

ЗАТВЕРДЖЕНО

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

Форма № П-4.04

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

Інститут економіки, управління та інформаційних технологій

Форма навчання денна

Кафедра бухгалтерського обліку і аудиту

Допускається до захисту

Завідувач кафедри _____доц. В.А. Кулик

«_____» грудня 2019 р.

ДИПЛОМНА РОБОТА

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

(за матеріалами ПАТ «ДніпроАзот», м. Кам'янське)

зі спеціальності 071 «Облік і оподаткування»
за освітньою програмою «Облік і аудит»
ступеня «магістр»

Виконавець роботи

Ющенко Олександр Сергійович

10.12.2019 р.

Науковий керівник

к.е.н., доцент Прохар Наталія Вікторівна

10.12. 2019 р.

Полтава – 2019

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ТА АУДИТУ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ ЯК ІННОВАЦІЙНИХ РЕСУРСІВ РОЗВИТКУ ПІДПРИЄМСТВА

1.1. Економічна сутність нематеріальних активів, класифікація та їх оцінка для цілей управління інноваційним розвитком підприємства

У сучасних умовах господарювання більшість підприємств використовують у своїй діяльності різноманітні нематеріальні активи. Це певною мірою нові об'єкти обліку, унікальні за своїми характеристиками, складом, рівнем впливу на результати господарської діяльності. Наявність їх у складі господарських засобів підприємства збільшує ринкову вартість активів, підвищує інвестиційну привабливість. Однак до сьогодні залишаються невизначеними і потребують подальшого дослідження окремі моменти визначення сутності, класифікації та оцінювання нематеріальних активів для цілей управління інноваційним розвитком підприємства.

Оскільки поняття «нематеріальні активи» досить різностороннє і досліджується багатьма економістами-теоретиками, дослідниками-бухгалтерами, маркетингологами, в літературі наявна значна кількість підходів до визначення цього досить місткого та широкого поняття. Так, С. Грей, Б. Нідлз [18], Г. В. Осовська, О. О. Юшкевич, Й. С. Завадський [60] розглядають нематеріальні активи у складі ресурсів підприємства як складову частину необоротних активів, Л. Ю. Мельничук [45] - як об'єкти інтелектуальної та промислової власності, окремі науковці досліджують сферу нематеріального виробництва. Окрім того, в окремих джерелах поряд з терміном «нематеріальні активи» використовують такі поняття, як «людський капітал», «інформація», «знання», «інтелектуальна власність», «невідчутні ресурси», «нематеріальні активи», «інтелектуальні активи», «інтелектуальний капітал» (табл.1.1).

Характеристика термінів об'єктів нематеріального змісту**[складено автором за [23, с. 33]**

Терміни об'єктів нематеріальних активів	Характеристика терміну об'єктів нематеріальних активів
Людський капітал	Сукупність знань, вмінь, навичок та мотивацій, які має кожна людина
Інформація	Відомості про навколишній світ, які зменшують наявну міру невизначеності
Знання	Сукупність інформації, якою володіє людина та суспільство
Інтелектуальна власність	Сукупність прав на результати творчої діяльності
Невідчутні ресурси	Сукупність різноманітних форм знань, що впроваджуються у комерційну діяльність
Нематеріальні активи	Активи, що не мають матеріального втілення, виникають на базі прав, привілеїв, взаємовідносин, груп нематеріальних елементів
Інтелектуальні активи	Сукупність інформаційно-інтелектуальних ресурсів та продуктів
Інтелектуальний капітал	Сукупна різниця між ринковою вартістю компанії та вартістю матеріальних активів

Інформація табл. 1.1 підтверджує існування багатьох підходів до визначення понять нематеріальності, нематеріальних активів та інтелектуального капіталу. Розглянемо основні підходи до визначення сутності нематеріальних активів у фаховій літературі.

До перших повномасштабних досліджень природи нематеріальних активів слід віднести працю Баруха Лева, виконану на замовленням Брукінгського інституту (Brookings Institution), у якій вчений наводить таке визначення: «нематеріальні активи є нематеріальними джерелами вартості, які породжуються інноваціями, унікальними організаційними проектами або практикою управління людськими ресурсами» [96, с. 9].

Створення нової теорії організації, з включенням до неї нематеріальних активів, стало головною метою прихильників управління знаннями. Вона виникла завдяки Р. Каплану і Д. Нортону - засновникам «балансового обліку». Вони наполягали на всебічному розгляді діяльності організацій, не тільки з урахуванням фінансових результатів, але також і «дій», які призвели до цих результатів: взаємовідносин з клієнтами, інновацій, вивчення перспектив

бізнесу. Тому, Д. Нортон та Р. Каплан пропонують розглядати нематеріальні активи як основне джерело створення вартості підприємства та поділяють їх на три складові: людський капітал (вміння, талант, знання); інформаційний капітал (бази даних, інформаційні системи, мережі та технології); організаційний капітал (культура, лідерство, відповідний персонал, робота в команді, управління знаннями) [32, с. 133].

Ф. О. Журавка [84, с. 38] пропонує свій варіант термінологічного апарату, що описує три групи об'єктів нематеріальних активів:

1. Нематеріальні активи (НМА). Об'єкт ідентифікується як нематеріальний актив, якщо він не має матеріальної структури, належить організації, може бути відокремлений від організації для подальшого продажу або іншого розпорядження і є джерелом майбутніх економічних вигод.

2. Нематеріальні ресурси (НМР). Об'єкти не мають матеріальної структури, контролювані компанією, є результатом здійснених організацією раніше операцій або понесених витрат і здатні приносити організації економічні вигоди в майбутньому.

3. Нематеріальні фактори (НМФ). Неформалізовані і неконтрольовані здібності компанії по створенню нових цінностей, що забезпечують їй конкурентну перевагу.

О. В. Мельник зауважує, що частка нематеріальних активів у структурі майна підприємств є незначною, тим самим керівництво підприємств не розглядає їх як потужне потенційне джерело конкурентних переваг [43].

І. М. Бойчик розглядає нематеріальні активи як права власності та захист доступу до нематеріальних ресурсів підприємства та їх використання у господарській діяльності з метою одержання доходу [9, с. 205].

В. І. Осипов зазначає, що нематеріальні активи не мають матеріальної форми, можуть бути ідентифіковані (відокремлені від підприємства) та утримуються підприємством з метою використання протягом періоду більше одного року (або одного операційного циклу, якщо він не перевищує один рік) для виробництва, торгівлі, в адміністративних цілях або надання в оренду

Характеристика термінів об'єктів нематеріального змісту**[складено автором за [23, с. 33]**

Терміни об'єктів нематеріальних активів	Характеристика терміну об'єктів нематеріальних активів
Людський капітал	Сукупність знань, вмінь, навичок та мотивацій, які має кожна людина
Інформація	Відомості про навколишній світ, які зменшують наявну міру невизначеності
Знання	Сукупність інформації, якою володіє людина та суспільство
Інтелектуальна власність	Сукупність прав на результати творчої діяльності
Невідчутні ресурси	Сукупність різноманітних форм знань, що впроваджуються у комерційну діяльність
Нематеріальні активи	Активи, що не мають матеріального втілення, виникають на базі прав, привілеїв, взаємовідносин, груп нематеріальних елементів
Інтелектуальні активи	Сукупність інформаційно-інтелектуальних ресурсів та продуктів
Інтелектуальний капітал	Сукупна різниця між ринковою вартістю компанії та вартістю матеріальних активів

Інформація табл. 1.1 підтверджує існування багатьох підходів до визначення понять нематеріальності, нематеріальних активів та інтелектуального капіталу. Розглянемо основні підходи до визначення сутності нематеріальних активів у фаховій літературі.

До перших повномасштабних досліджень природи нематеріальних активів слід віднести працю Баруха Лева, виконану на замовленням Брукінгського інституту (Brookings Institution), у якій вчений наводить таке визначення: «нематеріальні активи є нематеріальними джерелами вартості, які породжуються інноваціями, унікальними організаційними проектами або практикою управління людськими ресурсами» [96, с. 9].

Створення нової теорії організації, з включенням до неї нематеріальних активів, стало головною метою прихильників управління знаннями. Вона виникла завдяки Р. Каплану і Д. Нортону - засновникам «балансового обліку». Вони наполягали на всебічному розгляді діяльності організацій, не тільки з урахуванням фінансових результатів, але також і «дій», які призвели до цих результатів: взаємовідносин з клієнтами, інновацій, вивчення перспектив

бізнесу. Тому, Д. Нортон та Р. Каплан пропонують розглядати нематеріальні активи як основне джерело створення вартості підприємства та поділяють їх на три складові: людський капітал (вміння, талант, знання); інформаційний капітал (бази даних, інформаційні системи, мережі та технології); організаційний капітал (культура, лідерство, відповідний персонал, робота в команді, управління знаннями) [32, с. 133].

Ф. О. Журавка [84, с. 38] пропонує свій варіант термінологічного апарату, що описує три групи об'єктів нематеріальних активів:

1. Нематеріальні активи (НМА). Об'єкт ідентифікується як нематеріальний актив, якщо він не має матеріальної структури, належить організації, може бути відокремлений від організації для подальшого продажу або іншого розпорядження і є джерелом майбутніх економічних вигод.

2. Нематеріальні ресурси (НМР). Об'єкти не мають матеріальної структури, контролювані компанією, є результатом здійснених організацією раніше операцій або понесених витрат і здатні приносити організації економічні вигоди в майбутньому.

3. Нематеріальні фактори (НМФ). Неформалізовані і неконтрольовані здібності компанії по створенню нових цінностей, що забезпечують їй конкурентну перевагу.

О. В. Мельник зауважує, що частка нематеріальних активів у структурі майна підприємств є незначною, тим самим керівництво підприємств не розглядає їх як потужне потенційне джерело конкурентних переваг [43].

І. М. Бойчик розглядає нематеріальні активи як права власності та захист доступу до нематеріальних ресурсів підприємства та їх використання у господарській діяльності з метою одержання доходу [9, с. 205].

В. І. Осипов зазначає, що нематеріальні активи не мають матеріальної форми, можуть бути ідентифіковані (відокремлені від підприємства) та утримуються підприємством з метою використання протягом періоду більше одного року (або одного операційного циклу, якщо він не перевищує один рік) для виробництва, торгівлі, в адміністративних цілях або надання в оренду

спереваг (економічний підхід); це об'єкти оформлених прав інтелектуальної власності та інструменти захисту результатів інноваційної діяльності (юридичний підхід).

Реформування вітчизняної економіки та розвиток ринкових відносин супроводжується докорінними змінами інституціонального середовища. Недосконалість новостворених інститутів, неналагодженість механізмів взаємодії між економічними агентами, відсутність навиків ринкового обміну обумовлюють розглядати нематеріальні активи як 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 (додаток Б).

При дослідженні нематеріальних активів важливо розуміти їх специфіку, котра полягає у комплексній залежності кожної нематеріальної складової одна від іншої та у сукупному їх впливі на комерційні результати у бізнесі. Тому, на думку автора, слід виділити сім функцій, які виконують нематеріальні активи по відношенню до підприємства:

1. Насичення продукту особливими споживчими властивостями - технічна функція. Передусім це стосується винаходів та промислових зразків. Ця функція проявляється у такій групі понять як виріб, споживчі властивості, товар, бренд. По суті, це - функція технічної ідеї товару.

2. Забезпечення технологічної переваги над конкурентами - технологічна функція. Ця функція проявляється у вигляді конкретних технологічних рішень щодо послідовності дій та використання ресурсів, які забезпечують ритмічне відтворення унікальних споживчих властивостей у товарній продукції і є важко відтворюваними конкурентами.

3. Забезпечення високого та стабільного правового захисту бізнесу, включаючи засоби індивідуалізації юридичної особи - правова функція. Ключовими поняттями цієї функції є: виключне право, невиключне право,

втрата від несанкціонованих дій порушника прав, штраф за завдання шкоди.

4. Економічне управління інтелектуальним капіталом з метою стійкого отримання надприбутків та нарощування його вартості, інноваційного потенціалу - економічна функція. Ключовим у цій функції є розуміння того, що з того моменту як вкладення у нематеріальні активи відбулися, вони стають джерелом отримання майбутніх економічних вигід.

5. Ідентифікація бізнесу у свідомості споживача на основі бренд-стратегії - соціологічна функція. Ця функція реалізується за рахунок просування на ринку товарного знаку.

6. Формування корпоративної культури індивідуальної та масової творчості у конкретному бізнес-середовищі - психологічна функція.

7. Інтеграція вищенаведених функцій - організаційна функція.

Враховуючи те, що нематеріальні активи неоднорідні за: правовою ознакою, захищеністю, строком використання, характером використання (експлуатації) у процесі виробництва, способом оцінки, шляхом надходження, ступенем впливу на фінансовий стан і результати господарської діяльності тому, необхідний диференційований підхід до їх класифікації.

Для практичного застосування необхідно чітко визначити мету класифікації та класифікаційну ознаку. Проте більшість науковців недостатньо акцентує увагу на цих питаннях. У представлених у вітчизняній фаховій літературі класифікаціях можна виокремити кілька найпоширеніших сучасних класифікаційних ознак нематеріальних активів.

Нематеріальні активи можна класифікувати за строками корисного використання. Відповідно до цієї ознаки автори О. Б. Бутнік-Сіверський та О. Д. Святоцький [30, с. 35-41] виокремлюють таку особливість, як можливість визначення строку та невизначення його взагалі А. І. А. Бігдан наводить конкретні строки - до року та більше року [6, с. 57-79].

Ще однією поширеною класифікаційною ознакою є ступінь відчуження. Автори О. В. Коба [33] та В. В. Ясишена [92] пропонують за ступенем відчуження виокремлювати відчужувані нематеріальні активи - об'єкти, які

під час їх продажу, передачі, оренди мають здатність передаватися повністю та невідчужувані нематеріальні активи - об'єкти, які в разі часткового передавання прав на їх використання залишаються у власності підприємства. О. С. Іванілов [26] за формою відчуження виокремлює нематеріальні активи, які можливо передати без передачі права власності, які можна продати, та активи, які є невід'ємною частиною підприємства.

Існують також класифікації, ознаками яких є ступінь впливу на фінансові результати підприємства, ступінь правової захищеності й джерело надходження. За впливом на фінансові результати виокремлюють об'єкти нематеріальних активів, здатні приносити дохід прямо, за рахунок впровадження їх в експлуатацію, а також ті, які впливають на фінансові результати діяльності фірми опосередковано. За ступенем правової захищеності виділяються нематеріальні активи, які захищаються охоронними документами (наприклад, об'єкти промислової власності), і не захищаються ними. За джерелами надходження виокремлюють власні, пайові та придбані нематеріальні активи. Слід зазначити, що дана ознака досить вагома, хоча вона знайшла своє відображення лише в класифікаціях, запропонованих П. О. Куцик і І. М. Дрогобицьким [39, с. 40], І. В. Стояненко [85, с. 84].

Зарубіжні вчені Хендриксон і Ван Бреда вважають, що нематеріальні активи можуть бути поділені на традиційні нематеріальні активи (ділова репутація, бренди, патенти) та відкладені витрати (реклама, дослідження та розробка, витрати на навчання) [94].

Також викликає інтерес класифікація нематеріальних активів, яка базується на збалансованій системі показників (BSC - Balanced Score Cards - концептуальний підхід до організації управління бізнесом, що забезпечує інформаційно-методичну підтримку прийняття управлінських рішень відповідно до стратегії розвитку підприємства) і охоплює всі чотири складові цієї системи [95]: нематеріальні активи, що пов'язані із клієнтами; нематеріальні активи, що пов'язані із людським капіталом; інтелектуальні технології; інтелектуальна власність. З точки зору маркетингу нематеріальні

активи класифікують за чотирма категоріями: 1) творці цінності (реклама, розвиток продукту та інші інструменти маркетингу); 2) ринкові активи (торговельні марки, бренди, інформаційні системи); 3) проявлення цінності (імідж, репутація, преміальна ціна); 4) поєднання ринкових активів (конкурентна перевага) [52; 84, с. 45].

Класифікація нематеріальних активів відповідно МСБО 38 «Нематеріальні активи» [49], П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [68] представлена у табл. 1.2.

Таблиця 1.2

Класифікація нематеріальних активів за національними та міжнародними стандартами бухгалтерського обліку [складено автором за [27; 49; 68]

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

Відповідно до Національного стандарту оцінки № 1 «Загальні засади оцінки майна і майнових прав», до об'єктів у нематеріальній формі належать фінансові інтереси (частки (паї, акції), опціони, інші цінні папери та їх похідні, векселі, дебіторська і кредиторська заборгованість тощо), а також інші майнові права» [55]. Даний нормативний документ поділяє нематеріальні об'єкти оцінки тільки на 2 групи - «фінансові інтереси» (до яких входять не тільки частки, паї, папери, але й векселі, заборгованість тощо) та «інші майнові права».

Для цілей управління інноваційним розвитком підприємства пропонується авторське доповнення класифікації нематеріальних активів за певними ознаками, яке узагальнює думки науковців, а також визначення у нормативно-правових актів. Запропоновані об'єкти нематеріальних активів згруповані відповідно для цілей бухгалтерського обліку та економічного аналізу, як одного із етапів аудиту нематеріальних активів (табл. 1.3).

Таблиця 1.3

Класифікація нематеріальних активів [запропоновано автором]

Класифікаційна ознака	Групи нематеріальних активів
За правом власності (для фінансового обліку джерел формування інтелектуального капіталу)	майнові права (права на майно), що охороняються ліцензіями
	права інтелектуальної власності (на результати інтелектуальної діяльності), що охороняються патентами та авторськими договорами
	права власності на нематеріальні переваги, створені у процесі власного інтелектуального виробництва
За видом інтелектуального продукту, від використання якого отримується економічна вигода (для управлінського обліку нематеріальних активів)	з виключним правом володіння (власні)
	з невиключним правом володіння (орендовані - належить лише право користуватись)
За перспективами інноваційного розвитку (для стратегічного обліку)	у сфері фінансів
	у сфері клієнтів
	у сфері внутрішніх бізнес-процесів
	у сфері персоналу
За правомочністю контролю	нематеріальні активи, придбані (отримані) у формі майнових прав
	нематеріальні активи, придбані (отримані) у формі прав інтелектуальної власності

	нематеріальні активи, створені у процесі наукових досліджень та розробки
	нематеріальні активи, створені відносинами з клієнтами
	нематеріальні активи, створені персоналом
За впливом на бізнес-середовище (для аналізу ділової активності)	впливають на зовнішнє середовище
	впливають на внутрішнє середовище

Продовж. табл. 1.3

Класифікаційна ознака	Групи нематеріальних активів
За впливом на стратегічні результати діяльності корпорації (для факторного аналізу продуктивності нематеріальних активів)	нематеріальні активи, які кількісно впливають на зростання масштабів діяльності
	нематеріальні активи, які якісно впливають на зростання ділової репутації (внутрішньо генерованого гудвілу)
За впливом на фінансові результати діяльності підприємства (для факторного аналізу доходності використання нематеріальних активів)	нематеріальні активи, які здатні приносити дохід безпосередньо за рахунок впровадження у виробництво;
	нематеріальні активи, які опосередковано впливають на фінансові результати

Для формування інноваційного потенціалу підприємства обов'язковим є поділ нематеріальних активів за дві групи: нематеріальні активи, що використовуються виробником; нематеріальні активи, що використовуються споживачем (рис. 1.1).

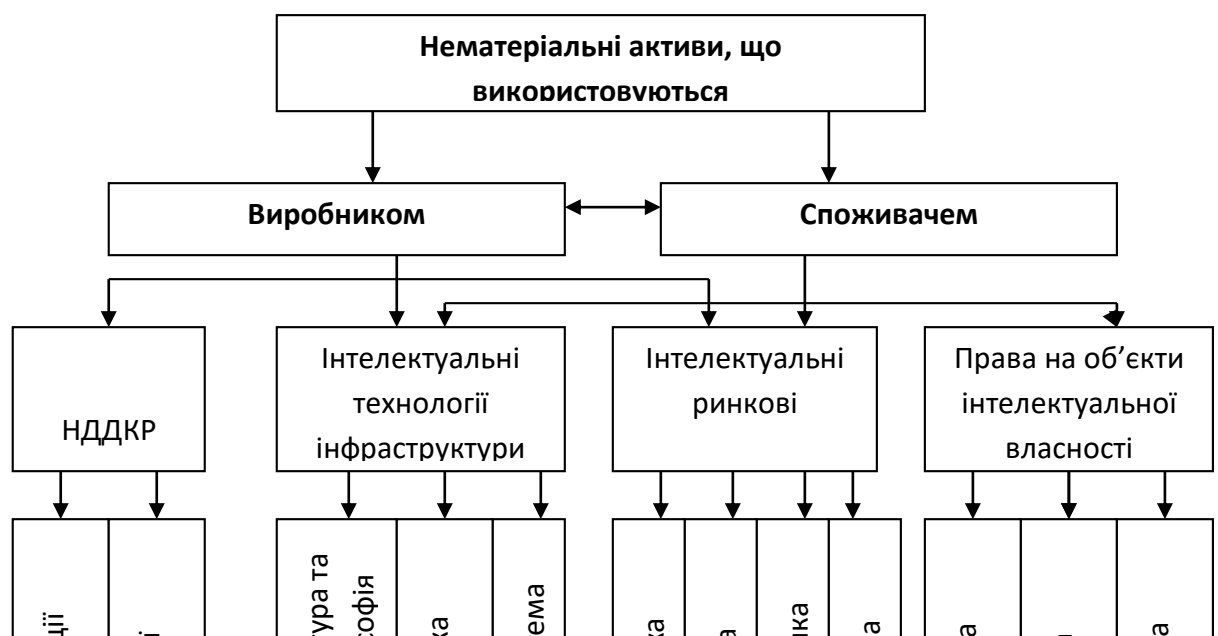


Рис. 1.1. Групи нематеріальних активів за напрямками пошуку шляхів інноваційного розвитку підприємства [запропоновано автором]

Нематеріальний актив, як і будь-який інший актив, може бути зарахований на Баланс (звіт про фінансовий стан) якщо одночасно виконуються такі умови: підприємство здійснює його контроль; актив може бути ідентифікований (вартість нематеріального активу може бути достовірно визначена); є імовірність отримання майбутніх економічних вигід [68; 70].

