

ЗАТВЕРДЖЕНО

**Наказ Вищого навчального закладу Укоопспілки
«Полтавський університет економіки і торгівлі»
18 квітня 2019 року № 88-Н**

Форма № П-4.04

**ВИЩИЙ НАВЧАЛЬНИЙ ЗАКЛАД УКООПСІЛКИ
«ПОЛТАВСЬКИЙ УНІВЕРСИТЕТ ЕКОНОМІКИ І ТОРГІВЛІ»**

Інститут економіки, управління та інформаційних технологій
Форма навчання заочна
Кафедра бухгалтерського обліку і аудиту

Допускається до захисту

Завідувач кафедри _____доц. В.А. Кулик
«___» листопада 2019 р.

ДИПЛОМНА РОБОТА

на тему: «Облік і аналіз в управлінні нематеріальними активами»

(за матеріалами ПрАТ «Роменський завод «Тракторзапчастина»)

зі спеціальності 071 «Облік і оподаткування»

за освітньою програмою «Облік і аудит»

ступеня «магістр»

Виконавець роботи

Куришко Яна Олександрівна

_____ 26.11.2019 р.

Науковий керівник

д.е.н., доцент Кулик Вікторія Анатоліївна

_____ 26.11.2019 р.

Полтава – 2019

ЗМІСТ

ВСТУП.....	4
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ТА АНАЛІЗУ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ.....	7
1.1. Економічна сутність та значення нематеріальних активів	7
1.2. Оцінка нематеріальних активів для цілей обліку	15
1.3. Характеристика фінансово-господарської діяльності та постановки обліку та аналізу на ПрАТ «Роменський завод «Тракторзапчастина».....	18
Висновки за розділом 1.....	27
РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА ОБЛІКУ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ ТА НАПРЯМИ ЇХ УДОСКОНАЛЕННЯ НА ПРАТ «РОМЕНСЬКИЙ ЗАВОД «ТРАКТОРЗАПЧАСТИНА».....	29
2.1. Організаційні аспекти обліку нематеріальних активів.....	29
2.2. Проблеми обліку нематеріальних активів на ПрАТ «Роменський завод «Тракторзапчастина»	39
2.3. Нематеріальні активи: особливості податкового обліку	53
Висновки за розділом 2.....	62
РОЗДІЛ 3. ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА АНАЛІЗУ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ НА ПРАТ «РОМЕНСЬКИЙ ЗАВОД «ТРАКТОРЗАПЧАСТИНА» ...	64
3.1. Організація і планування аналізу нематеріальних активів на ПрАТ «Роменський завод «Тракторзапчастина»	64
3.2. Методика аналізу нематеріальних активів на ПрАТ «Роменський завод «Тракторзапчастина»	68
3.3. Контроль ефективності використання нематеріальних активів	72
Висновки за розділом 3.....	78
ВИСНОВКИ.....	80
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	83

ВСТУП

У сучасних умовах господарювання все більше підприємств використовують у своїй діяльності різноманітні нематеріальні активи. Це певною мірою нові об'єкти обліку, унікальні за своїми характеристиками, складом, рівнем впливу на результати господарської діяльності. Наявність їх у складі господарських засобів підприємства збільшує ринкову вартість активів, підвищує інвестиційну привабливість. У зв'язку із цим методика та організація обліку нематеріальних активів є об'єктом пильної уваги обліковців не тільки в Україні, але й у світі.

Сутність та види нематеріальних активів, особливості їх відображення у бухгалтерському обліку досліджено у працях багатьох науковців. Вагомий вклад у вирішення та розробку теоретичних і практичних положень бухгалтерського обліку нематеріальних активів внесли відомі вітчизняні та зарубіжні вчені: Г. Азгальдов, С. Грей та Б. Нідлз, О. Кантерман, М. Климова, Л. Мельничук. Над актуальними проблемами оцінки вартості нематеріальних активів плідно працюють науковці І. Мойсеєнко, Т. Момот, А. Турило.

Однак, залишається невирішеним питання забезпечення єдиних підходів до визначення економічної сутності нематеріальних активів, обґрунтування їх класифікації, визначення методичної бази їх обліку та аналізу.

Метою роботи є теоретичне обґрунтування методики обліку та аналізу нематеріальних активів та надання рекомендацій із їх удосконалення.

Для досягнення поставленої мети, необхідним є вирішення наступних завдань:

- обґрунтувати економічну сутність та значення нематеріальних активів;
- встановити значення і завдання обліку та аналізу нематеріальних активів;

– охарактеризувати фінансово-господарську діяльність ПрАТ «Роменський завод «Тракторзапчастина» та постановку обліково-аналітичної роботи на ньому;

– дослідити особливості оцінки нематеріальних активів;

– визначити особливості первинного обліку нематеріальних активів на досліджуваному підприємстві;

– дослідити особливості синтетичного та аналітичного обліку нематеріальних активів;

– обґрунтувати напрями удосконалення обліку нематеріальних активів в умовах застосування комп'ютерних технологій;

– оцінити систему організації і планування аналізу нематеріальних активів на досліджуваному підприємстві;

– дослідити методику проведення аналізу нематеріальних активів;

– оцінити контроль ефективності використання нематеріальних активів.

Об'єктом дослідження є нематеріальні активи підприємства. Предметом дослідження є особливості обліку та аналізу нематеріальних активів.

Суб'єктом дослідження є ПрАТ «Роменський завод «Тракторзапчастина».

Інформаційно-методологічною базою дослідження є законодавчі та нормативні акти; Укази Президента; Постанови Кабінету Міністрів України; офіційні документи та методичні матеріали Державної служби статистики України; наукова література; статті вітчизняних та зарубіжних вчених у періодичних виданнях із питань обліку, аналізу і контролю; довідково-інформаційні видання; дані з мережі Інтернет; облікові, статистичні дані об'єкта дослідження та дані спеціальних обстежень.

Методологічною основою дослідження є наукові праці вітчизняних та зарубіжних вчених у сфері економічної теорії, обліку, аналізу, довідково-інформаційні видання, матеріали науково-практичних конференцій.

У ході дослідження застосовано загальнонаукові (теоретичного узагальнення, групування, порівняння, аналізу та синтезу, індукції і дедукції, логічний метод) та спеціальні (аналітичного групування, зведення та вибірковий метод, графічний) методи пізнання.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ТА АНАЛІЗУ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ

1.1. Економічна сутність та значення нематеріальних активів

Реалізація конкурентоспроможної продукції на вітчизняному та світовому ринках усе більшою мірою потребують вживання науково-технологічних знань, різноманітних видів інновацій, як результатів інтелектуальної діяльності людини. одночасно постає питання їх обліку, через те що об'єкти нефізичні, об'єкти інтелектуальної власності складніше впорядковувати, та і загалом вони вимагають бути кваліфіковані в документах підприємства. неоднозначність у формулюваннях спричинює те, що узгоджених підходів до обліку, нарахування амортизації та списання нематеріальних активів немає. Підприємства тягнуть великі збитки насамперед тому, що не можуть вжити в повному обсязі активами, які не мають матеріальної форми.

Облік будь-якого об'єкта розпочинається з визначення його змісту. Аналіз змісту категорії «нематеріальні активи», що подається в нормативно-правових документах, наведено в табл 1.1.

Дані цієї таблиці свідчать, що єдиного визначення категорії «нематеріальні активи» у нормативних документах не існує. Неоднорідність змісту наведених визначень спричинена веденням обліку нематеріальних активів за різним спрямуванням. Зіставлення представлених трактувань, а також вивчення думок науковців із цього приводу дозволяє встановити основні ознаки, що мають бути враховані при визначенні сутності нематеріальних активів.

Визначення категорії «нематеріальні активи»

Нормативно-правовий документ	Визначення	Характерні риси
Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи»	Нематеріальний актив – немонетарний актив, який не має матеріальної форми та може бути ідентифікований.	1) немонетарний актив, тобто не належить до грошовий коштів, їх еквівалентів і дебіторської заборгованості у фіксованій (або певній) сумі грошей; 2) не має матеріальної форми; 3) може бути ідентифікований
Податковий кодекс України (п.п.14.1.120)	Нематеріальні активи – об'єкти інтелектуальної, в тому числі промислової власності, а також інші аналогічні права, визнані у порядку, встановленому відповідним законодавством, об'єктом права власності платника податку.	1) об'єкт інтелектуальної власності
Інструкція з обліку необоротних активів бюджетних установ	Нематеріальні активи – активи, що не мають фізичної та/або матеріальної форми незалежно від вартості й використовуються установою в процесі виконання основних функцій більше одного року.	1) не має фізичної та/або матеріальної форми; 2) застосовується в процесі виконання основних функцій; 3) використовується більше одного року
МСБО 38 «Нематеріальні активи»	Немонетарний актив, який не має фізичної субстанції та може бути ідентифікований.	1) не має фізичної субстанції; 2) може бути ідентифікований
Методичні рекомендації з обліку нематеріальних активів	Нематеріальними активами вважаються немонетарні активи, що не мають матеріальної форми та можуть бути ідентифіковані (незалежно від строку їх корисного використання (експлуатації)).	1) немонетарний актив; 2) не має матеріальної форми; 3) може бути ідентифікований

До них слід віднести:

- відсутність матеріальної форми;
- можливість ідентифікації;
- термін використання більше року;
- застосування в основній діяльності.

Виходячи із цього, можна запропонувати таке визначення: нематеріальний актив – це актив, який не має матеріальної форми, може бути ідентифікований, використовується в процесі господарської діяльності більше одного року і сприяє отриманню додаткового доходу. Як бачимо, одним з основних критеріїв визнання нематеріального активу є можливість здійснення його ідентифікації (відокремлення).

Однак на практиці зазвичай це зробити важко. Саме тому, на відміну від зарубіжного досвіду, вітчизняні підприємства рідко відображають нематеріальні активи у своїй звітності у повному складі.

Результат проведення ідентифікації нематеріальних активів залежить не лише від чітко сформульованого їх поняття, а й від розуміння суті та процедури ідентифікації. Ідентифікація об'єкта означає встановлення наявності й чинності документів, які засвідчують правомірне набуття права власності, авторства, а також інших документів, що є підставою для оприбуткування об'єкта нематеріального активу та передбачає визначення умов і дати введення об'єкта в господарський обіг, строку корисного використання, отримання майбутніх економічних вигід тощо.

Ідентифікація нематеріального активу може здійснюватися на підставі визнання цього об'єкта повноважним органом підприємства – комісією, до складу якої входять компетентні фахівці з питань інтелектуальної власності, бухгалтер та матеріально відповідальна особа.

Під час ідентифікації об'єктів нематеріальних активів комісія повинна перевірити наявність і чинність документів, що є підставою для оприбуткування об'єкта нематеріального активу, документів, які засвідчують правомірне набуття права авторства, права власності, права на використання

об'єкта нематеріального активу. Ідентифікація нематеріальних активів здійснюється за кожним з об'єктів, що систематизуються в групи за однорідними ознаками. Методологічною радою з питань бухгалтерського обліку розроблена класифікація нематеріальних активів у розрізі однорідних груп, яка викладена в П(С)БО 8 [7], а саме:

- права користування природними ресурсами (право користування надрами, іншими ресурсами природного середовища, геологічною та іншою інформацією про природне середовище тощо);

- права користування майном (право на користування земельною ділянкою, право користування будівлею, право на оренду приміщень тощо);

- 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;

- права на об'єкти промислової власності (право на винаходи, корисні моделі, промислові зразки, сорти рослин, породи тварин, компонування (топографії) інтегральних мікросхем, комерційні таємниці, у тому числі ноу-хау, захист від несумлінної конкуренції тощо), крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті;

- авторське право та суміжні з ними права (право на літературні, художні, музичні твори, комп'ютерні програми, програми для ЕОМ, компіляції даних (бази даних), виконання, фонограми, відеограми, передачі (програми) організацій мовлення тощо), крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті; – інші нематеріальні активи (право на провадження діяльності, використання економічних та інших привілеїв тощо). Таку класифікацію наведено і в інших нормативно-правових документах. Вона дозволяє віднести нематеріальні активи до відповідної групи за правовою ознакою та привласнити номер облікового рахунку.

Кожна із цих груп має свої особливості, що вимагає під час здійснення ідентифікації відповідного документального забезпечення (табл. 1.2).

Документальне забезпечення ідентифікації нематеріальних активів

Група нематеріальних активів	Документи
Права користування природними ресурсами	Договір про надання права власності, виписки з державних реєстрів, які затверджують набуті права
Права користування майном власності	
Права на комерційні позначення	Свідоцтво на комерційні позначення
Права на об'єкти промислової власності	Патент, свідоцтво про авторство, свідоцтво на корисну модель, договір
Авторське право та суміжні з ним права	Виключне право на авторське видання; авторський, видавничий договори, що дозволяють Приватне відтворення чи інше використання творів та ін.
Інші нематеріальні активи	Залежно від виду активу

Однак розглянута класифікація нематеріальних активів не єдина. Так, у МСБО 38 «Нематеріальні активи» [10] у рекомендаційній формі наведено перелік окремих класів нематеріальних активів, до яких відносять:

- назви брендів;
- заголовки та назви видань;
- комп'ютерне програмне забезпечення;
- ліцензії та привілеї;
- авторські права, патенти й інші права на промислову власність, права на обслуговування та експлуатацію;
- рецепти, формули, моделі, проекти й прототипи;
- нематеріальні активи на етапі розроблення.

Аналіз підходів до класифікації нематеріальних активів учених-економістів свідчить, що запропоновані ними ознаки класифікаційних груп різняться за змістом і кількістю. Так, І.А. Бігдан [12] для класифікації нематеріальних активів пропонує встановлювати такі ознаки:

- об'єкт права;
- функціональне призначення;
- спосіб придбання;

- характер володіння;
- наявність зносу;
- термін корисного використання; застосування у діяльності;
- період отримання очікуваних економічних вигод;
- рівень правової охорони;
- місце використання;
- можливість ідентифікації;
- спосіб оцінювання;
- джерела придбання;
- характер участі у виробництві продукту;
- вплив на фінансовий результат;
- ступінь ліквідності;
- ступінь ризику вкладень капіталу в активи.

Ця класифікація охоплює значний обсяг об'єктів нематеріальних активів і надає їм детальну характеристику, вона призначена не лише для проведення ідентифікації об'єктів, а й для розв'язання інших облікових завдань. Проте все одно потребує вдосконалення.

На думку Т.В. Польової [44], для раціональної організації обліку та ефективного управління нематеріальними активами необхідно класифікувати їх за такими ознаками: – видами прав; – станом використання; – строком корисного використання; – періодом отримання очікуваної економічної вигоди; – ступенем ризику вкладень капіталу в нематеріальні активи; – напрямами вибуття.

Класифікацію, в якій визначну роль відіграє правове обґрунтування використання нематеріальних активів, наводить Л.Ю. Мельник [23]. Поділ об'єктів відбувається за такими ознаками:

- напрямами вибуття;
- характером функцій у суспільстві;
- правами використання нематеріальних активів;
- господарсько-обліковими ознаками;

- ознаками цілого;
- способом отримання;
- наявністю творчого елемента;
- з точки зору обліку;
- згідно з європейськими стандартами.

Як бачимо, класифікаційних ознак для групування нематеріальних активів запропоновано чимало. Кожна з них дозволяє отримати необхідну інформацію і розв'язати певні завдання бухгалтерського, податкового, управлінського обліку, економічного аналізу, менеджменту тощо. Із цією думкою погоджується В.В. Ясишена [65], яка пропонує ознаки нематеріальних активів, що дозволяють охопити весь спектр завдань бухгалтерського обліку. Узагальнюючи дослідження науковців, можна запропонувати класифікацію нематеріальних активів із зазначенням цілей, яких вона дозволяє досягти (табл. 1.3).

Таблиця 1.3

Класифікація нематеріальних активів підприємства

№ з/п	Класифікаційна ознака	Види нематеріальних активів	Мета класифікації
1	2	3	4
1	Термін використання	з визначеним терміном використання	Нарахування амортизації
		з невизначеним терміном використання	
2	Нарахування амортизації	підлягають амортизації	
		не підлягають амортизації	
3	Наявність ліквідаційної вартості	наявна	
		відсутня	
4	Участь у господарській діяльності підприємства	використовуються в процесі постачання	
		використовуються в процесі виробництва	
		використовуються в процесі реалізації	
5	Участь у процесі виробництва	бере участь	
		не бере участі	

1	2	3	4
6	Наявність документа на право власності	наявний відсутній	Ідентифікація
7	Ступінь ідентифікації (можливість відчуження)	ідентифіковані (відчужувані від підприємства) неідентифіковані (невідчужувані від підприємства; невідчужувані від індивіда)	
8	Правова ознака	права користування природними ресурсами права користування майном права на комерційні позначення права на об'єкти промислової власності авторське право та суміжні з ним права інші нематеріальні активи	
9	Ступінь морального зносу	високий низький	Визначення терміну корисного використання
10	Унікальність	унікальні неунікальні	
11	Шлях надходження придбання за плату	внесення до статутного капіталу підприємства обмін на подібний об'єкт обмін на неподібний об'єкт безкоштовне отримання отримання внаслідок об'єднання підприємств (бізнесу) самостійне створення на підприємстві	Відображення на рахунках обліку
12	Шлях вибуття	реалізація за плату внесення до статутного капіталу іншого підприємства обмін на подібний об'єкт обмін на неподібний об'єкт безкоштовна передача ліквідація (списання з балансу)	
13	Характер володіння	власні орендовані	
14	Відображення в балансі підприємства	відображений у балансі не відображений у балансі	Формування показників фінансової звітності
15	Джерело фінансування	власні кошти залучені кошти	Управлінський облік, менеджмент
16	Отримання доходу	приносять прямий дохід приносять непрямий дохід	
17	Спосіб оцінювання	індивідуальна оцінка оцінка в сукупності	
18	Ступінь дохідності	високодохідні низькодохідні	Економічний аналіз, управлінський облік
19	Ступінь ліквідності	високоліквідні низьколіквідні	

Вона може бути використана для надання всебічної характеристики об'єкту нематеріальних активів, здійснення його ідентифікації, відображення господарських операцій в обліку та здійснення контролю за використанням.

