

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

Навчально-науковий інститут заочно-дистанційного навчання
Форма навчання заочна
Кафедра бухгалтерського обліку і аудиту

Допускається до захисту

Завідувач кафедри _____ Алла МІЛЬКА
« ____ » грудня 2022 р.

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

**на тему: «Облік і аудит нематеріальних активів: проблеми теорії та
практики»**

(за матеріалами Товариства з обмеженою відповідальністю «Домінік Ко»)

зі спеціальності 071 «Облік і оподаткування»

освітня програма «Облік і аудит»

ступеня «магістр»

Виконавець роботи Колесова Ольга Іванівна

01.12.2022 р.

**Науковий
керівник**

д.е.н., професор Педченко Наталія Сергіївна

01.12. 2022 р.

Полтава 2022

ЗМІСТ

Вступ.....	3
Розділ 1. Теоретичні основи обліку і аудиту нематеріальних активів	7
1.1. Економічна сутність, порядок класифікації, визнання та оцінки нематеріальних активів	7
1.2. Нормативно-правове забезпечення обліку і аудиту нематеріальних активів	19
1.3. Характеристика фінансово-господарської діяльності та постановки облікової роботи ТОВ «Домінік Ко».....	24
Висновки за розділом 1	34
Розділ 2. Облік нематеріальних активів та напрями його удосконалення.....	36
2.1. Сучасний стан та практика організації обліку нематеріальних активів	36
2.2. Методика обліку нематеріальних активів та напрями його удосконалення	43
2.3. Амортизація нематеріальних активів та податкові аспекти їх обліку.	51
2.4. Проблеми розкриття інформації про нематеріальні активи у звітності підприємства та напрями удосконалення їх обліку	59
Висновки за розділом 2.....	67
Розділ 3. Стан, проблеми та напрями удосконалення аудиту нематеріальних активів	69
3.1. Сучасний стан та практика організації аудиту нематеріальних активів	69
3.2. Проблеми і напрями удосконалення методики аудиту нематеріальних активів	75
3.3. Узагальнення та реалізація результатів аудиту нематеріальних активів.....	84
Висновки за розділом 3.....	91
Висновки.....	92
Список використаних інформаційних джерел.....	98
Додатки.....	109

ВСТУП

Функціонування економіки на засадах сталого розвитку вимагає структурної перебудови та утвердження сучасного високотехнологічного виробництва. Як наслідок, нині все частіше альтернативою моделі промислового підприємства, в основу якого покладено використання головним чином матеріальних ресурсів, стає інтелектуальна спрямованість господарської діяльності із застосуванням активів, що не мають матеріальної форми.

Сталий розвиток світової економіки і конкретно кожного підприємства безпосередньо впливає на комплексний облік ресурсів. Однак, це питання нині є таким, що не досить опрацьовано в розрізі комплексу фінансових і нефінансових показників та інтегрованого формування інформації, що по суті і є способом обліково-аналітичного забезпечення сталого розвитку.

Зважаючи на те, що основним джерелом інформації для управління є дані бухгалтерського обліку та звітності, важливим є побудова системи обліку та аудиту нематеріальних активів, що відповідають сучасним економічним реаліям. Проте, низка проблем пов'язаних з обліковим відображенням нематеріальних активів залишаються відкритими. Світова практика свідчить, що критерієм забезпечення сталого розвитку є зростання реальної вартості підприємства. Управлінська концепція підвищення вартості бізнесу належить до переліку інноваційних. При цьому, ринкова капіталізація провідних високотехнологічних компаній свідчить, що їхню вартість головним чином формують фактори нематеріального характеру, які в системі бухгалтерського обліку та фінансової звітності не представлені. Відповідно, інформаційні запити користувачів щодо реальної вартості бізнесу та комплексної презентації ресурсів, за допомогою яких її нарощено, залишаються не задоволеними.

У цьому контексті актуальним є питання удосконалення обліково-контрольних аспектів нематеріальних активів та визначення площини для розкриття інформації про них з метою більш повного задоволення потреб внутрішніх та зовнішніх користувачів.

Теоретичним та практичним аспектам проблемних питань категорії «нематеріальні активи», зокрема побудові їх облікового процесу, відображення у звітності підприємств, контролю та аудиту в умовах ринкової економіки присвятили свої праці відомі українські вчені та економісти Головай Н. М., Гороховець Ю. А., Дерун І. А., Дибя В. М., Жураковська І. В., Левицька С. О., Легенчук С. Ф., Петрик О. А., Проскуріна Н. М., Пушкар М. С., Сопко В. В., Хомич С. В., Шестерняк М. М., Шульга С. В., Ясишена В. В. та ін. Проте, низка проблем пов'язаних з відображенням нематеріальних активів в бухгалтерському обліку досі є не вирішеними повною мірою.

Необхідність подальшого розвитку теоретичних засад, удосконалення організаційних і методичних положень бухгалтерського обліку та аудиту нематеріальних активів з урахуванням вітчизняного та зарубіжного досвіду в контексті розбудови ефективного обліково-аналітичного управління вказаним об'єктом, зумовили вибір теми дипломної роботи і підтверджують її актуальність.

Метою дипломної роботи є обґрунтування теоретичних положень і розроблення практичних рекомендацій щодо удосконалення організаційно-методичних підходів до нематеріальних активів як об'єкта бухгалтерського обліку та аудиту.

Відповідно до поставленої мети у дипломній роботі передбачено вирішення таких завдань:

- розкрити економічну сутність, порядок класифікації, визнання та оцінки нематеріальних активів;
- дослідити нормативно-правове забезпечення обліку і аудиту нематеріальних активів;
- надати характеристику фінансово-господарської діяльності досліджуваного підприємства та постановки облікової роботи на ньому;
- розкрити сучасний стан та проблеми обліку нематеріальних активів;
- дослідити особливості методики обліку нематеріальних активів та напрями його удосконалення;

- розкрити питання амортизації нематеріальних активів та податкові аспекти їх обліку;
- обґрунтувати проблеми розкриття інформації про нематеріальні активи у звітності підприємства та напрями удосконалення їх обліку;
- дослідити організацію та методику аудиту нематеріальних активів;
- визначити порядок узагальнення та реалізації результатів аудиту нематеріальних активів.

Об'єктом дослідження є процес обліково-аналітичного забезпечення нематеріальних активів в господарській діяльності підприємства.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, методичних та практичних підходів щодо обліку, звітності та аудиту нематеріальних активів у системі ефективної діяльності підприємства.

Суб'єктом дослідження обрано Товариство з обмеженою відповідальністю «Домінік Ко» (далі - ТОВ «Домінік Ко»).

Основою дослідження є діалектичний метод пізнання. У процесі написання дипломної роботи використано загальнонаукові та специфічні методи наукового пізнання. Історичний і системний підходи застосовувалися до вивчення господарських явищ і процесів. Методи аналізу та синтезу використовувалися для визначення економічної сутності нематеріальних активів, їх структури, встановлення взаємозв'язку об'єкта з окремими економічними категоріями. Методи індукції та дедукції – під час дослідження теоретичних питань облікового відображення нематеріальних активів. Статистичні методи дослідження, групування та порівняння дозволили розкрити методику обліково-звітного відображення складових нематеріальних активів. Методи аналогії, інформаційного моделювання та системний підхід дали можливість аудиту нематеріальних активів. Графічний та табличний методи використано для наочної презентації результатів проведеного дослідження.

Інформаційною базою дипломної роботи є нормативно-правові акти України, наукові праці вітчизняних і зарубіжних учених-економістів з питань

теорії та організації бухгалтерського обліку та аудиту, міжнародні облікові стандарти, монографічні та періодичні фахові видання, автореферати дисертацій, матеріали всеукраїнських і міжнародних наукових та науково-практичних конференцій, Інтернет-ресурси, результати власних досліджень автора, а також дані бухгалтерського обліку та фінансової звітності ТОВ «Домінік Ко» за 2019-2021 роки.

Практичне значення одержаних результатів полягає у їх спрямованості на удосконалення обліку і аудиту нематеріальних активів, підвищення рівня ефективності їх використання і управління ними.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ І АУДИТУ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ

1.1. Економічна сутність, порядок класифікації, визнання та оцінки нематеріальних активів

У сучасних умовах діяльності підприємств все активніше використовуються такі довгострокові економічні ресурси, як нематеріальні активи, це пов'язано з їх здатністю приносити значні прибутки за умов ефективного використання. Особливості обліку та аудиту нематеріальних активів у процесі господарської діяльності є об'єктом пильної уваги економістів та бухгалтерів. Це обумовлено відсутністю досконалої практики їх використання та необхідністю забезпечення єдиних підходів до критеріїв визнання. Отже, дослідження економічної сутності нематеріальних активів, класифікації та методів їх оцінювання на момент придбання (створення) та на дату складання балансу є дуже важливим.

Порядок бухгалтерського обліку нематеріальних активів і процедури їх оцінювання 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: І. Бігдан, Л. Мельничук, О. Кантерман, М. Климова, І. Польова, Г. Азгальдов, Сунь Лін, Є. Хендріксен, С. Грей та Б. Нідлз та ін.

Однак залишається невирішеним питання забезпечення єдиних підходів до економічної сутності нематеріальних активів, обґрунтування їх класифікації, ідентифікації, методів оцінки. До цього часу у бухгалтерів часто виникають проблеми з визнанням, правильною класифікацією та оцінкою нематеріальних активів.

Одним із важливих етапів дослідження є уточнення економічного змісту терміна "нематеріальні активи". Науковцями запропоновано цілий ряд визначень нематеріальних активів (табл. 1.1).

Таблиця 1.1

Трактування поняття «нематеріальні активи»

№	Автор, джерело	Визначення
<i>Законодавчі акти</i>		
1.	П(С)БО 8 [46]	<i>Нематеріальний актив</i> – немонетарний актив, який не має матеріальної форми та може бути ідентифікований.
2.	Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку НМА [38]	<i>Нематеріальними активами</i> вважаються немонетарні активи, які не мають матеріальної форми та можуть бути ідентифіковані (незалежно від строку їх корисного використання (експлуатації)).
3.	МСБО 38 [45]	<i>Нематеріальний актив</i> – немонетарний актив, який не має фізичної субстанції та може бути ідентифікований.
4.	ПКУ [58]	Визначення нематеріальних активів виключено з Податкового кодексу (підпункт 14.1.120 пункту 14.1 статті 14 на підставі Закону № 1797-VIII від 21.12.2016 р.).
<i>Вітчизняні науковці</i>		
5.	Диба В. М. [13, с. 39]	<i>Нематеріальні активи</i> – це інтелектуальні ресурси, ідентифікація котрих відбувається внаслідок оформлення майнових або немайнових прав інтелектуальної власності, які контролюються підприємством як результати минулої інтелектуальної діяльності, від використання яких очікується збільшення майбутніх економічних вигод та зростання інноваційного потенціалу підприємства
6.	Гороховець Ю. А. [11, с. 7]	<i>Нематеріальні активи</i> – це невідчутні ресурси, одержані в результаті творчої або інноваційної діяльності, для яких є характерними відсутність фізичного зносу, високий ризик морального зносу та низький рівень ліквідності, а їх загальна вартість на підприємстві має розраховуватись із застосуванням неадитивних підходів.
7.	Ужва А. [81, с. 164]	<i>Нематеріальні активи</i> – сукупність всіх наявних у підприємства прав на різні види власності, які мають певну цінність для суб'єкта господарювання і забезпечують йому можливість отримання вигоди чи доходу.
8.	Соловей Н. В. [77, с. 116]	<i>Нематеріальний актив</i> – це немонетарний актив, що не має матеріально-речової форми, може бути ідентифікований, утримується підприємством протягом періоду більше одного року або одного операційного циклу, якщо він перевищує один рік та використовується в фінансово-господарській діяльності підприємства.
9.	Маркус О. [36, с. 125]	<i>Нематеріальні активи</i> – це частина інтелектуального капіталу, що належним чином ідентифікована, зафіксована і може бути використана з метою отримання прибутку, формування довгострокових конкурентних переваг та підвищення ринкової вартості підприємства.

Спираючись на результати проведеного дослідження, маємо всі підстави для уточнення дефініції «нематеріальні активи». Під нематеріальними активами пропонуємо розуміти сукупність неявних інноваційно-орієнтованих активів, що сформовані за рахунок інтелектуального капіталу, повністю або частково контролюються підприємством і використовуються в процесі його господарської діяльності для досягнення поставлених цілей та забезпечення конкурентоспроможності на ринку.

Запропоноване визначення враховує такі ключові характеристики нематеріальних активів:

- неявний характер активів (такі активи не мають матеріальної форми та окремі з них вкрай важко ідентифікувати);
- нематеріальні активи у більшості випадків мають інноваційний характер;
- джерелом формування нематеріальних активів є особливий сучасний вид капіталу – інтелектуальний капітал;
- неможливість повного контролю над окремими складовими (окремі нематеріальні активи, якщо їх тлумачити саме у широкому сенсі, не є майном підприємства в класичному розумінні правової науки та бухгалтерського обліку – досвід працівників, клієнтські бази даних тощо);
- ефективне використання нематеріальних активів сприяє цілеорієнтованій діяльності підприємства, спрямованої на зростання конкурентоспроможності на ринку та досягнення ключових цілей сталого розвитку.

Обліково-звітні аспекти нематеріальних активів неможливо розглядати відокремлено від проблематики їх класифікації. Щонайменше, класифікації в бухгалтерському обліку використовуються для формування рахунків з метою аналітичного відображення об'єктів. Для розширення класично-облікового підходу до нематеріальних активів та наближення до їх розуміння в межах дефініції вважаємо доцільним детально дослідити класифікації нематеріальних активів.

У Тлумачному словнику економіста класифікацію визначено як «розподіл об'єктів, понять, назв за класами, групами, розрядами, за якого в одну групу потрапляють об'єкти, що мають певні загальні ознаки» [8, с. 161].

На думку професора Бутинця Ф. Ф., «класифікація – це поділ множини сукупності будь-яких об'єктів (елементів) на групи (підмножини)» [5, с. 87]. При цьому, науковець наводить чіткі вимоги до класифікацій: 1) підмножини в межах множини не повинні перетинатися; 2) в сумі окремі елементи мають давати всю множину; 3) кожен елемент має входити лише до одного класу; 4) поділ має здійснюватися за єдиною ознакою.

Узагальнюючи зазначене вище, пропонуємо під класифікацією нематеріальних активів розуміти їх групування за певними ознаками, що використовуються для потреб обліку, звітності, контролю та управління. І що вкрай важливо – така класифікація має бути актуальною та функціональною в умовах сталого розвитку.

Існуючі підходи до класифікації нематеріальних активів доцільно розглядати в двох аспектах – загальноекономічний та обліково-звітний (рис. 1.1). Відповідно до мети нашого дослідження більшу увагу зосередимо саме на обліково-звітній складовій, проте наукові підходи часто поєднують і загальноекономічний, і обліково-звітний аспекти одночасно, і чітко їх відокремити буває складно.



Рис. 1.1. Підходи до класифікації нематеріальних активів

У вітчизняному законодавчому полі питання класифікації нематеріальних активів регулюється НП(С)БО 8 «Нематеріальні активи», Методичними

рекомендаціями з бухгалтерського обліку нематеріальних активів, Податковим кодексом України, а також Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій. Всі нормативні акти узгоджені між собою та пропонують єдину класифікацію (табл. 1.2).

Таблиця 1.2

Класифікація нематеріальних активів відповідно до вітчизняного законодавства для потреб обліку

№ з/п	Група НМА	Характеристика
1.	Права користування природними ресурсами (рахунок 121)	Право користування надрами, іншими ресурсами природного середовища, геологічною та іншою інформацією про природне середовище тощо
2.	Права користування майном (рахунок 122)	Право користування земельною ділянкою відповідно до земельного законодавства, право користування будівлею, право на оренду приміщень тощо.
3.	Права на комерційні позначення (рахунок 123)	Права на торговельні марки (знаки для товарів і послуг), комерційні (фірмові) найменування тощо).
4.	Права на об'єкти промислової власності (рахунок 124)	Право на винаходи, корисні моделі, промислові зразки, сорти рослин, породи тварин, комерційні таємниці, у тому числі ноу-хау, захист від недобросовісної конкуренції тощо.
5.	Авторське право та суміжні з ним права (рахунок 125)	Право на літературні, художні, музичні твори, комп'ютерні програми, бази даних, виконання, фонограми, відеограми, передачі (програми) організацій мовлення тощо.
6.	Інші нематеріальні активи (рахунок 127)	Право на провадження діяльності, право на використання економічних та інших привілеїв, право на використання вигід від скорочення викидів парникових газів тощо

Зважаючи на існування проблем класифікації нематеріальних активів у вітчизняних нормативних актах, в наукових колах також запропоновано велику кількість їх групувань за різними ознаками. У середньому науковці ідентифікують від 6 до 18 ознак для класифікації нематеріальних активів. Зазначимо, що наведені підходи до класифікації є явищем динамічним, більшість авторів працюють над доповненням існуючих підходів новими ознаками.

Так, Стояненко І. В. [78, с. 84] розширює класифікацію нематеріальних активів за допомогою таких ознак: 1) за характером впливу на результати діяльності підприємства; 2) за джерелом створення; 3) за терміном відшкодування витрат на створення чи придбання; 4) за результативністю використання (ефективні і неефективні).

На нашу думку, найбільш корисною з облікової позиції є ознака «термін відшкодування витрат», оскільки по факту вона є виразником однієї з основних вимог до активів – здатність генерувати економічні вигоди.

Діба В. М. [13, с. 53] пропонує доповнити класифікації нематеріальних активів низкою ознак для цілей управління інноваційним розвитком. Науковець розділяє рекомендовані ознаки за напрямками використання – для облікових та для аналітичних потреб.

Так, для бухгалтерського обліку Діба В. М. доповнює класифікації наступними ознаками:

1) за правом власності: майнові права, права інтелектуальної власності, права власності на нематеріальні переваги;

2) за видом інтелектуального продукту, від використання якого отримується економічна вигода: з виключним правом володіння (власні); з невиключним правом володіння (ореновані – належить лише право користуватись);

3) за перспективами інноваційного розвитку: у сфері фінансів; у сфері клієнтів; у сфері внутрішніх бізнес-процесів; у сфері персоналу.

4) за правомочністю контролю: придбані у формі майнових прав; придбані у формі прав інтелектуальної власності; створені в процесі наукових досліджень і розробок; створені відносинами з клієнтами; створені персоналом;

Дуже схожій позиції по доповненню класифікацій дотримується і Шинкаренко А. В. [91, с. 143], яка для потреб обліково-аналітичного забезпечення управління інноваційним розвитком підприємств (зокрема для цілей фінансового та стратегічного обліку, а також подання інформації користувачам) наголошує на важливості трьох ознак: право власності;

правомочність контролю; перспективи інноваційного розвитку.

Як бачимо, запропоновані ознаки охоплюють множину об'єктів і за межами традиційно-облікового підходу до нематеріальних активів, що є позитивним.

Однак проблеми залишаються. На думку Шелест В. «на сьогодні відсутня апробована багатоаспектна класифікація нематеріальних активів за найсуттєвішими ознаками та метою застосування, що не дозволяє повною мірою ефективно використовувати нематеріальні активи та, виходячи з особливостей цих активів, вдосконалювати методику обліку й аналізу таких активів» [89, с. 103]. У свою чергу Проскуріна Н., Гороховець Ю. влучно підкреслюють, що «класифікаційні та функціональні особливості нематеріальних активів, запропоновані вітчизняними та зарубіжними вченими, формують уявлення у користувачів про сутність, походження, сферу використання, призначення цього виду активів. На практиці ж нематеріальні активи обліковують за класифікаційними ознаками, перерахованими в Плані рахунків» [66, с. 120]. Це дійсно так.

На нашу думку, для потреб обліку та аудиту важливим є обліково-управлінський підхід до класифікації нематеріальних активів. Такий підхід одночасно враховує ключові облікові ознаки, які узгоджуються з вимогами стандартів, а також містить базу для вирішення управлінських питань. Фактично, така класифікація не суперечить підходам вітчизняних науковців, однак включає лише найбільш суттєві ознаки. Вважаємо, що оптимальним буде виокремлення десяти ознак (табл. 1.3).

Всі наведені в табл. 1.3 класифікаційні ознаки прямо чи опосередковано пов'язані як з управлінськими рішеннями, так і з особливостями оцінки нематеріальних активів для потреб обліку та звітності. Так, класифікація за способом надходження, з одного боку, свідчить про прийняте управлінське рішення щодо напрямку та джерел отримання нематеріальних активів, а з іншого – визначає перелік витрат, які будуть включені у початкову вартість активу. Функціональне призначення з позиції управління показує напрям використання

нематеріальних активів, а з облікової позиції – ідентифікує статті витрат для нарахування амортизації. І таке дуальне значення має кожна з наведених класифікаційних ознак, що підтверджує їх цінність.

Таблиця 1.3

**Оптимізована управлінська класифікація нематеріальних
активів для потреб обліку та звітності**

№	Класифікаційна ознака	Види
1.	Спосіб надходження на підприємство	1) придбані за плату; 2) створені самостійно; 3) отримані безоплатно від інших суб'єктів господарювання; 4) отримані за рахунок державного гранту; 5) отримані в результаті обміну.
2.	Термін використання	1) обмежений (НМА підлягають амортизації); 2) необмежений (НМА не амортизуються).
3.	Ліквідаційна вартість	1) НМА, що мають ліквідаційну вартість; 2) НМА, ліквідаційна вартість яких прирівнюється до нуля
4.	Функціональне призначення на підприємстві	1) НМА з виробничою функцією; 2) НМА з адміністративною функцією; 3) НМА зі збутовою функцією; 4) НМА з іншою функцією.
5.	Наявність активного ринку	1) для НМА є активний ринок (неунікальний об'єкт); 2) для НМА немає активного ринку (унікальний об'єкт).
6.	Оцінка в обліку	1) НМА за собівартістю; 2) НМА за справедливою вартістю.
7.	Документальне підтвердження прав власності	1) існує; 2) відсутнє.
8.	Характер володіння та розпорядження	1) власні; 2) орендовані; 3) на тимчасовому зберіганні.
9.	Ліквідність	1) високоліквідні; 2) низьколіквідні.
10.	Спосіб відображення в обліку та звітності	1) вартісне відображення за правилами П(С)БО/МСФЗ (стандартно-облікові НМА); 2) відображення за допомогою поєднання фінансових та нефінансових показників (нестандартно-облікові НМА).

Найбільш суттєвою ознакою з наведених в табл. 1.3 вважаємо розподіл нематеріальних активів за способом відображення в обліку та звітності. Щоб розглянути її найбільш ґрунтовно, а також розподілити ключові нині відомі нематеріальні активи за цим критерієм, спочатку виникає потреба у розмежуванні основних економічних категорій, що описують цінності

нематеріального характеру.

Аналізуючи бухгалтерський підхід до класифікації нематеріальних активів, можна зробити висновок, що фактично вони є правами на об'єкти інтелектуальної власності, природні ресурси та майно, а отже не включають в себе якісних характеристик працівників підприємства, корпоративну культуру, портфель замовлень тощо.

Таким чином, конкретизована класифікація нематеріальних активів має на меті ідентифікацію номенклатурних позицій для їх подальшого відображення на рахунках бухгалтерського обліку та розкриття у фінансовій звітності. В умовах спрямування економіки на розширення видів активів нематеріального характеру, важливим є врахування їх сучасних класифікацій для подальшого обліку, контролю та прийняття управлінських рішень.

Середовище висуває нові вимоги до системи управління підприємством та його інформаційної складової. З огляду на це, виникає потреба трансформації традиційних підходів до обліку з метою забезпечення відповідності сучасним соціально-економічним умовам, зокрема і тенденції превалювання нематеріальних форм капіталу. З урахуванням того, що одним з основних елементів методу бухгалтерського обліку, який дозволяє отримати об'єктивну інформацію про майновий стан та результати діяльності підприємства, є оцінка, важливо розглянути вплив середовища сталого розвитку на професійне судження бухгалтера щодо оцінювання нематеріальних активів.