За умови, якщо нематеріальний актив не відповідає зазначеним критеріям, то витрати, пов'язані з його придбанням чи створенням, визнаються витратами звітного періоду, протягом якого вони були здійснені, без визнання таких витрат у майбутньому нематеріальним активом. До переліку таких витрат належать: витрати на дослідження; витрати на підготовку та перепідготовку кадрів; витрати на рекламу та просування продукції на ринку; витрати на створення, реорганізацію та переміщення підприємства або його частини; витрати на підвищення ділової репутації підприємства, вартість видань та витрати на створення торгових марок (товарних знаків) [68].

Капітальні інвестиції у придбання, створення та модернізацію нематеріальних активів, які на дату Балансу (звіту про фінансовий стан) не були використані за призначенням, формують незавершені капітальні інвестиції у нематеріальні активи.

На кожному етапі використання нематеріальних активів має бути дотриманий принцип достовірної їх оцінки. Вивчення діючої практики свідчить про існування двох видів оцінки нематеріальних активів: бухгалтерської та експертної.

Достовірна бухгалтерська оцінка нематеріальних активів необхідна у процесі формування статутного капіталу, створення, надходження нематеріальних активів, відчуження нематеріальних активів, нарахування амортизації, оцінки та переоцінки, придбання прав на об'єкти інтелектуальної власності, складання фінансової звітності, надання застави, організації франчайзингу. Види вартості нематеріальних активів урахуванням процесу їх руху у виробничому процесі узагальнено у додатку В.

Придбані чи створені нематеріальні активи зараховують на Баланс (звіт про фінансовий стан) підприємства за первісною вартістю. Формування первісної вартості нематеріального активу за способами надходження та видами наведено у додатку Д. Фінансові витрати не включаються до первісної вартості нематеріальних активів, за винятком фінансових витрат, які включаються до собівартості кваліфікаційних активів П(С)БО 31 «Фінансові витрати» [72].

Порядок здійснення оцінки нематеріальних активів за справедливою вартістю законодавством повністю не врегульовано. Так, у П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [68] вказані лише умови, за яких повинна використовуватися оцінка за справедливою вартістю, однак, щодо методики її визначення роз'яснення відсутні, що викликає чимало ускладнень у практикуючих бухгалтерів.

Переоцінка нематеріальних активів здійснюється підприємствами, які зацікавлені у відображенні реального стану належних їм нематеріальних активів. У випадку здійснення переоцінки виникають певні труднощі. По-перше, здійснюється переоцінка за справедливою вартістю на дату Балансу (звіту про фінансовий стан) тільки тих нематеріальних активів, щодо яких існує активний ринок. По-друге, у випадку переоцінки окремого об'єкта

нематеріального активу необхідно переоцінювати всі інші активи групи, до якої належить цей нематеріальний актив (крім тих, щодо яких не існує активного ринку) [68]. Такий підхід передбачає, що: всі об'єкти однієї групи відображаються або за первісною, або за справедливою (ринковою) вартістю. Ті об'єкти, щодо яких не існує активного ринку слід оцінювати за собівартістю за вирахуванням накопиченого зносу і витрат від зменшення його корисності.

Визначення терміну корисного використання нематеріальних активів має велике значення, адже протягом його нематеріальний актив підлягає амортизації. На практиці підприємства застосовують терміни корисного використання нематеріальних активів, встановлені Податковим кодексом України (далі - ПКУ) [63] і фіксують в наказі «Про облікову політику».

Під час визначення терміну корисного використання нематеріальних активів необхідно брати до уваги: терміни корисного використання подібних активів; моральний знос, що передбачається; правові або інші подібні обмеження щодо термінів його використання; очікуваний спосіб використання нематеріальних активів підприємством; залежність терміну корисного використання нематеріальних активів від терміну корисного використання інших активів підприємства.

Згідно Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку нематеріальних активів [46], нематеріальні активи з невизначеним терміном корисного використання амортизації не підлягають, також не підлягає амортизації право на використання вигід від скорочення викидів парникових газів.

У П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [68] уточнено, що під час розрахунку вартості, яка амортизується, ліквідаційна вартість нематеріальних активів прирівнюється до нуля. Результатом амортизації нематеріальних активів здебільшого буде досягнення балансової вартості такого активу нульової вартості. У Методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку нематеріальних активів [46] зазначено, що об'єктом амортизації є первісна

(переоцінена) вартість нематеріальних активів за мінусом його ліквідаційної вартості.

Є випадки, коли ліквідаційна вартість нематеріальних активів може не прирівнюватися до нуля, а саме: існує не відмовне зобов'язання іншої особи щодо придбання цього об'єкта наприкінці строку його корисного використання; ліквідаційна вартість може бути визначена на підставі інформації наявного активного ринку й очікується, що такий ринок існуватиме наприкінці строку корисного використання цього об'єкта; якщо підприємство очікує продати цей об'єкт нематеріальних активів до кінця строку його корисного використання.

Нарахування амортизації починається з місяця, наступного за місяцем, у якому нематеріальні активи введено в господарський оборот, припиняється починаючи з місяця, наступного за місяцем вибуття нематеріального активу. [73].

Відповідно до П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [68] та Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку нематеріальних активів [46], термін корисного використання об'єкта нематеріальних активів та метод його амортизації переглядаються наприкінці звітного року, якщо у наступному звітному році очікуються зміни строку корисного використання об'єкта нематеріальних активів або зміни умов отримання майбутніх економічних вигід від його використання. Новий метод і новий строк починають застосовуватися з місяця, наступного за місяцем, в якому відбулися зміни, як правило, це січень наступного року.

Підприємство самостійно обирає метод амортизації нематеріальних активів, зважаючи на умови отримання майбутніх економічних вигід. Якщо такі умови визначити неможливо, то амортизація нараховується із застосуванням прямолінійного методу [68].

Порядок експертної оцінки нематеріальних активів регламентується Національними стандартами № 1 «Загальні засади оцінки майна і майнових прав» [55] та № 4 «Оцінка майнових прав інтелектуальної власності» [56].

Відповідно до цих стандартів виділяється три методичні підходи до визначення вартості нематеріальних активів: порівняльний (ринковий), дохідний та витратний (додаток Е).

У разі неможливості визначення ринкової вартості нематеріальних активів з огляду на відсутність необхідної інформації або на її недоступність, доцільно використовувати експертні методи оцінки для неринкових видів вартості (витратний, дохідний), у тому числі метод ціни перепродажу (наступного продажу) таких об'єктів. Останній передбачає визначати неринкову вартість нематеріальних активів на рівні ціни, за якою такі об'єкти можуть бути перепродані, з урахуванням визначених за допомогою застосування звичайних цін фактичних витрат, понесених покупцем під час продажу та просування на ринок, а також звичайного для даного виду діяльності прибутку покупця.

Окремо слід зупинитись на ринковій вартості нематеріальних активів в умовах інноваційної економіки, оскільки економічні фактори корисності нематеріальних активів значною мірою впливають на управлінські рішення щодо придбання того чи іншого об'єкта інтелектуальної власності. При залученні об'єкта інтелектуальної власності до господарського обігу, підприємству слід враховувати: якісні характеристики об'єкта з позиції його корисності; вартість нематеріального активу з позицій незалежного оцінщика та власного уявлення про його цінність, з урахуванням його впливу на вартість кінцевої продукції; термін корисного використання нематеріального активу з позицій споживчих якостей товару; ефекти використання нематеріального активу з позицій дохідності (прибутковості) та конкурентоспроможності; капіталізацію об'єкта нематеріальних активів, що визначає нематеріальний актив об'єктом купівлі-продажу [22, с. 40].

Таким чином, ринкова вартість нематеріального активу в інноваційній економіці - це динамічний стан його корисності в конкретних умовах господарювання на ринку знань.

Гіпотетично, вартість нематеріальних активів узагальнюється сумою, яку недоотримає підприємство-конкурент за свою продукцію, не володіючи такими активами (знаннями про такі активи). У такому випадку вартість нематеріальних активів підприємства повинна відображати величину, яка характеризує здатність користуватися нематеріальними активами так, щоб випереджати конкурентів та формувати конкурентні переваги на ринку знань (рис.1.2).

Під час проведеного дослідження, автором розглянуто сутність поняття нематеріальних активів з бухгалтерського, економічного та юридичного підходів. Для цілей управління інноваційним розвитком підприємств уточнено термін «нематеріальні активи», їх класифікацію та функції.

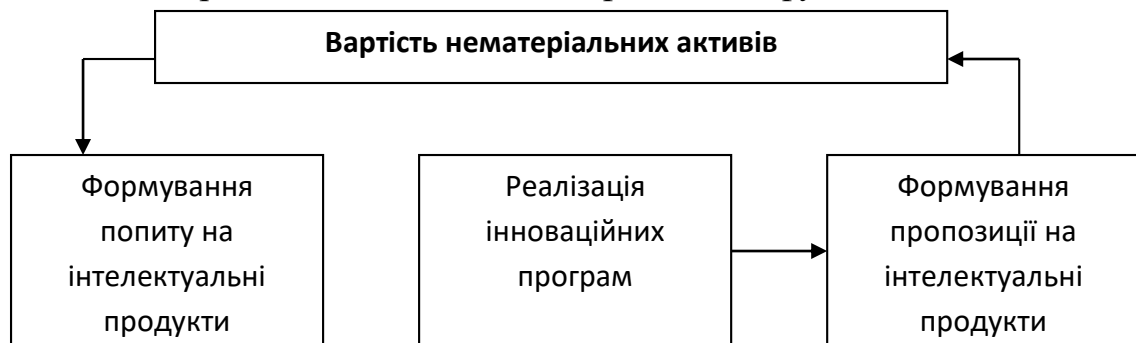


Рис. 1.2. Формування вартості нематеріальних активів підприємства в умовах інституційних змін [запропоновано автором]

Охарактеризовано групи нематеріальних активів залежно від запропонованих класифікаційних ознак. До основних функцій нематеріальних активів віднесено: технічну; технологічну; правову; економічну; соціальну; психологічну.

Розкрито порядок бухгалтерської та експертної оцінки вартості нематеріальних активів. Встановлено, що в інноваційній економіці справедлива вартість нематеріальних активів повинна визначатися не з урахуванням витрат на їх придбання або створення, а згідно з оцінкою грошових потоків, очікуваних від комерційного використання нематеріальних активів.

1.2. Нормативно-інформаційне забезпечення, завдання обліку і аудиту нематеріальних активів

Сучасний стан господарювання характеризується інноваційною спрямованістю, зокрема залученням нематеріальних ресурсів, які надають певні переваги їхньому власникові перед іншими суб'єктами господарювання. Враховуючи різноманіття та неосяжність нематеріальних активів, нагальним є питання щодо правильного відображення їх у системі бухгалтерського обліку з метою надання достовірної інформації користувачам звітності, яка може бути підтверджена під час здійснення незалежного аудиту.

Метою обліку нематеріальних активів є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про нематеріальні активи підприємства.

Пріоритетними завданнями обліку нематеріальних активів є:

- чітке документування операцій з надходження, внутрішнього переміщення, вибуття та нарахування амортизації об'єктів нематеріальних активів;
- своєчасна та повна реєстрація даних первинного обліку в регістрах;
- правдиве відображення інформації щодо нематеріальних активів в звітності та примітках до неї.

Основним законодавчим актом у сфері організації бухгалтерського обліку, у тому числі і обліку нематеріальних активів, є Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [76]. Дія цього Закону поширюється на всі юридичні особи, створені відповідно до законодавства України, незалежно від їх організаційно-правових форм і форм власності, які зобов'язані вести бухгалтерський облік та подавати фінансову звітність згідно із законодавством. Крім того, у даному законодавчому акті визначені основні правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні, згідно з якими:

- регулювання питань методології бухгалтерського обліку та фінансової звітності здійснюється Міністерством фінансів України, яке затверджує національні П(С)БО, інші нормативно-правові акти щодо ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності;

- міністерства, інші центральні органи виконавчої влади в межах своєї компетенції відповідно до галузевих особливостей розробляють на базі національних П(С)БО методичні рекомендації щодо їх застосування;

- відповідальність за організацію бухгалтерського обліку та забезпечення фінансування фактів здійснення всіх господарських операцій у первинних документах, збереження оброблених документів, реєстрів і фінансової звітності, несе власник (власники) підприємства або уповноважений орган (посадова особа), який здійснює керівництво підприємством відповідно до законодавства та установчих документів.

У рамках імплементації в практичну діяльність норм Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [76] Міністерством фінансів України розроблені та затверджені національні П(С)БО, інші нормативно-правові акти щодо ведення обліку нематеріальних активів та складання фінансової звітності, які є обов'язковими до виконання суб'єктами господарювання всіх форм власності. Основні з них:

- НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [53];
- П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах» [66];
- П(С)БО 7 «Основні засоби» [67];
- П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [68];
- П(С)БО 14 «Оренда» [69];
- П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств» [70];
- П(С)БО 28 «Зменшення корисності активів» [71];
- П(С)БО 31 «Фінансові витрати» [72].

Окрім зазначених національних П(С)БО, Міністерством фінансів України затверджено План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [62], який є

основою для здійснення подвійного запису господарських операцій, у тому числі й господарських операцій з обліку нематеріальних активів.

На допомогу бухгалтерам підприємств хімічної галузі розроблені та затверджені декілька методичних рекомендацій та положень, якими регламентується специфіка обліку та інвентаризації нематеріальних активів:

- Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку нематеріальних активів [46] - розкрито методику обліку нематеріальних активів (крім гудвілу);

- Методичні рекомендації по застосуванню регістрів бухгалтерського обліку [47] - затверджено форми та наведена методика заповнення журналів-ордерів бухгалтерського обліку;

- Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань [65] - визначено порядок проведення інвентаризації нематеріальних активів та оформлення її результатів;

- Порядок застосування типових форм первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів [74] - затверджено типові форми для первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів та порядок їх застосування.

Для зниження інформаційного ризику під час прийняття управлінських рішень користувачам необхідна впевненість у реальності, вірогідності й об'єктивності інформації у фінансовій звітності підприємств у частині нематеріальних активів. Рівень такої впевненості істотно зростає, якщо вірогідність інформації про стан, структуру та ефективність використання нематеріальних активів підприємства підтверджена в ході незалежного аудиту.

Головною метою 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 фінансові звітності.

Виходячи з мети, основними завданнями аудиту нематеріальних активів є перевірка:

- наявності нематеріальних активів;
- правильність віднесення об'єкта до складу нематеріальних активів;
- права власності підприємства на нематеріальні активи;
- правильності та повноти відображення в обліку нематеріальних активів;
- санкціонування операцій з нематеріальними активами;
- відповідності даних первинного обліку даним регістрів бухгалтерського обліку;
- достовірності інформації про нематеріальні активи, що представлена у фінансовій звітності;
- обґрунтованості вживаних методів амортизації нематеріальних активів;
- порядку переоцінки нематеріальних активів на предмет відповідності вимогам П(С)БО 8 «Нематеріальні активи»;
- обліку лізингових операцій із нематеріальними активами;
- відповідності даних первинного обліку зносу нематеріальних активів даним облікових регістрів;
- правильності оцінки нематеріальних активів та їх класифікації тощо.

Для досягнення поставленої мети та реалізації завдань перевірки нематеріальних активів аудитор повинен володіти нормативно-правовою базою, яка поділяється на зовнішню і внутрішню.

Зовнішня нормативна база представлена у вигляді відповідних законів, постанов, наказів, інструкцій, положень, методичних рекомендацій з обліку і звітності, матеріалів з оподаткування, національні П(С)БО, Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг (далі - МСА) [48] тощо. МСА, що використовуються для отримання доказів при проведенні аудиту нематеріальних активів наведені у додатку Ж. При проведенні аудиту нематеріальних активів аудитор повинен використовувати внутрішні джерела інформації, які представлено у табл. 1.4.

Таблиця 1.4

Внутрішні джерела інформаційної бази для аудиту нематеріальних активів

[авторське узагальнення]

Внутрішні джерела інформаційної бази	Перелік документів
Внутрішньогосподарська документація	Робочий план рахунків бухгалтерського обліку, наказ «Про облікову політику», накази про призначення комісії щодо операцій з нематеріальними активами, дані про зміну інтелектуального капіталу, дані про вартість нематеріальних активів у вартості придбаних підприємств
Первинні документи з обліку нематеріальних активів	Акт уведення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів (ф. № НА-1), Інвентарна картка обліку об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів (ф. № НА-2), Акт вибуття (ліквідації) об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів (ф. № НА-3); Інвентаризаційний опис об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів (ф. № НА-4)
Фінансова звітність	Баланс (Звіт про фінансовий стан): форма № 1, Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід): форма № 2, Звіт про рух грошових коштів: форма № 3 (за прямим методом) і форма № 3-н (за непрямим методом), Звіт про власний капітал: форма № 4, Примітки до фінансової звітності: форма № 5
Технічна та технологічна документація	Відомості технічного стану нематеріальних активів, технологічні карти, карти бізнес-процесів
Прогнозно-фінансова документація	Бізнес-плани, техніко-економічне обґрунтування, листи котирувань, дані про емісію цінних паперів
Контрольно-вимірjuвальна документація	Аудиторські висновки, акти проведення інвентаризацій, акти податкових та інших перевірок
Маркетингова інформація	Дані маркетингових досліджень, інформація ЗМІ
Методичне та програмне забезпечення	Ліцензії, програмне забезпечення, бази даних

Інша інформація	Інформація, отримана з Інтернет-ресурсів, дані консалтингових компаній, інсайдерська інформація
-----------------	---

Оцінка якості внутрішніх джерел інформації, використовуваної в аудиті нематеріальних активів свідчить про те, що найбільш повно всім вимогам, висунутим до інформаційного забезпечення нематеріальних активів, відповідають: МСА, нормативна документація, первинні документи з обліку нематеріальних активів, фінансова звітність, прогнозно-фінансова документація, а найменше - маркетингова та інша інформація, у зв'язку з великою часткою її суб'єктивності.

З наведеного вище можна зробити висновок, що питання нормативно-правового регулювання обліку та аудиту нематеріальних активів актуалізується у зв'язку з постійним вдосконаленням та введенням нових норм до законодавчих актів. Дотримання і виконання завдань, основних положень законодавчих та нормативно-правових актів з обліку та аудиту нематеріальних активів надасть змогу управлінському апарату та іншим групам зацікавлених осіб ефективно використовувати нематеріальні активи.

1.3. Характеристика фінансово-господарської діяльності «ПАТ «ДніпроАзот» та постановка облікової роботи на ньому

ПАТ «ДніпроАзот» здійснює свою діяльність на підставі Конституції України, Цивільного кодексу України, Господарського кодексу України, Закону України «Про акціонерні товариства», інших законів та актів законодавства України, Статуту (додаток И) та внутрішніх документів.

Метою діяльності ПАТ «ДніпроАзот» є одержання прибутку на основі здійснення виробничої, комерційної, посередницької та іншої діяльності, в порядку та за умов, визначених чинним законодавством і Статутом.

Основними видами діяльності ПАТ «ДніпроАзот» за КВЕД є:

20.15 - Виробництво добрив і азотних сполук;

20.13 - Виробництво інших основних неорганічних хімічних речовин;

46.75 - Оптова торгівля хімічними продуктами.

Сьогодні ПАТ «ДніпроАзот» випускає продукцію, яка користується постійним попитом у сільському господарстві, хімічній, енергетичній галузях, у чорній і кольоровій металургії, машинобудуванні, при водопідготовці і в багатьох інших галузях народного господарства.

Види діяльності, для здійснення яких потрібна наявність ліцензій або дозволів, здійснюються ПАТ «ДніпроАзот» тільки за наявності відповідних ліцензій або дозволів. Якщо вимогами наданих ліцензій або дозволів на заняття певними видами діяльності передбачена вимога про заняття такою діяльністю як виключною, то досліджуване товариство протягом терміну дії такої ліцензії або дозволу не має права здійснювати інші види діяльності, за виключенням видів діяльності, передбачених такими ліцензіями або дозволами.

ПАТ «ДніпроАзот» має право самостійно здійснювати зовнішньоекономічну діяльність у будь-якій сфері, пов'язаній з предметом його діяльності відповідно до чинного законодавства України.

ПАТ «ДніпроАзот» має право від свого імені укладати правочини, договори, угоди, контракти, набувати майнові та немайнові права, нести зобов'язання; виступати позивачем, відповідачем, третьою особою у судах, а також мати інші права та обов'язки, що надаються юридичній особі; відкривати поточні (розрахункові), вкладні (депозитні), інвестиційні, валютні рахунки, рахунки зі спеціальним режимом використання, а також інші рахунки в банках та інших кредитних й фінансових установах як на території України, так і за її межами в порядку визначеному законодавством.

Майно досліджуваного товариства представлено основними засобами, оборотними активами, цінними паперами, а також іншими оборотними та необоротними активами, вартість яких обліковується та відображається у Балансі (звіті про фінансовий стан) або враховуються в інших, передбачених законодавством.

Органами управління ПАТ «ДніпроАзот» є: Загальні збори акціонерів Товариства, Наглядова рада, Генеральний директор, Ревізійна комісія.

Відповідальність за організацію бухгалтерського та податкового обліку та забезпечення фіксування фактів здійснення всіх господарських операцій у первинних документах, збереження оброблених документів, реєстрів і звітності несуть відповідні посадові особи досліджуваного товариства, згідно законодавства. Достовірність даних, які містяться у річній фінансовій звітності, повинна бути підтверджена Ревізійною комісією.

Річна фінансова звітність ПАТ «ДніпроАзот» підлягає обов'язковій перевірці незалежним аудитором. Звіт (висновок) незалежного аудитора повинен містити інформацію про: підтвердження достовірності та повноти даних фінансової звітності за відповідний період; оцінку повноти та достовірності відображення фінансово-господарського стану досліджуваного товариства у його бухгалтерській звітності; факти порушення законодавства під час провадження фінансово-господарської діяльності, а також встановленого порядку ведення бухгалтерського обліку та подання звітності; іншу інформацію, передбачену законодавством про аудиторську діяльність.