Дослідження розбіжностей, які існують у нормативно-правових документах щодо визначення поняття нематеріальних активів, обумовлюють потребу внесення змін до них з метою встановлення єдиного трактування цієї категорії. Ідентифікація нематеріальних активів залежить від їх належності до певної класифікаційної групи, що вимагає змістовного вивчення кожного конкретного об'єкта і з'ясування його характеристики з урахуванням цілого комплексу економічних, облікових, аналітичних та контрольних завдань.

1.2. Оцінка нематеріальних активів для цілей обліку

Підприємства мають можливість придбати нематеріальні активи різними способами:

- 1) купити за рахунок власних коштів і кредитів банку (право на винахід, ноу-хау, програмне забезпечення, товарних знаків);
- 2) одержати як внесок національного або іноземного учасника до статутного фонду спільного підприємства (право користування землею, іншими природними ресурсами, ноу-хау, технології тощо);
- 3) шляхом надходження в результаті поглинання, об'єднання, злиття з іншими підприємствами (Good will, товарні знаки, ноу-хау, право на промислові зразки тощо);
- 4) завдяки безкоштовній передачі нематеріальних активів іншими юридичними і фізичними особами.

Підприємство може самостійно розробити нематеріальний актив. Але відобразатиметься він у балансі підприємства лише тоді, коли воно матиме необхідні ресурси та технічну можливість для доведення створеного

нематеріального ресурсу до стану, придатного для використання або реалізації, необхідну інформацію для достовірного визначення витрат на його розробку, а також коли є реальна можливість отримання від такого нематеріального активу майбутньої економічної вигоди. Якщо створений нематеріальний актив не відповідає хоча б одному з цих критеріїв визнання, то витрати на його розробку відносять до витрат звітного періоду, а сам нематеріальний актив на баланс підприємства не береться.

Спосіб придбання нематеріальних активів безпосередньо впливає на грошову оцінку, за якою вони відображаються на балансі підприємства. Так, куповані нематеріальні активи оцінюються за первісною вартістю, яка складається з ціни придбання з доданням витрат на приведення їх до стану, придатного для практичного використання (витрати на одержання консультацій; витрати, пов'язані з захистом певних прав; інші витрати, що можуть виникнути при впровадженні; витрати на сплату мита, непрямих податків, що не підлягають відшкодуванню). Якщо нематеріальний актив створений чи придбаний повністю або частково за рахунок кредиту банку, то витрати на сплату відсотків до його первісної вартості не включаються.

Оцінка нематеріальних активів, що вносяться до статутного фонду як внесок одного із засновників, здійснюється експертним шляхом за домовленістю сторін з орієнтацією на справедливую вартість. Безкоштовно передані нематеріальні активи оцінюються за справедливою вартістю з урахуванням строку їх функціонування до моменту такої передачі.

Нематеріальний актив може бути придбаний підприємством і в результаті обміну на подібний об'єкт. В такому разі його первісна вартість дорівнюватиме залишковій вартості переданого в обмін нематеріального активу. Якщо залишкова вартість переданого об'єкта перевищує його справедливую вартість, то первісною вартістю отриманого нематеріального активу буде його справедлива вартість із включенням різниці до фінансових результатів (витрат) звітного періоду.

Первісною вартістю нематеріальних активів, отриманих у результаті об'єднання підприємств, є їх справедлива вартість. Первісна вартість нематеріального активу, створеного підприємством, формується із прямих нематеріальних витрат, пов'язаних з розробкою і приведенням матеріального активу до стану, придатного для використання.

Незалежно від способу придбання нематеріальних ресурсів їх надходження і введення в експлуатацію повинне бути оформлене відповідними документами, що описують даний ресурс як об'єкт власності, визначають порядок його використання, а також підтверджують майнові права підприємства на таке використання.

Наприклад, якщо при створенні спільного підприємства один з учасників як внесок до статутного фонду передає своє право користування землею, водою чи іншим природним ресурсом, це право повинне бути підтвержене документом, який засвідчує, що, скажімо, ця земельна ділянка є власністю даного учасника.

Таким документом повинен бути Державний акт на право приватної власності на землю. При придбанні ноу-хау підприємство повинне одержати і детальний його опис (словесне обґрунтування, необхідні формули, креслення тощо), зміст якого має бути достатнім, щоб дане підприємство-покупець змогло ефективно використовувати цей нематеріальний ресурс. Придбання прав на використання товарних знаків, винаходів повинне бути підтвержене відповідними патентами.

В процесі використання нематеріального активу його первісна вартість може бути збільшена на суму витрат, пов'язаних з таким поліпшенням (удосконаленням) вказаного активу, за якого досягається збільшення первісно очікуваної майбутньої економічної вигоди від його використання.

Таке збільшення може бути представлено через подовження строку корисного використання нематеріального активу і зростання його можливостей (віддачі).

Витрати на підтримання нематеріального активу у придатному для використання стані й одержання від нього первісно визначеної економічної вигоди відносять до складу витрат звітного періоду.

За необхідності підприємство може здійснювати переоцінку нематеріальних активів за їх справедливою вартістю. Проте така переоцінка можлива лише по тих нематеріальних активах, по яких існує активний ринок. Для нього характерні такі риси: в будь-який час тут можна знайти заінтересованих суб'єктів ринку – продавців і покупців; інформація про ринкові ціни на такому ринку є загальнодоступною, а товари, що продаються й купуються тут, – однорідні.

1.3. Характеристика фінансово-господарської діяльності та постановки обліку та аналізу на ПрАТ «Роменський завод «Тракторзапчастина»

ПрАТ «Роменський завод «Тракторзапчастина» спеціалізується на випуску запасних частин до колісних тракторів. Після звільнення міста Ромни у вересні 1943 року по вказівці партійних і радянських органів, роменчани приступили до відновлення зруйнованих війною майстерень, які займалися ремонтом сільгосптехніки.

На базі колишніх майстерень, у 1958 році, був організований Роменський завод «Тракторзапчастина». З організацією заводу почалося розвиватися виробництво.

До встановлення твердих завдань і конкретної номенклатури доводилося заводу самому налагоджувати кооперовані зв'язки з іншими крупними підприємствами, як виробничі послуги. У старих, пристосованих під виробництво приміщеннях, без самих елементарних зручностей, за перший рік роботи заводу в 1959 році, було випущено продукції на суму 182

тис.руб. при загальній чисельності 69 чоловік і наявності основних виробничих фондів на 74 тис.руб.

На період заснування заводу в колишніх приміщеннях майстерень знаходилося старе непродуктивне устаткування, яке вимагало заміни і модернізації.

Починаючи з 1960 року завод отримує нове устаткування, підвищується технічний рівень, зростає продуктивність праці, покращується якість продукції, завод починає проводити будівництво нових цехів, адміністративно-побутового корпусу, складських приміщень і інших, необхідних для виробничої діяльності, ділянок.

ВАТ Роменський завод «Тракторозапчастина» утворено шляхом приватизації у 1996 році. Як державне підприємство воно було засновано у 1958 році. З 1970 року в результаті технічного переозброєння підприємство одержало вузьку спеціалізацію на випуск рульових тяг та уніфікованих шарнирів.

У 2009 році відповідно до Закону України «Про акціонерні товариства» змінено найменування товариства з Відкритого акціонерного товариства «Роменський завод «Тракторозапчастина» на Приватне акціонерне товариство «Роменський завод «Тракторозапчастина» (скорочено ПрАТ «РЗТ»), проведено дематеріалізацію випуску акцій.

Місце знаходження та юридична адреса підприємства:

40022, Сумська обл., вул. Гетьмана Мазепи, 2В.

Основними видами діяльності, якими займається товариство є:

28.30 - виробництво машин і устаткування для сільського та лісового господарства;

25.73 - виробництво інструментів;

25.99 - виробництво інших готових металевих виробів, н.в.і.у.;

46.19 - діяльність посередників у торгівлі товарами широкого асортименту;

49.41- вантажний автомобільний транспорт;

55.10- діяльність готелів і подібних засобів тимчасового розміщення.

Підприємство є цілісним, неподільним комплексом, не має дочірніх підприємств.

Згідно організаційної структури керівний апарат ПрАТ: Голова правління, Перший заступник голови правління, Директор з виробництва, Технічний директор, Головний бухгалтер.

До складу ПрАТ «Роменський завод «Тракторозапчастина» входять:

- механічний цех №1, Ливарна дільниця, Шліфувальна дільниця, Складальна дільниця, Заготівельна дільниця, Ковальська дільниця, Інструментальна і Експортна дільниці,

- три обслуговуючі дільниці: Транспортна дільниця, Енерго-механічна дільниця, Ремонтно-механічна дільниця;

- дев'ять функціональних відділів: Планово-виробничий відділ, Відділ технічного контролю, Центральна заводська лабораторія, Бухгалтерія, Відділ програмного забезпечення, Загально-господарський відділ, Відділ кадрів, Відділ маркетингу і Охорона.

Середньооблікова чисельність штатних працівників облікового складу (осіб) – 601.

Середня чисельність позаштатних працівників та осіб, які працюють за сумісництвом (осіб) – 2.

Чисельність працівників, які працюють на умовах неповного робочого часу (дня, тижня) (осіб) – 18.

Фонд оплати праці за 12 місяців 2016 року, грн. – 31307,4 тис.грн.

Фонд оплати праці за 12 місяців 2017 року, грн. –41785,4 тис. грн.

Фонд оплати праці у 2017 році порівняно із 2016 роком збільшився на 10478,0 тис.грн.

Кадрова програма емітента, спрямована на забезпечення рівня кваліфікації працівників операційним потребам емітента: рівень кваліфікації працівників товариства підтримується на виробництві та частково на курсах ПК.

Перша фінансова звітність товариства відповідно МСФЗ складається за 2012 рік. Надання та розкриття інформації відповідає вимогам МСФЗ 1.

Бухгалтерський облік на ПрАТ «Роменський завод «Тракторзапчастина» організований відповідно до вимог Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 р. №996-XIV; «Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій підприємств і організацій» від 31 листопада 1999 р. № 291. Податковий облік здійснюється відповідно до податкового законодавства України.

Основні засади облікової політики підприємства:

1. Фінансова та бухгалтерська звітність підприємства формується з дотриманням принципів бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

2. Необоротні активи.

Основні засоби та нематеріальні активи обліковуються за історичною собівартістю. Амортизація нематеріальних активів нараховується прямолінійним методом.

До малоцінних необоротних матеріальних активів належали запаси вартістю до 6000 грн., термін використання яких більше року.

При передачі МНМА в експлуатацію нараховувався знос у розмірі 100 %. Знос відображається в бухгалтерському обліку на рахунок 132 «Знос інших необоротних активів».

Основні засоби перебувають у власності підприємства та терміном використання не обмежені. Ступінь зносу становить - 41,7 % Ступінь використання - висока. Обмежень у використанні майна немає.

Первісна вартість зносу будівель та споруд - 40,1%; машини та обладнання - 43,5 %; транспортних засобів - 12,2 %; інших основних засобів - 49,5 %.

Інформація про основні засоби (за залишковою вартістю)

**ПрАТ «Роменський завод «Тракторзапчастина» станом на 31.12.2016 р.
та 31.12.2017 р.**

Найменування основних засобів	Власні основні засоби (тис. грн.)		Орендовані основні засоби (тис. грн.)		Основні засоби, всього (тис. грн.)	
	на початок періоду	на кінець періоду	на початок періоду	на кінець періоду	на початок періоду	на кінець періоду
1. Виробничого призначення:	41453	69435	0	0	41453	69435
будівлі та споруди	12544	13059	0	0	12544	13059
машини та обладнання	25457	49944	0	0	25457	49944
транспортні засоби	3157	6123	0	0	3157	6123
земельні ділянки	251	251	0	0	251	251
інші	44	58	0	0	44	58
2. Невиробничого призначення:	0	0	0	0	0	0
будівлі та споруди	0	0	0	0	0	0
машини та обладнання	0	0	0	0	0	0
транспортні засоби	0	0	0	0	0	0
земельні ділянки	0	0	0	0	0	0
інвестиційна нерухомість	0	0	0	0	0	0
Усього	41453	69435	0	0	41453	69435

3. Запаси.

Вибуття виробничих запасів відображається за методом середньозваженої собівартості. Вартість малоцінних та швидкозношуваних предметів, що враховуються на рахунку 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети», списувалася з балансу при передачі в експлуатацію з наступною організацією оперативного обліку в місцях експлуатації. Виробнича собівартість продукції визначалася згідно з П(С)БО 16 «Витрати».

4. Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги визначається за чистою реалізаційною вартістю.

5. Підприємство створює забезпечення на виплату відпусток працівникам.

Таблиця 1.4

**Інформація про зобов'язання та забезпечення
ПрАТ «Роменський завод «Тракторзапчастина» станом на 31.12.2016 р.
та 31.12.2017 р.**

Види зобов'язань	Дата виникнення	Непогашена частина боргу (тис. грн.)	Відсоток за користування коштами (відсоток річних)	Дата погашення
1	2	3	4	5
Кредити банку	X	0	X	X
у тому числі:				
Зобов'язання за цінними паперами	X	0	X	X
у тому числі:				
за облігаціями (за кожним випуском):	X	0	X	X
за іпотечними цінними паперами (за кожним власним випуском):	X	0	X	X
за сертифікатами ФОН (за кожним власним випуском):	X	0	X	X
за векселями (всього)	X	0	X	X
за іншими цінними паперами (у тому числі за похідними цінними паперами)(за кожним видом):	X	0	X	X
Податкові зобов'язання	X	2820	X	X
Інші зобов'язання та забезпечення	X	41337	X	X
Усього зобов'язань та забезпечень	X	44157	X	X

6. Доходи і витрати визнаються на підставі принципів нарахування та відповідності і відображаються в звітності того періоду, до якого вони належать.

Інформація про обсяги виробництва та реалізації основних видів продукції ПрАТ «Роменський завод «Тракторзапчастина» за 2017 р.

№ з/п	Основний вид продукції*	Обсяг виробництва			Обсяг реалізованої продукції		
		у натуральній формі (фізична од. вим.)**	у грошовій формі (тис.грн.)	у відсотках до всієї виробленої продукції	у натуральній формі (фізична од. вим.)	у грошовій формі (тис. грн.)	у відсотках до всієї реалізованої продукції
1	2	3	4	5	6	7	8
1	Запчастини	шт	115883.5	100	шт	350079	100

* Зазначаються основні види продукції, які складають більше 5% від загального обсягу виробленої продукції в грошовому вимірі.

** Фізична одиниця виміру (зазначити) - штуки, тонни, кілограми, метри тощо.

Таблиця 1.6

Інформація про собівартість реалізованої продукції ПрАТ «Роменський завод «Тракторзапчастина» за 2017 р.

№ з/п	Склад витрат*	Відсоток від загальної собівартості реалізованої продукції (у відсотках)
1	2	3
1	Матеріальні витрати	63
2	Витрати на оплату праці	15
3	Витрати на відрахування на соціальні заходи	3
4	Витрати на енергоносії	9
5	Амортизація основних засобів	4
6	Інші витрати	6

* Зазначаються витрати, які складають більше 5% від собівартості реалізованої продукції.

8. Бухгалтерський облік та фінансова звітність складається у грошовій одиниці України.

Основою надання фінансової звітності є чинні міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ), міжнародні стандарти бухгалтерського обліку (МСБО) та тлумачення, розроблені Комітетом з тлумачень міжнародної фінансової звітності.

Фінансова звітність надана у тисячах українських гривень.

Фінансова звітність за міжнародними стандартами фінансової звітності складається на основі бухгалтерських записів згідно з українським законодавством шляхом трансформації з внесенням коригувань та проведенням пере класифікації статей з метою достовірного представлення інформації згідно з вимогами МСФЗ.

Підприємство вперше прийняло МСФЗ у 2012 році, датою переходу на МСФЗ було 1 січня 2012 року.

