

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ТЕРНОПІЛЬСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ
УНІВЕРСИТЕТ
Факультет аграрної економіки і менеджменту

*Кафедра обліку та економіко-
правового забезпечення АПБ*

МІЖДИСЦИПЛІНАРНА КУРСОВА РОБОТА

на тему:

«ОБЛІК І АУДИТ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ»

Студента 4 курсу ОПЗ зр-42 групи
Галузь знань – 07 „Управління та
адміністрування”

Спеціальність – 071 „Облік і оподаткування”
Освітня програма – Облік і правове
забезпечення агропромислового бізнесу

Колодич Марії Миколаївни

Керівник: кандидат економічних наук, доцент
Белова І.М.

Національна шкала _____

Кількість балів: ____ Оцінка ECTS ____

Члени комісії _____
(підпис) (прізвище та ініціали)

(підпис) (прізвище та ініціали)

(підпис) (прізвище та ініціали)

Тернопіль – 2019

ЗМІСТ

Вступ.....	3
1. Теоретичні основи.....	8
1.1 Економічний зміст і завдання обліку нематеріальних активів.....	8
1.2. Склад нематеріальних активів, їх визнання та оцінка.....	12
2. Облік нематеріальних активів.....	20
2.1. Первинна документація надходження та вибуття нематеріальних активів	20
2.2. Синтетичний та аналітичний облік нематеріальних активів.....	23
2.3 Облік накопиченої амортизації нематеріальних активів.....	26
3. Відображення інформації про нематеріальні активи у фінансовій звітності.....	29
Висновки і пропозиції.....	31
Список використаних джерел.....	35
Додатки.....	37

ВСТУП

В сучасних умовах нематеріальні активи є досить важливим об'єктом бухгалтерського обліку на провідних підприємствах світу, адже саме їх наявність значною мірою визначає конкурентоспроможність. Але, на відміну від підприємств з розвинених країн, в українській практиці існує безліч проблем, пов'язаних із оцінкою та відображенням в обліку даних активів. Відповідно актуальності набуває питання визначення ролі та впливу нематеріальних активів на діяльність вітчизняних підприємств, а також виявлення проблемних аспектів їх оцінки та обліку.

Метою роботи є визначення особливостей фінансового обліку нематеріальних активів.

Для досягнення поставленої мети було виконано наступні завдання:

- визначено економічний зміст поняття нематеріальні активи та розкрито завдання їх-обліку;
- розкрито підходи до класифікації нематеріальних активів та їх складу;
- описано особливості визнання нематеріальних активів та їх оцінки;
- визначено перелік первинної документації якою контролюється надходження та вибуття нематеріальних активів;
- представлено особливості синтетичного та аналітичного обліку нематеріальних активів;
- розкрито особливості обліку накопиченої амортизації нематеріальних активів;
- визначено особливості відображення інформації про нематеріальні активи у фінансовій звітності;
- на основі проведеного аналізу сформовано висновки та пропозиції щодо покращення обліку нематеріальних активів.

Об'єктом дослідження є господарська діяльність Публічне Акціонерне Товариство «УКРТЕЛЕКОМ».

Предмет дослідження – це діюча система фінансового обліку нематеріальних активів ПАТ «УКРТЕЛЕКОМ».

Публічне акціонерне товариство «УКРТЕЛЕКОМ» керується у своїй діяльності законодавством України та діє на підставі статуту (додаток 1). Згідно якого підприємство є юридичною особою з дня його державної реєстрації.

Товариство має права та обов'язки передбачені чинним законодавством України та установчими документами, має самостійний баланс, основні фонди та оборотні кошти, розрахунковий, валютний та інші рахунки в банківських установах, печатку, штампи, товарний знак та інші реквізити.

Головною ціллю діяльності товариства є задоволення суспільних потреб у його продукції, роботах, послугах та реалізації, на основі отриманих прибутків, соціальних та економічних інтересів членів трудового колективу та інтересів засновників (учасників).