Вивчення сутності оцінки у бухгалтерському обліку свідчить, що науковцями сформовано різні підходи до її трактування (табл. А.1 Додатка А). Існуючі тлумачення мають єдине підґрунтя, проте подають поняття оцінки з різних позицій:

- сутнісна – коротко розкривається економічна сутність оцінки без виокремлення основних рис та значення;
- процесна – розгляд оцінки як процесу, який призводить до можливості

формулювання показників фінансової звітності;

– облікова – оцінка розглядається як складова методу бухгалтерського обліку.

На нашу думку, всі підходи мають раціональний зміст, оскільки в комплексі розкривають найважливіші властивості оцінки для цілей бухгалтерського обліку (рис. 1.2 в частині перших трьох компонентів).



Рис. 1.2. Основні властивості оцінки для цілей бухгалтерського обліку

Зазначені характеристики мають дотримуватися і у процесі оцінки нематеріальних активів підприємства. Враховуючи особливості нематеріальних активів та сутність оцінки в контексті бухгалтерського обліку, під оцінкою нематеріальних активів розуміємо спосіб розрахунку їх вартості у грошовому вимірнику, а також побудову системи їх якісних характеристик (останнє враховано на рис. 1.2 пунктирними лініями). На сьогодні якісні показники не є підставою для відображення об'єктів в обліку та фінансовій звітності, оскільки одним з принципів бухгалтерського обліку, регламентованого Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», є використання єдиного грошового вимірника. Проте, складність ідентифікації окремих елементів нематеріальних активів в широкому їх розумінні поки що унеможливорює комплексну побудову досконалої системи грошового виміру.

Розуміння необхідності трансформації базових підходів до оцінки частково спостерігається в діях розробників стандартів. Так, переглянута у 2018 р. Концептуальна основа демонструє наступне розуміння категорії «оцінка» (рис. 1.3). Уточненою термінологією запроваджується поняття «невизначеності оцінки», що свідчить про складнощі у визначенні точних сум у грошовому вимірі. На нашу думку, невизначеність оцінки є одним з найбільш проблемних питань при відображенні нематеріальних активів в обліку.

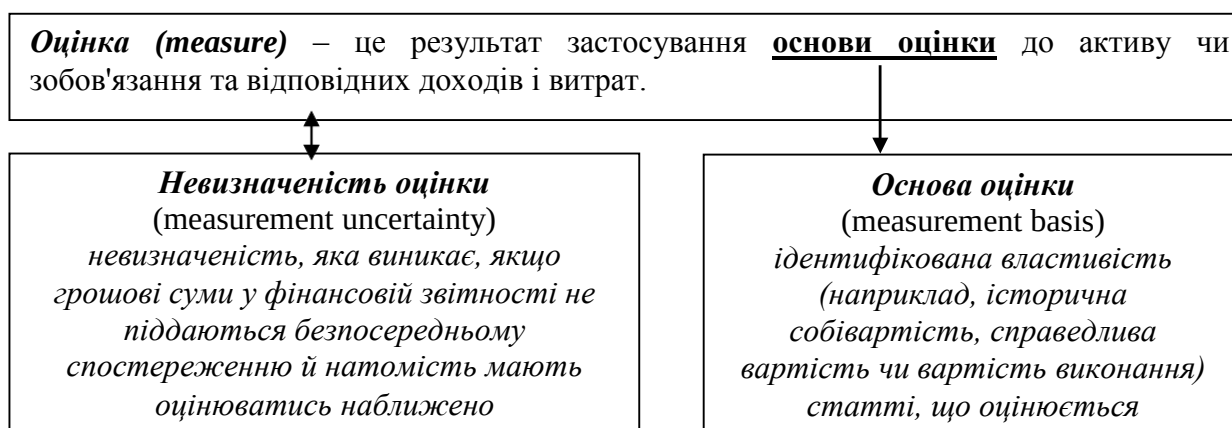


Рис. 1.3. Сутність оцінки відповідно до Концептуальної основи фінансової звітності

Складність оцінки нематеріальних активів спричинена багатьма чинниками, що прямо впливають з їх природи, зокрема такими як:

- відсутність матеріально-фізичної форми, що ускладнює отримання достовірних свідчень про вартість об'єкта поруч з достатньо усталеними підходами до оцінки матеріальних активів;
- у складі нематеріальних активів можуть перебувати доволі різноманітні об'єкти з широким діапазоном проявів нематеріальної форми, серед них і ті, які на разі не репрезентовані в облікових системах;
- велика частка нематеріальних об'єктів є унікальними та не мають повноцінних аналогів і, як наслідок, немає доступу до відкритої ринкової інформації як бази для проведення оцінки;
- напрями використання одних і тих же об'єктів на різних підприємствах

можуть кардинально відрізнятись, що нівелює здатність використовувати універсальні грошові методи оцінки;

- на практиці не завжди є технічно можливим співставити прибутки з конкретним нематеріальним активом, натомість, наявна інформація лише про сукупний вплив;

- непростю задачею є побудова достовірного прогнозу майбутньої прибутковості нематеріального активу;

- для багатьох нематеріальних активів є висока ймовірність динамічних змін вартості з часом, що ставить під сумнів застосування традиційного витратного підходу;

- велике різноманіття пропонованих методів оцінки нематеріальних активів та елементів інтелектуального капіталу, частина з яких є більше теоретичними, аніж практично спрямованими, ускладнює обрання уніфікованих методів.

Таким чином, в умовах сталого розвитку перелік підстав для застосування бухгалтером професійного судження невинно зростає. І не тільки свого, а і спеціалістів суміжних сфер. Проблематику оцінки нематеріальних активів слід розглядати з позиції актуалізації застосовних методів до стандартно-облікових нематеріальних, а також застосування професійного судження при виборі методів для нестандартно-облікової частини. Погоджуємося з Козенковою В. Д., яка зазначає, що для нематеріальних активів «... потрібне використання як фінансових, так і нефінансових показників, які мають як кількісну, так і якісну оцінку» [27, с. 198]. Відповідно, поки не існує єдиної науково обґрунтованої методики для точного грошового обчислення нематеріальних активів у їх широкому значенні, бухгалтеру слід керуватися професійним судженням для оцінки елементів інтелектуального капіталу, за рахунок якого формуються нематеріальні активи конкретного підприємства, за допомогою нефінансових та якісних показників. Звісно, що і при використанні таких даних «...необхідно стандартизувати показники, що надаються різними фірмами» [44, с. 79].

1.2. Нормативно-правове забезпечення обліку і аудиту нематеріальних активів

Система бухгалтерського обліку та аудиту нематеріальних активів підприємств не може повноцінно функціонувати без нормативно-правового підґрунтя. Базові нормативні документи мали тривалий період формування і саме вони характеризуються найбільш суттєвим впливом на інформацію, яку підприємство має розкривати у фінансовій звітності про нематеріальні активи.

Для розуміння відповідності сучасного законодавчо-нормативного підґрунтя вимогам економіки сталого розвитку, з'ясуємо що слід розуміти під поняттям «нормативно-правове забезпечення обліку і аудиту нематеріальних активів».

Нормативно-правове регулювання обліку є підґрунтям інформаційного забезпечення аудиту нематеріальних активів. Таким чином, нормативно-правове забезпечення аудиту нематеріальних активів об'єднує як наведене вище визначення, так і законодавчий базис для проведення аудиторських перевірок.

Системний підхід до вивчення нормативно-правового забезпечення передбачає структурування його за певними рівнями ієрархії. Вітчизняні науковці, як правило, відокремлюють від трьох [71] до п'яти [33] рівнів нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку в Україні. Більшість дослідників все ж орієнтуються на чотири [12, 15, 49, 68], однак у різних модифікаціях (табл. Б.1 Додатка Б).

На нашу думку, оптимальним є чотирьохрівневий підхід до нормативно-правового регулювання обліку (рис. 1.4).

В аналізованих нами дослідженнях увага науковців зосереджується виключно на обліку. Однак, на нашу думку, облік і контроль в контексті нормативно-правового забезпечення взаємопов'язані. Адже, при перевірці нематеріальних активів, аудитор спирається на ті ж самі нормативно-правові акти, що і бухгалтер при відображенні господарських операцій з ними.

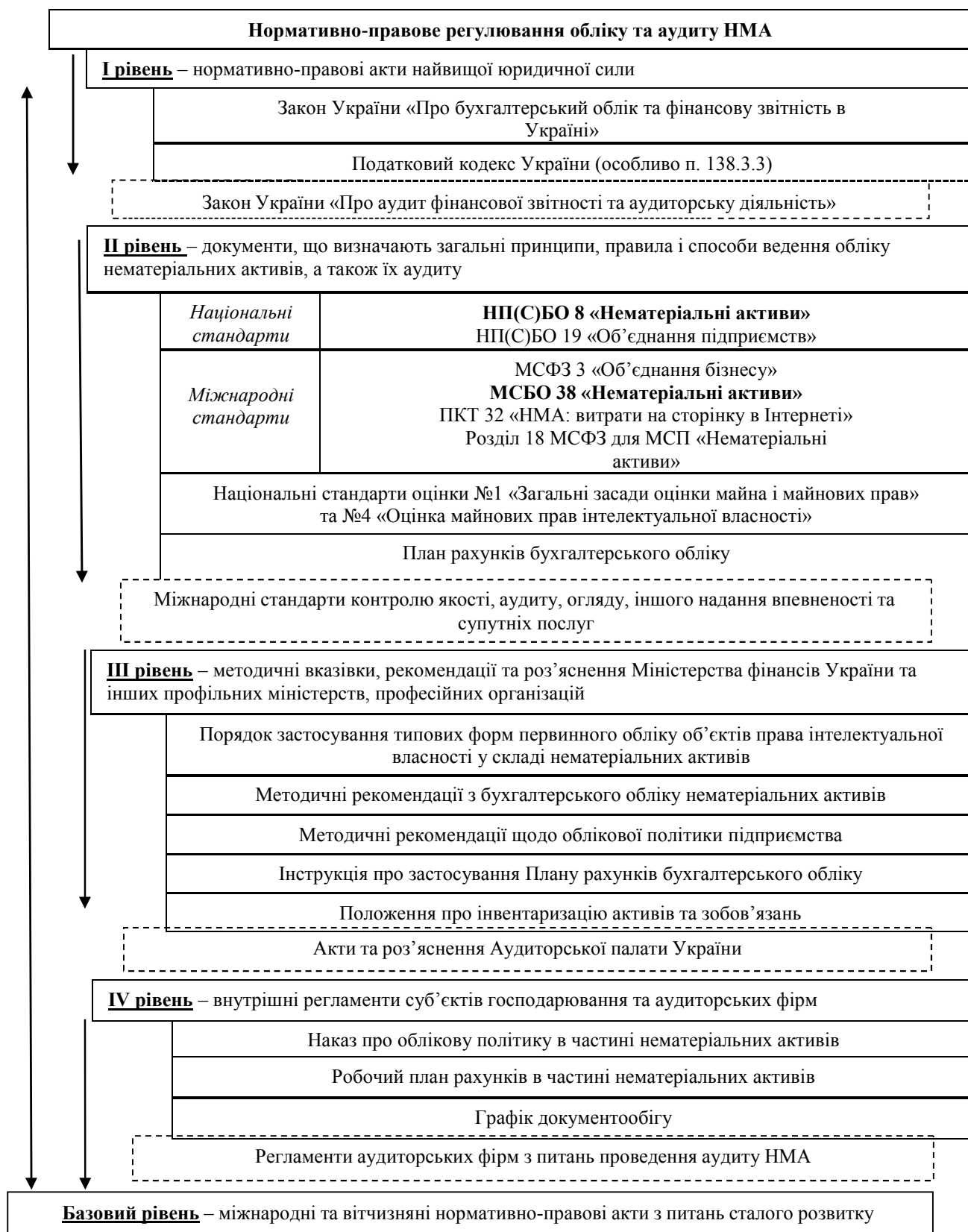


Рис. 1.4. Модель нормативно-правового регулювання обліку та аудиту нематеріальних активів

У свою чергу, організаційно-засадничі питання аудиту регулюються окремими нормативно-правовими актами (пунктирні лінії на рис. 1.4). Ключовою характеристикою регулювання аудиту вважаємо поєднання трьох елементів: державного, професійного, внутрішньофірмового регулювання. На цих питаннях ми детально зосередимо увагу в третьому розділі дипломного дослідження.

Проаналізуємо найбільш важливі складові кожного рівня нормативно-правового регулювання обліку і аудиту нематеріальних активів. Детальне вивчення першого рівня дозволило отримати такі висновки:

1) Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [60] – не містить безпосередньо згадку про нематеріальні активи, однак визначає засадничі принципи організації обліку та складання звітності в Україні. У контексті обліку нематеріальних активів важливо розуміти, які підприємства підпадають під вимоги складання фінансової звітності за МСФЗ і відповідно використовують МСБО 38 для подання інформації про нематеріальні активи. Вимоги Закону до первинних документів також є актуальними для документування операцій з нематеріальними активами.

2) Податковий кодекс України [58] – початкова редакція Кодексу 2010 р. включала і визначення нематеріальних активів, а саме їх ототожнення з правами власності на результати інтелектуальної діяльності, у тому числі промислової власності, а також інші аналогічні права. У 2016 р. це визначення виключено з Податкового кодексу. На нашу думку, це рішення є зваженим, оскільки по суті сприяє ототожненню бухгалтерського та податкового розуміння нематеріальних активів. За таких умов реформування обліку нематеріальних активів потенційно є простішим. На разі у Податковому кодексі залишається визначення поняття «гудвіл», в якому одразу ж зазначено, що він є нематеріальним активом. До того ж, актуальною є ст. 138.3.4, присвячена термінам експлуатації різних груп нематеріальних активів (як правило, прирівнюється до строків дії правовстановлюючого документа з урахуванням певних обмежень), на які більшість підприємств сьогодні і орієнтується з метою

уникнення податкових різниць.

Переходячи до другого рівня регулювання, зазначимо, що центральне місце у нормативно-правовому регулюванні обліку нематеріальних активів належить Національному положенню (стандарту) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи» (НП(С)БО 8) [46]. Стандарт розроблявся на основі Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку 38 «Нематеріальні активи» (МСБО 38) [45], тому між ними є багато спільного.

На разі частина підприємств в Україні традиційно застосовує НП(С)БО 8 як концептуальну основу для обліку нематеріальних активів, а інша частина або підпадає під вимоги Закону України про бухгалтерський облік щодо обов'язкового застосування МСФЗ, або здійснює перехід добровільно і орієнтується на вимоги МСБО 38.

Повертаючись до рис. 1.4 та фокусуючись на третьому рівні нормативно-правового регулювання обліку нематеріальних активів, зазначимо, що ці документи доповнюють та уточнюють вимоги НП(С)БО 8 і у більшості своїй розроблені саме для підприємств, які складають звітність за національними стандартами. Однак, вважаємо, що за умов застосування МСФЗ вони також можуть бути цінним джерелом інформації (як в контексті форм первинних документів, типових кореспонденцій рахунків, так і при використанні Положення про інвентаризацію).

З четвертого рівня регулювання, на нашу думку, найбільш важливими документами є Положення про облікову політику та Робочий план рахунків.

Практика свідчить, що підприємства, які звітують за НП(С)БО залишають субрахунки тотожними до інструкції (табл.1.4). Натомість МСФЗ-зобов'язані підприємства дещо модифікують їх і, як правило, не наводять субрахунки, що фактично не використовуються.

Підтримуючи позицію вітчизняних науковців, можна ідентифікувати ключові проблеми нормативно-правового регулювання обліку та аудиту нематеріальних активів підприємств:

Витяги з Робочих планів рахунків

Підприємство, що звітує за НП (С)БО	Підприємство, що звітує за МСФЗ
12 Нематеріальні активи	12 Нематеріальні активи
121 Права користування природними ресурсами	123 Права на комерційні позначення
122 Права користування майном	124 Права на об'єкти промислової власності
123 Права на комерційні позначення	125 Програмне забезпечення та сайти
124 Права на об'єкти промислової власності	127 Інші нематеріальні активи
125 125 Авторське право та суміжні з ним права	
126 127 Інші нематеріальні активи	

1) неоднозначне розуміння економічної природи та юридичного змісту нематеріальних активів, а також звуження понятійного апарату для облікових цілей;

2) відсутність гнучких підходів у визначенні критеріїв визнання нематеріальних активів і, як результат, складність їхньої ідентифікації;

3) орієнтація нормативних актів на традиційні методи оцінки, натомість практика потребує дієвої та сучасної методики оцінки нематеріальних активів задля уникнення ситуації заниження їхньої вартості, або цілковитого невизнання об'єктів у складі нематеріальних активів.

Таким чином, нормативна база з обліку та аудиту на разі має певні не вирішені питання, а методика, закладена в її основу потребує уточнення. Важливо, щоб нормативні документи мали чітку, точну та взаємоузгоджену інформацію. На нашу думку, початково слід уточнити підходи до визнання, оцінки, подання та розкриття нематеріальних активів у звітності підприємства, а після цього вносити відповідні зміни в систему нормативно-правових актів. Тому, першочерговим завданням, на нашу думку, є уточнення класифікації нематеріальних активів для цілей їх обліку.

1.3. Характеристика фінансово-господарської діяльності та постановки облікової роботи ТОВ «Домінік Ко»

Товариство з обмеженою відповідальністю «Домінік Ко» - українська компанія з виготовлення кондитерських виробів широкого асортименту. ТОВ «Домінік Ко», відоме як «Полтавакондитер» - розташоване в місті Полтава. У 2000 році підприємство почало співпрацю з інвестиційним фондом «SigmaBleyzer" в результаті якої споруджено новий виробничий корпус. Не дивлячись на давню історію, на сьогоднішній день це сучасне підприємство з модернізованим виробництвом, яке відповідає світовим стандартам.

Завдяки цьому продукція ТОВ «Домінік Ко» з 2006 року продається на європейському ринку. У 2017 році підприємство ВАТ «Полтавакондитер» перереєстровано як ПрАТ «Домінік», а з 2021 року, як ТОВ «Домінік Ко».

На сьогоднішній день географія продукції ТОВ «Домінік Ко» значно розширилася, а це значить, що її якість відповідає вимогам сертифікації: ISO 22000:2018, IFS FOOD, ISO 9001:2015. Також підприємство має сертифікати «UTZ Сосоа». Ця продукція представлена і на ринку України.

ТОВ «Домінік Ко» - підприємство, що динамічно розвивається, збільшуючи виробничі потужності, модернізує виробничі процеси та ретельно працює над рецептурами і вибором сировини.

Відповідно до Статуту (Додаток Д) метою діяльності ТОВ «Домінік Ко» є отримання прибутку за рахунок виробничої, підприємницької, комерційної та інших видів діяльності різноманітних галузях господарювання і задоволення на цій основі громадських соціально-економічних потреб та зростання добробуту його акціонерів та соціальних потреб його працівників.

Предметом діяльності ТОВ «Домінік Ко» є:

- кондитерська промисловість;
- виробництво кондитерських виробів, в тому числі і напівфабрикатів, какао у вигляді порошку, масла, жиру, рідкого масла, шоколаду, шоколадних

виробів, цукрових кондитерських виробів, жувальної гуми, халви, глазурованих фруктів та горіхів, борошняних виробів, тощо;

– оптова торгівля хлібом, хлібобулочними виробами, цукром, кавою, чаєм, какао та пряностями, шоколадними, кондитерськими виробами, а також оптова торгівля іншими видами продовольчих та непродовольчих товарів;

– самотійна реалізація кондитерських виробів через торговельну мережу, в тому числі фірмову, надання різних послуг населенню.

Метою ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності у ТОВ «Домінік Ко» є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів ТОВ «Домінік Ко», про стан використання майна ТОВ «Домінік Ко» та оцінки потенційної можливості отримання ТОВ «Домінік Ко» грошових коштів чи доходів у інших формах від використання активів ТОВ «Домінік Ко».

Оперативний, бухгалтерський і статистичний облік і звітність ТОВ «Домінік Ко» здійснюється в порядку і обсягах, встановлених законодавством України.

Ведення бухгалтерського обліку у ТОВ «Домінік Ко» є обов'язковим видом обліку. Фінансова, податкова, статистична та інші види звітності ТОВ «Домінік Ко», що використовують грошовий показник, ґрунтується на даних бухгалтерського обліку.

Бухгалтерський облік та фінансова звітність ТОВ «Домінік Ко» ґрунтуються на таких принципах:

- обачність при здійсненні облікових операцій;
- повне висвітлення господарчої діяльності;
- автономність обліку;
- послідовність обліку;
- безперервність обліку з моменту реєстрації ТОВ «Домінік Ко» до припинення ТОВ «Домінік Ко» як юридичної особи;
- нарахування та відповідність доходів і витрат;

- превалювання сутності господарської операції над її формою;
- історична (фактична) собівартість;
- єдиний грошовий вимірник;
- періодичність;
- інші принципи.

Питання організації бухгалтерського обліку у ТОВ «Домінік Ко» покладається на Голову Правління та головного бухгалтера. Вони також є відповідальними за організацію бухгалтерського обліку та забезпечення фіксування фактів здійснення всіх господарських операцій у первинних документах, збереження оброблених документів, реєстрів і звітності протягом встановленого терміну, але не менше трьох років.

На Голову Правління покладається обов'язок створення необхідних умов для правильного ведення бухгалтерського обліку, забезпечити неухильне виконання всіма підрозділами, службами та працівниками, причетними до бухгалтерського обліку, правомірних вимог головного бухгалтера ТОВ «Домінік Ко» щодо дотримання порядку оформлення та подання до обліку первинних документів.

ТОВ «Домінік Ко» самостійно:

- визначає облікову політику ;
- обирає форму бухгалтерського обліку як певну систему реєстрів обліку, порядку і способу реєстрації та узагальнення інформації в них з додержанням єдиних засад, встановлених законодавством, та з урахуванням особливостей своєї діяльності і технології обробки облікових даних;
- розробляє систему і форми внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, звітності і контролю господарських операцій, визначає права працівників на підписання бухгалтерських документів;
- затверджує правила документообігу і технологію обробки облікової інформації, додаткову систему рахунків і реєстрів аналітичного обліку;
- може виділяти на окремий баланс філії, представництва, відділення та інші відокремлені підрозділи, які зобов'язані вести бухгалтерський облік, з

наступним включенням їх показників до фінансової звітності.

На основі даних бухгалтерського обліку складається фінансова звітність ТОВ «Домінік Ко», що включає до свого складу баланс (звіт про фінансовий стан), звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід), звіт про рух грошових коштів, звіт про власний капітал, примітки до звітів та інші документи, що додатково можуть встановлюватись Наглядовою Радою ТОВ «Домінік Ко» чи Ревізійною комісією ТОВ «Домінік Ко».

Форми фінансової звітності ТОВ «Домінік Ко» рядок їх заповнення встановлюються держаними органами.

ТОВ «Домінік Ко» зобов'язане подавати квартальну та річну фінансову звітність Наглядовій Раді ТОВ «Домінік Ко» трудовому колективу на вимогу його повноважного органу та акціонерам, що володіють у сукупності більш ніж 10 відсотками від Загального розміру Статутного фонду ТОВ «Домінік Ко».

Державним органам звітність подається у відповідності до норм чинного законодавства.

Фінансова звітність ТОВ «Домінік Ко» не становить комерційної таємниці, крім випадків, передбачених законодавством.

Основні положення облікової політики ТОВ «Домінік Ко» висвітлено у Наказі про облікову політику (додаток Е).

