

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ  
ЗАПОРІЗЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

ЕКОНОМІЧНИЙ ФАКУЛЬТЕТ

Кафедра обліку та оподаткування

Кваліфікаційна робота

магістра

на тему: Облік та аудит нематеріальних активів на ТОВ «БІ-ПРАЙМ-3»

Виконала: студентка 2 курсу, групи 8.0719-з  
спеціальності 071 «Облік і оподаткування»  
освітньо-професійної програми «Облік і аудит»  
спеціалізації облік і аудит на підприємствах малого  
бізнесу

А.О. Свіденко

Керівник: к.н.держ.упр., доцент

Пушкарь І.В.

Рецензент: к.е.н., доцент

Радева О.Г

Запоріжжя 2020

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ  
ЗАПОРІЗЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Факультет економічний  
Кафедра обліку та оподаткування  
Рівень вищої освіти магістр  
Спеціальність 071 «Облік і оподаткування»  
Освітньо-професійна програма «Облік і аудит»  
Спеціалізація облік і аудит у підприємстві

**ЗАТВЕРДЖУЮ:**

Зав. кафедри \_\_\_\_\_ Н.М. Проскуріна  
«\_\_\_» \_\_\_\_\_ 2020р.

**З А В Д А Н Н Я**

**НА КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ СТУДЕНТЦІ**

Свіденко Аліні Олексіївні

1. Тема роботи: Облік та аудит нематеріальних активів на ТОВ «БІ-ПРАЙМ-3»  
керівник роботи Пушкарь Ірина Володимирівна, к.н.держ.упр., доцент,  
затверджені наказом ЗНУ від 18.06.2020 р., № 810-с.
2. Строк подання студентом роботи 02 грудня 2020 р.
3. Вихідні дані до роботи: спеціальна література, законодавчі та нормативні акти, статистичні дані, дані фінансової звітності підприємства.
4. Зміст розрахунково-пояснювальної записки (перелік питань, які потрібно розробити): дослідити теоретико-економічні засади обліку та аудиту нематеріальних активів підприємства в сучасних умовах господарювання підприємств агропромислового комплексу; вивчити методико-організаційні аспекти обліку нематеріальних активів ТОВ «БІ-ПРАЙМ-3»; проаналізувати організаційно-методичні основи внутрішнього аудиту як форми контролю за ефективним використанням нематеріальних активів на ТОВ «БІ-ПРАЙМ-3».
5. Перелік графічного матеріалу (з точним зазначенням обов'язкових креслень):  
35 рис., 26 табл. та 3 формули.

## 6. Консультанти розділів роботи

Розділ	Консультант	Підпис, дата	
		Завдання видав	Завдання прийняв
1	к.н.держ.упр., доцент Пушкарь І.В.	19.08.2020	19.08.2020
2	к.н.держ.упр., доцент Пушкарь І.В.	16.09.2020	16.09.2020
3	к.н.держ.упр., доцент Пушкарь І.В.	07.10.2020	07.10.2020

7. Дата видачі завдання: 08 липня 2020р.

## КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

№ з/п	Назва етапів кваліфікаційної роботи	Строк виконання етапів роботи	Примітка
1.	Складання плану роботи, підбір літератури	липень 2020	виконано
2.	Написання вступу	липень 2020	виконано
3.	Виконання першого розділу	серпень 2020	виконано
4.	Виконання другого розділу	вересень 2020	виконано
5.	Виконання третього розділу	жовтень 2020	виконано
6.	Написання висновків	листопад 2020	виконано
7.	Оформлення роботи, одержання відгуку та рецензії	листопад 2020	виконано
8.	Подання роботи на кафедру	грудень 2020	виконано

Студентка \_\_\_\_\_  
( підпис )

А.О. Свіденко

Керівник роботи \_\_\_\_\_  
( підпис )

І.В. Пушкарь

**Нормоконтроль пройдено**

Нормоконтролер \_\_\_\_\_

В.В. Сьомченко

## РЕФЕРАТ

Кваліфікаційна робота: 140 с., 3 розділи, 26 табл., 35 рис., 19 додатків, 79 джерел.

НЕМАТЕРІАЛЬНІ АКТИВИ, ІНТЕЛЕКТУАЛЬНА ВЛАСНІСТЬ, АУДИТ, БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АГРАРНЕ ПІДПРИЄМСТВО, ТОВАРИСТВО З ОБМЕЖЕНОЮ ВІДПОВІДАЛЬНІСТЮ, АКТИВИ, СТАНДАРТИ

Об'єктом кваліфікаційної роботи є господарська діяльність ТОВ «БІ-ПРАЙМ-3, яка пов'язана з використанням нематеріальних активів у складі ресурсного потенціалу аграрного підприємства.

Мета роботи полягає у теоретичному та методичному обґрунтуванні положень, а також розробці практичних рекомендацій, спрямованих на удосконалення методик обліку і аудиту нематеріальних активів та визначення суттєвих аспектів їх організації на національних аграрних підприємствах.

Для досягнення визначеної мети була використана сукупність загальнонаукових та спеціальноекономічних методів дослідження, зокрема: метод діалектичного пізнання (під час дослідження економічної сутності, класифікації та оцінки нематеріальних активів), методи індукції та дедукції (при дослідженні теоретичних основ обліку нематеріальних активів), метод теоретичного узагальнення (для розкриття сутності поняття «нематеріальні активи»), логічний метод (під час аналізу особливостей організації обліку нематеріальних активів), методи системного та комплексного аналізу (під час дослідження методик здійснення зовнішнього та внутрішнього аудиту) та ін.

Наукова новизна одержаних результатів полягає у розкритті та розв'язанні теоретичних та практичних проблем, пов'язаних із удосконаленням обліку і аудиту нематеріальних активів на аграрних

підприємствах. У процесі наукового дослідження отримано такі наукові результати, яким притаманна наукова новизна:

- сформовано визначення економічної сутності категорії «нематеріальні активи» з акцентом уваги на іманентних властивостях та основних критеріях визнання нематеріального активу, а саме можливості здійснення його ідентифікації (відокремлення);

- систематизовано підходи до класифікації нематеріальних активів та розроблено основні класифікаційні нематеріальних активів сільськогосподарських підприємств, з врахуванням специфіки діяльності вітчизняного аграрного сектору;

- запропоновано ведення розширеного аналітичного обліку нематеріальних активів, шляхом використання розробленого нового робочого плану рахунків, в частині деталізації рахунку 12, 15, 22, та синтетичного обліку, шляхом удосконалення форм первинних документів руху нематеріальних активів сільськогосподарських підприємств.

- розроблено уніфіковані форми робочих документів як основа для вироблення єдиного методичного підходу до проведення внутрішнього аудиту нематеріальних активів на ТОВ «БІ-ПРАЙМ-3».

Отримані результати дослідження спрямовані на підвищення достовірності, оперативності та аналітичності обліку і аудиту нематеріальних активів, можуть впроваджуватися в практику роботи аграрних підприємств, а також використовуватися при розробці нормативних матеріалів та законодавчих актів з бухгалтерського обліку аудиту.

Застосування на практиці запропонованих рекомендацій дозволить забезпечити здійснення ефективного обліку та аудиту нематеріальних активів з урахуванням сучасних умов господарювання, своєчасне одержання та аналіз необхідної інформації керівництвом.

## SUMMARY

Qualifying work contains 140 pp., 3 sections, 35 fig., 26 tab., 19 annex, 79 references.

INTANGIBLE ASSETS, INTELLECTUAL PROPERTY, AUDIT, ACCOUNTING, AGRICULTURAL ENTERPRISE, LIMITED LIABILITY COMPANY, RESPONSIBILITY

The object of qualification work is the economic activity of LLC «BI-PRIME-3», which is associated with the use of intangible assets in the resource potential of the agricultural enterprise.

The purpose of the work is to theoretically and methodically substantiate the provisions, as well as to develop practical recommendations aimed at improving the methods of accounting and auditing of intangible assets and determining the essential aspects of their organization in national agricultural enterprises.

To achieve this goal, a set of general and special economic research methods was used, in particular: the method of dialectical cognition (in the study of economic essence, classification and evaluation of intangible assets), methods of induction and deduction (in the study of theoretical foundations of intangible assets), the method of theoretical generalization to reveal the essence of the concept of «intangible assets»), logical method (during the analysis of the peculiarities of the organization of accounting for intangible assets), methods of systematic and comprehensive analysis (under the study of methods of external and internal audit), etc.

The scientific novelty of the obtained results lies in the disclosure and solution of theoretical and practical problems related to the improvement of accounting and auditing of intangible assets in agricultural enterprises. In the process of scientific research the following scientific results were obtained, which

are characterized by scientific novelty:

- the definition of the economic essence of the category «intangible assets» with an emphasis on the inherent properties and basic criteria for recognition of an intangible asset, namely the possibility of its identification (separation);

- systematized approaches to the classification of intangible assets and developed the main classification of intangible assets of agricultural enterprises, taking into account the specifics of the domestic agricultural sector;

- it is proposed to conduct extended analytical accounting of intangible assets, using the developed new chart of accounts, in terms of detailing accounts 12, 15, 22, and synthetic accounting, by improving the forms of primary documents of intangible assets of agricultural enterprises.

- unified forms of working documents have been developed as a basis for developing a unified methodological approach to conducting an internal audit of intangible assets at BI-PRIME-Z LLC.

The results of the study are aimed at improving the reliability, efficiency and analytical accounting and audit of intangible assets, can be implemented in the practice of agricultural enterprises, as well as used in the development of regulations and legislation on auditing accounting.

The practical application of the proposed recommendations will ensure the implementation of effective accounting and auditing of intangible assets, taking into account current business conditions, timely receipt and analysis of the necessary information by management.

## ЗМІСТ

ЗАВДАННЯ НА КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ

РЕФЕРАТ

SUMMARY

СКОРОЧЕННЯ ТА УМОВНІ ПОЗНАКИ

ВСТУП..... 12

РОЗДІЛ 1 ТЕОРЕТИКО-ЕКОНОМІЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ ТА АУДИТУ

НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ ПІДПРИЄМСТВ

АГРОПРОМИСЛОВОГО КОМПЛЕКСУ

1.1 Економічна сутність, класифікація та оцінка нематеріальних активів в діяльності аграрних підприємств..... 17

1.2 Концептуальні основи обліку нематеріальних активів..... 27

1.3 Організація аудиту ефективності нематеріальних активів як форми контролю..... 38

РОЗДІЛ 2 МЕТОДИКО-ОРГАНІЗАЦІЙНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ

НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ ТОВ «БІ-ПРАЙМ-3»

2.1 Організаційно-економічна характеристика підприємства..... 46

2.2 Особливості організації аналітичного та синтетичного обліку нематеріальних активів..... 57

2.3 Шляхи удосконалення обліку нематеріальних активів на підприємстві..... 65

РОЗДІЛ 3 ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ

ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ ЯК ФОРМИ КОНТРОЛЮ ЗА

ЕФЕКТИВНИМ ВИКОРИСТАННЯМ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ

НА ТОВ «БІ-ПРАЙМ-3»

3.1 Документальне та інформаційне забезпечення організації внутрішнього аудиту нематеріальних активів..... 75

3.2 Методика здійснення внутрішнього аудиту нематеріальних активів.. 82



3.3 Напрямки удосконалення організації внутрішнього аудиту та контролю нематеріальних активів на підприємстві.....	95
ВИСНОВКИ.....	102
ПЕРЕЛІК ДЖЕРЕЛ ПОСИЛАННЯ.....	108
ДОДАТОК А Особливості, переваги та недоліки підходів до розуміння економічної сутності нематеріальних активів.....	116
ДОДАТОК Б Визначення категорії «нематеріальні активи» у нормативно-правових актах.....	117
ДОДАТОК В Класифікація нематеріальних активів.....	118
ДОДАТОК Г Класифікація нематеріальних активів за новітніми досягненнями технічного та суспільного прогресу.....	119
ДОДАТОК І Класифікація нематеріальних активів підприємства.....	121
ДОДАТОК Д Особливості підходів та методів для оцінки нематеріальних активів.....	123
ДОДАТОК Е Класифікація нематеріальних активів.....	124
ДОДАТОК Є Основи обліку нематеріальних активів на аграрних підприємствах.....	125
ДОДАТОК Ж Оцінка нематеріальних активів в обліку та звітності за ПС(Б)О 8.....	127
ДОДАТОК З Схема документообороту операцій, пов'язаних з рухом нематеріальних активів.....	128
ДОДАТОК И Документальне оформлення руху нематеріальних активів на ТОВ «БІ-ПРАЙМ-3».....	129
ДОДАТОК І Журнали обліку ТОВ «БІ-ПРАЙМ-3».....	130
ДОДАТОК Ї Запропонована форма обліку нематеріальних активів на ТОВ «БІ-ПРАЙМ-3».....	131
ДОДАТОК Й Види програмного забезпечення для аграрних підприємств.....	132
ДОДАТОК К Тест внутрішнього контролю нематеріальних активів на ТОВ «БІ-ПРАЙМ-3».....	133

ДОДАТОК Л План проведення аудиту нематеріальних активів на ТОВ «БІ-ПРАЙМ-3».....	134
ДОДАТОК М Методичні прийоми внутрішнього аудиту на ТОВ «БІ-ПРАЙМ-3».....	135
ДОДАТОК Н Програма стадії дослідження внутрішнього аудиту нематеріальних активів на ТОВ «БІ-ПРАЙМ-3».....	136
ДОДАТОК О Робочі документи для внутрішнього аудиту.....	138
ДОДАТОК П SWOT-аналіз ТОВ «БІ-ПРАЙМ-3».....	139

## СКОРОЧЕННЯ ТА УМОВНІ ПОЗНАКИ

Дт – дебет

КВЕД – класифікатор видів економічної діяльності

Кт – кредит

МСБО 38 – Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 38

МСО – міжнародний стандарт оцінки

НМА – нематеріальні активи

НС № 4 – Національний стандарт № 4 «Оцінка майнових прав інтелектуальної власності»

П(С)БО 8 – Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи»

ПДВ – податок на додану вартість

ТОВ – товариство з обмеженою відповідальністю

## ВСТУП

Сучасний період розвитку суспільства можна охарактеризувати як інформаційний та глобалізаційний, у якому нематеріальні об'єкти суттєво домінують над матеріальними, що, у першу чергу пов'язано з зростанням громадської ваги науки, інтелектуальної діяльності, техніки та інтелектуального капіталу. Саме інтелектуальний капітал у подальшому визначає рівень економічного зростання, ринкову вартість та формування високого рівня конкурентоспроможності. Нематеріальні активи впливають на максимізацію прибутку, налагоджують ефективну взаємодію внутрішніх і зовнішніх елементів функціонування середовища, закладають основи інтелектуалізації виробництва.

У системі бухгалтерського обліку нематеріальні активи відображаються як права інтелектуальної власності, однак потребує удосконалення механізм обліково-аналітичного забезпечення адміністрування створенням, придбанням нематеріальних активів з урахуванням особливостей організації аналітичного та синтетичного обліку нематеріальних активів.

Фундаментальні питання обліку та аудиту нематеріальних активів на підприємствах агропромислового комплексу досліджено у роботах таких відомих вчених як: І. Бігдан, Л. Бражна, Ф. Бутинець, А. Велш, Н. Виговська, А. Грінько, В. Єфіменко, С. Зубілевич, Л. Котенко, О. Мельник, О. Мендрула, Я. Муркузе, Б. Нідлз, Ю. Осадчий, В. Палій, В. Подільський, Н. Проскуріна, В. Сапко, В. Сатовський, А. Святоцький, О. Сизоненко, В. Сопко, Л. Чижевська, А. Шеремет, М. Шигун, Л. Шнейдман та ін.

Недостатня розробка теоретичних і методичних питань обліку і аудиту нематеріальних об'єктів на аграрних підприємствах, а також науково-теоретична та практична значимість вказаних проблем зумовили вибір теми кваліфікаційної роботи.

Об'єктом кваліфікаційної роботи є господарська діяльність ТОВ «БІ-

ПРАЙМ-3, яка пов'язана з використанням нематеріальних активів у складі ресурсного потенціалу аграрного підприємства.

Предметом дослідження виступає сукупність теоретичних, методичних і практичних питань обліку та аудиту нематеріальних активів на ТОВ «БІ-ПРАЙМ-3 як аграрному підприємстві.

Мета роботи полягає у теоретичному та методичному обґрунтуванні положень, а також розробці практичних рекомендацій, спрямованих на удосконалення методик обліку і аудиту нематеріальних активів та визначення суттєвих аспектів їх організації на вітчизняних аграрних підприємствах.

Зазначені мета та об'єкт дослідження зумовили постановку наступних завдань, які вирішені у роботі в повному обсязі:

- дослідити економічну сутність нематеріальних активів, способи їх класифікації та оцінки у діяльності аграрних підприємств;
- систематизувати концептуальні основи обліку нематеріальних активів;
- проаналізувати організацію аудиту ефективності нематеріальних активів як форми контролю;
- здійснити організаційно-економічну характеристику підприємства ТОВ «БІ-ПРАЙМ-3»;
- дослідити особливості організації аналітичного та синтетичного обліку нематеріальних активів;
- розробити пропозиції щодо шляхів удосконалення обліку нематеріальних активів на ТОВ «БІ-ПРАЙМ-3»;
- вивчити документальне та інформаційне забезпечення організації внутрішнього аудиту нематеріальних активів;
- узагальнити методики здійснення внутрішнього аудиту нематеріальних активів;
- надати рекомендації, які стосуються напрямків удосконалення організації внутрішнього аудиту та контролю нематеріальних активів на ТОВ «БІ-ПРАЙМ-3».

Для досягнення визначеної мети була використана сукупність загальнонаукових та спеціально-економічних методів дослідження, зокрема: метод діалектичного пізнання (під час дослідження економічної сутності, класифікації та оцінки нематеріальних активів), методи індукції та дедукції (при дослідженні теоретичних основ обліку нематеріальних активів), метод теоретичного узагальнення (для розкриття сутності поняття «нематеріальні активи»), логічний метод (під час аналізу особливостей організації обліку нематеріальних активів), методи системного та комплексного аналізу (під час дослідження методик здійснення зовнішнього та внутрішнього аудиту) та ін. Наукова новизна одержаних результатів полягає у розкритті та розв'язанні теоретичних та практичних проблем, пов'язаних із удосконаленням обліку і аудиту нематеріальних активів на аграрних підприємствах.

У процесі наукового дослідження отримано такі наукові результати, яким притаманна наукова новизна:

- сформовано визначення економічної сутності категорії «нематеріальні активи» з акцентом уваги на іманентних властивостях та основних критеріях визнання нематеріального активу, а саме можливості здійснення його ідентифікації (відокремлення);

- систематизовано підходи до класифікації нематеріальних активів та розроблено основні класифікаційні нематеріальних активів сільськогосподарських підприємств, з врахуванням специфіки діяльності вітчизняного аграрного сектору;

- запропоновано ведення розширеного аналітичного обліку нематеріальних активів, шляхом використання розробленого нового робочого плану рахунків, в частині деталізації рахунку 12, 15, 22, та синтетичного обліку, шляхом удосконалення форм первинних документів руху нематеріальних активів сільськогосподарських підприємств.

- розроблено уніфіковані форми робочих як основа для вироблення єдиного методичного підходу до проведення внутрішнього аудиту нематеріальних активів на ТОВ «БІ-ПРАЙМ-3».

Теоретичною й методичною основою дослідження є положення (стандарти) бухгалтерського обліку, законодавча база бухгалтерського і податкового обліку та інші нормативно-правові документи, які регламентують методи, порядок оцінки, обліку, аудиту нематеріальних активів в Україні, міжнародні стандарти бухгалтерського обліку, а також наукові праці вітчизняних і зарубіжних учених.

Отримані результати дослідження спрямовані на підвищення достовірності, оперативності та аналітичності обліку і аудиту нематеріальних активів, можуть впроваджуватися в практику роботи аграрних підприємств, а також використовуватися при розробці нормативних матеріалів та законодавчих актів з бухгалтерського обліку аудиту.

Застосування на практиці запропонованих рекомендацій дозволить забезпечити здійснення ефективного обліку та аудиту нематеріальних активів з урахуванням сучасних умов господарювання, своєчасне одержання та аналіз необхідної інформації керівництвом.

Основні результати дослідження, що викладені в кваліфікаційній роботі, пройшли апробацію шляхом обговорення та отримали позитивну оцінку науковців на XV Міжнародній науково-практичній конференції «Виклики та перспективи розвитку нової економіки та світовому, державному та регіональному рівнях» (15-16 жовтня 2020 р., м. Запоріжжя).

Крім того питання обліку та аудиту нематеріальних активів було розглянуто в двох статтях: Свіденко А. О. Нематеріальні активи в діяльності аграрних підприємств: економічна сутність та класифікація. Обліково-аналітичне забезпечення управління розвитком підприємства: збірник статей молодих вчених. Випуск 5 / за ред. А. В. Череп. – Запоріжжя: Запорізький національний університет, 2020. С. 38-49. Свіденко А. О. Особливості оцінки та визнання нематеріальних активів на сільськогосподарських підприємствах. Обліково-аналітичне забезпечення управління розвитком підприємства: збірник статей молодих вчених. Випуск 5 / за ред. А. В. Череп. – Запоріжжя: Запорізький національний університет, 2020. С. 153-159.

Кваліфікаційна робота складається із вступу, трьох розділів, висновків і переліку посилань. Основний зміст викладено на 115 сторінках друкованого тексту.



# РОЗДІЛ 1

## ТЕОРЕТИКО-ЕКОНОМІЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ ТА АУДИТУ

### НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ ПІДПРИЄМСТВ

### АГРОПРОМИСЛОВОГО КОМПЛЕКСУ

#### 1.1 Економічна сутність, класифікація та оцінка нематеріальних активів в діяльності аграрних підприємств

Економічна наукова доктрина стверджує, що «будь-яке явище або предмет представляють певну матеріальну чи нематеріальну цінність для власника», а отже є активом. Як слушно зазначає О. Сизоненко, «поява нового елемента в будь-якій сфері життєдіяльності людини та використання елемента суб'єктами економіки створюють передумови для виникнення способів обліку нового об'єкту» [59, С. 6]. Активи можуть включати в себе: оборотний капітал, основний капітал, відстрочені платежі та нематеріальні активи (далі за потреби – НМА).

Можна виокремити три підходи до розуміння сутності нематеріальних активів – юридичний, бухгалтерський та економічний. Кожен з цих підходів розкриває специфіку розуміння нематеріальних активів для тієї чи іншої сфери. З точки зору юридичної сутності нематеріальні активи представляють собою сукупність особистих немайнових та майнових прав на результати інтелектуальної діяльності, а також прирівняні до них засоби індивідуалізації юридичних осіб, робіт, товарів та послуг.

Юридичний підхід покладений в основу розуміння бухгалтерської сутності нематеріальних активів. В бухгалтерському обліку наявні чіткі критерії, «які обмежують кількість об'єктів, які можуть бути віднесені до категорії нематеріальних активів» [11, С. 212].

Економічна сутність нематеріальних активів полягає розгляді

нематеріальних активів через призму економічних ресурсів, а критерієм ідентифікації є реальна можливість здійснювати контроль над ними. Тобто, до нематеріальних активів за цим підходом належать як нематеріальні активи, які не є результатом інтелектуальної діяльності, та інтелектуальний капітал, так й результати інтелектуальної діяльності суб'єкта господарювання, які використовуються з метою збільшення прибутку. Схематично взаємозв'язок цих підходів відображений на рис. 1.1.



Рисунок 1.1 – Підходи до визначення сутності нематеріальних активів

М. Мелуон та Л. Едвісон визначають нематеріальні активи як «сукупну вартість усіх взаємовідносин всередині та ззовні організації, а також вартість репутації компанії, її іміджу та торгової марки» [74, С. 151].

Л. Шнейдемман під «нематеріальними активами розуміє умовну вартість об'єктів промислової та інтелектуальної власності, а також інших немайнових прав» [70, С. 24]. І. Бойчик дотримується протилежної думки, згідно якої «нематеріальні активи є способом захисту доступу до нематеріальних ресурсів та їх використання у підприємстві з метою отримання прибутку» [7, С. 205].

Аналіз доктринальних підходів до визначення витоків походження нематеріальних активів дозволяє прийти до висновку, що нематеріальний актив може бути або результатом інтелектуальної діяльності або уособлювати собою певну сукупність прав і можливостей нематеріального змісту. Відображення інтелектуальної діяльності як форми ідентифікації нематеріальних активів здійснено на рис. 1.2.

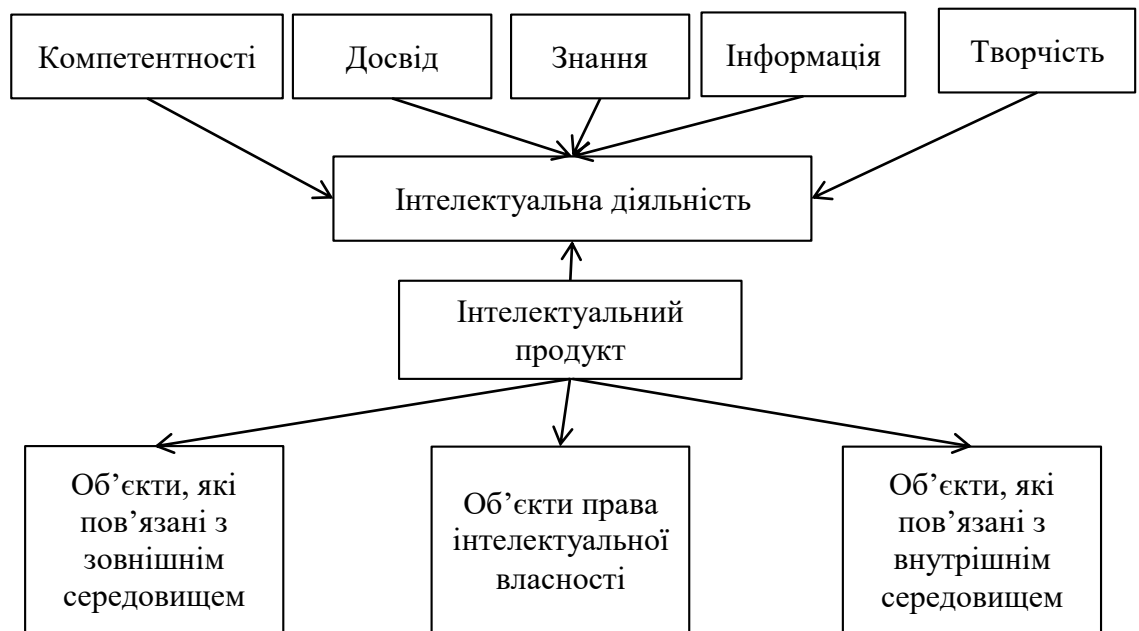


Рисунок 1.2 – Інтелектуальна діяльність та нематеріальні активи, які походять з неї

У наукових колах склалося декілька підходів до розуміння економічної сутності нематеріальних активів.

Як зазначає С. Лінь, «економічна сутність нематеріальних активів проявляється у властивих тільки їм атрибутах, до яких він відносить відсутність матеріального прояву, тривалий строк експлуатації, фактичну зайнятість у фінансових процесах, зростання ефективності здійснення підприємницької діяльності, відсутність впевненості у стабільному прибутку, який можна отримати у майбутньому, значна роль у прискоренні науково-технічного прогресу» [31, С. 82]. Прихильники другого підходу (Є. Хендріксен, М. Ван Бред, С. Грей, Б. Нідлз, І. Бігдан) стверджують, що

«економічна сутність нематеріальних активів знаходить свій прояв у відсутності фізичного втілення, однак в той же час належності до ресурсів суб'єкта господарювання з метою отримання підприємницької вигоди. Тобто, реальна наявність або відсутність нематеріальних активів проявляється тільки у процесі виробництва, реалізації продукту завдяки ефективному менеджменту» [5, С. 155].

Третя група вчених розглядає економічну сутність нематеріальних активів як «наявну можливість (так звана, правомочність) володіти, користуватися і розпоряджатися об'єктами права інтелектуальної та промислової власності, яку суб'єкт господарювання обертає в економічному обігу з метою отримання прибутку. Наприклад, М. Климова та Л. Мельничук до нематеріальних активів відносять тільки авторські права та суміжні права, ділову репутацію та суміжні видатки» [36, С. 81].

Кожен з цих підходів має свої особливості, переваги та недоліки розуміння яких має важливе значення до поглиблення онтології нематеріальних активів. Відповідно, виникла необхідність відображення отриманої інформації у Додатку А.

На законодавчому рівні визначення облікового підходу до нематеріальних активів відбувається у «Міжнародних стандартах бухгалтерського обліку 38» (далі – МСБО 38). За цим нормативно-правовим актом, «нематеріальні активи підлягають визнанню тільки у тому випадку, якщо вони відповідають певним критеріям, з обов'язковим розкриттям певної інформації про них» [42]. До обов'язкових ознак нематеріального активу МСБО 38 відносить:

- «немонетарність» – тобто немає грошового вираження;
- «безтілесність» – сукупність нематеріальних об'єктів господарського обліку;
- «можливість ідентифікації» – встановлення відповідності.

В той же час, це не означає, що нематеріальний актив обов'язково має передаватися незалежно від інших активів.

Згідно з нормами П(С)БО 8 нематеріальними активами є «немонетарні активи, які не мають матеріальної форми та можуть бути ідентифіковані» [55]. Таким чином, головною ознакою для визначення нематеріальних активів є їх немонетарна форма та неречовий характер.

Аналіз наукових та нормативних джерел дозволяє визначити особливості нематеріальних активів, наведені на рис. 1.3.



Рисунок 1.3 – Ознаки нематеріальних активів

Дослідження змісту категорії «нематеріальні активи», що подається в нормативно-правових документах, наведено у Додатку В.

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

Виокремлення іманентних властивостей нематеріальних активів дозволяє надати авторське визначення поняттю «нематеріальні активи». Так, нематеріальними активами є інтелектуальні та неінтелектуальні ресурси, ідентифікація яких відбувається через оформлення майнових і особистих немайнових прав інтелектуальної власності, можливості володіти, користуватися та розпоряджатися ним, які контролюються та здійснюються підприємством і використання яких у майбутньому має принести економічні вигоди та позитивно вплинути на зростання економічного потенціалу підприємства. Запропоноване визначення, на відміну від існуючих, акцентує увагу на основних критеріях визнання нематеріального активу, а саме можливості здійснення його ідентифікації (відокремлення).

Економічна сутність нематеріальних активів тісно пов'язана з тими функціями, які вони виконують на підприємстві, та у впливі на комерційний успіх суб'єкта господарювання. Загальна характеристика функцій нематеріальних активів була надана у табл. 1.1.

Таблиця 1.1 – Функції нематеріальних активів

№	Функція	Характеристика
1	2	3
1	Технологічно-новаторська	Надання виробу особливих технічних характеристик та споживчих властивостей.
2	Соціальна	Ідентифікація підприємства (бренду) у свідомості споживачів.
3	Інтелектуальна	Забезпечення конкурентоспроможності виробу.
4	Правова	Базується на виключному праві, невиключному праві, відшкодуванні завданої шкоди та захисті від протиправних діянь.
5	Прибуткова	Управління інтелектуальним капіталом з метою перетворення його у прибуток (економічну вигоду).
6	Психологічна	Формування корпоративної культури, пріоритетних цінностей підприємств, комунікаційної системи між окремими його частинами, закріплення у свідомості працівників принципів трудової етики та методів стимулювання і заохочення.

Незважаючи на те, що всі нематеріальні активи є чітко індивідуалізованими, у процесі виконання ними специфічних функцій

проявляються певні загальні властивості, які дозволяють згрупувати усі нематеріальні активи за певними ознаками. У економічній науковій доктрині існує безліч підходів до класифікації нематеріальних активів. Деякі з них були відображені у Додатку В.