При підготовці фінансової звітності Підприємство робить оцінки та припущення, які мають вплив на визначення суми активів та зобов'язань, визначення доходів та витрат звітного періоду, розкриття умовних активів та зобов'язань на дату підготовки фінансової звітності, ґрунтуючись на МСФЗ, МСБО та тлумаченнях, розроблених Комітетом з тлумачень міжнародної фінансової звітності.

Фактичні результати можуть відрізнятися від таких оцінок. Оцінки, які особливо чутливі до змін, стосуються резерву на покриття збитків від знецінення дебіторської заборгованості та справедливої вартості інвестиційної нерухомості.

Функціональною валютою фінансової звітності Підприємства є українська гривня.

Дебіторська заборгованість, визнається як фінансові активи (за винятком дебіторської заборгованості, за якою не очікується отримання грошових коштів або фінансових інструментів, за розрахунками з операційної оренди та за розрахунками с бюджетом) та первісно оцінюється за справедливою вартістю плюс відповідні витрати на проведення операцій. Після первісного визнання дебіторська заборгованість оцінюється за амортизованою собівартістю, із застосуванням методу ефективного відсотка.

Резерв на покриття збитків від зменшення корисності визначається як різниця між балансовою вартістю та теперішньою вартістю очікуваних майбутніх грошових потоків. Визначення суми резерву на покриття збитків від зменшення корисності відбувається на основі аналізу дебіторів та

відображає суму, яка, на думку керівництва, достатня для покриття понесених збитків.

Підприємство визнає матеріальний об'єкт основним засобом, якщо він утримується з метою використання їх у процесі своєї діяльності, надання послуг, або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року та вартість яких більше 6000 грн.

Первісно підприємство оцінює основні засоби за собівартістю. Розглянувши доречність застосування будь-якого з виключень, передбачених МСФЗ 1, щодо ретроспективного застосування, керівництво вирішило застосувати історичну вартість як доцільну собівартість основних засобів.

Витрати з податку на прибуток являють собою суму витрат з поточного та відстроченого податків. Відстрочені податкові зобов'язання визнаються, як правило, щодо всіх тимчасових різниць, що підлягають оподаткуванню.

Операції в іноземній валюті обліковуються в українських гривнях за офіційним курсом обміну Національного банку України на дату проведення операцій. Монетарні активи та зобов'язання, виражені в іноземних валютах, перераховуються в гривню за відповідними курсами обміну НБУ на дату балансу. Немонетарні статті, які оцінюються за історичною собівартістю в іноземною валюті, відображаються за курсом на дату операції, немонетарні статті, які оцінюються за справедливою вартістю в іноземній валюті, відображаються за курсом на дату визначення справедливої вартості.

Підприємство здійснює свою основну діяльність на території України. Закони та нормативні акти, які впливають на операційне середовище в Україні, можуть швидко змінюватися. Подальший економічний розвиток залежить від спектру ефективних заходів, які вживаються українським Урядом, а також інших подій, які перебувають поза зоною впливу підприємства.

Висновки за розділом 1

Методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про нематеріальні активи та розкриття інформації про них у фінансовій звітності відображаються у П(С)БО 8 «Нематеріальні активи».

Відповідно до зазначеного нормативно-правового акту, нематеріальний актив – це немонетарний актив, який не має матеріальної форми та може бути ідентифікований. Нематеріальний актив відображається в балансі, якщо існує ймовірність отримання майбутніх економічних вигод, пов'язаних із його використанням, та його вартість може бути достовірно визначена.

Відомі три класичні підходи до оцінки нематеріальних активів:

- витратний;
- порівняльний;
- оцінка на основі прибутковості.

Витратний підхід застосовується при оцінці вартості нематеріальних активів у тому разі, якщо неможливо знайти аналогів, а прогнозований прибуток не є стабільним. Як правило, такі об'єкти інтелектуальної власності, як інформаційні бази даних, що підпадають під визначення нематеріального активу, створюються протягом досить тривалого періоду, і витрати на їх формування найчастіше списуються за витратними статтями. Незважаючи на це, зібрана наукова бібліотека, наприклад, може становити величезну цінність - подекуди вона може бути найдорожчим активом підприємства, особливо в тих випадках, якщо це підприємство - науковий інститут або вищий навчальний заклад. Активи такого роду оцінюються, як правило, за методом вартості створення, тобто з погляду витратного підходу.

Порівняльний, або ринковий, підхід застосовується в тому разі, якщо існує досить розвинений ринок продажу нематеріальних активів, що оцінюються. Цей підхід ґрунтується на принципі ринку, що ефективно функціонує, на якому інвестори купують і продають активи аналогічного типу, приймаючи при цьому незалежні індивідуальні рішення. У своїй основі

він є прецедентним, тому що вартість нематеріального активу визначається через порівняння з аналогічними угодами, що вже мали місце на ринку.

При оцінці патентів і ліцензій, торгової марки, франтили, майнових прав використовується, як правило, третій - метод прибутковості, який ґрунтується на розрахунку економічних вигід, пов'язаних з отриманням прибутку за рахунок використання нематеріальних активів. Цей метод вимагає досить точного знання про ринкові перспективи товару, в якому використовується оцінюваний об'єкт. Його вартість розраховується як чиста поточна (дисконтована) вартість доходів, яку нематеріальний актив може принести в майбутньому.

РОЗДІЛ 2

ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА ОБЛІКУ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ ТА НАПРЯМИ ЇХ УДОСКОНАЛЕННЯ НА ПРАТ «РОМЕНСЬКИЙ ЗАВОД «ТРАКТОРЗАПЧАСТИНА»

2.1. Організаційні аспекти обліку нематеріальних активів

Основні засади бухгалтерського обліку нематеріальних активів регулюються П(С)БО 8 «Нематеріальні активи». Цей стандарт визначає нематеріальний актив як «...немонетарний актив, який не має матеріальної форми та може бути ідентифікований». З урахуванням визначення понять «ідентифіковані активи» та «немонетарні активи», наведених у п. 4 П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств», можемо сформулювати таке ширше і простіше для сприйняття поняття нематеріального активу: нематеріальні активи – активи, що не мають матеріальної форми, які на дату придбання є контрольованими підприємством унаслідок минулих подій, використання яких, як очікується, спричинить до надходження економічних вигід у майбутньому.

У деяких випадках для правильного розуміння економічної сутності нематеріальних активів та належної організації їх обліку варто звернутися до деяких положень МСБО 38.

Для обліку нематеріальних активів, відповідно до Інструкції № 291, призначено рахунок синтетичного обліку 12 «Нематеріальні активи», який на сьогодні має шість субрахунків, призначених для організації обліку нематеріальних активів за відповідними групами, передбаченими п. 5 П(С)БО 8 (табл. 2.1).

Види нематеріальних активів та групи їх обліку

Субрахунок синтетичного обліку	Вид (група обліку) нематеріальних активів	Приклади нематеріальних активів, що можуть входити до групи обліку
121	Права користування природними ресурсами	Право користування надрами, іншими ресурсами природного середовища, геологічною та іншою інформацією про природне середовище
122	Права користування майном	Право користування земельною ділянкою відповідно до земельного законодавства, право користування будівлею, право на оренду приміщень тощо
123	Права на комерційні позначення	Права на торговельні марки (знаки для товарів і послуг), комерційні (фірмові) найменування тощо
124	Права на об'єкти промислової власності	Право на винаходи, корисні моделі, промислові зразки, сорти рослин, породи тварин, компонування (топографії) інтегральних мікросхем, комерційні таємниці, у тому числі ноу-хау, захист від недобросовісної конкуренції тощо
125	Авторське право та суміжні з ним права	Право на літературні, художні, музичні твори, комп'ютерні програми, програми для електронно-обчислювальних машин, копії даних (бази даних), виконання, фонограми, відеограми, передачі (програми) організацій мовлення тощо
127	Інші нематеріальні активи	Право на провадження діяльності, використання економічних та інших привілеїв тощо

За дебетом рахунка 12 відображаються придбання або отримання внаслідок розробки (від інших фізичних або юридичних осіб) нематеріальних активів, які обліковуються за первісною вартістю, та сума дооцінки таких активів. За кредитом – вибуття нематеріальних активів внаслідок продажу, безоплатної передачі або неможливості отримання підприємством надалі економічних вигід від його використання та сума уцінки нематеріальних активів.

Для організації обліку витрат підприємства на придбання нематеріальних активів або їх створення власними силами призначено субрахунок 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів» рахунка синтетичного обліку 15 «Капітальні інвестиції». За дебетом цього субрахунку

відображається збільшення зазначених витрат на придбання або створення нематеріальних активів, за кредитом – їх зменшення (введення в дію, прийняття в експлуатацію тощо).

Синтетичний облік нарахування амортизації нематеріальних активів ведеться за кредитом субрахунку 133 «Накопичена амортизація нематеріальних активів».

Відповідно до п. 6 П(С)БО 8, придбаний або отриманий нематеріальний актив відображається у балансі, якщо є імовірність одержання майбутніх економічних вигід, пов'язаних з його використанням, та його вартість може бути достовірно визначена.

Закон визначає економічну вигоду, що є критерієм визнання будь-якого активу, як потенційну можливість отримання підприємством коштів від використання активів. Проте отримання коштів не обов'язково має бути безпосереднім, тобто від використання активу як товару або власне як знаряддя отримання грошового доходу. Частина об'єктів застосовується для отримання доходів опосередковано, тобто в економічній системі, якою є підприємство. Це може бути не лише вхідний фінансовий потік (виручка), а й скорочення вихідних потоків (економія).

Отже, й у разі якщо використання об'єкта на підприємстві загалом може потенційно позитивно вплинути на загальний результат діяльності цієї системи (спричинити до отримання доходу) і якщо об'єкт може бути відчужений з отриманням певних коштів, обидва випадки свідчать про наявність критерію визнання активом.

Згідно з п. 7 П(С)БО 8 нематеріальний актив, отриманий унаслідок розробки, слід відображати у балансі за умов, якщо підприємство має:

- 1) намір, технічну можливість та ресурси для доведення нематеріального активу до стану, придатного для реалізації або використання;

- 2) можливість отримання майбутніх економічних вигід від реалізації або використання нематеріальних активів;

3) інформацію для достовірного визначення витрат, пов'язаних з розробкою нематеріальних активів.

Утім, відповідно до п. 8 того самого стандарту, у разі якщо нематеріальний актив не відповідає зазначеним вище критеріям, витрати, пов'язані з його придбанням чи створенням, визнаються витратами звітного періоду, протягом якого вони були здійснені, без визнання таких витрат у майбутньому нематеріальними активами.

А як передбачає п. 9 П(С)БО 8, не визнаються нематеріальними активами і підлягають відображенню у складі витрат звітного періоду, зокрема, витрати на дослідження та витрати на створення торгових марок (товарних знаків). На нашу думку, норми п. 7 зазначеного П(С)БО тут мають пріоритет. Отже, в разі якщо розроблена торгова марка¹ чи результати проведених досліджень відповідають наведеним у ньому критеріям, підприємство має всі підстави визнати їх об'єктом нематеріальних активів.

1 Згідно зі ст. 494 ЦК набуття права інтелектуальної власності на торговельну марку засвідчується свідоцтвом. Умови та порядок видачі такого свідоцтва встановлюються розділом III Закону України від 15.12.93 р. №3689-ХІІ «Про охорону прав на знаки для товарів і послуг».

Як впливає із наведеного у п. 4 П(С)БО 8 визначення нематеріальних активів, одним із критеріїв його визнання є можливість ідентифікації. За міжнародним стандартом МСБО 38, а точніше, його п. 12, актив відповідає критерію ідентифікованості, якщо він:

а) або може бути відокремлений, тобто є можливість його відокремлення чи відділення суб'єктом господарювання для продажу, передачі, ліцензування, здачі в оренду або обміну окремо (індивідуально) чи разом з відповідним договором, активом чи зобов'язанням;

б) або виникає внаслідок договірних (контрактних) чи інших юридичних прав, незалежно від того, чи можуть вони бути передані або відокремлені від суб'єкта господарювання чи від інших прав та зобов'язань.

При цьому в п. 13 МСБО 38 пояснюється, що юридичне забезпечення прав не є необхідною умовою для контролю, оскільки суб'єкт господарювання може контролювати майбутні економічні вигоди в інший спосіб.

Яскравим прикладом такого нематеріального активу є авторське право. Згідно зі ст. 11 Закону України «Про авторське право і суміжні права» авторське право на твір виникає внаслідок факту його створення; для виникнення і здійснення авторського права не потрібна реєстрація твору або інше спеціальне його оформлення, а також виконання будь-яких інших формальностей.

Зазначені норми МСБО 38 можуть стати у пригоді бухгалтерам України під час ідентифікації нематеріальних активів. Адже згідно з П(С)БО 8 «можливість ідентифікації» є головним критерієм при їх визнанні.

У листі від 11.04.2006 р. №31-34000-10-10/7377 Мінфін вказав, що визнання об'єкта НМА здійснюється на підставі оформленого первинного документа, що містить його найменування, характеристику (опис), порядок і строк його корисного використання, первісну вартість, дату придбання, підписи осіб, що прийняли об'єкт нематеріальних активів, які повинні перевірити обґрунтованість оприбуткування нематеріальних активів, тобто наявність документів (довідок), що описують сам об'єкт нематеріальних активів або порядок його використання (письмовий опис з формулами, кресленнями, схемами, зразками тощо). Аналогічні положення відображені у пунктах 1.4, 1.5 Методрекомедацій №1327.

Наказом №732 затверджено низку типових форм для первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі НМА та порядок їх застосування. Зокрема, це:

- 1) НА-1 «Акт введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів»;
- 2) НА-2 «Інвентарна картка обліку об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів»;

3) НА-3 «Акт вибуття (ліквідації) об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів»;

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

Ці форми первинного обліку, згідно з п. 1.4 Методрекомедацій №1327, можуть застосовуватися і для інших видів нематеріальних активів «із зазначенням у цьому разі назви і реквізитів форми щодо нематеріальних активів».

Пункт 35 П(С)БО 8 установлює, що реєстри аналітичного обліку нематеріальних активів, які вибули, додаються до документів, якими оформлені факти вибуття цих об'єктів. Це означає, що всі документи первинного обліку списаних з балансу об'єктів, якими було оформлено їх оприбуткування та перебування в експлуатації, мають зберігатися з документами, якими оформлено списання таких об'єктів.

Строк корисного використання

Під час визнання об'єкта нематеріальним активом (зарахування на баланс) згідно з пунктами 25 – 26 П(С)БО 8 підприємство встановлює строк їх корисного використання.

При його визначенні слід враховувати:

- 1) строки корисного використання подібних активів;
- 2) моральний знос, що передбачається;
- 3) правові або інші подібні обмеження щодо строків його використання;
- 4) очікуваний спосіб використання нематеріального активу підприємством;
- 5) залежність строку корисного використання нематеріального активу від строку корисного використання інших активів підприємства.

На відміну від об'єктів основних засобів, термін корисного використання нематеріальних активів та метод його амортизації, згідно з п. 31 П(С)БО 8, мають переглядатися наприкінці звітнього року, якщо в

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

Строк корисного використання виходячи з визначення, наведеного у п. 4 П(С)БО 7, є очікуваним, тож може не збігатися з фактичним строком їх використання.

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

Згідно з пунктами 8, 9 П(С)БО 8, якщо нематеріальний актив не відповідає встановленим критеріям визнання, то витрати, пов'язані з його придбанням чи створенням, визнаються витратами того звітного періоду, протягом якого вони були здійснені, без визнання таких витрат у майбутньому нематеріальними активами. Зокрема, не визнаються нематеріальними активами, а підлягають відображенню у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені, витрати на: 1) дослідження; 2) підготовку і перепідготовку кадрів; 3) рекламу та просування продукції на ринку; 4) створення, реорганізацію та переміщення підприємства або його частини; 5) підвищення ділової репутації підприємства, вартість видань і витрати на створення торгових марок (товарних знаків).

Нематеріальні активи можуть бути отримані підприємством різними шляхами (способами), від яких залежить порядок формування їх первісної вартості (табл. 2.2).