Ведення бухгалтерського обліку на ПАТ «ДніпроАзот» здійснює бухгалтерська служба на чолі з головним бухгалтером. Організаційна структура бухгалтерії ПАТ «ДніпроАзот» наведена на рис. 1.3.

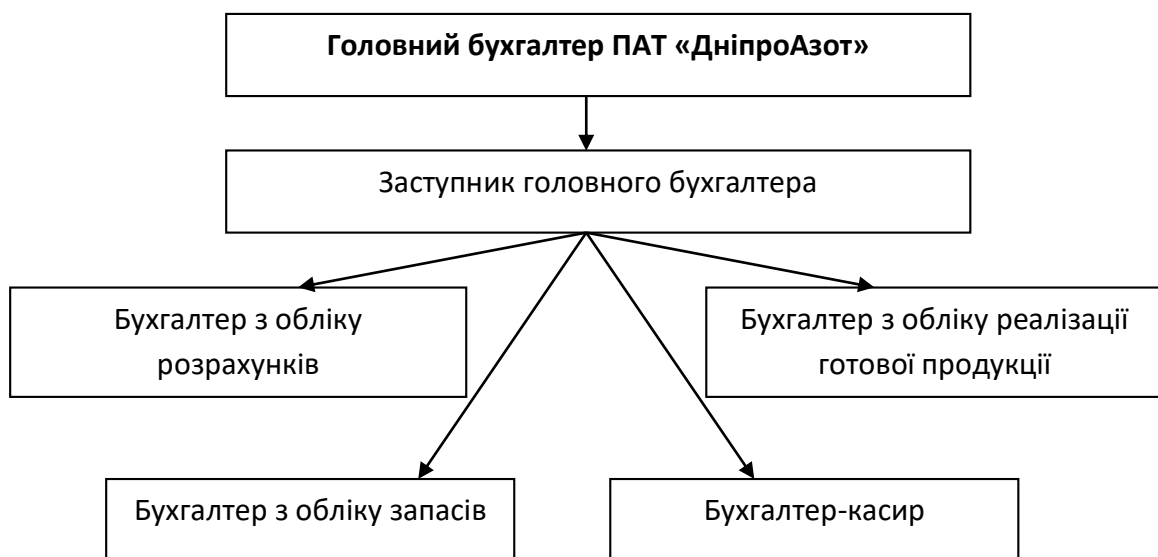


Рис. 1.3. Організаційна структура бухгалтерії ПАТ «ДніпроАзот»

Відповідно до посадової інструкції (додаток К) головний бухгалтер:

- забезпечує ведення бухгалтерського обліку з дотриманням єдиних методологічних засад, установлених Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»;
- забезпечує складання на основі даних бухгалтерського обліку фінансової звітності підприємства та її подання в установлені строки користувачам;
- здійснює контроль за дотриманням порядку оформлення первинних документів, відображенням на рахунках бухгалтерського обліку всіх господарських операцій, дотриманням технології обробки бухгалтерської інформації і порядком документообігу;
- за погодженням із керівником забезпечує перерахування податків та зборів, соціальних внесків, передбачених законодавством, проводить розрахунки з іншими кредиторами відповідно до договірних зобов'язань;
- забезпечує складання статистичної звітності, подання її у встановленому порядку до відповідних органів;
- контролює ведення касових операцій;
- вживає необхідних заходів для запобігання несанкціонованому виправленню записів у первинних документах і регістрах бухгалтерського обліку;
- організовує проведення інвентаризацій та бере участь в оформленні її результатів тощо.

Основним внутрішньогосподарським нормативно-правовим актом Товариства у сфері методики та організації бухгалтерського обліку є наказ «Про облікову політику» (додаток Л). У наказі «Про облікову політику» зазначено, що:

- методом нарахування амортизації нематеріальних активів є прямолінійний метод;
- запаси обліковуються по групах: виробничі запаси; незавершене виробництво; готова продукція; товари;

- доходи визнаються на основі принципу нарахування, коли є ймовірність того, що у випадку операції відбудеться збільшення економічних вигод, а сума доходу може бути достовірно визначена тощо.

Крім того, у наказі «Про облікову політику» Товариства зазначено, що бухгалтерський облік ведеться за журнально-ордерною формою, Робочого плану рахунків, фінансова звітність формується відповідно до Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку.

За інформацією фінансової звітності ПАТ «ДніпроАзот» за 2016-2018 рр. (додаток М, Н, П, Р, С, Т) проведено аналіз показників його фінансово-господарської діяльності (додаток У). Результати аналізу свідчать, що розмір капіталу у 2018 р. більше на 884 769 тис. грн або на 29,1 % порівняно з 2016 р. та на 167 985 тис. грн або на 4,5 % порівняно з 2017 р. (рис. 1.4). Аналогічну тенденцію спостерігаємо із власним капіталом. Так, власний капітал порівняно із 2016 р. збільшився на 57,9 %, 2017 р. - на 61,3 %. Зростання позикового капіталу відбулося порівняно із 2016 р. на 357 348 тис. грн або на 16,7 %, зменшення на 379 004 тис. грн або на 13,2 % порівняно із 2017 р.

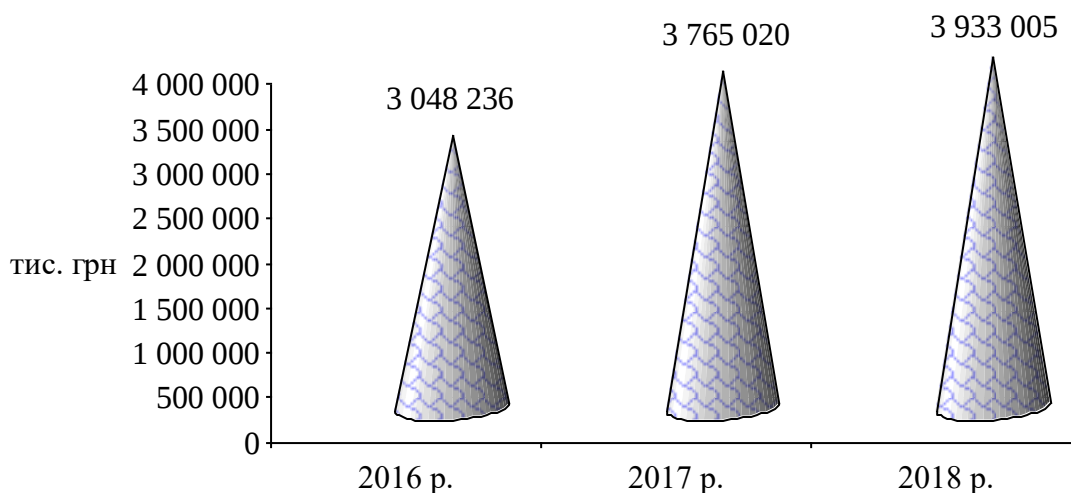


Рис. 1.4. Капітал ПАТ «ДніпроАзот» за 2016-2018 рр.

До збільшення розміру позикового капіталу протягом 2016-2017 рр. призвело до збільшення розміру поточних зобов'язань за розрахунками на 649 571 тис. грн або на 32,6 %. У структура капіталу ПАТ «ДніпроАзот» найбільшу питому вагу займає позиковий капітал: 2016 р. - 70,1 %, 2017 р. - 76,3 %, 2018

р. - 63,4 %. Це свідчить про те, що товариство протягом 2016-2018 рр. здійснювало свою фінансово-господарську діяльність за рахунок позикового капіталу (рис. 1.5).

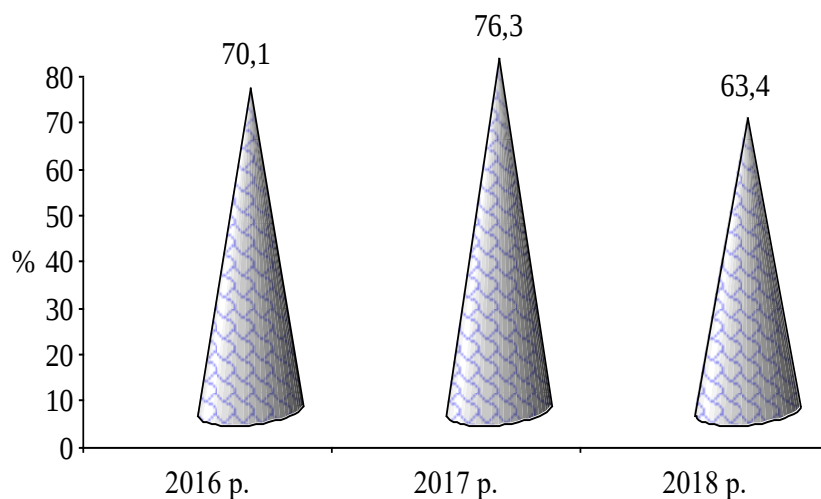


Рис. 1.5. Питома вага позикового капіталу у структурі капіталу ПАТ «ДніпроАзот» за 2016-2018 рр.

Позитивним моментом у діяльності ПАТ «ДніпроАзот» є збільшення розміру власного оборотного капіталу на 537 378 тис. грн порівняно з 2016 р. та на 493 026 тис. грн або у 5,8 р. порівняно із 2017 р. Крім того, протягом досліджуваного періоду спостерігається збільшення розміру нерозподіленого прибутку з 497 996 тис. грн до 1 053 961 тис. грн.

Аналіз динаміки ресурсів ПАТ «ДніпроАзот» свідчить про збільшення середньорічної вартості основних засобів у 2018 р. проти 2018 р. на 115 683 тис. грн або на 4,1 % та на 51 999,5 тис. грн або на 1,8 % (рис. 1.6).

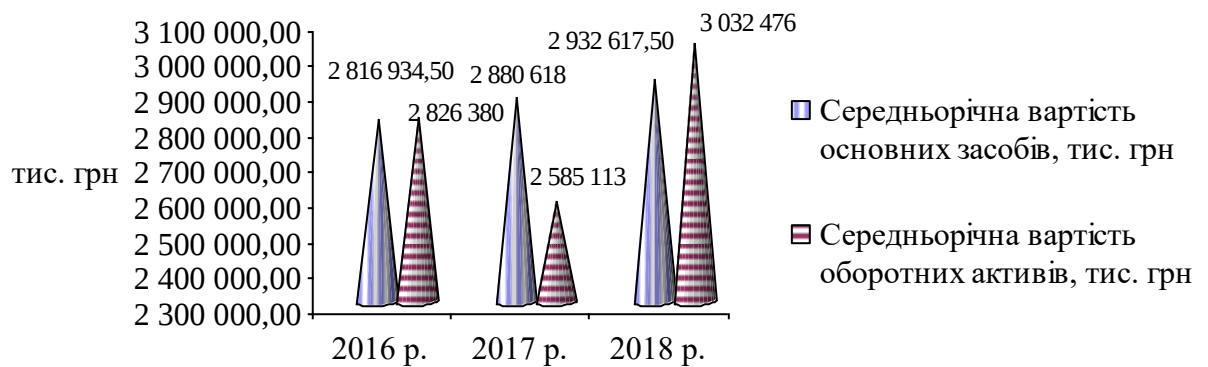


Рис. 1.6. Середньорічна вартість основних засобів та оборотних активів ПАТ «ДніпроАзот» за 2016-2018 рр.

Середньорічна вартість оборотних активів у 2018 р. становила 3 032 476 тис. грн, що на 206 096 тис. грн або на 7,3 % більше, ніж в 2016 р. та на 447 363 тис. грн або на 17,3 % показника 2017 р. Збільшення оборотних активів за 2016-2018 рр. слід оцінити позитивно, оскільки саме вони створюють додаткову вартість капіталу. Збільшення вартості запасів протягом 2017-2018 рр. на 47,4 % свідчить про розширення ринку реалізації готової продукції; зменшення залишків запасів на 33,7 % порівняно із 2016 р. сприяє збільшенню частки високоліквідних активів ПАТ «ДніпроАзот».

Варто відмітити, що протягом досліджуваного періоду покращилась ефективність використання основних засобів: в 2018 р. фондovіддача становила 2,49 грн, що більше, ніж в 2016 р. на 0,496 грн, рентабельність основних засобів збільшилась із 3,2 р. до 3,3 р. порівняно із 2016 р. та 2017 р.

Зменшення середньооблікової чисельності працівників ПАТ «ДніпроАзот» на 53 особи порівняно із 2016 р. та на 59 осіб порівняно із 2017 р., а також збільшення показника фонду оплати праці із 262 831 тис. грн у 2016 р. до 324 159 тис. грн у 2018 р. призвело до зростання середньомісячної

заробітної плати із 5 445,70 грн до 6 806,06 грн протягом досліджуваного періоду (рис. 1.7).

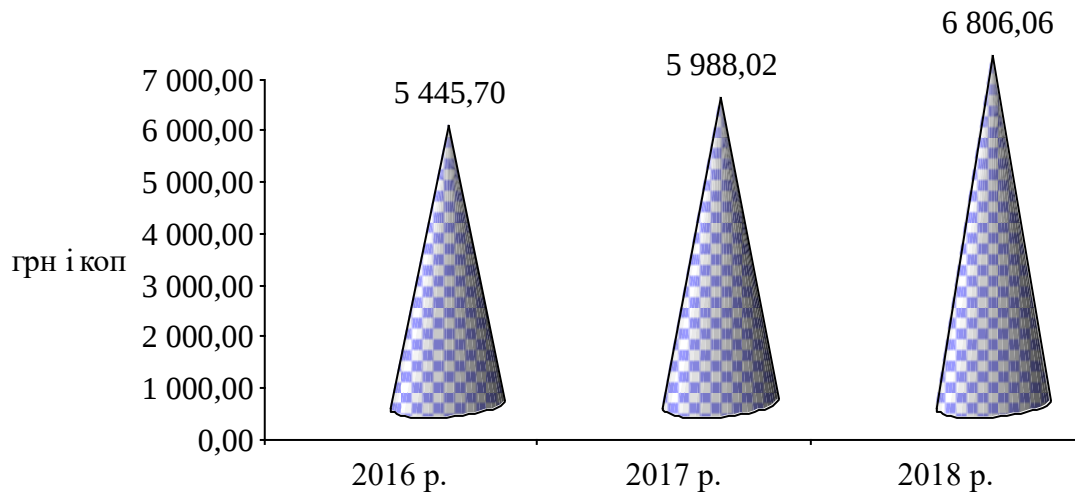


Рис. 1.7. Середньомісячна заробітна плата працівників ПАТ «ДніпроАзот» за 2016-2018 рр.

Аналізуючи показники чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) та витрат від операційної діяльності ПАТ «ДніпроАзот» приходимо до висновку, що темпи зростання чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) у 2016 р. покривають понесені витрати від операційної діяльності на 23,1 %, 2017 р. - 24,2 %. Це свідчить, що на досліджуваному товаристві щомісячно проводиться аналіз витрат від операційної діяльності за елементами. Також, зростання чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) 5 616 857 тис. грн до 7 303 169 тис. грн призвело збільшення чистого прибутку на 424 336 тис. грн або у 4,9 рази порівняно із 2016 р. та на 482 634 тис. грн або у 1 тис. разів порівняно із 2017 р.

Аналіз ліквідності ПАТ «ДніпроАзот» дозволяє визначити його спроможність сплачувати свої поточні зобов'язання. Коефіцієнт абсолютної ліквідності свідчить, що досліджуване товариство може погасити свої поточні зобов'язання у 2016 р. лише на 2,9 %, 2017 р. - 9,3 %, 2018 р. - 0,9 %.

Аналіз фінансової стійкості характеризує структуру джерел фінансування його ресурсів, ступінь фінансової стійкості і незалежності

досліджуваного товариства від зовнішніх джерел фінансування діяльності. Коефіцієнт фінансової стійкості (платоспроможності) показує питому вагу власного капіталу в загальній сумі засобів, авансованих у його діяльність. Практикою встановлено, що загальна сума заборгованості (і короткострокової, і довгострокової) не повинна перевищувати суму власних джерел фінансування. Коефіцієнт фінансової стійкості на кінець 2016 р. - 34,6 %, 2017 р. - 29,8 %, 2018 р. - 41,9. Розраховані значення свідчать, у ПАТ «ДніпроАзот» існує нестача власних джерел фінансування для здійснення фінансово-господарської діяльності.

Коефіцієнт фінансування характеризує залежність ПАТ «ДніпроАзот» від залучених засобів, та показує перевищення позикового капіталу над власним, що свідчить про недостатній рівень фінансової стійкості і залежність від зовнішніх фінансових джерел.

Підводячи підсумок проведеному дослідженню, зазначаємо, що ПАТ «ДніпроАзот» діє на основі Статуту й законодавства України, веде бухгалтерський облік результатів своєї діяльності, своєчасно складає фінансову, статистичну і податкову звітність, враховуючи національні П(С)БО та міжнародні стандарти бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Основним внутрішньогосподарським нормативно-правовим актом у сфері методики та організації бухгалтерського обліку на досліджуваному товаристві є наказ «Про облікову політику». Фінансово-господарську діяльність досліджуваного товариства за 2016-2018 рр. слід оцінити позитивно, адже результатом його діяльності є отримання прибутку.

Висновки за розділом I

У процесі вирішення поставлених завдань одержано конкретні результати та сформульовано висновки теоретичного спрямування щодо обліку й аудиту нематеріальних активів як інноваційних ресурсів розвитку підприємства:

1. Доведено, що в економічній теорії становлення та розвиток категорії «нематеріальні активи» пов'язується зі спробами усвідомлення вченими їх специфіки як одного із факторів економічного зростання. Огляд нормативної та фахової літератури показав, що поняття «нематеріальні активи» є багатогранним. По-перше, це частина майна підприємства, яка не має матеріально-уречевленої форми (бухгалтерське поняття). По-друге, це засоби праці з терміном користування понад рік, які є умовою отримання економічної вигоди підприємства і створюють конкуренту перевагу на ринку, приносять дохід (економічне поняття). По-третє, нематеріальні активи є об'єктами прав інтелектуальної власності та інструментом захисту результатів інноваційної діяльності і тому посідають вагомe місце у формуванні інноваційного потенціалу підприємства (юридичне поняття).

Уточнено економічну сутність нематеріальних активів з врахуванням тенденцій інформатизації, інноватизації та постіндустріалізації економіки та визначено функції, які виконують нематеріальні активи для формування інноваційного потенціалу підприємства. До основних функцій нематеріальних активів віднесено: технічну; технологічну; правову; економічну; соціальну та психологічну.

Розширено класифікацію нематеріальних активів для цілей бухгалтерського обліку та економічного аналізу при проведенні аудиту нематеріальних активів. Охарактеризовано групи нематеріальних активів залежно від запропонованих класифікаційних ознак.

Проаналізовано методи оцінки нематеріальних активів та встановлено переваги та недоліки методів оцінки нематеріальних активів, які об'єднані в три оціночних підходи: дохідний, витратний та порівняльний. Визначено, що при оцінці нематеріальних активів необхідно керуватися не лише вимогами чинного законодавства, але й міжнародними стандартами, в яких реалізовано значний досвід в обліку таких специфічних об'єктів, як нематеріальні.

З'ясовано, що у інноваційній економіці ринкова вартість підприємства повинна визначатися не з урахуванням витрат на створення нематеріальних

активів, а згідно з оцінкою грошових потоків, отриманих від їх комерційного використання та з урахуванням цінності інтелектуального капіталу.

2. Розкрито мету та сформульовано завдання обліку та аудиту нематеріальних активів, обґрунтовано, що облік та аудиту нематеріальних активів має важливе значення, оскільки дозволяє упорядкувати та надати достовірну інформацію про стан нематеріальних активів підприємства.

Визначено основні джерела інформації із законодавчого регулювання обліку та аудиту нематеріальних активів. Для зручності їх подальшого використання варто розмежувати джерела нормативно-правового характеру та внутрішні джерела інформації.

3. З'ясовано, що ПАТ «ДніпроАзот» діє на основі Статуту й законодавства України, веде бухгалтерський облік результатів своєї діяльності, своєчасно складає фінансову, статистичну і податкову звітність, враховуючи національні П(С)БО та міжнародні стандарти бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Основним внутрішньогосподарським нормативно-правовим актом у сфері методики та організації бухгалтерського обліку на досліджуваному товаристві є наказ «Про облікову політику».

За результатами аналізу показників фінансово-господарської діяльності ПАТ «ДніпроАзот» за 2016-2018 рр. встановлено, що досліджуване товариство володіє власним капіталом, власним оборотним капіталом для забезпечення достатнього рівня фінансування діяльності. Разом з тим, відмічено збільшення ефективності використання ресурсів досліджуваного товариства. Фінансово-господарську діяльність ПАТ «ДніпроАзот» за досліджуваний період слід оцінити позитивно, адже результатом його діяльності є отримання прибутку.

Річна фінансова звітність ПАТ «ДніпроАзот» підлягає обов'язковій перевірці незалежним аудитором. Звіт (висновок) незалежного аудитора повинен містити інформацію про: підтвердження достовірності та повноти даних фінансової звітності за відповідний період; оцінку повноти та достовірності відображення фінансово-господарського стану досліджуваного

товариства у його бухгалтерській звітності; факти порушення законодавства під час провадження фінансово-господарської діяльності, а також встановленого порядку ведення бухгалтерського обліку та подання звітності; іншу інформацію, передбачену законодавством про аудиторську діяльність.

Основні результати розділу опубліковані в наукових працях автора [91; 199-202].

РОЗДІЛ 2

СУЧАСНИЙ СТАН ТА НАПРЯМИ РОЗВИТКУ ОБЛІКУ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ В УМОВАХ ІНСТИТУЦІЙНИХ ЗМІН

2.1. Організація обліку нематеріальних активів

Бухгалтерський облік - це складний механізм, призначенням якого є забезпечувати інформацією внутрішніх і зовнішніх користувачів з метою ефективного й оперативного управління суб'єктом господарювання в сучасних умовах [80, с. 15]. Саме для цього бухгалтерський облік має виконувати намічені завдання та, відповідно, бути організованим згідно з вимогами законодавства та умовами конкретної господарюючої одиниці. Без належної організації бухгалтерського обліку, зокрема нематеріальних активів, неможливо досягнути позитивних результатів діяльності, оскільки вона є одним з найвідповідальніших етапів створення підприємства, а також запорукою рентабельності в майбутньому.