Таким чином, існує безліч різноманітних об'єктів нематеріальних активів, які можна класифікувати за різними ознаками. Кожен з таких способів класифікації дозволяє підвищити аналітичність бухгалтерського та фінансового обліку та зробити більш ефективним економічний аналіз нематеріальних активів.

Разом із тим не слід відкидати важливість такого фактору як походження нематеріальних активів та виникнення нових нематеріальних активів з урахуванням новітніх досягнень технологій і суспільних формацій. Отже, за цим критерієм було виокремлено та охарактеризовано сукупність нематеріальних активів, що відображено у Додатку Г.

Таку класифікацію наведено і в інших нормативно-правових документах (як національних, так і міжнародних). Вона дозволяє віднести нематеріальні активи до відповідної групи за правовою ознакою та привласнити номер облікового рахунку.

Саме належність нематеріального активу до певної з наведених класифікаційних груп впливає на процедуру проведення їх ідентифікації на підприємстві сільськогосподарського комплексу. Документальне забезпечення ідентифікації нематеріальних активів відображено у табл. 1.2.

Таблиця 1.2 – Документальне забезпечення ідентифікації нематеріальних активів

Група нематеріальних активів	Документи
1	2
Права користування природними ресурсами	Договір про надання права власності, виписки з державних реєстрів, які затверджують набуті права власності.
Права користування майном	
Права на комерційні позначення	Свідоцтво на комерційні позначення.
Права на об'єкти промислової власності	Патент, свідоцтво про авторство, свідоцтво на корисну модель, договір.

## Продовження таблиці 1.2

1	2
Авторське права та суміжні з ним права	Виключне право на авторське видання, авторський, видавничий договори, що дозволяють публічне відтворення чи інше використання творів.
Інші нематеріальні активи	Залежно від виду активу

Узагальнюючи дослідження науковців, можна запропонувати класифікацію нематеріальних активів із зазначенням цілей, яких вона дозволяє досягти (Додаток Г). Вона може бути використана для надання характеристики об'єкту нематеріальних активів, здійснення його ідентифікації, відображення господарських операцій в обліку та здійснення контролю за використанням.

Кожен суб'єкт сільськогосподарської діяльності повинен послуговуватися справедливо оціненим реальним капіталом (відповідно до ринкової вартості підприємства), грошовим капіталом (наприклад, банківські активи та цінні папери), виробничим капіталом (у формі грошової оцінки наявної нерухомості), товарним капіталом (сукупна вартість виробленої, але нереалізованої продукції), інтелектуальним капіталом (особисті немайнові та майнові права та об'єкти права інтелектуальної власності).

Особливість використання нематеріальних активів у діяльності сільськогосподарських підприємств полягає у тому, що вони є темпорально необмеженими та здатними приносити прибуток постійно.

На підприємствах агропромислового комплексу оцінці підлягають лише ті нематеріальні активи, щодо яких наявні правовстановлюючі документи (акти, які підтверджують право власності на конкретний об'єкт нематеріального активу). «В обліковому записі обов'язково відображаються як нематеріальні активи, які враховуються на балансі, так і ті, які не відображені у ньому.

Для оцінки нематеріальних активів у аграрних підприємствах використовуються ринкова вартість, відновна вартість, вартість використання, інвестиційна вартість. Страхова та іпотечна вартість практично не використовуються для оцінки нематеріальних активів» [79, С. 42].



Ситуації, у яких може виникнути необхідність оцінки нематеріальних активів, відображені на рис. 1.4.

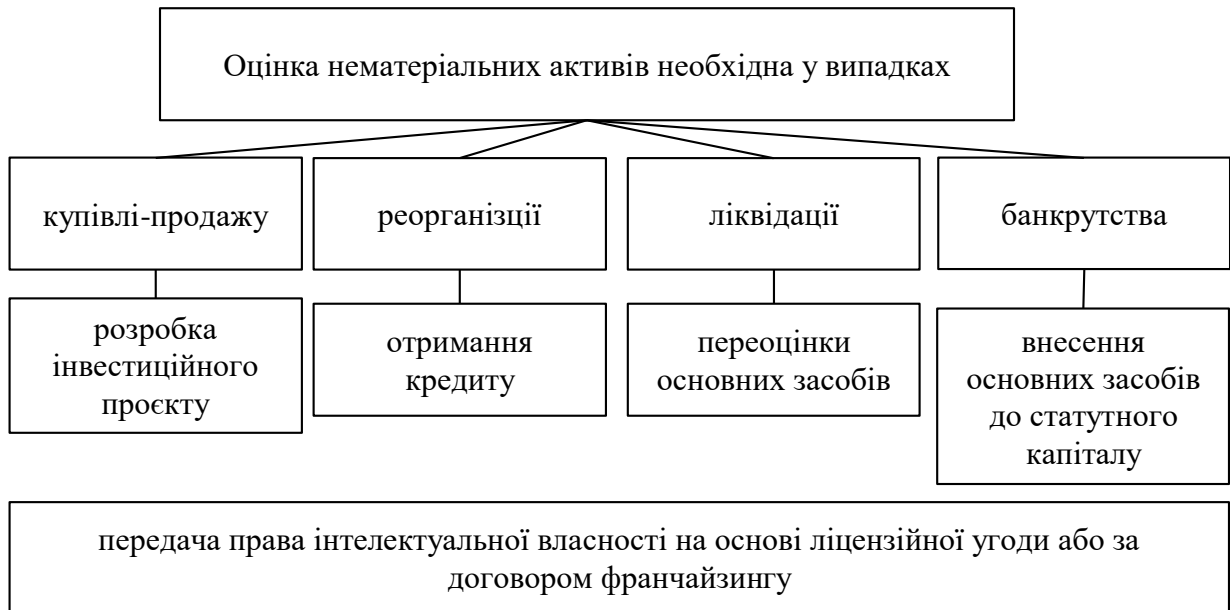


Рисунок 1.4 – Підстави проведення оцінки нематеріальних активів

Нематеріальні активи, які не відображаються наперед у бухгалтерському обліку, ідентифікуються та вимірюються в процесі окремої оцінки шляхом порівняння фактичних витрат та отриманого доходу. Порівняльний підхід застосовується для оцінки об'єктів права інтелектуальної власності в умовах розвиненої економіки, якщо ці об'єкти можуть бути предметом купівлі-продажу. Як правило, дана модель використовується під час оцінки прав інтелектуальної власності на програмні продукти для електронно-обчислювальних машин. Витратний підхід є доповненням для нематеріальних активів, які не є активними учасниками ринкових відносин (дослідження, розробки тощо).

Як слушно зазначає Л. Ловінська, «оцінка є складовою методу бухгалтерського обліку, за допомогою якої здійснюється оцінка вартості об'єктів права інтелектуальної власності, створення якісних характеристик обліково-економічної інформації та інформаційне забезпечення аналізу фінансового стану підприємства й ефективності його менеджменту» [32,

С. 11].

Н. Маюга пропонує «здійснювати оцінку нематеріальних активів для аграрних підприємств за допомогою цін та тарифів як спосіб грошового вираження господарських засобів та всіх об'єктів обліку» [34, С. 7].

Витратний метод застосовується для нематеріальних активів, які не мають ідентифікованих джерел, шляхом розрахунку витрат на зміщення подібних активів або аналогічних послуг, які мають приблизно однаковий потенціал, корисність, прийнятність, специфічність. Витратний метод іноді ще називають майновим, оскільки він спрямований на оцінку об'єктів у формі цілісного майнового комплексу та у формі фінансових інтересів, які спрямовані на збільшення кількості прибутку, витіснення конкурентів з ринку реалізації продукції.

Суть доходного методу полягає в тому, що вартість нематеріальних активів визначається на основі приведеної вартості доходів, грошових видатків або економії на витратах. Під час застосування порівняльного методу необхідно здійснити аналіз ринкових даних (ціна, пропозиції, попит, доходи, витрати, поточні зобов'язання, вплив неекономічних факторів) зі схожими активами.

Аналіз положень МСО 210 «Нематеріальні активи» дозволив систематизувати особливості кожного методу оцінки нематеріальних активів у Додатку Д.

Визнання і первісна оцінка нематеріального активу залежить від того, чи був конкретно взятий нематеріальний актив придбаний окремо, отриманий у процесі злиття юридичних осіб публічного чи приватного права, придбаний за рахунок державних субсидій, гарантій, субвенцій, отриманий за рахунок бартерних відносин, створений власноруч для полегшення власних виробничих процесів або для реалізації на внутрішньому та зовнішньому ринку.

## 1.2 Концептуальні основи обліку нематеріальних активів

Наявність різних категорій для позначення нематеріальних активів і їх окремих складових визначає необхідність визначення їх складу і структури. Оскільки володіючи такою інформацією, можна оптимізувати їх структуру на підприємстві з метою покращання процесу виробництва та реалізації продукції, фінансових показників діяльності, а також підвищення ефективності використання технології діючого підприємства.

Враховуючи те, що в бухгалтерському обліку відображаються не всі невідчутні немонетарні об'єкти (нематеріальні активи), які забезпечують підприємству одержання економічних вигід у майбутньому, поняття «нематеріальні активи» слід розглядати у вузькому та у широкому розумінні. Класифікація нематеріальних активів залежно від такого розуміння має важливе значення під час здійснення бухгалтерського обліку на сільськогосподарському підприємстві. Нами запропоновано наступну класифікацію нематеріальних активів, яку відображено у Додатку Е.

Концептуальні основи обліку нематеріальних активів визначені П(С)БО 8 та МСБО 38. Узагальнення інформації про наявність та рух нематеріальних активів відбувається на рахунку 12 «Нематеріальні активи» «Національного Плану рахунків», який ведеться за субрахунками. Аналіз нормативних положень дозволив виокремити базові облікові позиції, які здійснюють безпосередній вплив на інформаційне узагальнення нематеріальних активів, до яких належать: ідентифікація об'єкта обліку, спосіб ідентифікації, ретор, спричинений діловою репутацією, шляхи отримання, спосіб оплати, критерій за яким визначається належність до нематеріальних активів, спосіб первинної оцінки, спосіб переоцінки, реакція на знецінення, нарахування амортизації, напрями розкриття інформації. Результати аналізу знайшли своє відображення у Додатку Є.

Якщо нематеріальний актив не відповідає вказаним критеріям визнання,

то витрати, пов'язані з його придбанням чи створенням, визнаються витратами того звітного періоду, протягом якого вони були здійснені, без визнання таких витрат у майбутньому нематеріальним активом. Процес прийняття рішення про віднесення або невіднесення активу до складу нематеріальних зображено у рис. 1.5.

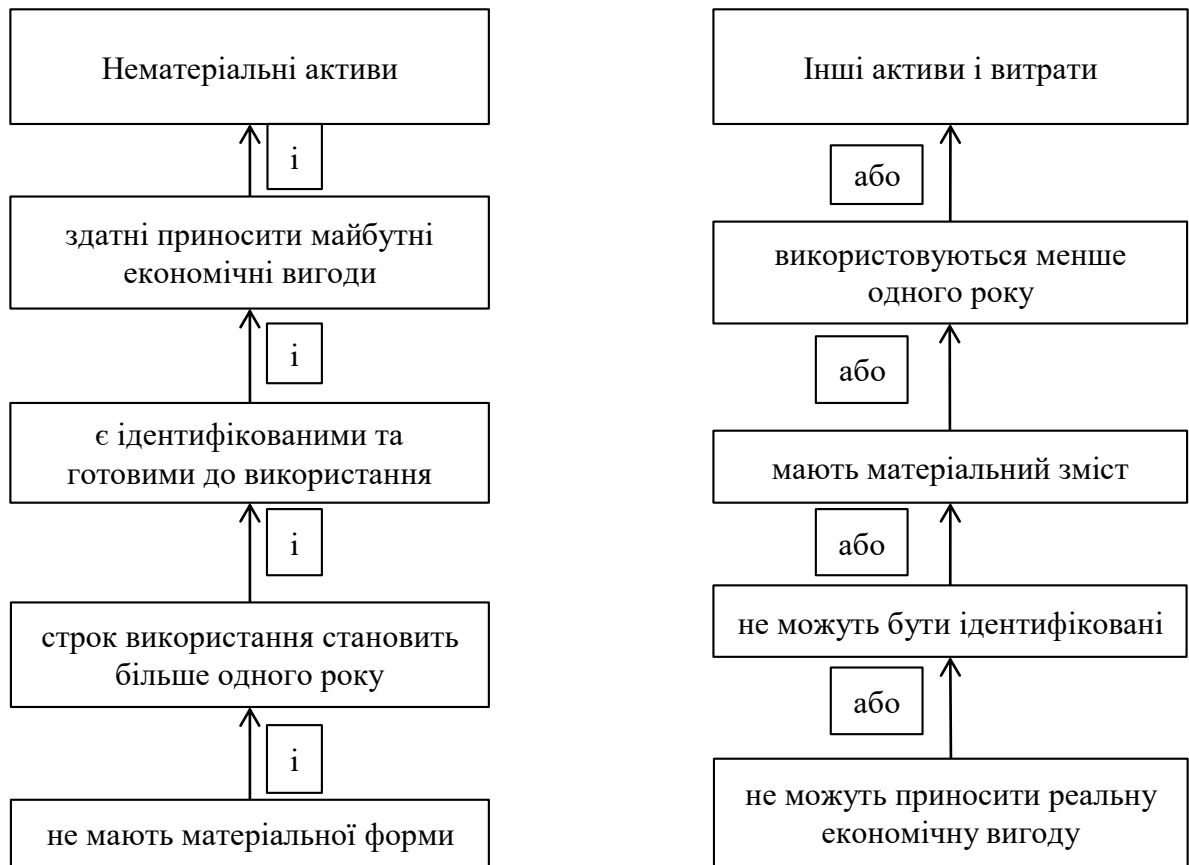


Рисунок 1.5 – Ознаки визнання нематеріальних активів та інших активів і витрат

Можна погодитися з позицією Ю. Гороховець, щодо «застарілості сучасної облікової системи суб'єктів господарювання, яка сформувалася на методологічних засадах функціонування підприємств епохи глобальної індустріалізації. Через це внески у нематеріальні активи сприймаються як витрати періоду, а не як фінансування майбутніх економічних вигід» [15, С. 91].

Цієї ж думки дотримуються Дж. Гатрі та К. Йогванич, які стверджують,

що «чинні умови існування облікової політики на підприємствах не враховують цінності інтелектуального капіталу, а отже ставиться під сумнів доцільність ведення фінансової звітності для тих суб'єктів господарювання, які прямо чи опосередковано використовують нематеріальні активи у своїй діяльності» [75, С. 2].

Узагальнення інформації про наявність та рух нематеріальних активів відбувається на рахунку 12 «Нематеріальні активи» Національного Плану рахунків, який ведеться за субрахунками. Особливості обліку окремих груп нематеріальних активів відображено у табл. 1.3.

Таблиця 1.3 – Особливості обліку окремих груп нематеріальних активів

№	Група нематеріальних активів	Субрахунок, на якому ведеться облік
1	2	3
1	Права користування природними ресурсами	121 «Права користування природними ресурсами»
2	Права користування майном	122 «Права користування майном»
3	Права на комерційні позначення	123 «Права на комерційні позначення»
4	Права на об'єкти промислової власності	124 «Права на об'єкти промислової власності»
5	Авторське право та суміжні з ним права	125 «Авторське право та суміжні з ним права»
6	Інші нематеріальні активи	127 «Інші нематеріальні активи»

Облік надходження нематеріальних активів визначається виходячи з джерела такого надходження: нематеріальні актив, створений власними силами, придбаний за гроші або одержаний безкоштовно, в обмін на інші об'єкти або в якості внеску до статутного капіталу. Створені власними силами нематеріальні активи зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю, яка включає ціну придбання, невідшкодовувані непрямі податки й інші витрати, безпосередньо пов'язані з придбанням та доведенням нематеріальних активів до стану, придатного для використання.

Первісна вартість нематеріального активу, створеного підприємством, включає в себе також і прямі витрати на оплату праці, прямі матеріальні витрати та інші витрати, безпосередньо пов'язані зі створенням цього нематеріального активу і приведенням його до стану придатності для

використання за призначенням.

Первісною вартістю нематеріального активу, який внесений до статутного капіталу підприємства, є погоджена засновниками підприємства їх справедлива вартість з урахуванням невідшкодовуваних непрямих податків та інших витрат, безпосередньо пов'язаних із придбанням та доведенням до стану, придатного для використання.

Придбання або отримання внаслідок розробки (від інших фізичних або юридичних осіб) нематеріальних активів, які обліковуються за первісною вартістю, та сума дооцінки таких активів відображаються за дебетом рахунка 12 «Нематеріальні активи». Бухгалтерський облік нематеріальних активів ведеться щодо кожного об'єкта за окремими групами.

Придбані (створені) нематеріальні активи зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю. Основою для визначення достовірної оцінки нематеріального активу є господарські договори (угоди) на його придбання (виготовлення), інші організаційно-розпорядчі та первинні облікові документи. Особливості первісної оцінки нематеріального активу залежать від способу його отримання, і відображені у Додатку Ж.

Проте у будь-якому випадку до вартості нематеріального активу не будуть включені відсотки за кредит, який підприємство використало для його придбання (створення) та курсові різниці, якщо актив був придбаний з оплатою в іноземній валюті. У першому випадку відсотки за кредит будуть завжди відображені у складі фінансових витрат, а курсові різниці, які виникнуть під час розрахунків за нематеріальний актив, – у складі інших доходів (витрат) звичайної діяльності.

Нематеріальний актив списується з балансу в разі його вибуття або в наслідок продажу, безоплатної передачі або неможливості отримання підприємством надалі економічних вигод від його використання. Фінансовий результат від вибуття об'єктів нематеріальних активів визначається як різниця між доходом від вибуття (за вирахуванням непрямих податків і витрат, пов'язаних з вибуттям) та їх залишковою вартістю. У бухгалтерському обліку

при будь-якому вибутті нематеріальних активів, насамперед, списується сума накопиченої амортизації. І якщо вартість нематеріального активу повністю амортизована, то сума накопиченої амортизації дорівнюватиме його первісній вартості, а отже, з балансу об'єкт списується однієї проводкою: Дебет (далі – Дт) 133 Кредит (далі – Кт) 12.

Оскільки нематеріальні активи відносяться до необоротних активів, то при відображенні операцій вибуття нематеріальних активів підприємства використовують субрахунки рахунку 97 «Інші витрати» (972 «Собівартість реалізованих необоротних активів» та 976 «Списання необоротних активів»).

Амортизація нематеріальних активів здійснюється протягом строку їх корисного використання, але не більше ніж 20 років. Строк корисного використання може бути визначений підприємством самостійно (з урахуванням вказаних вище обмежень), з урахуванням певних аспектів, які відображено на рис. 1.6.



Рисунок 1.6 – Особливості визначення строку амортизації нематеріальних активів

Підприємство має дискреційні повноваження щодо обрання методу амортизації з урахуванням можливого отримання у майбутньому економічних

вигод. Нарахування амортизації починається з місяця, наступного за місяцем, у якому нематеріальний актив став придатним для використання, а припиняється з місяця, наступного за місяцем вибуття нематеріального активу.

Втрати від зменшення корисності нематеріальних активів включаються до складу витрат звітнього періоду зі збільшенням у балансі суми зносу витрат звітнього періоду та зі збільшенням у балансі суми зносу нематеріальних активів, а від об'єктів, що відображаються в обліку за переоціненою вартістю, зі зменшенням переоціненої вартості об'єкта нематеріальних активів.

Авторами посібника «Облік і фінансова звітність за міжнародними стандартами» запропоновано «виділяти для кожного класу нематеріальних активів: визначеність або невизначеність строків корисної експлуатації (за умови визначеності додатково слід звернути увагу на строк корисної експлуатації та застосування методів амортизації), валову балансову вартість та накопичену амортизацію (на початок і на кінець періоду), статті звіту, в які включається процес амортизації нематеріальних активів, узгодження балансової вартості (на початок і на кінець періоду)» [48, С. 73].

Таким чином, і національними, і зарубіжними вченими визначається нагальною проблема реформування концептуальних основ обліку нематеріальних активів як бухгалтерського, так і податкового.

Такий процес може мати як локальний характер (мова йде про поліпшення принципів ведення облікової політики на конкретному підприємстві) або внутрішньодержавний (проведення реформи бухгалтерського обліку шляхом прийняття нових нормативно-правових актів), так і міжнаціональний (удосконалення міжнародних стандартів ведення обліку).

Облік нематеріальних активів ведеться щодо кожного об'єкта за відповідними групами залежно від інтелектуального капіталу, з якого виникає нематеріальний актив. Субрахунки до рахунку 12 та види нематеріальних, які мають відобразитися на субрахунку цього рахунку активів представлені у



табл. 1.4

Таблиця 1.4 – Структура рахунку 12 «Нематеріальні активи»

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

Для обліку витрат підприємства на придбання (створення) нематеріальних активів використовується рахунок 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів». Процес придбання нематеріальних активів за грошові кошти, відображення їх в обліку представлені в табл. 1.5.

Таблиця 1.5 – Типова кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку для відображення придбання нематеріальних активів

№	Зміст господарської операції	Підстава (документ)	Кореспонденція рахунків	
			Дт	Кт
1	2	3	4	5
1	Придбання нематеріальних активів за мінусом непрямих податків, якщо вони є виробничими, і разом з непрямими податками, у випадку придбання невиробничих об'єктів.	Акт приймання передачі	15,4	63; 68,5
2	Відображення суми податкового кредиту з ПДВ.	Податкова накладна	64,1	63; 68,5

Продовження таблиці 1.5

1	2	3	4	5
3	Інші витрати, пов'язані з придбанням нематеріальних активів та доведенням до стану, у якому вони придатні для використання за призначенням.	Акт про виконані роботи та інші.	15,4	68,5
4	Введення в дію нематеріальних активів.	Акт	12	15,4
5	Погашення заборгованості за придбані нематеріальні активи.	Виписка з банку	63; 68,5	31

Інформація про зміни первісної вартості та суми зносу нематеріальних активів заносяться до реєстрів їх аналітичного обліку.

Для здійснення переоцінки нематеріальних активів на підприємствах агропромислового комплексу визначається індекс переоцінки ( $I_n$ ) за формулою 1.1:

$$I_n = \frac{CB}{ЗВ}, \dots \dots \dots (1.1)$$

де  $I_n$  – індекс переоцінки;

$CB$  – справедлива вартість нематеріального активу;

$ЗВ$  – залишкова вартість нематеріального активу.

Таким чином, переоцінена вартість нематеріального активу ( $ППВ$ ) залежить від індексу переоцінки вартості нематеріального активу та первісної вартості нематеріального активу, а отже, має визначатися за формулою 1.2:

$$ППВ = ПВ \times I_n, \dots \dots \dots (1.2)$$

де  $ППВ$  – переоцінена вартість нематеріального активу;

$ПВ$  – первісна вартість нематеріального активу;

$I_n$  – індекс переоцінки.

Тоді переоцінена сума зносу ( $ПСЗ$ ) об'єкту нематеріального активу має визначатися за формулою 1.3:

$$ПСЗ = НЗ \times Іп, \dots \dots \dots (1.3)$$

де *ПСЗ* – переоцінена сума зносу нематеріального активу;

*НЗ* – нарахований знос;

*Іп* – індекс переоцінки.

Схема відображення переоцінки нематеріальних активів в обліку аналогічна схемі переоцінки основних засобів на підприємствах агропромислового комплексу, і відображена на рис. 1.7.

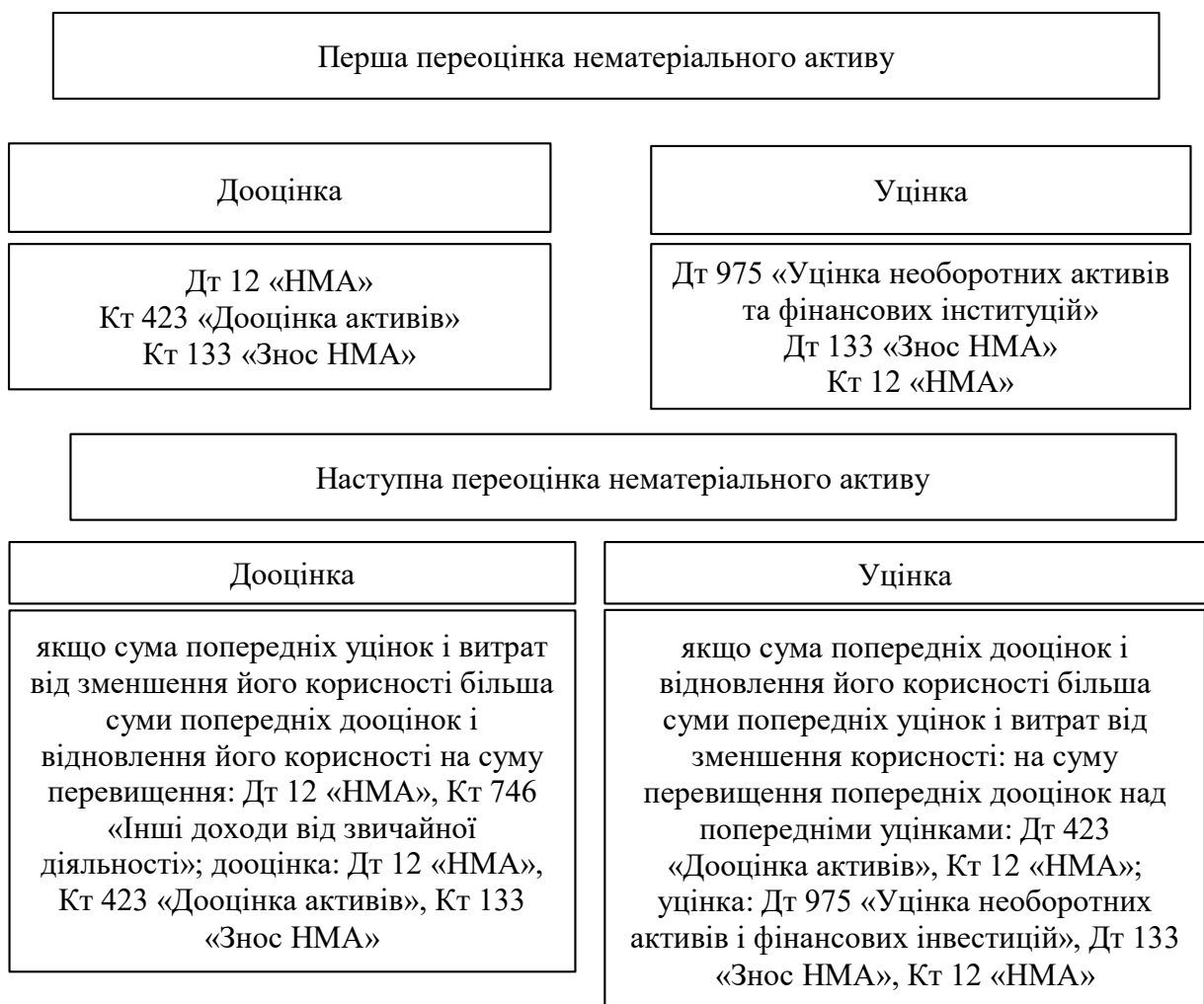


Рисунок 1.7 – Оцінка та переоцінка нематеріальних активів на підприємстві агропромислового комплексу

Фінансовий результат від вибуття об'єктів нематеріальних активів визначається як різниця між доходом від вибуття (за вирахуванням непрямих податків і витрат, пов'язаних з вибуттям) та їх залишковою вартістю.

Кореспонденцію з обліку вибуття нематеріальних активів внаслідок їх реалізації подано у табл 1.6.

Таблиця 1.6 – Кореспонденція з обліку вибуття нематеріальних активів внаслідок їх реалізації

№	Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1	2	3	4
1	Відображено дохід від реалізації нематеріальних активів разом із ПДВ у вигляді груп вибуття.	37	71,2
2	Відображення суми ПДВ в частині ціни реалізації.	71,2	64,1
3	Списується знос реалізованих нематеріальних активів.	13,3	12
4	Переведення нематеріальних активів до груп вибуття у частині залишкової вартості.	28,6	12
5	Списується залишкова вартість реалізованих нематеріальних активів у вигляді груп вибуття.	94,3	28,6
6	Відображено витрати на зменшення фінансових результатів.	94,3	31 та ін.
7	Віднесення витрат на зменшення фінансових результатів.	79,1	94,3
8	Віднесення чистого доходу від реалізації на збільшення фінансових результатів.	71,2	79,1
9	Надходження грошових коштів за реалізовані нематеріальні активи у вигляді груп вибуття.	31	37

Нарахування амортизації і рух нематеріальних активів відображається у реєстрі № ВНА-1 «Відомість обліку нематеріальних активів і нарахування амортизації».

Вибуття нематеріальних активів відображається у реєстрі № НА-3 «Акт вибуття (ліквідації) об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів».

Інформація переноситься до реєстрів після перевірки первинних документів за формою та змістом під час надходження первинних документів або підсумками за місяць, в залежності від характеру та змісту господарської операції. Загальна схема документообороту відображена у Додатку 3.

У примітках до фінансової звітності наводиться така інформація:

- первісна (переоцінену) вартість та накопичена амортизацію нематеріальних активів, щодо яких існує обмеження права власності;
- первісна (переоцінену) вартість та накопичена амортизацію переданих у заставу нематеріальних активів;
- сума угод на придбання у майбутньому нематеріальних активів;
- загальна сума витрат на дослідження та розробки, включена до складу витрат звітного періоду;
- первісна вартість, залишкова вартість та метод оцінки нематеріальних активів, отриманих за рахунок цільових асигнувань.

Одним з шляхів контролю за збереженням об'єктів нематеріальних активів є проведення своєчасної і правильної інвентаризації. У зв'язку зі специфічними характеристиками необоротних активів, насамперед, із відсутністю матеріальної форми, їх інвентаризація має певні особливості.

При інвентаризації нематеріальних активів перевіряється наявність відповідних необхідних для ведення обліку первинних бухгалтерських і юридичних документів, що підтверджують їх фактичну наявність та право власності підприємства на них, а також правильність документального оформлення об'єктів.

При інвентаризації нематеріальних активів необхідно передбачити перевірку наступного:

- перевірка документального оформлення нематеріальних активів;
- перевірка наявності документів, які підтверджують права на нематеріальні активи, тобто факт того, що нематеріальні активи є об'єктом власності підприємства, або засвідчить, що володіє лише правом їх використання;
- перевірка строку володіння правами та інші документально підтвержені умови закріплення прав власності чи прав на використання даних об'єктів;
- перевірка порядку оформлення режиму службової і комерційної

таємниці щодо нематеріальних активів групи ноу-хау;

- перевірка правильності нарахування амортизації.

### 1.3 Організація аудиту ефективності нематеріальних активів як форми контролю

Аудит ефективності нематеріальних активів – це відносно нова форма аудиту та метод контролю, значення якого безупинно змінюється і який має значний потенціал застосування в умовах сучасних глобалізаційних процесів та нарощення темпів постіндустріальної економіки. Аудит ефективності нематеріальних активів поряд із традиційним аудитом відіграє більш ключову роль у здійсненні бухгалтерського обліку підприємств.

Мета його проведення – дати гарантії ефективної роботи та ефективного використання нематеріальних активів підприємства, що мають і не мають відчутної (матеріальної) форми. Поява «аудиту ефективності» як особливого виду контролю відбулась у 70-х рр. ХХ ст., коли була зафіксована поява терміна «контроль ефективності» в Лімській Декларації керівних принципів контролю (м. Ліма, Перу, 1977 р.), в якій виділено контроль ефективності як невід’ємну його складову.

У ній відзначається, що «на додаток до фінансового аудиту, важливість якого незаперечна, є також інший вид контролю, що спрямований на перевірку того, наскільки ефективно й ощадливо витрачаються його ресурси, до яких можна віднести також і нематеріальні активи, що мають і не мають відчутної (матеріальної) форми» [30].