**Порядок формування первісної вартості нематеріальних активів
залежно від способів придбання**

Спосіб отримання нематеріальних активів	Порядок формування первісної вартості		Пункти П(С)БО 8
Придбання за кошти	Ціна (вартість) придбання (крім отриманих торговельних знижок)	При визначенні первісної вартості в цих випадках враховуються: мито, непрямі податки, що не підлягають відшкодуванню, та інші витрати, безпосередньо пов'язані з придбанням та доведенням активу до стану, придатного для використання за призначенням	П. 11
Безоплатне отримання	Справедлива вартість на дату отримання		Пункти 11, 13
Внесення до статутного фонду (капіталу)	Погоджена засновниками (учасниками) підприємства справедлива вартість		Пункти 11, 14
Створення підприємством	Прямі витрати на оплату праці, прямі матеріальні витрати, інші витрати, безпосередньо пов'язані зі створенням цього нематеріального активу та доведенням його до стану придатності для використання за призначенням (оплата реєстрації юридичного права, амортизація патентів, ліцензій тощо)		П. 17
Придбання внаслідок обміну на подібний об'єкт	Залишкова вартість переданого нематеріального активу. Якщо залишкова вартість переданого об'єкта перевищує його справедливу 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		Ч. 1 п. 12
Придбання внаслідок обміну на неподібний об'єкт	Справедлива вартість переданого немонетарного активу, збільшена (зменшена) на суму коштів чи їх еквівалентів, що була передана (отримана) під час обміну		Ч. 2 п. 12
Отримання внаслідок об'єднання підприємств	За справедливою вартістю		П. 15

Амортизації підлягають лише ті об'єкти нематеріальних активів, щодо яких підприємством установлені строки корисного використання. Згідно з п. 27 П(С)БО 8, метод амортизації нематеріального активу підприємство обирає самостійно виходячи з умов отримання майбутніх економічних вигід, а розрахунок амортизації при застосуванні відповідних методів нарахування здійснює згідно з П(С)БО 7.

П(С)БО 8 визначає, що в разі якщо умови отримання майбутніх економічних вигід визначити неможливо, обирається прямолінійний метод амортизації.

Звертаємо увагу, що амортизації не підлягає такий об'єкт нематеріальних активів, як право постійного користування земельною ділянкою (п. 25 П(С)БО 8).

Принципи амортизації нематеріальних активів загалом відповідають принципам, передбаченим для основних засобів. Відмінним є те, що ліквідаційна вартість за загальним правилом прирівнюється до нуля. Втім, із цього правила є два винятки. Ліквідаційна вартість об'єкта може бути визначена у певному розмірі у випадках, коли:

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

У разі зміни строку корисного використання чи умов використання об'єкта нематеріальних активів може бути змінено і метод нарахування амортизації. При цьому з абзацу 2 п. 31 П(С)БО 8 випливає, що зміни зазначених методу і строку можливі і протягом фінансового року.

Нарахування амортизації починається з місяця, наступного за місяцем, в якому нематеріальний актив введено в господарський оборот (при застосуванні виробничого методу – з дати, наступної за датою введення

об'єкта нематеріального активу у господарській оборот), і припиняється починаючи з місяця, наступного за місяцем вибуття такого активу.

Підприємства повинні відображати втрати від зменшення корисності нематеріальних активів. Такі втрати відображаються збільшенням суми амортизації у складі витрат звітного періоду. Якщо об'єкти нематеріальних активів є дооціненими, то при визнанні втрат від зменшення корисності спочатку зменшується вартість об'єкта у межах суми попередніх дооцінок зі зменшенням іншого додаткового капіталу.

Відновлення корисності таких об'єктів відображається в обліку визнанням доходу з одночасним зменшенням суми накопиченої амортизації.

Порядок проведення переоцінки нематеріальних активів визначено у пунктах 19 – 24 П(С)БО 8. Зокрема, пунктом 19 цього стандарту встановлено права підприємства на проведення переоцінки за справедливою вартістю на дату балансу лише тих нематеріальних активів, щодо яких є активний ринок.

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

При цьому, як і під час переоцінки основних засобів, 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).

2.2. Проблеми обліку нематеріальних активів на ПрАТ «Роменський завод «Тракторзапчастина»

Бухгалтерський облік наявності та руху нематеріальних активів ведеться на інвентарному балансовому рахунку 12 «Нематеріальні активи». Для відображення гудвілу в обліку використовується рахунок 19 «Гудвіл при придбанні».

Синтетичний облік нематеріальних активів ведеться на рахунку 12, який призначений для узагальнення інформації про їх наявність і рух. Він має такі субрахунки:

- 121 – Права користування природними ресурсами;
- 122 – Права користування майном;
- 123 – Права на знаки для товарів і послуг;
- 124 – Права на об'єкти промислової власності;
- 125 – Авторські і суміжні з ними права;
- 126 – Гудвіл;
- 127 – Інші нематеріальні активи .

За дебетом цього рахунку відображається придбання або отримання в результаті розробки (від інших фізичних або юридичних осіб) нематеріальних активів, за кредитом - вибуття внаслідок продажу, безоплатної передачі або неможливості отримання підприємством в подальшому економічних вигод від його використання, а також сума уцінки нематеріальних активів. Рахунок є активним, балансовим, призначений для обліку господарських засобів.

Нематеріальні активи надходять на підприємство в результаті їх придбання, створення власними силами, безоплатного отримання або шляхом обміну на інші активи.

Планом рахунків для обліку витрат на придбання або створення матеріальних і нематеріальних необоротних активів призначений рахунок 15 «Капітальні інвестиції».

За дебетом рахунка 15 «Капітальні інвестиції» відображається збільшення зазначених витрат на придбання або створення матеріальних та нематеріальних необоротних активів, за кредитом – їх зменшення внаслідок прийняття в експлуатацію придбаних або створених нематеріальних активів.

Для обліку витрат на придбання (створення) нематеріальних необоротних активів використовується субрахунок 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів» [4].

Надходження нематеріальних активів може здійснюватись шляхом:

- придбання;
- розробки;
- внесення засновниками до статутного капіталу;
- безоплатного одержання;
- отримання в обмін на неподібні активи.

Бухгалтерські записи операцій з придбання (створення) нематеріальних активів мають вигляд:

1) відображено придбання нематеріальних активів за сумою договору:

Д-т 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів»;

К-т 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядчиками»;

На суму ПДВ:

Д-т 641 «Розрахунки за податками»;

К-т 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядчиками»;

На суму ПДВ на умовах авансової оплати:

Д-т 644 «Податковий кредит»;

К-т 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядчиками»;

2) зарахування придбаного об'єкта до складу нематеріальних активів:

Д-т 12 «Нематеріальні активи»;

К-т 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів»;

3) Відображено понесені витрати на створення нематеріального активу:

Д-т 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів»;

К-т рахунків різних активів і зобов'язань (65, 66, 23, 20);

Списання витрат на створення об'єктів при зарахуванні їх до складу нематеріальних активів:

Д-т 12 «Нематеріальні активи»;

К-т 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів»;

4) відображені понесені витрати на модернізацію об'єкта нематеріальних активів:

Д-т 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів»;

К-т рахунків різних активів і зобов'язань (65, 66, 23, 20);

Списання витрат на модернізацію об'єкта нематеріальних активів:

Д-т 12 «Нематеріальні активи»;

К-т 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів»;

5) відображені понесені витрати на дослідження (дослідження можливості технічного вдосконалення виробництва).

Д-т 941 «Витрати на дослідження і розробки»;

К-т рахунків різних активів і зобов'язань;

6) відображені внески засновників до статутного капіталу нематеріальними активами:

а) Д-т 46 «Неоплачений капітал»;

К-т 40 «Статутний капітал» – на суму внеску за вартістю, що вказана в установчих документах.

б) Д-т 12 «Нематеріальні активи»;

К-т 46 «Неоплачений капітал» – на суму одержаних від засновників об'єктів нематеріальних активів.

7) відображення в обліку безоплатно одержаних об'єктів нематеріальних активів:

Д-т 12 «Нематеріальні активи»;

К-т 424 «Безоплатно одержані необоротні активи»;

8) відображення в обліку операцій по надходженню нематеріальних активів шляхом обміну на подібні або неподібні активи.

Відображення в обліку обміну подібними активами здійснюються записами:

а) списання зносу переданого нематеріального активу:

Д-т 133 «Знос нематеріальних активів»;

К-т 12 «Нематеріальні активи»;

б) списання залишкової вартості цього самого нематеріального активу:

Д-т 377 «Розрахунки з іншими дебіторами»

К-т 12 «Нематеріальні активи»;

в) нарахування зобов'язань з ПДВ:

Д-т 377 «Розрахунки з іншими дебіторами»;

К-т 26 «Розрахунки за податками»;

г) отримання нематеріального активу внаслідок обміну:

Д-т 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів»;

К-т 685 «Розрахунки з іншими кредиторами»;

д) відображення ПДВ:

Д-т 641 «Розрахунки за податками»;

К-т 685 «Розрахунки з іншими кредиторами»;

ж) залік заборгованостей за обміном (бартером):

Д-т 685 «Розрахунки з іншими кредиторами»;

К-т 377 «Розрахунки з іншими дебіторами»;

з) введення нематеріального активу в експлуатацію:

Д-т 12 «Нематеріальні активи»;

К-т 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів».

Як відомо, неподібними вважаються активи, які мають різну справедливую вартість та різне функціональне призначення, тому при обміні неподібними активами в обліку та звітності під час обміну такими активами треба відображати фінансовий результат від процесу обміну.

Бухгалтерські проводки обміну неподібними активами:

а) списання зносу переданого нематеріального активу:

Д-т 133 «Знос нематеріальних активів»;

К-т 125 «Авторські та суміжні з ними права»;

б) списання залишкової вартості цього самого активу:

Д-т 972 «Собівартість реалізованих необоротних активів»;

К-т 125 «Авторські та суміжні з ними права»;

в) відображення доходу від передачі в обмін нематеріального активу:

Д-т 377 «Розрахунки з іншими дебіторами»;

К-т 742 «Дохід від реалізації необоротних активів»;

г) нарахування зобов'язання з ПДВ:

Д-т 742 «Дохід від реалізації необоротних активів»;

К-т 641 «Розрахунки за податками»;

г) отримання готової продукції в обмін на нематеріальні активи:

Д-т 26 «Готова продукція»;

К-т 631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»;

д) відображення ПДВ:

Д-т 641 «Розрахунки за податками»;

К-т 631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»;

е) отримання грошових коштів:

Д-т 311 «Поточні рахунки в національній валюті»;

К-т 377 «Розрахунки з іншими дебіторами»;

є) відображення заліку взаємної заборгованості з обміну:

Д-т 972 «Собівартість реалізованих необоротних активів»;

К-т 125 «Авторські та суміжні з ними права»;

ї) визначення фінансового результату:

Д-т 793 «Результати іншої звичайної діяльності»;

К-т 972 «Собівартість реалізованих необоротних активів»;

Д-т 742 «Дохід від реалізації необоротних активів»;

К-т 793 «Результат іншої звичайної діяльності».

Найбільш поширеним продуктом для реалізації завдання обліку нематеріальних активів, який доцільно використовувати на ПрАТ «Роменський завод «Тракторзапчастина» є «1С:Бухгалтерія» (версія 8.2).

Версія програми, яку доцільно використовувати на ПрАТ «Роменський завод «Тракторзапчастина» - «1С: Бухгалтерія 8 для України», створена на технологічній платформі нового покоління «1С: Підприємство 8».

Методика бухгалтерського обліку дозволяє одночасно відобразити кожен господарську операцію як по рахунках бухгалтерського обліку, так і по необхідних розрізах аналітичного обліку, кількісного і валютного обліку. Користувачі можуть самостійно управляти методикою обліку в рамках настройки облікової політики, створювати нові субрахунки і розрізи аналітичного обліку.

Основним способом відображення господарських операцій в обліку є введення документів, відповідних первинним документам бухгалтерського обліку. Крім того, передбачено введення окремих проводок. Для групового введення проводок можна використовувати типові операції - простий інструмент автоматизації, легко і швидко налаштовується користувачем.

«1С: Бухгалтерія 8 для України» дозволяє вирішувати всі завдання, що стоять перед бухгалтерською службою підприємства, включаючи, наприклад, виписку первинних документів, облік продажів і т.д.

Програмний продукт «1С: Бухгалтерія 8 для України» включає технологічну платформу «1С: Підприємство 8» і конфігурацію (прикладне рішення) «Бухгалтерія для України». Правила ведення обліку налаштовані саме в конфігурації.

Бухгалтерський і податковий облік на ПрАТ «Роменський завод «Тракторзапчастина» ведеться відповідно до чинного законодавства України. «1С: Бухгалтерія 8 для України» забезпечує вирішення всіх завдань, що стоять перед бухгалтерською службою підприємства, якщо бухгалтерська служба повністю відповідає за облік на підприємстві, включаючи, наприклад, виписку первинних документів, облік продажів і т.д.

Дане прикладне рішення також можна використовувати виключно для ведення бухгалтерського і податкового обліку, а завдання автоматизації інших служб, наприклад, відділу продажів, вирішувати спеціалізованими конфігураціями або іншими системами.

До складу «1С: Бухгалтерії 8 для України» включений план рахунків бухгалтерського обліку, відповідний Наказу Міністерства Фінансів України «Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку та Інструкції про його використання» від 30 листопада 1999р. № 291.

Склад рахунків, організація аналітичного, валютного, кількісного обліку на рахунках відповідають вимогам законодавства по веденню бухгалтерського обліку і відображенню даних в звітності. При необхідності користувачі можуть самостійно створювати додаткові субрахунки і розрізи аналітичного обліку.

Основним способом відображення господарських операцій в обліку є введення документів в конфігурацію, відповідних первинним бухгалтерським документам. Крім того, допускається безпосереднє введення окремих проводок. Для групового введення проводок можна використовувати типові операції - простий інструмент автоматизації, легко і швидко налаштовується користувачем.

Облік основних засобів, нематеріальних і малоцінних активів ведеться відповідно до П(С)БО 7 «Основні засоби», П (С) БО 8 «Нематеріальні активи», П(С)БО 9 «Запаси». Для основних засобів і нематеріальних активів автоматизовані такі основні операції як: надходження, ухвалення 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 і списання з експлуатації.

В «1С: Бухгалтерії 8 для України» підтримуються наступні схеми оподаткування:

– загальна система оподаткування (для платників податку на прибуток та податку на додану вартість);

– спрощена система оподаткування:

1) єдиний податок і податок на додану вартість;

2) єдиний податок без податку на додану вартість;

3) єдиний податок для суб'єктів підприємницької діяльності - фізичних осіб.

«1С: Бухгалтерія 8 для України» надає користувачеві набір стандартних звітів, які дозволяють аналізувати дані по залишках, оборотам рахунків і по проводках в самих різних розрізах. У їх числі оборотно-сальдова відомість, шахова відомість, оборотно-сальдова відомість по рахунку, обороти рахунку, картка рахунку, аналіз рахунку, аналіз субконто, обороти між субконто, зведені проводки, головна книга, діаграма.

В «1С: Бухгалтерію 8 для України» включені обов'язкові (регламентовані) звіти, призначені для подання власникам організації і контролюючим державним органам, включаючи форми бухгалтерської звітності, податкові декларації, звіти для органів статистики і державних фондів.

Регламентована звітність, що подається в податкові органи, може бути автоматично експортована у формат, затверджений наказом ДПАУ від 19.08.2005 N 351 (у файли з розширенням XML). Так звані «схеми» (файли з розширенням *.xsd), по яких відбуваються формування файлів XML з даними звітів, поставляються і оновлюються разом з набором регламентованої звітності.

«1С: Бухгалтерія 8 для України» включає наступні сервісні можливості:

– завантаження курсу валют з Інтернету;

– підготовка листа у відділ технічної підтримки;

– автоматична перевірка і установка оновлень «1С: Бухгалтерії 8 для України» через Інтернет.

При веденні обліку нематеріальних активів у зазначеному програмному продукті на ПрАТ «Роменський завод «Тракторзапчастина» слід враховувати, що облік усього життєвого циклу об'єктів нематеріальних активів слід вести лише з допомогою спеціалізованих документів підсистеми, тому велика частина облікової інформації базується на спеціалізованих реєстрах відомостей, які не завжди доступні для ручних коригувань.

У типовій конфігурації передбачено відображення таких операцій з нематеріальними активами - купівля; введення в експлуатацію; нарахування амортизації; переміщення; модернізація; інвентаризація; продаж та списання. Перелік нематеріальних активів, як введених в експлуатацію, так і ще не прийнятих до обліку, ведеться на базі довідника «Нематеріальні активи». У довіднику зберігається тільки інформація про найменування та податкове призначення активу, решта облікові параметри задаються при введенні в експлуатацію і записуються в реєстри відомостей.

Облік капітальних інвестицій в нематеріальні активи може вестися одним із способів:

- облік куплених активів - пооб'єктно на рахунку 1541 «Придбання нематеріальних активів» в розрізі нематеріальних активів;
- облік витрат на створення активів - на рахунку 1542 «Виготовлення нематеріальних активів» в розрізі об'єктів будівництва і статей витрат.

У будь-якому разі після введення в експлуатацію облік нематеріальних активів, ведеться пооб'єктно:

- об'єкти нематеріальних активів враховуються на субрахунках рахунку 12 «Нематеріальні активи» плану рахунків бухгалтерського обліку в розрізі нематеріальних активів;
- накопичення нарахованої амортизації відбувається в розрізі нематеріальних активів і відображається за кредитом рахунка 133 «Накопичена амортизація нематеріальних активів».

Крім цього, на ПрАТ «Роменський завод «Тракторзапчастина» доцільно передбачити зберігання інформації про підрозділи та матеріально-відповідальних особах, за якими закріплені нематеріальні активи. Ця інформація зберігається в реєстрі відомостей «Місцезнаходження нематеріальних активів (бухгалтерський облік)».