Документом, що визначає основні аспекти організації облікового процесу щодо об'єктів обліку, зокрема нематеріальних активів, є наказ «Про облікову політику» ПАТ «ДніпроАзот». Згідно проведеного дослідження, автором розроблено додаток до наказу «Про облікову політику» в частині обліку нематеріальних активів за розділами: організація бухгалтерського обліку, технологічна і методична частина.

І розділ. Організація бухгалтерського обліку. У даному розділі доцільно відображати інформацію щодо посадової інструкції бухгалтера з обліку нематеріальних активів; склад і обсяг комерційної таємниці та порядок їх захисту. До комерційної таємниці рекомендуємо відносити інформацію про

незапатентовані науково-технічні розробки; створені комп'ютерні програми; ноу-хау; технічні проекти; незапатентовані товарні знаки на виробничу продукцію тощо.

II розділ. Технологічна частина. Щодо технологічних аспектів в додатку до наказу «Про облікову політику» в частині обліку нематеріальних активів доцільно відображати наступну інформацію: робочий план рахунків, форму ведення бухгалтерського обліку; організацію документації і документообігу в системі облікової інформації; організацію, умови й строки зберігання документів та облікових реєстрів; технологію обробки інформації, у т. ч. з використанням комп'ютерної техніки (рис. 2.1).

1. Форма ведення бухгалтерського обліку	
	Доцільно зазначити, яку форму ведення застосовують (меморіально-ордерну, журнал-головну, журнально-ордерну, просту, спрощену, автоматизовану) і які реєстри синтетичного й аналітичного обліку будуть використовувати саме при веденні обліку.
2. Організація документації і документообігу	
	У додатках до наказу «Про облікову політику» слід навести перелік наступних елементів облікової політики: склад експертної комісії, що займається формуванням облікової політики щодо нематеріальних активів; строки корисного використання; терміни і порядок проведення інвентаризацій; перелік і порядок заповнення первинних документів і реєстрів з обліку нематеріальних активів, розроблених підприємством самостійно, які не затверджені відповідними нормативними документами. Якщо на підприємстві присутні нематеріальні активи, інформація про які може бути комерційною таємницею, доцільно оформити окремий додаток про організацію зберігання та обліку такої інформації.
3. Організація, умови й строки зберігання документів та облікових реєстрів	
	У наказі «Про облікову політику» слід відображати наступну інформацію: місце та строки зберігання первинних документів і реєстрів бухгалтерського обліку нематеріальних активів, виготовлених на всіх видах носіїв інформації.
4. Робочий план рахунків	
	Робочий план рахунків бухгалтерського обліку нематеріальних активів повинен містити синтетичні рахунки та субрахунки до них, необхідні для ведення бухгалтерського обліку відповідно до вимог своєчасності й повноти.

Рис. 2.1. Складові другого розділу додатка наказу «Про облікову політику» в частині обліку нематеріальних активів ПАТ «ДніпроАзот»

[складено автором за [8, с. 203-205]

У III розділі «Методична частина» слід передбачити наступні положення:

3.1. Термін корисного використання нематеріальних активів. Враховуючи основні положення нормативно-правових актів, що регулюють ведення обліку нематеріальних активів, термін корисного використання нематеріальних активів на досліджуваному товаристві повинна самостійно встановлювати комісія із зазначенням членів комісії та їхніх посад.

3.2. Застосування методів нарахування амортизації нематеріальних активів. Метод нарахування амортизації об'єкту нематеріальних активів обирається самостійно, виходячи з очікуваних економічних вигод від використання об'єктів нематеріальних активів.

3.3. Порядок і умови переоцінки нематеріальних активів. Переоцінку нематеріальних активів здійснювати у добровільному порядку відповідно до П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [68]; визначати поріг суттєвості переоцінки нематеріальних активів. При цьому поріг суттєвості може бути встановлено як за кожною групою нематеріальних активів, так і один для всіх нематеріальних активів, що знаходяться на ПАТ «ДніпроАзот»; здійснювати переоцінку за справедливою вартістю на дату складання Балансу (звіту про фінансовий стан) тих матеріальних активів, щодо яких існує активний ринок. У разі відсутності активного ринку здійснювати переоцінку матеріальних активів за експертною оцінкою суб'єкта оціночної діяльності.

3.4. Періодичність (період) зарахування сум дооцінки нематеріальних активів до нерозподіленого прибутку. Згідно з П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [68], при вибутті об'єктів нематеріальних активів, які раніше було переоцінено, перевищення сум попередніх дооцінок над сумою попередніх

уцінок залишкової вартості цього об'єкта нематеріальних активів включається до складу нерозподіленого прибутку з одночасним зменшенням додаткового капіталу. Перевищення сум попередніх дооцінок об'єкта нематеріальних активів над сумою попередніх уцінок залишкової вартості цього об'єкта нематеріальних активів може щомісяця (щокварталу, раз на рік) у сумі, пропорційній нарахуванню амортизації, включатися до складу нерозподіленого прибутку з одночасним зменшенням додаткового капіталу. Враховуючи норми П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [68], доцільно зазначити періодичність зарахування сум дооцінки нематеріальних активів до нерозподіленого прибутку.

3.5. Затвердження строків і порядку проведення інвентаризації нематеріальних активів. Орієнтовні терміни та порядок проведення інвентаризації визначені в Положенні про інвентаризацію активів та зобов'язань [65]. Зокрема, при інвентаризації нематеріальних активів їх наявність установлюється за документами, що були підставою для оприбуткування, або за документами, якими оформлені майнові права. Одночасно на підставі цих документів перевіряється обґрунтованість їх оприбуткування.

Крім вище перерахованих елементів в додатку до наказу «Про облікову політику» ПАТ «ДніпроАзот» автор пропонує додатково відображати наступні елементи:

- умови збільшення первісної вартості об'єктів нематеріальних активів;
- порядок визначення ліквідаційної вартості нематеріальних активів;
- встановлення груп (класифікація) нематеріальних активів для їх переоцінки;
- порядок встановлення зміни терміну корисного використання нематеріальних активів;

- порядок застосування методики визначення суми витрат від зменшення корисності нематеріальних активів порядок визначення вигід від відновлення корисності нематеріальних активів; [2]

- порядок відображення результатів переоцінки нематеріальних активів у регістрах аналітичного обліку додатково визначати щорічну суму переоцінки (дооцінки або уцінки), а також переоцінену вартість об'єкта нематеріальних активів);

- порядок застосування методики визначення суми витрат від зменшення корисності нематеріальних активів (особливо нематеріальних активів з невизначеним терміном корисного використання і невикористовуваних нематеріальних активів) та порядок визначення вигід від відновлення корисності нематеріальних активів, регламентування яких здійснюється відповідно до П(С)БО 28 «Зменшення корисності активів» [71];

- порядок списання (ліквідації) нематеріальних активів (особливо недоамортизованих). При прийнятті самостійного рішення щодо списання об'єкта нематеріального активу необхідно враховувати той момент, що не підлягають списанню об'єкти нематеріальних активів, які повністю недоамортизовані, але не втратили своєї первісної якості і придатні для експлуатації. Об'єкт нематеріальних активів із нульовою вартістю необхідно переоцінити. Також встановити вартісну межу, відповідно до якої списання (ліквідація) нематеріальних активів буде здійснюватися з дозволу загальних зборів членів досліджуваного товариства.

Суб'єктами в організації обліку нематеріальних активів досліджуваного товариства є:

- бухгалтер зведеного обліку, який здійснює облік нематеріальних активів;

- головний бухгалтер, який проводить контроль за відображенням нематеріальних активів у фінансовій звітності.

Об'єктом в організації обліку нематеріальних активів ПАТ «ДніпроАзот» можна визначити обліковий процес, який повинен включати чотири етапи:

1 етап - хронологічне та постійне в часі, систематичне спостереження за нематеріальними активами: документація та інвентаризація;

2 етап - вимірювання нематеріальних активів через єдиний грошовий вимірник: оцінка та калькуляція;

3 етап - реєстрація та класифікація даних про зміни нематеріальних активів з метою їх: систематизації за видами рахунки та перенесення інформації в облікові регістри;

4 етап - узагальнення інформації про нематеріальні активи з метою складання фінансової звітності.

Для обліку наявності та руху нематеріальних активів досліджуваного товариства застосовують типові форми первинного обліку, заповнення яких регламентується Порядком застосування типових форм первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів [74].

Загалом до складу первинних документів обліку нематеріальних активів досліджуваного товариства включаються: договори на придбання об'єктів нематеріальних активів; акт введення в господарський обіг об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів (ф. № НА-1); технічна документація (технічний паспорт); науково-технічна документація (ліцензійний договір, авторський договір, патент і т. п.); інвентарна картка з обліку об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів (ф. № НА-2); акт вибуття (ліквідації) об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів (ф. № НА-3); інвентарний опис

об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів (ф. № НА-4) (додаток Ф).

Для нарахування амортизації нематеріальних активів та відображення її в обліку на досліджуваному товаристві застосовують «Відомість обліку нематеріальних активів і нарахування амортизації» (ф. № ВНА-1). Нарухування амортизації нематеріальних активів (крім права постійного користування земельною ділянкою) здійснюється протягом строку їх корисного використання, встановлені ПКУ [63].

Проведений аналіз форм первинної документації за їх сутністю та змістом дозволив виявити, що вони не повною мірою відповідають сучасним обліковим завданням. Тому автором запропоновано пакет комплексних документів, зокрема «Картка-Акт наявності та руху нематеріальних активів» (додаток Х); «Картка-Акт оцінки та переоцінки нематеріальних активів» (додаток Ц).

Картка-Акт наявності та руху нематеріальних активів повинна вестися у бухгалтерії досліджуваного господарства на кожен об'єкт нематеріальних активів окремо у одному екземплярі. В ній кожному об'єкту нематеріальних активів повинен бути присвоєний інвентарний номер та зазначена сума місячної амортизації. Крім того, у графі 7 вказується сума амортизації, яка обчислюється щомісяця за нормами, розрахованими виходячи з первісної вартості та строку корисного використання. У розділі «Коротка характеристика об'єкта нематеріальних активів» записуються тільки основні показники об'єкта, виключаючи дублювання даних з наявної в організації технічної документації на даний об'єкт.

Запропонована форма «Картка-Акт оцінки та переоцінки нематеріальних активів» містить графи, які наведено у табл. 2.1.

Перелік та характеристика граф форми

«Картка-Акт оцінки та переоцінки нематеріальних активів»

Перелік граф форми «Картка-Акт оцінки та переоцінки нематеріальних активів»	Характеристика графи форми «Картка-Акт оцінки та переоцінки нематеріальних активів»
Спосіб надходження нематеріального активу	Передбачає зазначення шляху надходження нематеріального активу
Первісна вартість	Окремими графами зазначаються: «початкові витрати» на придбання (створення) нематеріального активу та «витрати на доведення» об'єкту до стану придатного у використанні
Експертна (оціночна) вартість	Експертна оцінка нематеріального активу за справедливою вартістю (ринковою або неринковою)
Різниця	Зазначається різниця між початковими витратами з історичної (фактичної) вартості активу та його експертною (оціночною) вартістю, що є справедливою (ринковою або неринковою) вартістю
Примітка	Зазначається необхідність дооцінки або уцінки історичної (фактичної) вартості об'єкту

Аналітичний облік об'єктів нематеріальних активів на ПАТ «ДніпроАзот» доцільно та достатньо вести по оформлених актах, складених за окремими групами нематеріальних активів стосовно субрахунків до рахунку 12 «Нематеріальні активи». Надходження об'єктів права інтелектуальної власності слід оформляти не уніфікованим документом, а конкретизувати, тобто замінити одну форму НА-1 на кілька для відображення інформації за групами нематеріальних активів. Для цілей аналітичного розкриття інформації доцільне оформлення «Аналітичної картки обліку руху об'єкта нематеріальних активів» на підставі актів про приймання/списання нематеріальних активів щодо кожного об'єкта.

Для дотримання коректності автор пропонує замінити назву форми НА-3 «Акт вибуття (ліквідації) об'єкта права інтелектуальної власності у складі

нематеріальних активів» на «Акт списання об'єкта права інтелектуальної власності», оскільки термін «ліквідація» можна застосовувати лише до об'єктів, що мають матеріальну форму вираження.

Варто зауважити, що загалом первинні документи для обліку операцій з нематеріальними активами розроблені тільки для об'єктів права інтелектуальної власності. Для обліку інших видів нематеріальних активів на ПАТ «ДніпроАзот» використовують типові форми з обліку основних засобів. на достовірність оцінки об'єктів нематеріальних активів.

Одним із шляхів контролю за збереженням об'єктів нематеріальних активів досліджуваного товариства є проведення інвентаризації. При інвентаризації нематеріальних активів необхідно перевірити:

- по-перше, наявність документів, що підтверджують права підприємства на їх використання;
- по-друге, правильність та своєчасність відображення нематеріальних активів в обліку;
- по-третє, умови використання об'єктів нематеріальних активів, які могли змінитись протягом часу.

При перевірці наявності документів необхідно під час проведення інвентаризації нематеріальних активів проводити колацію, тобто зіставлення, звірку бухгалтерських документів щодо нематеріальних активів, встановлення адекватності інформації про інтелектуальну власність ПАТ «ДніпроАзот».

Оскільки Порядок застосування типових форм первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів фактично є дублюванням первинної документації з обліку основних засобів, автором пропонується документи, які використовують для операцій з об'єктами нематеріальних активів, згрупувати за трьома групами:

1) документи, які підтверджують авторські та патентні права на об'єкти інтелектуальної власності;

2) документи, які відображають передачу майнових прав на користування об'єктами нематеріальних активів та підтверджуються ліцензіями;

3) документи, які підтверджують виникнення контрактних (договірних) прав.

Для спрощення роботи інвентаризаційної комісії удосконалено порядок здійснення інвентаризаційних процедур щодо нематеріальних активів ПАТ «ДніпроАзот» (додаток III).

Такий підхід до проведення інвентаризації нематеріальних активів забезпечить:

- доказовість існування та ідентифікацію нематеріальних активів в обліку через наявність відповідної документації;

- дотримання порядку відображення в обліку результатів перевірки об'єктів нематеріальних активів;

- достовірне відображення даних про нематеріальні активи в обліку та фінансовій звітності, що досягається виконанням інвентаризаційних процедур;

- обґрунтування напрямів розвитку та підвищення значення контрольної функції обліку нематеріальних активів через трансформацію поняття інвентаризації у зв'язку із залученням нематеріальних ресурсів до процесу виробництва.

Важливим етапом облікового процесу нематеріальних активів ПАТ «ДніпроАзот» є проведення їх оцінки. Оцінка, зокрема, необхідна в процесі:

- приватизації або відчуження матеріальних активів державою;

- включення об'єктів інтелектуальної власності до статутного капіталу;
- визначення майнових частин у статутному капіталі за злиття або поділу досліджуваного товариства;
- переоцінки нематеріальних активів з метою достовірного обліку активів ПАТ «ДніпроАзот»;
- розв'язання питань щодо купівлі (продажу) прав на об'єкти інтелектуальної власності;
- складання фінансової звітності;
- застави під отримуваний кредит;
- визначення збитків від порушення прав на об'єкти інтелектуальної власності;
- організації франчайзингу.

При розв'язанні питань бухгалтерської оцінки нематеріальних активів досліджуваного товариства з урахуванням інноваційної парадигми розвитку економіки важливо враховувати низку особливостей:

1) залежність вартості нематеріальних активів від обсягу переданих прав (повний обсяг прав, які належать правовласнику об'єктів інтелектуальної власності; виняткові права, передані ліцензіату без збереження за ліцензіаром права на використання і права видачі ліцензій іншим особам за способами, термінами і територіями використання; невиняткові права, передані ліцензіату із збереженням за ліцензіаром права на використання і права видачі ліцензій іншим особам за способами, термінами і територіями використання);

2) можливість несанкціонованого використання об'єктів, які не мають правового захисту (клієнтські відносини, виробничий досвід, навички менеджменту і маркетингу та ін.);

3) необхідність врахування можливості відчуження нематеріального активу;

4) обов'язкове проведення підготовчої роботи з організації оцінки нематеріальних активів, що складається з:

обстеження об'єкта на предмет наявності матеріальних носіїв, які є об'єктами оцінки;

проведення правової експертизи прав на інтелектуальну власність з метою ідентифікації наявності і дійсності охоронних документів, які ці права підтверджують. Дійсність охоронних документів перевіряється за територією, на якій охоронний документ діє, і за терміном його правомочності відповідно до законодавства України;

обґрунтування типу вартості, яка визначається: вартістю активу у складі майнового комплексу ПАТ «ДніпроАзот», ринкової вартості, залишкової вартості заміщення;

збір необхідної інформації щодо технічних (споживчих), експлуатаційних, екологічних і економічних характеристик об'єкта; джерел отримання доходів від його використання; напрямів застосування об'єкта за функціональними ознаками і способом застосування, географії збуту, місткості ринку збуту, обсягу збуту конкуруючих товарів; витрат на придбання прав і використання об'єкта; собівартості і ціни одиниці товару з використанням об'єкта тощо.

Третім етапом облікового процесу є реєстрація та класифікація даних про зміни нематеріальних активів ПАТ «ДніпроАзот» з метою їх систематизації за видами рахунків та перенесення інформації в облікові регістри.

Бухгалтерський облік наявності та руху нематеріальних активів ведеться на 12 «Нематеріальні активи».

Обліковими регістрами, де відображається інформація про наявність та рух нематеріальних активів, нараховану суму амортизації є Журнал-ордер № 4 А та Відомості аналітичного обліку нематеріальних активів (ф. 4.3).

На четвертому етапі організації бухгалтерського обліку підбиваються підсумки у накопичувальних відомостях та журналах-ордерах з обліку нематеріальних активів, які переносяться у Головну книгу. Після цього підбиваються загальні підсумки у Головній книзі, на основі якої складають оборотно-сальдову відомість, яка, в свою чергу, є основою для складання фінансової звітності досліджуваного товариства.

Таким чином, організація бухгалтерського обліку нематеріальних активів ПАТ «ДніпроАзот» передбачає створення певної системи, яка надає можливість фіксувати дані господарських операцій з обліку нематеріальних активів та їх амортизації, опрацьовувати їх, відображати в системі облікових регістрів та отримувати зведену інформацію у вигляді фінансової звітності.

2.2. Методика обліку нематеріальних активів

Відповідно до Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [62] на ПАТ «ДніпроАзот» синтетичний облік нематеріальних активів ведуть на рахунку 12 «Нематеріальні активи». За дебетом рахунка 12 «Нематеріальні активи» відображаються придбання або отримання внаслідок розробки (від інших фізичних або юридичних осіб) нематеріальних активів, які обліковуються за первісною вартістю, та сума дооцінки таких активів, кредитом - вибуття нематеріальних активів внаслідок продажу, безоплатної передачі або неможливості отримання підприємством надалі економічних вигід від його використання та сума уцінки нематеріальних активів [28].

Для узагальнення інформації про нараховану амортизацію нематеріальних активів використовують субрахунок 133 «Накопичена амортизація нематеріальних активів» та позабалансовий рахунок 09 «Амортизаційні відрахування», на якому відбувається зіставлення сум нарахованої амортизації та її використання на придбання (створення) нематеріальних активів [28].

На досліджуваному товаристві для обліку витрат на придбання або створення власними силами об'єктів нематеріальних активів призначено субрахунок 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів». За дебетом цього субрахунка відображається збільшення витрат на придбання або створення власними силами об'єктів нематеріальних активів, за кредитом - їх зменшення (введення в дію, прийняття в експлуатацію тощо) [28].

Об'єкти нематеріальних активів потрапляють на ПАТ «ДніпроАзот» в результаті:

- придбання за грошові кошти;
- створення власними силами;
- обміну на інші немонетарні активи;
- отримання як внеску до статутного капіталу;
- безоплатного отримання.

На підставі первинних документів у бухгалтерії ПАТ «ДніпроАзот» визначають кореспонденцію рахунків з обліку нематеріальних активів (додаток Щ).

Типову кореспонденцію рахунків за результатами інвентаризації нематеріальних активів наведено у табл. 2.2.

**Типова кореспонденція рахунків за результатами
інвентаризації нематеріальних активів [складено автором за [36, с. 50]**

№ з/п	Зміст господарської операції	Дебет	Кредит
1.	Оприбутковано раніше не відображені нематеріальні активи	12	719
2.	Відображена нестача нематеріальних активів:		
	списано знос нематеріальних активів	133	12
	списано на витрати суму залишкової вартості нематеріальних активів	947	12
	відображена невідшкодована нестача нематеріальних активів	072	-
3.	Відображена сума відшкодування нестачі винною особою	375	716
4.	Відображена нестача нематеріальних активів в результаті надзвичайних подій	99	12

Разом із невідповідністю діючих форм первинної документації вимогам П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [68] на ПАТ «ДніпроАзот» існує проблема, пов'язана із відсутністю облікової інформації у частині операцій руху нематеріальних активів, відображення результатів оцінки ринкової вартості досліджуваного товариства, справедливої вартості інтелектуального капіталу.