Питання контролю відіграють важливу роль при оцінці ефективності господарської діяльності та пошуку шляхів її підвищення. Будь-яка підприємницька діяльність потребує постійного контролю за своїм розвитком, аналізу процесів під дію яких потрапляє підприємство в сучасних умовах

господарювання. Це, передусім, пов'язано із зміною економічних умов, в яких працює підприємство, кон'юнктури ринку, податкового законодавства, конкурентоспроможності кожного конкретного підприємства тощо.

Для надання достовірної оцінки використання нематеріальних активів, що мають і не мають відчутної (матеріальної) форми та прийняття відповідних управлінських рішень керівництвом підприємства необхідним є глибоке вивчення питань, пов'язаних з їх контролем. При чому важливим є здійснення такого групування нематеріальних активів, що допоможе в найкоротші терміни та в зручному вигляді здійснити оцінку ефективності їх використання. Інформація про нематеріальні активи підприємства, що мають і не мають відчутної (матеріальної) форми, потрібна не лише внутрішнім, але й зовнішнім користувачам.

Сьогодні важливим є створення умов для залучення інвестицій з метою підвищення прибутковості діяльності, а інвестори мають бути впевнені в тому, що вкладені ними кошти дійсно забезпечать одержання очікуваних вигод. Саме тому управлінцям слід приділяти максимальну увагу контролю ефективності діяльності підприємства, зокрема, визначальним факторам його розвитку – нематеріальним активам, щоб мати змогу виявити її проблемні сторони та створити умови для їх вирішення.

Це допоможе зробити підприємство конкурентоспроможним в сучасному ринковому середовищі. Найефективнішим контроль нематеріальних активів можливий лише у тому випадку, якщо він здійснюється на основі достовірних даних про всі нематеріальні об'єкти, що використовує підприємство у своїй діяльності.

Тому важливим є відображення нематеріальних активів за справедливою оцінкою та у повному обсязі, для чого нами наведені пропозиції по інвентаризації потенційно охороноздатних об'єктів, однак на сьогодні ситуація на українських підприємствах стосовно даного питання є достатньо проблематичною, причиною чого є недосконалість законодавчої бази щодо регулювання обліку нематеріальних активів бухгалтерського відображення

через конвенційність існуючих підходів до бухгалтерського обліку нематеріальних активів, реалізованих в національних стандартах.

Як наслідок, це призводить до того, що не всі об'єкти, які мають бути віднесені до нематеріальних активів, відображаються у їх складі. В силу того, що існують різні методи та способи визначення вартості даних об'єктів, не завжди вони обираються вірно.

Сукупність цих факторів викликає доволі негативне явище, яке пов'язано з тим, що балансова вартість підприємства агропромислового комплексу негативно корелює з реальною ринковою вартістю такого суб'єкта господарювання. Такий розрив між фактичними даними і їх змодельованим відображенням у звітності підприємства призводить до того, що здійснюване адміністрування сільськогосподарськими комплексами має нижчий (за очікуваний) результат.

Відповідно, постає цілком конкретна та реально існуюча проблема у правильному, якісному, ефективному, неупередженому моніторингу та аудиту застосування інтелектуальних об'єктів на аграрних підприємствах, що і зумовлює актуальність цього дослідження.

Зазначимо, що пошуки ефективної методики моніторингу та аудиту ефективності застосування інтелектуального капіталу на підприємстві ведуться вже довгий час. Через це у зарубіжній економічній доктрині існує певна кількість векторів розвитку моніторингу ефективності нематеріальних активів на підприємствах агропромислового комплексу, які відрізняються за концептуальним підходом від національних стандартів контролю, а також від загальних способів і засобів здійснення аудиту на підприємстві агропромислового комплексу.

Потреба у проведенні аудиту на сільськогосподарському підприємстві може виникнути з різних причин, бути зумовленою різною сукупністю корелянтів, обґрунтованою певною кількістю детермінантів аудиту ефективності, а отже необхідно графічно відобразити їх сукупність для розуміння цього взаємообумовленого комплексу на рис. 1.8.



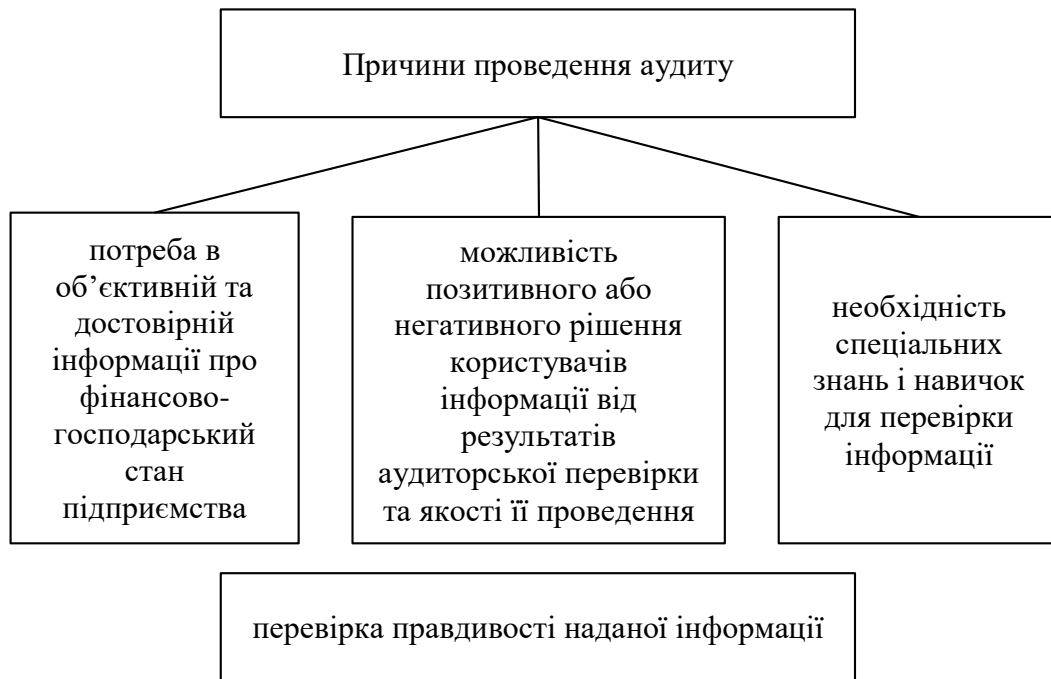


Рисунок 1.8 – Причини проведення аудиторської перевірки на аграрному підприємстві

Слід зазначити, що метою аудиту є не тільки підтвердження достовірності фінансової звітності конкретного підприємства. Аудит, в першу чергу, має сервісне спрямування, він спрямований на полегшення підприємницької діяльності сільськогосподарського підприємства у сфері розгляду фінансової звітності суб'єкта господарювання, надання аудиторських порад, проведення фінансово-правових консультацій, дослідження обліково-податкової політики підприємства агропромислового комплексу з урахуванням особливостей його діяльності, узгодження бухгалтерського обліку з національними стандартами, розробка схеми підвищення комерціалізації роботи, товару, послуги, погодження процесу приватизації державного або комунального майна.

Завдання зовнішнього аудиту мають дуже важливе значення для розуміння його глибинної сутності та цільового призначення. У загальному вигляді завдання, на виконання яких і спрямовано аудит, відображено на

рис. 1.9.



Рисунок 1.9 – Завдання зовнішнього аудиту

Розгалуженість завдань аудиту зумовлює різноманітність видів аудиту та аудиторської діяльності. Кожен з цих видів має свою функціональну спрямованість, чітко окреслене коло бажаних досягнень та необхідний для цього інструментарій. Класифікація видів аудиту відображена у табл. 1.7.

Таблиця 1.7 – Класифікація видів аудиту

№	Критерій для узагальнення	Класифікація
1	2	3
1	За національним законодавством	Аудит публічної фінансової звітності; супутні послуги; трансформація фінансової звітності.
2	За міжнародними стандартами	Аудит фінансової звітності; супутні послуги (підготовка інформації).
3	Залежно від стадій розвитку	Підтверджуючий; системно-орієнтовний; аудит, який ґрунтується на ризику.
4	За типом підприємства, на якому проводиться аудит	Загальний; банківський; страховий; біржовий.
5	За об'єктом	Аудит фінансової звітності; погоджений; операційний.
6	За суб'єктом	Внутрішній; зовнішній.
7	За тривалістю проведення	Первинний; повторювальний.
8	За рівнем обов'язковості	Добровільний; обов'язковий.

Аудит як форма внутрішнього контролю є діяльністю внутрішніх

суб'єктів аграрного підприємства з оцінювання його ефективності, отримання достовірної та повної інформації для прийняття обґрунтованих рішень. Внутрішній аудит є частиною внутрішнього контролю, а отже наділений своїми особливими завданнями, які відображено на рис. 1.10.



Рисунок 1.10 – Завдання внутрішнього аудиту

Головною сервісною послугою, яка надається в рамках внутрішнього аудиту, є дослідження та аналіз бухгалтерської та фінансової звітності підприємства агропромислового комплексу для розробки чіткої, зрозумілої та конкурентної стратегії фінансового адміністрування нематеріальними активами підприємства агропромислового комплексу з метою виведення суб'єкта господарювання на концептуально новий рівень здійснення виробництва та реалізації продукції. Внутрішній аудит не може здійснюватися відокремлено, він тісно пов'язаний з реакцією та доступністю керівництва юридичної особи, оскільки саме у їх діяльності і проявляється реакція на результати моніторингу ефективності. Ефективний, якісний, кваліфікований, концептуально обумовлений внутрішній аудит може знизити витрати компанії на зовнішній професійний аудит, але не може скасувати його необхідність для

сільськогосподарського підприємства.

Слід зазначити, що кожному об'єкту нематеріального активу притаманний первинний документ, який відображає його рух, що відображено у табл. 1.8.

Таблиця 1.8 – Правовстановлюючі документи, які підтверджують право власності на об'єкти нематеріальних активів

№	Об'єкт	Документ
1	2	3
1.	Авторські та суміжні права	Ліцензійний договір з продавцем авторських прав, рукопису, малюнка, ескізу тощо.
2.	Права на програми для електронно-обчислювальних машин та бази даних	Договір купівлі-продажу, авторський договір (при передаванні майнових прав на програму), електронний носій з програмою, опис, технічна документація.
3.	Право на винаходи, корисні моделі та промислові зразки	Ліцензійний договір, зареєстрований у встановленому законодавством порядку, патент на винаходи, свідоцтво на товарний знак, свідоцтво про право користування найменуванням
4.	Права на засоби індивідуалізації юридичної особи (товарний знак, знак обслуговування, фірмове (комерційне) найменування)	Договір про відчуження, зареєстрований у встановленому законодавством порядку, ліцензійний договір, свідоцтво на товарний знак, свідоцтво про право користування найменуванням
5.	Право на ноу-хау	Договір про передавання ноу-хау, відображення чи опис ноу-хау
6.	Право на користування земельними ділянками і природними ресурсами	Документ про право власності, ліцензія на користування ділянкою надр

Важливим аспектом є визначення правильності вартості об'єктів нематеріальних активів. У разі, якщо нематеріальний актив є частиною статутного капіталу юридичної особи, то його вартість визначається згідно з домовленістю засновників (або учасників), вартість набутих об'єктів розраховується за фактичними витратами, пов'язаними з процесом набуття, у випадку безоплатного отримання – через проведення експертизи (під час застосування цього методу, до процесу можуть залучатися адвокати, нотаріуси, патентні повірені тощо).

Отже, нематеріальними активами є інтелектуальні та неінтелектуальні

ресурси, ідентифікація яких відбувається через оформлення майнових і особистих немайнових прав інтелектуальної власності, можливості володіти, користуватися та розпоряджатися ним, які контролюються та здійснюються підприємством і використання яких у майбутньому має принести економічні вигоди та позитивно вплинути на зростання економічного потенціалу підприємства.

## РОЗДІЛ 2

### МЕТОДИКО-ОРГАНІЗАЦІЙНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ ТОВ «БІ-ПРАЙМ-3»

#### 2.1 Організаційно-економічна характеристика підприємства

ТОВ «БІ-ПРАЙМ-3» Запорізького району Запорізької області, зареєстровано 24 квітня 2008 року є самостійним господарюючим суб'єктом підприємницької діяльності і рівноправною формою ведення господарства. Організаційно-правова форма господарювання – товариство з обмеженою відповідальністю. Адреса господарства: село Лукашеве, вул. Центральна, буд. 1В, Запорізький р-н, Запорізька обл., 70410.

ТОВ «БІ-ПРАЙМ-3» знаходиться в селі Лукашеве, на лівому березі річки Томаківка, вище за течією на відстані 1,5 км розташоване село Петропавлівка, нижче за течією на відстані 4,5 км розташоване село Широке. Річка в цьому місці пересихає, на ній зроблено кілька загат. Поруч проходить автомобільна дорога Н08.

Відстань до м. Запоріжжя складає 26 км. Землекористування підприємства граничить з землями Широківської громади. Найбільші пункти прийому сільськогосподарської продукції зерна: «Агросервіс 2000 ДП» та «Нібулон», розташовані у м. Запоріжжя. ТОВ «БІ-ПРАЙМ-3» займається в основному виробництвом продукції рослинництва, зокрема соняшник та озима пшениця.

Для функціонування основного виробництва створені допоміжні цехи: автогараж, майстерня з ремонту і ангари для зберігання техніки. Стан допоміжних цехів впливає на якість та ефективність основного виробництва, можливості реалізації виробленої продукції.

Види діяльності ТОВ «БІ-ПРАЙМ-3» за класифікатором видів

економічної діяльності (далі – КВЕД) відображено на табл. 2.1.

Таблиця 2.1 – Види економічної діяльності ТОВ «БІ-ПРАЙМ-3»

№	Код КВЕД	Сільськогосподарська діяльність
1	2	3
1	01.11	Вирощування зернових культур (крім рису), бобових культур і насіння олійних культур (основний).
2	01.13	Вирощування овочів і баштанних культур, коренеплодів і бульбоплодів.
3	01.61	Допоміжна діяльність у рослинництві.
4	1.63	Післяурожайна діяльність.
5	46.21	Оптова торгівля зерном, необробленим тютюном, насінням і кормами для тварин.
6	47.81	Роздрібна торгівля з лотків і на ринках харчовими продуктами, напоями та тютюновими виробами.

Господарство на високому рівні забезпечено господарськими кадрами. Трудові відносини на підприємстві регламентуються трудовими договорами, цивільно-правовими договорами або контрактами. ТОВ «БІ-ПРАЙМ-3» забезпечує своїм робітникам умови та охорону праці, оплату праці не нижче мінімального рівня, визначеного законодавством України, а також інші соціальні гарантії, включаючи медичне та обов'язкове соціальне страхування. Обмеження доплат, сумісництва професій та посад для робітників товариства не встановлюються. Організаційна структура управління ТОВ «БІ-ПРАЙМ-3» відображена на рис. 2.1.



Рисунок 2.1 – Організаційна структура управління ТОВ «БІ-ПРАЙМ-3»

Обсяги виробництва ТОВ «БІ-ПРАЙМ-3» відображено у табл. 2.2.

Таблиця 2.2 – Обсяги виробництва ТОВ «БІ-ПРАЙМ-3»

№	Культура	Площа, га	Врожайність, ц	Зібрано, т
1	2	3	5	5
2016				
1	Пшениця озима	68	28,24	192
2	Соняшник	117	23	269,1
2017				
3	Пшениця озима	65	45,6	296,4
4	Соняшник	65	15,92	103,5
2018				
5	Пшениця озима	91	57,59	524,1
6	Соняшник	159	10,99	174,7
2019				
7	Пшениця озима	150	44,99	674,8
8	Соняшник	188,55	24,69	465,5
2020				
9	Пшениця озима	155	59,81	927,1
10	Соняшник	203	21,03	427

Аналізуючи структуру та обсяги виробництва ТОВ «БІ-ПРАЙМ-3», можна стверджувати, що у період з 2016 р. по 2020 р. основним виробничим продуктом ТОВ «БІ-ПРАЙМ-3» була озима пшениця, на другому місці – соняшник. Підприємством щорічно збільшувалася кількість посівних площ, що позитивно впливало на динаміку врожайності та на кількість зібраної продукції.

Разом із тим, слід зазначити, що ТОВ «БІ-ПРАЙМ-3» занепокоєно попередніми негативними показниками, що підштовхує підприємство до пошуку способів збільшення врожайності у наступних періодах. Так, розглядається можливість придбання підприємством програмного забезпечення, яке здатне буде передбачувати врожайність полів, з урахуванням кліматичних умов південної частини Приморського району.

Розмір сільськогосподарського підприємства корелює з можливостями впровадження сучасної техніки, інтелектуально-наукової організації праці, підвищення продуктивності ТОВ «БІ-ПРАЙМ-3» та збільшенням собівартості виробленої ним продукції.



До прямих показників розміру та величини аграрного підприємства належать: об'єм валової продукції, площа сільськогосподарських угідь, середньорічна вартість основних і оборотних фондів, середньорічна чисельність робітників. Об'єктивний аналіз цих показників дозволить скласти реальну картину економічного стану ТОВ «БІ-ПРАЙМ-3», його переваг та можливостей. З цією метою складено табл. 2.3.

Таблиця 2.3 – Основні економічні показники ТОВ «БІ-ПРАЙМ-3» Запорізького району Запорізької області

Показники	Рік				
	2016	2017	2018	2019	2020
1	2	3	4	5	6
Виручка від реалізації, тис. грн.	3086	4020	5103	7514	63292
Чистий прибуток, тис. грн.	54,2	152,3	102,6	3095	2096
Вартість валової продукції, тис. грн.	2813	3363,9	4435,3	4900	5563
Загальна земельна площа, га	185	130	250	339	358
Середня кількість робітників, чол.	47	49	43	43	45
Середня вартість основних засобів, тис. грн.	1785,95	1831,15	2479,1	3855,35	5445,5
Середня вартість оборотних засобів, тис. грн.	2555,8	2754,75	3128,85	3149,1	3091,5
Сума активів, тис. грн.	4394,6	4995,6	6454,6	7613	9412
Сума нематеріальних активів, тис. грн.	52,85	2026,1	4287	6028	6529

Аналізуючи представлені дані, можна зробити висновок, що за період 2016-2020 рр. відбувалося поступове економічне зростання підприємства. Відбулося збільшення земельної площі ТОВ «БІ-ПРАЙМ-3», суми активів, вартості основних засобів, чистого прибутку тощо.

Разом із тим, зменшилася середня кількість робітників ТОВ «БІ-ПРАЙМ-3», у зв'язку з автоматизацією процесу виробництва, що зумовило зменшення попиту на людську працю, а збільшення попиту на науково-технічні елементи. Ці зміни зумовлені впровадженням у виробничу діяльність підприємства об'єктів нематеріальних активів, завдяки чому було полегшено

процес вирощування соняшнику та озимої пшениці. Аналіз ліквідності балансу підприємства проведено у табл. 2.4.

Таблиця 2.4 – Аналіз ліквідності балансу ТОВ «БІ-ПРАЙМ-3» за 2019 р.

	На початку звітної періоду, тис. грн.	На кінець звітної періоду, тис. грн.
1	2	3
Ранжування активів балансу		
1. Високоліквідні активи ( $A_1$ )	2211	503
2. Швидколіквідні активи ( $A_2$ )	14052	12750
3. Повільноліквідні активи ( $A_3$ )	40402	52922
4. Важколіквідні активи ( $A_4$ )	22859	35042
Баланс	79479	101132
Ранжування пасивів балансу		
1. Термінові пасиви ( $\Pi_1$ )	1513	1143
2. Короткострокові пасиви ( $\Pi_2$ )	4343	1868
3. Довогострокові пасиви ( $\Pi_3$ )	0	0
4. Постійні пасиви ( $\Pi_4$ )	73653	98151
Баланс	79479	101132
Платіжний надлишок (+), нестача (-)		
$A_1 - \Pi_1$ , тис. грн.	638	-640
$A_2 - \Pi_2$ , тис. грн.	9709	10882
$A_3 - \Pi_3$ , тис. грн.	40402	52922
$A_4 - \Pi_4$ , тис. грн.	-50794	-63109
Рівень покриття зобов'язань, %		
$A_1/\Pi_1$ , %	146,13	44
$A_2/\Pi_2$ , %	323,55	682,54
$A_3/\Pi_3$ , %	–	–
$A_4/\Pi_4$ , %	31,03	35,70

Баланс сільськогосподарського підприємства слід розуміти абсолютно ліквідним, якщо виконуються такі умови:  $A_1 \geq \Pi_1$ ;  $A_2 \geq \Pi_2$ ;  $A_3 \geq \Pi_3$ ;  $A_4 \leq \Pi_4$ .

Необхідною умовою ліквідності балансу є виконання перших трьох умов. У ТОВ «БІ-ПРАЙМ-3» на початок 2019 р. баланс є абсолютно ліквідним, але на кінець року ситуація погіршується. Цей факт свідчить про нестачу грошових коштів на рахунках та очікуваної вартості дебіторської заборгованості на покриття поточних зобов'язань досліджуваного підприємства агропромислового комплексу. Розвиток такого негативного стану підприємства у подальшому може призвести до його банкрутства.

Аналіз відносних показників платоспроможності підприємства

агропромислового комплексу ТОВ «БІ-ПРАЙМ-3» здійснено у табл. 2.5.

Таблиця 2.5 – Динаміка відносних показників ліквідності та платоспроможності ТОВ «БІ-ПРАЙМ-3» за 2019 р.

Показники	Значення показника	
	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду
1	2	3
Коефіцієнт абсолютної ліквідності	0,40	0,17
Коефіцієнт швидкої ліквідності	2,81	4,44
Коефіцієнт поточної ліквідності	9,74	22,19

Коефіцієнт абсолютної ліквідності показує, яку частину поточних зобов'язань підприємство має погасити негайно. Значення даного показника не має опускатися нижче 0,2. За даними ТОВ «БІ-ПРАЙМ-3», коефіцієнт абсолютної ліквідності становить 0,40-0,17, що свідчить про зменшення платоспроможності підприємства по поточним зобов'язанням на кінець 2019 року.

Коефіцієнт швидкої ліквідності відображає прогнози платіжні можливості підприємства за умови вчасного повернення дебіторської заборгованості. Значення показника повинно коливатися від 0,7-0,8. На ТОВ «БІ-ПРАЙМ-3» значення цього коефіцієнта становить 2,81 та 4,44, що на кінець 2019 року перевищує норму більше ніж в 5 разів. Даний показник свідчить, що частка кредиторської заборгованості може бути погашена за рахунок найбільш ліквідних активів.

Коефіцієнт поточної ліквідності показує якою мірою оборотні активи покривають поточні зобов'язання. Значення цього коефіцієнта має коливатися у діапазоні 1-2. За розрахунками балансу ТОВ «БІ-ПРАЙМ-3» за 2019 рік, цей показник коливається в межах 9,74-22,19, що свідчить про те, що оборотні активи повністю перебивають поточні зобов'язання.

Розрахунок аналізу відносних показників фінансової стійкості ТОВ «БІ-

ПРАЙМ-3» необхідно здійснити для розуміння ступені залежності ТОВ «БІ-ПРАЙМ-3» від зовнішніх джерел залучення фінансових ресурсів, ймовірності банкрутства, здатності швидко пристосовуватися до зміни кон'юнктури ринку. Аналіз показників фінансової стійкості подано у табл. 2.6.

Таблиця 2.6 – Динаміка основних відносних показників фінансової стійкості ТОВ «БІ-ПРАЙМ-3» за 2019 р.

Показники	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду	Абсолютне відхилення (+,-)
Коефіцієнт автономії	0,95	0,99	0,04
Коефіцієнт фінансової залежності	1,10	1,05	-0,05
Коефіцієнт фінансового ризику	0,09	0,04	-0,05
Коефіцієнт забезпечення власними оборотними коштами	0,9	0,95	0,05
Коефіцієнт маневреності власного капіталу	0,71	0,66	0,05
Коефіцієнт фінансової стабільності	8,74	21,19	12,45

Аналіз фінансових показників коефіцієнтів стійкості полягає в порівнянні їх значень з базисними величинами, а також у вивченні їх динаміки. Розглянувши такі основні показники, можна зробити висновок, що:

– коефіцієнт автономії показує частку активів організації, які покриваються за рахунок власного капіталу (забезпечуються власним джерелами формування). Частка активів, що залишилася, покривається за рахунок позикових коштів. Нормативне обмеження  $K_a > 0,5$ . Чим вище значення коефіцієнта, тим краще фінансовий стан компанії. На ТОВ «БІ-ПРАЙМ-3» коефіцієнт автономії становить 0,95 на початку року та 0,99 наприкінці року, що свідчить про те, що підприємство не повністю використовує свій потенціал, тобто ТОВ «БІ-ПРАЙМ-3» має збільшувати свою частку ринку або збільшити обсяг продажів, підвищення ефективності роботи за рахунок залучення додаткових коштів;

– коефіцієнт фінансової залежності корелює з коефіцієнтом автономії. Зростання цього коефіцієнту в динаміці означає збільшення частки позикових коштів у фінансуванні підприємства. На ТОВ «БІ-ПРАЙМ-3» його значення

становить 1,10 на початок року та 1,05 на кінець року, тобто власники підприємства в змозі майже повністю профінансувати своє підприємство;

– коефіцієнт фінансового ризику визначає, наскільки велика залежність компанії від позикових коштів або показує співвідношення залучених коштів і власного капіталу. На ТОВ «БІ-ПРАЙМ-3» на початок 2019 р. цей показник становив 0,09, а на кінець 2019 року склав 0,04, що свідчить про майже повну відсутність ризику підприємницької діяльності ТОВ «БІ-ПРАЙМ-3»;

– коефіцієнт забезпеченості власними коштами характеризує наявність власних оборотних коштів у підприємства, необхідних для його фінансової стійкості. На початок 2019 року цей показник складав 0,9, а на кінець 2019 року даний показник склав 0,95, що свідчить про те, що майже 95% всіх оборотних активів ТОВ «БІ-ПРАЙМ-3» можливо профінансувати за рахунок власного капіталу;

– коефіцієнт маневреності демонструє здатність підприємства підтримувати рівень власного оборотного капіталу й поповнювати оборотні кошти в разі потреби за рахунок власних джерел. Оптимальне значення 0,2-0,5. На ТОВ «БІ-ПРАЙМ-3» коефіцієнт маневреності дорівнює 0,71 на початку звітного періоду і 0,66 наприкінці звітного періоду. Даний коефіцієнт свідчить про достатність власних фінансових ресурсів для фінансування необоротних активів і більшої частки оборотних активів;

– коефіцієнт фінансової стабільності говорить про здатність ТОВ «БІ-ПРАЙМ-3» відповідати за своїми зобов'язаннями в середньо - і довгостроковій перспективі. Нормативне значення показника знаходиться в межах 0,67-1,5. На початку 2019 року цей показник складав 8,74, що означає наявність додаткових резервів підвищення ефективності за рахунок залучення позикових коштів.

Аналіз фінансових показників ТОВ «БІ-ПРАЙМ-3» доводить, що підприємство не повністю реалізовує свій можливий потенціал. Підвищення ефективності діяльності ТОВ «БІ-ПРАЙМ-3» може бути здійснено за рахунок залучення позикових коштів (коштів інвесторів).

Об'єкти нематеріальних активів ТОВ «БІ-ПРАЙМ-3» представлені на рис. 2.2.

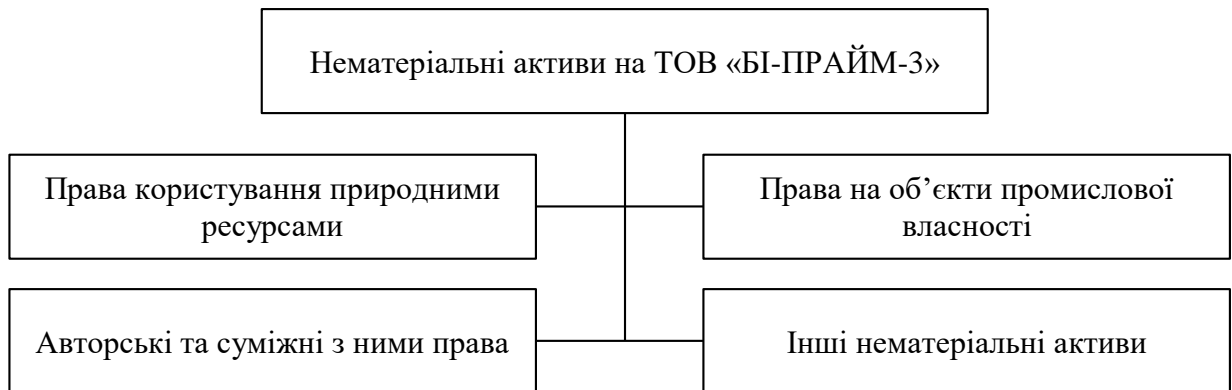


Рисунок 2.2 – Об'єкти нематеріальних активів на ТОВ «БІ-ПРАЙМ-3»

На основі даних ТОВ «БІ-ПРАЙМ-3» було проведено аналіз динаміки змін в обсязі нематеріальних активів усього і за видами у 2019 році (звітний період) порівняно з даними 2018 року (базовий період), що дозволило встановити ступінь активності використання об'єктів нематеріальних активів досліджуваним підприємством.

Аналіз обсягу і динаміки нематеріальних активів ТОВ «БІ-ПРАЙМ-3» відображено у табл. 2.7.

Таблиця 2.7 – Аналіз обсягу і динаміки нематеріальних активів на ТОВ «БІ-ПРАЙМ-3»

Показники	Базовий рік	Звітний рік	Абсолютне відхилення	Темпи зростання, %
1	2	3	4	5
Права користування природними ресурсами	890	780	-110	87,1
Права на об'єкти промислової власності	2941	4478	1537	153,0
Авторські та суміжні з ними права	390	690	300	180,5
Інші нематеріальні активи	66	80	54	153,0
Разом	4287	6028	1741	141,8

Аналіз даних, розміщених у таблиці, свідчить, що ТОВ «БІ-ПРАЙМ-3» наполегливо обертають у господарському процесі права на об'єкти промислової власності, результати інтелектуальної діяльності.

Нематеріальні активи різноманітні у елементному складі, диспозицією та умовами застосування або експлуатації на різних етапах виробництва, впливом на бюджетно-фінансові складники, кінцевий розмір отриманого прибутку. Тому необхідний диференційований підхід до їх оцінювання. З цією метою проводять класифікацію об'єктів нематеріальних активів за різними аспектами, що дозволяє здійснити аналіз структури нематеріальних активів на ТОВ «БІ-ПРАЙМ-3».

Під час аналізу нематеріальних активів необхідно звернути увагу на їх аналітичне обстеження з видами, джерелами придбання, термінами корисного використання та рівнем правової захищеності, престижності, ліквідності ризику вкладень капіталу в нематеріальні об'єкти. Для аналізу зміни структури нематеріальних активів на ТОВ «БІ-ПРАЙМ-3» було складено табл. 2.8.

Таблиця 2.8 – Аналіз структури нематеріальних активів на ТОВ «БІ-ПРАЙМ-3»

Показники	Базовий рік		Звітний рік		Відхилення	
	Сума	У % до підсумку	Сума	У % до підсумку	Сума	У % до підсумку
1	2	3	4	5	6	7
Права користування природними ресурсами	890	20,5	780	12,6	-110	7,9
Права на об'єкти промислової власності	2941	70,1	4478	75,5	1537	5,5
Авторські та суміжні з ними права	390	8,7	690	11,1	300	2,4
Інші нематеріальні активи	66	0,7	80	0,7	54	–
Разом	4287	100,0	6028	100,0	1741	–

Аналіз даних ТОВ «БІ-ПРАЙМ-3» свідчить, що в структурі нематеріальних активів найбільшу питому вагу мають права на об'єкти промислової власності (більше 70%). Зростання рівня цього виду активів у

звітному періоді можна оцінити позитивно, тому що ці вкладення спрямовані на вдосконалення якісних параметрів виробництва і продукції.