Для цілей податкового обліку на ПрАТ «Роменський завод «Тракторзапчастина» нематеріальні активи доцільно обліковувати пооб'єктно. Кожен об'єкт відноситься до однієї з 6 податкових груп. При купівлі або будівництві активу вартість формується в залежності від податкового призначення. У момент введення в експлуатацію накопичені податкові суми формують податкову вартість нематеріальних активів.

Далі ця вартість включається до складу витрат у податковому обліку за допомогою нарахування амортизації. Метод амортизації для бухгалтерського та податкового обліку однаковий, але терміни використання можуть відрізнятися.

Для оформлення операцій покупки готових до використання нематеріальних активів призначений документ «Надходження нематеріальних активів».

Відображення операцій по створенню нематеріальних активів, тобто по накопиченню витрат на об'єкті будівництва нічим не відрізняється від аналогічних операцій по створенню основних засобів. Згідно з П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» не всі витрати, пов'язані зі створенням нематеріальних активів, повинні включатися в вартість активу. Наприклад, не включаються до вартості активу, а включаються до витрат періоду, витрати на дослідження, на рекламу, на підготовку кадрів, на підвищення ділової репутації і т.д. Користувач сам повинен визначити - які витрати списувати на 154 рахунок, а які відображати у витратах поточного періоду. Операції з накопичення витрат на об'єктах будівництва описані в главі «Облік капітальних інвестицій» розділу «Підсистема Основні засоби». Єдиною відмінністю накопичення витрат на формування вартості

майбутнього нематеріального активу є рахунок бухгалтерського обліку. Тобто в документах слід зазначати рахунок 1542.

Для відображення операції постановки нематеріальних активів на облік (введення в експлуатацію) в конфігурації використовується документ «Прийняття до обліку нематеріальних активів». У документі для об'єкта нематеріальних активів встановлюються основні характеристики, що впливають на відображення об'єкта в обліку (рахунок обліку, рахунок нарахування амортизації), способи і параметри розрахунку амортизації, шаблон проводок для відображення амортизації у складі витрат. Ця інформація фіксується в різних регістрах відомостей.

Документом «Прийняття до обліку нематеріальних активів» можна ввести в експлуатацію як куплені, так і створені нематеріальні активи:

– якщо актив був куплений як готовий нематеріальний актив, то використовується вид операції документа «Нематеріальні активи». При цьому списання інвестицій відбувається з рахунку плану бухгалтерського обліку 1541;

– якщо вівся облік витрат - використовується вид операції «Об'єкти будівництва». При цьому списання інвестицій відбувається з рахунку плану бухгалтерського обліку 1542.

Для цілей податкового обліку на ПрАТ «Роменський завод «Тракторзапчастина» формуються дані залежать від податкового призначення в картці активу і від прапора «Нараховувати амортизацію» в документі введення в експлуатацію.

Для відображення операції постановки нематеріальних активів на облік (введення в експлуатацію) в конфігурації використовується документ «Прийняття до обліку нематеріальних активів». У документі для об'єкта нематеріальних активів встановлюються основні характеристики, що впливають на відображення об'єкта в обліку (рахунок обліку, рахунок нарахування амортизації), способи і параметри розрахунку амортизації,

шаблон проводок для відображення амортизації у складі витрат. Ця інформація фіксується в різних регістрах відомостей.

Документом «Прийняття до обліку нематеріальних активів» можна ввести в експлуатацію як куплені, так і створені нематеріальні активи:

– якщо актив був куплений як готовий нематеріальний актив, то використовується вид операції документа «Нематеріальні активи». При цьому списання інвестицій відбувається з рахунку плану бухгалтерського обліку 1541;

– якщо вівся облік витрат - використовується вид операції «Об'єкти будівництва». При цьому списання інвестицій відбувається з рахунку плану бухгалтерського обліку 1542.

Для цілей податкового формуються дані залежать від податкового призначення в картці активу і від прапора «Нараховувати амортизацію» в документі введення в експлуатацію.

Нарахування амортизації в бухгалтерському та податковому обліку виконується одночасно щомісяця. Саме нарахування амортизації проводиться при проведенні документа «Закриття місяця» із встановленими в ньому відповідними прапорами. Крім того, амортизація може бути нарахована, документами списання або продажу нематеріального активу. У цьому випадку повторне нарахування амортизації в рамках регламентної процедури виконано не буде.

Для нарахування амортизації, при прийнятті до обліку нематеріального активу має бути вказаний метод розрахунку. Зміна параметрів розрахунку амортизації в процесі експлуатації може бути здійснене в разі модернізації активу. При необхідності параметри амортизації (у тому числі метод амортизації) можуть бути змінені документом «Зміна параметрів нарахування амортизації». При необхідності так само може бути змінено спосіб відображення витрат по амортизації документом «Зміна способу відображення витрат по амортизації нематеріальних активів».

У разі нарахування амортизації за виробничим методом, необхідно попередньо щомісяця вводити інформацію про фактичний виробіток нематеріального активу за поточний період. Для цього використовується документ «Вироблення для розрахунку амортизації нематеріальних активів».

Для відображення передачі нематеріальних активів в інший підрозділ або іншій матеріально-відповідальній особі використовується документ «Переміщення нематеріальних активів». У документі вказуються тільки підрозділ і матеріально-відповідальна особа, куди переміщається актив. При проведенні документа проводки по бухгалтерському обліку не формуються, а формуються тільки руху в реєстрі відомостей «Місцезнаходження нематеріальних активів (Бухгалтерський облік)».

Процес модернізації (поліпшення) нематеріального активу відображається в типовій конфігурації в два етапи:

– накопичуються витрати по модернізації (поліпшенню) нематеріального активу за допомогою документів різних підсистем (нарахування заробітної плати, списання запасів, отримання послуг сторонніх контрагентів і т.д.);

– списуються витрати на збільшення вартості нематеріального активу.

Накопичення витрат на модернізацію проводиться на об'єкті будівництва в розрізі статей витрат на рахунку 1542. Детальніше процес накопичення витрат на об'єкті будівництва описаний в розділі «Підсистема Основні засоби» в розділі «Облік капітальних інвестицій». Списання накопичених витрат і збільшення вартості об'єкта в результаті модернізації проводиться за допомогою документа «Модернізація нематеріальних активів».

У шапці документа вказується об'єкт будівництва, з якого списуються витрати з модернізації. На закладці «Бухгалтерський і податковий облік» вказується рахунок обліку капітальних інвестицій, на якому накопичені витрати з модернізації (1542) і суми витрат. Суми модернізації можна заповнити автоматично за даними обліку на момент формування документа -

кнопка «Розрахувати суми». Потім в табличній частині на закладці «Нематеріальні активи» вказуються Модернізовані активи, після чого по кнопці «Заповнити - Для списку нематеріальних активів» заповнюється облікова інформація. За даними обліку на момент формування документа заповнюються облікові суми та параметри амортизації, а так само розподілені суми модернізації.

При відображенні результатів модернізації, документом «Модернізація нематеріальних активів» можуть бути встановлені нові параметри для нарахування амортизації у бухгалтерському обліку:

- строк корисного використання;
- передбачуване значення параметра вироблення (обсяг продукції);
- залишкова вартість, виходячи з якої, ведеться розрахунок амортизації надалі.

Нова вартість для обчислення амортизації розраховується автоматично, як залишкова вартість активу на кінець місяця. При цьому відбувається тільки розрахунок суми амортизації за місяць, в якому була модернізація, а не її фактичне нарахування. Нова вартість для обчислення амортизації не підлягає ручної коригуванню, але при необхідності можна вручну відкоригувати складові, з яких вона обчислюється в табличній частині документа. У поточному місяці амортизація в бухгалтерському обліку буде розраховуватися, виходячи зі старих даних, а починаючи з наступного місяця - виходячи з даних, зазначених у документі «Модернізація нематеріальних активів». При проведенні документа сума зміни вартості відображається проводками «Дт субрахунків рахунку 12 - Кт 1542».

Проаналізувати інформацію про вкладення в нематеріальні активи, тобто про залишки та рух куплених нематеріальних активів можна за допомогою звіту «Оборотно-сальдова відомість по рахунку» за субрахунками рахунка 154. Проаналізувати інформацію про прийняті до обліку нематеріальних активів можна за допомогою звіту «Оборотно-сальдова відомість по рахунку» за субрахунками рахунку 12 і по рахунку 133.

Отже, на сьогоднішній день ведення бухгалтерського обліку нематеріальних активів малоефективне без комп'ютерної обробки даних. Автоматизація обліку сприяє зменшенню трудомісткості обліку, підвищенню його оперативності, точності й достовірності. Результатом автоматизації є зростання продуктивності праці робітників та ефективності управління нематеріальними активами підприємства. На ринку представлено багато бухгалтерських програм, які задовольняють найрізноманітніші вимоги обліку нематеріальних активів. «1С: Бухгалтерія», яка має ряд переваг перед іншими подібними програмними продуктами, об'єднує комплекс різноманітних інструментів для відображення наявності та змін усіх видів нематеріальних активів.

Програма має гнучку конфігурацію та може бути настроєна відповідно до вимог конкретного підприємства. Вона передбачає ведення бухгалтерського обліку від запису господарських операцій до складання бухгалтерської звітності. Зазначений програмний продукт доцільно використовувати для ведення обліку на ПрАТ «Роменський завод «Тракторзапчастина».

2.3. Нематеріальні активи: особливості податкового обліку

Майнові права на результати інтелектуальної діяльності засвідчуються відповідними документами (патентом, сертифікатом, ліцензією тощо) у порядку, встановленому законодавством України.

Наприклад, набуття права інтелектуальної власності на торгову марку засвідчується свідоцтвом. Умови та порядок видачі свідоцтва встановлюються законом (ст. 494 Цивільного кодексу), а майнові права інтелектуальної власності на сорт рослин та породи тварин засвідчуються патентом (ст. 485 Цивільного Кодексу).

Для правильного обліку нематеріального активу, який використовується в господарській діяльності підприємства, слід керуватися нормами П(С)БО 8. Згідно з цим положенням нематеріальний актив не має матеріальної форми та може бути ідентифікований.

Актив є ідентифікованим, якщо він:

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

- виникає внаслідок договірних або інших юридичних прав незалежно від того, чи можуть вони бути передані або відокремлені від суб'єкта господарювання або ж від інших прав та зобов'язань (п. 12 МСБО 38).

Придбаний або створений об'єкт нематеріальних активів зараховується на баланс за первісною вартістю, якщо одночасно виконуються такі умови:

- підприємство здійснює його контроль;
- існує ймовірність отримання майбутніх економічних вигод, пов'язаних з його використанням;

- його вартість може бути достовірно визначена (п. 2.1 Методрекомедацій № 1327).

Слід зазначити, що не визнаються нематеріальним активом та підлягають відображенню у складі витрат витрати на: дослідження, підготовку і перепідготовку кадрів; рекламу та просування продукції на ринку; створення, реорганізацію та переміщення підприємств/установ або їх частини; підвищення ділової репутації підприємства/установи, вартість видань і витрати на створення торгових марок (товарних знаків) (п. 9 П(С)БО 8).

Комп'ютерна програма.

Визначення терміна «комп'ютерна програма» наведено у ст. 2 Закону № 1587. Відповідно до зазначеної норми комп'ютерна програма - це набір

інструкцій у вигляді слів, цифр, кодів, схем, символів чи у будь-якому іншому вигляді, виражених у формі, придатній для зчитування комп'ютером, які приводять його у дію для досягнення певної мети або результату.

Такий об'єкт, як комп'ютерна програма, матеріальної форми не має, але він може бути ідентифікований.

Оскільки комп'ютерна програма використовується у господарській діяльності підприємства, зрозуміло, що існує ймовірність отримання майбутніх економічних вигод, пов'язаних з її використанням. Вартість при придбанні програми чітко визначено, тому на балансі підприємства вона обліковується у складі основних засобів за первісною вартістю. Первісна вартість складається з ціни придбання та інших витрат, безпосередньо пов'язаних з придбанням комп'ютерної програми та доведенням її до стану, в якому вона придатна для використання за призначенням (п. 11 П(С)БО 8).

Комп'ютерна програма може враховуватися або у складі основних засобів групи 4, або як нематеріальний актив групи 5 (право користування).

Ліцензія.

Підприємства, що планують здійснювати господарську діяльність, яка підлягає ліцензуванню до початку такої діяльності, мають отримати відповідну ліцензію, оскільки її відсутність є підставою для адміністративного арешту майна платника податків (п. 94.2 ст. 94 Податкового кодексу).

Види господарської діяльності, що підлягають ліцензуванню, порядок ліцензування, державний контроль у сфері ліцензування та відповідальність суб'єктів господарювання регулюються Законом № 1775.

Слід зазначити, що ліцензіат (суб'єкт, який одержав ліцензію) не може передавати ліцензію або її копію іншій юридичній або фізичній особі для провадження господарської діяльності.

Ліцензії, видані державними органами для провадження господарської діяльності, належать до групи 6 нематеріальних активів (право на ведення

діяльності, використання економічних та інших привілеїв тощо) (пп. 138.3.4 п. 138.3 ст. 138 Податкового кодексу).

Торгова марка.

При бажанні будь-яке підприємство може розробити для себе торгову марку і користуватися нею. Проте право інтелектуальної власності на таку марку платник податку набуває лише за умови її реєстрації та отримання свідоцтва. Відносини, що виникають у зв'язку з набуттям і здійсненням права власності на знаки для товарів і послуг, регулюються Законом № 3689.

Відповідно до п. 3 ст. 5 розділу II цього Закону право власності на знак засвідчується свідоцтвом, яким власнику надається виключне право користування і розпорядження торговою маркою на свій розсуд. Тобто власник такої марки має право здійснювати з нею будь-які цивільно-правові дії (угоди), які не суперечать чинному цивільному законодавству. Строк дії свідоцтва становить 10 років від дати подання заявки до центрального органу виконавчої влади (далі – центральний орган) з питань правової охорони інтелектуальної власності.

За клопотанням власника свідоцтво на право власності на торгову марку може продовжуватися щоразу на 10 років за умови сплати збору у порядку, встановленому п. 2 ст. 18 Закону № 3689. Порядок продовження строку дії свідоцтва встановлюється центральним органом.

Торгові марки (знаки для товарів і послуг) згідно зі ст. 420 Цивільного кодексу належать до об'єктів права інтелектуальної власності.

Об'єкти інтелектуальної, у тому числі промислової, власності, а також інші аналогічні права, визнані у порядку, встановленому відповідним законодавством об'єктом права власності платника податку, визнаються нематеріальним активом.

Оскільки торгова марка вважається об'єктом права інтелектуальної власності, в обліку вона відображається саме як нематеріальний актив. Первісна вартість права власності на торгову марку складається з витрат на її створення та реєстрацію. Витрати на її створення підлягають амортизації.

Згідно з класифікацією груп нематеріальних активів права на торгову марку належать до групи 3. Строк нарахування амортизації – відповідно до правовстановлюючого документа.

Гудвіл.

Важливою частиною нематеріальних активів підприємства є репутація фірми, або гудвіл. Інакше кажучи, усі позитивні обставини, пов'язані з іміджем фірми, – фірмове найменування, особливості збуту і постачання, використання ноу-хау у виробничому процесі й управлінських ноу-хау у процесі маркетингу, є елементами гудвілу.

Для цілей обліку гудвіл є активом, який має вартісне вираження.

Проте оцінити гудвіл (ділову репутацію підприємства) можливо лише в момент його купівлі-продажу. Тобто вартість гудвілу – це різниця між ціною всіх, у тому числі й оцінених, нематеріальних активів і сумою, фактично заплаченою покупцем. Це означає, що гудвіл виникає у момент придбання підприємства, якщо його вартість перевищує балансову. Таке перевищення вартості придбання над справедливою вартістю визнають як позитивну ділову репутацію і відображають у складі нематеріальних активів. Ціна гудвілу може бути й негативною, адже іноді покупець сплачує колишньому власникові підприємства суму меншу, ніж сукупна вартість активів такого підприємства.

Вартість гудвілу не підлягає амортизації та проводиться за рахунок відповідних джерел фінансування (пп. 138.3.2 п. 138.3 ст. 138 Податкового кодексу).

Амортизація нематеріальних активів.

Розрахунок амортизації основних засобів або нематеріальних активів здійснюється відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності.

Методи, які застосовуються при нарахуванні амортизації, передбачено національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, крім виробничого методу.

Для цілей оподаткування методи амортизації обираються підприємством самостійно, про обрані методи зазначається в наказі про облікову політику.

Амортизація нараховується протягом строку корисного використання, який також встановлюється згідно з правостановлюючим документом про визнання такого об'єкта активом, тобто при зарахуванні на баланс.

При визначенні строку корисного використання (експлуатації) слід враховувати: очікуване використання об'єкта підприємством з урахуванням його потужності або продуктивності; фізичний та моральний знос, що передбачається; правові або інші обмеження щодо строків використання об'єкта та інші фактори.