Для вирішення цієї проблеми автором запропоновано доповнити Робочий план рахунків бухгалтерського обліку ПАТ «ДніпроАзот»:

- аналітичними рахунками третього порядку та четвертого порядку до субрахунку 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів» (табл. 2.3);

**Структура аналітичних рахунків для об'єктів нематеріальних активів,
незалежно від напрямку надходження на ПАТ «ДніпроАзот»**

[запропоновано автором]

Субрахунки		Аналітичні рахунки		
Другого порядку		Третього порядку		Четвертого порядку
Код	Назва	Код	Назва	Код
154	Придбання (створення) нематеріальних активів	1541	Створені власними силами нематеріальні активи	154101- 154199 За об'єктами
		1542	Придбані за грошові кошти нематеріальні активи	154201-154299 За об'єктами
		1543	Внесені засновниками нематеріальні активи	154301-154399 За об'єктами
		1544	Безоплатно отримані нематеріальні активи	154401-154499 За об'єктами
		1545	Нематеріальні активи, придбані в результаті обміну	154501-154599 За об'єктами
		1546	Нематеріальні активи, отримані внаслідок об'єднання підприємств	154601-154699 За об'єктами

- аналітичними рахунками до рахунків 412 «Дооцінка (уцінка) нематеріальних активів», 975 «Уцінка необоротних активів та фінансових інвестицій», що дозволять накопичувати суми відповідних дооцінок та уцінок вартості, здійснених з різних причин унаслідок впливу генерувальних та руйнівних факторів вартості (табл. 2.4);

- рахунком 426 «Нематеріальний додатковий капітал», на якому слід відображати позитивну різницю між вартістю внутрішньостворених нематеріальних активів, розрахованою на основі понесених на їх створення витрат та справедливою вартістю внутрішньостворених нематеріальних активів;

Таблиця 2.4

**Структура аналітичних рахунків для відображення результатів оцінки
вартості ПАТ «ДніпроАзот» в частині нематеріальних активів
[запропоновано автором]**

Шифр рах. 1-го порядку	Назва рахунку	Шифр рах. 2-го порядку	Назва рахунку
412 «Дооцінка (уцінка) нематеріальних активів»			
412.1	Дооцінка вартості нематеріальних активів	412.1.1	Дооцінка вартості нематеріальних активів за методом коригуючих коефіцієнтів
		412.1.2	Дооцінка вартості нематеріальних активів за методом звільнення від роялті на основі капіталізації прибутку
		412.1.3	Дооцінка вартості нематеріальних активів за методом звільнення від роялті з дисконтуванням прибутку
975 «Уцінка необоротних активів та фінансових інвестицій»			
975.1	Уцінка вартості нематеріальних активів	975.1.1	Уцінка вартості нематеріальних активів за методом коригуючих коефіцієнтів
		975.1.2	Уцінка вартості нематеріальних активів за методом звільнення від роялті на основі капіталізації прибутку
		975.1.3	Уцінка вартості нематеріальних активів за методом звільнення від роялті з дисконтуванням прибутку

- субрахунком 093 «Амортизаційні відрахування нематеріальних активів» до позабалансового рахунку 010 «Справедлива вартість інтелектуального капіталу» з відповідною деталізацією його складових (табл. 2.5).

Таблиця 2.5

**Структура аналітичних рахунків для відображення справедливої
вартості інтелектуального капіталу ПАТ «ДніпроАзот»
[запропоновано автором]**

Шифр рах. 1-го порядку	Назва рахунку	Шифр рах. 2-го порядку	Назва рахунку
010 «Справедлива вартість інтелектуального капіталу»			
010.1	Вартість людського капіталу	010.1.1	Справедлива вартість людського капіталу за кількісними методами оцінки

Шифр рах. 1-го порядку	Назва рахунку	Шифр рах. 2-го порядку	Назва рахунку
		010.1.2	Справедлива вартість людського капіталу за якісними методами оцінки
010.2	Вартість організаційного капіталу	010.2.1	Справедлива вартість організаційного капіталу за кількісними методами оцінки
		010.2.2	Справедлива вартість організаційного капіталу за якісними методами оцінки
010.3	Вартість клієнтського (споживчого) капіталу	010.3.1	Справедлива вартість клієнтського капіталу за кількісними методами оцінки
		010.3.2	Справедлива вартість клієнтського капіталу за якісними методами оцінки

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

На ПАТ «ДніпроАзот». ведення бухгалтерського обліку здійснюється за журнально-ордерною формою обліку. Записи в Журнали-ордери здійснюються на підставі первинних документів по мірі їх надходження і опрацювання. При значній кількості господарських операцій за місяць їх спочатку групують в допоміжних відомостях, місячні підсумки потім переносять у відповідні Журнали-ордери. У Журналах-ордерах господарські операції відображаються за кредитовим принципом - за кредитом даного синтетичного рахунка і дебетом кореспондуючих з ним рахунків.

Аналітичний облік нематеріальних активів за їх видами та окремими об'єктами ведеться у Відомості 4.3. Протягом звітного року помісячно на підставі первинних облікових документів позиційним способом записуються дані про придбані, отримані, створені нематеріальні активи, переоцінку, зменшення і відновлення корисності нематеріальних активів, вибуття. На кінець кожного місяця наводиться сальдо вартості нематеріальних активів та їх зносу. При необхідності Відомість 4.3 продовжується додатковими

аркушами такого самого змісту і формату. Згідно з НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [53], нематеріальні активи відображаються в Балансі (звіті про фінансовий стан) ПАТ «ДніпроАзот» у I розділі «Необоротні активи» за рядками: 1000 «Нематеріальні активи» (наводиться залишкова вартість), 1001 «Первісна вартість», 1002 «Накопичена амортизація» (додаток М, П, С).

У Примітках до фінансової звітності ПАТ «ДнапроАзот» підлягає відображенню така інформація про нематеріальні активи: вартість нематеріальних активів щодо яких існує обмеження права власності; вартість оформлених у заставу нематеріальних активів; вартість створених підприємством нематеріальних активів; вартість нематеріальних активів, отриманих за рахунок цільових асигнувань; накопичена амортизація нематеріальних активів, щодо яких існує обмеження права власності; придбання (створення) нематеріальних активів; придбання (створення) нематеріальних активів.

Для надання інформації внутрішнім користувачам про інтелектуальні активи досліджуваного товариства запропоновано скласти «Управлінський звіт про інтелектуальні активи», який має фінансову та нефінансову складові. Фінансова складова містить інформацію бухгалтерського обліку нематеріальних активів, нефінансова - інформацію управлінського обліку, й передбачає використання нефінансових показників (додаток Ю).

Підсумовуючи викладене, можна дійти однозначного висновку про те, що облік нематеріальних активів ведеться належним чином та відповідно до законодавчих та нормативно-правових актів; основними формами фінансової звітності ПАТ «ДніпроАзот», де відображається інформація про стан та рух нематеріальних активів є Баланс (звіт про фінансовий стан) та Примітки до фінансової звітності. Напрямами удосконалення обліку нематеріальних активів досліджуваного товариства є формування аналітичного обліку нематеріальних активів у частині відображення результатів оцінки їх вартості,

детальної інформації про нарахування та використання сум амортизаційних відрахувань на придбання та створення нових об'єктів нематеріальних активів, справедливої вартості інтелектуального капіталу; розробка управлінської звітності, яка б розкривала інформацію фінансового та нефінансового характеру.

2.3. Напрями розвитку бухгалтерського обліку нематеріальних активів в умовах інституційних змін

Вивчення праць провідних вчених-обліковців [7, с. 250-273; 10; 11, с. 86-94; 17, с. 132-135; 22, с. 39-41; 44, с. 82-89; 64; 83, с. 129-135; 84] вказує на початок нового етапу розвитку бухгалтерського обліку, пов'язаного з інтелектуальним виробництвом і створенням корпоративних знань. Тому актуальним є питання про зміну концепції бухгалтерського обліку нематеріальних активів під впливом дії інституціональної економіки.

Основні напрями розвитку інституціональної теорії як основи розвитку обліку нематеріальних активів в інноваційній економіці узагальнено на рис.2.2.

Як видно із рис. 2.2 основними напрямами розвитку нової інституціональної теорії є: теорія інститутів, теорія контрактів, теорія прав власності, теорія фірми, теорія трансакційних витрат [22, с. 145; 90, с. 4]. Розглянемо вплив цих теорій на формування теоретико-методичних підходів до обліку нематеріальних активів в умовах інституційних змін.

Теорія інститутів вивчає формальні та неформальні правила взаємодії агентів ринку, тобто інститути, які регулюють діяльність суб'єктів господарювання, а також їх взаємовідносини. Як зазначав Д. Норт, існуючий набір обмежень (інститутів) створює можливості для відповідної діяльності

підприємства; тому в процесі руху до мети суб'єкти господарювання є головними агентами інституціональних змін [22, с. 108].

Розвиток теорії контрактів відбувався за кількома напрямками: теорія агентства, теорія неповних контрактів, теорія трансакційних витрат.



Рис. 2.2. Класифікація інституційних теорій як основи розвитку обліку нематеріальних активів в інноваційній економіці

[складено автором за [22, с. 108]

В основу теорії агентства, або агентських відносин, покладено теорію асиметричної інформації. Згідно з даною теорією одна сторона (принципал), або замовник, доручає за певну винагороду деяку роботу іншій стороні (агенту), або виконавцю, делегуючи їй частину своїх прав на прийняття рішень, а інша сторона (агент) виконує цю роботу.

Теорія неповних контрактів передбачає, що сторони володіють симетричною інформацією, але в контракті викладені не всі суттєві положення, що стимулює сторони до отримання вигод за рахунок партнерів та

виключає можливість звернення до суду з приводу захисту своїх інтересів. Ключовим аспектом теорії неповних контрактів є специфічні активи, інвестиції у які призводять до зміни відносин між сторонами контракту. Специфічними активами можуть бути кваліфікація працівника підприємства, досягнута в результаті навчання за рахунок коштів підприємства; орендоване приміщення, відремонтоване за рахунок орендатора; покращання характеристик продукції виробником на замовлення покупця; впровадження нової технологічної лінії, закупівля обладнання для виробництва певної продукції для конкретного замовника тощо [22, с. 110]. Підписавши контракт, одна сторона, здійснюючи інвестиції у специфічні активи, ризикує стати заручником вимог іншої сторони, оскільки відмова від подальшої взаємодії пов'язана для неї з втратами.

Сутність економічної теорії трансакційних витрат достатньо повно і точно розкриває О. Вільямсон, який зазначає, що економічна теорія трансакційних витрат є порівняльним інституційним підходом до вивчення економічної організації, в якому трансакція виступає у ролі базової одиниці аналізу [16, с. 407]. Як підкреслює А. Є. Шаститко, «інституціональна трансакція вважається завіреною, якщо вдалося сформувати і стабілізувати очікування економічних агентів за допомогою відтворюючого обмеження альтернатив, з яких вони можуть обирати найкращу» [89, с.188].

Теорія прав власності - окремий напрям в новій інституціональній теорії. Вченими відмічено, що на різних етапах свого розвитку суспільство по-різному вирішує проблему розподілу і забезпечення прав власності, що призводить до різних економічних наслідків [19, с. 93].

Останнім часом розповсюдженим об'єктом ринкових відносин стала інтелектуальна власність. У XXI столітті значимість нормативно-правового захисту інтелектуальної праці людини не можна переоцінити, адже саме результати інтелектуальної діяльності виступають визначальним фактором

розвитку та процвітання окремої бізнес-структури, певної організації, суспільства та держави в цілому.

Складовими сучасної теорії прав власності є такі положення:

1. Під відносинами власності розуміються відносини між людьми.
2. Враховуючи обмеженість ресурсів, неминуче виникає конфлікт з приводу їх використання.
3. Права власності носять всеохоплюючий характер як над матеріальними, так і над нематеріальними об'єктами.
4. Права власності розглядаються як санкціоновані суспільством формальні і неформальні правила.
5. Ключове місце в аналізі прав власності займає їхня специфікація та розмежування.

Враховуючи вище наведене, визначаємо, що до основних тез теорії прав власності, які корисні при розробці інституційної моделі обліку нематеріальних активів, слід віднести:

- по-перше, якщо специфікація прав власності нестійка, то трансакційні витрати будуть вищими;
- по-друге, незахищені права власності породжують проблему впливу екзогенних (зовнішніх) факторів;
- по-третє, значний набір правомочностей, закріплених за благом, підвищує цінність прав власності.

Тому специфікація прав інтелектуальної власності, об'єкти якої створюються у формі неречової субстанції внаслідок інтелектуального виробництва, також повинні бути включені до набору правомочностей, що закріплюються за суб'єктом господарювання.

За теорією фірми досліджується внутрішня структура фірми, а також проблеми і конфлікти, які виникають при її створенні та функціонуванні. Ринкова економіка включає дві форми економічної організації: ринковий механізм, при якому люди та фірми приймають незалежні рішення, що регулюються і координуються ринковими цінами, і адміністративний механізм, за якого рішення щодо виробництва, постачання, придбання ресурсів приймаються менеджерами підприємств і проходять по ієрархічній драбині підприємства [42].

На основі розгляду теоретичних основ інституціональних теорій визначено напрями розвитку концептуального підходу до обліку нематеріальних активів в умовах інституційних змін (додаток Я).

Крім того, детальний аналіз інституціональних теорій вказує на необхідність вирішення наступних питань з обліку нематеріальних активів:

- удосконалити організацію бухгалтерського обліку нематеріальних активів в умовах інституційних змін в організаційній, методичній та технічній складових облікової політики;
- запропонувати порядок обліку амортизації нематеріальних активів з позиції інституційних змін та кореспонденцію рахунків з обліку інтелектуальних активів, що створені власними силами;
- деталізувати трансакційні витрати, які пов'язані зі створенням, розробкою, юридичним оформленням та просуванням інтелектуальних активів на ринок;
- розробити модифікацію бухгалтерських рахунків через включення інтелектуальних активів до складу об'єктів бухгалтерського обліку;
- визначити порядок документування трансакційних витрат на створення інтелектуальних активів в системі управлінського обліку.

Вимоги до облікової політики в частині обліку нематеріальних активів з позиції інституційних змін доцільно розглядати у розрізі її складових: організаційної, методичної та технічної.

Стосовно організаційної складової облікової політики нематеріальних активів, то слід передбачити такі положення, як порядок розподілу обов'язків щодо ведення обліку інтелектуальної власності та здійснення контролю трансакційних витрат. У частині методичної та технічної складової облікової політики повинні бути передбачені, перш за все, положення, які відповідають різним елементам методу бухгалтерського обліку:

- порядок документування операцій з обміну та захисту прав інтелектуальної власності та контрактних (договірних) прав і визначення порядку документообігу;

- оцінка придбаних та створених власними силами нематеріальних активів;

- порядок проведення модернізації документів, які підтверджують авторські та патентні права на об'єкти інтелектуальної власності; відображають передачу майнових прав на користування об'єктами нематеріальних активів та підтверджуються ліцензіями; підтверджують виникнення контрактних (договірних) прав;

- робочий план рахунків синтетичного та аналітичного обліку для відображення руху ідентифікованих нематеріальних активів та трансакційних витрат на створення інтелектуальних активів;

- розроблені самостійно підприємством з урахуванням особливостей його діяльності форми внутрішньої звітності про інтелектуальний капітал, терміни їх подання та пояснення до показників, які повинні в них міститися.

У табл. 2.6 представлено елементи облікової політики щодо нематеріальних активів в умовах інституційних змін.

Елементи облікової політики щодо нематеріальних активів

в умовах інституційних змін [розроблено автором]

Критерії, що реалізуються обліковою політикою	Альтернативні варіанти
Організаційна складова облікової політики	
Встановлення обов'язків щодо ведення обліку та контролю нематеріальних активів	- включення обов'язків щодо ведення обліку та здійснення контролю об'єктів інтелектуальної власності до обов'язків бухгалтера, що здійснює облік необоротних активів;
	- виділення в структурі бухгалтерської служби окремого бухгалтера, до обов'язків якого належить ведення транзакційного обліку та здійснення контролю створення та капіталізації інтелектуальних активів
Методична складова облікової політики	
Розмежування нематеріальних активів за кожною класифікаційною групою та їх ідентифікація	Наводиться розмежування нематеріальних активів за кожною класифікаційною групою прав, необхідне для потреб аналітичного обліку
Оцінка створених інтелектуальних активів на етапі їх комерціалізації	Враховуючи відсутність нормативного закріплення методів списання інтелектуальних активів, вони можуть визначатися підприємством самостійно
Номенклатура центрів відповідальності у розрізі центрів транзакційних витрат	Наводиться перелік центрів відповідальності за здійснення транзакцій
Порядок проведення колації нематеріальних активів	Описання методики зіставлення, звірки бухгалтерських документів щодо нематеріальних активів, встановлення адекватності інформації про інтелектуальну власність підприємства, визначення спеціальних документів, які заповнюються при цьому
Метод нарахування амортизації	Зазначається вибраний метод нарахування амортизації. Рекомендується лінійний метод
Робочий план рахунків за нематеріальними активами	Визначення переліку рахунків синтетичного та аналітичного обліку для відображення руху ідентифікованих об'єктів інтелектуальної власності та транзакційних витрат на створення інтелектуальних активів
Технічна складова облікової політики	
Форми первинної документації щодо створених інтелектуальних активів, правила їх документообігу	Документи, для яких не передбачено уніфікованих форм, розробляються відповідно до потреб управління і затверджуються графіком документообігу
Форми внутрішньої звітності щодо нематеріальних переваг, встановлення термінів і періодичність подання управлінської звітності	Вказуються форми внутрішньої звітності, необхідної для управління, періодичність її подання

Необхідно зауважити, що недостатньо розглянутими залишаються питання щодо облікової політики в частині амортизації нематеріальних активів в умовах інституційних змін. Тому, з метою поліпшення ситуації у сфері амортизаційної політики підприємств автором пропонується відновити формування амортизаційного капіталу, а для його обліку у План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [62] ввести додатковий синтетичний рахунок 462 «Амортизаційний капітал». На запропонованому рахунку за кредитом буде обліковуватись створення амортизаційного фонду, а за дебетом - його використання, зокрема на капітальні інвестиції в нематеріальні активи.

Методичні рекомендації щодо обліку амортизації нематеріальних активів в умовах інституційних змін та з урахуванням створення амортизаційного капіталу узагальнено у додатку АА.

Виходячи із запропонованої класифікації нематеріальних активів за ознакою перспектив приросту ринкової вартості підприємства, у якій враховано вид джерела формування інтелектуального капіталу (нематеріальні активи, придбані (отримані) у формі майнових прав; нематеріальні активи, придбані (отримані) у формі прав інтелектуальної власності; нематеріальні активи, створені у процесі наукових досліджень та розробки; нематеріальні активи, створені у співпраці з клієнтами; нематеріальні активи, створені персоналом), облік капітальних інвестицій у створення інтелектуальних активів пропонується вести на субрахунках 2-го порядку субрахунку 156 «Створення інтелектуальних активів»:

1. Субрахунок 1561 «Капітальні інвестиції в інноваційні дослідження і розвиток інфраструктури» - призначений для обліку таких фактичних витрат:

- пов'язаних з виконанням досліджень, спрямованих на отримання нових наукових або технічних знань і понять;

- на пошук напрямів застосування наукових або технічних знань;
- на пошук альтернативних продуктів або технологій;
- пов'язаних з:

розробкою нових або вдосконалених продуктів і технологій;

оцінкою альтернативних продуктів або технологій;

проектуванням, конструюванням та випробуванням дослідних зразків і моделей;

розробкою інструментів, пристосувань, матриць і штампів із застосуванням нової технології;

проектуванням, конструюванням та експлуатацією експериментальних установок.

2. Субрахунок 1562 «Капітальні інвестиції в розвиток персоналу та організаційних комунікацій» - призначений для обліку таких фактичних витрат на:

- навчання та підвищення кваліфікації персоналу з метою розвитку знань, навичок та вмінь спеціалістів;
- оплату послуг кадрових агенцій щодо підбору персоналу;
- навчання та підвищення кваліфікації персоналу, пов'язаних з роботами за службовим завданням;
- проведення періодичних атестацій персоналу з метою перевірки ступеню відповідності знань працівників посадовим кваліфікаційним вимогам;
- організацію та проведення корпоративних заходів;

- оплату праці персоналу, пов'язаних з розвитком організаційної структури та системи управління бізнесом (наприклад, оплата консалтингових та юридичних послуг);

- виконання робіт персоналом, результатом яких стало створення нових або зміна вже наявних інформаційних ресурсів та технологій підприємства;

- оплату послуг оператора зв'язку щодо передавання даних та надання доступу до мережі електрозв'язку.

3. Субрахунок 1563 «Капітальні інвестиції в розвиток ділових відносин з клієнтами» - передбачається облік таких витрат:

- фактичних витрат на рекламу властивостей товару (послуги);

- представницьких витрат щодо налагодження та підтримування ділових відносин з контрагентами;

- представницьких витрат щодо налагодження та підтримування ділових відносин з партнерами;

- фактичних витрат на рекламу вигод клієнта від користування продуктами фірми;

- витрат на страхування професійної відповідальності підприємства;

- витрат на захист ділової репутації;

- витрат на демонстрацію ринку повноти виконаних обіцянок.

Кореспонденцію рахунків з обліку інтелектуальних активів, що створені власними силами наведено у додатку АБ. У запропоновану кореспонденцію рахунків з обліку інтелектуальних активів, що створені власними силами, включено новий рахунок 286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу». Необхідність цього рахунку підтверджується економічною природою фаз процесу інтелектуального виробництва, які

передбачають обов'язкову комерціалізацію створених знань через обмін правами на інтелектуальну вартість для того, щоб їх вартість могла бути оцінена. Економічне призначення рахунку 286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу» - узагальнення інформації про необоротні активи, складовою частиною яких є інтелектуальні активи, що дозволяє їх характеризувати як товари оскільки цей рахунок включається до синтетичного рахунку 28 «Товари».

За результатами дослідження інституціональних теорій встановлено, що їх ключовою категорією є трансакційні витрати [24; 34; 40, с. 250; 41, с. 156; 78, с. 116; 90, с. 8]. Враховуючи, що в обліку мають відобразитися лише ті трансакційні витрати, здійснення яких контрольоване, для розробки Робочого плану рахунків трансакційного обліку інтелектуальних активів підприємства здійснено їх класифікацію за ознакою контрольованості (додаток АВ), що створює підстави для визнання поточних витрат діяльності, які забезпечують успішну реалізацію процесу виробництва економічних благ внаслідок інтелектуальної діяльності, витратами майбутніх періодів на створення інтелектуальних активів.

Для ведення трансакційного обліку інтелектуальних активів підприємства в умовах інституційних змін пропонується виділити на рахунку 92 «Адміністративні витрати» окремий субрахунок 921 «Трансакційні витрати на створення знань» за відповідними елементами:

9211 - витрати на управління знаннями персоналу;

9212 - витрати на створення ринкових знань.