Предметом діяльності ПАТ «УКРТЕЛЕКОМ» є:

- надання телекомунікаційних послуг, в тому числі послуг фіксованого місцевого, міжміського, міжнародного та рухомого (мобільного) зв'язку, комп'ютерного зв'язку, радіозв'язку, послуг цифрового телебачення, інших послуг мультисервісних мереж та інших телекомунікаційних додаткових послуг;
- будівництво і технічне обслуговування мереж;
- здійснення діяльності у сфері телекомунікацій з надання послуг;
- розробка планів розвитку телекомунікаційних мереж;
- підготовка, перепідготовка, стажування та підвищення кваліфікації робітників, спеціалістів і керівників Товариства, надання таких послуг іншим фізичним і юридичним особам, створення навчальних закладів та установ;
- монтаж, обслуговування інформаційних і комп'ютерних мереж, мереж передавання даних та комутаційного устаткування;
- проведення науково-дослідних, науково-конструкторських робіт у сфері телекомунікацій, розробка і впровадження нових технологій, в тому числі «ноу-хау»;

- оптова і роздрібна торгівля матеріально-технічною продукцією і товарами народного споживання;
- лізингова діяльність;
- зовнішньоекономічна діяльність;
- розроблення, виробництво, впровадження, обслуговування систем і засобів технічного захисту інформації, надання послуг в галузі технічного захисту інформації та ін.

Розмір статутного капіталу ПАТ «УКРТЕЛЕКОМ» становить 4 мільярди грн.

Управління товариством та контроль за його діяльністю здійснюють: загальні збори учасників, генеральний директор та ревізійна комісія.

Майно товариства складається з основних фондів, оборотних засобів, інших цінностей та коштів, що відображені в його самостійному балансі. Воно самостійно здійснює володіння, користування, та розпорядження своїм майном.

Головним узагальнюючим показником господарсько-фінансової діяльності ПАТ «УКРТЕЛЕКОМ» є чистий прибуток. Який після розрахунків залишається у повному розпорядженні товариства, яке визначає напрями його використання.

Товариство проводить оперативний та бухгалтерський облік результатів своєї роботи, складає статистичну звітність.

Форми звітності встановлюються державними органами, в яку включаються тільки фактичні дані. Плани товариства є комерційною таємницею і не можуть подаватися в держоргани.

Перевірка фінансової звітності товариства здійснюється державними податковими органами, іншими органами державної влади у межах визначених законом повноважень, ревізійною комісією, аудиторами.

Достовірність та повнота річного балансу та звітності у випадках, визначених законом, повинні бути підтверджені аудитором.

Організація бухгалтерського обліку у ПАТ «УКРТЕЛЕКОМ» відображена у наказі про облікову політику від 04 січня 2016 року. Згідно якого бухгалтерський облік доручено здійснювати бухгалтерській службі на чолі з

головним бухгалтером. На підприємстві застосовується журнально-ордерна систему обліку. Бухгалтерії необхідно застосовувати форми журналів-ордерів та інших облікових реєстрів, розроблені фахівцями підприємства в минулому році й адаптовані бухгалтерією до нової системи обліку. Для повної та реальної картини здійснюваних господарських операцій та їх результатів дозволити головному бухгалтерові своїм розпорядженням затверджувати додаткову систему субрахунків і реєстрів аналітичного обліку.

Фахівцям відділів: маркетингу, збуту, постачання, виробничо-технічного, ремонтно-механічного – неухильно виконувати вимоги працівників бухгалтерії щодо дотримання порядку оформлення первинних документів і терміну подання їх до обліку. За порушення вимог бухгалтерів, несвоєчасне складання первинних документів і недостовірність відображення в них даних притягати фахівців до дисциплінарної відповідальності.

Для забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку і фінансової звітності проводиться інвентаризація активів і зобов'язань відповідно до Інструкції з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів і розрахунків, затвердженої наказом Міністерства фінансів України від 11.08.94 р. N 69 (зі змінами і доповненнями).

Для цілей бухгалтерського обліку, підприємство використовує національні стандарти бухгалтерського обліку, що введені в дію згідно з чинним законодавством.