Для аналізу структури нематеріальних активів ТОВ «БІ-ПРАЙМ-3» за термінами корисного використання складено табл. 2.9.

Таблиця 2.9 – Структура нематеріальних активів ТОВ «БІ-ПРАЙМ-3» за термінами корисного використання у 2019 р.

Показники	Роки											Разом
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	Більше 10	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
Нематеріальні активи, тис. грн	–	690	–	3250	400	913	35	–	–	–	740	6028
У % до підсумку	–	11,8	–	52,8	6,8	15,3	0,7	–	–	–	100,0	

Аналіз структури нематеріальних активів ТОВ «БІ-ПРАЙМ-3» свідчить, що середній термін корисного використання результатів інтелектуальної власності становить 5-7 років. Термін використання більше, ніж 10 років, мають нематеріальні активи: права на користування землею, природними та іншими ресурсами.

У структурі нематеріальних активів ТОВ «БІ-ПРАЙМ-3» вони займають велику частку. Це типові національні показники, які є характерними для нематеріальних активів. Зростання частки нематеріальних активів в необоротних активах ТОВ «БІ-ПРАЙМ-3» сприяє збільшенню норми прибутку у виручці від реалізації товарів.

Аналіз ефективності нематеріальних активів на ТОВ «БІ-ПРАЙМ-3» у 2019 році демонструє, що показники ефективності використання нематеріальних активів у звітному періоді порівняно з попереднім періодом поліпшились.

Дохідність нематеріальних активів зросла на 25,9%. Основним чинником зростання дохідності є збільшення фондівіддачі нематеріальних активів і підвищення рентабельності реалізації. Аналіз ефективності



нематеріальних активів на ТОВ «БІ-ПРАЙМ-3» у 2019 р. відображено у табл. 2.10.

Таблиця 2.10 – Аналіз ефективності нематеріальних активів на ТОВ «БІ-ПРАЙМ-3» у 2019 р.

Показники	Базовий рік	Звітний рік	Звітний рік у % до базового року
1	2	3	4
Нематеріальні активи	4287	6028	141,8
Виручка від реалізації продукції (робіт, послуг)	12245	1520	159,4
Прибуток від реалізації	2431	4002	164,6
Дохідність нематеріальних активів	0,57	0,68	125,9
Фондовіддача нематеріальних активів	3,1	3,5	112,9

Аналіз ефективності нематеріальних активів дозволяє викоремити та пояснити наявні закономірності використання інтелектуального капіталу для розробки ефективної внутрішньої політики управління ними.

## 2.2 Особливості організації аналітичного та синтетичного обліку нематеріальних активів

Бухгалтерський облік провадиться бухгалтерією ТОВ «БІ-ПРАЙМ-3», яку очолює головний бухгалтер, який призначається керівником підприємства. Він встановлює обов'язки для підпорядкованих йому робітників, разом з іншими робітниками бухгалтерії вони організують та ведуть бухгалтерський облік товариства. На підприємстві застосовується меморіально-ордерна форма бухгалтерського обліку. Контроль за рівнем відповідності реєстрів обліку, порядку, і способу реєстрації й узагальнення інформації покладається на головного бухгалтера підприємства.

Обов'язками головного бухгалтера ТОВ «БІ-ПРАЙМ-3» є:

- забезпечення дотримання на підприємстві встановлених єдиних методологічних основ бухгалтерського обліку;
- складання і представлення у встановлений термін фінансової і податкової звітності;
- організація контролю за відображенням на рахунках бухгалтерського обліку всіх господарських операцій;
- участь в оформленні матеріалів, пов'язаних з нестачею і відшкодуванням втрат від неї, і псування цінностей підприємства.

В свою чергу головний бухгалтер несе особисту відповідальність за організацію і ведення обліку перед керівником підприємства. Розпорядження головного бухгалтера, що стосуються здійснення бухгалтерського обліку на ТОВ «БІ-ПРАЙМ-3», є обов'язковими для виконання всіма працівниками ТОВ «БІ-ПРАЙМ-3». Елементами облікової політики щодо нематеріальних активів є: «переоцінка нематеріальних активів; визначення терміну корисного використання нематеріальних активів; вибір методу нарахування амортизації нематеріальних активів» [15, С. 21].

Елементи облікової політики щодо нематеріальних активів на ТОВ «БІ-ПРАЙМ-3» відображено на рис. 2.3.



Рисунок 2.3 – Елементи облікової політики ТОВ «БІ-ПРАЙМ-3»

Розглянемо більш докладно елементи облікової політики щодо нематеріальних активів на ТОВ «БІ-ПРАЙМ-3».

Відповідно до п. 19 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» ТОВ «БІ-ПРАЙМ-3» може здійснювати переоцінку за справедливою вартістю на дату балансу тих нематеріальних активів, щодо яких існує активний ринок. У разі переоцінки окремого об'єкта нематеріального активу слід переоцінювати всі інші активи групи, до якої належить цей нематеріальний актив (крім тих, щодо яких не існує активного ринку). У разі, якщо підприємством проведена переоцінка об'єктів групи нематеріальних активів, то наділі вони підлягають щорічній переоцінці.

Переоцінена первісна вартість та накопичена амортизація об'єкта нематеріального активу визначаються додаванням справедливої вартості цього об'єкта до його первісної (переоціненої) вартості без зміни суми накопиченої амортизації об'єкта. Відповідно до п. 25 П(С)БО 8 строк корисного використання об'єкта нематеріальних активів встановлюється ТОВ «БІ-ПРАЙМ-3» при визнанні цього об'єкта активом (при зарахуванні на баланс), але не більше 20 років.

Підставою бухгалтерського обліку господарських операцій з нематеріальними активами на аграрному підприємстві є первинні документи. Кожній операції притаманний свій конкретний первинний документ, в якому відображено основний рух об'єкту нематеріального активу на підприємстві. Особливості документарного відображення обліку нематеріальних активів на аграрному підприємстві (з урахуванням проведених операції та необхідних реквізитів таких документів) закріплено у Додатку І.

Синтетичний облік нематеріальних активів ведеться на рахунку 12 «Нематеріальні активи», який призначений для обліку та узагальнення інформації про наявність і рух нематеріальних активів на підприємстві. За дебетом цього рахунку відображається придбання або отримання в результаті розробки нематеріальних активів, які обліковуються за первісною вартістю та сума їх дооцінки.

За кредитом проводиться «вибуття внаслідок продажу, безоплатної передачі або неможливості отримання підприємством надалі економічних вигод від його використання та сума уцінки нематеріальних активів» [24]. Відображення об'єктів обліку за рахунком 12 «Нематеріальні активи» та за його субрахунками подано у табл. 2.11.

Таблиця 2.11 – Субрахунки рахунку 12 «Нематеріальні активи» на ТОВ «БІ-ПРАЙМ-3»

№	Субрахунок	Об'єкти, які відображаються
1	2	3
1	121 «Права користування природними ресурсами»	Ведеться облік наявності об'єктів права користування ресурсами природного середовища. До них належать: права користування надрами, іншими ресурсами природного середовища, геологічною та іншою інформацією про природне середовище.
2	122 «Права користування майном»	Ведеться облік наявності прав користування майном (право користування земельною ділянкою, право користування будівлею, право на оренду приміщень тощо).
3	123 «Права на комерційні позначення»	Ведеться облік наявності прав на комерційні позначення (права на торговельні марки (знаки для товарів і послуг), комерційні (фірмові) найменування тощо).
4	124 «Права на об'єкти промислової власності»	Ведеться облік наявності прав 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, тощо).
5	125 «Авторське право та суміжні з ним права»	Ведеться облік наявності авторського права та суміжних з ним прав (право на літературні, художні, музичні твори, комп'ютерні програми, компіляції даних (бази даних), виконання, фонограми, відеограми, передачі (програми) організацій мовлення тощо).
6	127 «Інші нематеріальні активи»	Ведеться облік інших нематеріальних активів, якими володіє підприємство (права на здійснення діяльності, використання економічних та інших привілеїв тощо).

Аналітичний облік нематеріальних активів ведеться за «кожним об'єктом окремо з розподілом на власні та отримані на умовах фінансової оренди, виробничі та невиробничі об'єкти необоротних активів в картках обліку відповідних необоротних активів» [53].

Аналітичний облік нематеріальних активів ведеться у Відомості 4.3, в

яку з реєстрів аналітичного обліку за попередній рік переносяться дані на початок поточного року. Протягом звітного року помісячно на підставі первинних облікових документів позиційним способом записуються дані про придбані, отримані, створені нематеріальні активи, про переоцінку, зменшення і відновлення корисності нематеріальних активів, про вибуття.

На кінець кожного місяця наводиться сальдо вартості нематеріальних активів та їх зносу як результат підрахунків показників на початок місяця, записів за поточний місяць з урахуванням відповідної суми амортизації. При необхідності Відомість 4.3 продовжується додатковими аркушами такого самого змісту і формату. Аналітичний облік нематеріальних активів та зносу цих активів ведеться за кожним об'єктом окремо в картках обліку з розподілом на власні та отримані на умовах фінансової оренди, виробничі та невиробничі об'єкти. Аналітичний облік капітальних інвестицій у нематеріальні активи ведеться у Відомості 4.1 за дебетом рахунку 15.

Інформація, відображена в облікових реєстрах та Головній книзі ТОВ «БІ-ПРАЙМ-3», в кінці звітного періоду узагальнюючим підсумком переноситься до фінансової звітності. Відображення об'єктів нематеріальних активів у Балансі запропоновано на рис. 2.4.



Рисунок 2.4 – Відображення об'єктів нематеріальних активів у Балансі на ТОВ «БІ-ПРАЙМ-3»

Для документування операцій з обліку нематеріальних активів використовують типові форми документів для обліку основних засобів, до яких додаються документи, що описують сам об'єкт або порядок його використання, а також документи, що підтверджують ті або інші майнові права підприємства. В обліку підприємства придбання об'єкта нематеріального активу у сторонньої організації відображають так (табл. 2.12).

Таблиця 2.12 – Облік придбання нематеріальних активів на ТОВ «БІ-ПРАЙМ-3»

№	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дт	Кт	
1	2	3	4	5
1	Перераховано аванс з об'єкт нематеріального активу.	371	311	480000,00
2	Відображено суму податкового кредиту з ПДВ (за наявності зареєстрованої в ЄРПН податкової накладної).	644/1	644	80000,0
		641/ПДВ	644/1	80000,0
3	Отримано об'єкт нематеріального активу.	154	631	400000,00
4	Списано податковий кредит з ПДВ.	644	631	80000,00
5	Відображено залік заборгованостей.	631	371	480000,00
6	Перераховані збори, пов'язані з реєстрацією права власності на знак.	377	311	1600,00
		154	377	1600,00
7	Перераховано державне мито за видачу свідоцтва на знак.	642	311	85,00
		154	642	85,00
8	Зменшено залишок на позабалансовому рахунку.	–	09	401685,00
9	Об'єкт нематеріального активу введено в господарський оборот	123	154	401685,00

На підставі первинних документів рух нематеріальних активів протягом звітного періоду відображається в облікових регістрах, інформація яких потім використовується для заповнення Головної книги та форм звітності ТОВ «БІ-ПРАЙМ-3». По рахунку 12 «Нематеріальні активи» на ТОВ «БІ-ПРАЙМ-3» ведеться Журнал 4 (Журнал-ордер №4 А с.-г.) (Додаток І).

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

статутного капіталу або під час об'єднання бізнесу (злиття сільськогосподарських підприємств). Для обліку витрат підприємства на придбання (створення) нематеріальних активів використовується субрахунок 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів» рахунку 15 «Капітальні інвестиції».

Способи документального оформлення нематеріальних активів на ТОВ «БІ-ПРАЙМ-3» відображено на рис. 2.5.

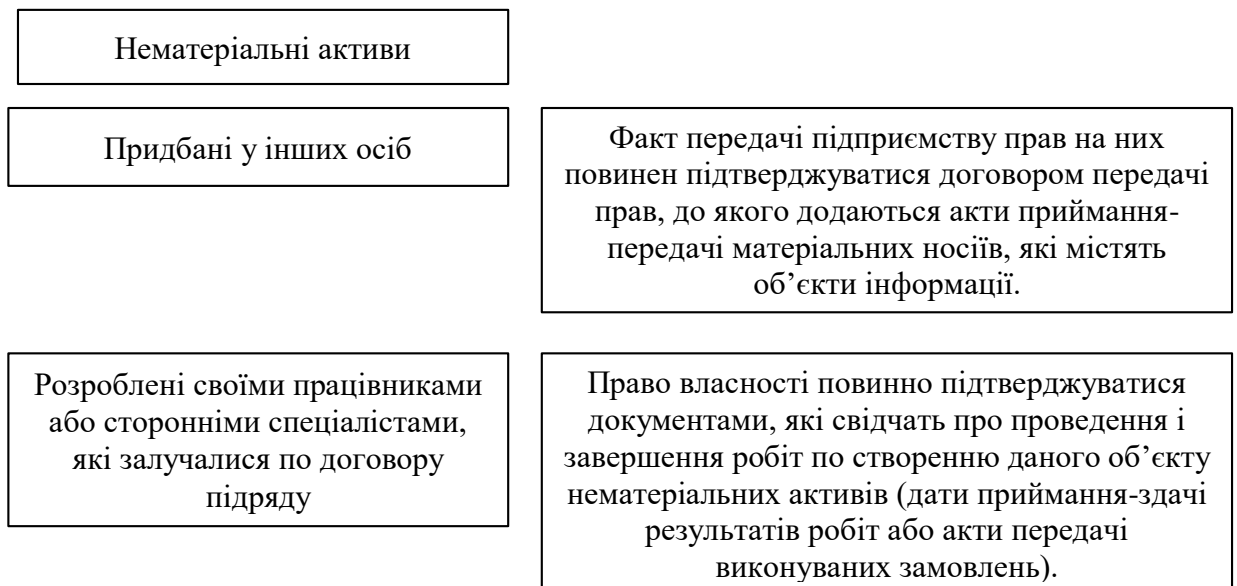


Рисунок 2.5 – Документальне оформлення нематеріальних активів на ТОВ «БІ-ПРАЙМ-3»

Списання нематеріального активу з балансу здійснюється внаслідок:

- реалізації нематеріальних активів;
- реалізації права на користування або розпорядження нематеріальними активами;
- здійснення фінансових вкладень нематеріальними активами до статутного капіталу інших підприємств;
- безплатної передачі об'єкта нематеріальних активів;
- ліквідації об'єкта нематеріальних активів за ініціативою власників;
- нестачі нематеріальних активів, виявленої при інвентаризації.

Особливості здійснення обліку створення нематеріальних активів власними силами на ТОВ «БІ-ПРАЙМ-3» відображено у табл. 2.13.

Таблиця 2.13 – Облік створення нематеріальних активів власними силами ТОВ «БІ-ПРАЙМ-3»

№	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дт	Кт	
1	2	3	4	5
1	Списано матеріали для розробки/ створення промислового зразка.	154	201	10000,00
2	Нарахована заробітну плату працівникові, зайнятому створенням промислового зразка.	154	661	8800,00
3	Відображено нарахування на заробітну плату.	154	651	1936,00
4	Сплачено збори, пов'язані з отриманням патенту на промисловий зразок.	377	311	1050,00
		154	277	1050,00
5	Сплачено держмити за видачу патенту.	642	311	17,00
		154	642	17,00
6	Отримано послуги від патентної фірми з підготовки реєстрації патенту на промисловий зразок.	154	631	3500,00
7	Відображено податковий кредит з ПДВ (за наявності зареєстрованої в ЄРПН податкової накладної).	644/1	631	700,00
		644/ПДВ	644/1	700,00
8	Перераховано плату за послуги патентній фірмі.	631	311	4200,00
9	Підписано договір з автором, об'єкт нематеріального активу введено в господарський оборот.	124	154	25303,00

Схема визначення фінансового результату від вибуття об'єктів нематеріальних активів на підприємстві агропромислового комплексу зображена на рис. 2.6.

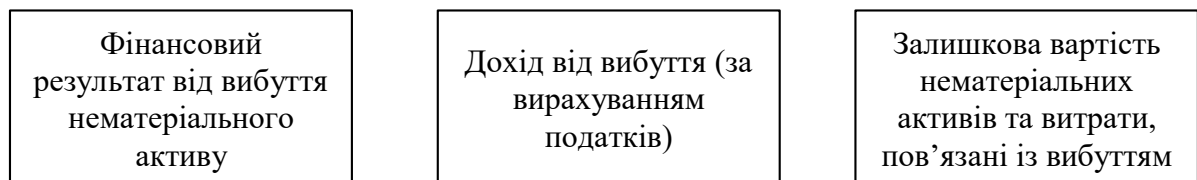


Рисунок 2.6 – Визначення фінансового результату від вибуття об'єктів нематеріальних активів

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



Операції з вибуття нематеріальних активів на ТОВ «БІ-ПРАЙМ-3» відображено у табл. 2.14.

Таблиця 2.14 – Операції з вибуття нематеріальних активів

№	Причина списання	Кореспондуючі рахунки	
		Дт	Кт
1	2	3	4
1	Визнання залишкової вартості нематеріального активу.	133 «Знос нематеріальних активів».	12 «Нематеріальні активи».
2	Списання залишкової вартості		
	списання за непридатністю	976 «Списання необоротних активів».	12 «Нематеріальні активи»
		976 «Списання необоротних активів».	641 «Розрахунки за податками»
	продаж	972 «Собівартість реалізованих необоротних активів».	12 «Нематеріальні активи».
	внесення до статутного капіталу інших підприємств	14 «Довгострокові фінансові інвестиції».	12 «Нематеріальні активи».
	здійснення благодійного внеску	977 «Інші витрати звичайної діяльності»	92 «Адміністративні витрати».

Вибуття нематеріальних активів може здійснюватися унаслідок списання, продажу, внесення до статутного капіталу іншої юридичної особи публічного або приватного права, безкоштовне передання (благодійний внесок, подарунок).

### 2.3 Шляхи удосконалення обліку нематеріальних активів на підприємстві

Поява нових об'єктів нематеріальних активів зумовлює необхідність розробки нових шляхів удосконалення обліку нематеріальних активів у діяльності аграрних підприємств. Запропоновані нові об'єкти обліку для ТОВ

«БІ-ПРАЙМ-3» відображено на рис. 2.7.

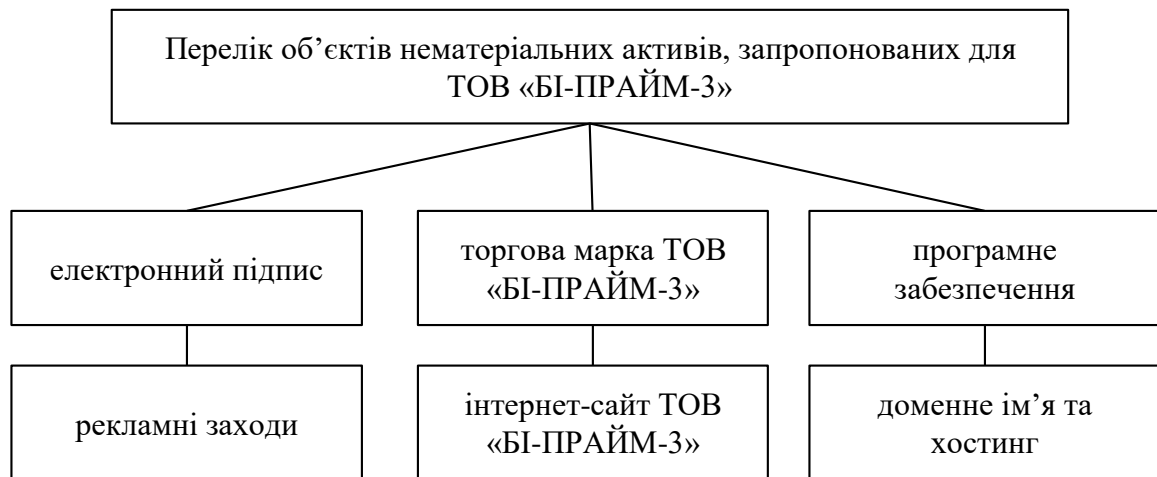


Рисунок 2.7 – Перелік об'єктів нематеріальних активів, запропонованих для ТОВ «БІ-ПРАЙМ-3»

Законом України «Про електронні довірчі послуги» від 5 жовтня 2017 р. № 2155-VIII урегульовано відносини у сфері «надання електронних довірчих послуг та електронної ідентифікації», що «надає можливість суб'єктам господарювання використовувати електронний підпис (електронні дані, які додаються підписувачем до інших електронних даних або логічно з ними пов'язуються і використовуються ним як підпис) та електронну печатку (електронні дані, які додаються створювачем електронної печатки до інших електронних даних або логічно з ними пов'язуються і використовуються для визначення походження та перевірки цілісності пов'язаних електронних даних)» [51] під час укладання договорів, підтвердження господарських операцій тощо.

При отриманні електронного підпису, тобто здійсненні первинного обліку необхідно оформити Акт ведення у господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів (для цього передбачено типову форму НА-1).

Даний акт має бути складено в одному екземплярі на кожний окремий об'єкт приймальною комісією, яка призначається розпорядженням власника

підприємства. Переваги використання електронного підпису на ТОВ «БІ-ПРАЙМ-3» відображено на рис. 2.8.



Рисунок 2.8 – Перелік прикладних задач ТОВ «БІ-ПРАЙМ-3», які можуть бути вирішені за допомогою електронного підпису

На основі акту здійснюється оформлення інвентарної картки обліку об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів, яка використовується для аналітичного обліку об'єктів права інтелектуальної власності (типова форма НА-2).

Рішення про списання пошкодженого електронного підпису «комісія оформлює Актом вибуття (ліквідації) об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів (типова форма НА-3). Акт складається у двох екземплярах, згідно з методичними рекомендаціями Міністерства фінансів України» [52].

Для вибуття (списання) об'єкта нематеріальних активів підприємства іноді вимушені використовувати бланк акта на списання об'єкта основних засобів (ф. № НА-3). Для подолання даної проблеми нами адаптовано форму Акту на вибуття (списання) об'єкта нематеріального активу, яка, крім обов'язкових реквізитів, повинна містити таку інформацію, як:

- код виду операції;
- код особи, яка відповідає за охорону об'єкта;
- найменування або код здавача (організації, структурного підрозділу);
- найменування або код отримувача (організації, структурного підрозділу);
- дебет рахунку, субрахунку і код аналітичного обліку;
- кредит рахунку, субрахунку і код аналітичного обліку;
- первісну (балансову) вартість;
- строк корисного використання;
- суму нарахованої амортизації;
- дату і номер наказу (розпорядження), на підставі якого була назначена комісія із списання (вибуття) об'єкта нематеріальних активів;
- причина списання (вибуття);
- висновок комісії, номер і дата видачі охоронного документа на вибулий (списаний) об'єкт, перелік переданих правоотримувачу документів.

Порядок оформлення даного документу повинен бути такий самий, як і Акта ф. НА-3.

Підприємство (установа) також має вести оперативний облік об'єктів права інтелектуальної власності в період їх визнання, відповідальність за який несе підрозділ чи особа, призначена для цього керівником установи. У зв'язку з цим, запропоновано картку обліку нематеріальних активів на ТОВ «БІ-ПРАЙМ-3», форма якої відображена у Додатку І.

Витрати, які пов'язані із набуттям електронного підпису відображаються на субрахунку 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів». Після введення електронного підпису в експлуатацію усі витрати списуються на субрахунку 127 «Інші нематеріальні активи». Нарахована амортизація відображається проводкою Дт 92 «Адміністративні витрати» Кт 133 «Накопичена амортизація нематеріальних активів». Під час ліквідації пошкодженого електронного підпису його залишкова вартість входить до складу інших витрат і відображається за дебетом субрахунку 976 «Списання

необоротних активів».

Облік торгової марки на підприємстві залежить від способу її надходження на підприємство. У випадку придбання (безкоштовного отримання) права на торгову марку, яке вже зареєстрована, його слід відносити до нематеріальних активів, а витрати на самостійну розробку торгових марок відображаються у складі витрат відповідного звітнього періоду, тобто не визнаються нематеріальними активами.

Положеннями МСБО 38 «Нематеріальні активи» також не рекомендовано визнавати нематеріальними активами внутрішньогенеровані бренди, а відносити їх до складу витрат у період їх створення. Причина застосування такого підходу полягає у неможливості достовірно оцінити собівартість торгової марки шляхом відокремлення її від інших витрат аграрного підприємства. Усі витрати, пов'язані з розробкою та реєстрацією права на торгову марку, включають до складу витрат на збут. Такі витрати відображено на рис. 2.9.



Рисунок 2.9 – Витрати на розробку і збут нематеріальних активів

На сьогодні неможливе уявити аграрне підприємство без комп'ютерної техніки та відповідного програмного забезпечення. Спробі відобразити деякі програмні продукти для аграрних підприємств, а відповідно, і рекомендувати будь-яку з них до застосування ТОВ «БІ-ПРАЙМ-3» з метою полегшення

здійснення виробничих процесів, присвячено Додаток Й.

Програмне забезпечення, на підставі ч. 1 ст. 433 Цивільного кодексу України віднесено до «об'єктів права інтелектуальної власності (авторського права), що означає здійснення їх правової охорони» [63]. Дозвіл на використання програмного забезпечення у господарській діяльності може видаватися у формі ліцензії (письмовий документ-дозвіл без укладення письмового договору) або ліцензійного договору (у якому «утілюють» ліцензію та зазначають умови її надання).

Укладання ліцензійного договору передбачає зазначення у ньому конкретних прав на використання об'єкта авторського права, якими наділяють користувача, вид ліцензії (виключна, невиключна), способи використання програми, строк, на який надаються права, розмір, порядок, строки внесення плати за використання, умови ліцензійного супроводу тощо.

У розумінні Цивільного кодексу України використанням комп'ютерної програми є:

- «опублікування;
- відтворення будь-яким способом та у будь-якій формі;
- переклад;
- переробка;
- адаптація;
- аранжування;
- інші подібні зміни;
- включення складовою частиною до збірників, баз даних, антологій, енциклопедій тощо;
- публічне виконання;
- продаж;
- передання в найм (оренду) тощо;
- імпорт його примірників, примірників його перекладів, переробок тощо» [63]. У наведеному переліку користування комп'ютерною програмою за її функціональним призначенням не зазначено. Основні відмінності

комп'ютерних програм, порівняно з іншими видами інтелектуальної власності відображено на рис. 2.10.

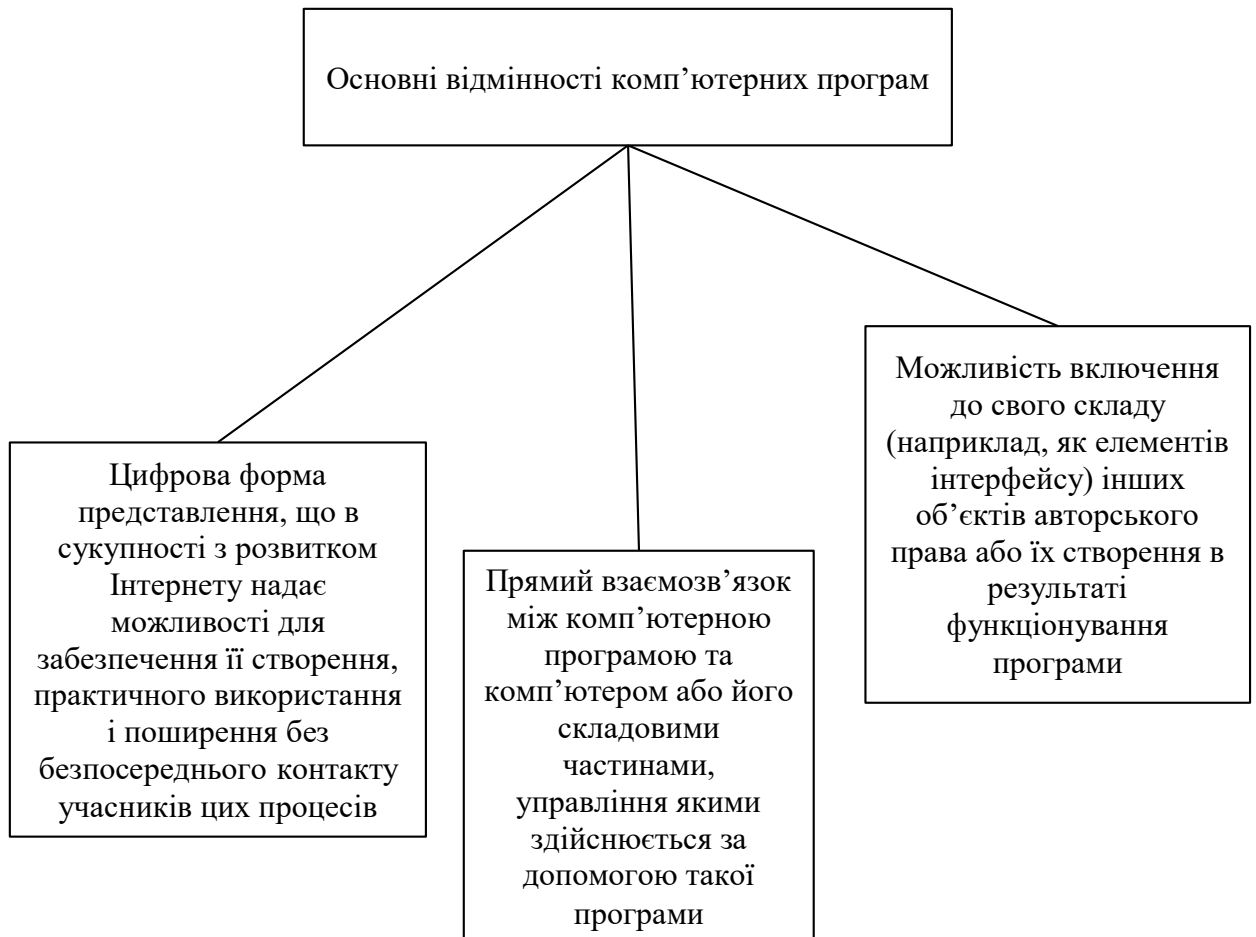


Рисунок 2.10 – Основні відмінності комп'ютерних програм від інших об'єктів інтелектуальної власності та об'єктів нематеріальних активів, які можуть застосовуватися на підприємствах агропромислового комплексу

Існує декілька варіантів відображення в обліку програмного забезпечення:

- як невід'ємна частина апаратного забезпечення, а отже не може бути відокремлене від нього;
- не є невід'ємною частиною апаратного забезпечення і може бути відокремлене від нього.

Виходячи з цих двох моделей, двох векторів розвитку наукового погляду, запропоновано декілька способів відображення в обліку ТОВ «БІ-

ПРАЙМ-3» спеціалізованого аграрного програмного забезпечення, які розкрито на рис. 2.11.



Рисунок 2.11 – Відображення в обліку програмного забезпечення

Як зазначають представники Світової організації з інтелектуальної власності (WIPO), «закон, що стосується патентоспроможності програмного забезпечення, все ще неузгоджений на міжнародному рівні, однак деякі країни прийняли патентоспроможність програмного забезпечення, а інші – адаптували підходи, які визнають винаходом об'єкти, що виникають при створенні програмного забезпечення» [72].

Відносно новим видом рекламних заходів є просування сайтів з метою забезпечення його відвідуваності цільовими клієнтами і потенційними споживачами. До первісної вартості сайту необхідно відносити його



створення, здійснення пошукової оптимізації, зміна програмного коду тощо. Витрати аграрного підприємства, понесені надалі, у зв'язку з подальшим просуванням сайту, витрати на банерну рекламу слід відносити до збутових витрат періоду (здійснюється на рахунку 93).