За дебетом рахунку 921 «Трансакційні витрати на створення знань» відображатимуться суми визнаних витрат на підготовку і перепідготовку кадрів, а також на підвищення ділової репутації підприємства і створення бренд-інструментарію. На основі підтверджуючих первинних документів щодо виникнення договірних прав за кредитом рахунку 921 «Трансакційні

витрати на створення знань» будуть відображатися суми трансакційних витрат на підготовку і перепідготовку кадрів, включені до собівартості кваліфікаційного активу через капіталізацію на рахунку 156 «Створення інтелектуальних активів» (субрахунок 1562 «Капітальні інвестиції в розвиток персоналу та організаційних комунікацій»); а трансакційних витрат на підвищення ділової репутації і створення торгових марок - шляхом включення до собівартості кваліфікаційного активу та капіталізації на субрахунку 1563 «Капітальні інвестиції в розвиток ділових відносин з клієнтами».

Для обліку трансакційних витрат, які виникають після обміну договірними правами, доцільно виділити на існуючому рахунку 93 «Витрати на збут» окремий субрахунок 931 «Трансакційні витрати на збут знань на ринку» за відповідними елементами:

9311 - витрати на рекламу та просування на ринку нововведень;

9312 - витрати на вимірювання якості продукції.

За дебетом рахунку 931 «Трансакційні витрати на збут знань на ринку» відображатимуться суми визнаних витрат на рекламу та просування на ринку нововведень, а також витрат на вимірювання якості продукції. На основі підтверджуючих документів щодо обміну контрактними правами за кредитом рахунку 931 «Трансакційні витрати на збут знань на ринку» буде відображатися сума трансакційних витрат на збут знань у речовій та не речовій субстанції, що включена до собівартості кваліфікаційного активу на рахунку 156 «Створення інтелектуальних активів», субрахунок 1563 «Капітальні інвестиції в розвиток ділових відносин з клієнтами».

Для обліку трансакційних витрат, які виникають ще до оформлення договірних прав в процесі розробки інновацій та розвитку інфраструктури, доцільно уточнити назву існуючого рахунку 941 «Витрати на дослідження і розробки» через заміну її на назву «Трансакційні витрати на розробку інновацій і розвиток інфраструктури» за відповідними елементами:

9411 - витрати на наукові дослідження і створення інновацій;

9412 - витрати на розвиток інфраструктури.

За дебетом рахунку 941 «Витрати на дослідження і розробки» відображатимуться суми визнаних витрат на наукові дослідження і створення інновацій, витрати на розвиток інфраструктури. На основі підтверджуючих первинних документів щодо виникнення договірних прав за кредитом рахунку 941 «Витрати на дослідження і розробки» будуть відображатися суми трансакційних витрат на розробку інновацій і розвиток інфраструктури, включені до собівартості кваліфікаційного активу на рахунку 156 «Створення інтелектуальних активів», субрахунок 1561 «Капітальні інвестиції в інноваційні дослідження і розвиток інфраструктури».

Для обліку трансакційних витрат, які виникають вже після оформлення договірних прав в процесі моніторингу реалізації контракту, назву існуючого рахунку 949 «Інші витрати операційної діяльності» логічно замінити на назву «Трансакційні витрати на моніторинг виконання договорів» за відповідними елементами:

9491 - витрати на захист договірних прав;

9492 - витрати на попередження опортуністичної поведінки партнерів.

За дебетом рахунку 949 «Трансакційні витрати на моніторинг виконання договорів» відображатимуться суми визнаних витрат на врегулювання спорів у судових органах, винагороди за професійні юридичні послуги щодо виконання договорів, визнані штрафи, неустойки за невиконання контрактів, витрат на послуги колекторських фірм, контролюючих служб, на страхування ризиків невиконання договорів. Знову ж таки, на основі підтверджуючих первинних документів щодо виникнення договірних прав за кредитом рахунку 949 «Трансакційні витрати на моніторинг виконання договорів» відображатимуться суми трансакційних витрат на моніторинг виконання договорів, що включені до собівартості кваліфікаційного активу на рахунку

156 «Створення інтелектуальних активів», субрахунок 1563 «Капітальні інвестиції в розвиток ділових відносин з клієнтами».

Під час проведення дослідження автором надано пропозиції щодо трансформації рахунків витрат діяльності для відображення в обліку витрат на створення інтелектуальних активів в умовах інституційних змін (додаток АД) та розроблено форму картки аналітичного обліку трансакційних витрат на створення інтелектуальних активів (додаток АЕ).

Висновки за розділом 2

Дослідження організаційно-методичних засад, проблем та напрямів удосконалення обліку нематеріальних активів в умовах інституційних змін дозволяє зробити наступні висновки:

1. З метою удосконалення діючого наказу «Про облікову політику» ПАТ «ДніпроАзот» надано рекомендації з удосконалення наказу «Про облікову політику» досліджуваного господарства в частині організації роботи бухгалтерської служби, організаційно-технологічних аспектів, методичних аспектів.

Охарактеризовано етапи облікового процесу нематеріальних активів досліджуваного товариства. Розглянуто форми первинних документів з обліку нематеріальних активів та досліджено порядок їх оформлення відповідно до Порядку застосування типових форм первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів. Для документального оформлення господарських операцій з обліку нематеріальних активів автором запропоновано: «Картку-Акт наявності та руху нематеріальних активів»; «Картку-Акт оцінки та переоцінки нематеріальних активів», замінити назву форми НА-3 «Акт вибуття

(ліквідації) об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів» на «Акт списання об'єкта права інтелектуальної власності».

Для спрощення роботи інвентаризаційної комісії удосконалено порядок здійснення інвентаризаційних процедур щодо нематеріальних активів ПАТ «ДніпроАзот».

2. З метою посилення аналітичності облікової інформації та відповідності її потребам аудиту нематеріальних активів рекомендовано відкривати до субрахунку 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів» рахунки третього та четвертого порядку, відповідно до напрямку надходження об'єктів нематеріальних активів. Для відображення результатів коригування вартості нематеріальних активів ПАТ «ДніпроАзот» рекомендовано відкрити відповідні аналітичні рахунки до рахунків 412 «Дооцінка (уцінка) нематеріальних активів», 975 «Уцінка необоротних активів та фінансових інвестицій», що дозволять накопичувати суми відповідних дооцінок та уцінок вартості, здійснених з різних причин унаслідок впливу генерувальних та руйнівних факторів вартості. Для одержання більш детальної інформації про нарахування та використання сум амортизаційних відрахувань на придбання та створення нових об'єктів нематеріальних активів рекомендовано доповнити позабалансовий рахунок 09 «Амортизаційні відрахування» субрахунком 093 «Амортизаційні відрахування нематеріальних активів». При розробці методичних підходів до відображення в системі бухгалтерського обліку показників реальної вартості інтелектуального капіталу необхідно використовувати позабалансовий рахунок 010 «Справедлива вартість інтелектуального капіталу» з відповідною деталізацією його складових.

Розроблено та запропоновано форму управлінської звітності «Управлінський звіт про інтелектуальні активи», що містить фінансові та нефінансові показники.

3. На основі розгляду теоретичних основ інституціональної економіки окреслено напрями розвитку обліку нематеріальних активів в умовах інституційних змін. В організаційній, методичній та технічній частинах облікової політики щодо нематеріальних активів всі положення запропоновано наводити з деталізацією способів ведення обліку як для об'єктів майнових прав інтелектуальної власності, так і для трансакційних витрат, як результату виникнення немайнових контрактних (договірних) прав. Для ведення ефективної інноваційної діяльності хімічних підприємств обґрунтовано доцільність відновлення практики формування амортизаційного капіталу.

До правил бухгалтерського обліку інтелектуальних активів віднесено витрати, пов'язані з виникненням контрактного права, капіталізуються на субрахунку 156 «Створення інтелектуальних активів»). Для реалізації цих правил необхідно виокремити зі складу витрат, що обліковуються на рахунках 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 941 «Витрати на дослідження і розробки», витрати, які фактично є вкладеннями в інтелектуальні активи, тобто трансакційні витрати. Надано пропозиції щодо трансформації рахунків витрат діяльності для відображення в обліку витрат на створення інтелектуальних активів в умовах інституційних змін та розроблено форму картку аналітичного обліку трансакційних витрат на створення інтелектуальних активів.

РОЗДІЛ 3

ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА

АУДИТУ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ

3.1. Організація аудиту нематеріальних активів

Сьогодні конкурентоздатність підприємств хімічної промисловості України залежить від впровадження науково-технічних досягнень у господарську діяльність. Це викликає необхідність аудиту окремого виду ресурсів - нематеріальних активів.

З огляду на специфіку нематеріальних активів можна зазначити наступні проблеми здійснення незалежного аудиту:

- необхідність володіння аудитором значним обсягом знань у галузі юриспруденції, оскільки використання нематеріальних активів залежить від обсягу наданих прав, підтвердженого відповідними правовими документами;
- неосяжність активів, що перевіряються. Основною процедурою аудиту залишається документальна перевірка, тобто документи, що були підставою для оприбуткування/вибуття та руху нематеріальних активів;
- необхідність залучення фахівців з оцінки нематеріальних активів та правомірності їх відображення. Певні нематеріальні активи можуть бути оцінені лише незалежними оцінщиками, отже, є потреба в залученні фахівців, які можуть перевірити правильність та правомірність відображення об'єктів інтелектуальної власності, прав користування майном, засобів індивідуалізації тощо;
- складність проведення інвентаризації, як з огляду на неосяжність об'єкта перевірки, так і трудомісткість самої інвентаризації. Дата проведення інвентаризації не завжди збігається з датою фінансової звітності, крім того, не завжди можлива за участі аудитора. Отже, аудитор використовує надані

- управлінським персоналом результати перевірки фактичної наявності активів, які потребують додаткової оцінки [86, с. 201; -203].

Вищеперераховані проблеми мають суттєвий вплив на організацію та методику аудиту нематеріальних активів ПАТ «ДніпроАзот» в інституційному середовищі.

Аудиторська перевірка нематеріальних активів проводиться на основі договору між аудитором (аудиторською фірмою) та клієнтом. До укладання договору клієнт та аудитор (аудиторська фірма) обмінюються листами. Так, клієнт надсилає на адресу аудиторської фірми Лист-пропозицію, в якому пропонує аудитору (аудиторській фірмі) провести аудит нематеріальних активів. Розглянувши пропозиції щодо проведення аудиту, аудиторська фірма (аудитор) надсилає Лист-угоду, у якому дає згоду на проведення аудиту або відмовляється від запропонованої роботи.

До складання і підписання договору аудитор повинен ознайомитися з діяльністю ПАТ «ДніпроАзот», що передбачає особисте спілкування з його керівництвом, вивчення засновницьких документів, результатів попередньої аудиторської перевірки, загальний огляд звітності, визначення ступеня аудиторського ризику та оцінку можливості дотримання аудитором норм професійної етики та загальних принципів аудиту при виконанні перевірки. Попереднє ознайомлення з діяльністю ПАТ «ДніпроАзот» проводиться з метою визначення обсягів, строків та вартості аудиторської перевірки.

Договір на проведення аудиту нематеріальних активів визначає період і масштаб аудиторської перевірки, об'єкт аудиту, права та зобов'язання аудиторів, що здійснюють перевірку, вартість робіт, відповідальність аудиторів, перелік матеріалів, необхідних для перевірки. Договір набуває чинності з моменту підписання його і діє до зазначеної в ньому дати.

Найважливішим етапом аудиту нематеріальних активів є планування. На даному етапі аудитор проводить оцінку системи обліку і внутрішнього

контролю. При цьому, аудитор знайомиться із формою ведення бухгалтерського обліку, його методологією, упевнюється у дотриманні загальноприйнятих принципів обліку та облікової політики, аналізує рівень кваліфікації облікового персоналу, встановлює правильність застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, знайомиться із порядком ведення облікових реєстрів та складанням фінансової звітності.

За результатами оцінки системи обліку та внутрішнього контролю нематеріальних активів, аудитор формує думку в робочих документах, зокрема: отримані відомості про систему бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю, оцінку ризику невідповідності внутрішнього контролю. Якщо ризик невідповідності внутрішнього контролю оцінюється аудитором як незначний, він додатково пояснює в документах обґрунтування своїх висновків. Тому характер і якість перевірки будуть залежати від того, наскільки грамотно та достовірно аудитор вивчить систему обліку та внутрішнього контролю нематеріальних активів ПАТ «ДніпроАзот».

Тест системи обліку та внутрішнього контролю нематеріальних активів досліджуваного товариства наведено у додатку АЖ.

Наступним логічним елементом планування аудиту нематеріальних активів досліджуваного товариства є визначення загальної величини аудиторського ризику, аудитор визначає необхідну кількість аудиторських процедур, основні напрями перевірки, види робіт, методи контролю, необхідний термін для перевірки та виконавців. Після цього аудитор складає план (табл. 3.1) та програму аудиту нематеріальних активів ПАТ «ДніпроАзот».

Таблиця 3.1

План аудиту нематеріальних активів ПАТ «ДніпроАзот»

за період з 01.01.2018 р. по 31.12.2018 р.

у термін з 01.10.2019 р. по 15.10.2019 р.

№ з/п	Завдання	Виконавець	Термін
1.	Ознайомлення із загальними документами і установчими документами підприємства	Ющенко О.	01.10.2019р.
2.	Вивчення положень наказу «Про облікову політику» в частині нематеріальних активів	Ющенко О.	02.10.2019р.
3.	Перевірка посадових інструкцій бухгалтера, який веде облік нематеріальних активів	Ющенко О.	02.10.2019р.
4.	Перевірка відповідності ведення обліку нематеріальних активів чинному законодавству	Ющенко О.	03.10.2019р.- 08.10.2019р.
5.	Порівняння показників звітності з даними синтетичного та аналітичного обліку нематеріальних активів	Ющенко О.	09.10.2019р.
6.	Порівняння показників форм фінансової звітності щодо обліку нематеріальних активів	Ющенко О.	10.10.2019р.
7.	Узагальнення результатів аудиту нематеріальних активів	Ющенко О.	11.10.2019р.
8.	Ознайомлення з результатами аудиторської перевірки працівників адміністративно-управлінського персоналу та затвердження робочих документів аудитора	Ющенко О.	15.10.2019р.

Дата:

Підпис:

Програма аудиту нематеріальних активів оформлюється у вигляді таблиці на кожен об'єкт нематеріальних активів перевірки окремо. На початку програми аудиту нематеріальних активів вказується: назва досліджуваного товариства; період перевірки; дата перевірки; об'єкт перевірки.

Програма аудиту нематеріальних активів містить перелік об'єктів аудиту по його напрямках, а також час, який необхідно витратити на кожен напрямок аудиту або аудиторську процедуру (додаток АИ).

Розглянуто особливості організації аудиту нематеріальних активів з метою визначення проблемних питань. Розкрито етапи організації аудиту, а також запропоновано тест системи обліку та внутрішнього контролю нематеріальних активів, план і програму аудиту нематеріальних активів ПАТ «ДніпроАзот».

3.2. Методика аудиту нематеріальних активів

Інформація сформована в бухгалтерському обліку досліджуваного товариства є основою для проведення аудиту нематеріальних активів. Нажаль вітчизняна методика проведення аудиту нематеріальних активів є недосконалою, і не відображає повноти та взаємозв'язку між етапами аудиту нематеріальних активів.

В результаті проведеного дослідження запропоновано власні удосконалені етапи аудиту нематеріальних активів ПАТ «ДніпроАзот», до яких віднесено перевірка: положень облікової політики в частині нематеріальних активів; наявності, надходження та вибуття нематеріальних активів; відповідності показників фінансової звітності показникам синтетичного і аналітичного обліку нематеріальних активів; нарахування амортизації нематеріальних активів; наявності прав на об'єкти інтелектуальної власності (рис. 3.1).

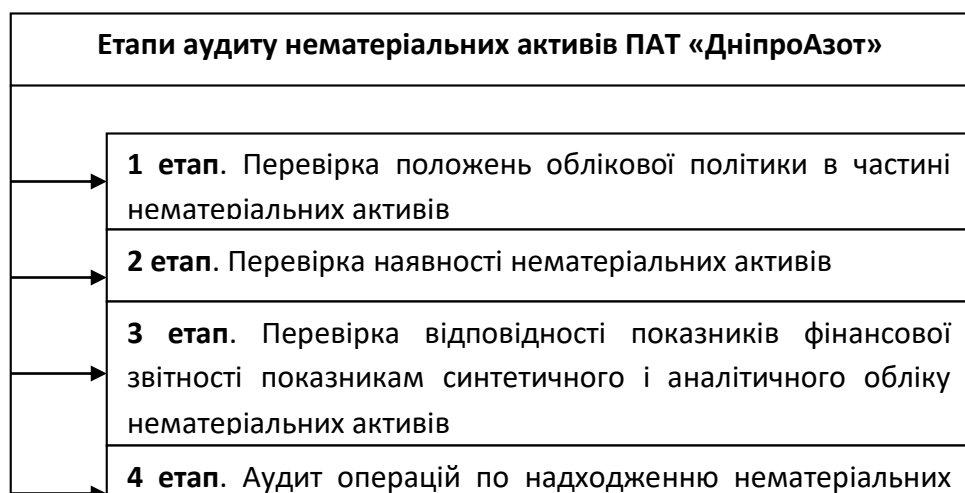


Рис. 3.1. Етапи аудиту нематеріальних активів ПАТ «ДніпроАзот»

[запропоновано автором]

Під час перевірки нематеріальних активів ПАТ «ДніпроАзот» використовують як загальнонаукові, так і специфічні методи аудиту, а саме: документальну перевірку, підтвердження, спостереження, опитування, аналітичні процедури, узагальнення.

Документальну перевірку застосовують для перевірки правильності оформлення первинної документації та облікових регістрів щодо операцій з нематеріальними активами, відповідності відображення процесу та результатів їх інвентаризації. Спостереження та опитування використовуються переважно в поєднанні з фізичною перевіркою і мають на меті виявлення умов використання та збереження нематеріальних активів, підтвердження операцій з ними, отримання додаткових аудиторських доказів під час інвентаризації. Аналітичні процедури та узагальнення використовуються для обробки отриманої з різних джерел інформації. Їх застосовують на основному та завершальному етапах перевірки під час обробки будь-якої суттєвої інформації щодо об'єкта перевірки, під час формування проміжних та загальних звітів (висновків) аудитора.

Необхідно зазначити певні процедури, що включає в себе кожен з наведених етапів аудиту нематеріальних активів ПАТ «ДніпроАзот».

1. Перевірка положень облікової політики в частині обліку нематеріальних активів. Облікову політику розглядають як спосіб регулювання фінансово-господарських особливостей функціонування досліджуваного товариства в ринкових умовах. Облікова політика в частині обліку нематеріальних активів формується на основі сукупності основоположних принципів і правил, вибір яких потребує системного підходу з метою максимальної оптимізації облікового процесу: перевірка висвітлення критеріїв визнання та оцінки нематеріальних активів в обліковій політиці; перевірка визначення термінів корисного використання нематеріальних активів в обліковій політиці та відповідність їх чинному законодавству; перевірка висвітлення способів нарахування амортизації відрахувань за окремими

групами нематеріальних активів; перевірка висвітлення організації аналітичного обліку нематеріальних активів.

2. Перевірка наявності нематеріальних активів. На даному етапі здійснюється перевірка періодичності проведення інвентаризації нематеріальних активів та їх відповідності законодавчим та нормативно-правовим актам; перевірка правильності оформлення результатів інвентаризації. Виявлені при інвентаризації невраховані об'єкти інтелектуальної власності мають бути оприбутковані на дату її проведення за справедливою вартістю або дооцінені, якщо вони повністю з амортизовані. Крім того, необхідно перевірити правильність заповнення первинних документів з обліку руху нематеріальних активів ПАТ «ДніпроАзот».

3. Перевірка відповідності показників фінансової звітності ПАТ «ДніпроАзот» показникам синтетичного та аналітичного обліку нематеріальних активів: перевірка організації синтетичного та аналітичного обліку нематеріальних активів в бухгалтерії досліджуваного товариства та за центрами відповідальності; перевірка відображення у звітності нематеріальних активів за їх видами та відповідність даним синтетичного та

аналітичного обліку; перевірка відображення у звітності сум амортизаційних відрахувань нематеріальних активів та їх відповідність даним синтетичного та аналітичного обліку.

Таким чином, для підтвердження достовірності інформації щодо нематеріальних активів, аудитор перевіряє записи, на підставі яких формуються залишки на дату Балансу (звіту про фінансовий стан) ПАТ «ДніпроАзот».

4. Аудит операцій по надходженню нематеріальних активів: перевірка джерел надходження нематеріальних активів; перевірка правильності оформлення придбаних нематеріальних активів; перевірка правильності визначення сум ПДВ при придбанні нематеріальних активів; перевірка правильності використання форм первинних документів. В першу чергу, на цьому етапі аудитор перевіряє реєстрацію в бухгалтерському обліку об'єктів,

які належать до нематеріальних активів, а також відповідність ознак, що характеризують їх природу та відповідність класифікаційним групам.

Отже, при перевірці відповідності об'єкта до ознак нематеріального активу, аудитор повинен перевірити правильність його оцінки. Оцінка нематеріального активу залежить від способу їх надходження на ПАТ «ДніпроАзот» і регулюється П(С)БО 8 «Нематеріальні активи». Однак, в окремих випадках стає необхідним визначення справедливої вартості нематеріальних активів, для чого розроблено три підходи до оцінки прав інтелектуальної власності: дохідний; витратний; ринковий.

5. Аудит амортизації нематеріальних активів: перевірка правильності нарахування і відображення в обліку амортизації нематеріальних активів; перевірка відповідності методів амортизації нематеріальних активів, які використовують (табл. 3.2).

Таблиця 3.2

Напрями аудиту амортизації нематеріальних активів ПАТ «ДніпроАзот»

[складено автором за [1-4; 31; 38; 51, с. 957; 61, с. 9-19; 79, с. 178]

Напрямок аудиту	Аудиторські процедури
Повнота нарахування амортизації нематеріальних активів	Перевірка: наявності первинних документів на надходження нематеріальних активів і відображення терміну їх корисного використання; правильності розрахунку початку та закінчення амортизації; правильності застосування порядку нарахування амортизації протягом періоду корисного використання.
Відображення результатів нарахування амортизації нематеріальних активів на рахунках бухгалтерського обліку і в Балансі (звіті про фінансовий стан)	Перевірка: правильності розрахунків щодо нарахування амортизації в бухгалтерських довідках; правильності відображення нарахованої сум амортизації на рахунку 09 «Амортизаційні відрахування» і на рахунках витрат виробництва та обігу; правильності відображення сум по об'єктах нематеріальних активів, які використовують у невиробничій сфері

6. Аудит операцій із вибуття нематеріальних активів: перевірка бухгалтерського обліку й оподаткування операцій із продажу виключних прав на об'єкти нематеріальних активів положенням нормативних актів; перевірка обліку операцій по передачі невиняткових прав на нематеріальні активи; по безоплатній передачі нематеріальних активів; по передачі нематеріальних активів як внесок до статутного капіталу; по списанню нематеріальних активів положенням нормативних актів.