Зокрема у посадовій інструкції бухгалтера ПАТ «УКРТЕЛЕКОМ» (додаток 3) вказано, що для виконання покладених на нього функцій бухгалтер зобов'язаний:

- вести облік розрахунків з покупцями, документальне оформлення і відображення в відомостях;
- оформляти розхідні накладні на отримання товару;
- правильно відображати в картотеці по покупцях всі операції пов'язані з рухом товару і розрахунками;

- забезпечувати достовірність даних по дебіторській та кредиторській заборгованості по покупцях;
- робити розноску виписок банку в складській програмі по контрагентах по головному підприємству;
- оформляти податкові накладні по приходу коштів на розрахунковий рахунок;
- вести облік податкових зобов'язань по головному підприємству;
- виписувати товаро-транспортні накладні на розхід товару комітенту, на філіали та покупцям;
- регулярно надавати безпосередньому керівникові звіт про пророблену роботу за період;
- не допускати поширення стороннім особам інформації, що складає комерційну таємницю підприємства;
- постійно працювати над підвищенням свого освітнього та професійного рівня, бути дисциплінованим, чітко виконувати доручення, проявляти ініціативу та мобілізувати себе на виконання поставлених задач;
- виконувати всі інші вказівки безпосереднього керівника та керівництва підприємства, що стосуються його роботи.

У своїй діяльності підприємство ПАТ «УКРТЕЛЕКОМ» керується робочим планом рахунків. Та на його основі формує фінансову звітність підприємництва та іншу звітність.

1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ

1.1. Економічний зміст і завдання обліку нематеріальних активів

Згідно ПСБО 8, нематеріальні активи - це немонетарні активи, які не можуть бути ідентифіковані матеріально і утримуються підприємством для використання протягом періоду, що перевищує один рік (або один операційний цикл, якщо він перевищує один рік) для виробництва, торгівлі, для адміністративних цілей або надання інших .

У свою чергу, визначення терміну "негрошові активи" наведено в ПДПБ 19. Негрошові активи - це активи, за винятком грошових коштів, їх еквівалентів та дебіторської заборгованості у фіксованій (або певній) сумі грошей

Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» визначає термін «активи». Активи - ресурси, що контролюються підприємством в результаті минулих подій, використання яких, як очікується, призведе до майбутніх економічних вигод.

Отже, визначення нематеріальних активів є таким: «Нематеріальний актив - це ресурс, який контролюється підприємством в результаті минулих подій, використання яких, як очікується, призведе до майбутніх економічних вигод, які не можуть бути реалізовані. ідентифікується і підтримується підприємством для використання на період, що перевищує один рік (або один робочий цикл, якщо він перевищує один рік) для виробництва, торгівлі, для адміністративних цілей або для оренди іншого для них. "

Це визначення дає можливість зрозуміти економічний сенс поняття "нематеріальний актив", який наводиться в науковій літературі. По-перше, нематеріальні активи відносяться до основних засобів компанії. А саме, до легального капіталу - це право розпоряджатися цінностями, які приносять власнику доходу, без використання праці.

Заморожені ФФ розрізняють поняття нематеріальних активів і нематеріальних активів. Де, нематеріальні активи - це доступ до авторського права автора, захищеного правами, "які самі по собі є нематеріальними активами". Нематеріальні ресурси є невід'ємною частиною потенціалу компанії, яка може забезпечити економічну вигоду протягом відносно тривалого періоду.

Відмінними рисами цих ресурсів є відсутність матеріальної бази для отримання доходу та невизначеність майбутніх прибутків від їх використання.

Поняття «нематеріальні ресурси» використовується для опису сукупності об'єктів інтелектуальної власності. У свою чергу, об'єкти інтелектуальної власності є правами, які захищені патентами, сертифікатами, ліцензіями, авторськими та суміжними правами.

Отже, нематеріальні активи - це категорія, яка виникає з права власності на права інтелектуальної власності або обмежених природних ресурсів для використання у підприємницькій діяльності з метою отримання прибутку.

Вартість нематеріальних активів по частинах, поступово переходить на виробничий продукт, послуги.

Крім того, інші нематеріальні активи включають: інноваційні пропозиції, ноу-хау, комерційну таємницю, гудвіл, які не мають спеціального правового захисту. Порядок їх захисту визначається керівництвом підприємства.

Відповідно до МСБО 38, немонетарний актив - це немонетарний актив, який не має фізичної сутності, може бути ідентифікований, утримується підприємством для виробництва або постачання товарів (послуг), в оренду іншим особам або для адміністративних цілей.

Особливістю нематеріальних активів є відсутність фізичної субстанції, але вони мають певний матеріальний носій. Наприклад: диск - матеріальний носій програмного забезпечення комп'ютерного програмного забезпечення; документ містить угоду про авторське право, сертифікат, ліцензію, патент тощо. Але фізична основа має вторинний характер.