Результати аналізу показників фінансово-господарської діяльності ТОВ «Домінік Ко» здійснено на основі додатків Ж, К, Л та представлено у табл. 1.5.

Як свідчать дані табл. 1.5 загальна величина капіталу у 2021 році становила 430521 тис. грн, що на 14636 тис. грн або на 3,5% більше, ніж на кінець 2019 року та на 28710 тис. грн або на 6,3 % менше показника 2020 року (рис. 1.5).

Власний капітал ТОВ «Домінік Ко» у 2021 році становив 390755 тис. грн, що на 9284 тис. грн або на 2,4% більше, ніж на кінець 2019 року та на 21200 тис. грн або на 5,1% менше показника 2020 року.

**Показники фінансово-господарської діяльності ТОВ «Домінік Ко» за
2019-2021 роки**

Показники	2019 р.	2020 р.	2021 р.	Відхилення 2021 року від		2021 р. у % до:	
				2019 р.	2020 р.	2019 р.	2020 р.
1. Капітал (станом на кінець періоду), тис. грн.	415885	459231	430521	14636	-28710	103,5	93,7
1.1. Власний капітал	381471	411955	390755	9284	-21200	102,4	94,9
-у тому числі власний оборотний капітал	254995	237238	215541	-39454	-21697	84,5	90,9
1.2. Нерозподілений прибуток	333589	364092	342911	9322	-21181	102,8	94,2
непокритий збиток	-	-	-	-	-	-	-
1.3.Позиковий капітал, у т.ч.	34414	459231	39766	5352	-419465	115,6	8,7
поточні зобов'язання за розрахунками	9777	6125	6336	-3441	211	64,8	103,4
2. Ресурси, тис.грн.							
2.1. Середньорічна вартість основних засобів основного виду діяльності	307336	348043	399244	91908	51201	129,9	114,7
2.2. Середньорічна вартість оборотних активів, у т.ч.:	266366	286198	269911	3545	-16287	101,3	94,3
- запасів	24933	86420	100556	75623	14136	У 4 рази	116,4
2.3. Середньооблікова чисельність робітників, чол.	795	689	618	-177	-71	77,7	89,7
2.4. Фонд оплати праці, тис.грн.	69740	66760	78626	8886	11866	112,7	117,8
3.Економічні показники							
3.1. Чистий дохід від реалізації, тис.грн.	502668	436532	521563	18895	85031	103,8	119,5
3.2. Собівартість реалізованої продукції (робіт, товарів, послуг)	409777	356247	469341	59564	113094	114,5	131,7

Продовж. табл. 1.5

Показники	2019 р.	2020 р.	2021 р.	Відхилення 2021 року від		2021 рік у % до:	
				2019	2020	2019	2020
3.3. Витрати, тис.грн							
3.3.1. від операційної діяльності	488587	449608	576698	88111	127090	118,0	128,3
3.4. Витрати на 1 грн. Виручки від реалізації	0,97	1,03	1,11	0,13	0,08	113,8	107,4
3.5. Прибуток (збиток), тис.грн							
3.5.1. валовий прибуток (збиток)	92891	80285	52222	-40669	-28063	56,2	65,0
3.5.2. від операційної діяльності	19858	31914	-24502	-44360	-56416	-123,4	-76,8
3.5.3. від звичайної діяльності до оподаткування	26407	38050	-24792	-51199	-62842	-93,9	-65,2
3.5.4. чистий прибуток (збиток)	21215	30503	-21181	-42396	-51684	-99,8	-69,4
3.6. Продуктивність праці тис.грн.	632,3	633,6	844,0	211,7	210,4	133,5	133,2
3.7. Середньомісячна заробітна плата, грн.	7310	8075	10602	3292	2528	145,0	131,3
3.8. Фондовіддача основних засобів, грн.	1,64	1,25	1,31	-0,33	0,05	79,9	104,2
4. Фінансові коефіцієнти							
4.1. Автономії	0,917	0,897	0,908	-0,010	0,011	-	-
4.2. Фінансової незалежності	1,090	1,115	1,102	0,012	-0,013	-	-
4.3. Абсолютної ліквідності	3,578	2,402	1,031	-2,546	-1,371	-	-
4.4. Термінової ліквідності	0,454	0,387	3,590	3,137	3,204	-	-
4.5. Загальної ліквідності	5,176	3,616	5,389	0,213	1,773	-	-

Позиковий капітал підприємства на кінець 2021 року становив 39766 тис. грн., що на 5352 тис. грн., або на 15,6% більше, ніж на кінець 2019 року та на

419465 тис.грн або на 91,3% менше показника 2020 року, що характеризує діяльність підприємства позитивно.

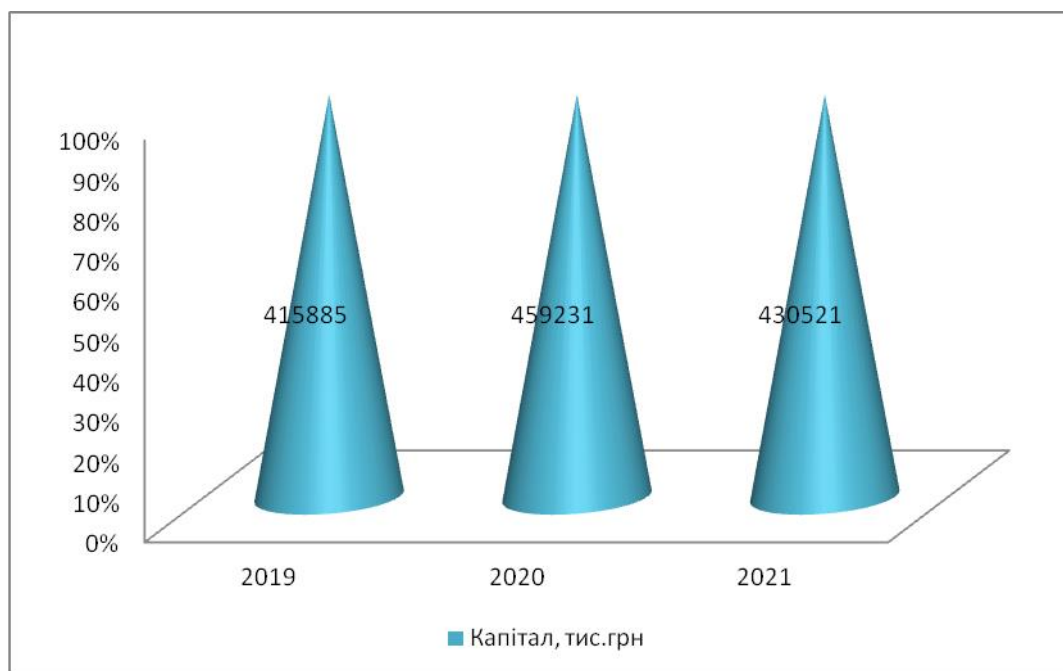


Рис. 1.5. Динаміка капіталу ТОВ «Домінік Ко»

Середньорічна вартість основних засобів основного виду діяльності (за первісною вартістю) у 2021 році склала 399244 тис. грн. Так, у порівнянні з 2019 роком їх вартість зросла на 91908 тис. грн або на 29.9%, а у порівнянні з минулим 2020 роком зросла на 51201 тис. грн., або на 14,7%.

Фондовіддача основних засобів у 2021 році становила 1,31 грн, що менше, ніж у 2019 році на 0,33 грн, або на 20,1% та на 0,05 грн більше, ніж у минулому році, або на 4,2%.

Середньорічна вартість оборотних активів у 2021 році становила 269911 тис. грн, що на 3545 тис. грн, або на 1,3% більше, ніж у 2019 році, та на 16287 тис.грн або на 5,7 % менше показника минулого року (рис. 1.6).

Фонд оплати праці у 2021 році становив 78626 тис.грн, у порівнянні з 2019 роком фонд оплати праці збільшився на 8886 тис. грн. або на 12,7%, та у 2020 році збільшився на 11866 тис. грн., або на 17,8% .

Середньомісячна заробітна плата має тенденцію до зростання і становить у 2021 році 10602 грн, що на 3293 грн або на 45,0% більше, ніж у 2019 році та на 2528 грн, або на 31,3% більше, ніж у 2020 році, що характеризує діяльність

підприємства позитивно.

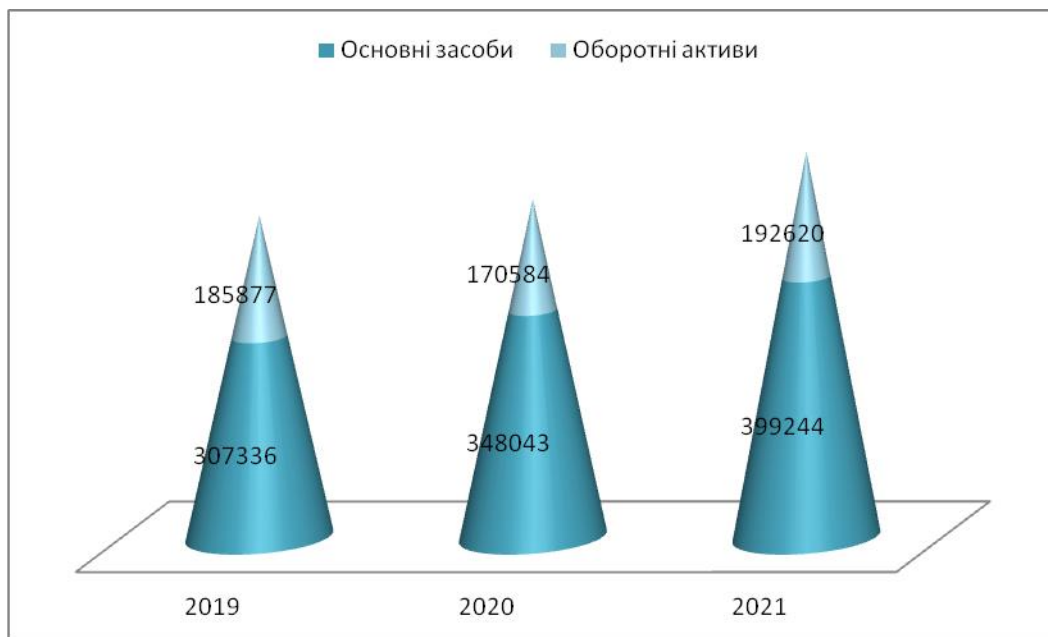


Рис. 1.6. Структура активів ТОВ «Домінік Ко»

Варто відзначити зростання продуктивності праці: у 2021 році показник становив 844,0 тис. грн, що на 211,7 тис. грн або на 33,5% вище, ніж у 2019 році та на 10,4 тис. грн або на 33,2% більше показника минулого 2020 року.

Чистий дохід від реалізації товарів, робіт, послуг є основним обсяговим показником діяльності ТОВ «Домінік Ко», отже його зростання варто оцінити позитивно. Чистий дохід від реалізації у 2021 році становив 521563 тис. грн, що більше показника 2019 року на 18895 тис. грн, або на 3,8% та більше, ніж у минулому році на 85031 тис. грн, або на 19,5% (рис. 1.7).

Динаміка собівартості реалізації має також тенденцію до зростання, так цей показник у 2021 році становив 469341 тис. грн, що на 59564 тис. грн., або на 14,5% більше, ніж у 2019 році та на 113094 тис. грн, або на 31,7% більше ніж у 2020 році.

Аналіз валового прибутку ТОВ «Домінік Ко» протягом 2019-2021 років свідчить, що валовий прибуток у 2021 році становив 52222 тис. грн, що на 40669 тис. грн, або на 43,8% менше, ніж у 2019 році, та на 28063 тис. грн, або на 35,0 менше, ніж у 2020 році.

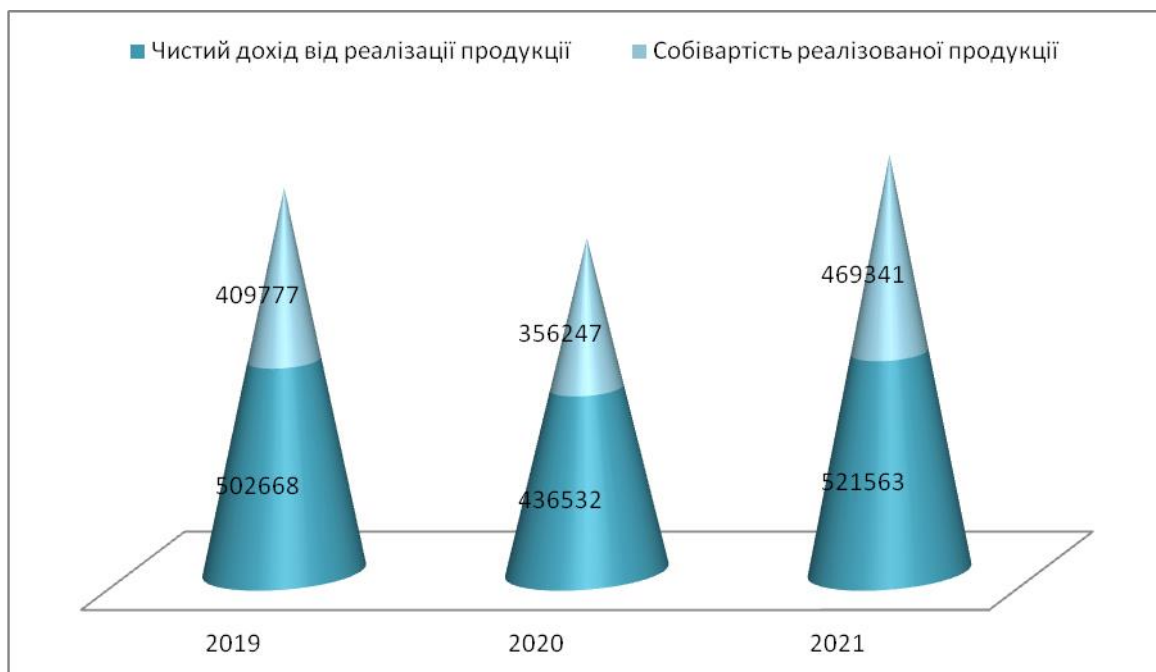


Рис. 1.7. Динаміка чистого доходу від реалізації продукції та собівартості реалізованої продукції ТОВ «Домінік Ко»

За результатами операційної діяльності підприємство у 2021 році одержало збиток у сумі 24502 тис. грн, що на 44360 тис. грн менше показника 2019 року та на 56416 тис. грн. менше, ніж у 2020 року.

Чистий збиток у 2021 році становив 21181 тис. грн, що на 42396 тис. грн. менше показника 2019 року, та на 51684 тис. грн. менше розміру прибутку 2020 року (рис. 1.8).

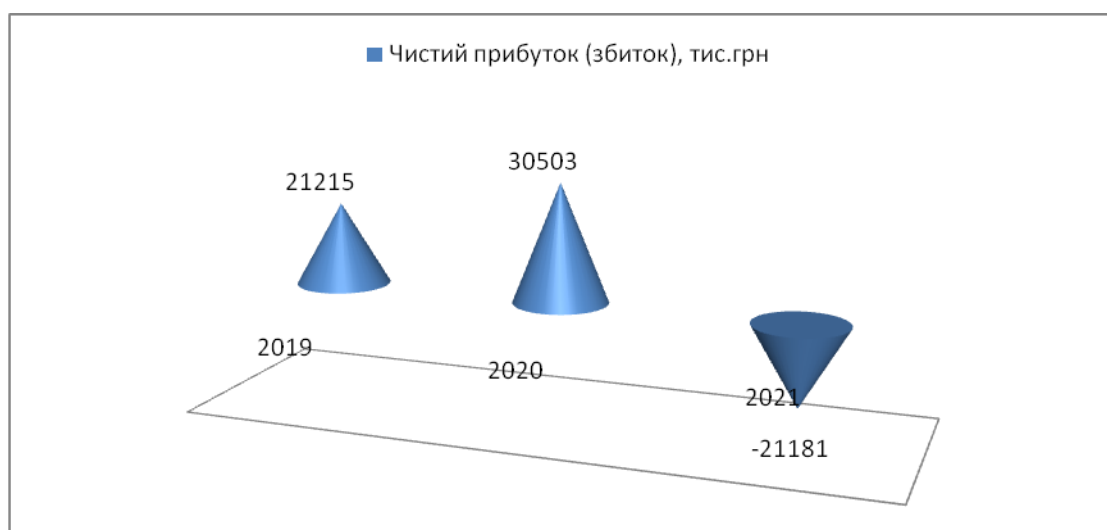


Рис. 1.8. Динаміка чистого прибутку (збитку) ТОВ «Домінік Ко»

Оцінку фінансового стану підприємства дають фінансові коефіцієнти (рис. 1.9). Коефіцієнт автономії (фінансової незалежності) - показує, яку частину у загальних вкладеннях у підприємство складає власний капітал. Оптимальне значення більше 50%. У ТОВ «Домінік Ко» станом на кінець 2021 року коефіцієнт автономії склав 0,908, що свідчить про фінансову залежність підприємства від зовнішніх джерел фінансування його діяльності.

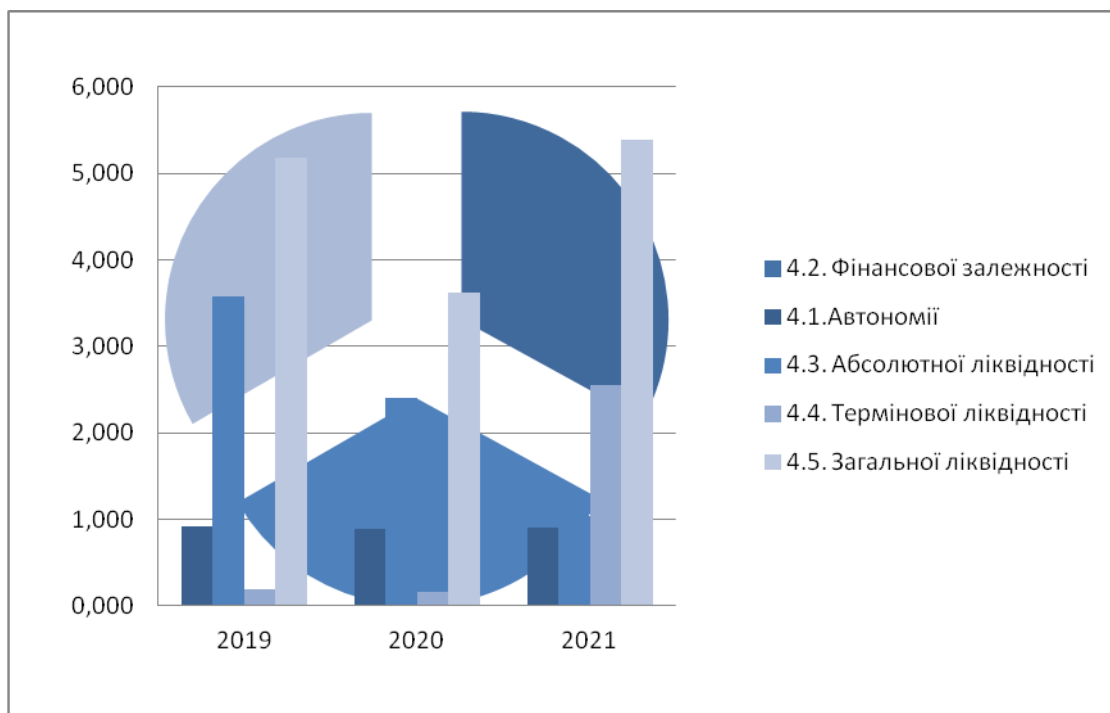


Рис. 1.9 Динаміка фінансових коефіцієнтів ТОВ «Домінік Ко»

Коефіцієнт абсолютної ліквідності (платоспроможності) - показник, що характеризує ту частину короткотермінових фінансових зобов'язань підприємства, яка може бути сплачена за рахунок першокласних ліквідних активів (грошових коштів та їх еквівалентів), тобто спроможність підприємства негайно погасити свою короткотермінову кредиторську заборгованість. Теоретичне оптимальне значення цього показника становить приблизно 0,2-0,25. У ТОВ «Домінік Ко» станом на кінець 2021 року коефіцієнт абсолютної ліквідності склав 1,031, що більше від нормативного значення.

Коефіцієнт загальної ліквідності показує, яку частину поточних зобов'язань підприємство спроможне погасити, якщо воно реалізує усі свої оборотні активи, в тому числі і матеріальні запаси. Теоретичне оптимальне

значення цього показника становить приблизно 1,5-2,5 але не менше 1. У ТОВ «Домінік Ко» станом на кінець 2021 року коефіцієнт загальної ліквідності склав 5,389, що більше від нормативного значення.

Загалом показники діяльності ТОВ «Домінік Ко» протягом аналізованого періоду необхідно оцінити неоднозначно. У 2021 році підприємство отримало збиток, але фінансові коефіцієнти відповідають нормативним значенням.

Висновки за розділом 1

Результати проведеного дослідження у 1 розділі дипломної роботи надають можливість зробити такі висновки:

1. Проведена наукова розвідка сутності нематеріальних активів дозволила ідентифікувати дві основні позиції вчених – консервативну та сучасну. На підтримку сучасної позиції уточнено сутність нематеріальних активів як сукупність неявних інноваційно-орієнтованих активів, що сформовані за рахунок інтелектуального капіталу, повністю або частково контролюються підприємством і використовуються в процесі його господарської діяльності для досягнення поставлених цілей та забезпечення конкурентоспроможності на ринку. Запропоноване визначення враховує ключові характеристики нематеріальних активів.

2. Системне дослідження проблематики нормативно-правового регулювання дозволило уточнити поняття «нормативно-правове забезпечення обліку нематеріальних активів». Запропоновано розглядати нормативно-правове регулювання обліку як підґрунтя інформаційного забезпечення аудиту нематеріальних активів. Побудовано модель нормативно-правового регулювання обліку та аудиту нематеріальних активів на основі уточнення чотирьохрівневого підходу до регулювання та включення базового рівня.

3. Ідентифіковано основні проблеми нормативно-правового регулювання обліку нематеріальних активів, що дозволило обґрунтувати напрями їх

вирішення. Зокрема, на рівні підприємства запропоновано доповнювати облікову політику інноваційними елементами – самостійними рішеннями щодо розкриття інформації про нематеріальні активи в широкому їх розумінні.

4. На основі дослідження категорії «класифікація» уточнено поняття «класифікація нематеріальних активів як групування нематеріальних активів за певними ознаками, що використовуються для потреб обліку, звітності, контролю та управління. Обґрунтовано доцільність формування існуючих класифікацій нематеріальних активів за двома ключовими підходи – загальноекономічним та обліково-звітним.

5. Критичний аналіз класифікації нематеріальних активів відповідно до норм вітчизняного законодавства та доробку численних науковців дозволив запропонувати оптимізовану управлінську класифікацію нематеріальних активів для потреб обліку та звітності, яка включає десять найбільш суттєвих класифікаційних ознак.

6. Надана характеристика фінансово-господарської діяльності підприємства ТОВ «Домінік Ко» дозволили дійти висновку, що організація бухгалтерського обліку на підприємстві організована на високому рівні. На підприємстві наявні і виконуються всі регламентуючі документи відповідно до вимог чинного законодавства.

7. Проаналізувавши фінансово-господарську діяльність ТОВ «Домінік Ко» зроблено висновок, що показники діяльності ТОВ «Домінік Ко» протягом аналізованого періоду необхідно оцінити неоднозначно. У 2021 році підприємство отримало збиток, але фінансові коефіцієнти відповідають нормативним значенням.

РОЗДІЛ 2

ОБЛІК НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ ТА НАПРЯМИ ЙОГО УДОСКОНАЛЕННЯ

2.1. Сучасний стан та практика організації обліку нематеріальних активів

Вплив сучасних тенденцій розвитку економіки та суспільства має безпосередній вплив на бухгалтерський облік, і зокрема на складові його методичного інструментарію. У цьому аспекті важливим є аналіз елементів методу бухгалтерського обліку та виявлення напрямів їх модифікації під впливом нових вимог до обліково-звітної інформації, зокрема і в середовищі сталого розвитку. Єдність економічної, соціальної та екологічної сфер діяльності підприємства має бути органічно презентована користувачам, а для цього вкрай важливим є вдосконалення системи бухгалтерського обліку.

Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» метою бухгалтерського обліку є «надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан та результати діяльності» [60]. Задля досягнення зазначеної мети особи, відповідальні за ведення бухгалтерського обліку, мають використовувати певний методичний інструментарій.

На думку Корягіна М. В. та Куцика П. О. «метод бухгалтерського обліку охоплює сукупність різних способів та прийомів, які забезпечують вирішення облікових завдань» [29, с. 30].

Щирська А. Ю. та Кочин Т. М. визначають документування як «... елемент методу бухгалтерського обліку, що підтверджує здійснення господарської операції, а також спосіб первинного спостереження за господарською діяльністю та/або окремою господарською операцією, що

передбачає фіксацію їх властивостей на відповідному носії – паперовому чи електронному» [92, с. 70]. Особливістю нематеріальних активів є потреба також у юридичних документах, що засвідчують право власності на такі активи і є підставою для відображення активів у базових первинних документах. Так, Жураковська І. В. [18, с. 62], аналізуючи проблематику документування інтелектуальної власності розподіляє всі документи за трьома групами: 1) ті, що підтверджують права на об'єкти; 2) ті, що визначають суть господарської операції; 3) ті, що засвідчують факти надходження, переміщення, вибуття. Фактично, перші дві групи пов'язані саме з юридичними аспектами.

На нашу думку, при дослідженні більш широкого поняття нематеріальних активів (порівняно з інтелектуальною власністю), доцільним також є три рівні документального забезпечення, але змістовно дещо в іншому ракурсі:

1) юридична документація – засвідчує права на нематеріальний актив;
2) первинна бухгалтерська документація, бланки якої визначені вітчизняними нормативними актами;

3) документи, розроблені підприємством самостійно (табл. М.1 Додатку М). Табл. М.1 свідчить, що нормативними актами (Наказ Мінфіну №732 [64]) визначено форми первинних документів з обліку надходження, використання та руху об'єктів інтелектуальної власності. Однак існує низка невирішених питань щодо застосування зазначених документів:

– з назви зрозуміло, що вони стосуються об'єктів інтелектуальної власності, натомість, як зазначалося нами раніше, нематеріальні активи – це більш широке поняття;

– не передбачено окремих форм документів на випадок внутрішнього створення нематеріальних активів;

– за формою документи є дуже схожими на первинні документи з обліку основних засобів, хоча за своїм характером – це концептуально різні об'єкти.

Так, погоджуємося з Ясишеною В. В., яка влучно підкреслює такий факт: «ситуація, що склалася з первинними документами щодо обліку НМА, є заплутаною та потребує негайного вирішення» [95, с. 174]. На нашу думку,

підприємствам вкрай важливо користуватись можливістю самостійної розробки документів з урахуванням характеру актуальних для них нематеріальних активів та операцій з ними. Чинним законодавством дозволено використовувати самостійно виготовлені бланки документів за умови наявності всіх обов'язкових реквізитів відповідно до п. 2 ст. 9 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [60] та п. 2.4 Наказу Мінфіну «Про затвердження Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку» [63]. Наприклад, використання власних форм може бути доречним при визначенні справедливої вартості нематеріального активу. У цьому випадку наказом керівника ТОВ «Домінік Ко» затверджено форму «Акт визначення справедливої вартості нематеріального активу» (Додаток М).

Крім того, оскільки доволі рідкісними є випадки встановлення для нематеріального активу ліквідаційної вартості, то в ТОВ «Домінік Ко» передбачено спеціальний документ для визначення у разі потреби такої вартості (Додаток М). І хоча ліквідаційна вартість є окремою розрахунковою сумою, яка не підлягає відображенню в бухгалтерському обліку, її документування важливе. Ліквідаційна вартість має одну з ключових ролей при визначенні вартості, що амортизується і, відповідно, впливає на відображення в обліку сум нарахованої амортизації.

Як видно з Додатку М в ТОВ «Домінік Ко» в назві документів не звужено об'єкти до виключно об'єктів інтелектуальної власності, а наведено широке поняття «нематеріальні активи», а ще надано пріоритет електронному документуванню.

В сучасних умовах значення автоматизації все більше зростає. Вернигора В. акцентує увагу на тому, що «... винайдений майже дві тисячі років тому папір вичерпав себе як носій інформації, і що раніше українські компанії адаптуються до нових реалій, то швидше вони підвищують ефективність свого бізнесу і скоротять витрати й час на оброблення документів» [6]. Тому бажаним орієнтиром процесів документування є повний перехід з паперових на

електронні документи. Важливо, щоб розроблені ТОВ «Домінік Ко» форми могли бути імплементовані в облікову програму.

Документування тісно пов'язане з іншим елементом методу бухгалтерського обліку – інвентаризацією. Інвентаризація, на нашу думку, є також і методом фактичного контролю, що дозволяє виявити реальний стан нематеріального активу як об'єкта перевірки. Важливість інвентаризації є очевидною. Підтверджують це і дослідження Каменської Т. О., яка наголошує, що «22% завдань внутрішнього аудиту пов'язані саме з інвентаризацією активів» [24, с. 14] .

Ясишена В. В. зазначає, що «... вибір методу інвентаризації залежить від характеру і специфіки об'єктів перевірки та окреслених завдань» [98, с. 178].

На нашу думку, завдання інвентаризації нематеріальних активів втілюються у такому:

- ідентифікація фактичної наявності нематеріальних активів та порівняння з обліковими даними;
- перевірка документів, які підтверджують права на об'єкти нематеріальних активів;
- оцінка стану нематеріальних активів (за можливості);
- виявлення нематеріальних активів, які не відповідають критеріям визнання;
- визначення відповідності облікової та справедливої вартості нематеріальних активів для прийняття рішення щодо необхідності переоцінки;
- виявлення нематеріальних активів, які не використовуються або використовуються неправомірно;
- ідентифікація нестандартно-облікових нематеріальних активів для звітних цілей.

Відповідно, ключова мета інвентаризації нематеріальних активів – створення інформаційного реєстру щодо реального стану нематеріальних активів суб'єкта господарювання, право на володіння якими існує і є підтвердженим; виявлення тих нематеріальних активів, що не належать

підприємству (немає підтвердних документів, неліцензійне використання); ідентифікація нематеріальних активів у використанні, термін експлуатації яких вичерпано, а їх вартість повністю амортизовано; а також формування бази для достовірного відображення інформації про нематеріальні активи (і стандартно-облікові, і нестандартно-облікові) у фінансовій та нефінансовій звітності. Основні етапи інвентаризації наведено на рис. 2.1.



**Рис. 2.1. Етапи проведення інвентаризації нематеріальних активів
ТОВ «Домінік Ко»**

Інвентаризація є тим процесом, методика та техніка проведення якого в більшості випадків є зрозумілою, однак відносно нематеріальних активів є потенційні труднощі. У більшості своїй вони пов'язані з відсутністю фізичної форми і, як наслідок, неможливістю проведення інвентаризації у класичному розумінні за аналогією з основними засобами та запасами.

Групування інформації про нематеріальні активи у бухгалтерському

обліку здійснюється через такі елементи методу як рахунки та подвійний запис, які органічно взаємопов'язані між собою. Ясишена В. В. зазначає, що «...рахунки забезпечують групування однорідних за економічним змістом об'єктів бухгалтерського обліку для їхнього відображення в обліку та звітності». [98, с. 222]. Базис для такого групування визначено на законодавчому рівні через прийняття Мінфіном Наказу «Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку та Інструкції про його застосування» [62]. Згадані нормативні документи для обліку нематеріальних активів використовують рахунок 12 «Нематеріальні активи» з відповідними субрахунками (табл. 2.1).

Таблиця 2.1

**Відображення нематеріальних активів на субрахунках рахунку 12
«Нематеріальні активи»**

Субрахунок I порядку	Субрахунок II порядку
121 «Права користування природними ресурсами»	1211 «Права на геологічні розвідки» 1212 «Інші права користування природними ресурсами»
122 «Права користування майном»	1221 «Право постійного користування земельною ділянкою» 1222 «Інші права користування майном»
123 «Права на комерційні позначення»	1231 «Право на торгову марку» 1232 «Право на фірмове найменування» 1233 «Інші права на комерційні позначення»
124 «Права на об'єкти промислової власності»	1241 «Патенти» 1242 «Право на сорти рослин та породи тварин» 1243 «Право на комерційну таємницю» 1244 «Інші права на об'єкти промислової власності»
125 «Програмне забезпечення та інші об'єкти авторських прав»	1251 «Програмне забезпечення» 1252 «Сайти» 1253 «Інші об'єкти авторського та суміжного з ним прав»
127 «Інші нематеріальні активи»	1271 «Ліцензії» 1272 «Інші нематеріальні активи»

Передбачений нормативними документами план рахунків підтримує певну гнучкість: аналітику другого порядку до рахунків бухгалтерського обліку підприємства вправі розробляти самостійно. Таким чином, компанії можуть враховувати специфіку своєї діяльності та обирати найбільш актуальні статті. На базі аналізу найпоширеніших на практиці стандартно-облікових нематеріальних активів у табл. 2.1 нами запропоновані до використання для

ТОВ «Домінік Ко» субрахунки II порядку. До того ж пропонуємо частково модифікувати назву рахунку 125 в контексті врахування в ньому поняття «програмне забезпечення», адже саме цей нематеріальний актив представлений в звітності більшості компаній.

Узагальнюючи проведене нами дослідження, організацію бухгалтерського обліку нематеріальних активів пропонуємо розглядати у вигляді концептуальної моделі, зображеної на рис. 2.2 з прив'язкою до елементів методу бухгалтерського обліку.

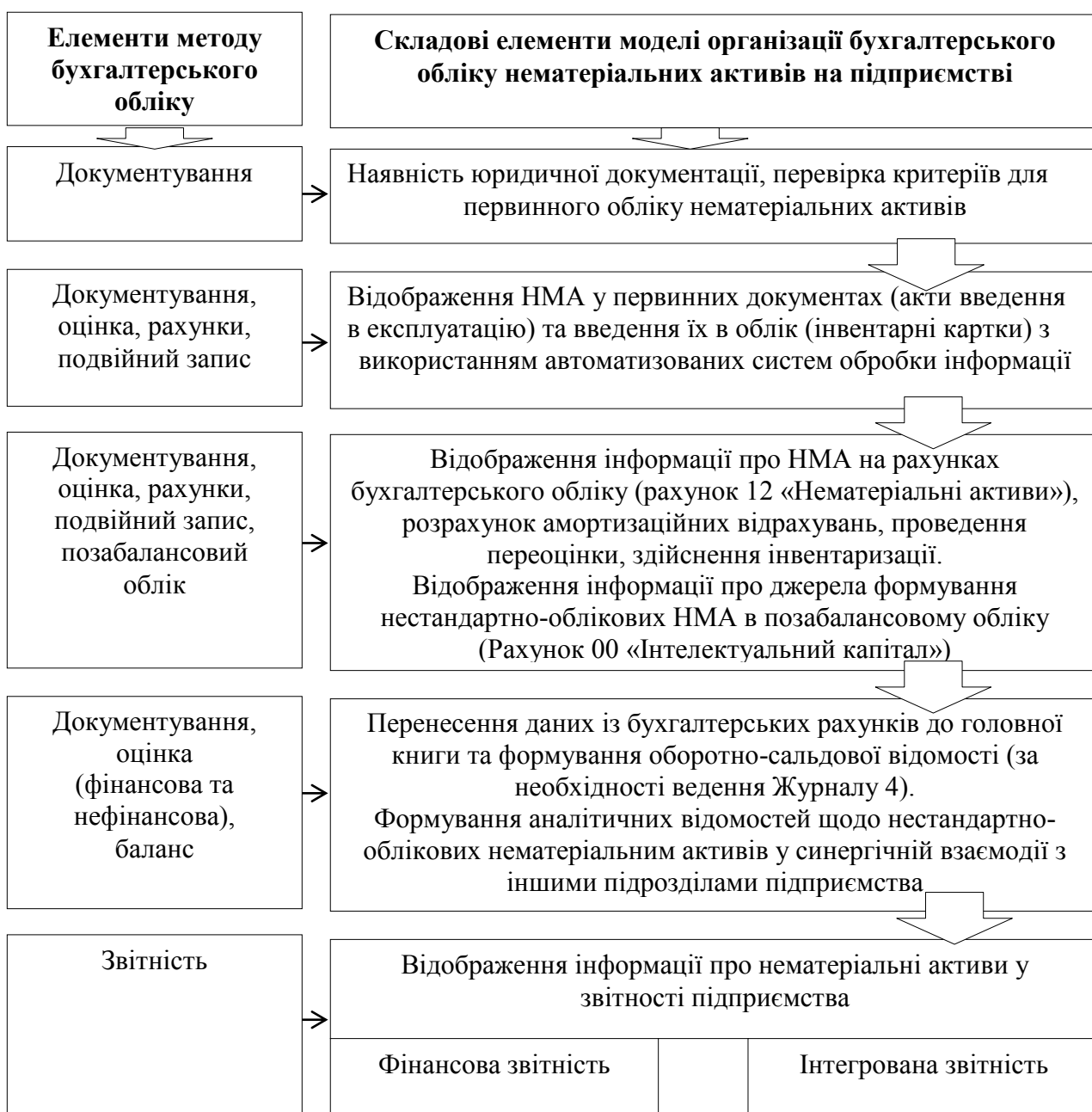


Рис. 2.2. Модель організації бухгалтерського обліку нематеріальних активів у ТОВ «Домінік Ко»

Таким чином, На думку Скоп Х. І. «...організація бухгалтерського обліку є складним процесом, який охоплює сукупність цілеспрямованих дій стосовно збору, обробки та зберігання бухгалтерських даних та визначає ефективність цілої системи бухгалтерського обліку сучасного підприємства». Скоп Х. І. виділяє в системі організації три етапи – первинний, поточний і підсумковий облік. Погоджуємо з дослідницею, що організація обліку нематеріальних активів є одним з найскладніших облікових процесів.

Ефективна побудова моделі організації бухгалтерського обліку нематеріальних активів ТОВ «Домінік Ко», зображеної на рис. 2.2, є можливою за умови продуктивної роботи не лише бухгалтерської служби, а й налагодженню оперативного обміну інформацією з системами маркетингу, менеджменту, кадровою службою.

2.2. Методика обліку нематеріальних активів та напрями його удосконалення

Існують різні шляхи надходження нематеріальних активів на підприємство. Згідно з п.6 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» придбаний або отриманий нематеріальний актив відображається у балансі, якщо існує ймовірність одержання майбутніх економічних вигод, пов'язаних з його використанням, та його вартість може бути достовірно визначена.

В бухгалтерському обліку ТОВ «Домінік Ко» нематеріальні активи відображаються відповідно до норм П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств» та інших нормативних актів. Згідно з П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» придбаний (отриманий) нематеріальний актив відображається на балансі, якщо його можна використовувати при виробництві товарів, наданні послуг, призначених для реалізації; його можна обміняти на інші нематеріальні активи; його можна використовувати на погашення

заборгованості чи розподіляти між власниками підприємства або використовувати у господарській діяльності, спрямованій на отримання прибутку.

Бухгалтерський облік наявності та руху нематеріальних активів, прийнятих на баланс, ведеться на інвентарному балансовому рахунку 12 «Нематеріальні активи».

Рахунок 12 «Нематеріальні активи» призначений для обліку і узагальнення інформації про наявність та рух нематеріальних активів. Цей рахунок є активним, балансовим, призначений для обліку господарських засобів. За дебетом цього рахунку відображається придбання або отримання в результаті розробки (від інших фізичних або юридичних осіб) нематеріальних активів, а за кредитом - вибуття внаслідок продажу, безоплатної передачі або неможливості отримання підприємством в подальшому економічних вигод від його використання, а також сума уцінки нематеріальних активів [62].

Відповідно до Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій для обліку нематеріальних активів застосовується рахунок 12 «Нематеріальні активи». За дебетом рахунку 12 «Нематеріальні активи» відображається придбання або отримання в результаті розробки (від інших фізичних або юридичних осіб) нематеріальних активів, які обліковуються за первісною вартістю, та сума дооцінки таких активів, за кредитом – вибуття внаслідок продажу, безоплатної передачі або неможливості отримання підприємством надалі економічних вигод від його використання та сума уцінки нематеріальних активів.

Для обліку витрат на придбання (створення) нематеріальних активів використовується субрахунок 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів» [62].

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 наведені в табл. 2.2.

Таблиця 2.2

**Кореспонденція рахунків з обліку надходження (придбання)
нематеріальних активів ТОВ «Домінік Ко»**

Зміст господарської операції	Дебет	Кредит	Сума, грн.
У підприємства – платника ПДВ			
З перерахуванням авансу			
1. Перерахування авансу за об'єкти нематеріальних активів	371	311	4860,00
2. Відображення суми податкового кредиту з ПДВ	641	644	810,00
3. Отримання об'єкта нематеріальних активів	154	685	4050,00
4. Відображення розрахунків з ПДВ	644	685	810,00
5. Введення в господарський оборот об'єкта нематеріальних активів	12	154	4050,00
6. Відображення заліку заборгованостей	685	371	4860,00
З оплатою після одержання			
7. Отримання об'єкта нематеріальних активів	154	685	4050,00
8. Відображення суми податкового кредиту з ПДВ	641	644	810,00
9. Введення в господарський оборот об'єкта нематеріальних активів	12	154	4050,00
10. Перерахування продавцеві оплати за нематеріальні активи	683	311	4860,00

Процес створення на ТОВ «Домінік Ко» нематеріальних активів при відображенні в бухгалтерському обліку можна розподілити на два етапи: дослідження й розробка. Створення й використання нематеріальних активів потребує витрат на наукові та патентні дослідження, розробку об'єктів інтелектуальної власності, оформлення заявок на одержання патентів, оцінку об'єктів інтелектуальної власності, а також маркетинг дослідження ринку об'єктів інтелектуальної власності.

Основні труднощі полягають у тому, що не всі види витрат щодо цього об'єкта інтелектуальної власності належать до первісної вартості нематеріальних активів – частина їх має обов'язково відноситися на витрати підприємства згідно з П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [46].

Створення об'єктів інтелектуальної власності завершується поданням заявки на винахід, промисловий зразок тощо.

На ТОВ «Домінік Ко» використовують два варіанти бухгалтерського

обліку об'єктів інтелектуальної власності протягом тимчасового захисту: у випадку, коли цей об'єкт не планується використовувати, та при його використанні в процесі діяльності підприємства.

За першим варіантом об'єкти нематеріальних активів не використовують на підприємстві. Проте оскільки залишається ймовірність неотримання патенту, витрати на розробку об'єкта нематеріального активу залишають на субрахунок 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів» до одержання патенту. Для цього доцільно відкрити субрахунок 1542 «Капітальні інвестиції в придбання нематеріальних активів протягом тимчасового захисту». Протягом цього часу підприємство не має права амортизувати об'єкти нематеріальних активів ні в бухгалтерському, ні в податковому обліку. Тільки після одержання патенту формально видають наказ про введення нематеріального активу в експлуатацію, складають акт приймання-передачі нематеріального активу і ставлять його на баланс.

Недолік першого варіанта полягає в тому, що протягом тривалого часу відсутнє право на амортизацію об'єкта нематеріального активу, а технологія в цей час морально застаріває. Адже у деяких галузях, що динамічно розвиваються, термін економічного життя винаходу становить лише близько п'яти років. Тому після одержання патенту під час постановки на баланс доводиться штучно зменшувати термін корисного використання нематеріального активу.

За другим варіантом об'єкт нематеріального активу використовують з моменту подання заявки. Не чекаючи одержання патенту, відразу після подання заявки, завершення випробувань об'єкта інтелектуальної власності та випуску експериментальних зразків продукції, видають наказ про введення нематеріального активу в експлуатацію і складають акт приймання-передачі, після чого об'єкт ставлять на баланс як нематеріальний актив. У цьому разі для обліку рекомендується використовувати субрахунок 129 «Нематеріальні активи протягом тимчасового захисту». Законодавство України не забороняє цього робити. Перевага другого варіанта полягає в тому, що амортизацію

нараховують відразу з моменту подання заявки, а недоліком є ризик одержання відмови від видання патенту. Адже при цьому нематеріальний актив доведеться списувати. Однак ризик невидання патенту можна звести до мінімуму, якщо заздалегідь провести попередні патентні дослідження.

Відповідно до законодавства України нематеріальні активи можна використовувати як внесок у статутний капітал підприємства замість корпоративних прав. Ю. Верига вважає, що отримання нематеріального активу від засновника за установчими документами як внесок до статутного капіталу обумовлює збільшення двох статей бухгалтерського балансу – статутного капіталу та нематеріальних активів [48].

Активи, отримані ТОВ «Домінік Ко» за договором дарування, а також в інших випадках безоплатного отримання, відображують в обліку за ринковою вартістю на дату придбання. Оскільки отримання такого майна не має на меті відшкодування його вартості, то безоплатно отримані цінності повинні збільшувати капітал підприємства. Тому пропонується відображати ринкову вартість нематеріальних активів, отриманих у такий спосіб на субрахунку 745 «Дохід від безоплатно одержаних активів» рахунку 74 «Інші доходи».

Через те, що відповідно договору, на основі якого нематеріальні активи передаються іншій юридичній або фізичній особі, виключне право на цей об'єкт переходить до правонаступника, в бухгалтерському обліку слід відобразити доходи від передавання прав та обов'язків правонаступнику. Обов'язки правонаступника можна відобразити як на рахунку 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками», так і на рахунку 37 «Розрахунки з різними дебіторами». З погляду автора більш доцільним здійснювати такі розрахунки на рахунку 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками», оскільки по суті правонаступник придбаває (купує) дане право.

Доходи підприємства від передавання прав іншій юридичній або фізичній особі обліковують на субрахунку 746 «Інші доходи від звичайної діяльності».

Термін дії патенту, товарного знаку тощо мають збігатися з терміном

корисного використання об'єктів нематеріальних активів, тому вони повинні бути списані в момент припинення зазначеного терміну, якщо він не буде продовженим.

Нематеріальний актив підлягає списанню з балансу в разі його вибуття або неможливості отримання підприємством у подальшому економічних вигод від його використання.

Вибуття нематеріальних активів на ТОВ «Домінік Ко» може виникати внаслідок їх: реалізації, ліквідації, безоплатної передачі, внеску до статутного капіталу інших підприємств, обміну на інші активи.

Шляхи вибуття нематеріальних активів наведені на рис. 2.3.