У разі якщо відповідно до правостановлюючого документа строк дії права користування нематеріального активу не встановлено, такий строк визначається платником податку самостійно виходячи з умов отримання майбутніх економічних вигод, але не може становити менше 2 та більше 10 років безперервної експлуатації.

Метод амортизації нематеріального активу підприємство обирає самостійно. Пунктом п. 27 П(С)БО 8 передбачено, що якщо такі умови визначити неможливо, то амортизація нараховується із застосуванням прямолінійного методу.

Найоптимальнішим методом для амортизації вартості ліцензії є застосування прямолінійного методу, оскільки за цим методом амортизація нараховується рівномірними частинами впродовж усього строку корисного використання цього нематеріального активу.

Залишкова вартість нематеріальних активів, які амортизуються, визначається як різниця між первісною вартістю і сумою розрахованої амортизації відповідно до положень розділу III Податкового кодексу (пп. 14.1.9 п. 14.1 ст. 14).

Нарахування амортизації починається з місяця, наступного за місяцем, у якому нематеріальний актив уведено в господарський оборот, і припиняється з місяця, наступного за місяцем його вибуття.

Розрахунок амортизації при застосуванні відповідних методів нарахування здійснюється згідно з П(С)БО 7.

Амортизація нематеріальних активів (основних засобів) провадиться до досягнення залишкової вартості об'єктом його ліквідаційної вартості.

Для наочності строки нарахування амортизації нематеріальних активів наведемо у вигляді табл. 2.4.

Таблиця 2.4

Групи нематеріальних активів згідно з Податковим кодексом України

Групи	Строк дії права користування
Група 1 – права користування природними ресурсами (право користування надрами, іншими ресурсами природного середовища, геологічною та іншою інформацією про природне середовище)	Відповідно до правовстановлюючого документа
Група 2 – права користування майном (право користування земельною ділянкою, крім права постійного користування земельною ділянкою відповідно до закону, право користування будівлею, право на оренду приміщень тощо)	Відповідно до правовстановлюючого документа
Група 3 – права на комерційні позначення (права на торгові 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 менше ніж 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, передачі (програми) організацій мовлення тощо), крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті	Відповідно до правовстановлюючого документа, але не менше ніж 2 роки
Група 6 – інші нематеріальні активи (право на ведення діяльності, використання економічних та інших привілеїв тощо)	Відповідно до правовстановлюючого документа

Різниці, які виникають при нарахуванні амортизації необоротних активів

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

Тому ст. 138 цього Кодексу передбачено проведення відповідних коригувань збільшення/зменшення фінансового результату до оподаткування. Розглянемо це детальніше.

Фінансовий результат до оподаткування збільшується:

- на суму нарахованої амортизації основних засобів або нематеріальних активів відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності;
- на суму уцінки та втрат від зменшення корисності основних засобів або нематеріальних активів, включених до витрат звітного періоду згідно з національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку або міжнародними стандартами фінансової звітності;
- на суму залишкової вартості окремого об'єкта основних засобів або нематеріальних активів, визначеної відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, у разі ліквідації або продажу такого об'єкта;

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

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

Фінансовий результат до оподаткування зменшується:

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

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

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

Таким чином, для цілей оподаткування фінансовий результат зменшується на суму амортизації, розрахованої за правилами податкового обліку.

Контрольовані операції з нематеріальними активами.

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

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

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

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

Висновки за розділом 2

Типові форми первинного обліку нематеріальних активів - це: 1) Акт введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів (типова форма № НА-1); 2) Інвентарна картка обліку об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів (типова форма № НА-2); 3) Акт вибуття (ліквідації) об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів (типова форма № НА-3); 4) Інвентарний опис об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів (типова форма № НА-4).

Облік нематеріальних активів на ПрАТ «Роменський завод «Тракторзапчастина» ведеться відповідно до вимог чинного законодавства. Зокрема, для обліку та узагальнення інформації про наявність та рух нематеріальних активів використовується рахунок 12 «Нематеріальні активи». Після групування інформації щодо нематеріальних активів у регістрах аналітичного обліку, облікові дані переносяться у Головну книгу та форми фінансової звітності.

Оподаткування операцій, пов'язаних із рухом нематеріальних активів здійснюється на підставі Податкового кодексу України.

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

РОЗДІЛ 3
ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА АНАЛІЗУ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ
АКТИВІВ НА ПРАТ «РОМЕНСЬКИЙ ЗАВОД
«ТРАКТОРЗАПЧАСТИНА»

3.1. Організація і планування аналізу нематеріальних активів на
ПРАТ «Роменський завод «Тракторзапчастина»

Інформація про активи підприємства потрібна не лише внутрішнім, але й зовнішнім користувачам. Сьогодні важливим є створення умов для залучення інвестицій ззовні з метою вдосконалення та покращення прибутковості діяльності підприємств. А інвестори мають бути впевнені в тому, що вкладені ними кошти дійсно дадуть очікувані вигоди.

Саме тому керівники підприємств мають максимально зосередити увагу на аналізі діяльності підприємства, щоб мати змогу виявити її проблемні сторони та створити умови для їх вирішення. Адже, перш за все, важливою є довіра з боку споживачів та контрагентів. Це допоможе зробити підприємство конкурентоспроможним на певному сегменті ринку, закріпити за собою певні позиції, а в майбутньому завоювати й нові.

З метою забезпечення комплексності економічного аналізу нематеріальних активів на підприємствах запропоновано його проводити за наступними етапами:

Підготовчий етап передбачає складання плану аналізу на основі врахування основної мети та завдань аналізу нематеріальних активів, обґрунтування набору показників (наведені в розробленій концептуальній моделі), обрання кола виконавців (залежить від організаційної структури і обсягу конкретного будівельного підприємства) та встановлення строків виконання аналітичних процедур.

Основний етап - систематизація і аналітична обробка даних про нематеріальні активи будівельних підприємств з метою виявлення причинно-наслідкових зв'язків та ступеню впливу різноманітних факторів на ефективність їх використання.

Заключний етап - узагальнення результатів аналізу та оформлення їх в підсумковому документі (зведеному звіті або в звіті про нематеріальні активи чи інтелектуальний капітал будівельного підприємства) та надання конкретних пропозицій щодо ефективності використання нематеріальних активів на підприємстві.

Найефективнішим економічний аналіз використання нематеріальних активів буде лише у тому випадку, якщо він здійснюється на основі достовірних даних про всі нематеріальні об'єкти, що використовує у своїй діяльності підприємство. Важливим є відображення нематеріальних активів у повному обсязі. А сьогодні з цим виникає чимало проблем. По-перше, недосконалість законодавчої бази щодо регулювання обліку нематеріальних активів призводить до того, що не всі об'єкти, які мають бути віднесені до нематеріальних, відображаються у їх складі.

По-друге, проблематичним є оцінка нематеріальних активів. В силу того, що існують різні методи та способи визначення вартості даних об'єктів, не завжди вони обираються правильно. Вказані проблеми призводять до того, що балансова вартість підприємств значно відрізняється від реальної. В результаті виникають неточності отриманих даних при проведенні аналізу, що негативно впливає на різні аспекти використання нематеріальних активів, насамперед управлінські.

Рішення, що приймаються на базі таких даних не дають очікуваного ефекту.

Процедури аналізу наявності, руху та ефективності використання нематеріальних активів є досить трудомісткими, а методика ефективності використання нематеріальних активів не є достатньо розробленою. У процесі

дослідження нами узагальнено процедури аналізу структури, динаміки та ефективності використання нематеріальних (рис. 3.1).



Рис. 3.1. Проведення процедур аналізу використання нематеріальних активів

Для проведення економічного аналізу використання нематеріальних активів необхідно:

1) в повному обсязі інформаційно забезпечити аналітиків, оскільки від рівня інформаційного забезпечення залежить глибина та точність дослідження використання господарюючими суб'єктами нематеріальних ресурсів;

2) насамперед здійснити аналіз структури та динаміки, аналіз наявності та руху, аналіз ефективності, аналіз ліквідності нематеріальних активів, визначити резерви підвищення обсягів виробництва продукції. Можливі й інші етапи проведення економічного аналізу використання нематеріальних активів. Їх вибір та здійснення визначаються особами, які його здійснюють і

в залежності від мети, поставленої перед аналітиками порядок та стадії аналізу використання нематеріальних активів можуть змінюватися;

3) дотримуватися системного підходу при аналізі використання нематеріальних активів підприємства, оскільки лише системний підхід дозволить найоптимальніше та найефективніше забезпечити наявність та рух нематеріальних активів на підприємстві. Системне дослідження нематеріальних активів, дозволить розглянути їх як певну множину елементів, взаємозв'язок, яких обумовлює цілісні властивості цієї множини.

Вивчення загальних принципів та етапів, вдосконалення системи аналізу діяльності підприємства є основним завданням аналітиків. Але без достатнього вивчення всіх питань, пов'язаних з економічним аналізом активів господарюючих суб'єктів, зокрема нематеріальних, управлінський персонал не в змозі надати якісну та достовірну оцінку діяльності підприємств та прийняти найдоцільніші управлінські рішення.

Економічний аналіз необхідний на всіх етапах підприємницької діяльності: від створення підприємства до здійснення кожного кроку його функціонування. Тим більше, в ситуації, що склалася сьогодні в Україні, роль економічного аналізу значно зростає, особливо в умовах виникнення кризових явищ на підприємстві, коли саме завдяки проведенню комплексного економічного аналізу вдається визначити причини кризи та розробити і обґрунтувати можливі шляхи виходу з неї.

Розроблена модель дозволяє об'єднати всі існуючі підходи до економічного аналізу нематеріальних активів в широкому розумінні в єдину систему, що створює передумови для забезпечення ефективного управління ними на вітчизняних підприємствах, а також є системою показників, що відображає ступінь їх впливу на фінансовий стан і фінансові результати діяльності на ПрАТ «Роменський завод «Тракторзапчастина».

3.2. Методика аналізу нематеріальних активів на ПрАТ «Роменський завод «Тракторзапчастина»

Невід'ємною складовою відмінного проведення економічного аналізу використання нематеріальних об'єктів є й визначення його методики. Від того, наскільки правильно визначений кожний крок аналізу використання нематеріальних ресурсів, залежить його швидкість, ефективність та точність.

Об'єктами аналізу використання нематеріальних активів є: обсяг та динаміка нематеріальних активів; структура та стан нематеріальних активів за видами, строками корисного використання, джерелами формування, правової захищеності; дохідність та оборотність нематеріальних активів; ліквідність нематеріальних активів та ступінь ризику вкладення капіталу в даний вид активів.

На основі об'єктів аналізу використання нематеріальних активів формуються наступні його завдання: аналіз обсягу і динаміки нематеріальних активів; аналіз структури і стану нематеріальних активів за видами, термінам використання та правової захищеності; аналіз дохідності (рентабельності) і фондоддачі нематеріальних активів; аналіз ліквідності нематеріальних активів і рівня ризику вкладення капіталу в нематеріальні активи.

Та виконання всіх зазначених завдань можливе лише за якісного та повного забезпечення інформацією про нематеріальні активи певного підприємства. Від того, наскільки забезпеченим є проведення економічного аналізу залежить процес формування висновків та характеристика отриманих результатів, на основі яких потім приймаються управлінські рішення. Дані про використання підприємством нематеріальних об'єктів можна отримати з різних джерел (табл. 3.1).

Перераховані джерела інформації використовуються для проведення ретроспективного аналізу. Оперативний аналіз проводиться за даними первинного бухгалтерського обліку, а саме за інформацією рахунку 12 «Нематеріальні активи». Прогнозний аналіз ефективності використання

нематеріальних активів застосовується при оцінці відповідних альтернативних рішень.

Таблиця 3.1

Інформаційна база аналізу використання нематеріальних активів

Група	Джерела інформації
Первинні документи	– НА-1 «Акт введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів»; – НА-2 «Інвентарна картка обліку об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів»; – НА-3 «Акт вибуття (ліквідації) об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів»; – НА-4 «Інвентаризаційний опис об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів»
Дані рахунків бухгалтерського обліку	12 «Нематеріальні активи» з аналітичними рахунками 121 «Права користування природними ресурсами», 122 «Права користування майном», 123 «Права на комерційні позначення», 124 «Права на об'єкти промислової власності», 125 «Авторське право та суміжні з ним права», 127 «Інші нематеріальні активи»
Облікові реєстри	Журнал 4, Відомість 4.3
Фінансова звітність	Форма № 1 «Баланс», форма № 2 «Звіт про фінансові результати», форма № 3 «Звіт про власний капітал», форма № 4 «Звіт про рух грошових коштів», форма № 5 «Примітки до річної фінансової звітності»
Інші документи	Дані проведених інвентаризацій, договори, контракти, патенти, ліцензії, дані попередніх перевірок тощо

Також для аналізу використання нематеріальних активів розробляють систему економічних показників, що характеризують статику (стан) і динаміку (рух) активів. Особливе значення для аналізу мають показники ефективності використання нематеріальних об'єктів, що відображають рівень їх впливу на фінансовий стан і фінансові результати діяльності підприємства.

Ось, наприклад, С.З. Мошенський та О.В. Олійник [40, с. 282-288] виділяють у методиці здійснення аналізу використання нематеріальних активів шість етапів: аналіз обсягу та динаміки нематеріальних активів; аналіз структури нематеріальних активів; структура нематеріальних активів за строками корисного використання; аналіз структури вибуття нематеріальних активів; аналіз за ступенем ліквідності; аналіз ефективності використання нематеріальних активів.

Схожу методика пропонує й П.Я. Попович. Відмінність полягає лише у тому, що останній об'єднує аналіз структури нематеріальних активів за різними підходами їх групування в один етап. Трохи менше етапів менше виділяє інший дослідник [70, с. 232-236]: визначення частки нематеріальних активів у майні підприємства; оцінка обсягу та динаміки нематеріальних активів; аналіз структури та стану нематеріальних; аналіз доходності нематеріальних об'єктів; аналіз ліквідності нематеріальних активів за ступенем ризику вкладень в них. Лише три етапи економічного аналізу використання підприємством нематеріальних активів пропонує Г.В. Савицька: аналіз об'єму та динаміки нематеріальних активів; вивчення структури нематеріальних об'єктів за різними класифікаційними групами; аналіз інвестицій в нематеріальні активи.

Враховуючи вищесказане, вважаємо основними етапами аналізу нематеріальних активів наступні:

- I. частку нематеріальних активів у майні підприємства;
- II. обсяг та динаміку нематеріальних активів;
- III. структуру нематеріальних ресурсів, наявних на підприємстві;
- IV. ефективність нематеріальних активів;
- V. вплив факторів на ефективність використання нематеріальних активів;
- VI. резерви збільшення обсягів виробництва за рахунок використання нематеріальних об'єктів.

Наступним етапом є аналіз обсягу та динаміки нематеріальних активів господарюючого суб'єкта. Даний етап, як і попередній проводиться на основі даних бухгалтерського обліку та передбачає аналіз зміни в обсязі та динаміці нематеріальних активів усього і за кожним видом.

Третім етапом економічного аналізу використання нематеріальних активів є аналіз структури нематеріальних об'єктів, наявних на підприємстві. Провівши даний аналіз можемо визначити, питома вага якого виду нематеріальних об'єктів є найбільшою, а яка найменшою та зробити

висновок з приводу доцільності використання підприємством того чи іншого їх виду. Нематеріальні активи неоднорідні за своїм складом, характером використання чи експлуатації у процесі виробництва за рівнем впливу на фінансовий стан і результати господарської діяльності. Тому потрібен диференційований підхід до їх оцінювання. З цією метою проводять класифікацію і групування нематеріальних активів за різними причинами. Таким чином, з'являється можливість аналізу структури нематеріальних активів. Аналіз структури нематеріальних активів здійснюється за видами, джерелами надходжень, термінами корисного використання, ступенем правової захищеності, рівнем ліквідності та ризику вкладень капіталу в нематеріальні активи, напрями вибуття тощо.

Під час аналізу ефективності використання нематеріальних активів важливим є визначення впливу окремих факторів на показники використання даного виду активів. Тобто необхідним є проведення факторного аналізу. Він дозволяє визначити, в залежності від якого фактору збільшуються чи зменшуються ті чи інші показники наявності нематеріальних ресурсів. Це в свою чергу надасть змогу оперативніше прийняти рішення з приводу використання даного виду активів.

Як вже зазначалося, важливим питанням при економічному аналізі використання нематеріальних активів для будь-якого підприємства є визначення резервів збільшення обсягу виробництва за рахунок залучення даного виду активів.