Витрати на експлуатацію сайту пов'язані із витратами на реєстрацію домену та користування послугами хостингу та колокації. Згідно ст. 1 Закону України «Про охорону прав на знаки для товарів і послуг» від 15 грудня 1993 р. № 3689-ХІІ, «доменним ім'ям є ім'я, що використовується для адресації комп'ютерів і ресурсів в Інтернеті» [57].

Під хостингом розуміють «послуги з надання провайдером дискового простору для розміщення веб-сайту користувачеві на сервері, підключеному до мережі Інтернет під постійним ІР-Адресою, з його наступним технічним обслуговуванням» [27, С. 28]. Витрати на хостинг/ колокацію безпосередньо пов'язані зі збутом товарів аграрного підприємства, а тому обліковуються як витрати періоду (на рахунку 93 «Витрати на збут»).

Для відображення в обліку амортизаційних відрахувань на ТОВ «БІ-ПРАЙМ-3» застосовується непряма амортизація. Проте вважаємо, що її доцільно застосовувати до незношуваних нематеріальних активів. У фінансовій звітності слід відображати окремою статтею ринкову вартість таких активів, що має важливе значення при дослідженні майнового стану підприємства. По інших нематеріальних активах амортизаційні витрати доречно враховувати на рахунку 133 «Накопичена амортизація нематеріальних активів», змінивши його назву на «Знос нематеріальних активів».

Дискусійними є питання з обліку амортизації безоплатно отриманих нематеріальних активів на ТОВ «БІ-ПРАЙМ-3». При нарахуванні амортизації одночасно з рахунками витрат і амортизації застосовуються рахунки 745 «Дохід від безоплатного отримання активів» і 424 «Безоплатно отримані необоротні активи». Враховуючи, що підприємство не здійснює витрат на придбання таких активів, доцільно використовувати пряму амортизацію:

дебет рахунку 424 «Безоплатно отримані необоротні активи» і кредит рахунку 12 «Нематеріальні активи».

Дослідження показало, що методика списання вище зазначених активів до їх повного зносу на ТОВ «БІ-ПРАЙМ-3» потребує удосконалення. Пропонуємо при застосуванні прямої амортизації недоамортизовану вартість активів відображати на дебеті рахунку 424 «Безоплатно отримані необоротні активи» і кредиті рахунку 12 «Нематеріальні активи». При застосуванні непрямой амортизації недоамортизовану вартість безоплатно отриманих нематеріальних активів відображати на дебеті рахунку 976 «Списання необоротних активів» і кредиті 12 «Нематеріальні активи» і одночасно на дебеті рахунку 424 «Безоплатно отримані необоротні активи» та кредиті рахунку 745 «Дохід від реалізації необоротних активів».

Основою для подальшого удосконалення обліку нематеріальних активів на ТОВ «БІ-ПРАЙМ-3» є комплексне використання програмного забезпечення. Аналіз ринку програмних продуктів свідчить про їх орієнтованість на невеликі підприємства та виконання лише облікових функцій. Автор вважає, що найбільш оптимальним і ефективним рішенням для цілей управління є розробка автоматизованого програмного комплексу, який задовольняє потреби в контролі, плануванні, аналізі, прогнозуванні діяльності конкретного підприємства.

### РОЗДІЛ 3

## ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ ЯК ФОРМИ КОНТРОЛЮ ЗА ЕФЕКТИВНИМ ВИКОРИСТАННЯМ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ НА ТОВ «БІ-ПРАЙМ-3»

### 3.1 Документальне та інформаційне забезпечення організації внутрішнього аудиту нематеріальних активів

Запорукою ефективного здійснення господарської діяльності є наявність відповідних засобів праці. У період «інтелектуалізації» економіки особливої уваги набувають нематеріальні складові активів підприємства. На сьогодні перед вітчизняними підприємствами виникає нове завдання, що потребує нагального вирішення: використання можливостей підприємства для досягнення конкурентних переваг.

В свою чергу, сучасні тенденції виділяють панівну роль саме нематеріальних активів, тому з'являється необхідність в удосконаленні методики проведення їх аудиту, адже питання методології проведення аудиту нематеріальних активів чітко не розкривається в офіційно затверджених нормативних правових документах та у наукових дослідженнях у сфері аудиту.

Аудитор повинен встановити правильність оцінки нематеріальних активів. За даними бухгалтерського обліку досліджується вартість нематеріальних активів з урахуванням того, що первісна вартість їх складається із фактичних витрат на придбання та приведення у стан готовності до використання.

Слід звернути увагу, що витрати на сплату відсотків за кредит згідно з П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» не включаються до первісної вартості

нематеріальних активів.

Важливим для аудиту є «правильність відображення в обліку та звітності операцій, придбання (за плату та безоплатно) нематеріальних активів з урахуванням нарахованого й сплаченого податку на додану вартість» [31, С. 82].

Метою аудиту нематеріальних активів є: «формування професійної думки аудитора щодо достовірності первинних даних про факти господарського життя, повноти та своєчасності відображення цих даних в обліку, правильності ведення обліку, відображення у фінансовій звітності прав підприємства на користування природними надрами, майном, землею, авторським правом у сфері науки, літератури, мистецтва, об'єктами промислової власності та інших видів нематеріальних активів» [36, С. 115].

Враховуючи мету аудиту нематеріальних активів та специфіку вітчизняної практики його проведення, було розглянуто кожен етап проведення процедур аудиту нематеріальних активів, які відображено на рис. 3.1.

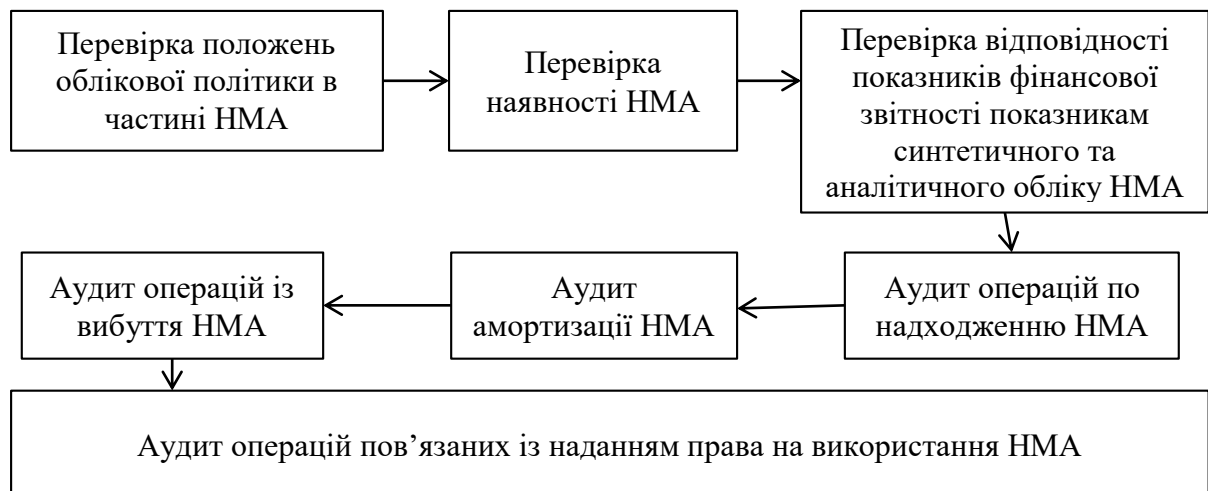


Рисунок 3.1 – Етапи проведення аудиту нематеріальних активів на ТОВ «БІ-ПРАЙМ-3»

Аудитор перевіряє вихідні документи про надходження нематеріальних активів, правильність їх оцінки, встановлення норм амортизаційних

відрахувань, а також відповідність підтверджувальних документів на майнові права підприємства.

Перевіряється правильність оприбуткування нематеріальних активів, внесених засновниками в рахунок їх вкладень до статутного капіталу підприємства, встановлюється повнота вкладень та правильність їх оцінки, законність віднесення на рахунки бухгалтерського обліку.

Відповідно до зазначеної мети, впливає ряд завдань, які необхідно здійснити при процесі проведення аудиту, які було відображено на рис. 3.2.



Рисунок 3.2 – Завдання проведення аудиту нематеріальних активів

Якість аудиту нематеріальних активів тісно взаємопов'язана з методикою аудиту. Аудитор повинен дотримуватись методики проведення аудиту нематеріальних активів, яка впливає на якість аудиту і надання аудиторських послуг.

Чим вище якість інформації, сформованої в системі бухгалтерського обліку, тим вище якість проведеного аудиту, а також вище впевненість

користувача професійної думки аудитора в правильності прийняття та здійснення економічних рішень в майбутньому.

Особливої уваги під час проведення аудиту нематеріальних активів заслуговує оцінка системи внутрішнього контролю, що має безпосередній вплив як на якість облікової інформації, так і на результат проведеної аудиторської перевірки.

Згідно МСА 315 «Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвих викривлень через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища», внутрішній контроль – «процес, розроблений, запроваджений і підтримуваний тими, кого наділено найвищими повноваженнями, управлінським персоналом, а також іншим працівникам, для забезпечення обґрунтованої впевненості досягненні цілей суб'єкта господарювання стосовно достовірної фінансової звітності, ефективності і результативності діяльності, а також дотриманні застосованих законів і нормативних актів» [39].

Тобто, метою системи внутрішнього аудиту є здійснення контрольної діяльності з метою завчасного виявлення та виправлення помилок у процесі здійснення господарських операцій з нематеріальними активами.

Система внутрішнього аудиту направлена здійснювати оцінку ефективності функціонування системи бухгалтерського обліку, порядку відображення результатів у звітності, дотримання законодавства щодо складання фінансової звітності тощо.

Однак, за відсутності системи внутрішнього аудиту, при проведенні аудиту, на підприємстві зростає аудиторський ризик, тобто ризик невиявлення помилки. Тому на великих підприємствах необхідно розрахувати рентабельність системи внутрішнього аудиту, адже витрати на її утримання є досить значними, та створити оптимальну систему внутрішнього контролю, що знижуватиме можливі ризики помилок при здійсненні поточного контролю господарської діяльності.

Важливе місце при проведенні аудиторської перевірки посідає аудит ефективності використання нематеріальних активів, для проведення якого

аудитор використовує аналітичні процедури.

Для проведення аналітичних процедур ефективності використання нематеріальних активів при процедурі аудиту необхідно:

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

- насамперед, здійснити аналіз структури та динаміки, аналіз наявності та руху, аналіз ефективності, аналіз ліквідності нематеріальних активів, визначити резерви підвищення обсягів виробництва продукції. Можливі й інші етапи проведення економічного аналізу використання нематеріальних активів. Їх вибір та здійснення визначаються особами, які його здійснюють і в залежності від мети, поставленої перед аналітиками порядок та стадії аналізу ефективності використання нематеріальних ресурсів можуть змінюватися;

- дотримуватися системного підходу при аналізі ефективності використання нематеріальних активів підприємства, оскільки лише системний підхід дозволить найоптимальніше та найефективніше забезпечити наявність та рух нематеріальних активів на підприємстві. Системне дослідження нематеріальних активів дозволить розглянути їх як певну множину елементів, взаємозв'язок яких обумовлено обумовлює цілісні властивості цієї множини. Основний акцент робиться на виявленні множини зв'язків і відношень, які мають місце як у середині об'єкта, так і у його відношеннях із зовнішнім оточенням. Властивості нематеріальних активів як цілісної системи визначаються не стільки додаванням властивостей окремих його елементів, як властивостях їх структури, особливими системо утворюючими та інтеграційними зв'язками;

- в результаті проведеного аналізу визначити можливі шляхи підвищення ефективності використання нематеріальних активів, зокрема: дотримання підприємством власної стратегії технічно, організаційного та економічного розвитку; переорієнтація на максимальне технічне переозброєння й реконструкцію; систематичне оновлення технологічної бази

взаємопов'язаних виробничих ланок підприємства та багато інших шляхів та способів, які дадуть змогу покращити стан підприємства, а також основні показники ефективності використання нематеріальних активів.

Проведений критичний аналіз підходів до проведення аудиту нематеріальних активів та ефективності їх використання дозволяє встановити, що існуючі підходи недостатньо адаптовані до вітчизняних умов, а більше спрямовані для західних країн (англо-американської системи бухгалтерського обліку).

Тому в сучасних умовах для вітчизняних підприємств необхідною є розробка методики внутрішнього аудиту нематеріальних активів та ефективності їх використання, яка буде враховувати специфіку національної системи бухгалтерського обліку та надбання вітчизняних науковців у сфері аудиту.

Предметом внутрішнього аудиту формування та обліку доходів, «отриманих від впровадження у діяльність об'єктів нематеріальних активів є господарські процеси та операції, які пов'язані з визначенням доходів, витрат і фінансових результатів, а також відносин, які виникають всередині підприємства» [67, С. 173].

На підставі цього можна зробити висновок, що основною метою здійснення внутрішнього аудиту є встановлення результативності використання нематеріальних активів у діяльності аграрного підприємства, а також виявлення упущених економічних вигід, пов'язаних з використанням нематеріальних активів. Однак, при цьому слід пам'ятати, що внутрішній аудит не в змозі повністю замінити зовнішній аудит, проте направлений на виконання окремих процедур, які можуть бути використані для потреб зовнішнього аудиту.

Як правило, зовнішній аудитор здійснює процедури оцінки і перевірки роботи внутрішнього аудитора з метою скорочення витрат часу на проведення аудиту. Такий підхід дає змогу економити суттєві суми коштів на послугах зовнішніх аудиторів.



Для досягнення цієї мети необхідно розв'язати цілий ряд завдань, які відображено на рис. 3.3.



Рисунок 3.3 – Завдання внутрішнього аудиту на ТОВ «БІ-ПРАЙМ-3»

Функції внутрішнього аудиту на ТОВ «БІ-ПРАЙМ-3» можна визначити як основні напрями впливу методів внутрішнього аудиту на господарську діяльність ТОВ «БІ-ПРАЙМ-3», поведінку його працівників та засновників з метою розв'язання конкретних завдань. Функції внутрішнього аудиту на ТОВ

«БІ-ПРАЙМ-3» закріплені у табл. 3.1.

Таблиця 3.1 – Функції внутрішнього аудиту на ТОВ «БІ-ПРАЙМ-3»

№	Функція	Пояснення
1	2	3
1	Контроль	За відповідністю здійснюваної підприємством діяльності вимогам законодавства та обліковій політиці самого підприємства.
2	Аналітика	Аналіз діяльності всіх структурних елементів підприємства у процесі використання ними нематеріальних активів.
3	Консультавання	Надання консультацій для максимізації можливого прибутку.
4	Гносеологічна функція	Дослідження загальних передумов достовірності, істинності та неупередженості отриманої інформації та представленні її у документарному вигляді керівнику підприємства для прийняття ним управлінських рішень.
5	Прогностична функція	Пов'язана із здійсненням прогнозування ефективності майбутньої діяльності аграрного підприємства з використання нематеріальних активів.

### 3.2 Методика здійснення внутрішнього аудиту нематеріальних активів

Організація внутрішнього аудиту на підприємстві залежить від його специфіки, що зумовлює існування на практиці різних видів внутрішнього аудиту. Так, внутрішній аудит може бути:

– «операційним (управлінським) – поділяється на функціональний аудит; організаційно-технічний аудит; усебічний аудит.

– аудит на відповідність вимогам – поділяється на: аудит на відповідність принципам; аудит на відповідність доцільності.

– аудит фінансової звітності – поділяється на: плановий; позаплановий» [9, С. 325].

Розглядаючи питання внутрішнього аудиту не можна не звернути уваги «на постійні наукові дискусії щодо доцільності впровадження окремої постійно діючої аудиторської служби на підприємстві» [61, С. 41-46].

Переваги і недоліки постійно діючої служби внутрішнього аудиту на аграрних підприємствах відображено у таб. 3.2

Таблиця 3.2 – Переваги і недоліки існування постійно діючої аудиторської служби на аграрних підприємствах

№	Переваги	Недоліки
1	2	3
1	Забезпечення принципу стабільної ефективності аудиторської діяльності та системи внутрішнього контролю за господарською діяльністю аграрного підприємства.	Недотримання принципів незалежності аудитора та неупередженості аудиторської діяльності.
2	Покращення якості зовнішнього аудиту аграрних підприємств.	Спотворення уявлень зовнішніх аудиторів про фінансовий стан підприємства на підставі ознайомлення із внутрішньою аудиторською документацією.
3	Постійна включеність служби внутрішнього аудиту у проблеми та відхилення аграрного підприємства.	Необхідність фінансово утримувати додаткову службу, яка займається періодичною роботою.
4	Задоволення потреби аграрного підприємства у попередньому, наступному та поточному контролі.	Вартість зовнішніх одноразових професійних та кваліфікованих аудиторських перевірок приблизно дорівнює вартості постійного контролю служби внутрішнього аудиту.

Інформаційним забезпеченням внутрішнього аудиту є «оперативна, обліково-звітна, планова, нормативно-довідкова інформація, класифікатори техніко-економічної інформації, системи документації (уніфіковані і спеціальні)» [21, С. 122].

Усі документи підприємства знаходяться у постійному безперервному русі. «Рух службових документів з моменту їх створення або одержання до завершення виконання або відправлення є документообігом» [56].

Документообіг на підприємстві є тим інформаційно-комунікаційним середовищем, в якому здійснюється внутрішній аудит. Кожен документ в бухгалтерському обліку має свій шлях руху, однак, можна виокремити загальні етапи, які є характерними для усіх документів, які існують на аграрних підприємствах, що відображені на рис. 3.4.

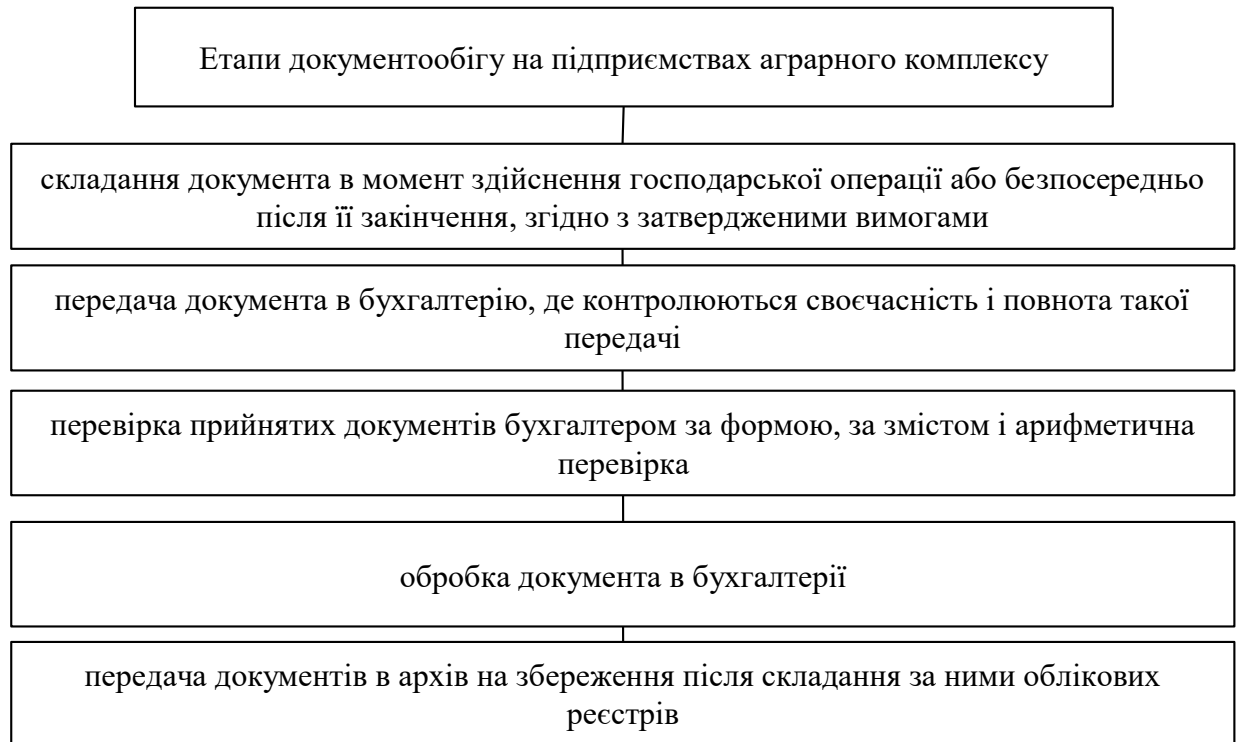


Рисунок 3.4 – Етапи документообігу на підприємствах аграрного комплексу

Слід також зазначити, що у документообігу на підприємствах аграрного комплексу, а отже і на ТОВ «БІ-ПРАЙМ-3», знаходяться різні види документів, що зумовило необхідність їх класифікації та розмежування у табл. 3.7.

Таблиця 3.3 – Види документів на підприємствах аграрного комплексу

№	Спосіб класифікації	Класифікація
1	2	3
1	За призначенням	Розпорядчі, виконавчі та бухгалтерські, або організаційно-розпорядчі документи, якими врегульовано основні правові аспекти функціонування підприємства.
2	За метою контролю	Документи особового складу та розпорядчі документи.
3	За місцем складання	Внутрішні та зовнішні документи.
4	За змістом	Монетарні (документи, які відображають касові і банківські операції та операції, пов'язані з розрахунками); немонетарні (де відображаються інші господарські факти і операції).

Продовження табл. 3.3

1	2	3
5	За змістом інформаційного	Документи, які фіксують стан того чи іншого

повідомлення, яке закріплене у документі	об'єкта (активів, пасивів) на підприємстві, до них відносяться відомості інвентаризацій, довідки, що констатують відповідний стан активів чи пасивів, а також фінансова звітність підприємства; документи, які фіксують дії, тобто відображають факти, пов'язані з господарськими і фінансовими процесами; документи, які фіксують події, тобто нетипові ситуації, викликані зовнішніми чи внутрішніми факторами, це можуть бути акти, довідки тощо.
--	--

Важко заперечувати той факт, що результати внутрішнього аудиту мають бути належним чином задокументовані. Оформлення отриманої під час внутрішнього аудиту інформації відбувається у: «робочих документах (записах) особи», яка проводила внутрішній аудит нематеріальних активів на аграрному підприємстві; «підсумкових документах», які складаються після завершення внутрішнього аудиту. До робочих записів, які здійснюються під час внутрішнього аудиту на підприємствах агропромислового комплексу, належать: накреслені у процесі перевірки таблиці; заповнені форми; здійснені розрахунки. Головна мета робочих записів полягає у закріпленні отриманої інформації та процедур, за допомогою яких і була отримана ця інформація, довідки від залучених фахівців та експертів, відповіді на запити тощо. Обов'язкові реквізити робочих документів відображено на рис. 3.5.



Рисунок 3.5 – Реквізити робочих документів, які складаються під час проведення внутрішнього аудиту на аграрному підприємстві

Результати внутрішнього аудиту нематеріальних активів є конфіденційною інформацією і викладаються у вигляді службових записок на

ім'я керівника аграрного підприємства.

У таких записках, зазвичай, розміщується інформація про виявленні порушення у процесі експлуатації та здійсненні обліку нематеріальних активів аграрного підприємства, а також рекомендації про шляхи усунення виявлених недоліків.

При перевірці господарських операцій з нематеріальними активами аудитор (як внутрішньому, так і зовнішньому) слід звернути увагу на певні аспекти, які відображені на рис. 3.6.



Рисунок 3.6 – Аспекти, які потребують особливої уваги аудитора під час проведення аудиту нематеріальних активів на аграрному підприємстві

Завданнями аудиту нематеріальних активів на ТОВ «БІ-ПРАЙМ-3» є:

– контроль за дотриманням чинного законодавства щодо операцій з нематеріальними активами;

- перевірка фактичної наявності нематеріальних активів на ТОВ «БІ-ПРАЙМ-3»;
- встановлення правильності віднесення об'єкта до складу нематеріальних активів ТОВ «БІ-ПРАЙМ-3»;
- отримання підтвердження щодо права власності ТОВ «БІ-ПРАЙМ-3» на нематеріальні активи;
- перевірка правильності та повноти відображення в бухгалтерському обліку ТОВ «БІ-ПРАЙМ-3» нематеріальних активів;
- перевірка санкціонування операцій з нематеріальними активами на ТОВ «БІ-ПРАЙМ-3»;
- перевірка відповідності даних первинного обліку даним реєстрів бухгалтерського обліку;
- перевірка достовірності інформації про нематеріальні активи у фінансовій звітності ТОВ «БІ-ПРАЙМ-3»;
- перевірка правильності нарахування амортизації на ТОВ «БІ-ПРАЙМ-3»;
- перевірка відповідності даних первинного обліку зносу нематеріальних активів даним облікових реєстрів ТОВ «БІ-ПРАЙМ-3»;
- перевірка правильності оцінки нематеріальних активів та їх класифікації на ТОВ «БІ-ПРАЙМ-3»;
- оцінка можливості отримання в майбутньому економічних вигод від використання на ТОВ «БІ-ПРАЙМ-3» нематеріальних активів.

Наступними етапом роботи внутрішнього аудитора на ТОВ «БІ-ПРАЙМ-3» є планування аудиту, тобто процес вираження поступової діяльності аудитора у документарній формі. Під час аудиторських перевірок на ТОВ «БІ-ПРАЙМ-3» це здійснюється за допомогою спеціальної анкети-тесту внутрішнього контролю нематеріальних активів на ТОВ «БІ-ПРАЙМ-3», зміст якої відображено у Додатку К. План аудиту нематеріальних активів на ТОВ «БІ-ПРАЙМ-3» відображено у Додатку Л. Основні джерела інформації аудиту нематеріальних активів на ТОВ «БІ-ПРАЙМ-3» відображено на рис.

## 3.7.

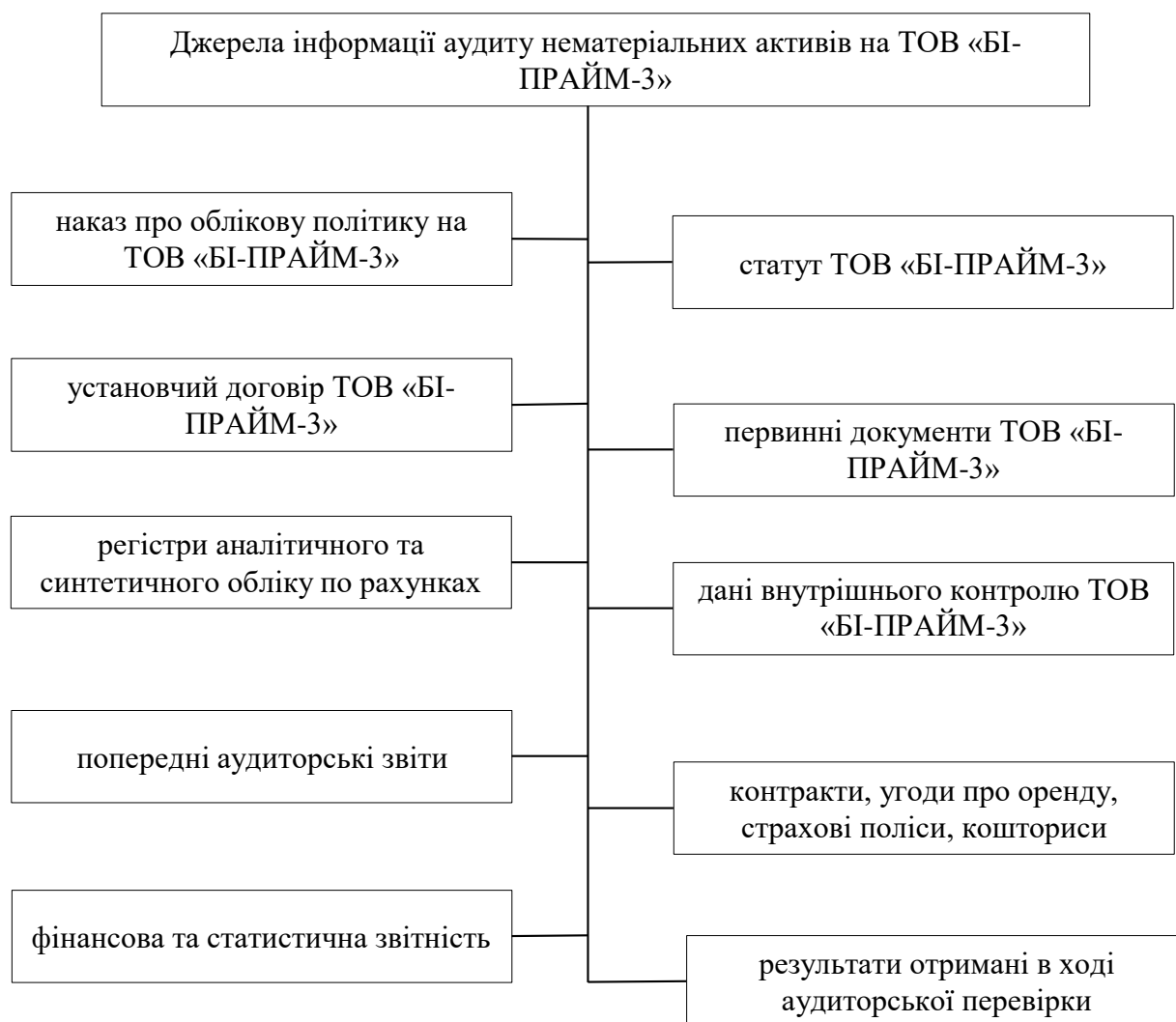


Рисунок 3.7 – Джерела інформації аудиту нематеріальних активів на ТОВ «БІ-ПРАЙМ-3»

Планування є важливим етапом внутрішнього аудиту, який необхідно здійснювати з урахуванням облікової політики ТОВ «БІ-ПРАЙМ-3» та здійснюваної ним діяльності. Існують два взаємозалежні напрями планування внутрішнього аудиту на ТОВ «БІ-ПРАЙМ-3» – методологічне та адміністративне. Методологічне планування необхідне для визначення мети та завдань внутрішнього аудиту, рамок внутрішнього аудиту, можливих методів та критеріїв оцінки, обсягів прийомів та процедур. Адміністративне планування включає в себе: складання графіку роботи, розрахунок планових



витрат, розподіл обов'язків і забезпечення контролю. Результати планування відображаються у програмі внутрішнього аудиту.

У процесі аудиту необхідно перевірити документацію, в якій об'єкт нематеріальних активів описаний, зображений або іншим способом зафіксований на матеріальних носіях інформації. Головним критерієм на цьому етапі аудиту є можливість ідентифікації об'єкта і встановлення факту його наявності в документації підприємства.

Потрібно перевірити наявність документів, що підтверджують права на їх використання, а також правильність і своєчасність відображення нематеріальних активів на балансі підприємства.

Наступним етапом є перевірка дійсності прав підприємства на нематеріальні активи, обсягу прав підприємства (передається об'єкт у власність підприємства або тільки у тимчасове використання), строків володіння правами й інших основних договірних умов використання таких об'єктів.

Після цього аудитор повинен встановити правильність оцінки нематеріальних активів. Перевіряють правильність оприбуткування (встановлюють з чого складається первісна вартість об'єкта, її відповідність вимогам П(С)БО 8 «Нематеріальні активи»; досліджують порядок переоцінки, нарахування амортизації, зменшення корисності нематеріальних активів; визначають правильність списання з балансу та визначення фінансових результатів від вибуття.

Аудитор також має перевірити розкриття у Примітках до річної фінансової звітності балансову вартість необоротних активів; методи амортизації; строк корисного використання; наявність і рух.

Перевіряється правильність оприбуткування нематеріальних активів, внесених засновниками в рахунок їх вкладень до статутного капіталу підприємства, встановлюється повнота вкладень та правильність їх оцінки, законність віднесення на рахунки бухгалтерського обліку.