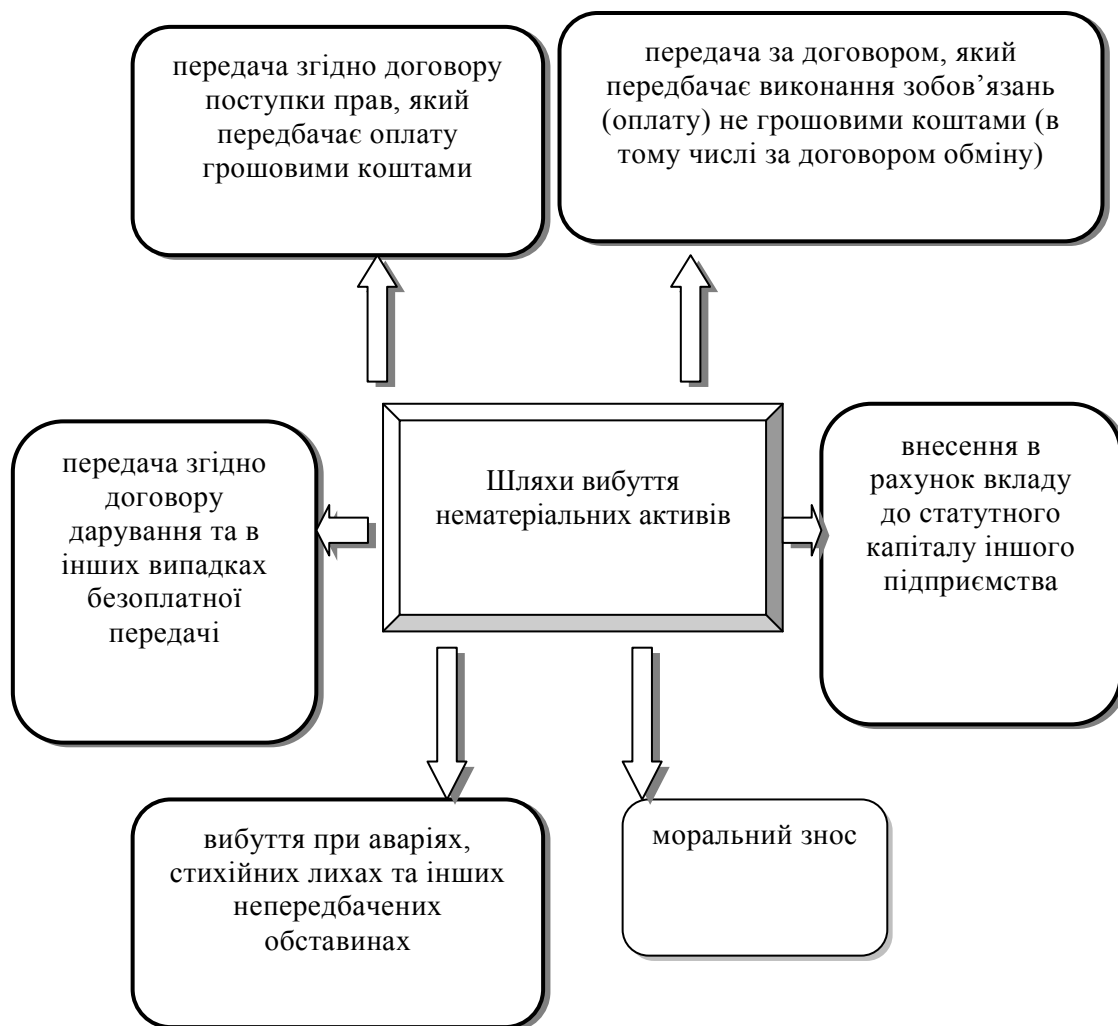


Рис. 2.3. Шляхи вибуття нематеріальних активів підприємства [95]

У разі вибуття нематеріального активу:

- його балансова вартість виключається з активу балансу;

- фінансовий результат визначається як різниця між сумою чистих надходжень від продажу (чи іншого вибуття) нематеріального активу, та його балансовою вартістю і відображається у звіті про фінансові результати.

Облік операцій з реалізації об'єктів нематеріальних активів відображається кореспонденцією рахунків, яка наведена в табл. 2.3.

Таблиця 2.3

**Кореспонденція рахунків з обліку вибуття нематеріальних активів
ТОВ «Домінік Ко»**

Зміст господарської операції	Дебет	Кредит	Сума, грн.
Реалізація нематеріальних активів			
1. Відображення доходу від реалізації нематеріального активу	36, 37	742	10680,00
2. Списання зносу реалізованих нематеріальних активів	133	12	1350,00
3. Відображення залишкової вартості реалізованих нематеріальних активів	972	12	6330,00
4. Списання витрат, пов'язаних з реалізацією нематеріальних активів	972	631, 685	640,00
5. Відображення суми податкового кредиту з ПДВ	641	631, 685	1280,00
6. Оплата витрат, пов'язаних з реалізацією нематеріальних активів	631, 685	311	640,00
7. Відображення суми податкових зобов'язань з ПДВ	742	641	1780,00
8. Відображення фінансового результату від реалізації нематеріальних активів	972, 793	793, 742	1860,00
Передача нематеріальних активів до статутного капіталу			
1. Зменшено вартості нематеріального активу на суму нарахованої амортизації	133	12	5400,00
2. Відображення залишкової вартості переданого об'єкту нематеріальних активів	14	12	1240,00
3. Відображення позитивної різниці між оцінкою внеску до статутного капіталу іншого підприємства і балансовою оцінкою нематеріального активу	14	746	4160,00
4. Відображення негативної різниці між оцінкою внеску до статутного капіталу іншого підприємства і балансовою оцінкою нематеріального активу	97	12	2100,00
Безоплатна передача нематеріальних активів			
1. Зменшення вартості нематеріального активу на суму нарахованої амортизації	133	12	1240,00
2. Відображення залишкової вартості переданих нематеріальних активів	976	12	3680,00
3. Відображення суми податкових зобов'язань з ПДВ	976	641	820,00
Ліквідація нематеріальних активів			
1. Списання зносу ліквідованих нематеріальних активів	133	12	2540,00
2. Списання залишкової вартості ліквідованих нематеріальних активів	976	12	2540,00

При вибутті об'єктів нематеріальних активів за договором дарування та при іншому безоплатному передаванні витрати, пов'язані з такими операціями, підприємства відображають на субрахунку 976 «Списання необоротних активів».

Кореспонденція рахунків з обліку передачі права на використання об'єкта нематеріальних активів ТОВ «Домінік Ко» подано в табл. 2.4.

Таблиця 2.4

Кореспонденція рахунків з обліку передачі права на використання об'єкта нематеріальних активів ТОВ «Домінік Ко»

Зміст господарської операції	Дебет	Кредит	Сума, грн.
підприємства-користувача			
1.Отримання права на використання об'єкта нематеріальних активів	012	-	5240,00
2. Відображення періодичних платежів за надані права на використання об'єкта нематеріальних активів	23	685	5240,00
3. Відображення суми ПДВ, яка належить до періодичних платежів	641	685	873,33
4. Відображення:			
- фіксованого разового платежу за надані права на використання об'єкта нематеріальних активів	39	685	1200,00
- суми ПДВ по цьому платежу	641	685	200,00
5. Списання витрат за наданим правом на використання об'єкта нематеріальних активів рівномірно протягом терміну дії договору	23	39	5240,00
6. Списання по закінченні терміну дії договору об'єктів списуються з позабалансового рахунку	-	012	5240,00
У підприємства-правовласника			
1. Відображення надання права на використання об'єкта нематеріальних активів	128	12	5240,00
2. Відображення нарахованих щомісячних платежів за надані права на використання об'єкта нематеріальних активів	377	713	1200,00
3 Відображення суми ПДВ, яка належить до періодичних платежів	377	641	200,00
4. Відображення нарахованих:			
- фіксованих разових платежів за надані права на використання об'єкта нематеріальних активів;	377	69	1200,00
- сум ПДВ по цьому платежу	377	641	200,00
5. Відображення суми платежів, які належать до звітного періоду	69	713	1200,00
6. Відображення отриманих сум платежів за надані права на використання об'єкта нематеріальних активів	311	377	1200,00
7. Списання з окремого рахунку об'єкта нематеріальних активів по закінченні терміну дії договору	12	128	5240,00

Аналітичний облік нематеріальних активів на ТОВ «Домінік Ко» ведеться за видами та окремими об'єктами нематеріальних активів (авторські права, права на користування земельними ділянками, програмне забезпечення обчислювальної техніки).

Таким чином, система фінансового обліку нематеріальних активів має сформувати достовірне уявлення стосовно фінансового та майнового стану підприємства в контексті його оцінки та відображення в бухгалтерській звітності. Оскільки універсальний метод оцінки відсутній, в контексті його вибору варто розглядати можливості поєднання існуючих переваг кожного із можливих методів.

2.3. Амортизація нематеріальних активів та податкові аспекти їх обліку

Однією зі складових регулювання процесу відтворення нематеріальних активів на підприємстві є амортизаційна політика. Амортизацію можна розглядати як інструмент, за допомогою якого вартість нематеріального активу поступово переноситься на продукцію або відповідні функціональні статті витрат. Одночасно амортизація виступає і джерелом фінансування інвестиційної діяльності суб'єктів господарювання в напрямку оновлення нематеріальних активів. Систематичний розподіл вартості нематеріальних активів за періодами використання безпосередньо впливає на фінансові результати до оподаткування, а, відповідно, і на розмір податку на прибуток. З огляду на зазначене, формування зваженої амортизаційної політики нематеріальних активів та ідентифікація ключових чинників, що впливають на величину амортизаційних відрахувань, є важливим напрямом дослідження нематеріальних активів.

Відповідно до НП(С)БО 7 «амортизація – це систематичний розподіл вартості, яка амортизується, необоротних активів протягом строку їх корисного використання (експлуатації)» [52]. Це розуміння амортизації актуальне для всіх необоротних активів, в тому числі і для нематеріальних. Схоже визначення містять і МСФЗ, зокрема в МСБО 38 зазначено, що «амортизація – це систематичний розподіл суми, що амортизується, нематеріального активу протягом строку його корисної експлуатації» [38]. У свою чергу «сума, що амортизується – собівартість активу або інша сума, що замінює собівартість, за вирахуванням його ліквідаційної вартості» [38].

Науковці дещо уточнюють наведені визначення. Наприклад, Любар О. О. зазначає, що «амортизація – це процес поступового знецінення активу, перенесення його вартості на собівартість продукції, що виробляється, та використання цієї вартості для наступного відтворення» [34, с. 117]. Натомість Ясишена В. В. підкреслює, що «не варто амортизацію загалом розглядати як знецінення вартості НМА» [95, с. 263]. Ми погоджуємося, що не можна повністю ототожнювати поняття «амортизація» та «знецінення» (або іншими словами зменшення корисності), адже вони мають різну природу, хоч і безперечно взаємопов'язані. Процеси, пов'язані з амортизацією супроводжують весь цикл економічного життя нематеріального активу на ТОВ «Домінік Ко» (рис. 2.4).

Одночасно із послідовним застосуванням амортизаційної політики, підприємству слід звертати увагу на можливі процеси зменшення корисності нематеріальних активів заради об'єктивного коригування їх балансової вартості внаслідок дії несприятливих чинників.

У МСБО 36 [21], присвяченому зменшенню корисності активів, наведено загальний перелік ознак знецінення. НП(С)БО 26 [22] у більшості своїй повторює наведені в міжнародному стандарті ознаки. Відповідно, перелік факторів потребує уточнення в контексті тестування на знецінення саме об'єктів нематеріальних активів (табл. 2.5).



Рис. 2.4. Процесно-хронологічний аспект амортизації нематеріальних активів ТОВ «Домінік Ко»

У табл. 2.5 також включено нестандартно-облікові нематеріальні активи. Вони не є власністю підприємства в класичному розумінні, тому і некоректним є вживання щодо них поняття амортизація. Натомість, зменшення корисності для нестандартно-облікових активів вважаємо надзвичайно важливим для ідентифікації цінності, яку вони приносять підприємству.

Таким чином, під амортизацією нематеріальних активів розуміємо поступовий процес перенесення їх вартості на витрати протягом терміну

експлуатації, що одночасно характеризує інтенсивність їх використання та свідчить про застосування алгоритму зменшення вартості нематеріальних активів за заданих в амортизаційній політиці параметрів. Натомість, механізм знецінення враховує актуальні фактори, що можуть виникнути в процесі використання активу та не допускає завищення його вартості або окремо, або в межах одиниці, що генерує грошові кошти.

Таблиця 2.5

Ознаки зменшення корисності нематеріальних активів

№	Ознаки знецінення	Об'єкти НМА
1.	Моральне застаріння активу внаслідок виходу на ринок сучасного аналогу	Програмне забезпечення
2.	Зміна технології виробництва чи системи управління, в якій задіяно актив	
3.	Зміни технологічного середовища та підвищення вимог до функціоналу активу	
4.	Негативні для підприємства зміни в правовому середовищі щодо можливості отримання ліцензій	Ліцензія
5.	Неможливість здійснення діяльності, на яку отримано ліцензію, внаслідок Ліцензія браку ресурсів, персоналу, тощо	
6.	Посилення обмежень на реалізацію ліцензованої діяльності	
7.	Активізація діяльності конкурентних торгових марок з продуктами-аналогами	Торгова марка
8.	Зниження ціни продукції, що виробляється під товарним знаком Торгова марка безпосередніх конкурентів	
9.	Провали в рекламних компаніях та промо-акціях	
10.	Негативні для підприємства зміни в правовому середовищі щодо можливості використання в діяльності права на земельну ділянку	Право постійного користування земельною ділянкою
11.	Розширення на законодавчому рівні переліку підстав для вилучення права постійного користування	
12.	Негативні свідчення в результаті експертної оцінки	
13.	Підвищення середнього віку персоналу, збільшення плинності кадрів, звільнення провідних фахівців	Нестандартно-облікові НМА
14.	Моральне старіння систем управління підприємством	
15.	Перехід ключових клієнтів до конкурентів, неможливість виконання умов суттєвих контрактів, недобросовісна конкуренція на ринку	

Концептуальні засади нарахування амортизації нематеріальних активів визначено на I-III рівнях нормативно-правового регулювання обліку та аудиту, які ідентифікують обов'язкові до застосування правила (рис. 1.4 розділу 1 дипломного дослідження). У табл. 2.6 узагальнено ключові вимоги до нарахування амортизації нематеріальних активів за вітчизняними та

міжнародними стандартами.

Таблиця 2.6

Вимоги до нарахування амортизації нематеріальних активів

№	Ознака	НП(С)БО 8	МСБО 38
1.	Об'єкт амортизації	Балансова вартість нематеріальних активів з визначеним терміном корисної експлуатації.	
2.	Визначення терміну корисної експлуатації	Професійне судження з урахуванням морального зносу, строків служби подібних активів, способу використання та юридичних обмежень. Акцент на можливість використання строків, визначених податковим законодавством.	Професійне судження з урахуванням наведених факторів у п. 90 МСБО 38. Вичерпний перелік факторів включає як фактори, презентовані в НП(С)БО, так і низку додаткових (не тільки моральний, а й технічний, технологічний знос, дії конкурентів тощо).
3.	Визначення ліквідаційної вартості	Прирівнюється до нуля, крім випадків, коли є договір з продажу наприкінці терміну використання чи актуальна ціна на момент вибуття за даними активного ринку.	
4.	Визначення методу амортизації	Прямолінійний, зменшення залишкової вартості, прискореного зменшення залишкової вартості, кумулятивний, виробничий.	Метод має відображати очікувану форму споживання економічних вигід. Якщо її визначити неможливо – прямолінійний метод.
5.	Початок нарахування амортизації	3 місяця, наступного за місяцем введення в експлуатацію.	Коли актив стає придатним до використання.
6.	Припинення нарахування амортизації	3 місяця, наступного за місяцем вибуття.	Або на дату, з якої актив класифікується як утримуваний для продажу, або на дату, з якої припиняється його визнання.
7.	Перегляд облікових оцінок щодо амортизаційної політики	В кінці звітного року для НМА з необмеженим терміном, для всіх інших – якщо очікуються зміни в наступному році.	Принаймні на кінець кожного фінансового року для НМА з визначеним терміном експлуатації (для невизначеного – переоцінка строку в кожному періоді).

Дані табл. 2.6 свідчить, що підходи вітчизняних і міжнародних стандартів дуже схожі, однак є різниця у вичерпності переліку факторів для визначення терміну корисного використання, даті початку нарахування амортизації, правилах перегляду облікових оцінок.

У свою чергу, IV рівень надає підприємству право вибору щодо окремих питань, регламентованих на вищих рівнях, в т. ч. і в частині амортизації, тобто йдеться про формування підприємством амортизаційної політики або як

окремої категорії, або як частини облікової політики. У попередніх дослідженнях [23, с. 96; 72, с. 36] ми обґрунтували, що базовими параметрами амортизації нематеріальних активів є часові межі, метод амортизації, ліквідаційна вартість, функціональне призначення витрат на амортизацію, підходи до перегляду періоду та методу нарахування амортизації.

Трачова Д. М. розглядає амортизаційну політику, як «інтегрований інструмент стратегічного фінансового планування та інвестиційно-інноваційного відтворення необоротних активів на всіх рівнях управління і при формуванні політики прискореного науково-технічного розвитку України у відповідних державних стратегіях, концепціях і програмах» [80, с. 11]. На нашу думку, саме це визначення якнайкраще відповідає умовам середовища сталого розвитку, спрямованого на застосування інновацій заради балансування економічних, соціальних та екологічних інтересів.

Щодо податкового законодавства, то воно також містить вимогу орієнтуватися на терміни, визначені, по суті, договірними умовами, або в термінології ПКУ «правовстановлюючим документом». Якщо ж таким документом строк дії права користування нематеріального активу не встановлено, термін корисного використання визначається суб'єктом самостійно, але не може становити менше двох та більше десяти років. До речі, термін «правовстановлюючий документ» законодавчо не визначений. Відповідно, є всі підстави для максимально широкого трактування зазначеного поняття.

Методи амортизації нематеріальних активів, як за національними, так і за міжнародними стандартами є ідентичними до тих, що використовуються для амортизації основних засобів. Однак, враховуючи відмінний від основних засобів характер нематеріальних активів, зазначені методи мають дещо іншу пріоритетність у застосуванні.

Відповідно до п. 67 МСБО 38 «метод амортизації, використаний для активу, має відображати очікувану форму споживання економічних вигід від цього активу суб'єктом господарювання» [45]. Якщо форму споживання

економічних вигід визначити складно, то стандарт рекомендує застосовувати прямолінійний метод. Проаналізуємо переваги і недоліки застосування різних методів амортизації нематеріальних активів (табл. 2.7).

Таблиця 2.7

Методи амортизації нематеріальних активів за МСФЗ

Метод	Переваги	Недоліки	Можливість застосування до НМА
Прямолінійний	– простота в розрахунках; – рівномірний розподіл вартості у часі	– у більшості випадків не орієнтований на форму споживання економічних вигід; – не враховує моральний знос НМА	Для НМА, що мають помірний ступінь морального зносу та безпосередньо не впливають на обсяг виробництва.
Метод зменшення залишку	– врахування морального зносу; – зменшення податку на прибуток у перші роки використання НМА	– збільшення витрат – збільшення податкового навантаження в останні роки використання НМА	Для НМА, що характеризуються суттєвим моральним зносом і більшою ефективністю в перші роки використання.
Метод суми одиниць продукції	– найбільш коректне перенесення вартості НМА на витрати; – прямий зв'язок між амортизаційними нарахуваннями та інтенсивністю виробництва	– складність, а часом і неможливість ідентифікації внеску конкретного НМА у виробництво продукції/надання послуг; – потенційні труднощі в розрахунках з урахуванням потреби	Для НМА, що прямо впливають на виробництво та обсяг виготовленої продукції.

Враховуючи окреслені в табл. 2.7 переваги і недоліки, визначимо рекомендовані до застосування методи і терміни амортизації найбільш поширених на практиці класів нематеріальних активів для ТОВ «Домінік Ко» (табл. 2.8).

Зазначимо, що одним із дискусійних в наукових колах питань є амортизація прав постійного користування земельною ділянкою. Наприклад, Скопир Ю. М. наголошує, що «на вартість права користування земельними ділянками слід нараховувати амортизацію [76, с. 263]. При визначенні терміну експлуатації автор пропонує орієнтуватися на максимально дозволений

Податковим кодексом термін у 10 років. Натомість Остапчук Т. П. [53, с. 57] та представники ФПБАУ [65] дотримуються протилежної думки і зазначають, що амортизацію таких прав не слід нараховувати.

Таблиця 2.8

**Вибір амортизаційних параметрів для різних класів
нематеріальних активів ТОВ «Домінік Ко»**

НМА	Термін використання	Метод амортизації
Програмне забезпечення	Від 2 років до моменту морального знецінення	Метод зменшення залишку Прямолінійний метод
Ліцензія	За терміном дії ліцензії	Метод одиниць продукції Прямолінійний метод
Торгова марка	Необмежений	Не амортизується
Право постійного користування земельною ділянкою	Необмежений	Не амортизується

Ми погоджуємось з другим підходом, що не передбачає нарахування амортизації, оскільки особливістю досліджуваних прав є їх безстроковий характер. У свою чергу п. 107 МСБО 38 містить логічне правило: «... нематеріальні активи з невизначеним строком корисної експлуатації не підлягають амортизації» [45].

За певних обставин право користування може бути припиненим. Однак, для цього є чітко визначений Земельним кодексом (ст. 141) перелік підстав, які на практиці актуалізуються у поодиноких випадках (наприклад, добровільна відмова, використання ділянки не за цільовим призначенням, систематична несплата земельного податку, порушення екологічних вимог тощо). Крім того, ділянка може бути вилучена з метою задоволення суспільних потреб. Незважаючи на наявність наведених підстав, які припиняють право постійного користування, вважаємо, що в цілому початковий характер права відповідає безстроковому терміну експлуатації. Відповідно, є всі підстави не амортизувати права постійного користування.

Підприємствам слід оцінювати ліквідаційну вартість як прогнозну суму, яку, за очікуванням, воно зможе отримати за конкретний об'єкт нематеріальних активів, що використовуватиметься протягом визначеного строку корисної

експлуатації. На нашу думку, така вартість оцінюється або 1) з урахуванням поточних цін та прогнозів щодо їх зростання 2) або за умовами конкретного договору на майбутню реалізацію. У першому випадку підприємствам доцільно використовувати всі дозволені та відкриті джерела інформації для оцінки поточних цін. При цьому вважаємо доречним документально зафіксувати розрахунок ліквідаційної вартості у вигляді Бухгалтерської довідки-розрахунку, пропонувану форму якої наведено нами в Додатку М.

Таким чином, в обліку нематеріальних активів ТОВ «Домінік Ко» важливе значення має амортизаційна політика. У свою чергу, для невизнаних в обліку за класичними правилами нематеріальних активів в частині зменшення вартості можуть виникати деякі протиріччя: з часом вартість багатьох з них може тільки збільшуватись. У такому разі, на нашу думку, необхідно ідентифікувати чинники, за рахунок яких цінність таких активів збільшується або зменшується. Відповідно, підтверджується актуальність питання вибору фінансових і нефінансових показників для нестандартно-облікових нематеріальних активів.

2.4. Проблеми розкриття інформації про нематеріальні активи у звітності підприємства та напрями удосконалення їх обліку

Однією з основних цілей бухгалтерського обліку є надання інформації, необхідної для прийняття управлінських рішень. Це відбувається через інструментарій фінансової звітності, яка складається відповідно до вимог менеджменту і є узагальнюючим елементом методу бухгалтерського обліку. Проте, як доречно зазначає Пушкар М. С., «... система фінансової звітності, яку використовують у діловому світі, не може відобразити всієї складності бізнесу в економіці знань» [68, С. 69-70]. Відповідно, необхідний пошук нових вимог до розкриття інформації за межами традиційної фінансової звітності.

Вкладення у новітні технології, у нематеріальну сферу є неодмінним супровідником сталого розвитку. Європейські науковці, досліджуючи іспанські стартапи в контексті їх економічної сталості роблять висновки, що,

«... незважаючи на період трансформації бізнес-моделей, важливість інновацій, знань та технологій зростає» [99]. І водночас, уточнюють: «.. однак ця зміна не означає повноцінного визнання таких об'єктів у корпоративній фінансовій звітності, оскільки лише 18% створених компаній беруть їх до уваги. У відносних показниках найбільше інвестицій в нематеріальні активи здійснюються в туристичній галузі, проте в абсолютних значеннях торгівля, сфера послуг та промисловість переважають над туризмом» [100].