Доцільним є купівля підприємством певних комп'ютерних програм для ведення бухгалтерського обліку - «1С: Бухгалтерія 8 для України». За рахунок комп'ютеризації обліку у підприємства зменшується потреба в працівниках бухгалтерії, тому що їх кількість можна звести до мінімуму за рахунок того, що даний нематеріальний актив допоможе сконцентрувати усі напрямки ведення обліку в одній програмі, яку веде мінімальна кількість працівників. В свою чергу зменшення бухгалтерського персоналу дає змогу зекономити на витратах на заробітну плату та взагалі зменшити витрати на

виробництво продукції. Отже, різниця у фондах оплати праці після та до впровадження нової програми ї буде нашим резервом для збільшення обсягів виробництва. Також комп'ютеризація підприємства може допомогти зекономити час управлінського персоналу. Вона підвищить швидкість отримання тієї чи іншої інформації про діяльність підприємства, про потребу у залученні тих чи інших факторів виробництва, визначити потребу у клієнтах, зменшить час та витрати на їх пошук. Тобто резервами збільшення обсягу виробництва у цьому випадку є зменшення витрат на управління процесом виробництва та реалізації продукції.

Отже, правильна організація та проведення економічного аналізу використання нематеріальних активів допоможе отримати очікувані позитивні показники їх використання та оптимізувати витрати для розширення обсягу виробництва продукції.

3.3. Контроль ефективності використання нематеріальних активів

Сьогодні все більшого поширення набуває не просто поняття «аудит нематеріальних активів», а «аудит ефективності нематеріальних активів». Аудит ефективності нематеріальних ресурсів - це відносно нова форма аудиту. Це метод контролю, значення якого безупинно змінюється і який має значні потенційні можливості. Аудит ефективності нематеріальних активів поряд із традиційним аудитом відіграє більшу роль у структурі обліку підприємств. Його ціль - дати гарантії ефективної роботи та ефективного використання нематеріальних ресурсів.

З метою проведення економічно грамотної політики діяльності необхідно безперервно контролювати процеси визнання, оцінки та обліку нематеріальних активів. Запровадження контролю ефективності використання нематеріальних активів на українських підприємствах

перебуває тільки на стадії становлення та розвитку. Проблема розвитку та здійснення контролю ефективності використання нематеріальних активів пов'язано з вирішенням таких питань, як проведення контролю ефективності використання нематеріальних активів з точки зору підвищення обсягів виробництва продукції та урахування аспектів ефективності використання таких активів при перевірці фінансової звітності.

Питання контролю відіграють важливу роль при оцінці ефективності господарської діяльності та пошуку шляхів її підвищення. Будь-яка підприємницька діяльність потребує постійного контролю за своїм розвитком, аналізу процесів під дію яких потрапляє підприємство в сучасних умовах господарювання. Це, передусім, пов'язано із зміною економічних умов, в яких працює підприємство, кон'юнктури ринку, податкового законодавства тощо. Суть проблеми полягає в тому, що більшість підприємців, які зіткнулися з перешкодами, не задумуються над необхідністю та важливістю саме контролю ефективності своєї діяльності, а тому взагалі його не здійснюють. На підприємствах відсутні кваліфіковані економісти, які могли б ефективно здійснювати контроль та аналіз основних показників діяльності підприємства і своєчасно розробляти можливі шляхи виходу з кризових ситуацій.

Контроль необхідний на всіх етапах підприємницької діяльності: від початку створення підприємства до здійснення кожного кроку його функціонування. Тим більше, в ситуації, що склалася сьогодні в Україні, роль контролю значно зростає, особливо в умовах виникнення кризових явищ на підприємстві, коли саме завдяки проведенню постійного контролю вдається визначити причини кризи та розробити і обґрунтувати можливі шляхи виходу з неї. Сучасний контроль дає можливість запроваджувати на підприємстві системи комп'ютерного спостереження та аналізу основних показників діяльності підприємства, але недоліком є те, що в Україні така практика проведення контролю не знайшла широкого розповсюдження.

Вивчення загальних принципів та етапів, вдосконалення системи контролю нематеріальних активів діяльності управління. Але без достатнього вивчення всіх питань, пов'язаних з контролем таких активів управлінський персонал не в змозі надати якісну та достовірну оцінку використання нематеріальних ресурсів та прийняти найдоцільніші управлінські рішення.

При чому важливим є здійснення такого групування нематеріальних об'єктів, що допоможе в найкоротші терміни та в зручному вигляді здійснити оцінку стану підприємства.

Інформація про активи підприємства потрібна не лише внутрішнім, але й зовнішнім користувачам. Сьогодні важливим є створення умов для залучення інвестицій ззовні з метою вдосконалення та покращення прибутковості діяльності підприємств. А інвестори мають бути впевнені в тому, що вкладені ними кошти дійсно дадуть очікувані вигоди.

Саме тому керівники підприємств мають максимально зосередити увагу на контролі ефективності діяльності підприємства, щоб мати змогу виявити її проблемні сторони та створити умови для їх вирішення. Адже, перш за все, важливою є довіра з боку споживачів та контрагентів. Це допоможе зробити підприємство конкурентоспроможним на певному сегменті ринку, закріпити за собою певні позиції, а в майбутньому завоювати й нові.

Під контролем ефективності нематеріальних активів розуміється перевірка економічності, продуктивності і результативності використання нематеріальних активів в діяльності підприємства для реалізації поставлених перед ним цілей.

Метою контролю ефективності нематеріальних активів є виявлення ступеню результативності їх використання, встановлення обсягів альтернативних доходів від їх використання, надання керівництву підприємства інформації про ефективність використання нематеріальних активів.

Об'єктом контролю ефективності є економічна діяльність підприємства, що відображена в первинних документах, бухгалтерській звітності та облікових регістрах. До цілей контролю ефективності використання нематеріальних активів можна віднести:

- визначення раціональності використання нематеріальних активів через результативність діяльності підприємства;
- виявлення втрачених можливостей використання нематеріальних активів;
- визначення рівня ефективності реалізації контролю за використанням нематеріальних активів впродовж всього життєвого циклу підприємства.

Найголовнішими завданнями контролю ефективності використання нематеріальних активів є: аналіз відображення нематеріальних активів у звітності підприємства; контроль операцій з нематеріальними активами; аналіз та діагностика використання нематеріальних активів в діяльності господарюючих суб'єктів.

На методику контролю ефективності використання нематеріальних активів впливають ряд чинників. Насамперед, особливість об'єкту обліку і контролю, вартісна оцінка та ефективність використання конкретного об'єкту нематеріального активу. Оскільки контроль має здійснювати на користь власника - контроль ефективності використання нематеріальних активів, насамперед, передбачає вивчення надходження економічних вигод у майбутньому від використання конкретного об'єкту нематеріальних активів.

Під час проведення контролю за використанням нематеріальних активів особливого значення набуває перевірка якості наданої інформації щодо нематеріальних активів, дотримання чинного законодавства і складання підсумкових результативних документів з даного питання. Обсяги контролю ефективності нематеріальних активів визначається системою обліку та внутрішнього контролю підприємств, а також оцінкою ризиків контролю, що дає можливість визначити типи потенційних помилок, фактори ризику, методи перевірки.

Контроль ефективності використання нематеріальних активів слід виконувати у певній послідовності, що визначає своєрідну методику його проведення.

Процес контролю можна умовно поділити на три етапи:

- 1) організаційно-підготовча стадія;
- 2) технологічна стадія;
- 3) результативна стадія (рис. 3.2).

витрат на управління процесом виробництва та реалізації продукції.

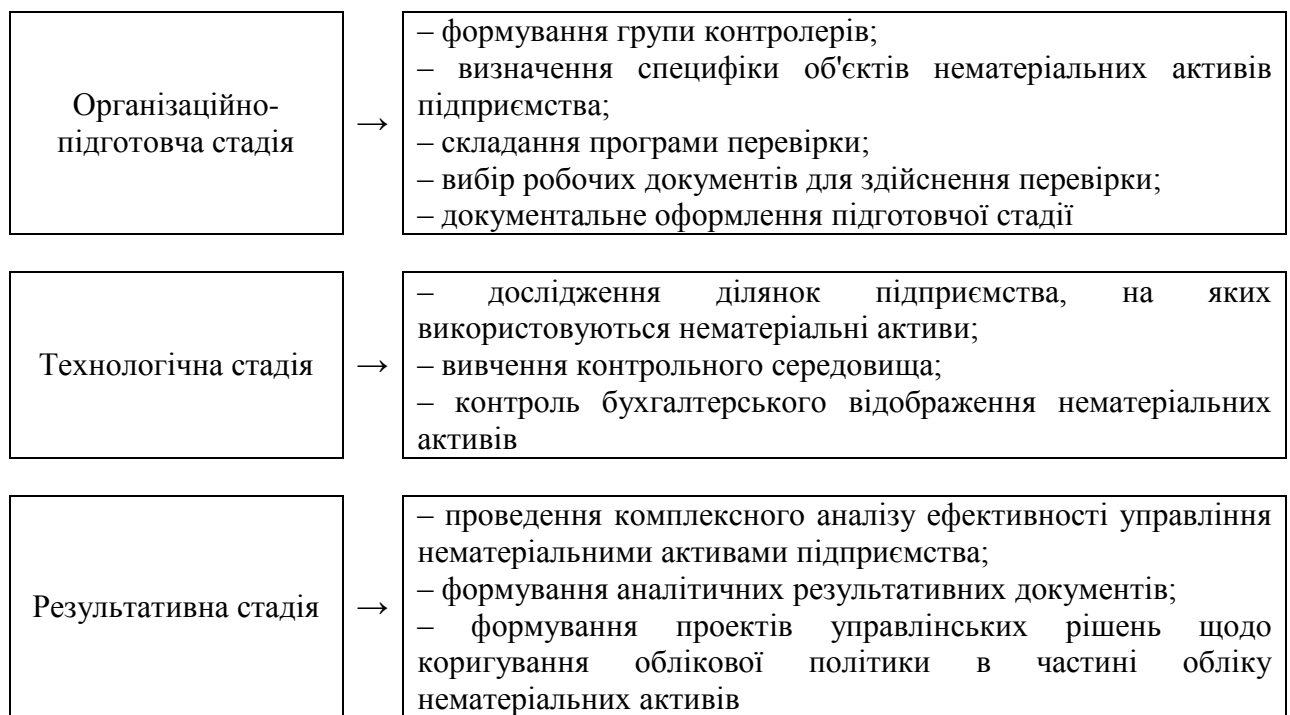


Рис. 3.2. Стадії контролю ефективності використання нематеріальних активів

Кожна із стадій деталізується реалізацією конкретних завдань та виконанням певних дій.

Важливим питанням при комплексному аналізі ефективності використання нематеріальних активів для будь-якого підприємства є визначення резервів збільшення обсягу виробництва за рахунок залучення даного виду активів. Яскравим прикладом з цього приводу є купівля

підприємством певних комп'ютерних програм, наприклад, для ведення бухгалтерського обліку. За рахунок комп'ютеризації обліку у підприємства зменшується потреба в робітниках бухгалтерії, тому що їх кількість можна звести до мінімуму за рахунок того, що даний нематеріальний актив допоможе сконцентрувати усі напрямки ведення обліку в одній програмі, яку веде мінімальна кількість робітників.

У свою чергу зменшення бухгалтерського персоналу дає змогу зекономити на витратах на заробітну плату та взагалі зменшити витрати на виробництво продукції. Отже, різниця у фондах оплати праці після та до впровадження нової програми ї буде нашим резервом для збільшення обсягів виробництва.

Також комп'ютеризація підприємства може допомогти зекономити час управлінського персоналу. Вона підвищить швидкість отримання тієї чи іншої інформації про діяльність підприємства, про потребу у залученні тих чи інших факторів виробництва, визначити потребу у клієнтах, зменшить час та витрати на їх пошук. Тобто резервами збільшення обсягу виробництва у цьому випадку є зменшення. Ще одним шляхом економії коштів підприємства є введення новітніх технологій. Це допоможе зменшити витрати на послуги найманої праці, зменшити витрати часу та матеріальні витрати, а всі заощаджені кошти спрямувати на розширення виробництва продукції.

У результаті проведеного дослідження можна визначити можливі шляхи підвищення ефективності використання нематеріальних активів, зокрема:

- дотримання підприємством власної стратегії технічно, організаційного та економічного розвитку;
- переорієнтація на максимальне технічне переозброєння й реконструкцію;
- систематичне оновлення технологічної бази взаємопов'язаних виробничих ланок підприємства та багато інших шляхів та способів, які

дадуть змогу покращити стан підприємства, а також основні показники ефективності використання нематеріальних активів.

Висновки за розділом 3

З метою забезпечення комплексності економічного аналізу нематеріальних активів на підприємствах запропоновано його проводити за наступними етапами: підготовчий, основний, заключний.

Підготовчий етап передбачає складання плану аналізу на основі врахування основної мети та завдань аналізу нематеріальних активів, обґрунтування набору показників (наведені в розробленій концептуальній моделі), обрання кола виконавців (залежить від організаційної структури і обсягу конкретного будівельного підприємства) та встановлення строків виконання аналітичних процедур.

Основний етап - систематизація і аналітична обробка даних про нематеріальні активи будівельних підприємств з метою виявлення причинно-наслідкових зв'язків та ступеню впливу різноманітних факторів на ефективність їх використання.

Заключний етап - узагальнення результатів аналізу та оформлення їх в підсумковому документі (зведеному звіті або в звіті про нематеріальні активи чи інтелектуальний капітал будівельного підприємства) та надання конкретних пропозицій щодо ефективності використання нематеріальних активів на підприємстві.

На основі об'єктів аналізу використання нематеріальних активів формуються наступні його завдання: аналіз обсягу і динаміки нематеріальних активів; аналіз структури і стану нематеріальних активів за видами, термінам використання та правової захищеності; аналіз дохідності (рентабельності) і фондоддачі нематеріальних активів; аналіз ліквідності нематеріальних активів і рівня ризику вкладення капіталу в нематеріальні активи.

Контроль ефективності використання нематеріальних активів є перспективним видом контролю у сфері підприємництва. Із його допомогою здійснюється контроль управління нематеріальними ресурсами, за підсумками проведення якого формуються незалежні висновки про ступінь результативності розпорядження ними, ефективності рішень, прийнятих управлінцями та економічності використання витрачених на це коштів та ресурсів.

ВИСНОВКИ

Методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про нематеріальні активи та розкриття інформації про них у фінансовій звітності відображаються у П(С)БО 8 «Нематеріальні активи».

Відповідно до зазначеного нормативно-правового акту, нематеріальний актив – це немонетарний актив, який не має матеріальної форми та може бути ідентифікований. Нематеріальний актив відображається в балансі, якщо існує ймовірність отримання майбутніх економічних вигод, пов'язаних із його використанням, та його вартість може бути достовірно визначена.

Аналогічне визначення нематеріальних активів наводять міжнародні стандарти бухгалтерського обліку (МСБО). Згідно з МСБО 38 «Нематеріальні активи», нематеріальний актив – немонетарний актив, який не має фізичної субстанції та може бути ідентифікований.

Порівняльний аналіз національних та міжнародних стандартів щодо обліку нематеріальних активів дозволив виявити, що Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку не містять чіткого визначення та пояснення наступних термінів, що використовуються для обліку нематеріальних активів:

- ідентифікованість;
- нематеріальність;
- контрольованість;
- отримання економічних вигод у майбутньому.

Через це, критерії визнання нематеріальних активів у вітчизняному обліку виявляються звуженими, потребують уточнення, допускають неоднозначне трактування сутності зазначеного поняття.

На підставі проведеного дослідження можна зробити висновок, що основними взаємообумовленими і взаємопов'язаними компонентами, які характеризують економічний зміст нематеріальних активів є: немонетарність; нематеріальність; ідентифікованість; підконтрольність; достовірна оцінка;

можливість отримання економічних вигод у майбутньому; наявність документів на право власності; реальна участь у фінансово-господарській діяльності підприємств.

Важливим етапом в обліку нематеріальних активів є побудова науково та практично обґрунтованої класифікації нематеріальних активів. Для цілей бухгалтерського обліку всі нематеріальні активи поділяються на 6 груп, передбачених п. 5 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи»: 1) права користування природними ресурсами; 2) права користування майном; 3) права на знаки для товарів і послуг; 4) права на об'єкти промислової власності; 5) авторські та суміжні з ними права; 6) інші нематеріальні активи. Для цілей податкового обліку Податковий кодекс України також розділяє нематеріальні активи на 6 груп (пп. 145.1.1), на сьогодні класифікація нематеріальних активів для обох видів обліку збігається. Водночас, міжнародні стандарти, на відміну від національних, не наводять групування нематеріальних активів за певними ознаками. Таким чином, можна зробити висновок, що групування нематеріальних активів пооб'єктно згідно з П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» робить класифікацію більш чіткою і структурованою, але вводить певні обмеження.

На сьогоднішній день ведення бухгалтерського обліку нематеріальних активів малоефективне без комп'ютерної обробки даних. Автоматизація обліку сприяє зменшенню трудомісткості обліку, підвищенню його оперативності, точності й достовірності. Результатом автоматизації є зростання продуктивності праці робітників та ефективності управління нематеріальними активами підприємства. На ринку представлено багато бухгалтерських програм, які задовольняють найрізноманітніші вимоги обліку нематеріальних активів. «1С:Бухгалтерія», яка має ряд переваг перед іншими подібними програмними продуктами, об'єднує комплекс різноманітних інструментів для відображення наявності та змін усіх видів нематеріальних активів. Програма має гнучку конфігурацію та може бути настроєна відповідно до вимог конкретного підприємства. Вона передбачає ведення

бухгалтерського обліку від запису господарських операцій до складання бухгалтерської звітності.

