1680,9	546,7
Валовий:		815,0	433,0
прибуток	2090		
збиток	2095		
Інші операційні доходи	2120	96,3	58,0
Адміністративні витрати	2130	342,0	112,3
Витрати на збут	2150	218,7	136,3
Інші операційні витрати	2180	316,4	96,5
Фінансовий результат від операційної діяльності:		358,4	145,9
прибуток	2190		
збиток	2195	()	()
Дохід від участі в капіталі	2200		
Інші фінансові доходи	2220		
Інші доходи	2240	32,6	70,4
Фінансові витрати	2250	()	()
Втрати від участі в капіталі	2255	()	()
Інші витрати	2270	228,9	110,2
Фінансовий результат до оподаткування:			
прибуток	2290		
збиток	2295	()	()
Витрати (дохід) з податку на прибуток	2300		
Прибуток (збиток) від припиненої діяльності після оподаткування	2305		
Чистий фінансовий результат:			74,8
прибуток	2350		
збиток	2355	(162,1)	()

II. Сукупний дохід

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Дооцінка (уцінка) необоротних активів	2400		
Дооцінка (уцінка) фінансових інструментів	2405		
Накопичені курсові різниці	2410		
Частка іншого сукупного доходу асоційованих та спільних підприємств	2415		
Інший сукупний дохід	2445		
Інший сукупний дохід до оподаткування	2450		
Податок на прибуток, пов'язаний з іншим сукупним доходом	2455		

Інший сукупний дохід після оподаткування	2460		
Сукупний дохід (сума рядків 2350, 2355 та 2460)	2465	-162,1	74,8

III. Елементи операційних витрат

Назва статті	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Матеріальні затрати	2500	398,3	213,8
Витрати на оплату праці	2505	87,6	62,9
Відрахування на соціальні заходи	2510	26,0	11,3
Амортизація	2515	65,7	48,6
Інші операційні витрати	2520	299,5	67,5
Разом	2550	877,1	404,1

IV. Розрахунок показників прибутковості акцій

Назва статті	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Середньорічна кількість простих акцій	2600	-	-
Скоригована середньорічна кількість простих акцій	2605	-	-
Чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію	2610	-	-
Скоригований чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію	2615	-	-
Дивіденди на одну просту акцію	2650	-	-

Керівник

Головний бухгалтер

Довідка

про впровадження результатів випускної кваліфікаційної роботи

Видана студентці другого курсу освітньо-кваліфікаційного рівня «магістр» факультету обліку, аудиту та інформаційних систем (заочної форми навчання) Київського національного торговельно-економічного університету Дяченко І.А. в тому, що матеріали її випускної роботи на тему «Облік, оподаткування та аналіз нематеріальних активів», виконані щодо фінансово-господарської діяльності ТОВ «Біотепло» є реальними і достовірними.

Окремі розробки автора, його висновки і пропозиції становлять певний інтерес і прийнятні для практичного використання в діяльності нашого підприємства.

Зокрема:

- покращення організації документального забезпечення формування нематеріальних активів на підприємстві;
- розробки і рекомендації з методології фінансового обліку надходження нематеріальних активів згідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку і податкового кодексу України;
- удосконалення методики загального аналізу надходження нематеріальних активів на підприємстві;
- покращення методики контролю надходження нематеріальних активів на підприємстві.

Головний бухгалтер

м. п.



Кравченко А.А.

РЕЦЕНЗІЯ

на випускну кваліфікаційну роботу

студента

Дяченко Ірини Анатоліївни

(прізвище, ім'я по-батькові студента)

Тема дипломної роботи «Облік, оподаткування та аналіз нематеріальних активів»

1. Актуальність теми

В сучасних умовах глобалізації економіки підвищення пріоритетності забезпечення нематеріальними активами підприємств, особливо інтелектуального капіталу, інноваційної праці, є головним чинником економічного зростання, створення конкурентних переваг. Ця реальність потребує нових підходів до формування повної та достовірної інформації для управління забезпеченням нематеріальними активами підприємств, як об'єктами обліку, аудиту та економічного аналізу.

Успішне вирішення стратегічного завдання становлення й розвитку ринкових відносин значною мірою базується на перебудові, вдосконаленні форм і методів бухгалтерського обліку та контролю. Зростаюча інтернаціоналізація господарських зв'язків виробничих суб'єктів обумовлює необхідність інтегрування бухгалтерського обліку в систему міжнародної практики. Визначальною рисою сучасного періоду розвитку всіх без винятку розвинених країн є зростання в суспільному виробництві ролі науково-технологічних знань та інших результатів творчої діяльності людини. Використання накопичених знань приводить до суттєвих змін у характері діяльності підприємств та організацій, неухильного зростання нематеріальних активів.

Актуальність викладених вище проблем і необхідність удосконалення чинної системи обліку нематеріальних активів, організації та методики їх аналізу й контролю, які б дозволили достатньо ефективно управляти відповідними виробничими процесами, зумовили вибір теми дослідження, постановку його мети та основні завдання.

2. Наукова гіпотеза

Наукова гіпотеза полягає у вдосконаленні обліку, оподаткування та аналізу нематеріальних активів, що сприятиме покращенню управління нематеріальними активами на підприємстві.

3. Якість проведеного аналізу проблеми

Проведене дослідження ґрунтується на достовірних бухгалтерських та статистичних даних ТОВ «Біодепло». Ці дані були проаналізовані відповідно до діючих методик фінансового аналізу. Висновки, що були зроблені в процесі дипломного дослідження характеризуються обґрунтованістю та аналітичністю.

4. Практична цінність висновків і рекомендацій

Розроблені пропозиції для покращення організації бухгалтерського обліку, оподаткування та аналізу нематеріальних активів на досліджуваному підприємстві.

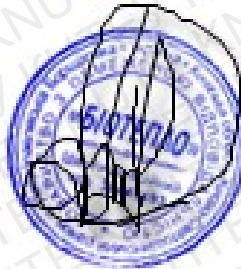
5. Наявність недоліків

Суттєвих недоліків в роботі не виявлено

6. Загальний висновок і оцінка дипломної роботи

Випускна кваліфікаційна робота закінчена науковим дослідженням і заслуговує на високу оцінку.

Головний бухгалтер



Кравченко А.А.