Щодо України, то за даними офіційної фінансової звітності частка нематеріальних активів є вкрай низькою. Пов'язуємо це не тільки з високою матеріалоємністю вітчизняної економіки, але й з критеріями ідентифікації нематеріальних активів для обліково-звітної системи підприємства. У наших попередніх дослідженнях [72-74] розглянуто вимоги до розкриття інформації про нематеріальні активи вітчизняними підприємства за умови застосування МСФЗ. У більшості випадків підприємства цих вимог дотримуються, адже у вітчизняній практиці головним критерієм є отримання майнових прав на об'єкт інтелектуальної власності. Однак, нематеріальні активи не обмежуються лише ними. Так, іноземні науковці відносять до нематеріальних активів «... інноваційний потенціал, креативність, ноу-хау та набутий досвід працівниками, їх спроможність бути частиною команди, гнучкість співробітників, задоволеність, здатність до навчання, лояльність, рівень освіти» [100].

Натомість, фінансова звітність не враховує такі активи, оскільки вони не характеризуються ідентифікованістю та контролем. Відтак, більшість активів, що за своєю суттю є нематеріальними і приносять підприємствам реальну вигоду, не потрапляють до обліку, і, відповідно до звітності.

Звичайно, що всю необхідну інформацію неможливо навести безпосередньо у формах звітності і тому вона може розкриватися у примітках, особливо, якщо це стосується звітності, складеної за МСФЗ. На думку

Касаткіна С. «... примітки складають 85-90% звітності з МСФЗ за обсягом» [25, с. 43]. МСФЗ потребують детального і широкого розкриття інформації, більшість якої наводиться не в основних формах, а саме в примітках.

Зазначимо, що ті українські підприємства, які звітують за вітчизняними НП(С)БО, розкривають у примітках, як правило, лише інформацію до статей фінансової звітності (базові показники форми 5). Описові характеристики не використовуються, орієнтуються виключно на шаблон, запропонований Міністерством фінансів України. При цьому інформаційні потреби користувачів доповнюються новими запитами, в т. ч. і пов'язаними з нематеріальними активами (табл. 2.9).

Таблиця 2.9

Додаткові інформаційні запити користувачів щодо звітності

№	Користувачі	Інформаційні запити, в т. ч. і щодо нематеріальних активів
1.	Власники	Можливість оцінки ефективності корпоративної стратегії, її прогресу, а також управління з урахуванням всіх видів капіталу
2.	Інвестори	Оцінка вартості підприємства і підвищення обґрунтованості рішення щодо об'єкта інвестицій, використання підприємством прогресивних та ресурсозберігаючих технологій, наявність впізнаваної торгової марки, наявність нетипових цінних об'єктів
3.	Клієнти	Розуміння того, чи має підприємство сильні позиції на ринку, визначення його переваг порівняно з конкурентами, екологічність продукції
4.	Постачальники	Здатність підприємства здійснювати оплати за поставки в перспективній проекції
5.	Банки і кредитори	Більш точна оцінка ризику кредитування та вірогідності отримання позичених коштів не тільки на поточний момент, а й на перспективу
6.	Співробітники (в т. ч. і потенційні)	Оцінка ефективності соціальних програм підприємства, рівня конкурентності заробітної плати, оцінка можливості кар'єрного зростання та професійного навчання
7.	Суспільство в цілому	Підвищення ефективності використання капіталу, можливість оцінки соціальних та екологічних аспектів діяльності поруч з економічними, стан досягнення індикаторів сталого розвитку
8.	Засоби масової інформації	Оцінка діяльності підприємства в контексті впливу на розвиток країни та регіону, підтвердження/спростування соціально відповідального вектору діяльності

Перелік користувачів звітності є доволі широким. Підтверджують це наукові пошуки Безверхого К. В., який відокремлює 17 груп користувачів [3, С. 196-197]. Натомість, в табл. 2.9 нами наведено ключові групи користувачів, які для більшості компаній зацікавлені в отриманні додаткової інформації.

Спробуємо визначити, чи можливо в межах чинних МСФЗ розкривати додаткову інформацію про нематеріальні активи, не обмежуючи їх дефініцію правами на об'єкти інтелектуальної власності. Важливо з'ясувати, чи не буде це розкриття суперечити Концептуальній основі фінансової звітності. Проведене дослідження показує, що МСФЗ не забороняють вносити додаткову інформацію, не подану у формах фінансової звітності (табл. 2.10). Головна вимога, що висувається до такої інформації – корисність для першорядних користувачів звітності конкретного підприємства.

Таблиця 2.10

Розкриття додаткової інформації про нематеріальні активи у примітках до фінансової звітності згідно положень МСФЗ

Джерело	Дозвіл додаткового розкриття інформації
Концептуальна основа фінансової звітності	Рада, розробляючи стандарти, намагатиметься надати сукупність інформації, яка задовольнятиме потреби максимальної кількості першорядних користувачів. Проте зосередження уваги на спільних потребах в інформації не завадить підприємству, що звітує, включити додаткову інформацію, яка є найбільш корисною для певної підмножини першорядних користувачів (п. 1.8).
МСБО 1 «Подання фінансової звітності»	Окремо від фінансової звітності, багато підприємств подають фінансовий огляд, складений управлінським персоналом, з описом і поясненням основних характеристик фінансових результатів діяльності та фінансового стану, а також основних невизначеностей, які пов'язані з ним. Такий звіт може містити огляд: ... в) ресурсів суб'єкта господарювання, не визнаних у звіті про фінансовий стан відповідно до МСФЗ (п. 13).
	Окремо від фінансової звітності, багато підприємств подають висновки та інші документи (наприклад, екологічні звіти та звіти про додану вартість). Звіти та інші документи, подані поза межами фінансової звітності, не входять до сфери застосування МСФЗ (п. 14).

Зазначимо, що до першорядних користувачів Концептуальна основа фінансової звітності відносить нинішніх та потенційних інвесторів, позикодавців та інших кредиторів. Дані табл. 2.10 свідчать, що заради задоволення інформаційних потреб цих груп користувачів дозволяється розкривати додаткову інформацію. Місце такої інформації можна передбачити у примітках.

Основні види інформації, які можуть бути представлені в примітках,

подано на рис.2.5. На нашу думку, додаткову інформацію про нематеріальні активи можна віднести до третьої групи, оскільки відомості про них не подано у фінансовій звітності, але вона є доречною для правильного розуміння фінансового стану та результатів діяльності підприємства. На нашу думку, дуже важливо наводити в примітках до МСФЗ-звітності опис нетипових для чинних стандартів нематеріальних активів та обраний підприємством спосіб їх відображення.



Рис. 2.5. Види інформації, що розкривається у примітках до фінансової звітності

Звітність як джерело узагальнених даних про фінансово-економічне становище суб'єкта господарювання є впорядкованою системою взаємопов'язаних економічних показників виробничо-господарської діяльності підприємства за звітний період.

Показники звітності формуються на основі інформації, яка надходить із системи бухгалтерського обліку, і узагальнюються у таких формах:

1. Форма № 1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)» складається на основі сальдо балансових рахунків;
2. Форма № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)» складається на основі окремих бухгалтерських записів у кореспонденції з рахунком 79 та із обігу по інших рахунках;
3. Форма № 3 «Звіт про рух грошових коштів (за прямим і непрямим

методами)» складається на основі обігу по рахунках, аналітичних даних, окремих бухгалтерських записів, показників форм звітності № 1, 2.

4. Форма № 4 «Звіт про власний капітал» складається на основі сальдо відповідних рахунків, обігу по рахунках, окремих бухгалтерських записів, показників форм звітності № 1, 2.

5. Форма № 5 «Примітки до річної фінансової звітності» складається на основі сальдо рахунків, обігу по рахунках, окремих бухгалтерських записів, форм звітності № 1, 2, 3.

Отже, звітність забезпечує зведення облікової інформації і перевірку бухгалтерських показників.

Форма 1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)» призначена для відображення інформації про активи, зобов'язання та власний капітал. Вся облікова інформація групується у трьох розділах активу та чотирьох розділах пасиву, серед яких інформація про нематеріальні активи представлена у табл. 2.11.

Таблиця 2.11

Відображення нематеріальних активів у Балансі (Звіті про фінансовий стан) ТОВ «Домінік Ко»

Показник	Код рядка	Сума, тис. грн.
I. Необоротні активи		
Нематеріальні активи	1000	379
первісна вартість	1001	1801
накопичена амортизація	1002	1422
Інші необоротні активи	1090	-
III. Необоротні активи, утримувані для продажу та групи вибуття	1200	-

Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупних дохід) надає користувачам інформацію щодо доходів, витрат, прибутків та збитків, сукупного доходу та іншого сукупного доходу суб'єкта господарювання. Що стосується облікової інформації про нематеріальні активи, то в зазначеній формі для таких даних призначена лише стаття «Дооцінка (уцінка) необоротних активів» за кодом 2400.

У Звіті про рух грошових коштів надається інформація щодо безпосередньо руху грошових коштів за звітний період як результат операційної, фінансової та інвестиційної діяльності. Статті, що несуть інформацію про нематеріальні активи, в залежності від обраного методу складання, відображені у табл. 2.12.

Таблиця 2.12

Відображення нематеріальних активів у Звіті про рух грошових коштів ТОВ «Домінік Ко»

За прямим методом			За непрямим методом		
Показник	Код рядка	Сума, тис. грн.	Показник	Код рядка	Сума, тис. грн.
Надходження від реалізації необоротних активів	3205	5002	Надходження від реалізації необоротних активів	3205	-
Витрачання на придбання необоротних активів	3260	-35228	Витрачання на придбання необоротних активів	3260	-
			Коригування на амортизацію необоротних активів	3505	-

У свою чергу «Звіт про власний капітал» (Форма 4) призначений для розкриття інформації з приводу змін, що відбуваються у складі власного капіталу. На жаль в даній форма звітності не передбачено окремих статей для відображення інформації про нематеріальні активи.

Що стосується приміток до фінансової звітності (Форма 5), то їх складання пояснюється необхідністю відображення інформації, яка безпосередньо не наводиться у фінансових звітах, але вона вважається суттєвою, чим і викликана необхідність розкриття останньої. У табл. 2.13 подані статті, в яких зазначається інформація про нематеріальні активи.

На даний час одним із суперечливих питань залишається відображення результатів операцій з реалізації НМА у фінансовій звітності ТОВ «Домінік Ко».

Відображення нематеріальних активів у Примітках до фінансової звітності ТОВ «Домінік Ко»

Показник	Код рядка	Сума, тис. грн.
Надходження від отримання роялті, авторських винагород	3045	-
Збиток (прибуток) від реалізації необоротних активів, утримуваних для продажу та груп вибуття	3523	-
Зменшення (відновлення) корисності необоротних активів	3526	-

Зміст цих операцій обліковується на субрахунку 712 «Дохід від реалізації інших необоротних активів», а витрати щодо реалізації НМА списуються на субрахунок 943 «Собівартість реалізації виробничих запасів», що зазначено в Методичних рекомендаціях № 1327. Відповідно інформація цих рахунків розкривається в Розділі 1, ф. № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)» (рядки 2120, 2180 відповідно) як інша операційна діяльність. Одночасно у рядку 3205 Розділу 2 «Рух коштів у результаті інвестиційної діяльності» ф. № 3 «Звіт про рух грошових коштів» відображається надходження грошових коштів від продажу НМА утримуваних для продажу та групи вибуття. З вищевикладеного виходить, щофакт реалізації НМА у ф. № 2 відображається як інша операційна діяльність, а у ф. № 3 – як інвестиційна діяльність. Ця розбіжність потребує усунення, оскільки реалізація НМА не може одночасно належати до двох видів діяльності.

Відповідно до НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», операційна діяльність – це основна діяльність підприємства, а також інші види діяльності, які не є інвестиційною чи фінансовою діяльністю.

Інвестиційна діяльність – придбання та реалізація тих необоротних активів, а також тих фінансових інвестицій, які не є складовою частиною еквівалентів грошових коштів (грошей) [69].

З характеристики операційної діяльності видно, що діяльність можна відносити винятково до якогось одного виду: операційної, інвестиційної або фінансової. Відповідно до визначення інвестиційної діяльності, реалізація

необоротних активів, у т. ч. НМА належить до інвестиційної діяльності. Це потребує уточнення, оскільки суперечить порядку реалізації необоротних активів, зокрема реалізації НМА, коли ця операція відноситься до іншої операційної діяльності. Якщо НМА підлягають реалізації і починають обліковуватися на субрахунку 286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу», то вони вже належать до групи оборотних активів, а відповідно їх рух необхідно відображати як іншу операційну діяльність. У Звіті про рух грошових коштів інформацію з реалізації НМА слід розкривати у Розділі 1 «Рух коштів у результаті операційної діяльності». У процесі заповнення Звіту про рух грошових коштів за прямим методом реалізацію НМА можливо відображати у Розділі 1 рядок 3095.

Таким чином, облікова методологія потребує удосконалення у зв'язку з появою нових об'єктів обліку, частими змінами нормативно-законодавчої бази і новими запитами практики.

Висновки за розділом 2

Результати проведеного дослідження у розділі 2 надають можливість зробити такі висновки:

1. Розвиток економіки вимагає корінних змін у методах господарського управління і економічній роботі підприємства. Зростає необхідність у збільшенні ефективності облікових процедур на підприємстві й насамперед відносно специфічних облікових об'єктів, таких як нематеріальні активи. Таке покращення у роботі досягається, перш за все, завдяки правильній організації робочого часу, в якому суттєву роль відіграє процес документообігу, що починається з формування первинної документації. Тому удосконалення обліково-аналітичної роботи щодо нематеріальних активів в цьому напрямку стає одним з найважливіших моментів в роботі ТОВ «Домінік Ко».

2. Дослідження документування як елемента методу бухгалтерського обліку дозволило обґрунтувати доцільність включення до об'єктів документування і нестандартно-облікових нематеріальних активів, для яких також є актуальним три рівні документального забезпечення з більшим акцентом на первинну документацію та документи, що розроблені ТОВ «Домінік Ко» самостійно.

3. Ідентифіковано п'ять етапів інвентаризації нематеріальних активів: від конкретизації переліку об'єктів, що підлягають перевірці, до виявлення та визнання результатів інвентаризації. Зазначені етапи актуальні і для процедури інвентаризації нестандартно-облікових нематеріальних активів, серед базових джерел якої визначено перевірку аналітичної інформації від різних структурних підрозділів ТОВ «Домінік Ко» (відділ кадрів, маркетингова служба тощо).

4. Аналіз переваг і недоліків базових методів амортизації ї дозволив сформулювати рекомендації щодо визначення термінів і методів амортизації нематеріальних активів у розрізі їх груп, а також з приділенням уваги питанню ліквідаційної вартості.

5. Наявні розбіжності у нормативних документах щодо формування показників фінансової звітності ТОВ «Домінік Ко» стосовно відображення операцій з реалізації НМА важливо усунути як найшвидше. Реалізація НМА не може одночасно стосуватися двох видів діяльностей (іншої операційної – ф. № 1 Баланс (Звіт про фінансовий стан) та інвестиційної – ф. № 3 Звіті про рух грошових коштів). НМА, які підлягають реалізації, належать до групи оборотних активів і, відповідно, їхній рух відображається як інша операційна діяльність. У Звіті про рух грошових коштів інформацію з реалізації НМА необхідно розкривати у Розділі 1 «Рух коштів у результаті операційної діяльності». За прямим методом цю операцію слід відображати у Розділі 1 (рядок 3095) Звіту про рух грошових коштів, що забезпечить усунення розбіжностей у методиках формування показників фінансової звітності.

РОЗДІЛ 3

СТАН, ПРОБЛЕМИ ТА НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ АУДИТУ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ

3.1. Сучасний стан та практика організації аудиту нематеріальних активів

Середовище сталого розвитку сприяє розширенню інформаційних запитів користувачів, зокрема через зростання зацікавленості показниками нефінансового характеру. При цьому впровадження інтегрованого мислення стає важливим не лише у процесі обліку та складання звітності, а також і при підтвердженні такої звітності. Актуалізується процес модифікації об'єктів обліку і аудиту, зокрема і через активне апелювання поняттями інтелектуального, людського, соціального капіталів. Процес аудиту таких активів в умовах сталого розвитку об'єктивно є малодослідженим. З огляду на це, важливо розглянути усталені підходи до аудиту нематеріальних активів, а також сформулювати напрями їх модифікації з урахуванням орієнтації економіки на реалізацію засад сталого розвитку.

Для вивчення форм і способів здійснення аудиту нематеріальних активів в їх широкому розумінні необхідно дослідити базові об'єкти контролю. Бутинець Т. А., досліджуючи об'єкти господарського контролю, доводить, що «... на підприємствах існує величезна безліч об'єктів контролю, але різних за своїми масштабами і значенням у тій чи іншій сфері» [4, с. 30]. При цьому «...об'єктами контролю є ресурси, результати, прибуток, фінансові потоки і фінансові операції» [4, с. 33].

Оріщенко М. М. більш глибоко досліджує проблематику об'єктно-предметного середовища фінансового контролю і зазначає, що «...його предметом є господарська і фінансова діяльність підприємств та організацій» [51, с. 86]. У свою чергу, об'єктом фінансового контролю є «.. те, з приводу чого суб'єкти вступають у контрольні правовідносини, на що спрямована

контрольна діяльність» [51, с. 87]. Таким чином, йдеться про деталізацію предмета контролю.

Беручи до уваги те, що нематеріальні активи за своєю природою є ресурсами підприємства, а аудит – це форма незалежного фінансового контролю, представимо об'єкт та предмет аудиту нематеріальних активів ТОВ «Домінік Ко» (табл. 3.1).

Таблиця 3.1

Предмет та об'єкт аудиту нематеріальних активів ТОВ «Домінік Ко»

Досліджувана категорія	Аудит	Аудит НМА
Предмет аудиту	Фінансово-господарська діяльність досліджуваного підприємства або окремих його підрозділів, видів діяльності, функцій управління	Сукупність господарських процесів та операцій, пов'язаних з придбанням, створенням, переміщенням та вибуттям нематеріальних активів
Об'єкт аудиту	Взаємопов'язані складові господарської системи, що конкретизують предмет аудиту і можуть мати різні характеристики	НМА як ресурс підприємства, що презентований, головним чином, правами на об'єкти інтелектуальної власності. Контекст дослідження: положення концептуальної основи при відображенні НМА (НП(С)БО 8 та МСБО 38); документування операцій з НМА; характер оцінки НМА (фінансової); аналітичний і синтетичний облік НМА; НМА як стаття фінансової звітності

Так, Оріщенко М. М. акцентує увагу на тому, що «не зовсім коректно обмежувати предмет контролю показниками (тим більше лише фінансовими), адже не всі досліджувані властивості об'єктів контролю можна виміряти у традиційний спосіб» [51, с. 86]. Знаходимо це твердження особливо актуальним для нематеріальних активів.

Предмет та об'єкти аудиту безпосередньо по'язані з метою його проведення, деталізованими перед аудитором завданнями конкретної перевірки, а також потребами користувачів у результатах аудиту. При цьому традиційний підхід до аудиту нематеріальних активів є явищем сформованим і

безпосередньо визначений його метою. Так, Назаренко Т. П. та Симура Н. В. зазначають, що «... головною метою проведення аудиту нематеріальних активів є висловлення незалежної думки аудитора щодо достовірності даних бухгалтерського обліку господарюючого суб'єкта, а також повноти і своєчасності відображення цих даних у фінансовій звітності» [43, с. 958]. У цьому контексті основну увагу аудитор зосереджує на перевірці тверджень управлінського персоналу щодо нематеріальних активів (табл. 3.2).

Таблиця 3.2

Перевірка тверджень управлінського персоналу у контексті аудиту нематеріальних активів ТОВ «Домінік Ко»

Групи тверджень управлінського персоналу щодо фінансової звітності	Предмет перевірки	Твердження
Твердження щодо залишків рахунків та відповідних розкриттів на кінець періоду	1) вартість (первісна або переоцінена), за якою нематеріальні активи відображені в балансі; 2) сума накопиченої амортизації на початок та кінець звітного року; 3) додаткова та уточнююча інформація	існування; повнота; точність, оцінка та розподіл; права і зобов'язання; повнота; подання
Твердження щодо класів операцій та подій, а також пов'язаних розкриттів протягом періоду аудиту	1) зміни первісної (переоціненої) вартості та сума накопиченої амортизації за період; 2) перевірка нарахування амортизації протягом звітного періоду; 3) сума втрат від зменшення корисності і сума вигід від відновлення корисності; 4) сума витрат на дослідження та розробки, включена до складу витрат звітного періоду; 5) методи амортизації та діапазон строків корисного використання; 6) наявність та рух у звітному періоді	настання; повнота; точність; закриття періоду; класифікація; подання

За таких умов дії аудитора, головним чином, спрямовані на підтвердження фінансової звітності в частині нематеріальних активів та перевірку відповідності їх обліку ключовим вимогам НП(С)БО 8 чи МСБО 38. На нашу думку, мета аудиту нематеріальних активів має трансформуватися і розширюватися, що має закономірний вплив і на основні напрями проведення аудиту. Щоб отримати більш комплексну уяву про нематеріальні активи, аудит

повинен виходити за межі перевірки виключно показників фінансової звітності.

З урахуванням ідентифікації інтегрованої звітності як важливого елемента економіки сталого розвитку і як об'єкта аудиту, передбачаємо трансформацію мети аудиту нематеріальних активів у напрямку не лише підтвердження повноти і своєчасності їх відображення у фінансовій звітності, а й надання користувачам впевненості, що можна довіряти інформації про нематеріальні активи, що презентована в інтегрованій звітності ТОВ «Домінік Ко» (табл. 3.3).

Таблиця 3.3

Мета та завдання аудиту нематеріальних активів ТОВ «Домінік Ко»

Мета аудиту нематеріальних активів
Висловлення незалежної професійної думки аудитора щодо достовірності обліку та правильності відображення у звітності інформації щодо нематеріальних активів підприємства
Завдання аудиту нематеріальних активів
– оцінка правомірності віднесення об'єктів до складу НМА та наявності прав власності на них; – оцінка системи внутрішнього контролю; – перевірка правильності формування первісної вартості НМА в бухгалтерському обліку, якість документування операцій; – перевірка дотримання норм концептуальної основи обліку в частині своєчасного і повного відображення операцій, пов'язаних з нематеріальними активами; – оцінка послідовності застосування основних положень облікової політики в частині нематеріальних активів; – перевірка правильності нарахування амортизації

Розширений перелік завдань передбачає проведення перевірки нетипових об'єктів таких як відповідність політики ТОВ «Домінік Ко» у кадровій сфері тим положенням, що презентовані у звітності, відповідність дійсності інформації про енерго- та ресурсозберігаючі технології, стан використання сучасних інформаційних технологій в процесі діяльності тощо.

На початкових етапах проведення аудиту нематеріальних активів важливо оцінити ризики, притаманні цій ділянці аудиту та врахувати їх при визначенні загального аудиторського ризику. Для цього аудитор використовує МСА 315 «Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища». Чітке формулювання

унікальних для конкретного підприємства ризиків, а не застосування суто формального підходу до цього питання, дозволить аудитору об'єктивно підійти до обрання доречних аудиторських процедур та раціонального розподілу часу між завданнями.

Відповідно до Глосарію, наведеного в МСА, «аудиторський ризик – це ризик того, що аудитор висловить невідповідну аудиторську думку в разі, якщо фінансова звітність суттєво викривлена» [41, с. 24].

Оцінка аудиторського ризику й чинники, що впливають на аудиторський ризик, вбудовані в стратегію аудиту. У традиційному розумінні аудит нематеріальних активів базується на загальній стратегії проведення аудиторської перевірки та плані аудиту. Важливо, під час планування приділити увагу суттєвим та нетиповим операціям з обліку нематеріальних активів. Задля цього аудитор дотримується норм МСА 300 «Планування аудиту фінансової звітності». При складанні плану необхідно врахувати оцінені ризики, визначити характер, часові обмеження та обсяг запланованих аудиторських процедур задля збирання достатніх та відповідних аудиторських доказів (керуючись вимогами МСА 500 «Аудиторські докази»).