Важливим аспектом є визначення правильності вартості об'єктів

інтелектуальної власності. Особливе місце під час аудиту нематеріальних активів відводиться перевірці нарахування та відображення накопиченої амортизації (відповідність П(С)БО 8 «Нематеріальні активи»).

Зокрема, аудитор має встановити перелік нематеріальних активів, на які підприємство нараховує амортизацію, правильність визначення норми амортизації за строком їх корисного використання, перевіряє правильність нарахування амортизації і достовірність її відображення у бухгалтерському обліку підприємства.

Крім того, завдання аудитора полягає у встановленні правильності визначення підприємством нематеріальних активів, на які не нараховується амортизація, а також їх списання та віднесення на рахунки бухгалтерського обліку. Необхідно перевірити наявність розпорядчого документа підприємства про затвердження корисного строку використання нематеріальних активів.

Важливими є перевірка складу нематеріальних активів та аналіз законності і доцільності їх придбання, правильності відображення в обліку. Заключним етапом аудиту необоротних активів є групування виявлених помилок і порушень з метою формулювання остаточної думки щодо стану обліку досліджуваної категорії активів на підприємстві.

Під час проведення внутрішнього аудиту на ТОВ «БІ-ПРАЙМ-3», суб'єкт внутрішнього аудиту може застосовувати різні методично-аудиторські прийоми та інструменти (як загальнонаукового, так і спеціального значення), що обумовлено специфікою внутрішнього аудиту, основні з яких відображено у Додатку М.

На етапі безпосереднього здійснення внутрішнього аудиту здійснюється перевірка господарських операцій, порядок бухгалтерського обліку та фінансової звітності ТОВ «БІ-ПРАЙМ-3», вивчення засновницьких документів підприємства, дослідження фінансової, податкової та статистичної звітності, перевірка реєстрів бухгалтерського обліку, встановлення адекватності даних аналітичного та синтетичного обліку, проведення інвентаризації майна та розрахунків, економічний та фінансовий аналіз,

діагностика та тестування.

У процесі проведення внутрішнього аудиту може бути здійснено декілька видів внутрішньо-аудиторських процедур, які ґрунтуються на ефективному застосованні різноманітних методів та прийомів. Види аудиторських процедур запропоновано у табл. 3.4.

Таблиця 3.4 – Види внутрішньо-аудиторських процедур на ТОВ «БІ-ПРАЙМ-3»

№	Вид	Характеристика
1	2	3
1	Тести заходів контролю	Проводяться внутрішнім аудитором з метою оцінки відповідності організації і ефективності функціонування системи внутрішнього контролю.
2	Процедури перевірки по суті	Проводяться з метою отримання аудиторських доказів суттєвих викривлень операцій.
3	Детальні тести	Дозволяють оцінити правильність відображення операцій. Їх проведення в основному забезпечується шляхом документальної та фактичної перевірки.
4	Аналітичні процедури	Являють собою аналіз і оцінку отриманої аудитором інформації, на основі яких формулюються в аудиторському звіті висновки.

Елементом внутрішнього аудиту є документарна перевірка, яка здійснюється різними способами: «огляд документів за формою, внутрішнє підтвердження документів, перевірка документів по суті, арифметична перевірка документів».

Зміст та масштаби перевірки документів залежать від завдань внутрішнього аудиту, які ставляться перед суб'єктом проведення внутрішнього аудиту на підприємстві агропромислового комплексу.

На практиці застосовуються два підходи до вивчення документарної інформації під час здійснення внутрішнього аудиту на підприємствах агропромислового комплексу, які відображені на рис. 3.9

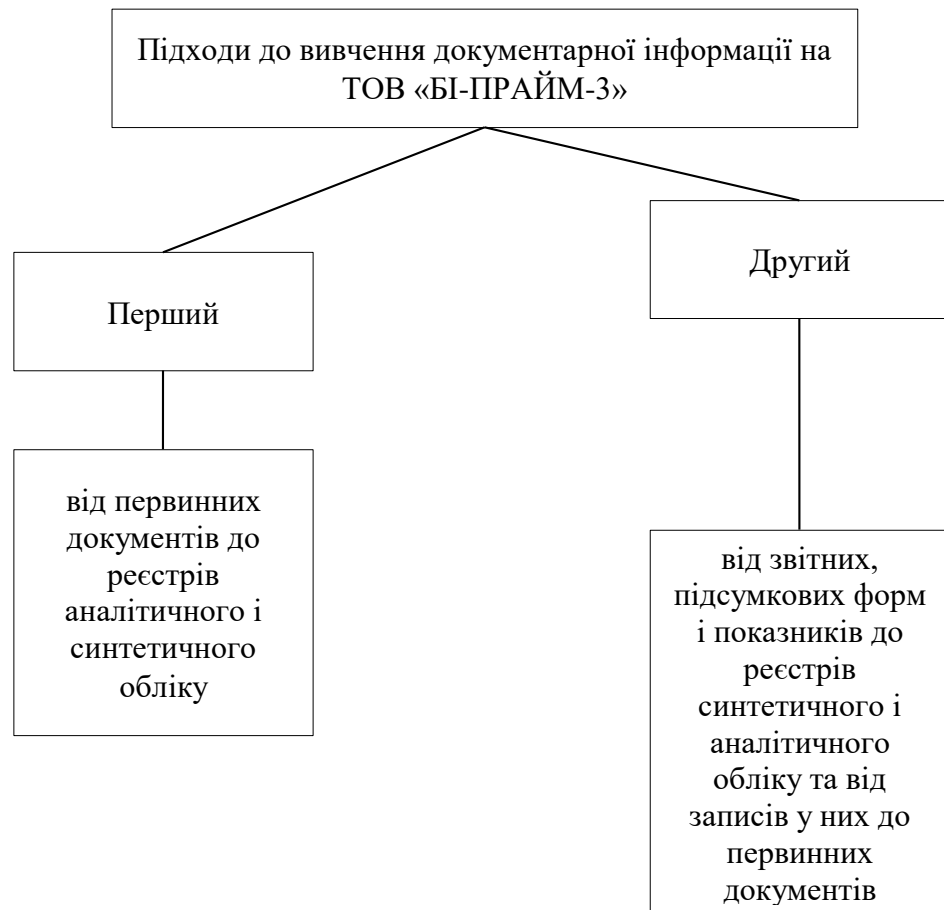


Рисунок 3.9 – Підходи до вивчення документарної інформації на ТОВ «БІ-ПРАЙМ-3»

Завершальним етапом аудиту є складання аудиторського висновку, тобто аудитор оформляє результати своєї перевірки у вигляді висновку і звіту.

Звіт про результати внутрішнього аудиту є результатом процесу внутрішнього аудиту, оскільки сприяє розумінню необхідності внесення змін та рекомендацій, спонукає керівництво до здійснення відповідних удосконалень.

Такий звіт має відповідати певним характеристикам, сукупність яких є об'єктивно обумовленими елементами його документарного існування, що пов'язано з висуванням формальних вимог до такого важливого виду фінансово-правового документу, які відображено у табл. 3.8.

Таблиця 3.8 – Характерні властивості звіту про результати внутрішнього

## аудиту

№	Ознака	Характеристика
1	2	3
1	Точність	Звіт повинен базуватися на точних і достовірних фактах.
2	Чіткість	Звіт повинен бути зрозумілим, чітким, не містити неоднозначних трактувань. Текст повинен бути доступним, а не потребувати додаткових коментарів та роз'яснень.
3	Об'єктивність	Знахідки та рекомендації повинні бути об'єктивними та якісно відображати важливі аспекти дослідження.
4	Лаконічність	Звіт повинен бути чітким, не переобтяженим зайвою інформацією, однак це не означає, що звіт повинен бути коротким.
5	Правдивість	Звіт має містити правдиву інформацію.
6	Своєчасність	Звіт готується у визначені терміни.
7	Корегуючий характер	Звіт має містити посилання на коригуючі дії, проведені в ході (за результатами) аудиту.

Наступним етапом є представлення звіту керівнику підприємства. За результатами представлення результатів аудиту керівник підприємства приймає рішення щодо: доцільності впровадження аудиторських рекомендацій; вжиття інших заходів, передбачених за результатами внутрішнього аудиту.

Логічним та остаточним завершенням внутрішнього аудиту є етап відстеження результатів впровадження аудиторських рекомендацій. Загалом відстеження результатів впровадження аудиторських рекомендацій забезпечує такі основні цілі: підвищує результативність аудиторських звітів; стимулює осіб, відповідальних за реалізацію визначених заходів, до практичного впровадження розроблених рекомендацій; оцінює діяльність аудиторської групи; стимулює ініціативу до навчання та розвитку, оскільки розроблення та практична реалізація заходів із відстеження впровадження рекомендацій сприяють підвищенню фахового рівня та набуттю практичного досвіду.

Заходи відстеження впровадження рекомендацій за результатами внутрішнього аудиту відображено у табл. 3.9

Таблиця 3.9 – Заходи відстеження рекомендацій за результатами внутрішнього аудиту

№	Заходи відстеження	Рекомендації
1	2	3
1	Усне інформування	Передбачає регулярне спілкування із відповідальними за впровадження рекомендацій фахівцями об'єкта аудиту, спостереження, аналіз прогресу діяльності.
2	Документальне відстеження	Передбачає офіційне листування із відповідальними за впровадження рекомендацій фахівцями, направлення їм періодичних нагадувань, запитів, тощо; застосування форм (опитувальників) для одержання підтвердження від об'єкта аудиту про вжиті заходи. Письмова відповідь забезпечує більш якісні докази вжиття заходів, але все ще потребує незалежної перевірки внутрішніми аудиторами рівня впровадження рекомендацій.
3	Фактичне відстеження	Короткі візити на об'єкт аудиту та прямий зв'язок внутрішніх аудиторів із об'єктом аудиту для збору доказів щодо заходів із впровадження рекомендацій.
4	Послідуючий аудит	Проведення досліджень стану впровадження рекомендацій, наданих за результатами попередньо проведених аудитів.

У ході дослідження, проведеного в рамках кваліфікаційної роботи, було встановлено, що допущені порушення у веденні бухгалтерського обліку і складання форм звітності на ТОВ «БІ-ПРАЙМ-3», викликані несвідомими діями посадових осіб, є випадковими у фінансовій звітності ТОВ «БІ-ПРАЙМ-3».

Допущення таких помилок має випадковий, часто асинхронний характер, без додаткових когуляцій. Боротьба з такими помилками повинна мати системний та профілактичний характер, спрямований на попередження та своєчасне виявлення таких помилок та їх усунення до спричинення ними серйозних негативних наслідків.

Причини помилок при відображенні фінансової звітності на ТОВ «БІ-ПРАЙМ-3» змальовані на рис. 3.10.

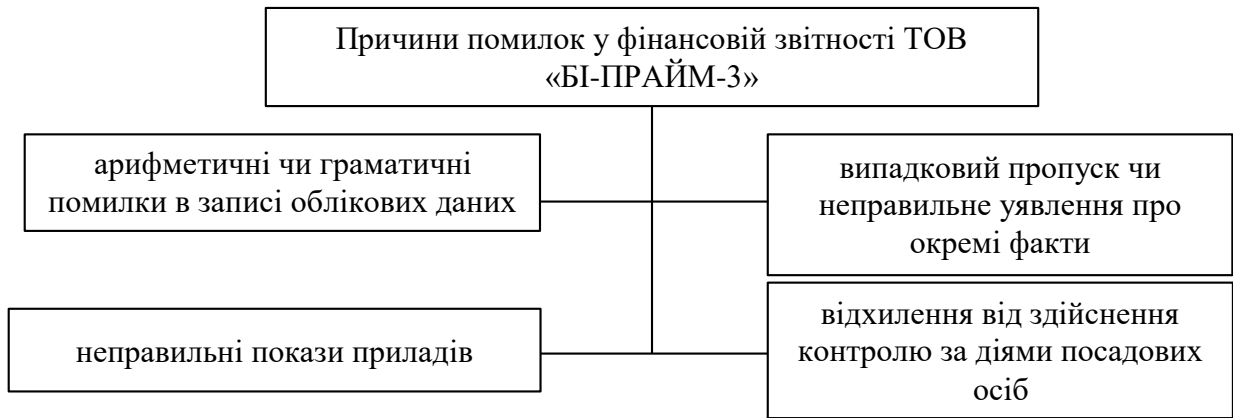


Рисунок 3.10 – Причини допущення помилок у фінансовій звітності ТОВ «БІ-ПРАЙМ-3»

Помилки у фінансовій звітності ТОВ «БІ-ПРАЙМ-3» відображено на рис. 3.11.

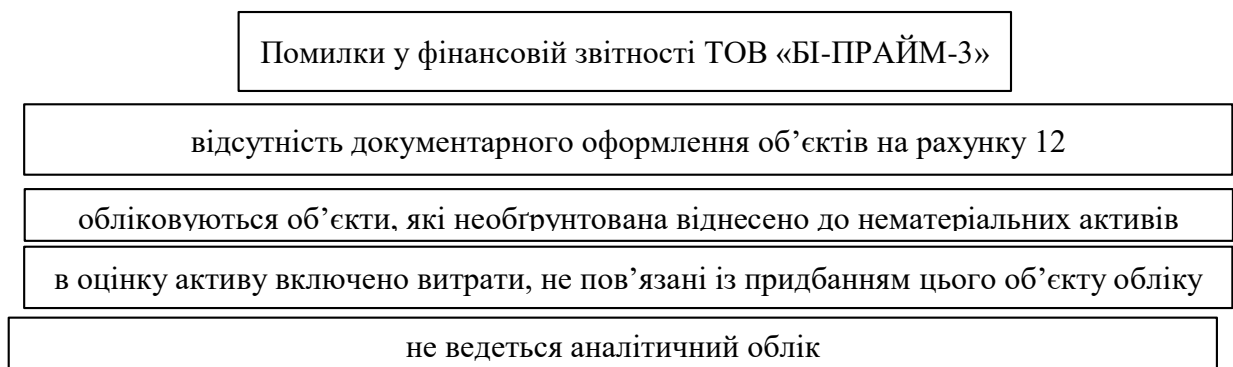


Рисунок 3.11 – Помилки у фінансовій звітності ТОВ «БІ-ПРАЙМ-3»

3.3 Напрямки удосконалення організації внутрішнього аудиту та контролю нематеріальних активів на підприємстві

Для удосконалення аудиту нематеріальних активів на ТОВ «БІ-ПРАЙМ-3» було розроблено загальний план внутрішнього аудиту та його програму, в яких деталізовано процедуру перевірки і необхідні робочі документи.

Запропоновані етапи внутрішнього аудиту на ТОВ «БІ-ПРАЙМ-3»

відображено на рис. 3.12.



Рисунок 3.12 – Розроблені етапи проведення внутрішнього аудиту нематеріальних активів на підприємстві ТОВ «БІ-ПРАЙМ-3»

Особливе значення для проведення внутрішнього аудиту має опитування працівників ТОВ «БІ-ПРАЙМ-3», яке необхідно проводити з метою дослідження мети та обсягів перевірки та гарантування визначення усіх етапів внутрішнього аудиту.

Опитування може здійснюватися як у письмовій, так і усній формі, що і відображено на рис. 3.13.





Рисунок 3.13 – Переваги різних видів прийому опитування під час проведення внутрішнього аудиту нематеріальних активів

Рекомендовано обирати вид опитування з урахуванням конкретних обставин справи, бажаного результату, дієвості чого чи іншого методу під час взаємодії з конкретною посадовою особою ТОВ «БІ-ПРАЙМ-3».

Окрім того, особа, яка проводить внутрішній аудит ТОВ «БІ-ПРАЙМ-3» має на власний розсуд обирати модель поведінки щодо одночасного повідомлення або неповідомлення усім працівникам підприємства про проведення опитування.

Розроблено і запропоновано до використання наступну схему проведення усного опитування під час здійснення внутрішнього аудиту на підприємствах агропромислового комплексу, враховуючи специфіку їх підприємницької діяльності (рис. 3.14).

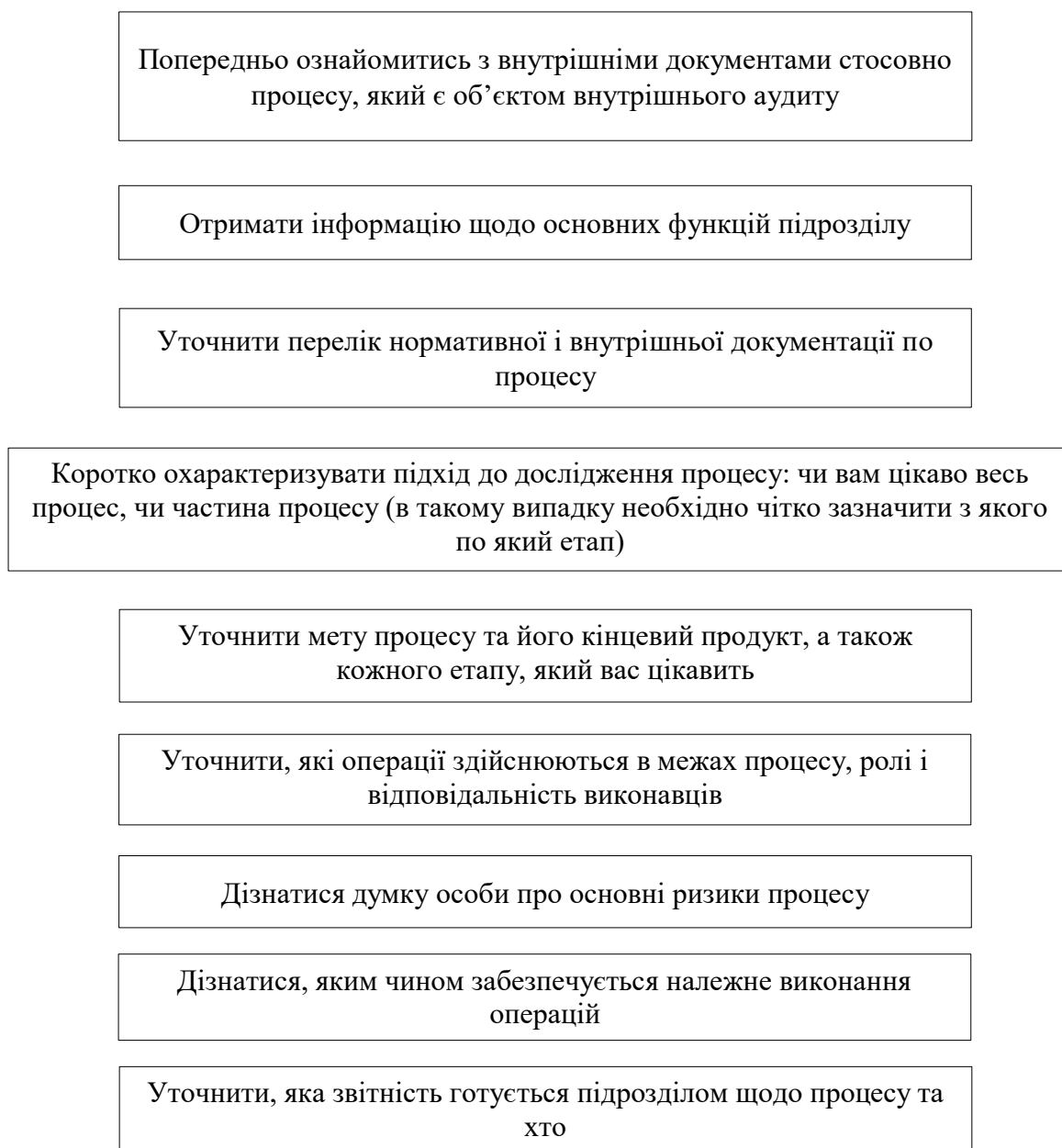


Рисунок 3.14 – Схема проведення усного опитування працівників ТОВ «БІ-ПРАЙМ-3» під час здійснення внутрішнього аудиту нематеріальних активів

Програма проведення стадії дослідження нематеріальних активів на ТОВ «БІ-ПРАЙМ-3» запропонована з урахуванням досягнень доктрини науки економічного права, методичних та нормативних положень здійснення внутрішнього аудиту нематеріальних активів. Програму відображено у Додатку Н.

Наступним кроком вдосконалення процесу проведення внутрішнього

аудиту на ТОВ «БІ-ПРАЙМ-3» є розробка уніфікованих форм робочих документів особи, яка буде проводити внутрішній аудит на досліджуваному підприємстві. Зведення використання документів до єдиного зразка спрямоване на поліпшення аналітичної діяльності, порівняння отриманих результатів за роками тощо.

Запропоновані до використання форми робочих документів для проведення внутрішнього аудиту на ТОВ «БІ-ПРАЙМ-3» відображені у Додатку О. Впровадження на ТОВ «БІ-ПРАЙМ-3» використання запропонованих документів, спрямоване на підвищення результативності внутрішнього аудиту нематеріальних активів.

Процес аналізу результатів внутрішнього аудиту має допомогти встановити: чи є виявлений недолік окремою помилкою або цілісною помилкою системи обліку; чи знає про проблему працівник під порядкуванням якого виникла проблема; чи є нестача нематеріальних активів; чи можливо негайно виправити виявлені недоліки.

Під час внутрішнього аудиту на ТОВ «БІ-ПРАЙМ-3» запропоновано також використовувати інструменти стратегічного менеджменту. Огляду внутрішнього та зовнішнього середовища є важливою частиною стратегічного планувального процесу. Фактори внутрішнього середовища, зазвичай, класифікуються як Сила (S) та Слабкість (W), а фактори зовнішнього середовища – Можливості (O) та Загрози (T) [69, С. 302].

Алгоритм проведення SWOT- аналізу складається з таких основних кроків:

- «формування експертних груп;
- заповнення матриці SWOT;
- проведення експертного оцінювання;
- обробка (зведення) результатів;
- аналіз результатів» [46, С. 508].

Матриця SWOT будується в двох векторах: «стан зовнішнього середовища; стан внутрішнього середовища».

Кожний вектор розбивається на два рівні: «можливості і загрози, які були виявлені у зовнішньому середовищі, сила і слабкість потенціалу підприємства. На перетинах окремих складових груп факторів формуються чотири поля (квадранти). Для них характерні певні стратегічні вказівки, які формулюються на основі взаємозв'язків окремих елементів SWOT і які необхідно враховувати під час розроблення стратегії відповідного типу» [3, С. 151]. Показники сильних та слабких сторін та зовнішніх можливостей і загроз ТОВ «БІ-ПРАЙМ-3» відображено у Додатку П (табл. П.1).

На основі проведеного дослідження виокремлено показники, які характеризують сильні і слабкі сторони ТОВ «БІ-ПРАЙМ-3». Внутрішнє середовище має ряд показників, які є недоліками ТОВ «БІ-ПРАЙМ-3». Розуміння загроз і можливостей у зовнішньому середовищі є ефективним способом розробки плану для досягнення конкретної переваги. Змінні фактори зовнішнього середовища змушують ТОВ «БІ-ПРАЙМ-3» постійно шукати шляхи для їх подолання та розробки ефективної стратегії діяльності сільськогосподарського ринку.

Деякі з загроз можна ліквідувати, якщо застосувати можливості та сильні сторони ТОВ «БІ-ПРАЙМ-3». Отже, визначивши сильні та слабкі сторони ТОВ «БІ-ПРАЙМ-3», його можливості та загрози можна встановити зв'язок між ними, склавши для цього матрицю SWOT-аналізу, у Додатку П (табл. П.2).

Стратегія концентрації дасть можливість залучати інвесторів та інших зацікавлених осіб. Це допоможе ТОВ «БІ-ПРАЙМ-3» вийти на новий рівень конкурентоспроможності. Матриця SWOT-аналізу ТОВ «БІ-ПРАЙМ-3» продемонструвала, що більшість можливостей реалізуються через залучення інвестора, що дасть можливість позбутися більшості слабких сторін ТОВ «БІ-ПРАЙМ-3».

Таким чином, внутрішній аудит на ТОВ «БІ-ПРАЙМ-3» є оцінкою фінансово-господарської та управлінської діяльності ТОВ «БІ-ПРАЙМ-3», яка базується на системному та обґрунтованому зборі, аналізі та оцінці

економічних заходів з метою встановлення критеріїв ефективності роботи, здійснення прогнозу отримання майбутнього прибутку, розробці негайних та конкретних шляхів вирішення. Визначено функції внутрішнього аудиту на ТОВ «БІ-ПРАЙМ-3», які полягають у здійсненні контролю, аналітики, консультування, інформування та прогнозування.

Оформлення отриманої під час внутрішнього аудиту інформації відбувається у: робочих документах (записах) особи, яка проводила внутрішній аудит нематеріальних активів на аграрному підприємстві; підсумкових документах, які складаються після завершення внутрішнього аудиту.

Для удосконалення аудиту нематеріальних активів на ТОВ «БІ-ПРАЙМ-3» було: запропоновано етапи внутрішнього аудиту на ТОВ «БІ-ПРАЙМ-3»; розроблено схему усного опитування працівників ТОВ «БІ-ПРАЙМ-3»; запропоновано програму для стадії дослідження під час здійснення внутрішнього аудиту нематеріальних активів; запропоновано до використання форми робочих документів внутрішнього аудиту.

Здійснено SWOT-аналіз ТОВ «БІ-ПРАЙМ-3», запропоновано його застосування як елементу внутрішнього аудиту. На 2020-2021 р. до застосування запропоновано стратегію концентрації.

## ВИСНОВКИ

Процес утворення ринкового середовища в Україні диктує нові умови до формування активів аграрних підприємства. У господарський оборот включено відносно новий їх вид – нематеріальні активи, використання яких сприяє підвищенню конкурентоспроможності продукції на внутрішньому і зовнішньому ринках, і, як наслідок, розширенню виробництва сільськогосподарської продукції, робіт, послуг, створенню робочих місць. Разом з тим, багато керівників ще не до кінця розуміють значення того внеску, який дають нематеріальні активи у процесі їх використання.

Дослідження економічної сутності категорії «нематеріальні активи», дозволило надати авторське визначення поняттю, відповідно до якого нематеріальними активами є інтелектуальні та неінтелектуальні ресурси, ідентифікація яких відбувається через оформлення майнових і особистих немайнових прав інтелектуальної власності, можливості володіти, користуватися та розпоряджатися ним, які контролюються та здійснюються підприємством і використання яких у майбутньому має принести економічні вигоди та позитивно вплинути на зростання економічного потенціалу підприємства. Запропоноване визначення, на відміну від існуючих, акцентує увагу на іманентних властивостях та основних критеріях визнання нематеріального активу, а саме можливості здійснення його ідентифікації (відокремлення). Для гнучкішого управління нематеріальними активами необхідно розуміти економічну сутність, характерні риси кожного об'єкта, ступінь впливу на результати діяльності підприємств. З цією метою, вважаємо за доцільне використовувати запропоновану класифікацію нематеріальних активів.

Здійснення систематизації концептуальних основ обліку нематеріальних активів дозволяє стверджувати, що важливою умовою відображення нематеріальних активів в обліку є їх оцінка. Відсутність стандартів оцінки,

жорстке регулювання обліковим законодавством вибору методів оцінки не дозволяє в цілому формувати реальне уявлення про майновий стан підприємства. Нами запропоновано здійснювати бухгалтерську оцінку нематеріальних активів у залежності від їх виду та шляхів надходження на підприємство.

Проведений нами аналіз аудиту ефективності нематеріальних активів свідчить, що аудит ефективності має важливе значення не тільки для достовірної оцінки використання нематеріальних активів та прийняття та основі цього управлінських рішень, а й для залучення інвестицій для підвищення прибутковості діяльності підприємства. З'ясовано, що внутрішній аудит ефективності нематеріальних активів становить власну внутрішню діяльність суб'єктів аграрного підприємництва з оцінки його ефективності, отримання достовірної та повної інформації для прийняття управлінських рішень. Проведене нами дослідження положень економічної доктрини дозволило умовно виокремити ключові етапи проведення внутрішнього аудиту нематеріальних активів, що дозволить сформулювати чітку карту дій внутрішніх аудиторів, та забезпечить отримання порівняльних результатів за умови збереження контрольних заходів.

Об'єктом дослідження було сільськогосподарське підприємство стану Запорізької області ТОВ «БІ-ПРАЙМ-3», яке останні 5 років провадить активне застосування нематеріальних активів в своїй діяльності як один з ключових факторів підвищення конкурентоспроможності підприємства. Проведені дослідження основних економічних показників ТОВ «БІ-ПРАЙМ-3», ліквідності балансу та динаміки відносних показників ліквідності та платоспроможності свідчить про нестачу грошових коштів на рахунках підприємства, зниження платоспроможності ТОВ «БІ-ПРАЙМ-3» по поточним зобов'язанням. Разом із тим, аналіз показників фінансової стійкості підприємства доводить високий економічний потенціал підприємства, який, однак, не реалізовується ним в повній мірі. Аналіз об'єктів нематеріальних активів, використовуваних на ТОВ «БІ-ПРАЙМ-3» свідчить про високу

ступінь активності використання об'єктів нематеріальних активів на підприємстві, підвищення ефективності їх використання у порівнянні з попереднім періодом завдяки збільшенню фондівіддачі нематеріальних активів і підвищенню рентабельності реалізації. Подальше підвищення ефективності діяльності ТОВ «БІ-ПРАЙМ-3» може бути здійснено за рахунок залучення позикових коштів (коштів інвесторів). Аналіз даних ТОВ «БІ-ПРАЙМ-3» свідчить, що в структурі нематеріальних активів найбільшу питому вагу мають права на об'єкти промислової власності (більше 70%). Аналіз ефективності нематеріальних активів на ТОВ «БІ-ПРАЙМ-3» у 2019 році демонструє, що показники ефективності використання нематеріальних активів у звітному періоді порівняно з попереднім періодом поліпшились. Дохідність нематеріальних активів зросла на 25,9%. Основним чинником зростання дохідності є збільшення фондівіддачі нематеріальних активів і підвищення рентабельності реалізації.

Дослідження особливостей організації аналітичного та синтетичного обліку нематеріальних активів здійснено через елементи облікової політики ТОВ «БІ-ПРАЙМ-3». Нами встановлено, що синтетичний облік нематеріальних активів на ТОВ «БІ-ПРАЙМ-3» ведеться на рахунку 12 «Нематеріальні активи», який призначений для обліку та узагальнення інформації про наявність та рух нематеріальних активів на підприємстві. У результаті дослідження нами зроблено висновок про неоднозначність підходів до обліку безоплатно отриманих нематеріальні активи на ТОВ «БІ-ПРАЙМ-3».

Розробка пропозицій щодо шляхів удосконалення обліку нематеріальних активів на ТОВ «БІ-ПРАЙМ-3» заснована на комплексному використанні нових для підприємства об'єктів нематеріальних активів: електронний підпис, рекламні заходи, торгова марка ТОВ «БІ-ПРАЙМ-3», інтернет-сайт ТОВ «БІ-ПРАЙМ-3», програмне забезпечення, доменне ім'я та хостинг. З урахуванням особливостей підприємницької діяльності ТОВ «БІ-ПРАЙМ-3» нами запропоновано ведення аналітичного обліку нематеріальних



активів у розрізі видів природних ресурсів, матеріально відповідальних осіб, об'єктів майна, місць зберігання та класифікації прав нематеріальних активів.