7. Аудит наявності прав на об'єкти інтелектуальної власності. На даному етапі аудитор перевіряє: об'єкти інтелектуальної власності, які були створені безпосередньо на ПАТ «ДніпроАзот» або на його замовлення; об'єкти

інтелектуальної власності, які були спочатку створені на іншому підприємстві, а потім права на них були повністю передані досліджуваному товариству; умови отримання від інших патентовласників офіційних дозволів (ліцензій) на право використання об'єктів інтелектуальної власності.

Аудит нематеріальних активів має включати і аналітичні процедури. Процедури аналізу нематеріальних активів є досить трудомісткими, а методика ефективності використання нематеріальних активів не є достатньо розробленою.

У межах укладеного договору на проведення аудиту нематеріальних активів досліджуваного товариства необхідно розробляти і програму аналізу, оскільки методика виконання аналітичних процедур та обсяг їх застосування є предметом професійного судження аудитора. У програмі слід відображувати інформацію про мету, завдання, джерела інформації та етапи аналізу, період, за який проводиться аналіз, систему показників, що використовуються для аналізу нематеріальних активів ПАТ «ДніпроАзот».

У результаті дослідження наукових праць вчених [37, с. 152] автором запропоновано етапи аналізу нематеріальних активів досліджуваного товариства, який зображено на рис. 3.2.

На першому етапі аналізу визначається загальний обсяг нематеріальних активів досліджуваного товариства у вартісному виразі та вивчається динаміка обсягу нематеріальних активів порівняно з попередніми періодами. Зіставлений динамічний ряд дозволяє визначити реальну зміну обсягу нематеріальних активів ПАТ «ДніпроАзот». Крім того, на даному етапі слід порівняти темп зростання нематеріальних активів з темпами зростання чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) та темпами зростання загального обсягу активів досліджуваного товариства.

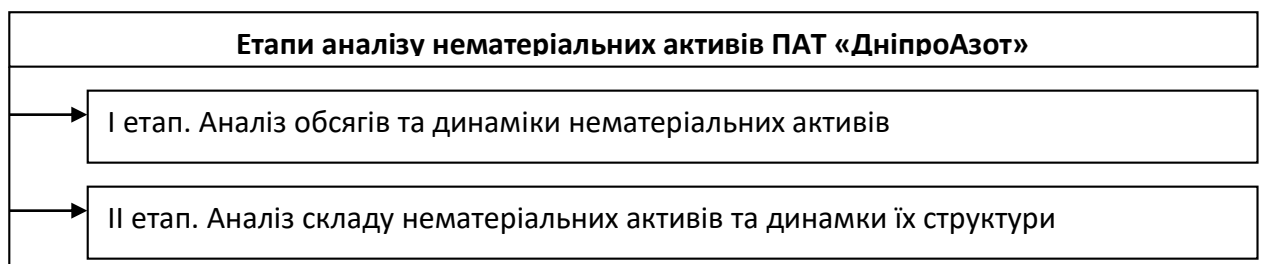


Рис. 3.2. Етапи аналізу нематеріальних активів ПАТ «ДніпроАзот»
[розроблено автором]

На другому етапі розглядається співвідношення основних засобів та нематеріальних активів, склад та структура нематеріальних активів ПАТ «ДніпроАзот» (додаток АК). Аналізуючи дані, наведені у додатку АМ, можна визначити, що вартість нематеріальних активів ПАТ «ДніпроАзот» за 2016-2018 рр. збільшилась на 146 тис. грн або на 5,6 % порівняно з 2016 р. та на 193 тис. грн або на 7,8 % порівняно з 2017 р. У структурі нематеріальних активів досліджуваного товариства найбільшу частку займали авторське право та суміжні з ним права. Так, їх питома вага у 2016 р. становила 63,65 %, 2017 р. - 71,02 %, 2018 р. - 73,58 %. Найменшу питому вагу у структурі нематеріальних активів становили права на комерційне позначення. Зниження вартості з 914 тис. грн до 695 тис. грн та питомої ваги з 35,24 % до 25,36 % за 2016-2018 рр. спостерігаємо відносно інших нематеріальних активів.

Більш наглядно зміну складу і структури нематеріальних активів ПАТ «ДніпроАзот» протягом досліджуваного періоду відображено на рис. 3.3.

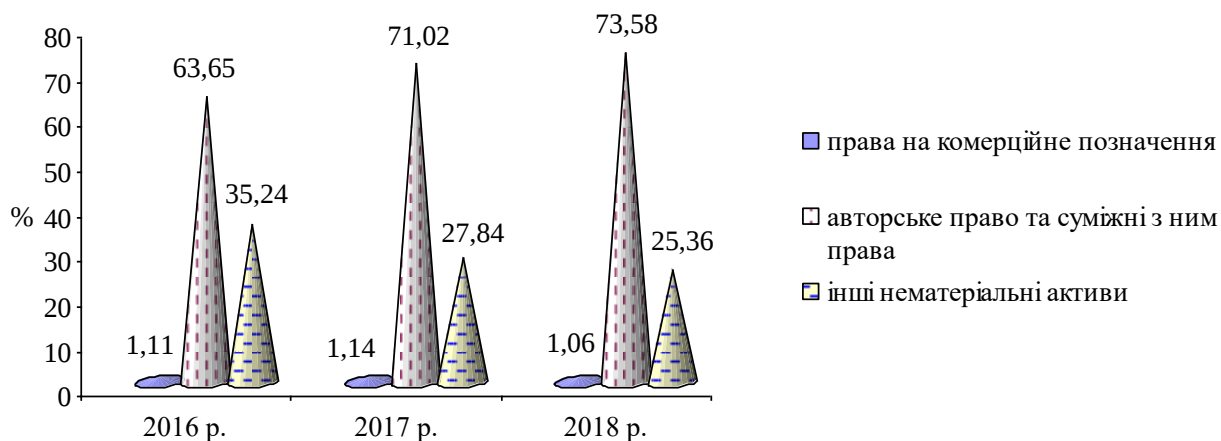


Рис. 3.3. Склад і структура нематеріальних активів

ПАТ «ДніпроАзот» за 2016-2018 рр.

На третьому етапі оцінюється технічний стан нематеріальних активів за ступенем їх амортизації. В процесі такої оцінки використовуються наступні коефіцієнти: амортизації нематеріальних активів; придатності нематеріальних активів; вибуття нематеріальних активів; введення в експлуатацію нових нематеріальних активів; оновлення нематеріальних активів; приросту оновлення нематеріальних активів.

Показники технічного стану нематеріальних активів ПАТ «ДніпроАзот» за 2016-2018 рр. наведено у додатку АЛ. За інформацією додатку АН можна зробити висновок, що значення коефіцієнта нарахованої амортизації нематеріальних активів ПАТ «ДніпроАзот» на кінець 2016-2018 рр. поступово збільшується. Так, у 2016 р. значення коефіцієнта нарахованої амортизації нематеріальних активів становить 68,6 %, 2017 р. - 66,9 %, 2018 р. - 68,8 %. Зростання значень коефіцієнта нарахованої амортизації нематеріальних активів досліджуваного товариства на 0,2 % порівняно з 2016 р. та на 1,9 % порівняно з 2017 р. призвело до зменшення коефіцієнта придатності нематеріальних активів ПАТ «ДніпроАзот». Це свідчить, що досліджуване товариство володіє зношеними нематеріальними активами та низьку якість нематеріальних активів, однак цей показник має тенденцію до зменшення. Зміна коефіцієнта вибуття для досліджуваного товариства є несуттєвою, втім,

враховуючи його низьке значення, є підстави стверджувати про неналежну увагу до вилучення морально застарілих нематеріальних активів.

На четвертому етапі здійснюється аналіз ефективності використання нематеріальних активів досліджуваного товариства (додаток АМ). Результати аналізу ефективності використання нематеріальних активів ПАТ «ДніпроАзот» свідчать, що протягом 2016-2018 рр. нематеріальних активів досліджуваного товариства використовуються ефективно. За 2016-2018 рр. фондівіддача нематеріальних активів зросла на 581,38 грн або 26,7 % порівняно з 2016 р. та на 722,10 грн або на 35,4 %. Рентабельність же нематеріальних активів порівняно з 2016 р. теж зросла на 19 854,76 %, а відносно 2017 р. - на 18 389,44 %. Збільшення першого інтегрального показника використання нематеріальних активів на 478,60 коп у порівнянні з 2016 р. та на 451,44 коп у порівнянні з 2017 р. пояснюється збільшенням рентабельності нематеріальних активів. Ефективність використання нематеріальних активів, враховуючи і використання трудових ресурсів, також покращилась. Причиною цього є збільшення продуктивності праці працівників досліджуваного товариства у 2018 р. порівняно з 2016 р. на 435,76 коп та з 2017 р. на 425,62 коп.

Практика аудиту нематеріальних активів ПАТ «ДніпроАзот» визначила певні типові порушення і помилки обліку (табл. 3.3).

Таблиця 3.3

Типові порушення і помилки, що пов'язані з операціями із нематеріальними активами ПАТ «ДніпроАзот» [авторське групування]

№ з/п	Ознака	Типові порушення і помилки
1.	Помилки щодо оцінки	віднесення витрат, що мають капіталізуватися, до витрат періоду та навпаки (віднесення витрат на отримання державних актів на права користування до складу первісної вартості);

	нематеріаль- ного активу	здійснення нормативної оцінки наданих прав;
		відображення безпосередньо вартості землі, замість вартості наданих прав;
		внесення до первісної вартості суми ПДВ;
		здійснення платежів за торгові марки, що не є законодавчо зареєстрованими;
		некоректне визнання роялті
№ з/п	Ознака	Типові помилки
2.	Документальне оформлення	відображення земельних ділянок у складі основних засобів за відсутності прав власності;
		відсутність охоронних документів на об'єкти інтелектуальної власності (торгові марки, патенти);
		використання об'єктів прав інтелектуальної власності за відсутності франчайзингових договорів
3.	Класифікація нематеріальних активів	некоректне віднесення до визначених груп через помилки у трактуванні обсягу наданих прав (виняткові права чи права користування)
4.	Нарахування амортизації	зайве нарахування амортизаційних відрахувань, зокрема нарахування після закінчення строку корисної експлуатації, нарахування амортизації на об'єкти з невизначеним строком експлуатації;
		відсутність нарахування амортизації
5.	Своєчасність відображення у обліку	невідповідність дат первинних документів (акти приймання) датам відображення нематеріальних активів на рахунках синтетичного обліку
6.	Наявність / відсутність переоцінки	відсутність затвердженої обліковою політикою термінів та методики здійснення переоцінки;
		некоректне обрання видів (методик) здійснення переоцінки;
		здійснення переоцінки бухгалтерської служби без залучення незалежних експертів

Кожне порушення, виявлене аудитором, обґрунтовують посиланнями на документи і бухгалтерські записи та підтверджують відомостями порушень, актами, розрахунками, завіреними копіями, поясненнями посадових осіб. За кожним випадком порушень дають документально обґрунтовані, чіткі й влучні відповіді на такі питання: ким і що порушено (сутність, зміст порушення чи зловживання); як порушено (способи, шляхи відхилення від встановлених правил чи законів); чим викликане порушення (причини, умови, мета) та які наслідки їх (розміри нанесеного збитку).

Підсумовуючи результати дослідження, слід зауважити, що якість аудиту нематеріальних активів досліджуваного товариства тісно взаємопов'язана з методикою аудиту. Аудитор повинен дотримуватись запропонованої автором методики проведення аудиту нематеріальних активів, яка впливає на якість аудиту і надання аудиторських послуг. Чим вище якість інформації, сформованої в системі обліку, тим вище якість проведеного аудиту, а також вище впевненість користувача професійної думки аудитора в правильності прийняття та здійснення економічних рішень в майбутньому.

3.3. Узагальнення результатів аудиту нематеріальних активів та напрями його удосконалення

Під час проведення аудиту нематеріальних активів ПАТ «ДніпроАзот» аудитор складає робочі документи. Робочі документи аудитора (робоча документація) являють собою записи, документи, які здійснюються, складаються та збираються аудитором і для аудитора або які одержуються та зберігаються аудитором у зв'язку з проведенням аудиту [4, с. 216].

Оскільки типові форми робочих документів аудитора законодавчо не розроблені та не визначені вимоги до переліку інформаційних показників аудитор самостійно їх розробляє.

У змісті робочого документу слід розкривати інформацію контролю, що застосовувалися; виявлених у ході перевірки відхилень; нормативно-правових актів, вимоги яких було порушено; розрахунків аудитора; рекомендований аудитором спосіб виправлення помилок з обліку нематеріальних активів ПАТ «ДніпроАзот».

Форма узагальнення результатів аудиту нематеріальних активів досліджуваного товариства визначається замовником, залежно від його потреб та погоджується з аудитором у договорі на надання аудиторських послуг.

Результати аудиторської перевірки відображаються в звіті (висновку) незалежного аудитора.

Основні елементи звіту (висновку незалежного аудитора), формат та його зміст наведені у Міжнародному стандарті аудиту 705 (переглянутий) «Модифікації думки у звіті незалежного аудитора» [48]. Звіт (висновок незалежного аудитора) повинен містити чітко сформульовану думку щодо фінансової звітності. Ця вимога впливає з мети проведення аудиторської перевірки, яка полягає в наданні аудиторіві можливості висловити думку.

Звіт (висновок) незалежного аудитора складається з дотриманням встановлених норм та стандартів і має містити підтвердження або аргументовану відмову від підтвердження достовірності, повноти та відповідності чинному законодавству фінансової звітності підприємства-клієнта. Перед складанням звіту (висновку) незалежного аудитора аудитор остаточно оцінює аргументованість своїх тверджень і доказів.

За темою дипломної роботи автором висловлено думку із застереженням щодо фінансової звітності ПАТ «ДніпроАзот» в частині обліку нематеріальних активів (додаток АН). Після цього звіт (висновок) незалежного аудитора передається замовнику.

З метою засвідчення факту надання послуг та виконання повного обсягу передбачених договором робіт запропоновано аудиторам скласти Звіт

суб'єкта аудиторської діяльності про виконані роботи (надані послуги) (додаток АП). Запропонована форма Звіту суб'єкта аудиторської діяльності є також підтвердженням факту відсутності (наявності) взаємних претензій у виконавця та замовника один до одного з приводу результатів аудиту, розрахунків за виконані роботи тощо.

У сучасних умовах ведення бізнесу, однією із перспективних форм системи внутрішнього контролю є внутрішній аудит [1, с. 56; 2, с. 112; 3, с. 154; 4, с. 34; 20, с. 532; 50, с. 120; 58, с. 135].

Внутрішній аудит нематеріальних активів ПАТ «ДніпроАзот» здійснюється на основі механізму реалізації внутрішнього аудиту та інформаційного забезпечення. Структура механізму реалізації внутрішнього аудиту нематеріальних активів досліджуваного товариства має такі складові: методологічний механізм; фінансовий механізм; техніко-технологічний механізм; організаційний механізм; кадровий механізм (рис. 3.4).

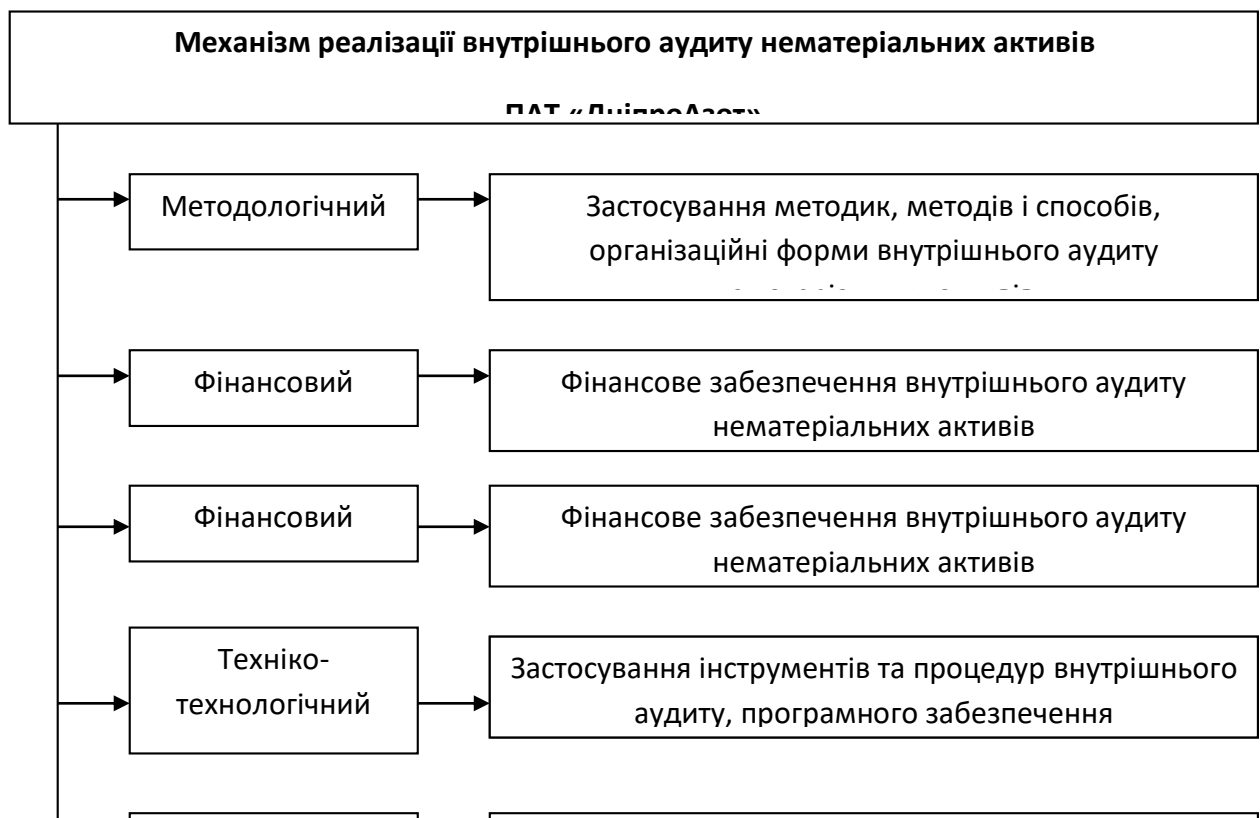


Рис. 3.4. Механізм реалізації внутрішнього аудиту нематеріальних активів ПАТ «ДніпроАзот» [запропоновано автором]

Важливим питанням організації внутрішнього аудиту на досліджуваному товаристві є, з одного боку, побудова раціональної структури апарату його управління, а з іншого - застосування відповідної організаційної форми. Це може бути як створення відділу внутрішнього аудиту; укладання угоди на надання послуг з питань, що стосуються внутрішнього аудиту незалежними аудиторськими фірмами (аутсорсинг); прийняття на роботу вузькоспеціалізованих працівників для виконання певних завдань, які не в змозі виконати власні працівники (аутстафінг) [88, с. 226]. Оскільки відділ внутрішнього аудиту повинен утримуватись за рахунок коштів досліджуваного товариства, такий контрольний орган повинен довести необхідність свого функціонування, для чого він покликаний сприяти підвищенню ефективності діяльності досліджуваного господарства, забезпеченню його рентабельності й зміцненню фінансового стану.

При створенні відділу внутрішнього аудиту керівництво ПАТ «ДніпроАзот» визначає ступінь його незалежності, що в подальшому вплине на ефективність роботи внутрішніх аудиторів. Стандарти внутрішнього аудиту [81] роз'яснюють поняття «незалежність внутрішнього аудитора» як можливість вільно й об'єктивно виконувати покладені на нього обов'язки і неупереджено висловлювати свою думку. Для досягнення незалежності

відділу внутрішнього аудиту потрібно надати йому відповідного статусу в організаційній структурі досліджуваного товариства.

Найважливішим документом, який визначає порядок створення, правовий статус, обов'язки, організацію діяльності відділу внутрішнього аудиту ПАТ «ДніпроАзот» є положення «Про відділ внутрішнього аудиту». Положення «Про відділ внутрішнього аудиту» дозволить забезпечити організаційний статус, незалежність і відокремленість відділу внутрішнього аудиту, що, у свою чергу, гарантує справедливість та неупередженість суджень його співробітників.

Організаційну структуру відділу внутрішнього аудиту в контексті перевірки нематеріальних активів досліджуваного товариства наведено на рис. 3.5.

Під час формування організаційної структури та складу персоналу відділу внутрішнього аудиту слід зосереджуватись на таких параметрах:

- набір внутрішній аудиторів, що проводитимуть перевірку нематеріальних активів, з фаховою професійно-кваліфікаційною підготовкою та значним практичним досвідом роботи перевірки таких активів;
- забезпечення незалежності внутрішній аудиторів задля забезпечення об'єктивності результатів перевірки;
- дотримання планів перевірок нематеріальних активів.



Рис. 3.5. Організаційна структура

**відділу внутрішнього аудиту ПАТ «ДніпроАзот» [запропоновано
автором]**

У відділі внутрішнього аудиту повинні працювати працівники ПАТ «ДніпроАзот», які б мали ґрунтовні знання не тільки з обліку та аудиту, а й фінансів, банківської справи, страхування, права, менеджменту, маркетингу тощо. Під час перевірки внутрішній аудитор виявляє відхилення планових показників стану нематеріальних активів від фактичних, що відображаються в обліковій системі, а далі на основі виявлених відхилень розробляються регуляційні заходи.

Поруч з цим варто зазначити, що внутрішній аудит в контексті перевірки нематеріальних активів ПАТ «ДніпроАзот» повинен здійснюватися в чітко визначеній послідовності (табл. 3.4).