Економічний аналіз необхідний на всіх етапах підприємницької діяльності: від створення підприємства до здійснення кожного кроку його функціонування. Тим більше, в ситуації, що склалася сьогодні в Україні, роль економічного аналізу значно зростає, особливо в умовах виникнення кризових явищ на підприємстві, коли саме завдяки проведенню комплексного економічного аналізу вдається визначити причини кризи та розробити і обґрунтувати можливі шляхи виходу з неї. Сучасний економічний аналіз дає можливість запроваджувати на підприємстві системи комп'ютерного аналізу основних показників діяльності підприємства, але недоліком є те, що в Україні така практика проведення економічного аналізу не знайшла широкого розповсюдження.

Також для аналізу використання нематеріальних активів розробляють систему економічних показників, що характеризують статику (стан) і динаміку (рух) активів. Особливе значення для аналізу мають показники ефективності використання нематеріальних об'єктів, що відображають рівень їх впливу на фінансовий стан і фінансові результати діяльності підприємства.

Основними етапами аналізу нематеріальних активів наступні:

- I. частку нематеріальних активів у майні підприємства;
- II. обсяг та динаміку нематеріальних активів;
- III. структуру нематеріальних ресурсів, наявних на підприємстві;
- IV. ефективність нематеріальних активів;
- V. вплив факторів на ефективність використання нематеріальних активів;
- VI. резерви збільшення обсягів виробництва за рахунок використання нематеріальних об'єктів.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Азгальдов Г. Г. Оценка стоимости интеллектуальной собственности и нематериальных активов / Г. Г. Азгальдов, Н. Н. Карпова. – М. : Международ. акад. оценки и консалтинга, 2006. – 285 с.
2. Багрова І.В. Економічний аналіз. Навчальний посібник / І.В. Багрова, В.П. Багров. К. : ЦУЛ, 2006. – 160 с.
3. Белишева І. Нематеріальні активи компанії: класифікація та облік / І. Белишева // Акціонерне товариство: питання корпоративного управління. - 2008. - № 4. – С. 12-18.
4. Бондар О.В. Проблеми формування амортизаційної політики в ринкових умовах господарювання / Бондар О.В. // Актуальні проблеми економіки. - 2008. - № 1. - С. 38-42.
5. Бутинець Ф.Ф. Інформаційні системи і технології в обліку: Підручник для студентів вищих навчальних закладів. / За ред. д.е.н., проф., Заслуженого діяча науки і техніки України Ф.Ф. Бутинця. – 3-є вид., перероб. і доп. – Житомир: ПП «Рута», 2007. – 468 с.
6. Бухгалтерський облік: навч. посібник / Ю.А. Верига, М.О. Виноградова, Т.В. Гладких [та ін.]. – К.: ЦУЛ, 2010. – 500 с.
7. Бухгалтерський облік у галузях економіки: навч. посіб. / Й.Я.Даньків, М.Р.Лучко, М.Я.Остап'юк. – К.: Знання, 2007. – 243 с.
8. Бухгалтерський фінансовий облік : підручник [для студ. ВНЗО] : під заг. ред. Ф.Ф. Бутинця. - 8-ме вид., [перероб. і доп.]. - Житомир: 1111 «Рута». - 2009. - 912 с.
9. Верига Ю.А. Бухгалтерський облік [Текст]: нормативно-правові документи: коментар: навч. посібник / проф Ю.А. Верига; Г.І. Зима. - К.: ЦУЛ, 2009. - 656 с.
10. Верхоглядова Н.І. Бухгалтерський облік: концептуальні основи теорії / Н.І. Верхоглядова, В.П. Шило – К.: ВД Професіонал, 2005. – 180 с.

11. Власюк Н.І. Фінансовий аналіз / Н.І. Власюк. – К.: Магнолія-2006, 2010. – 256 с.
12. Гладких Т.В. Проблеми бухгалтерського обліку: навчально-методичний посібник // Гладких Т.В., Зима Г.І., Любимов М.О. / Полтава: РВВ ПУЕТ, 2011. – 195с.
13. Голов С.Ф. Бухгалтерский учет и финансовая отчетность по международным стандартам / С.Ф. Голов, В.Н. Костюченко. – Х.: Фактор, 2007. – 976 с.
14. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку: Монографія. –К.: Центр учбової літератури, 2007. - 190 с.
15. Господарський кодекс від 16.01.2003 № 436-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ligazakon.ua>.
16. Гордієнко П.Л. Стратегічний аналіз : Навч. посібник / П.Л. Гордієнко ; Л.Г. Дідковська; Н.В. Яшкіна . - К. : Алерта , 2011. - 520 с.
17. Грей С. Дж. Финансовый учет: глобальный подход / С. Дж. Грей, Б. Нидлз. – М. : Волтерс Клувер, 2006. – 614 с.
18. Гринів Б. В. Економічний аналіз торговельної діяльності / Б.В. Гринів. – К.: ЦУЛ, 2011. – 392с.
19. Гура Н.О. Облік видів економічної діяльності: навч. посіб. / Н.О.Гура. – К.: Знання, 2010. - 320 с.
20. Дерчин В.В. Теорія бухгалтерського обліку / В.В. Дерчин, М.М. Кізім ; за ред. В.В. Дерчина / К. : Центр навчальної літератури, 2006. – 352 с.
21. Економічний аналіз і діагностика стану сучасного підприємства / Т.Д. Костенко ; Є.О. Підгора ; В.С. Рижиков ; [та ін.] . – [2-ге вид., перероб. та доп.] . - К. : Центр навчальної літератури , 2007. - 400 с.
22. Житній П. Організаційно-методологічні засади формування облікової політики підприємства / П. Житній // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – № 2. – С. 38-44.

23. Житній П. Принципи формування облікової політики / П. Житний // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – № 4. – С. 25-28.
24. Жураковська І.С. Управління знаннями як чинник підвищення конкурентоспроможності підприємства в інформаційному суспільстві // Проблеми науки.– 2007.– №7. – С. 24–28.
25. Захожай В.Б. Бухгалтерський облік у галузях економіки: Підручник / Захожай В.Б., Базась М.Ф., Матюха М.М., Базась В.М. - К. : МАУП , 2005. - 487 с.
26. Звітність підприємств: навч. посібник / проф. Ю.А. Верига. - 2-ге вид., доп. і перероб. - К.: ЦУЛ , 2008. - 776 с.
27. Звітність підприємств: навчально-методичний посібник / Ю.А.Верига, М.М. Орищенко, Н.В.Прохар.- Полтава: РВВ ПУЕТ, 2011.- 272с.
28. Івахненко С. Упровадження програмного забезпечення обліку і контролю: потенційні переваги і реальні проблеми [Текст] / С. Івахненко // Бухгалтерський облік і аудит. - 2007. - № 2. - С. 56-62.
29. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : наказ міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. № 291 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ligazakon>
30. Калинин Е. Как учесть нематериальный актив. // Бухгалтерия и Кадри. - [Електронний ресурс]: <http://www.audit-it.ru/articles/account/assets/a9/137786.html>
31. Кантерман О. Поняття та види нематеріальних активів : Практичне керівництво / О. Кантерман. – Бібліотека Баланс. – 2011. – № 16. – 96 с.
32. Кірейцев Г.Г. Розвиток бухгалтерського обліку : теорія, професія, міжпредметні зв'язки : [монографія] / Г.Г. Кірейцев. – Житомир : ЖДТУ, 2007. – 236 с.
33. Клименко О.В. Інформаційні системи і технології в обліку : навч. посібник / О.В. Клименко . - К. : ЦУЛ , 2008. - 320 с.

34. Климова М. А. Амортизируемое имущество: основные средства и нематериальные активы / М.А. Климова. – М. : Налоговый вестник, 2007. – 108 с.
35. Козырь Ю.В. Стоимость компании: оценка и управленческие решения / Ю.В. Козырь. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Альфа-Пресс, 2009. – 376 с.
36. Крамаренко Г.О. Фінансовий аналіз / Г.О. Крамаренко, О.Є. Чорна. – К. : Центр учбової літератури, 2008. – 392 с.
37. Кужельний М.В. Організація обліку. - К. :ЦУЛ, 2010. – 659 с.
38. Кучеренко Т.Є. Звітність підприємств: Підручник / За ред. В.С. Уланчука. – К.: Знання, 2008. – 492с.
39. Методичні рекомендації по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку: наказ Мінфіну України від 29.12.2000 р. № 356 (зі змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http:// www.ligazakon. ua](http://www.ligazakon.ua).
40. Мошенський С.З. Економічний аналіз / С.З. Мошенський, О.В. Олійник ; за ред. Ф.Ф. Бутинця. – [2-ге вид., доп. і перероб.]. – Житомир : ПП Рута, 2007. – 704 с.
41. Мамонтова Н.А. Управління вартістю інтелектуального капіталу: теорія і практика / Н.А. Мамонтова // Актуальні проблеми економіки.– 2009.– №12. – С. 13–18.
42. Мельничук Л.Ю. Система збалансованих показників (BSC) в аналізі ефективності використання нематеріальних активів / Л.Ю. Мельничук – Режим доступу: http://www.rusnauka.com/2._SND_2007/Economics/19255.doc.htm
43. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку. – Режим доступу : <http://pro-u4ot.info>.
44. Мильнер Б. Управление интеллектуальными ресурсами / Б. Мильнер // Вопросы экономики. – 2008.– № 7. – С. 129–141.
45. Мних Є.В. Економічний аналіз діяльності підприємства: підручник / Є.В. Мних. – К.: Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2008. – 514 с.

46. Мних Є.В. Економічний аналіз : Підручник / Є.В. Мних . - К. : Знання , 2011. - 630 с.
47. Мойсеєнко І.П. Моделі аналізу інтелектуального потенціалу підприємства / І.П. Мойсеєнко // Бізнес Інформ.– 2007.– №5. - Т. 2. – С. 82–84.
48. Момот Т. Оцінка вартості бізнесу: сучасні технології / Т. Момот. – Х.: Фактор, 2007. – 224 с.
49. Нетреба І. О. Роль інформаційних систем управління в підвищенні конкурентоспроможності вітчизняних підприємств / І. О. Нетреба // Формування ринкових відносин в Україні. - 2006. - № 1. - С. 89-93.
50. Облік у галузях виробництва і послуг: навч. посіб. / Ю.Д.Малярєвський, М.С.Горяєва та ін. - Х.: ВД «ІНЖЕК», 2008. – 616 с.
51. Облікова політика підприємства / за ред. М.В. Гаврилюка, В.М. Жука, М.Г. Михайлова. – К. : Юр-Агро-Веста, 2007. – 326 с.
52. Організація бухгалтерського обліку [Текст] : навч. посібник / Ю.Д. Чацкіс, Е.С. Гейер, О.А. Наумчук, І.О. Власова . – К. : Центр учб. л-ри, 2011 . – 564 с.
53. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: наказ міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. № 291 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ligazakon.ua>.
54. Податковий кодекс України від 2 груд. 2010 р. № 2755-VI (зі змін. та допов., внес. Законами України). – Режим доступу : www.liga.net.
55. Подольська В.О. Фінансовий аналіз : Навч. посібник / В.О. Подольська ; О.В. Яріш . - К. : Центр навчальної літератури , 2007. - 488 с.
56. Пожарська Л. Проблеми визнання та класифікації нематеріальних активів / Л. Пожарська // Бухгалтерський облік і аудит. – 2012. – № 2. – С. 24-28.
57. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: наказ міністерства фінансів України від 31 березня

- 1999 р. № 87 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http:// www. ligazakon. ua](http://www.ligazakon.ua).
58. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 2 «Баланс»: наказ міністерства фінансів України від 31 березня 1999 р. № 87 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http:// www. ligazakon. ua](http://www.ligazakon.ua).
59. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 3 «Звіт про фінансові результати»: наказ міністерства фінансів України від 31 березня 1999 р. № 87 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http:// www. ligazakon. ua](http://www.ligazakon.ua).
60. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 4 «Звіт про рух грошових коштів»: наказ міністерства фінансів України від 31 березня 1999 р. № 87 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http:// www. ligazakon. ua](http://www.ligazakon.ua).
61. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 5 «Звіт про власний капітал»: наказ міністерства фінансів України від 31 березня 1999 р. № 87 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http:// www. ligazakon. ua](http://www.ligazakon.ua).
62. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи» : затв. наказом М-ва фінансів України від 18 жовтня 1999 р. № 242. – Режим доступу : www.liga.net.
63. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 «Об'єднання підприємств» : затв. наказом МФУ від 7 липня 1999 р. № 163. – Режим доступу : www.liga.net.
64. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: закон України від 16 липня 1999 р., № 996-XIV (зі змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http:// www. ligazakon. ua](http://www.ligazakon.ua).
65. Про затвердження порядку подання фінансової звітності: Постанова Кабінету Міністрів України від 28.02.2000 р. № 419 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http:// www. ligazakon. ua](http://www.ligazakon.ua).
66. Про затвердження типових форм первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності в складі нематеріальних активів : Наказ Міністерства фінансів України від 22 листоп. 2004 р. № 732 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http:// www. ligazakon. ua](http://www.ligazakon.ua).

67. Про охорону праці: закон України від 14.10.92 р. № 2694-XII (зі змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ligazakon.ua>.
68. Про погодження облікової політики підприємства: Наказ Міністерства промислової політики України від 23 січня 2007 р., № 23 (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ligazakon.ua>.
69. Про порядок проведення атестації робочих місць за умовами праці : Постанова Кабінету Міністрів України від 01.08.92 р. № 442 (зі змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ligazakon.ua>.
70. Прокопенко І.Ф. Методика і методологія економічного аналізу: навч. пос. / І.Ф. Прокопенко, В.І. Ганін. – К.: Центр учбової літератури, 2008. – 430 с.
71. Ржаніцина В. Нематеріальні активи в системі МСФЗ // Консультант. - [Електронний ресурс]: <http://www.klerk.ru/articles/?35945>
72. Савицька Г.В. Економічний аналіз діяльності підприємства / Г.В. Савицька. – [3-тє вид., випр. і доп.]. – К. : Знання, 2007. – 668 с.
73. Сизоненко О.В. Класифікація нематеріальних активів для потреб бухгалтерського обліку / О.В. Сизоненко // Облік і фінанси АПК. – 2008. – № 8. – С. 143-146.
74. Сльозко Т.М. Організація обліку: Навч. посіб / Т. М. Сльозко. – К.: Центр навчальної літератури, 2008. – 224 с.
75. Совершенствование теоретических и методологических аспектов учета и анализа нематериальных активов в коммерческих организациях [Електронний ресурс] – Режим доступу: // http://planetadisser.com/see/dis_170135.html
76. Сопко В.В. Аналіз фінансового стану підприємства та об'єкти пасиву балансу / В.В. Сопко // Вісник Національного університету водного

- господарства та природокористування. Серія: економіка. Зб. наук. праць. □
Вип. 4 (44). Частина 4 – Рівне, 2008. – С. 503-509.
77. Сук Л.К. Бухгалтерський облік у галузях економіки: навч. посіб. / Л.К.Сук, П.Л.Сук, М.С.Стасишен. – К.: Каравела, 2008. – 208 с.
78. Тарасюк І. Аналіз ефективності використання нематеріальних активів [Електронний ресурс] / І. Тарасюк – Режим доступу: http://www.rusnauka.com/13.DNI_2007/Economics/21076.doc.htm
79. Турило А.М. Оцінка вартості підприємства в системі фінансово-економічної стратегії його розвитку / А.М. Турило // Фінанси України.– 2009.– №5. – С. 95–100.
80. Уманців Г. Облік в системі мікро та макроекономічного управління // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. -№ 4. С. 17-24.
81. Хотинская Г.И. Аналіз хозяйственной деятельности предприятия (на примерепредприятия сферы услуг): учебное пособие / Г.И. Хотинская, Г.В. Харитоновна – [2-е изд., перераб идоп.] – М.: Издательство «Дело и сервис», 2007. – 240 с.
82. Цал-Цалко Ю.С. Фінансовий аналіз / Ю.С. Цал-цалко. – К. : Центр учбової літератури, 2008. – 566 с.
83. Цветкова Л.О. Економічний аналіз / Л.О. Цветкова. – Полтава : РВВ ПУСКУ, 2009. – 332 с.
84. Черниш С.С. Економічний аналіз / С.С Черниш. – К.: ЦУЛ, 2010. – 436 с.
85. Яценко В.М. Інвестування у людський капітал в умовах трансформаційної економіки: регіональний аспект / В.М. Яценко, О.П. Кошулько // Фінанси України.– 2007.–№ 5.– С. 48-53.