Визначити нематеріальний актив: шляхом його поділу (суб'єкт господарювання може продавати, орендувати, обмінювати або розподіляти конкретні економічні вигоди, пов'язані з активом, не втрачаючи майбутніх економічних вигод від інших активів); за наявності законного права; можливо отримання майбутніх економічних вигод від активу, серед загальних економічних вигод, генерування цього активу разом з іншими активами.

Нематеріальні активи включають комп'ютерне програмне забезпечення, патенти, авторські права, кінофільми, іпотечні права, ліцензії на рибальство, імпорتنі квоти, привілеї, маркетингові дослідження, торговельні марки тощо.

Нематеріальні активи відображаються на балансі за таких умов:

а) існує ймовірність того, що майбутні економічні вигоди, пов'язані з активом, будуть надходити на підприємство;

б) вартість активу можна достовірно оцінити.

Якщо підприємство не отримує (не купує або створює) нематеріальний актив, а здійснює витрати з метою отримання майбутніх вигод, то ці витрати включаються до витрат звітного періоду.

Прикладом таких витрат є:

а) пов'язані зі створенням підприємства (організаційні витрати) або запуском нових продуктів (процесів);

б) для підготовки персоналу;

в) про рекламу та просування продукції на ринок;

д) переміщення та реорганізація підприємства або його частини.

Витрати, які не визнаються нематеріальними активами та списані на витрати у попередніх звітних періодах (включаючи проміжні), не слід включати до вартості нематеріальних активів у наступні звітні періоди.

Нематеріальний актив спочатку повинен бути оцінений за собівартістю. Собівартість нематеріального активу складається з ціни його придбання (включаючи всі імпорتنі мита та податки, які не відшкодовуються), а також будь-яких витрат на підготовку активу до його призначення, які безпосередньо пов'язані з цим. Будь-які торгові знижки вираховуються при визначенні вартості.

У деяких випадках нематеріальний актив можна придбати безкоштовно або за номінальною компенсацією через державну стипендію. Це відбувається, коли держава продає або розподіляє нематеріальні активи компанії, такі як ліцензії на роботу радіо- або телевізійних станцій, ліцензії або імпорتنі квоти, або право доступу до інших обмежених ресурсів.

Нематеріальні активи можуть обмінюватися на подібні або нефінансові активи.

Гудвіл, створений самим підприємством, торговими марками (товарними знаками), заголовками газет, заголовками публікацій, списками клієнтів та іншими об'єктами з подібною речовиною, не визнаються активами. Інші нематеріальні активи вимагають аналізу процесу їх створення. Цей аналіз передбачає поділ процесу створення нематеріальних активів на дві фази - дослідження та розробки.

Якщо суб'єкт господарювання не може відокремити фазу дослідження від етапу розробки внутрішнього проекту для створення нематеріального активу, він розглядає витрати такого проекту, як якщо б вони були понесені на етапі дослідження.

Прикладами досліджень є:

- а) діяльність, спрямована на отримання нових знань;
- б) пошук, оцінка та остаточний вибір результатів досліджень або інших знань;
- с) пошук альтернативи матеріалів, пристроїв, продуктів, технологій, систем або послуг;
- д) формулювання, розробка, оцінка та остаточний вибір можливих альтернатив нових або вдосконалених матеріалів, пристроїв, продуктів, технологій, систем або послуг.

Прикладами розробок є:

- а) проектування, конструювання та випробування прототипів і моделей до комерційного виробництва або використання;
- б) проектування інструментів, матриць, ливарних форм і штампів, які використовують нові технології;
- с) проектування, будівництво та експлуатація пілотної установки, яка не є економічно доцільною для комерційного виробництва в масштабі;
- д) проектування, будівництво та випробування вибраних та альтернативних для нових або вдосконалених матеріалів, пристроїв, продуктів, технологій, систем або послуг.

Цілями та завданнями обліку нематеріальних активів є:

- ідентифікація нематеріальних активів як об'єктів обліку;
- обґрунтування їх класифікації та оцінки;
- належну документальну реєстрацію та своєчасність відображення нематеріальних активів у бухгалтерських обліках, їх внутрішньому русі та виході на пенсію;
- правильний розрахунок і амортизація в обліку їх амортизації;
- контроль їх збереження та ефективності використання.