Враховуючи, що витрати зі створення та юридичного оформлення нематеріальних активів потребують значного часу, вважаємо доцільним відобразити їх на рахунку 15 «Капітальні інвестиції». Для ведення обліку швидкозношуваних нематеріальних активів пропонується ввести рахунок 221 «Швидкозношувані нематеріальні активи» до рахунку 22 «Малоцінні і швидкозношувані предмети», змінивши його назву на «Швидкозношувані активи». Збалансований облік патентів, ліцензій, свідоцтв рекомендуємо вести аналогічно контрактним зобов'язанням на рахунку 03 «Контрактні зобов'язання». Автором запропонована схема кореспонденції рахунків з обліку операцій з нематеріальними активами. Для відображення в обліку амортизаційних відрахувань на ТОВ «БІ-ПРАЙМ-З» застосовується непряма амортизація. Проте вважаємо, що її доцільно застосовувати до незношуваних нематеріальних активів. У зв'язку з відсутністю форм первинних документів та недосконалістю облікових реєстрів автором надані пропозиції та запропоновані до використання розроблені носії інформації з обліку нематеріальних активів, а саме для проведення вибуття (списання) об'єкта нематеріальних активів на ТОВ «БІ-ПРАЙМ-З» використовується бланк акта на списання об'єкта основних засобів, що зумовило розробку нами удосконаленої форми Акту на вибуття (списання) об'єкта нематеріального активу. У зв'язку з необхідністю ведення оперативного обліку об'єктів права інтелектуальної власності, розроблено і запропоновано до використання на ТОВ «БІ-ПРАЙМ-З» картку обліку нематеріальних активів на ТОВ «БІ-ПРАЙМ-З».

Вивчення документального та інформаційного забезпечення організації внутрішнього аудиту зумовлено розглядом аудиту як форми інтелектуальної діяльності, яка має свої особливості та методики проведення. З'ясовано, що аудит ефективності використання нематеріальних активів передбачає опис можливих перетворень, цілей, полів діяльності та обмежень, встановлення

оптимальних параметрів активів, встановлення параметрів найвищих можливих значень, вибір методу аудиту, безпосереднє проведення аудиту на основі обраного методу, документарне оформлення цінності нематеріального активу. На основі цих положень сформульовано поняття «внутрішній аудит на ТОВ «БІ-ПРАЙМ-3»», який є оцінкою фінансово-господарської та управлінської діяльності ТОВ «БІ-ПРАЙМ-3», яка базується на системному та обґрунтованому зборі, аналізі та оцінці економічних заходів з метою встановлення критеріїв ефективності роботи, здійснення прогнозу отримання майбутнього прибутку, розробці негайних та конкретних шляхів вирішення. Визначено функції внутрішнього аудиту на ТОВ «БІ-ПРАЙМ-3», які полягають у здійсненні контролю, аналітики, консультування, інформування та прогнозування.

Узагальнення методик здійснення внутрішнього аудиту нематеріальних активів з урахуванням специфіки мети, об'єкту та завдань внутрішнього аудиту нематеріальних активів на ТОВ «БІ-ПРАЙМ-3», дозволили визначити ключові завдання внутрішнього аудиту нематеріальних активів на ТОВ «БІ-ПРАЙМ-3». Сформовано комплекс методичних прийомів проведення внутрішнього аудиту нематеріальних активів на ТОВ «БІ-ПРАЙМ-3».

Для удосконалення внутрішнього аудиту нематеріальних активів на ТОВ «БІ-ПРАЙМ-3» нами запропоновано виокремити три стадії його проведення. У роботі доведено ефективність письмового опитування як одного з методів внутрішнього аудиту на ТОВ «БІ-ПРАЙМ-3», у зв'язку з чим розроблено схему проведення усного опитування співробітників суб'єктом здійснення внутрішнього аудиту нематеріальних активів, сформовано програму стадій дослідження внутрішнього аудиту на ТОВ «БІ-ПРАЙМ-3». З метою підвищення результативності внутрішнього аудиту на ТОВ «БІ-ПРАЙМ-3», нами розроблено уніфіковані форми робочих документів особи, яка буде провадити внутрішній аудит. Здійснено SWOT-аналіз ТОВ «БІ-ПРАЙМ-3», запропоновано його застосування як елементу внутрішнього аудиту.

Визначено, що в порівнянні з іншими активами для аудиту нематеріальних активів характерний високий рівень ризику. Усі аудиторські процедури повинні здійснюватися ретельно і з повним розумінням характеру нематеріальних активів. Вважаємо, для посилення контролю правильності виконання робіт доцільна більш детальна програма аудиту, зміст якої знайшов відображення в магістерській роботі. Сформована робоча документація може бути використана в практичній діяльності як основа для вироблення єдиного методичного підходу до проведення аудиту нематеріальних активів на ТОВ «БІ-ПРАЙМ-3».

Практичне значення одержаних результатів під час написання магістерської роботи полягає в тому, що рекомендації автора щодо удосконалення обліку та аудиту нематеріальних активів схвалені керівництвом ТОВ «БІ-ПРАЙМ-3» та впроваджено в діяльність сільськогосподарського підприємства.

## ПЕРЕЛІК ДЖЕРЕЛ ПОСИЛАННЯ

1. Алексеєнко Л. М. Розвиток ринку фінансових і страхових послуг у посткризовий період. *Світ фінансів*. 2010. № 4. С. 164-167.
2. Базилевич В. Д. Інтелектуальна власність : підручник. Київ : Знання, 2006. 431 с.
3. Балабанова Л. В. SWOT-аналіз – основа формування маркетингових стратегій підприємства : навчальний посібник. Донецьк : ДонДУЕТ, 2001. 180 с.
4. Бардац С. В. Сутність та значення аудиту і ревізії у практиці контрольної діяльності. *Облік і фінанси агропромислового комплексу*. 2008. № 2. С.59-64.
5. Бігдан І. А. Облік і аудит нематеріальних активів : дис. ... канд. екон. наук : 08.06.04. Харків, 2003. 287 с.
6. Бойко Р., Чік М. Внутрішній контроль операційної діяльності на підприємствах будівельної галузі. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2015. № 10. С. 35-42.
7. Бойчик І. М. Економіка підприємства : навч. посіб. для студентів вищих навчальних закладів. Київ : Атіка, 2004. 480 с.
8. Бриль І. В. Формування та використання нематеріальних активів підприємств для підвищення їх капіталізації : монографія. Київ : НАН України, Інститут економіки підприємства, 2015. 84 с.
9. Бутинець Ф. Ф. Аудит : довідкове видання. Житомир : ПП «Рута», 2002. 672 с.
10. Бутнік-Сіверський О. Б., Гавриленко О. П., Довгий С. О., Жаров В. О. Інтелектуальна власність в Україні : правові засади та практика : наук.-практ. вид. Київ : Видавничий Дім «Ін Юре», 1999. 350 с.
11. Вақун О. В. Нова сутність нематеріальних активів в бухгалтерському обліку. *Всеукраїнський науково-виробничий журнал «Сталий розвиток*

*економіки*». 2011. № 3. С. 211-215.

12. Гавриловський О. С., Стащенко Ю. В. Нематеріальні активи, особливості їх обліку та аудиту. *Молодий вчений*. 2019. № 7 (71). С. 324-328.

13. Галушка Н., Стецюк Н. Електронний цифровий підпис : облік та оподаткування. *Галицький економічний вісник*. 2019. № 6 (61). С. 172-178.

14. Городянська Л. В. Критеріальні підходи до визнання в обліку відтворюваних інтелектуальних ресурсів. *Соціально-економічний розвиток України в XXI столітті*. 2020. № 2. С. 293-297.

15. Гороховець Ю. А. Облік і аналіз нематеріальних активів в системі вартісно-орієнтованого управління: дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09. Київ, 2018. 287 с.

16. Гусь А. В. Еволюція поняття «нематеріальні активи» у законодавстві України. *Університетські наукові записки*. 2013. № 3. С. 277-284.

17. Гушко С. В. Використання результатів аудиту для прийняття управлінських рішень. *Вісник КіПНУ імені Івана Огієнка*. 2008. Вип. 1. С. 156-158.

18. Долінська О. М. Документування результатів діяльності внутрішнього аудиту банку. *Часопис економічних реформ*. 2019. № 2. С. 54-60.

19. Дорош Н. І. Сутність і призначення внутрішнього аудиту. *Економічні науки*. 2006. № 1 (35). С. 41-46.

20. Дроб'язко В.С. Право інтелектуальної власності : навч. посіб. Київ : Юрінком Інтер, 2004. 512 с.

21. Дрозд І. К., Фоміна Т. В. Покращення внутрішнього контролю підприємств олійножирової галузі шляхом ефективної організації документообігу. *Облік і фінанси АПК*. 2005. № 11. С. 120-127.

22. Зdirко Н. Г., Остапчук С. М., Царук Н. Г. Бухгалтерський облік земель сільськогосподарського призначення в Україні : історія становлення та розвитку. *Облік і фінанси*. 2019. № 3. С. 20-33.

23. Йовенко І. Проведення внутрішнього аудиту на підприємстві :

важливі аспекти. *Аудитор України*. 2015. № 4 (233). С. 30-35.

24. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : Наказ Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. № 291. Дата оновлення: 29.10.2019. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show> (дата звернення: 30.11.2020).

25. Кантаєва О. В., Бабіч М. І. Контроль ефективності використання нематеріальних активів для прийняття управлінських рішень. *Міжнародний збірник наукових праць. Економічні науки*. 2011. Вип. 3 (21). С. 177-185.

26. Карпова В. Реклама та просування товарів : відображаємо витрати в обліку. *Бухгалтерський тиждень*. 2016. № 32. С. 12-16.

27. Клейманова С. М. Послуги хостингу в системі послуг. *Наукові записки*. 2019. № 6. С. 26-29.

28. Кудирко В. О. Нематеріальні активи та інтелектуальний капітал : порівняльний аналіз економічних категорій. *Академічний огляд*. 2013. № 2 (39). С. 30-35.

29. Лі А., Соловйов В. Щодо вдосконалення ринку прав інтелектуальної власності в Україні. *Науковий журнал «Львівська політехніка»*. 2016. № 858. С. 126-131.

30. Лімська декларація керівних принципів контролю 1977 р. *Законодавство. Верховна Рада України* : офіційний веб-сайт. Дата оновлення: 01.01.1977. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/604\\_001](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/604_001) (дата звернення: 30.11.2020).

31. Лінь С. Облік, аудит і аналіз нематеріальних активів : дис. ... канд. екон. наук : 08.06.04. Київ, 2001. 176 с.

32. Ловінська Л. Г. Оцінка в сучасній системі бухгалтерського обліку підприємств України : автореф. дис. ... д-ра екон. наук : 08.00.09. Київ, 2007. 31 с.

33. Максименко І. Я. Особливості обліку нематеріальних активів бюджетних установ в умовах трансформації обліку до міжнародних

стандартів. *Інноваційна економіка*. 2015. № 5 (60). С. 181-185.

34. Малюга Н. М. Оцінка в бухгалтерському обліку: теорія, практика, перспективи (на прикладі підприємств Житомирської області) : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.06.04. Київ, 1999. 20 с.

35. Малюга Н. М. Шляхи удосконалення оцінки в бухгалтерському обліку: теорія, практика, перспективи : монографія. Житомир : Інститут змісту і методів навчання, 1998. 383 с.

36. Мельничук Л. Ю. Бухгалтерське відображення інтелектуального капіталу : дис. ... канд. екон. наук : 08.06.04. Одеса, 2010. 224 с.

37. Міжнародні стандарти аудиту 300 «Планування аудиту фінансової звітності». *Міністерство фінансів України* : офіційний веб-сайт. Дата оновлення: 27.12.2019. URL: <https://mof.gov.ua/uk/mizhнародni-standarti-audit> (дата звернення: 30.11.2020).

38. Міжнародні стандарти аудиту 300-499 «Оцінка ризиків та дії у відповідь на оцінені ризики». *Міністерство фінансів України* : офіційний веб-сайт. Дата оновлення: 27.12.2019. URL: <https://mof.gov.ua/uk/mizhнародni-standarti-audit> (дата звернення: 30.11.2020).

39. Міжнародні стандарти аудиту 315 «Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвих викривлень через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища». *Міністерство фінансів України* : офіційний веб-сайт. Дата оновлення: 27.12.2019. URL: <https://mof.gov.ua/uk/mizhнародni-standarti-audit> (дата звернення: 30.11.2020).

40. Міжнародні стандарти аудиту 500-599 «Аудиторські докази». *Міністерство фінансів України* : офіційний веб-сайт. Дата оновлення: 27.12.2019. URL: <https://mof.gov.ua/uk/mizhнародni-standarti-audit> (дата звернення: 30.11.2020).

41. Міжнародні стандарти аудиту 700-799 «Аудиторські висновки та звітність». *Міністерство фінансів України* : офіційний веб-сайт. Дата оновлення: 27.12.2019. URL: <https://mof.gov.ua/uk/mizhнародni-standarti-audit> (дата звернення: 30.11.2020).

42. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку 38. *Законодавство. Верховна Рада України* : офіційний веб-сайт. Дата оновлення: 27.12.2019. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_050](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_050) (дата звернення: 30.11.2020).

43. Мукомела-Михалець В. О. Аналіз методологічних підходів до управління нематеріальними ресурсами підприємства. *Вісник Хмельницького національного університету*. 2018. № 6. С. 220-225.

44. Мулик Т. О. Аналіз основних засобів підприємства : методичні та практичні аспекти. *Інфраструктура ринку*. 2020. № 46. С. 113-123.

45. Некіт К. Г. Доменне ім'я як об'єкт цивільних прав. *Часопис Цивілістики*. 2017. № 23. С.40-44.

46. Носонова Л. В. Застосування SWOT-аналізу для визначення конкурентоспроможності АТ «Сумський завод «Насосенергомаш». *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2015. № 4. С. 506-512.

47. Павлюк І. Бухгалтерський облік переоцінки нематеріальних активів. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2006. № 8. С. 22-27.

48. Пархоменко В. М., Малюга Н. М. Облік і фінансова звітність за міжнародними стандартами : навч. посіб. Київ : Вісник, 2019. 120 с.

49. Пожарська Л. Економічна сутність та класифікація нематеріальних активів підприємства телебачення. *Вісник КНЕТУ*. 2012. № 1. С. 33-43.

50. Полуянов В. П., Савенко А. Ю. Виконання практичних робіт з дисципліни «Фінансовий менеджмент» (для студентів спеціальностей 7.050201, 8.050201 «Менеджмент організацій», 8.050102 «Економічна кібернетика» всіх форм навчання) : метод. посіб. Горлівка : ДВНЗ «ДонНТУ» АДІ, 2011. 144 с.

51. Про електронні довірчі послуги : Закон України від 5 жовтня 2017 р. № 2155-VIII. Дата оновлення: 13.02.2020. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2155> (дата звернення: 30.11.2020).

52. Про затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку нематеріальних активів : Наказ Міністерства фінансів України від 16 листопада 2011 р. №1327. Дата оновлення: 21.12.2018. URL:



<https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/en/v1327201>(дата звернення: 30.11.2020).

53. Про затвердження Методичних рекомендацій по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку : Наказ Міністерства фінансів України від 29 грудня 2000 р. № 356. Дата оновлення: 25.06.2003. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0356201-00> (дата звернення: 30.11.2020).

54. Про затвердження Національного стандарту № 4 «Оцінка майнових прав інтелектуальної власності : Постанова Кабінету Міністрів України від 3 жовтня 2007 р. № 1185. Дата оновлення: 03.11.2007. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1185-2007-%D0%BF> (дата звернення: 30.11.2020).

55. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи» : наказ Міністерства фінансів 18.10.1999 р. № 242. Дата оновлення: 29.10.2019. URL: [https://zakon.help/law/z0750-99\\_\\_](https://zakon.help/law/z0750-99__) (дата звернення: 30.11.2020).

56. Про затвердження Правил організації діловодства та архівного зберігання документів у державних органах, органах місцевого самоврядування, на підприємствах, в установах і організаціях : Наказ Міністерства юстиції України від 18 червня 2015 р. № 1000/5. Дата оновлення: 07.11.2018. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0736-15> (дата звернення: 30.11.2020).

57. Про охорону прав на знаки для товарів і послуг : Закон України від 15 грудня 1993 р. № 3689-XII. Дата оновлення: 14.10.2020. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3689-12> (дата звернення: 30.11.2020).

58. Про рекламу : Закон України від 3 липня 1996 р. № 270/96-ВР. Дата оновлення: 13.08.2020. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/270/96-%D0%B2%D1%80> (дата звернення: 30.11.2020).

59. Сизоненко О. В. Облік, контроль і аналіз операцій з нематеріальними активами : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09. Київ, 2010. 23 с.

60. Скоп Х. Бухгалтерський облік нематеріальних активів : визнання та оцінка. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2013. № 8. С. 10-19.

61. Сподарик В. Внутрішній аудит : проблеми, методика та організація. *Економічний аналіз*. 2010. № 6. С. 503-505.
62. Харламова О. В. Методика трансформації обліково-звітної інформації щодо активів при складанні МСФЗ-звітності. *Вчені записки Університету «КРОК»*. 2015. Вип. 40. С. 75-82.
63. Цивільний кодекс України від 16 січня 2003 р. № 435-IV. *Законодавство. Верховна Рада України* : офіційний веб-сайт. Дата оновлення: 16.10.2020. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15#Text> (дата звернення: 30.11.2020).
64. Чайка Т. Ю., Мартинова В. В., Невмирич Д. В. Система коефіцієнтів рентабельності активів : сучасні тенденції розрахунку й аналізу (на прикладі підприємств сфери гостинності). *Бухгалтерський облік, аналіз та аудит*. 2019. № 2. С. 113-120.
65. Чеберкус Д. В., Ловінська Л. Г., Коритник Л. П. Калькулювання собівартості наукових досліджень і розробок : удосконалення методичного забезпечення. *Фінанси освіти і науки*. 2019. № 4. С. 8-31.
66. Чепелюк Г. М. Методичні інструменти внутрішнього аудиту кредитної установи. *Банківський менеджмент*. 2011. № 4. С. 68-73.
67. Чік М. Ю., Озеран В. О. Контроль у системі управління діяльністю підприємств. *Вісник Національного університету «Львівська політехніка»*. 2012. № 722. С. 172-177.
68. Шаповалова К.С. Гудвіл : визначення сутності, оцінка та проблеми судового захисту. *Наше право*. 2017. № 2. С. 151-157.
69. Шляхта О. М. SWOT-аналіз як інструмент стратегічного менеджменту підприємства. *Економічний простір*. 2012. № 68. С. 301-309.
70. Шульц Т. В. Перетворюючи сільське господарство. Київ : Основа, 1972. 128 с.
71. Carol C., Hulten C., Sichel D. Intangible Capital and Economic Growth. *Federal Reserve Board Discussion Paper*. 2006. № 24. P. 3-56.
72. Copyright Protection of Computer Software. *WIPO* : official website.

URL: <http://www.wipo.int/copyright/en/activities/software.html> (дата звернення: 30.11.2020).

73. Donaldson S. A. *Federal Income Taxation Of Individuals : Cases, Problems and Materials*. Sant Paul : Thomson West, 2007. 200 p.

74. Edvinsson L. *Intellectual Capital. Realizing your Company's True Value by Finding Its hidden Brainpower*. New York : Harper Business, 1997. 357 p.

75. Guthrie J., Yongvanich K. Intellectual capital reporting : comparison of various frameworks. *Macquarie Graduate School of Management Working Papers in Management*. 2004. № 24. P. 1-19.

76. Lev B., Daum J. The dominance of intangible assets: consequences for enterprise management and corporate reporting. *Measuring Business Excellence*. 2004. № 8 (1). P. 6–17.

77. Svoboda P. Balancing of the chosen intangible fixed assets according to the Czech accounting legislation, German accounting systems and international accounting standards. *Agric. Econ*. 2008. № 7 (54). P. 314–321.

78. Webster E., Jensen P. H. Investment in Intangible Capital : An Enterprise Perspective. *The Economic Record*. 2006. Vol. 82. P. 82-96.

79. Zakharchuk O. V., Matsybora T. V., Nechytailo V. V., Antonenko O. V. Valuation of non-material assets in agriculture. *Економіка аграрно-промислового комплексу*. 2019. № 9. С. 40-51.

## ДОДАТОК А

### Особливості, переваги та недоліки підходів до розуміння економічної сутності нематеріальних активів

Таблиця А.1 – Особливості, переваги та недоліки підходів до розуміння економічної сутності нематеріальних активів

№	Критерій	Перший підхід	Другий підхід	Третій підхід
1	2	3	4	5
1	Особливості	Сутність нематеріальних активів розкривається через властиві їм атрибути.	Економічна сутність пов'язана з безтілесністю нематеріальних активів та можливістю суб'єкта господарювання використовувати їх у своїй підприємницькій діяльності.	Нематеріальні активи розглядаються як можливість підприємства володіти, користуватися та розпоряджатися ними.
2	Переваги	Акцент на ознаках нематеріального активу, які дозволяють ідентифікувати його.	Акцент на процесах виробництва, реалізації та збуту, а також ефективному менеджменті за допомогою якого контролюються ці процеси.	Акцент на праві власності на нематеріальні активи, а також його складових: праві володіти нематеріальним активом, праві користуватися нематеріальним активом та праві розпоряджатися ним.
3	Недоліки	Не враховує положення щодо того, яким чином необхідно здійснювати ідентифікацію нових видів нематеріальних активів, які виникають у сучасному світі.	Нівелює важливість нематеріального чинника.	Відкидаються можливості обертання у підприємницькій діяльності нематеріальних активів отриманих за допомогою договорів оренди, найму, ліцензійних договорів тощо.

## ДОДАТОК Б

Визначення категорії «нематеріальні активи» у нормативно-правових актах

Таблиця Б.1 – Визначення категорії «нематеріальні активи» у нормативно-правових актах

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

## ДОДАТОК В

### Класифікація нематеріальних активів

Таблиця В.1 – Класифікація нематеріальних активів

№	Ким/ чим запропоновано	Класифікація
1	2	3
1	О. Котентко	За способом отримання: створені власними силами; отримані іншим шляхом (ліцензійний договір, договір купівлі-продажу тощо), згруповані.
2	І. Бриль	За рівнем участі у виробництві: функціонуючі (приносять підприємству дохід у даний період), нефункціонуючі (не приносять прибуток, але можуть приносити його у майбутньому). За ступенем відчуження: відчужувані, невідчужувані. За ступенем впливу на фінансові результати суб'єкта господарювання: об'єкти, здатні приносити дохід безпосередньо; ті, які приносять прибуток тільки під час експлуатації; ті, що опосередковано впливають на економічний успіх підприємства. За ступенем правової захищеності: нематеріальні активи, право власності на які підтверджується правостановлюючими документами; нематеріальні активи, які не мають їх.
3	В. Коршуков	За індивідуальними ознаками: організаційні витрати, ділова репутація підприємства, інтелектуальна власність.
4	Р. Рейлі, Р. Швайс	За наявністю зовнішніх зв'язків: нематеріальні активи, пов'язані з маркетингом; пов'язані з технологіями; ті, що виникли з творчої діяльності; пов'язані з обробкою даних; ті, що виникли із інженерної діяльності; ті, які виникають з договірних зобов'язань; ті, які пов'язані з інтелектуальним капіталом; ті, які пов'язані з гудвілом.
5	О. Коба	Класифікація за такими ознаками: напрям набуття, характер функцій у суспільстві, права на використання нематеріальних активів, господарсько-облікові ознаки.
6	О. Побережець	За способом використання: ті, які прямо пов'язані з обсягом виробництва; ті, які прямо не пов'язані з обсягом виробництва.
7	П(С)БО 8	За нормативним закріпленням: право користування природними ресурсами; право користування майном; право на комерційні позначення; право на об'єкти промислової власності; авторське право на суміжні з ним права; інші нематеріальні активи.
8	МСБО 38	Окремі класи нематеріальних активів: назви брендів, заголовки, назви видань, комп'ютерне програмне забезпечення, ліцензії на привілеї, авторські права та інші права на промислову власність.
9	Рада із стандартів фінансового	За природою виникнення: ті, які відносяться до маркетингової діяльності; ті, які сприяють комерційному партнерству; ті, які відносяться до художньої діяльності; гудвіл; ті, які виникають з

	обліку США	контрактних відносин.
--	------------	-----------------------

## ДОДАТОК Г

### Класифікація нематеріальних активів за новітніми досягненнями технічного та суспільного прогресу

Таблиця Г.1 – Класифікація нематеріальних активів за новітніми досягненнями технічного та суспільного прогресу

№	Нематеріальний актив	Обґрунтування необхідності виокремлення
1	2	3
1	Ділова репутація	Позитивна ділова репутація підприємства корелює зі збільшенням кількості клієнтів, дає можливості стійкого утвердження на економічному ринку та робить підприємство конкурентоспроможним. Негативна ділова репутація не приносить цих благ.
2	Франшиза (договір франчайзингу)	Договір франшизи наділяє підприємство правом вести свою діяльність під іменем іншої компанії або надавати послуги та реалізовувати продукцію, вироблені іншою компанією.
3	Патент	Надає підприємству виключне право виробляти, реалізовувати або використовувати у своїх діяльності конкретний винахід, промисловий зразок, корисну модель.
4	Авторські та суміжні права	Надає підприємству право відтворювати та реалізовувати програмне забезпечення, бази даних, художні твори, музичні твори тощо. Має значення для правового захисту.
5	Торгова марка	Уособлює собою заборону іншим підприємствам використовувати назву компанії, логотип, інші елементи торгової марки.
6	Ліцензія	Ліцензіар може дозволити ліцензіату використовувати товарний знак, патент або авторське право в обмін на винагороду або плату. Такі ліцензії є обмеженими.
7	Гранти	Мають значення для просування конкретної підприємницької діяльності або для застосування зарубіжного досвіду у національній підприємницькій діяльності.
8	Державна підтримка	Субсидії, субвенції, інші заходи державної підтримки конкретної підприємницької галузі, які поліпшують становище підприємства на ринку.
9	Угоди між підприємствами про заборону неправомірних способів та засобів конкуренції	Укладаються для захисту виробництва та для охорони виробленого продукту з метою заборони неправомірних способів і засобів конкуренції (наприклад, заборона демпінгу).
10	Інтернет-сайт або сторінка підприємства у соціальній мережі	Мають значення для формування репутації підприємства, є рекламним засобом та способом залучення нових клієнтів, а отже приносить економічну вигоду.



## Продовження Додатку Г

1	2	3
11	Доменні імена та хостинг	Доменні імена в Інтернеті допомагають ідентифікувати різні ресурси, такі як комп'ютер, мережа або сервіс. Вони перетворюють складні числа ресурсів в легко впізнавані імена, які легко запам'ятати. Фактично, це володіння корисним ресурсом, отже, може розглядатися як нематеріальний актив.
12	Зовнішні зв'язки підприємства	Кількість замовлень, які наявні у підприємства, клієнтська база. Має значення під час продажу або реорганізації підприємства.
13	Цивільно-правові угоди про надання послуг та виконання робіт, договори найму приміщення, оренди техніки, підписки	Допомагають у безперебійному функціонуванні організації. Наприклад, під час продажу компанії її сервісні контракти можуть виявитися цінним активом. Суди ж слід відносити підписні договори кабельної компанії, журналів, які мають грошову оцінку.
14	Комерційні таємниці та ноу-хау	Комерційні секрети і ноу-хау є нематеріальними активами, що мають велике значення.
15	Незавершені дослідження та розробки.	У завершеному вигляді можуть приносити підприємству економічні вигоди.

## ДОДАТОК Г

## Класифікація нематеріальних активів підприємства

Таблиця Г.1 – Класифікація нематеріальних активів підприємства

№	Класифікаційна ознака	Види нематеріальних активів	Мета класифікації	
1	2	3	4	
1	Термін використання	з визначеним терміном використання	Нарахування амортизації.	
		з невизначеним терміном		
		підлягають амортизації		
		не підлягають амортизації		
2	Нарахування амортизації	підлягають амортизації	Нарахування амортизації.	
		не підлягають амортизації		
3	Наявність ліквідаційної вартості	наявна		Нарахування амортизації.
		відсутня		
4	Участь у господарській діяльності підприємства	використовуються у процесі реалізації		
		використовуються у процесі постачання		
		використовуються у процесі виробництва		
5	Участь процесі виробництва	бере участь	Нарахування амортизації.	
		не бере участь		
6	Наявність документа на право власності	наявний		Ідентифікація.
		відсутній		
7	Ступінь ідентифікації (можливість відчуження)	ідентифіковані (відчужувані від підприємства)		
		неідентифіковані (невідчужувані від підприємства/ невідчужувані від індивіда)		
8	Правова ознака	права користування природними ресурсами	Ідентифікація.	
		права користування майном		
		права на комерційні позначення		
		права на об'єкти промислової власності		
		авторське право та суміжні з ним права		
		інші нематеріальні активи		
9	Ступінь морального зносу	високий	Визначення терміну корисного використання	
		низький		
10	Унікальність	унікальні	Визначення терміну корисного використання	
		неунікальні		
11	Шлях надходження	придбання за плату	Відображення на рахунках обліку	
		внесення до статутного капіталу		
		обмін на подібний об'єкт		
		обмін на неподібний об'єкт		
		безкоштовне отримання		

		отримання внаслідок об'єднання	
--	--	--------------------------------	--

## Продовження Додатку Г

1	2	3	4
12	Шлях вибуття	реалізація за плату	
		внесення до статутного капіталу	
		обмін на подібний об'єкт	
		обмін на неподібний об'єкт	
		безкоштовна передача	
		ліквідація	
13	Характер володіння	власні	
		орендовані	
14	Відображення в балансі підприємства	відображений у балансі	Формування фінансової звітності
		не відображений у балансі	
15	Джерело фінансування	власні кошти	Управлінський облік, менеджмент
		залучені кошти	
16	Отримання доходу	приносять прямий дохід	
		приносять непрямий дохід	
17	Спосіб оцінювання	індивідуальна оцінка	
		оцінка в сукупності	
18	Ступінь дохідності	Високодохідні; низькодохідні	Аналіз та облік
19	Ступінь ліквідності	Високоліквідні; низьколіквідні	

## ДОДАТОК Д

## Особливості підходів та методів для оцінки нематеріальних активів

Таблиця Д.1 – Особливості підходів та методів для оцінки нематеріальних активів

№	Підхід	Характеристика	Метод, який застосовується	Його характеристика
1	2	3	4	5
1	Витратний	Визначення поточної вартості витрат на відтворення або заміщення об'єкта оцінки з подальшим коригуванням їх на суму зносу (знецінення).	Метод прямого відтворення	Визначення вартості відтворення з подальшим вирахуванням суми зносу (знецінення).
			Метод заміщення	Визначення вартості заміщення з подальшим вирахуванням суми зносу.
2	Доходний	Врахування принципів найбільш ефективного використання та очікування, відповідно до яких вартість об'єкта оцінки визначається як поточна вартість очікуваних доходів від найбільш ефективного використання об'єкта оцінки, включаючи дохід від його можливого перепродажу	Метод прямої капіталізації доходу	Застосовується коли прогнозується постійний за величиною та рівний у проміжках періоду, отримання якого не обмежується у часі.
			Метод непрямої капіталізації доходу	Застосовується у коли прогнозовані грошові потоки від використання об'єкта оцінки є неоднаковими, непостійними або якщо отримання їх обмежується у часі.
3	Порівняльний	Передбачає аналіз цін продажу та пропонування подібного майна з відповідним коригуванням відмінностей між об'єктами порівняння та об'єктом оцінки.		