На нашу думку, при плануванні аудиту нематеріальних активів ТОВ «Домінік Ко» слід орієнтуватися на вимоги МСА і звернути увагу на два ключові моменти:

- 1) врахувати напрям аудиту нематеріальних активів у процесі складання загальної стратегії аудиту;
- 2) у плані аудиту передбачити детальний розділ, присвячений аудиту нематеріальних активів.

У такому випадку акцентуємо увагу на деталізації плану, а не на розробці програми. Пов'язуємо це з тим, що МСА не передбачають такого поняття як «програма аудиту», хоча багато науковців апелюють цією категорією. На нашу думку, алгоритм планування аудиту нематеріальних активів ТОВ «Домінік Ко» має враховувати вихідне завдання, визначене договором (рис. 3.1).

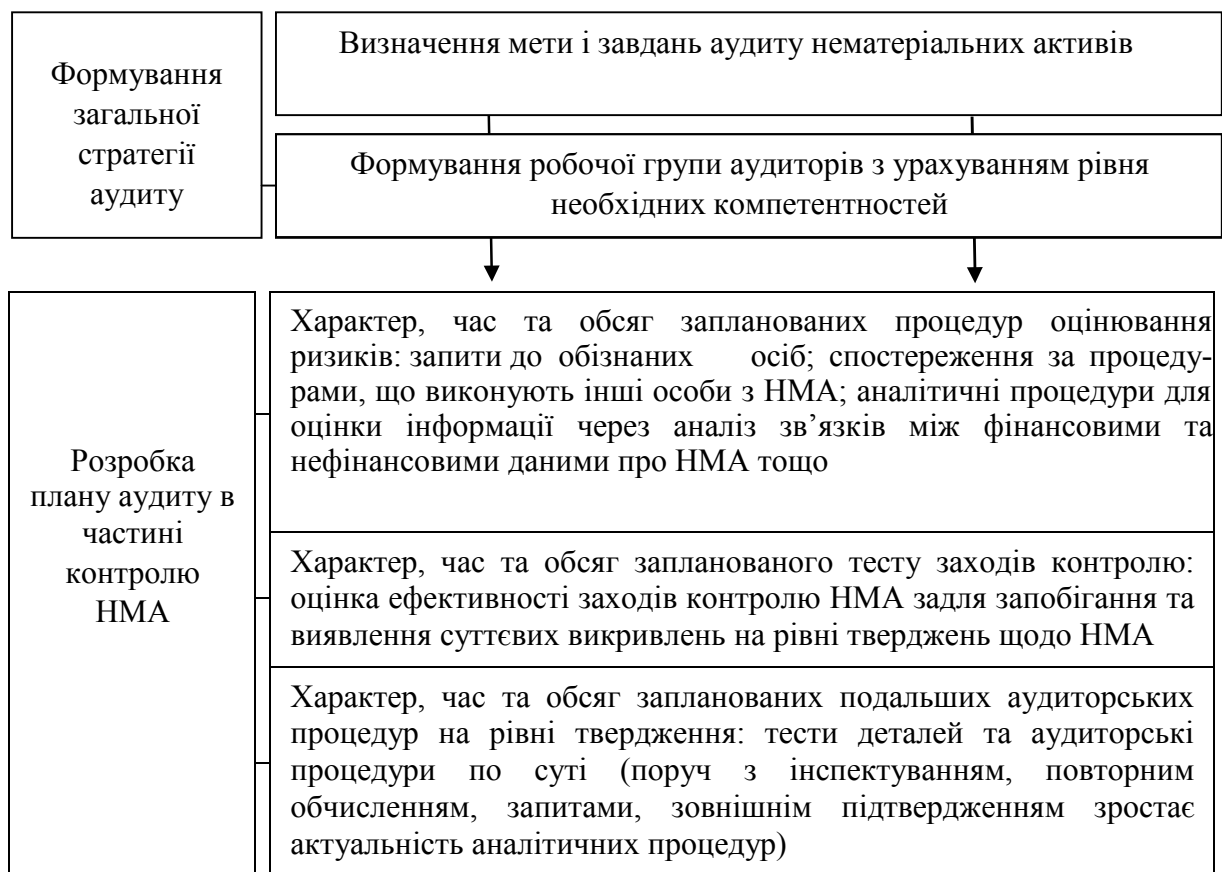


Рис. 3.1. Алгоритм планування аудиторської перевірки нематеріальних активів ТОВ «Домінік Ко»

Формуючи загальну стратегію аудиту ТОВ «Домінік Ко», аудитору слід врахувати в її основі характер аудиту нематеріальних активів, зокрема через:

- ідентифікацію мети аудиту нематеріальних активів та кола базових завдань для подальшого планування часу, обсягу аудиту, а також характеру необхідного повідомлення інформації;
- розгляд чинників, які з погляду професійного судження аудитора є важливими в контексті аудиту нематеріальних активів, в т. ч. і підходи до формування команди із виконання завдання.

Наприклад, одним із факторів впливу є необхідність врахування юридичного аспекту нематеріальних активів. Відповідно, окрім спеціалістів з ґрунтовними знаннями обліку, в команді необхідно мати і фахівців правової сфери. Крім того, може бути потреба у незалежних фахівцях з оцінки. Характер нематеріальних активів у широкому розумінні вимагає також наявності

спеціалістів з кадрових питань та ринкових аналітиків.

Таким чином, для забезпечення повноцінного аудиту нематеріальних активів необхідним є посилення розкриття підприємствами інформації у системі нефінансової звітності, осучаснення та унормування підходів до підтвердження такої звітності. Побудова системного базису для перевірки нематеріальних активів за таких умов потребує ґрунтовних наукових напрацювань у частині розробки комплексної системи показників та підходів до їх перевірки, які якнайкраще відповідатимуть практичним запитам, а також ідентифікації ключових компетенцій членів аудиторської команди.

3.2. Проблеми і напрями удосконалення методики аудиту нематеріальних активів

Аудит є прикладною наукою, що має широкий методичний інструментарій та включає як загальнонаукові прийоми дослідження, так і власні специфічні. Методи, що супроводжують конкретну аудиторську перевірку безпосередньо залежать від поставленого перед аудитором завдання та ключових господарських об'єктів. У свою чергу, нематеріальні активи, як доволі складний об'єкт дослідження в умовах сталого розвитку, потребують особливо ретельного підходу до формування методичного забезпечення аудиторської перевірки.

Аналіз досліджень вітчизняних науковців щодо ідентифікації етапів аудиту нематеріальних активів (табл. Н.1 Додатка Н) засвідчив, що наведені підходи є майже тотожними і розкривають етапи аудиту через безпосереднє застосування процедур та збір доказів. На нашу думку, це не зовсім етапи аудиту, а скоріше послідовні кроки аудиту нематеріальних активів. Більш комплексний підхід до етапів планування аудиторської перевірки

нематеріальних активів презентований, наприклад, у дослідженнях Тарасенко Л. О. [79, с. 206], зокрема:

1) організаційно-підготовчий етап (формування групи аудиторів; визначення специфіки об'єктів НМА підприємства; складання програми перевірки; вибір робочих документів аудитора для проведення аудиторської перевірки; документальне оформлення підготовчої стадії);

2) технологічний (дослідження ділянок підприємства, на яких використовуються НМА; вивчення середовища, в якому буде проводитись аудит; контроль правильності відображення НМА на рахунках бухгалтерського обліку);

3) результативний (проведення комплексного аналізу ефективності управління НМА; формування аналітичних результативних документів та проектів рішень щодо коригування облікової політики в частині обліку НМА).

Зважаючи на відсутність єдиного наукового підходу до ідентифікації етапів аудиту нематеріальних активів, спробуємо запропонувати універсальний варіант для ТОВ «Домінік Ко». Оскільки аудит нематеріальних активів є складовою аудиту річної фінансової звітності, то перевірка нематеріальних активів інтегрована у загальні етапи аудиту. Тому, на нашу думку, етапи аудиторської перевірки нематеріальних активів ТОВ «Домінік Ко» доречно розглядати саме у такому контексті (табл. 3.4).

Дані табл. 3.4 не суперечать тому, що аудит нематеріальних активів може виступати і як самостійний напрямок, наприклад, у випадку ініціативного аудиту.

Таким чином, актуальності набуває колонка 3 табл. 3.4, що представляє вплив середовища сталого розвитку на наповненість етапів аудиту. І саме за цим напрямом наразі існує безліч проблем. Так, Король С. Я. влучно зазначає, що «існуюча система аудиту не спроможна забезпечити не тільки достатню, але й обмежену впевненість щодо більшості кількісних і якісних показників нефінансового звіту» [28, с. 59], тому «необхідно розвивати методичні прийоми аудиту нефінансової звітності» [28, с. 60].

Таблиця 3.4

Етапи аудиту нематеріальних активів ТОВ «Домінік Ко»

Загальні етапи аудиту фінансової звітності	Зміст етапів аудиту нематеріальних активів	
	Аудит показників фінансової звітності	Аудит показників нефінансової звітності та додаткової інформації
I. Підготовчий	– попередня ідентифікація НМА, відображених у фінансовій звітності підприємства; – знайомство з господарськими операціями підприємства за участі НМА; – попередній огляд облікової політики	– попередній аналіз – попередній огляд внутрішніх нефінансових показників щодо НМА та ефективності їх використання
II. Проміжний	Проведення детальних: – опитування керівництва щодо НМА; – оцінки системи внутрішнього контролю НМА. Два ключових напрями: – врахування НМА при формуванні стратегії аудиту; – формування плану перевірки в частині НМА за бази обрання одного з підходів:	
	Традиційний підхід	Підхід за умов сталого розвитку
III. Фізична перевірка	Спостереження за інвентаризацією ідентифікованих НМА (цьому етапу менша увага, бо він більш характерний для матеріальних об'єктів)	
IV. Аудит статей звітності	Два вектори перевірки:	
	– аудиторські процедури для збирання доказів та підтвердження фінансової звітності (аудит показників фінансової звітності в частині нематеріальних активів)	– також і аудиторські процедури для підтвердження нефінансової та додаткової інформації про нематеріальні активи (аудит показників нефінансової звітності)
V. Завершальний	Формування документів щодо результатів аудиту НМА	
	Аудиторський звіт та розгорнутий лист керівництву	Додаткові звіти керівництву та рекомендації за результатами деталізованої перевірки

Як свідчить табл. 3.4, у другий етап аудиту нематеріальних активів ТОВ «Домінік Ко» інтегроване планування як неодмінний елемент перевірки. При цьому наголошуємо, що планування тісно пов'язане з усіма іншими етапами, зокрема:

- 1) Підготовчий етап – для визначення змісту, масштабів та часових

витрат аудиту на етапі планування попередньо слід провести роботу перед укладанням договору. По-перше, погодити з керівництвом, чи буде це виключно традиційний аудит задля підтвердження статті фінансової звітності «нематеріальні активи», чи актуальним є і підтвердження нефінансових показників за умови, що підприємство такі показники розкриває у певному пакеті нефінансової звітності. Від цього залежатиме обсяг планування і безпосередньо обсяг аудиту.

2) Проміжний етап – варто попередньо оцінити систему обліку і контролю нематеріальних активів на конкретному підприємстві та проаналізувати ефективність їх функціонування. Від цього залежатиме кількість аудиторських процедур.

3) Фізичної перевірки, аудит статей звітності – в результаті появи нових обставин план може підлягати уточненню. Відповідно він не є явищем статичним, а тяжіє до динамічності.

На кожному із зазначених етапів аудитор використовує методи та прийоми, що апробовані на практиці та разом складають методичний інструментарій перевірки. Так, погоджуємось з Петрик О. А., яка зазначає, що метод як спосіб дослідження «є поняттям більш загальним і реалізується за допомогою застосування певних методичних прийомів аудиту» [55, с. 139].

У межах нашого дослідження найбільш є специфічні методи та прийоми аудиту, кожен з яких може мати місце при перевірці нематеріальних активів ТОВ «Домінік Ко» (табл. 3.5). У таблиці нами запропонована градація застосовності методів та прийомів до аудиту нематеріальних активів: оцінка за шкалою від 0 до 5, де 0 – зовсім не актуальний, 5 – дуже актуальний.

Специфічні методи знаходять уточнення у конкретних прийомах аудиту. Як свідчать дані табл. 3.5 для перевірки нефінансових показників, пов'язаних з нематеріальними активами, базові методи та прийоми також є актуальними.

Таблиця 3.5

**Методичний інструментарій при аудиті нематеріальних активів ТОВ
«Домінік Ко»**

Елементи методу аудиту	Опис в контексті аудиту НМА	Пріоритет- ність для НМА
<i>Специфічні методи аудиту</i>		
<i>Спостереження та огляд</i>	Спостереження за діями осіб, відповідальних за облік НМА та за фактом наявності НМА	2
<i>Опитування</i>	Отримання усної та письмової інформації від відповідальних осіб (у т. ч. і щодо методики розрахунку нефінансових показників НМА)	5
<i>Інспекція</i>	Пов'язаний з оглядом, але включає також проведення детальних розрахунків щодо НМА	4
<i>Оцінка</i>	Оцінка надійності обліку НМА, а також оцінка ефективності їх використання	4
<i>Запит</i>	Пошук фінансової та не фінансової інформації в межах підприємства та за участі контрагентів	4
<i>Аналітичний огляд</i>	Аналіз найважливіших фінансових та нефінансових показників НМА	5
<i>Узагальнення</i>	Систематизація зібраних доказів та формування висновків щодо НМА	5
<i>Прийоми аудиту</i>		
<i>Документальний контроль</i>	Перевірка нормативно-правового контексту НМА, арифметична перевірка пов'язаних документів, експертна перевірка. Прийом надзвичайно важливий для перевірки нефінансових показників	5
<i>Анкетування</i>	Опитування відповідальних від підприємства осіб за переліком питань щодо НМА, актуальних для аудитора	4
<i>Тестування</i>	Тести контролю починаючи з тестів для оцінки фінансових і нефінансових ризиків, пов'язаних з НМА	4
<i>Підрахунок</i>	Перевірка математичної точності у відображенні операцій з НМА (наприклад, правильності розрахунку суми зменшення корисності НМА)	5
<i>Фактичний контроль</i>	Дослідження операцій на місці. Для НМА не дуже актуальний, але може мати місце, наприклад, при перевірці наявності конкретного програмного продукту та його функціонування	1

Усі зазначені методи та прийоми аудиту мають практичне втілення у процедурах, які визначаються аудитором самостійно з урахуванням специфіки конкретної перевірки. Проведення максимально точної аудиторської перевірки нематеріальних активів задля досягнення мети, визначеної у табл. 3.5 може

бути досягнуто лише за умови застосування оптимального комплексу аудиторських процедур (рис. 3.2).

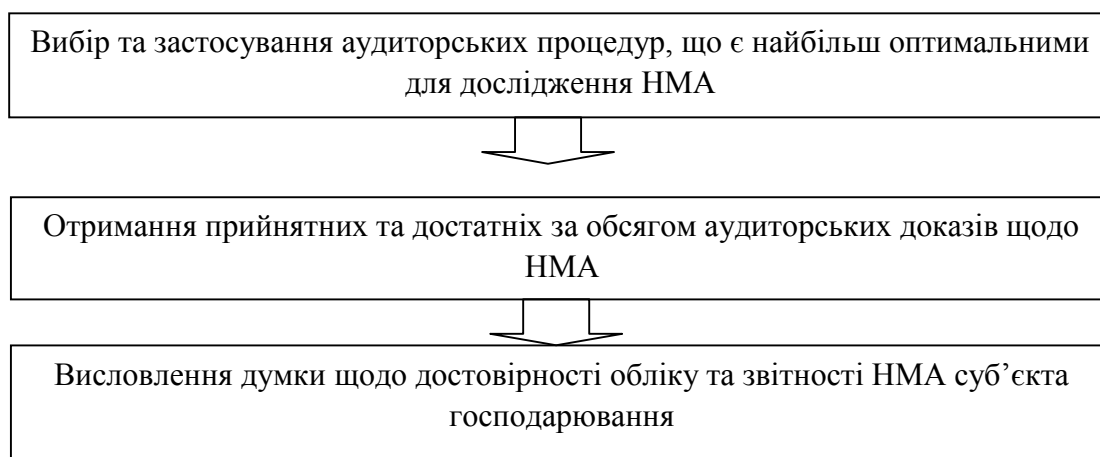


Рис. 3.2. Застосування аудиторських процедур у процесі досягнення мети аудиту НМА

Таким чином, під процедурною складовою аудиту нематеріальних активів розуміємо сукупність потенційно можливих до застосування та оптимальних за призначенням процедур, що спрямовані на отримання прийнятних та достатніх за обсягом аудиторських доказів і, як наслідок, забезпечення якості перевірки нематеріальних активів. Рішення щодо оптимальної кількості і конкретного переліку застосовуваних процедур при аудиті нематеріальних активів є предметом професійного судження аудитора з урахуванням специфіки клієнта та портфеля нематеріальних активів.

При проведенні аудиту в ТОВ «Домінік Ко» пропонуємо деталізовану модель інтегрованого аудиту нематеріальних активів (рис. 3.3). У моделі ми зосередили увагу, головним чином, на акцентах нефінансової звітності, оскільки перевірка показників фінансової звітності в частині нематеріальних активів не є явищем новим і роками апробована на практиці.

Підготовчий етап (блок 1 на рис. 3.3) пов'язуємо із отриманням завдання з аудиту нефінансової інформації. Важливе значення на цьому етапі, на нашу думку, в умовах зародження попиту на такі послуги, є підходи до складання комерційної пропозиції.



Рис. 3.3. Запропонована модель інтегрованого аудиту нематеріальних активів ТОВ «Домінік Ко»

Проміжний етап (блок 2 на рис. 3.3), у першу чергу пов'язуємо із оцінкою роботи аналітичних служб (поруч з оцінкою бухгалтерського обліку та системи внутрішнього контролю), що потенційно містить чотири основних напрями:

- оцінку наявності компетентного персоналу з підготовки нефінансової звітності в частині нематеріальних активів (відповідальний за напрям працівник чи сформована робоча група) з чітким документально закріпленням розподілом обов'язків;
- оцінка застосовуваних інформаційних технологій;
- наявність документального підтвердження проведених розрахунків;
- документально зафіксований вибір концептуальної основи для складання нефінансової звітності та наявність відповідних внутрішніх нормативів.

Етап проміжної перевірки (блок 3 на рис. 3.3) у розумінні класичного аудиту пов'язаний з контролем наявності активів за допомогою інвентаризації, а точніше – спостереженням за процесом інвентаризації. В умовах перевірки нефінансової інформації про нематеріальні активи цей етап, на нашу думку, частково модифікується у два напрями:

1) перевірка факту проведення інвентаризації нематеріальних активів у широкому їх розумінні;

2) огляд та перевірка на місці факту підтвердження інформації у нефінансовому звіті, наприклад:

- пов'язаної з людським капіталом – спостереження за процесом професійного навчання задля підтвердження його якісних характеристик у звіті;
- пов'язаної з внутрішньорганізаційним капіталом – контроль за наявністю в персональних комп'ютерах користувачів автоматизованої EAR-системи (платформи), SCADA-системи, заяву про перехід на які зроблено у нефінансову звітність;
- пов'язаної з ринковим капіталом – вивчення факту наявності інформації про торгову марку компанії на її продукції, що підтверджує її використання у господарській діяльності.

Етап підтвердження статей звітності (блок 4 на рис. 3.3) полягає у виборі та застосуванні аудиторських процедур до вибірки показників, сформованої на другому етапі. Завдання аудитора – обрати найбільш оптимальні процедури.

Етап узагальнення (блок 5 на рис. 3.3) передбачає підведення підсумків аудиту нефінансової інформації та складання звіту про проведену аудиторську перевірку. На нашу думку, звіт має містити: по-перше, тип впевненості щодо наведеної інформації, по-друге, ступінь дотримання вимог стандартів нефінансової звітності, по-третє, рекомендації підприємству щодо напрямів покращення розкриття інформації про нематеріальні активи, по-четверте перспективні показники, розраховані на запит підприємства.

На обсяг аудиторських процедур при аудиті нематеріальних активів в межах даної моделі найбільше, на нашу думку, впливають:

- сфера діяльності компанії, її структура та видовий склад нематеріальних активів;
- концептуальна основа, що використовується для складання нефінансової звітності;
- кваліфікація осіб, відповідальних за складання нефінансової звітності в частині нематеріальних активів, та обсяг наданої ними інформації.

Таким чином, для підвищення якості аудиту нематеріальних активів необхідним є як посилення розкриття ТОВ «Домінік Ко» інформації у нефінансовій звітності, так і осучаснення та унормування підходів до підтвердження такої звітності. Побудова системного базису для перевірки нематеріальних активів у широкому розумінні потребує ґрунтовних наукових напрацювань у частині розробки комплексної системи показників нефінансової звітності та підходів до їх перевірки, які якнайкраще відповідатимуть практичним запитам користувачів.

3.3. Узагальнення та реалізація результатів аудиту нематеріальних активів

Завершальним етапом аудиторської перевірки нематеріальних активів є документальна фіксація її результатів. Фіналізація аудиту є одним з найбільш відповідальних етапів, оскільки передбачає узагальнення всіх дій аудитора протягом періоду перевірки, структурування суттєвих помилок, виявлення їх загального впливу на звітність та доведення обґрунтованої позиції до замовника. Документом, що презентує результати аудиторської перевірки, є аудиторський звіт. В умовах сталого розвитку подання в аудиторському звіті інформації виключно про підтвердження фінансової звітності об'єктивно є недостатнім. Тому виникає потреба у дослідженні розширених вимог до форми та змісту аудиторського звіту. Ст. 1 Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» визначає аудиторський звіт «як документ, підготовлений суб'єктом аудиторської діяльності за результатами аудиту фінансової звітності».

Питання формування аудиторського звіту за результатами перевірки не фінансових показників нині не є законодавчо врегульованим. МСА апелюють терміном «звіт аудитора», не наводячи його визначення. Акцент – на форму та зміст, однак також в частині підтвердження фінансової звітності.

Підходи до розуміння сутності, формат та складові аудиторського звіту – всі ці питання, крім законодавчого регулювання, активно вивчаються і науковцями. Наприклад, Шерстюк О. Л. презентує аудиторський звіт як «... матеріальний носій професійної думки аудитора, яка є джерелом упевненості користувачів фінансової інформації» [90, с. 129]. Наведене визначення є цінним в межах чинного нормативно-правового середовища, але, на жаль, звужує обсяг інформації виключно фінансовою її складовою.

Натомість, інші вітчизняні науковці пропонують більш гнучкі підходи до розуміння аудиторського звіту. Так, авторський колектив на чолі з Петрик О. А. зазначає, що «аудиторський звіт – це документ, оприлюднений на паперових та

електронних носіях, що містить думку аудитора, яка відображає впевненість щодо інформації з предмета перевірки» [1, с. 281]. На нашу думку, у наведеному визначенні може вміщуватися і поняття фінансової/нефінансової інформації, а також нематеріальні активи в широкому розумінні як предмет перевірки, що уможлиблює його застосування в умовах сталого розвитку.

Аналізоване визначення підтверджує, що ядром аудиторського звіту і, по суті, його головною метою є висловлення думки аудитора. Відповідно до вимог МСА 700 «Формування думки та складання звіту щодо фінансової звітності» аудитору слід «... сформувати думку щодо того, чи фінансова звітність складена у всіх суттєвих аспектах відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування» [41, с. 752]. П. 16 та 17 МСА 700 також містять уточнення: думка аудитора може бути немодифікована або модифікована. У свою чергу, МСА 705 «Модифікація думки у звіті незалежного аудитора» розглядає три види модифікації звіту: думка із застереженням, негативна думка, відмова від висловлення думки.