1.2. Склад нематеріальних активів, їх визнання та оцінка

Методична рада з бухгалтерського обліку передбачає класифікацію нематеріальних активів в контексті однорідних груп, що викладено в П(С)БО 8. Згідно з якою групою нематеріальних активів (класифікують) наступним чином:

- права на використання природних ресурсів (право користування надрами, іншими ресурсами природного середовища, геологічною та іншою інформацією про навколишнє середовище тощо);
- права користування майном (право користування земельною ділянкою, право користування будівлею, право оренди приміщень тощо);
- Права торгової марки (права на торговельну марку (знаки для товарів і послуг), комерційні (фірмове найменування) тощо), за винятком тих, чії витрати на придбання визнаються роялті;
- права на права промислової власності (право на винаходи, корисні моделі, промислові зразки, сорти рослин, породи тварин, інтегральні схеми (складання) інтегральних схем, комерційні таємниці, включаючи ноу-хау, захист від недобросовісної конкуренції тощо), за винятком тих, чії витрати на придбання визнаються роялті;
- авторські та суміжні права (право на літературні, художні, музичні твори, комп'ютерні програми, складання даних (баз даних), спектаклі, фонограми, відеограми, мовлення (програми) телерадіоорганізацій тощо), крім тих, витрати на придбання визнаються роялті;
- інші нематеріальні активи (право на здійснення підприємницької діяльності, використання економічних та інших пільг тощо).

Класифікація, наведена в П(С)БО 8, дозволяє класифікувати нематеріальні активи у відповідній групі на правовій основі та присвоювати номер рахунку. Ця класифікація обмежує використання нематеріальних активів для управлінського обліку та аналітичних потреб. Наприклад, для аналізу структури, оптимізації та ефективності використання нематеріальних активів ця

класифікація дещо спрощена, а отже, потребує розширення нових критеріїв та типів.

У пункті 119 МСБО 38 у формі рекомендацій наведено перелік певних класів нематеріальних активів, які включають:

- торгові марки;
- назви та назви публікацій;
- комп'ютерне програмне забезпечення;
- ліцензії та привілеї;
- авторські права, права на патенти та інші права промислової власності, права на обслуговування та користування;
- рецепти, формули, моделі, конструкції та прототипи;
- нематеріальні активи на стадії розробки.

З класифікації МСБО 38 видно, що вона трохи відрізняється від вищезгаданих груп нематеріальних активів у П(С)БО 8, але також зводиться до переліку типів нематеріальних активів для того, щоб призначити їм рахунок.

У процесі розгляду різних підходів вчених-економістів до класифікації нематеріальних активів встановлено, що запропоновані класифікації відрізняються за кількістю, змістом і підходом до формування класифікаційних характеристик.

Згідно І.А.Бігдан для класифікації нематеріальних активів необхідно встановити такі характеристики: об'єкт права; функціональне призначення; засоби покупки; характер володіння; падіння під час зносу; термін корисного використання; використання в діяльності; період отримання очікуваних вигод; рівень правової охорони; місце використання; можливість ідентифікації; інструмент оцінки відчуження; джерела придбання; характер участі у виробництві продукту; вплив на фінансовий результат; ступінь ліквідності; ступінь ризику капітальних вкладень в активи.

Ця класифікація заслуговує на увагу, оскільки вона може охопити і охарактеризувати значну кількість об'єктів нематеріальних активів, але все ще потребує поліпшення.

Зокрема, Т.В. Філд вважає, що для раціональної організації обліку нематеріальних активів та їх ефективного управління необхідно класифікувати нематеріальні активи на основі таких ознак, як: види прав; стан використання; термін корисного використання; період отримання очікуваної вигоди; ступінь ризику капітальних вкладень в нематеріальні активи; напрямки виходу на пенсію - із зазначенням мети їх застосування. Однак дана класифікація також потребує розширення та вдосконалення.

Наприклад, Н.М.Бразіл визначає такі основні групи, як: термін використання; ступінь ідентифікації; ступінь правової охорони; ступінь відчуження; способи отримання; ступінь ліквідності та ризику; Юридичний знак Ці атрибути можуть бути використані для цілей бухгалтерського обліку, але сьогодні їх потрібно удосконалювати через складність типів нематеріальних активів, а також операцій, в яких вони беруть участь. Спрощення класифікації не дозволяє повністю охарактеризувати всі нематеріальні активи.