## ДОДАТОК Е

## Класифікація нематеріальних активів

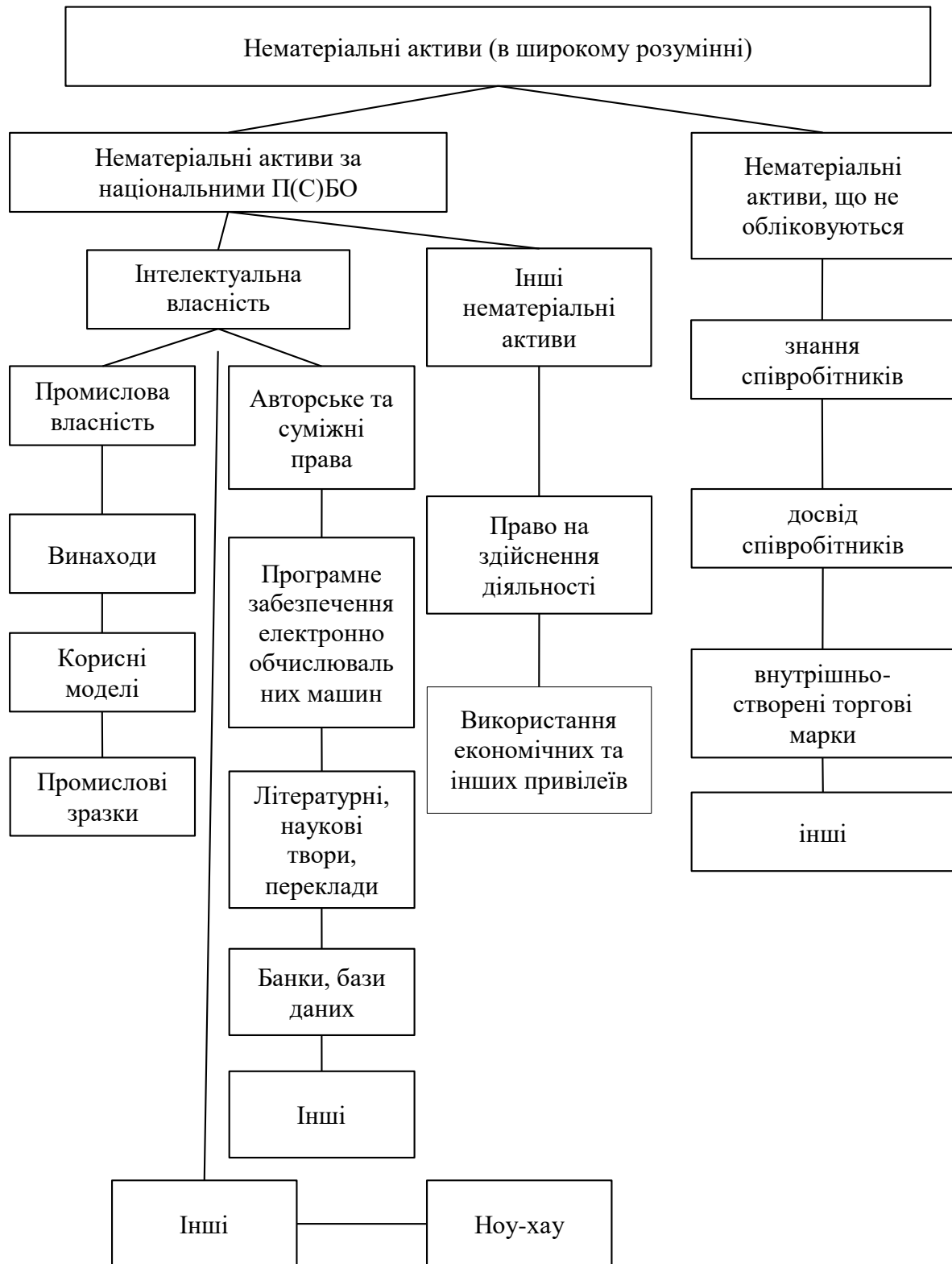


Рисунок Е.1 – Класифікація нематеріальних активів

## ДОДАТОК Є

## Основи обліку нематеріальних активів на аграрних підприємствах

Таблиця Є.1 – Основи обліку нематеріальних активів на аграрних підприємствах

№	Базові облікові позиції	За П(С)БО 8	За МСБО 38
1	2	3	4
1.	Ідентифікація об'єкта обліку	Немонетарний актив, який не має матеріальної форми та може бути ідентифікований.	Немонетарний актив, який не має фізичної субстанції та може бути ідентифікований.
2.	Спосіб ідентифікації	Ідентифікується з обов'язковим відокремленням від ділової репутації.	Ідентифікується з обов'язковим відокремленням від ділової репутації.
3.	Ретор, спричинений діловою репутацією	Термін «гудвіл» не застосовується.	Внутрішньо створена ділова репутація не визнається нематеріальним активом, у зв'язку з неможливістю її відокремлення.
4.	Шляхи отримання та спосіб оплати	Отримано внаслідок обміну на аналогічний об'єкт; отримано внаслідок обміну на неаналогічний об'єкт; безоплатне набуття; внесення активу до статутного капіталу аграрного підприємства; отримання активу внаслідок злиття аграрних підприємств; активи оплачені загальною сумою; активи сгенеровані власне підприємством.	Отримано внаслідок обміну на аналогічний об'єкт; отримано внаслідок обміну на неаналогічний об'єкт; отримання активу внаслідок злиття аграрних підприємств; активи сгенеровані власне підприємством.
5.	Критерій за яким визначається належність до нематеріальних активів	Відображається у балансу, якщо існує реальна можливість отримання майбутніх економічних вигід, які пов'язані з його використанням.	Об'єкт є нематеріальним активом, якщо його сутність співпадає з визначенням нематеріального активу та критеріями ідентифікації, моніторингу, оцінки.
6.	Спосіб первинної оцінки	За реальною ринковою вартістю.	За собівартістю.
7.	Спосіб переоцінки	Здійснюється на дату балансу нематеріального активу, який є активним	Здійснюється після первинної оцінки; відображається переоціненою сумою, є його

		учасником ринку	справедливою собівартістю.
--	--	-----------------	----------------------------

## Продовження Додатку Є

1	2	3	4
8.	Реагування на знецінення	Відсутні положення, які мають урегулювати це питання.	Суб'єкт господарювання здійснює щорічне тестування на предмет знецінення нематеріального активу.
9.	Нарахування амортизації	Метод оцінки амортизації обирається суб'єктом господарювання самостійно, з урахуванням реальної можливості отримання економічних вигід від використання нематеріального активу у майбутньому.	Амортизація здійснюється систематично протягом року та строку експлуатації з використанням різноманітних методів амортизації.
10.	Напрями розкриття інформації	У примітках до фінансових звітів кожної групи нематеріальних активів.	У примітках до фінансових звітів кожного класу нематеріальних активів із розмежуванням нематеріальних активів на сгеноровані власне підприємством та отримані іншим шляхом.

## ДОДАТОК Ж

## Оцінка нематеріальних активів в обліку та звітності за ПС(Б)О 8

Таблиця Ж.1 – Оцінка нематеріальних активів в обліку та звітності за ПС(Б)О 8

Оцінка	Нематеріальний актив						
	Створений власними силами	Отриманий іншим шляхом					
		з оплатою	в обмін на подібний актив	в обмін на неподібний актив	безоплатно	внесок до статутного капіталу	при об'єднанні підприємства
1	2	3	4	5	6	7	8
В обліку							
Під час первісного визнання	Первісна вартість						
	Прямі витрати на оплату праці+ прямі витрати	Ціна придбання – отримані торговельні знижки	Залишкова вартість нематеріального активу	Справедлива вартість переданого НМА	Справедлива вартість НМА	Справедлива вартість НМА	Справедлива вартість НМА
	інші витрати	+ мито + непрямі податки + інші витрати					
В обліку							
Подальші витрати	Первісна вартість нематеріальних активів збільшується на суму витрат, пов'язаних з удосконаленням цих нематеріальних активів і підвищенням їх можливостей та терміну корисної експлуатації, які сприятимуть збільшенню первісно очікуваних майбутніх економічних вигід. Інші витрати, що здійснюються для підтримання об'єкта в придатному для використання стані та одержання первісно визначеного розміру майбутніх економічних вигід від його використання, включаються до витрат звітного періоду.						
У фінансовій звітності (балансі)							
На дату балансу	Балансова вартість = первісна (переоцінена) вартість – знос (переоцінений знос).						



## ДОДАТОК 3

Схема документообороту операцій, пов'язаних з рухом нематеріальних активів

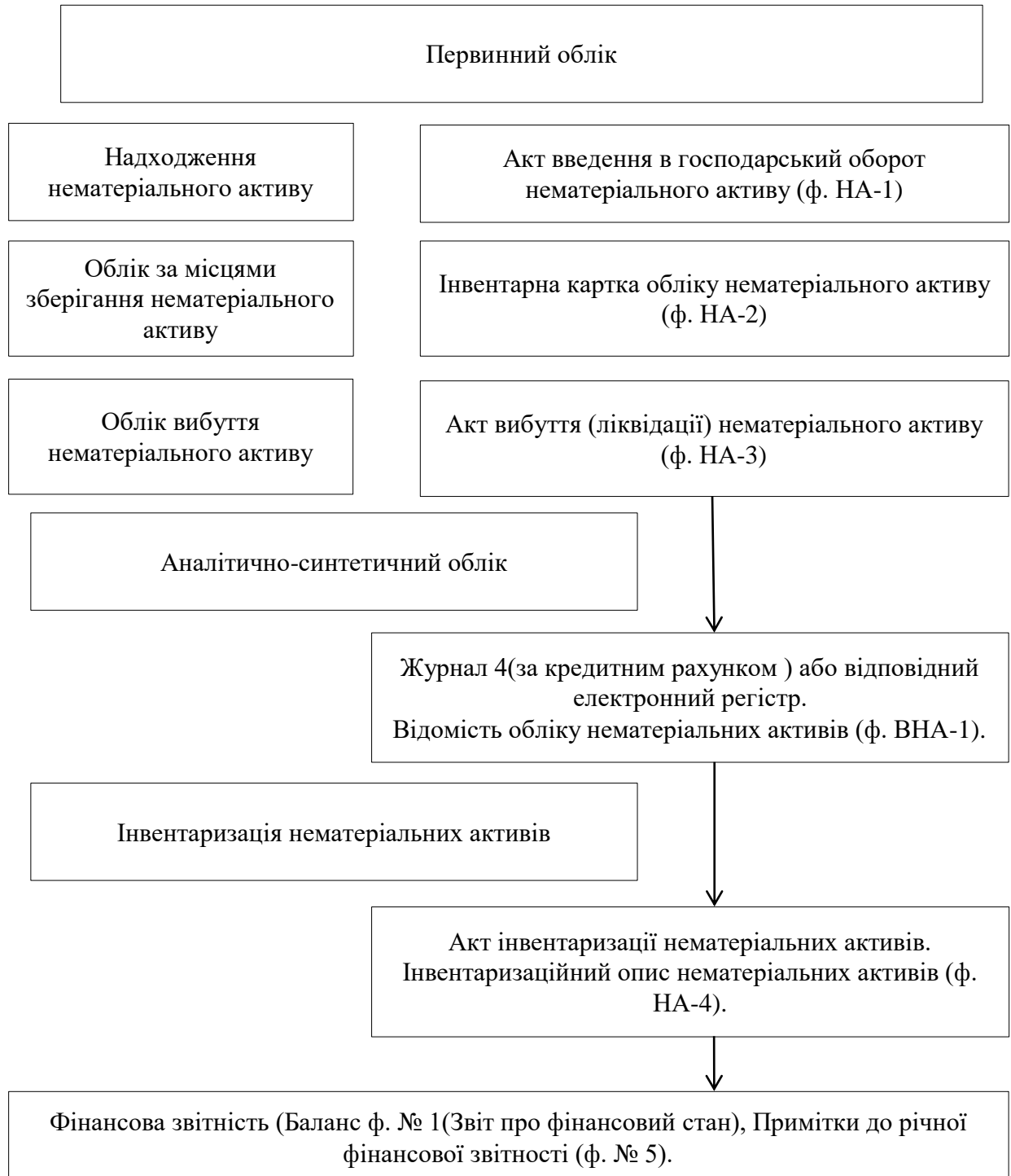


Рисунок 3.1 – Схема документообороту операцій, пов'язаних з рухом нематеріальних активів

## ДОДАТОК И

## Документальне оформлення руху нематеріальних активів на ТОВ «БІ-ПРАЙМ-3»

Таблиця И.1 – Документальне оформлення руху нематеріальних активів на ТОВ «БІ-ПРАЙМ-3»

№	Операція	Документ	Складові частини документу
1	2	3	4
1	Надходження нематеріального активу	Акт уведення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів (типова форма № НА-1).	Дата оформлення акта приймання-передачі; назви і номери документів, згідно з якими об'єкт вводиться в господарський оборот; дата виникнення права власності; власник майнових прав, який може його використовувати на свій розсуд; вартість; строк корисного використання, сума амортизації, дані акта вибуття, ліквідаційна вартість; особа, відповідальна за використання об'єкта; назва і номер документа.
2	Надходження нематеріального активу	Інвентарна картка обліку об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів (типова форма № НА-2).	Назва і найменування документів, на підставі яких цей об'єкт був уведений в експлуатацію; назва, найменування і номер документа, що засвідчує право власності на НА, дату виникнення права власності; код субрахунка бухгалтерського обліку, особа, відповідальна за використання об'єкта.
3	Амортизація нематеріального активу	Типова форма не передбачена	Найменування амортизованого об'єкта; його первісна вартість; строк корисного використання; дата початку і закінчення нарахування амортизації; метод амортизації.
4	Інвентаризація нематеріальних активів	Інвентаризаційний опис об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів (типова форма № НА-4)	Назва; характеристика; призначення; дата придбання (уведення в експлуатацію); первісна (переоцінена) вартість; сума накопиченої амортизації; строк корисного використання; кількість і вартість об'єкта або групи об'єктів.
5	Вибуття нематеріальних активів	Акт вибуття (ліквідації) об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів (типова форма № НА-3)	Дані про нематеріальний актив; строк корисного використання; рахунки обліку; дата ліквідації; первісна вартість; залишкова вартість; причини вибуття.

## ДОДАТОК І

## Журнали обліку ТОВ «БІ-ПРАЙМ-3»

Таблиця І.1 – Журнал-ордер № 4 А с.-г.

Журнал-ордер № 4 А с.-г.

за \_\_\_\_\_ 20\_\_ року

№ запису	Підстава і зміна запису	З кредиту рахунку 12 у дебет рахунків							Разом по кредиту 12
		13	16	37	42	94	97	99	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
1	Акт приймання-передачі		2300						2300
2	Акт приймання передачі				5100				5100
3	Довідка бухгалтерії	500							500
4	Акт переоцінки						2200		2200
5	Довідка бухгалтерії					1350			1350
6	Акт приймання-передачі			2200					2200
7	Акт ліквідації							2600	2600
Разом		500	2300	2200	5100	1350	2200	2600	16250

Таблиця І.2 – Журнал-ордер № 4 А с.-г. за розрахунками бухгалтерії

№ запису	Підстава і зміст запису	З кредиту рахунку 19 у дебет рахунків							Разом по кредиту
		14	37	385	та інші				
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
1	Розрахунок бухгалтерії	25000							25000
2	Розрахунок бухгалтерії		37500						37500
3	Розрахунок бухгалтерії			2300					2300
Разом		25000	37500	2300					64800

## ДОДАТОК І

### Запропонована форма обліку нематеріальних активів на ТОВ «БІ-ПРАЙМ-3»

Таблиця І.1 – Запропонована форма обліку нематеріальних активів на  
ТОВ «БІ-ПРАЙМ-3»

Картка № \_\_\_\_\_  
обліку нематеріальних активів  
Ідентифікаційний код за ЄДРПОУ \_\_\_\_\_

Підприємство, установа, організація \_\_\_\_\_  
Структурний підрозділ \_\_\_\_\_

Дата складання	Код виду операції	Документ оприбуткування	
		Дата	Номер

повна назва і призначення об'єкту нематеріального активу

Структурний підрозділ	Вид діяльності	Рахунок, субрахунок	Код аналітичного обліку	Первісна балансова вартість, грн.	Строк корисного використання	Сума нарахованої амортизації	Норма амортизації, %	Код рахунку та об'єкту аналітичного обліку	Дата постановки на облік
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10

Додаткова інформація

Спосіб придбання	Документ реєстрації	Вибуло (передано)					Сума виручки
		За документом		Причина			
		Номер	Дата	Найменування	Код		
1	2	3	4	5	6	7	

Сума зносу, грн. \_\_\_\_\_

## ДОДАТОК Й

### Види програмного забезпечення для аграрних підприємств

Таблиця Й.1 – Види програмного забезпечення для аграрних підприємств

№	Назва продукту	Мета використання
1	2	3
1.	Універсальна система обліку автоматизація виробництва	Облік продукції, калькуляція, розрахунок собівартості, постачання, склади, клієнтська база, приймання замовлень, прокладання маршрутів, заповнення бланків, контроль етапів виробництва, контроль робіт, зв'язок відділень, прогнозування, облік фінансів, телефонія, інтеграція з сайтом.
2.	Master: АГРО	Складається з функціональних модулів, які охоплюють собою усі аспекти бухгалтерської та податкової звітності: банк і каса, продаж, покупка, склад, виробництво, основні засоби та нематеріальні активи, податковий облік, заробітна плата, кадри, операції, звіти. Особливість програми полягає у наявності функціональних агрономічних модулів (рослинництво, тваринництво, транспорт, оренда землі).
3.	ExactFarming	Електронна карта полів, інструменти роботи з полем, управління ресурсами, технологічні карти, управління економікою, «розумні повідомлення».
4.	Інформаційно-аналітична система «АгроХолдинг»	Детальне відображення галузевих виробничих особливостей, організація і ведення оперативного, агрономічного, регламентованого обліку, наявність мобільного додатку, інтеграція з ІС.
5.	EFarmer	Система документування польових робіт: запис, зберігання та обробка даних про всі сільськогосподарські операції з автоматичним звітуванням на смартфон. Керування співробітниками та координація субпідрядників. Програма здійснення обліку використання палива.
6.	«Юніформ-Агрі»	Аналіз поточної ситуації на господарстві. Формування робочих звітів. Полегшення адміністративної роботи
7.	Next Farming	Всеосяжна концепція цифрового сільського господарства для малих і середніх підприємств. Включає в себе три додатки: добрива, планування та документація, карти. Модульна структура дозволяє постійно розвивати додатки та їх функціональні можливості.
8.	Програма «Агро»	Спільна розробка України та Німеччини. Ідея максимізації прибутку за допомогою контролю виробничих процесів та кінцевого продукту в реальному часі. Контроль цільового використання та сторонньої присутності.
9.	Talking Fields	Доступ до супутникових знімків, що дозволяє робити висновок про життєздатність кожного поля та аналізувати потенціал місцевості. Параметри «Суша біомаса», «Урожай зерна» формуються за допомогою активної моделі росту рослин з

використанням актуальних даних дистанційних досліджень.
---

## ДОДАТОК К

### Тест внутрішнього контролю нематеріальних активів на ТОВ «БІ-ПРАЙМ-3»

Таблиця К.1 – Тест внутрішнього контролю нематеріальних активів на  
ТОВ «БІ-ПРАЙМ-3»

№	Зміст	Варіанти відповіді			При міт ки
		Так	Ні	Інформація відсутня	
1	2	3	4	5	6
1	Чи зберігаються у бухгалтерії підприємства первинні документи, які є підставою для прийняття до обліку, зняття з обліку нематеріальних активів?				
2	Чи ведеться аналітичний облік нематеріальних активів за: картками; книгами; відомостями?				
3	Чи укладені договори повної матеріальної відповідальності за нематеріальними активами?				
4	Чи розподілені нематеріальні активи за групами: прав користування природними ресурсами; прав на знаки для товарів і послуг; прав на об'єкти промислової власності?				
5	Чи проводилася інвентаризація нематеріальних активів?				
6	Чи проводилася в поточному періоді переоцінка нематеріальних активів?				
7	Чи проводилася переоцінка нематеріальних активів у минулому звітному періоді?				
8	У випадку проведення переоцінки одного об'єкту нематеріальних активів, проводиться переоцінка інших нематеріальних активів?				
9	Чи переглядаються на дату балансу строк експлуатації та метод амортизації?				
10	Чи були витрати на дослідження та розробку?				
11	Чи було вибуття нематеріальних активів з причин: непридатності; продажу; безкоштовної передачі; внесених до статутного капіталу?				
12	Чи є нематеріальні активи, по яких існують обмеження прав власності?				
13	Чи є нематеріальні активи, які передані під заставу?				
14	Чи укладено угоди на придбання в майбутньому нематеріальних активів?				
15	Чи є нематеріальні активи, які придбані за рахунок коштів цільового фінансування?				

## ДОДАТОК Л

## План проведення аудиту нематеріальних активів на ТОВ «БІ-ПРАЙМ-3»

Таблиця Л.1 – План проведення аудиту нематеріальних активів на ТОВ «БІ-ПРАЙМ-3»

№	Перелік аудиторських процедур	Виконавець	Період перевірки	Примітки
1	2	3	4	5
1	Звірка даних реєстрів обліку нематеріальних активів з даними головної книги.	Іванов І. І.	15 жовтня 2020 р.	
2	Перевірка наявності первинної документації за всіма господарськими операціями з нематеріальними активами.	Петров П. П.	15 жовтня 2020 р.	
3	Перевірка наявності установчих документів на придбання і продаж нематеріальних активів.	Іванов І. І.	15 жовтня 2020 р.	
4	Перевірка санкціонування операцій з нематеріальними активами.	Петров П. П.	15 жовтня 2020 р.	
5	Перевірка правильності проведення, оформлення в обліку результатів інвентаризації нематеріальних активів.	Петров П. П. Іванов І. І.	15 жовтня 2020 р.	
6	Перевірка правильності визнання нематеріальних активів.	Петров П. П.	16 жовтня 2020 р.	
7	Перевірка правильності здійснення класифікації нематеріальних активів.	Іванов І. І.	16 жовтня 2020 р.	
8	Перевірка формування первісної вартості нематеріальних активів.	Петров П. П.	16 жовтня 2020 р.	
9	Перевірка правильності проведення переоцінки нематеріальних активів.	Іванов І. І.	16 жовтня 2020 р.	
10	Перевірка документального оформлення та відображення в обліку результатів переоцінок.	Петров П. П.	16 жовтня 2020 р.	
11	Перевірка нарахування амортизації нематеріальних активів та її віднесення на відповідні рахунки витрат.	Петров П. П. Іванов І. І.	17 жовтня 2020 р.	
12	Перевірка своєчасності відображення в обліку вибуття нематеріальних активів.	Іванов І. І.	17 жовтня 2020 р.	
13	Перевірка відображення в обліку витрат, на удосконалення нематеріальних активів, строку корисного використання, які сприяють збільшенню первісно економічних вигод.	Петров П. П.	17 жовтня 2020 р.	
14	Перевірка повноти розкриття інформації по нематеріальних активах в примітках до фінансової звітності.	Іванов І. І.	17 жовтня 2020 р.	
15	Групування і систематизація виявлених недоліків.	Петров П. П.	17 жовтня 2020 р.	

16	Формулювання висновків за результатами аудиту.	Іванов І. І.	17 жовтня 2020 р.	
----	--	--------------	-------------------	--

### ДОДАТОК М

#### Методичні прийоми внутрішнього аудиту на ТОВ «БІ-ПРАЙМ-3»

Таблиця М.1 – Методичні прийоми внутрішнього аудиту на ТОВ «БІ-ПРАЙМ-3»

№	Назва методичного прийому	Характеристика
1	2	3
1	Вивчення	Дослідження записів документів, матеріальних активів. Дає змогу отримати докази різного ступеню достовірності, що залежить від їх суті і джерел.
2	Спостереження	Візуальний нагляд за ходом виконання операцій і процедур з метою визначення фактичного способу їх виконання. Широко застосовується при дослідженні внутрішнім аудитором системи внутрішнього контролю.
3	Опитування	Пошук офіційних і неофіційних доказів в усній та письмовій формі у відповідальних за діяльність осіб. Може здійснюватися шляхом проведення інтерв'ю та анкетування.
4	Підтвердження	Отримання аудитором у письмовій формі відповіді для підтвердження вже наявної інформації.
5	Підрахунок	Перевірка арифметичної точності записів.
6	Аналітичний огляд	Вивчення важливих коефіцієнтів, тенденцій та інших даних, що характеризують стан об'єкта внутрішнього аудиту.
7	Інвентаризація	Спосіб визначення фактичної наявності засобів забезпечує достовірність облікових даних, тобто їх відповідність дійсності, яка може бути порушена із зазначених причин.
8	Контрольне вимірювання	За допомогою обміру перевіряється: виконання характеру, кількості та вартості виконаних робіт; відповідність виконаних робіт, передбачених кошторисними нормами; завершеність об'єктів, етапів і виконання робіт або їх частин.
9	Обстеження	Безпосереднє вивчення певних об'єктів підприємства, що перевіряються. В результаті його проведення внутрішній аудитор дізнається, на яких ділянках діяльності підприємства становище несприятливе. При цьому виявляються, головним чином, недоліки, що «знаходяться на поверхні».
10	Експеримент	Метод вивчення фактів дійсності, при якому аудитор активно впливає на них шляхом створення спеціальних умов, необхідних для виявлення відповідних об'єктивних даних.
11	Перевірка документів по суті	Дозволяє встановити законність і доцільність господарських операцій, правильність відображення операцій на рахунках та включення до статей затрат і валових доходів.



## ДОДАТОК Н

Програма стадії дослідження внутрішнього аудиту нематеріальних активів на  
ТОВ «БІ-ПРАЙМ-3»Таблиця Н.1 – Програма стадії дослідження внутрішнього аудиту  
нематеріальних активів на ТОВ «БІ-ПРАЙМ-3»

№	Етап перевірки	Процедура перевірки	Критерії якості	Методи перевірки	Код документу	Період проведення	Виконавець
1	2	3	4	5	6	7	8
1	Аудит облікової політики	Висвітлення критеріїв визнання та оцінки нематеріальних активів у обліковій політиці підприємства; визначення термінів корисного використання нематеріальних активів в обліковій політиці та відповідності їх чинному законодавству; висвітлення способів нарахування амортизаційних відрахувань за окремими групами нематеріальних активів.					
2	Аудит операцій по надходженню та вибуття нематеріальних активів	Перевірка джерел надходження нематеріальних активів; правильності оформлення придбаних нематеріальних активів; правильності визначення сум ПДВ при придбанні нематеріальних активів; правильності використання форм первинних документів; обліку й оподаткування операцій із продажу виключних прав на об'єкти нематеріальних активів положенням нормативних актів; обліку операцій по передачі невиняткових прав на нематеріальний актив положенням нормативних актів; обліку й оподаткування операцій по безоплатній передачі нематеріальних активів положенням нормативно-правових актів; обліку, аудиту й оподаткування операцій по передачі нематеріальних активів як внесок до статутного капіталу іншої юридичної особи (публічного чи приватного права).					

## Продовження Додатку Н

1	2	3	4	5	6
3	Аудит амортизації нематеріальних активів	Перевірка: правильності нарахування і відображення в обліку амортизації нематеріальних активів; відповідності методів амортизації нематеріальних активів, які використовують.			
4	Аудит операцій, пов'язаних із наданням права на використання нематеріальних активів	Перевірка: наявності та правильності оформлення договорів на використання нематеріальних активів; відповідності бухгалтерського обліку прав на використання нематеріальних активів положенням нормативних актів.			
5	Інвентаризація	Перевірка: періодичності проведення інвентаризацій нематеріальних активів та їх відповідності законодавчим актам; правильності оформлення результатів інвентаризацій.			
7	Перевірка відповідності показників фінансової звітності показникам синтетичного та аналітичного обліку	Перевірка: організації синтетичного й аналітичного обліку нематеріальних активів та за матеріально відповідальними особам у місцях експлуатації; відображення у звітності нематеріальних активів за їх видами та відповідність даним синтетичного й аналітичного обліку; відображення у звітності сум амортизаційних відрахувань нематеріальних активів та їх відповідність даним синтетичного й аналітичного обліку.			

## ДОДАТОК О

### Робочі документи для внутрішнього аудиту

Таблиця О.1 – Звірка залишків нематеріальних активів

Рахунок у Головній книзі	Залишки		Відхилення	Примітки
	Головна книга	Журнал (регістр)		
1	2	3	4	5

Таблиця Ю.2 –Результати інвентаризації нематеріальних активів

Матеріально відповідальна особа	Залишок		Відхилення		Відображення в обліку			Примітки
	За даними обліку	За даними інвентари запії	Нестача	Надлишок	Дк	Кт	Сума	
1	2	3	4	5	6	7	8	9

Таблиця О.3 –Результати своєчасності списання нематеріальних активів

Дата первинного документа			Аналіз даних ТОВ «БІ-ПРАЙМ-3»			Відхилення	Примітка
№ дата	Назва	Сума	№ рядка	Регістр обліку	Сума		
1	2	3	4	5	6	7	8

Таблиця О.4 –Перелік виявлених під час внутрішнього аудиту на ТОВ  
«БІ-ПРАЙМ-3» помилок і порушень

Первинний документ, обліковий регістр				Характер порушень
Найменування	№	Дата, період	Сума, грн.	
1	2	3	4	5

## ДОДАТОК П

### SWOT-аналіз ТОВ «БІ-ПРАЙМ-3»

Таблиця П.1 – Показники сильних та слабких сторін та зовнішніх можливостей і загроз ТОВ «БІ-ПРАЙМ-3»

Внутрішнє середовище	
Сильні сторони	Слабкі сторони
1	2
1. Земельні ресурси. 2. Матеріально-технічна база. 3. Хороший імідж. 4. Постійні канали реалізації. 5. Кваліфікований персонал. 6. Сприятливі для виробництва природні умови. 7. Комп'ютеризація облікового апарату.	1. Низька продуктивність урожаю. 2. Високі затрати праці у рослинництві. 3. Висока собівартість продукції. 4. Поганий стан транспортного сполучення по території підприємства. 5. Відсутність маркетингового відділу.
Зовнішнє середовище	
Можливості	Загрози
1. Залучення інвестора. 2. Вирощування більш прибуткових сільськогосподарських культур. 3. Розробка науково-обґрунтованих сівозмін. 4. Покращення виробничої інфраструктури. 5. Механізація та автоматизація процесу виробництва. 6. Створення маркетингового відділу.	1. Різкі зміни законодавства. 2. Велике податкове навантаження. 3. Підвищення цін на ресурси виробничого призначення. 4. Зниження попиту на продукцію. 5. Зниження цін на вироблену продукцію. 6. Погіршення кліматичних умов. 7. Урожайність та якість вирощеної продукції.

Таблиця П.2 – Матриця SWOT-аналізу ТОВ «БІ-ПРАЙМ-3»

	Зовнішнє середовище	
	Можливості	Загрози
Залучення інвестора. Вирощування більш прибуткових сільськогосподарських культур. Розробка науково-обґрунтованих сівозмін. Покращення виробничої інфраструктури. Механізація та автоматизація процесу виробництва. Створення маркетингового відділу.		Різкі зміни законодавства. Велике податкове навантаження. Підвищення цін на ресурси виробничого призначення. Зниження попиту на продукцію. Зниження цін на вироблену продукцію. Погіршення кліматичних умов. Урожайність та якість вирощеної продукції.

## Продовження Додатку П

Внутрішнє середовище	Сильні сторони	«Поле СІМ»	«Поле СІЗ»
	Земельні ресурси. Матеріально-технічна база. Хороший імідж. Постійні канали реалізації. Кваліфікований персонал. Сприятливі для виробництва природні умови. Комп'ютеризація облікового апарату.	За допомогою земельних ресурсів, сильної матеріально-технічної бази, нових технологій, кваліфікованих працівників можна ефективно вирощувати найбільш прибуткові культури. Висока прибутковість господарства дасть змогу залучити інвестора.	Пошук нових постачальників. Пошук більш привабливих покупців продукції. Дотримання технологій виробництва. Матеріальне та моральне стимулювання співробітників.
	Слабкі сторони	«Поле СІМ»	«Поле СІЗ»
	Низька продуктивність урожаю. Високі затрати праці у рослинництві. Висока собівартість продукції. Поганий стан транспортного сполучення по території підприємства. Відсутність маркетингового відділу.	Інвестиція дадуть змогу закупити нові сорти рослин. Модернізація виробництва знизить затрати праці та собівартість продукції.	Розробка стратегії, яка б одночасно ліквідувала слабкі сторони підприємства і уникнути загроз. Запропонована стратегія концентрації.