При аудиті нематеріальних активів аудитор отримує аудиторські докази, внаслідок чого виявляє потенційні проблеми обліку нематеріальних активів. У випадку виявлення викривлень, факті шахрайства чи інформаційного обмеження у процесі аудиту нематеріальних активів аудитор зобов'язаний модифікувати думку відповідно до вимог МСА (табл. 3.6).

Таблиця 3.6

**Вплив одержаних доказів на думку аудитора при аудиті
нематеріальних активів**

Вплив виявлених фактів на судження аудитора	Викривлення інформації	Неможливість отримати достатнього обсягу інформації
Вплив суттєвий, але не всеохоплюючий	<i>думка із застереженням</i>	
Вплив суттєвий і всеохоплюючий	<i>негативна думка</i>	<i>відмова від висловлення думки</i>

Відповідно до ч. а) п. 6 МСА 705 аудитор модифікує думку, якщо «доходить висновку на основі отриманих аудиторських доказів, що фінансова

звітність у цілому містить суттєві викривлення» [41, с. 831]. Як відомо, викривлення можуть бути спричинені помилкою або шахрайством. Тарасенко Л. О. зазначає, що «знайдені при аудиті помилки свідчать про недосконалість ведення обліку нематеріальних активів», до того ж «суттєва частка неточностей обліку нематеріальних активів, виявлених у ході аудиту, спричинена юридичними особливостями» [79, с. 204].

Поступова цифрова трансформація аудиту дозволяє більш ефективно опрацьовувати великий обсяг інформації та надає широкі можливості делегування завдань членам команди у процесі виявлення помилок. Для ідентифікації помилок в обліку та в розкриттях інформації про нематеріальні активи пропонуємо використовувати зведений електронний каталог потенційних помилок, який допоможе будь-якому члену команди у процесі здійснення перевірки. Рівні каталогу мають бути належним чином структуровані для забезпечення швидкого пошуку та доступності інформації.

На нашу думку, доцільно групувати помилки за природою їх виникнення (пов'язані з ігноруванням нормативів, помилки в класифікаціях, в документуванні, в оцінці тощо), а також за природою нематеріальних активів, яких вони стосуються. Важливо, щоб при виявленні нетипових помилок, аудитори оновлювали каталог для його безперервної актуалізації, а програма автоматизація мала можливості для оперативного внесення змін. Витяг з пропонованого каталогу на прикладі окремих типових помилок наведено нами в табл. П.1 Додатка П.

Редько О. Ю. підкреслює: «для того, щоб не засмучувати інвесторів, кредиторів або акціонерів, найбільш вразливі до викривлень дані звітності штучно змінюються» і при цьому «... необхідно зважити на те, що майже всі викривлення даних фінансової звітності мають одну мету – завищення виторгу, прибутку та валюти балансу» [70, с. 107]. У контексті нематеріальних активів актуальним, на нашу думку, є саме третій напрям – завищення вартості нематеріальних активів і, як наслідок, штучне збільшення валюти балансу. Це може відбуватися різними шляхами: штучна дооцінка, коли об'єктивних

підстав для неї немає, ігнорування процедури зменшення корисності, фіктивні договори на об'єкти, якими компанія фактично не володіє. Викривлення інформації у нефінансовій звітності, хоч і мають дещо іншу природу, але причина все та ж – бажання показати високоефективні нестандартно-облікові нематеріальні активи, тобто завищити їх вартість та показати максимально оптимістичну картинку інвесторам. До того ж, маніпулювати нефінансовими показниками значно легше.

Виявлені у процесі аудиту нематеріальних активів помилки та факти шахрайства впливають на обрання аудитором думки. Формування думки за результатом проведених аудиторських процедур – це предмет професійного судження керівника робочої групи (партнера з аудиту). Однак важливо обґрунтувати у робочій документації аудитора найбільш суттєві факти та обставини, що вплинули на прийняття рішення (це важливо як для обґрунтування дій робочої групи у межах аудиторської фірми, так і для зовнішнього контролю якості аудиторських послуг).

Аудиторський звіт – це не документ довільної форми. Структура та формат аудиторського звіту мають бути чітко регламентованими для забезпечення його розуміння користувачами. МСА 700 передбачає, як мінімум, 16 обов'язкових елементів. Розглянемо структуру аудиторського звіту у його потенційному взаємозв'язку з розкриттям інформації про нематеріальні активи (табл. 3.7). Розділи, які містять загальну інформацію про перевірку та не передбачають розкриття інформації про безпосередні об'єкти перевірки (в т. ч. і нематеріальні активи), позначено як «загальний елемент».

У контексті аудиту нематеріальних активів формат звіту, на нашу думку, кардинальних змін не потребує. Однак, певні нюанси слід врахувати, зокрема:

- 1) назва звіту має включати інформацію про аудит нефінансової звітності;
- 2) висловлена думка має включати роз'яснення щодо того, на які типи інформації вона поширюється;

Обов’язкові елементи звіту аудитора відповідно до МСА 700 та МСА 800

№	Структурний елемент	Включення інформації про НМА
1.	Назва	<i>Загальний елемент</i> (НМА додається до назви, якщо це ініціативний аудит виключно НМА).
2.	Адресат	<i>Загальний елемент</i> , як правило керівні органи підприємства (якщо ініціативний аудит НМА – особа-замовник аудиту).
3.	Думка аудитора	Модифікована чи немодифікована думка, в т. ч. через помилки в обліку НМА. Обов’язковим є посилання на концептуальну основу складання фінансової звітності.
4.	Ідентифікація фінансової звітності	<i>Загальний елемент</i> (склад звітного пакету, який перевірявся; якщо звітність спеціального призначення, то вказати цей факт, навести мету звітів та їх користувачів).
5.	Твердження незалежності аудитора	<i>Загальний елемент</i> (посилання на етичні принципи та їх дотримання аудитором).
6.	Безперервність діяльності	<i>Загальний елемент</i> (де це доцільно – розкриття інформації щодо суттєвої невизначеності діяльності з посиланням на відповідне розкриття інформації у фінансовій звітності, НМА як актив підприємства може мали безпосередній вплив на дотримання принципу безперервності).
7.	Основа для думки із застереженням	Детальні пояснення того, які викривлення в частині НМА вплинули на висловлення думки із застереженням.
8.	Ключові питання аудиту	Обов’язково – для підприємств, чії цінні папери обертаються на відкритих ринках. Інформація про НМА наводиться, як правило, для тих підприємств, які мають їх суттєву частку у звітності.
9.	Інша інформація	У вітчизняній практиці в одному з цих розділів наводиться інформація щодо Звіту про управління без його підтвердження. Відповідно, актуальне також надання інформації про вивчення нефінансового звіту в частині НМА.
10.	Звітування відповідно до вимог законодавства або нормативного акта	
11.	Відповідальність управлінського персоналу	<i>Загальний елемент</i> (факт того, що відповідальність за фінансову та нефінансову звітність, в т. ч. і щодо НМА покладена на управлінський персонал).
12.	Посилання на відповідальність аудитора	<i>Загальний елемент</i> (факт того, що аудитор відповідальний за проведення аудиту за вимогами МСА).
13.	Повне ім’я партнера завдання	<i>Загальний елемент</i> (для ідентифікації відповідальної за аудит особи та можливості оцінки її базових компетентностей, а також отримання інформації щодо юрисдикції, де аудитор провадить діяльність).
14.	Підпис аудитора	
15.	Адреса аудитора	
16.	Дата звіту	<i>Загальний елемент</i> (не раніше дати отримання всіх аудиторських доказів, в т. ч. і щодо НМА).

Продовж. табл. 3.7

№	Структурний елемент	Включення інформації про НМА
<i>Авторські пропозиції за умов висловлення інтегрованої аудиторської думки</i>		
19.	Ідентифікація звітності	Замість розділу «Ідентифікація фінансової звітності». Важливо крім інформації про фінансову звітність навести і уточнення того, який саме нефінансовий звіт підтверджується у процесі аудиту та концептуальну основу його складання (важливо для розуміння користувачами обсягу розкриття та перевірки інформації про НМА).
20.	Взаємозв'язок фінансової та нефінансової інформації	Аудиторське підтвердження того, що показники фінансової та нефінансової звітності в частині НМА не містять суперечливої інформації.

3) розділ «Ідентифікація фінансової звітності» має бути переформатований у розділ «Ідентифікація звітності» з чітким акцентом на форми звітів та показники, що підтверджуються;

4) наразі згадка про нефінансові звіти міститься у розділах «Інша інформація» або «Звітування відповідно до вимог законодавства», а також у розділі щодо розподілу відповідальності – за умов інтегрованого аудиту така інформація не є додатковою, вона є об'єктом уваги і відповідальності аудитора на рівні з показниками фінансової звітності;

5) пропонуємо додати окремий розділ «Взаємозв'язок фінансової та нефінансової інформації», в якому аудитору слід підтвердити чи спростувати твердження про те, що фінансові та нефінансові показники не містять протиріч (важливо для нематеріальних активів, де якісно більше інформації буде саме у нефінансовій частині);

6) в інформації про партнера з аудиту доцільно навести його компетентності в частині нефінансової інформації та професійної підготовки до перевірки нематеріальних активів у широкому розумінні.

Крім того, наведені формати звітів не суперечать і ст. 14 Закону «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність», яким підтверджується застосування МСА в якості концептуальної основи проведення аудиту, а також наводиться перелік обов'язкових елементів, що має містити звіт аудитора. Для

суспільно значимих суб'єктів визначено розширений перелік складових аудиторського звіту.

Таким чином, звіт незалежного аудитора є важливою складовою і своєрідним доповненням до оприлюдненого пакету звітності підприємств. Вимоги до інформативності звіту, його формату та структури динамічно змінюються, а особливо в умовах сталого розвитку. Підвищення уваги до нематеріальних активів у широкому їх розумінні має знайти відгук в аналізі фінансових та не фінансових показників і на перспективу сформувати інтегрований підхід до висловлення думки аудитора.

На досліджуваному ТОВ «Домінік Ко» фактів шахрайства і перекручення інформації в обліку нематеріальних активів не виявлено.

Таким чином, суть думки аудитора відповідає тому виду висновку (та зробленим в ньому формулюванням), який він визначить доречним та однозначно відповідним результатам своєї роботи. Аудиторський звіт ТОВ «Домінік Ко» наведено у додатку Р.

За результатами аудиторської перевірки нематеріальних активів ТОВ «Домінік Ко» станом на 31.12.2021 р. підприємством одержано умовно-позитивну думку «Вважаємо, що зібрана під час перевірки інформація та отримані докази дають достатньо обґрунтовану підставу для висловлення умовно-позитивної думки стосовно фінансової звітності.

На нашу думку, за винятком впливу питання, про яке йдеться у параграфі "Підстава для висловлення умовно-позитивної думки", отримані аудиторські докази є достатньою та відповідною основою для висловлення аудиторської думки, щодо фінансової звітності на основі результатів проведеного нами аудиту.

Фінансова звітність станом на 31.12.2021 р. та за рік, що закінчився на зазначену дату, складена в усіх суттєвих аспектах відповідно до концептуальної основи та до застосування вимог МСФЗ та вимог діючого законодавства. Вартість чистих активів на звітну дату 31.12.2021 р., відповідає положенням статті 155 Цивільного кодексу України від 16.01.2003р. № 435- IV».

Висновки за розділом 3

Результати проведеного дослідження у розділі 3 надають можливість зробити такі висновки:

1. З'ясовано, що традиційний підхід до аудиту нематеріальних активів є явищем усталеним та апробованим на практиці. Аудит нематеріальних активів вимагає включення до предмета перевірки нематеріальних активів у широкому розумінні, що розширює перелік задач, поставлених перед аудитором.

2. Побудовано модель інтегрованого аудиту нематеріальних активів для ТОВ «Домінік Ко» на базі п'яти етапів їх проведення: підготовчого, проміжного, фізичної перевірки, аудиту статей звітності та узагальнення. На кожному із зазначених етапів аудитор використовує методи та прийоми, що разом визначають методичний інструментарій перевірки.

3. Вибір та застосування найбільш оптимальних процедур для дослідження нематеріальних активів сприятиме отриманню прийнятних та достатніх за обсягом аудиторських доказів, що, у свою чергу, дозволить висловити обґрунтовану аудиторську думку щодо достовірності обліку та звітності нематеріальних активів.

4. Доведено, що в умовах аудиту нематеріальних активів формат звіту аудитора кардинальних змін не потребує. Обґрунтовано лише доцільність включення до нього розділів «Ідентифікація звітності» (не фінансової, а будь-якої) та «Взаємозв'язок фінансової та нефінансової інформації» (для пояснення взаємозв'язків між показниками, а також засвідчення відсутності суперечливих показників).

5. За результатами дослідження зроблено висновок, що чим вища якість інформації наданої для перевірки, тобто інформації що склалася в системі бухгалтерського обліку на підприємстві, тим буде вищою якість проведеного аудиту. Відповідно і буде вищою впевненість користувача інформацією в її достовірності та можливості її використання.

ВИСНОВКИ

В сучасних умовах нематеріальні активи є невід'ємною частиною ресурсів підприємств. З метою збільшення прибутку суб'єкти господарювання здійснюють інтелектуалізацію діяльності, інвестують кошти у розвиток людського капіталу та нарощують клієнтську базу. З урахуванням сфери діяльності та бізнес-моделі підприємства залучають нетипові складові нематеріальних активів. У такому контексті важливим є пошук місця нематеріальних активів в обліку та звітності. У дипломній роботі комплексно досліджено проблематику обліку і аудиту нематеріальних активів у широкому розумінні. Це дозволило дійти наступних висновків:

1. Розкрито економічну сутність, порядок класифікації, визнання та оцінки нематеріальних активів. За результатами дослідження встановлено, що зміни структури економічних ресурсів підприємств України та перехід до управління капіталом в параметрі глобального економічного середовища постіндустріального типу потребують суттєво об'ємнішого підходу до об'єкта бухгалтерського обліку – нематеріальні активи. Розширення складових цього об'єкта обліку має за мету формування об'ємнішого інформаційного забезпечення величини всього потенціалу суб'єкта діяльності. Вагомість нематеріального потенціалу у діяльності сучасного підприємства потребує більш повної характеристики та переосмислення як міжнародних, так і вітчизняних теоретичних та методичних підходів до його відображення у систему бухгалтерського обліку. Розробка адекватних сучасній економіці принципів оприлюднення інформації про нематеріальні активи у звітності українських підприємств повинна враховувати також і специфіку трансформаційної вітчизняної економіки.

Дослідження спеціальної наукової літератури дає змогу відзначити, що категорія «нематеріальні активи» потребує подальших глибоких та всебічних досліджень. Незважаючи на поступове впровадження міжнародного досвіду до вітчизняного законодавства, значні відмінності щодо обліку нематеріальних

активів в Україні та світі спостерігаються і зараз. Першочерговим завданням процесу регулювання обліку нематеріальних активів є адаптація системи бухгалтерського обліку до міжнародних стандартів та внесення змін до існуючої законодавчої бази з метою забезпечення їх гармонізації. В умовах постійних глобалізаційних процесів, які зачіпають низку країн, певним чином об'єднуючи їх, невідкладним для багатьох українських підприємств, що прагнуть досягнути успіху, є завдання залучати іноземних інвесторів і надавати їм зрозумілу та придатну інформацію та звітність. Диспропорції, що спостерігаються на сьогодні, є причиною низки невідповідностей у даній сфері. Вирішення таких проблем потрібно починати саме з трансформації законодавства, що стане підґрунтям для розв'язання інших, більш масштабних питань..

Дослідження класифікації нематеріальних активів у двох аспектах, загальноекономічному та обліково-звітному, стало підставою для аналізу вимог нормативних актів та наукових напрацювань щодо розподілу нематеріальних активів на групи. Підходи до класифікації є явищем динамічним, адже в науковому середовищі триває робота над доповненням існуючих класифікацій новими критеріями. Доведено важливість ідентифікації найбільш важливих ознак в межах обліково-управлінського підходу до класифікації нематеріальних активів.

2. Досліджено нормативно-правове забезпечення обліку і аудиту нематеріальних активів. За результатами дослідження розглянуто чотирьохрівневу модель нормативно-правового регулювання обліку і аудиту нематеріальних активів. Доведено, що облік і контроль у контексті нормативно-правового забезпечення взаємопов'язані. За умов повноцінного запровадження цілей сталого розвитку передбачено зміщення акцентів на комплексні нормативно-правові акти, пов'язані зі збалансованим розвитком та відповідне реформування обліку та аудиту нематеріальних активів.

Серед базових проблем нормативно-правового забезпечення нематеріальних активів визначено зосередженість нормативних актів на

традиційні методи оцінки. Практичні потреби у дієвій та сучасній методиці оцінки нематеріальних активів потребують модифікації системи регулювання задля уникнення ситуації заниження реальної вартості активів. На рівні підприємства динамічний розвиток нормативно-правового регулювання може бути реалізований через інноваційні підходи до складання облікової політики.

3. Надано характеристику фінансово-господарської діяльності та постановки обліку суб'єкта дослідження. Товариство з обмеженою відповідальністю «Домінік Ко» - українська компанія з виготовлення кондитерських виробів широкого асортименту.

Аналізуючи загальний розмір капіталу ТОВ «Домінік Ко» відмічено, що загальна величина капіталу у 2021 році становила 430521 тис. грн, що на 14636 тис. грн або на 3,5% більше, ніж на кінець 2019 року та на 28710 тис. грн або на 6,3 % менше показника 2020 року.

Протягом 2019-2021 рр. ТОВ «Домінік Ко» має у структурі джерел формування майна власний капітал. Так, власний капітал ТОВ «Домінік Ко» у 2021 році становив 390755 тис. грн, що на 9284 тис. грн або на 2,4% більше, ніж на кінець 2019 року та на 21200 тис. грн або на 5,1% менше показника 2020 року.

Середньорічна вартість основних засобів основного виду діяльності (за первісною вартістю) у 2021 році склала 399244 тис. грн. Так, у порівнянні з 2019 роком їх вартість зросла на 91908 тис. грн або на 29.9%, а у порівнянні з минулим 2020 роком зросла на 51201 тис. грн., або на 14,7%.

Середньорічна вартість оборотних активів у 2021 році становила 269911 тис. грн, що на 3545 тис. грн, або на 1,3% більше, ніж у 2019 році, та на 16287 тис. грн або на 5,7 % менше показника минулого року.

Чистий дохід від реалізації товарів, робіт, послуг є основним обсяговим показником діяльності ТОВ «Домінік Ко», отже його зростання варто оцінити позитивно. Чистий дохід від реалізації у 2021 році становив 521563 тис. грн, що більше показника 2019 року на 18895 тис. грн, або на 3,8% та більше, ніж у минулому році на 85031 тис. грн, або на 19,5%.

Аналіз прибутку (збитку) ТОВ «Домінік Ко» протягом 2019-2021 років свідчить, що чистий збиток у 2021 році становив 21181 тис. грн, що на 42396 тис. грн. менше показника 2019 року, та на 51684 тис. грн. менше розміру прибутку 2020 року.

Аналіз господарсько-фінансової діяльності ТОВ «Домінік Ко» дозволив зробити висновки, що загалом показники діяльності ТОВ «Домінік Ко» протягом аналізованого періоду необхідно оцінити неоднозначно. У 2022 році підприємство отримало збиток, але фінансові коефіцієнти відповідають нормативним значенням. Актуальним напрямом покращення фінансової роботи підприємства є розробка маркетингових заходів, проведення яких сприятиме підвищенню конкурентоспроможності та зміцненню позицій на ринку. Максимальна активізації збутової політики підприємства дозволить знизити фінансові ризики в майбутніх періодах і поліпшити фінансові показники діяльності, на основі яких користувачі оцінюють успішність підприємства та приймають рішення.

Характеристика фінансово-господарської діяльності підприємства та постановки аудиту на ТОВ «Домінік Ко» дозволили дійти висновку, що організація бухгалтерського обліку і аудиту на підприємстві організована на високому рівні. На підприємстві наявні і виконуються всі регламентуючі документи відповідно до вимог чинного законодавства.

4. Розкрито організацію обліку нематеріальних активів. В процесі дослідження встановлено, що основною передумовою і важливим фактором раціональної організації обліку нематеріальних активів виступає їх правильно організоване документальне оформлення. Операції з нематеріальними активами у сучасній господарській практиці підприємства відображують в обліку на основі документів, сформованих за методикою, встановленою для основних засобів. Типові форми документів, що чинні на даний час, затверджені лише для відображення інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів, а тому не охоплюють усіх видів нематеріальних активів.

Дослідження документування як елемента методу бухгалтерського обліку

дозволило обґрунтувати доцільність включення до об'єктів документування і нестандартно-облікових нематеріальних активів, для яких також є актуальним три рівні документального забезпечення з більшим акцентом на первинну документацію та документи, що розроблені ТОВ «Домінік Ко» самостійно.

5. Досліджено особливості методики обліку нематеріальних активів. Зроблено висновок, що, організаційний процес обліку нематеріальних активів ТОВ «Домінік Ко», включає три основних етапи – це первинного, поточного і підсумкового обліку. На етапі первинного обліку нематеріальних активів відбувається реєстрація господарських операцій підприємства в первинних документах; на етапі поточного обліку документи реєструються в облікових регістрах; на наступному етапі підводяться підсумки з обліку нематеріальних активів в журналах і відомостях, які переносяться в Головну книгу. Завершальним етапом є підбиття загальних підсумків у Головній книзі, на основі якої складають оборотно-сальдову відомість, яка є основою для складання Балансу (Звіту про фінансовий стан). Отже, організація бухгалтерського обліку нематеріальних активів залежить від факторів, які зазначаються в Наказі про облікову політику підприємства.

6. Досліджено сучасний стан та практику організації та методики аудиту нематеріальних активів. Обґрунтовано, що мета аудиту нематеріальних активів трансформується і крім базової складової також містить і надання користувачам впевненості в тому, що можна довіряти інформації про нематеріальні активи в інтегрований або іншій нефінансовій звітності. Відповідно, об'єктом аудиту є нематеріальні активи у широкому розумінні.

З урахуванням того, що аудит нематеріальних активів є складовою аудиту річної фінансової звітності та зважаючи на відсутність єдиного наукового підходу, обґрунтовано доречність розгляду етапів аудиту нематеріальних активів через призму загальних етапів аудиту з виокремленням в кожному етапі двох складових: аудит показників статті нематеріальні активи у фінансовій звітності та аудит показників нефінансової звітності в частині нематеріальних активів.

7. Визначено порядок узагальнення та реалізації результатів аудиту нематеріальних активів. За результатами аудиторської перевірки зроблено висновок, що система внутрішнього аудиту на ТОВ «Домінік Ко» за умови дотримання зазначених вимог щодо її організації та послідовності здійснення самого процесу перевірки нематеріальних активів є гарантією запобігання незаконним діям персоналу підприємства та забезпечить достовірність відтворення господарських операцій у первинних бухгалтерських документах, облікових регістрах і формах звітності.

За результатами аудиторської перевірки нематеріальних активів ТОВ «Домінік Ко» станом на 31.12.2021 р. підприємством одержано умовно-позитивну думку. Фактів шахрайства та викривлення інформації в обліку нематеріальних активів не виявлено.

Впровадження на ТОВ «Домінік Ко» рекомендованих заходів з вдосконалення обліків та аудиту нематеріальних активів на підприємстві дозволять отримувати керівництву ще більше інформації щодо якості ведення обліку нематеріальних активів та його відповідності вимогам чинного законодавства. Крім того, можна стверджувати, що реалізація перелічених напрямів вдосконалення обліку і аудиту нематеріальних активів на ТОВ «Домінік Ко» призведе до значного підвищення результативності його фінансово-економічної діяльності.