Таблиця 3.4

**Етапи внутрішнього аудиту в контексті перевірки нематеріальних
активів ПАТ «ДніпроАзот» [складено автором за [5, с. 244]**

Етапи	Аудиторські завдання
Визначення стратегічних цілей та завдань, пріоритетних напрямів контролю	Керівник служби внутрішнього аудиту проводить діагностику фактичного стану справ у різних напрямках діяльності, аналізує результати попередніх внутрішніх перевірок нематеріальних активів, оцінює елементи внутрішнього контролю. Для визначення пріоритетних напрямів контролю керівник підрозділу внутрішнього аудиту проводить консультації та наради з керівництвом товариства»
Планування	Визначення строків виконання внутрішнього аудиту нематеріальних активів, його виконавців, технічних засобів, оцінюванні рівня аудиторського ризику та меж суттєвості, складанні плану та програми внутрішнього аудиту нематеріальних активів
Операційна функція	Внутрішній аудитор збирає необхідні аудиторські докази, використовуючи заплановані аудиторські методи, прийоми та процедури. Зібрана внутрішнім аудитором інформація щодо нематеріальних активів повинна бути належним чином відображена в його робочій документації
Узагальнення зібраної інформації	Внутрішній аудитор оцінює зібрану в процесі перевірки нематеріальних активів інформацію згідно з встановленими критеріями, внутрішніми положеннями та інструкціями товариства, законодавчими та нормативними актами, порівнює кількість виявлених помилок та порушень зі встановленим рівнем суттєвості
Формулювання висновків та рекомендацій	Внутрішні аудитори складають Звіт (висновок) внутрішнього аудитора (в частині нематеріальних активів), розробляють необхідні рекомендації, пропозиції та повідомляють керівництво товариства про отримані результати
Контроль за виконанням наданих рекомендацій	Внутрішні аудитори здійснюють контроль за усуненням виявлених недоліків та виконанням рекомендацій з ведення обліку нематеріальних активів після обговорення усіх питань з керівництвом

Отже, розкрито порядок узагальнення результатів аудиту нематеріальних активів ПАТ «ДніпроАзот» і встановлено, що на основі робочих документів аудитора та вимог МСА складається аудиторський звіт та звіт (висновок) незалежного аудитора фінансової звітності в частині обліку нематеріальних активів. Розглянуто типи аудиторської думки та у звіті (висновку) незалежного аудитора висловлено думку із застереженням щодо перевірки фінансової звітності у частині обліку нематеріальних активів досліджуваного товариства.

Доведено, що в сучасних умовах ведення бізнесу виникає необхідність розроблення та впровадження ефективної системи внутрішнього аудиту, яка б сприяла підвищенню якості та ефективності діяльності ПАТ «ДніпроАзот», економії, оптимізації та вдосконаленню господарських процесів, а також давала б можливість своєчасно виявляти та усувати помилки. Запропоновано організаційну структуру відділу внутрішнього аудиту на ПАТ «ДніпроАзот» в контексті перевірки нематеріальних активів. Наведено складові механізму реалізації внутрішнього аудиту нематеріальних активів. Розроблено положення «Про відділ внутрішнього аудиту», етапи внутрішнього аудиту в контексті перевірки нематеріальних активів.

Висновки за розділом 3

Дослідження літературних джерел з метою розкриття організаційно-методичних аспектів, проблем та напрямів удосконалення аудиту нематеріальних активів дозволили автору зробити наступні висновки та пропозиції.

1. Розкрито порядок організації аудиту нематеріальних активів, запропоновано тест оцінювання системи обліку та внутрішнього контролю нематеріальних активів, план і програму аудиту нематеріальних активів. Тест оцінювання системи обліку та внутрішнього контролю, який запропоновано, дозволить оцінити стан нематеріальних активів ПАТ «ДніпроАзот». А також, за умов його використання як основи планування та регламентації внутрішньої контрольної діяльності, сприятиме правильному відображенні в обліку та фінансовій звітності нематеріальних активів на досліджуваному господарстві. Виконання всіх зазначених в плані та програмі аудиту нематеріальних активів ПАТ «ДніпроАзот» процедур та завдань, отримання необхідних доказів дозволяє аудитору зробити детальний та якісний звіт (висновок) незалежного аудитора про дотримання вимог чинного законодавства з обліку

нематеріальних активів, правильності їх документального оформлення та відображення у фінансовій звітності.

2. Запропоновано власну методику аудиту нематеріальних активів ПАТ «ДніпроАзот», яка включає перевірку: положень облікової політики в частині нематеріальних активів, наявності нематеріальних активів, відповідності показників фінансової звітності показникам синтетичного та аналітичного обліку нематеріальних активів, операцій по надходженню нематеріальних активів, амортизації нематеріальних активів, операцій із вибуття нематеріальних активів, операцій, пов'язаних із наданням прав на використання нематеріальних активів. За її результатами встановлено дотримання вимог чинного законодавства щодо обліку нематеріальних активів, достовірність їх відображення в обліку та звітності ПАТ «ДніпроАзот».

3. Розкрито порядок узагальнення результатів аудиту нематеріальних активів ПАТ «ДніпроАзот» і встановлено, що на основі групувальних відомостей порушень, актів, розрахунків та інших результатів складається Звіт (висновок) незалежного аудитора.

Доведено, що в сучасних умовах ведення бізнесу виникає необхідність розроблення та впровадження ефективної системи внутрішнього аудиту, яка б сприяла підвищенню якості та ефективності діяльності ПАТ «ДніпроАзот», економії, оптимізації та вдосконаленню господарських процесів, а також давала б можливість своєчасно виявляти та усувати помилки. Чітка організація внутрішнього аудиту забезпечить оперативне виконання поставлених завдань, а саме: формування та надання керівнику інформації про ринок об'єктів інтелектуальної власності; прийняття своєчасних та ефективних управлінських рішень; формування інформації для достовірної оцінки наявних нематеріальних активів; визначення можливості отримання у майбутньому економічних вигод від використання нематеріальних активів.

Запропоновано на ПАТ «ДніпроАзот» створити відділ внутрішнього аудиту, організаційну структуру відділу внутрішнього аудиту в контексті перевірки нематеріальних активів. Охарактеризовано складові механізму реалізації внутрішнього аудиту нематеріальних активів. Розроблено етапи внутрішнього аудиту в контексті перевірки нематеріальних активів досліджуваного товариства.

ВИСНОВКИ

У дипломній роботі здійснено теоретичне узагальнення й запропоновано вирішення актуального наукового завдання, яке полягає в дослідженні та розробці науково-методичних, організаційних і практичних рекомендацій щодо удосконалення організації, методики обліку та аудиту нематеріальних активів в умовах інституційних змін».

Результати проведеного дослідження дають змогу зробити наступні висновки та внести пропозиції.

1. Огляд нормативної та фахової літератури показав, що поняття «нематеріальні активи» розкривається залежно від предметної сфери: це частина майна підприємства, яка не має матеріально-уречевленої форми та може бути ідентифікована (бухгалтерський підхід); це засоби праці з терміном користування понад рік, використання яких пов'язано із отриманням економічної вигоди підприємства, формуванням його ринкових конкурентних переваг (економічний підхід); це об'єкти оформлених прав інтелектуальної власності та інструменти захисту результатів інноваційної діяльності (юридичний підхід). Для узгодження економічного, юридичного та бухгалтерського підходів, а також для цілей управління інноваційним розвитком підприємств термін «нематеріальні активи» уточнено у значенні інтелектуальних ресурсів, ідентифікація котрих відбувається внаслідок оформлення майнових прав на володіння та користування об'єктами інтелектуальної власності або немайнових контрактних прав розпоряджатися інтелектуальною власністю, які контролюються підприємством як результати минулої інтелектуальної діяльності, від використання яких очікується збільшення майбутніх економічних вигод та зростання інноваційного потенціалу підприємства.

До основних функцій нематеріальних активів віднесено: технічну (насичення продукту особливими споживчими властивостями); технологічну (забезпечення технологічної переваги над конкурентами); правову (забезпечення високого та стабільного захисту бізнесу); економічну (управління кругообігом інтелектуального капіталу з метою стабільного отримання надприбутків та нарощування його вартості та інноваційного потенціалу); соціальну (ідентифікація бізнесу у свідомості споживача на основі бренд-стратегії).

На основі узагальнення зарубіжних підходів до класифікації нематеріальних активів обґрунтовано їх базування на ідеї збалансованої системи показників BSC та аргументовано охоплення чотирьох складових цієї системи: нематеріальні активи, що пов'язані із клієнтами; нематеріальні активи, що пов'язані із людським капіталом; інтелектуальні технології; інтелектуальна власність. Для потреб облікового забезпечення управління інноваційним розвитком суб'єктів господарювання нематеріальні активи класифіковано за трьома новими ознаками: за правом власності, за правомочністю контролю та за впливом на стратегічні результати діяльності суб'єкта господарювання.

Проведений порівняльний аналіз положень національних П(С)БО та МСБО дозволив виявити переваги та недоліки методів оцінки нематеріальних активів. У сучасній вітчизняній обліковій системі пріоритетною залишається оцінка активів за їх історичною (фактичною) собівартістю. У моделі МСБО переважно використовується витратний підхід до оцінки справедливої вартості, що базується на розрахунку собівартості із зазначенням переліку витрат, які включаються, або не включаються до її складу. Доведено, що в інноваційній економіці справедлива вартість нематеріальних активів повинна визначатися не з урахуванням витрат на їх придбання або створення, а згідно з оцінкою грошових потоків, очікуваних від комерційного використання нематеріальних активів.

2. Проведено аналіз нормативно-інформаційного забезпечення та практики обліку, аудиту нематеріальних активів на хімічних підприємствах, який підтвердив необхідність їх вдосконалення, активізації вирішення проблемних питань, прискорення розробки та внесення змін до чинних нормативних актів та звітних документів з метою раціоналізації обліку, аудиту нематеріальних активів.

Розкрито мету, завдання обліку та аудиту нематеріальних активів, обґрунтовано, що дотримання і виконання розглянутих завдань надасть змогу власникам, менеджерам та іншим групам зацікавлених осіб ефективно використовувати нематеріальні активи.

3. За результатами аналізу показників фінансово-господарської діяльності ПАТ «ДніпроАзот» за 2016-2018 рр. встановлено, що досліджуване товариство володіє власним капіталом, власним оборотним капіталом для забезпечення достатнього рівня фінансування діяльності. Разом з тим, відмічено збільшення ефективності використання ресурсів досліджуваного товариства. Фінансово-господарську діяльність ПАТ «ДніпроАзот» за досліджуваний період слід оцінити позитивно, адже результатом його діяльності є отримання прибутку.

Бухгалтерський облік на досліджуваному господарстві ведеться відповідно Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій і Робочого плану рахунків за журнально-ордерною формою. Основним внутрішньогосподарським нормативно-правовим актом ПАТ «ДніпроАзот» у сфері методики та організації бухгалтерського обліку є наказ «Про облікову політику».

Аналітична робота в ПАТ «ДніпроАзов» проводиться головним бухгалтером відповідно до вітчизняної методики розрахунку показників фінансово-господарської діяльності. При цьому використовуються як дані

фінансової звітності, так і дані бухгалтерського обліку, плани господарської діяльності ПАТ «ДніпроАзов».

Річна фінансова звітність ПАТ «ДніпроАзот» підлягає обов'язковій перевірці незалежним аудитором. Звіт (висновок) незалежного аудитора повинен містити інформацію про: підтвердження достовірності та повноти даних фінансової звітності за відповідний період; оцінку повноти та достовірності відображення фінансового стану досліджуваного товариства у його бухгалтерській звітності; факти порушення законодавства під час провадження фінансово-господарської діяльності, а також встановленого порядку ведення бухгалтерського обліку та подання звітності; іншу інформацію, передбачену законодавством про аудиторську діяльність.

4. При складанні наказу «Про облікову політику» в частині обліку нематеріальних активів ПАТ «ДніпроАзот» рекомендовано додатково зазначати: в частині організації роботи бухгалтерської служби - основні положення посадової інструкції бухгалтера з обліку нематеріальних активів, склад і обсяг комерційної таємниці та порядок їх захисту; в частині організаційно-технологічних аспектів - форму ведення бухгалтерського обліку, організацію документації і документообігу в системі облікової інформації, терміни зберігання первинних документів та облікових регістрів, робочий план рахунків; в частині методичних аспектів - умови збільшення первісної вартості об'єктів нематеріальних активів; порядок визначення ліквідаційної вартості нематеріальних активів; групи нематеріальних активів для їх дооцінки (уцінки); зміни терміну корисного використання нематеріальних активів; методику визначення суми витрат від зменшення корисності нематеріальних активів; порядок визначення економічних вигід від відновлення корисності нематеріальних активів; порядок відображення результатів переоцінки нематеріальних активів в регістрах аналітичного обліку; порядок списання (ліквідації) нематеріальних активів.

Визначено, що організація бухгалтерського обліку нематеріальних активів поділяється на три етапи: первинний, поточний, підсумковий. Кожному етапу притаманні елементи, прийоми та характеристики технології облікового процесу.

Проведений аналіз форм первинної документації за їх сутністю та змістом дозволив виявити, що вони не повною мірою відповідають сучасним обліковим завданням. Тому автором запропоновано: пакет комплексних документів, зокрема «Картка-Акт наявності та руху нематеріальних активів», «Картка-Акт оцінки та переоцінки нематеріальних активів»; замінити назву форми НА-3 «Акт вибуття (ліквідації) об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів» на «Акт списання об'єкта права інтелектуальної власності».

Для спрощення роботи інвентаризаційної комісії удосконалено порядок здійснення інвентаризаційних процедур щодо нематеріальних активів ПАТ «ДніпроАзот».

5. Розкрито методику синтетичного та аналітичного обліку нематеріальних активів. При цьому з'ясовано, що для обліку нематеріальних активів ПАТ «ДніпроАзот» використовують синтетичний рахунок 12 «Нематеріальні активи», субрахунки 133 «Накопичена амортизація нематеріальних активів» та 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів», позабалансовий рахунок 09 «Амортизаційні відрахування».

За сучасних умов господарювання коло нематеріальних активів розширюється, що створює передумови для розширення кількості субрахунків до: субрахунку 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів», 412 «Дооцінка (уцінка) нематеріальних активів», 975 «Уцінка необоротних активів та фінансових інвестицій»; позабалансового рахунку 09 «Амортизаційні відрахування». Крім того, для систематизації та узагальнення інформації щодо реальної вартості інтелектуального капіталу запропоновано використовувати

позабалансовий рахунок 010 «Справедлива вартість інтелектуального капіталу» в розрізі субрахунків: 010.1 «Вартість людського капіталу», 010.2 «Вартість організаційного капіталу», 010.3 «Вартість клієнтського капіталу».

Розроблено форму управлінської звітності «Управлінський звіт про інтелектуальні активи», що містить фінансові та нефінансові показники. Запропонований набір фінансових та нефінансових показників для досліджуваному товаристві задовольняє потреби користувачів з різнобічними інтересами й запитами та створює передумови для побудови ефективної системи економічного аналізу та аудиту нематеріальних активів.

6. На основі розгляду теоретичних основ інституціональної економіки окреслено напрями розвитку обліку нематеріальних активів в умовах інституційних змін.

При оновленні організації та методики обліку нематеріальних активів з урахуванням впливу інституціонального середовища, доведено необхідність включення до складу нематеріальних активів капіталізованих витрат інституціонального характеру - «трансакційних витрат», які виникають внаслідок взаємодії із зовнішніми та внутрішніми контрагентами і зумовлені виникненням контрактних (договірних) прав.

В організаційній, методичній та технічній частинах облікової політики щодо нематеріальних активів всі положення запропоновано наводити з деталізацією способів ведення обліку як для об'єктів майнових прав інтелектуальної власності, так і для трансакційних витрат, як результату виникнення немайнових контрактних (договірних) прав. Для ведення ефективної інноваційної діяльності хімічних підприємств обґрунтовано доцільність відновлення практики формування амортизаційного капіталу. Для його обліку у План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій ввести додатковий синтетичний рахунок 462 «Амортизаційний капітал», за кредитом якого обліковуватимуться суми відрахувань до амортизаційного фонду,

відповідно за дебетом - його використання, зокрема на капітальні інвестиції в нематеріальні активи.

До правил бухгалтерського обліку інтелектуальних активів віднесено витрати, пов'язані з виникненням контрактного права, капіталізуються на окремому субрахунку рахунку довгострокових інвестицій 15 «Капітальні інвестиції» (наприклад, субрахунок 156 «Створення інтелектуальних активів»), оскільки за своєю суттю вони є витратами майбутніх періодів, а не витратами поточного періоду; для визнання створених власними силами інтелектуальних активів у статусі товару для комерціалізації, здійснюється їх рекласифікація в необоротні активи, утримувані для продажу. Для реалізації цих правил необхідно виокремити зі складу витрат, що обліковуються на рахунках 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 941 «Витрати на дослідження і розробки», витрати, які фактично є вкладеннями в інтелектуальні активи, тобто трансакційні витрати.

Надано пропозиції щодо трансформації рахунків витрат діяльності для відображення в обліку витрат на створення інтелектуальних активів в умовах інституційних змін та розроблено форму картки аналітичного обліку трансакційних витрат на створення інтелектуальних активів.

7. Розкрито порядок організації аудиту нематеріальних активів, запропоновано тест оцінювання системи обліку та внутрішнього контролю нематеріальних активів, план і програму аудиту нематеріальних активів. Тест оцінювання системи обліку та внутрішнього контролю, який запропоновано, дозволить оцінити стан нематеріальних активів на ПАТ «ДніпроАзот». А також, за умов його використання як основи планування та регламентації внутрішньої контрольної діяльності, сприятиме правильному відображенню в обліку та фінансовій звітності нематеріальних активів на досліджуваному господарстві. Запропонована програма аудиту нематеріальних активів та наведений обсяг аудиторських доказів дають можливість знизити рівень ризику невиявлення помилок та підвищити ефективність праці аудитора. Крім

того, виконання всіх зазначених в плані та програмі аудиту нематеріальних активів ПАТ «ДніпроАзот» процедур та завдань, отримання необхідних доказів дозволяє аудитору зробити детальний та якісний звіт (висновок) незалежного аудитора про дотримання вимог чинного законодавства з обліку нематеріальних активів, правильності їх документального оформлення та відображення у фінансовій звітності.

8. У процесі дослідження встановлено, що на сьогодні проведенню аудиту нематеріальних активів перешкоджає наявність проблем, зумовлених специфікою об'єкта аудиту та відсутністю належно розробленої методики. Запропоновано власну методику аудиту нематеріальних активів ПАТ «ДніпроАзот», яка включає перевірку: положень облікової політики в частині нематеріальних активів, наявності нематеріальних активів, відповідності показників фінансової звітності показникам синтетичного та аналітичного обліку нематеріальних активів, операцій по надходженню нематеріальних активів, амортизації нематеріальних активів, операцій із вибуття нематеріальних активів, операцій, пов'язаних із наданням прав на використання нематеріальних активів, аналіз нематеріальних активів.

Запропоновано аналіз нематеріальних активів здійснювати за чотирма напрямками: аналіз обсягів та динаміки нематеріальних активів, аналіз складу нематеріальних активів та динаміки їх структури, аналіз технічного стану нематеріальних активів, аналіз ефективності використання нематеріальних активів.

Результати аналізу нематеріальних активів досліджуваного товариства підтверджують збільшення вартості нематеріальних активів на 146 тис. грн або на 5,6 % порівняно з 2016 р. та на 193 тис. грн або на 7,8 % порівняно з 2017 р. У структурі нематеріальних активів ПАТ «ДніпроАзот» найбільшу частку займали авторське право та суміжні з ним права. Так, їх питома вага у 2016 р. становила 63,65 %, 2017 р. - 71,02 %, 2018 р. - 73,58 %. Найменшу

питому вагу у структурі нематеріальних активів становили права на комерційне позначення.

Зростання значень коефіцієнта нарахованої амортизації нематеріальних активів досліджуваного товариства на 0,2 % порівняно з 2016 р. та на 1,9 % порівняно з 2017 р. призвело до зменшення коефіцієнта придатності нематеріальних активів. Це свідчить, що ПАТ «ДніпроАзов» володіє зношеними нематеріальними активами та низьку якість нематеріальних активів, однак цей показник має тенденцію до зменшення. Зміна коефіцієнта вибуття для досліджуваного товариства є несуттєвою, втім, враховуючи його низьке значення, є підстави стверджувати про неналежну увагу до вилучення морально застарілих нематеріальних активів.

9. Розкрито порядок узагальнення результатів аудиту нематеріальних активів ПАТ «ДніпроАзот» і встановлено, що на основі групувальних відомостей порушень, актів, розрахунків та інших результатів складається Звіт (висновок) незалежного аудитора. За результатами аудиту нематеріальних активів досліджуваного товариства аудитором висловлено думку із застереженням щодо фінансової звітності ПАТ «ДніпроАзот» в частині обліку нематеріальних активів.

Доведено, що в сучасних умовах ведення бізнесу виникає необхідність розроблення та впровадження ефективної системи внутрішнього аудиту, яка б сприяла підвищенню якості та ефективності діяльності ПАТ «ДніпроАзот», економії, оптимізації та вдосконаленню господарських процесів, а також давала б можливість своєчасно виявляти та усувати помилки. Чітка організація внутрішнього аудиту забезпечить оперативне виконання поставлених завдань, а саме: формування та надання керівнику інформації про ринок об'єктів інтелектуальної власності; прийняття своєчасних та ефективних управлінських рішень; формування інформації для достовірної оцінки наявних нематеріальних активів; визначення можливості отримання у майбутньому економічних вигод від використання нематеріальних активів.

Враховуючи переваги та недоліки форм організації внутрішнього аудиту запропоновано на ПАТ «ДніпроАзот» створити відділ внутрішнього аудиту, організаційну структуру відділу внутрішнього аудиту в контексті перевірки нематеріальних активів. Охарактеризовано складові механізму реалізації внутрішнього аудиту нематеріальних активів, етапи внутрішнього аудиту в контексті перевірки нематеріальних активів досліджуваного господарства.

Основні результати розділу опубліковані в наукових працях автора [91; 199-202].