Так, Л.Ю.Міллер ділиться нематеріальними активами на основі таких особливостей, як: характер функцій у суспільстві; права на використання НМА; економіко-облікові особливості; ознаки цілого; спосіб отримання; приналежність до Інституту права; наявність творчого елемента; з точки зору бухгалтерського обліку; відповідно до європейських стандартів. Необхідно звернути увагу на такі особливості, як: характер функцій у суспільстві; наявність творчого елемента; відповідно до європейських стандартів, що свідчить про надзвичайний підхід.

На основі вивчення класифікацій, розроблених економістами, запропоновано перелік класифікаційних ознак, що поділяється на бухгалтерський, управлінський та аналітичний потреби промислових підприємств. У наведеній вище класифікації систематизовані характеристики нематеріальних активів з поділом на типи, які їх повністю і максимально характеризують (табл. 1.1).

Для визнання нематеріальних активів придбаний або придбаний нематеріальний актив визнається у балансі, якщо існує ймовірність отримання

майбутніх економічних вигод, пов'язаних з його використанням, і його вартість може бути достовірно визначена.

Таблиця 1.1

Класифікація нематеріальних активів (НА) підприємства

№ п/п	Класифікаційна ознака	Види нематеріальних активів
1	2	3
1	Термін використання	з визначеним терміном використання з невизначеним терміном використання
2	Ступінь ідентифікації (можливість відчуження)	ідентифіковані (відчужувані від підприємства) неідентифіковані (невідчужувані від підприємства) (невідчужувані від індивіда)
3	Шлях надходження (джерело виникнення)	придбані НА внесені НА в статутний капітал підприємства одержані НА шляхом обміну на подібний об'єкт одержані НА шляхом обміну на неподібний об'єкт безоплатно отримані НА отримані НА внаслідок об'єднання підприємств (бізнесу) самостійно створені НА на підприємстві
4	Ступінь ліквідності	Високоліквідні Низьколіквідні
5	Правова ознака	права користування природними ресурсами права користування майном права на комерційні позначення права на об'єкти промислової власності авторське право та суміжні з ними права інші нематеріальні активи
6	Джерело фінансування	власні кошти залучені кошти державне фінансування
7	Спосіб оцінки	індивідуальна оцінка оцінка в сукупності
8	Ступінь дохідності	Високодохідні Низькодохідні приносять прямий дохід приносять непрямий дохід
9	Наявність ліквідаційної вартості	є ліквідаційна вартість ліквідаційна вартість відсутня
10	Ступінь морального зношення	висока ступінь морального зношення низька ступінь морального зношення
11	Унікальність	Унікальні Неунікальні
12	Можливість нарахування амортизації	амортизовані НА неамортизовані НА

1	2	3
13	<i>Шлях вибуття</i>	<i>продані НА</i>
		<i>внесені НА в статутний капітал іншого підприємства</i>
		<i>передані НА шляхом обміну на подібний об'єкт</i>
		<i>передані НА шляхом обміну на неподібний об'єкт</i>
		<i>безоплатно передані НА</i>
		<i>ліквідовані НА</i>
14	Участь у господарській діяльності підприємства	використовуються в процесі постачання
		використовуються в процесі виробництва
		використовуються в процесі збуту
		використовуються в інвестиційному процесі
		використовуються в процесі управління
15	<i>Наявність правовстановлюючого документу</i>	<i>є правовстановлюючий документ</i>
		<i>правовстановлюючий документ відсутній</i>
16	Участь у процесі виробництва	приймає участь
		не приймає участь
17	<i>Відображення в балансі підприємства</i>	<i>НА відображений в балансі</i>
		<i>НА невідображений в балансі</i>
18	<i>Характер володіння</i>	<i>власні НА</i>
		<i>орендовані НА</i>

Курсивом виділено ознаки, які використовують для потреб бухгалтерського обліку.

Звичайним шрифтом виділено ознаки, які використовують для управлінського обліку й аналітичних потреб.

Нематеріальний актив, отриманий в результаті розробки, повинен відображатися в балансі, якщо підприємство має:

- намір, технічна доцільність та ресурси для приведення нематеріального активу в стан, при якому він є придатним для реалізації або використання;
- можливість отримання майбутніх економічних вигод від продажу або використання нематеріального активу;
- інформація для достовірного визначення витрат, пов'язаних з розробкою нематеріального активу.

Якщо нематеріальний актив не відповідає визначеним критеріям визнання, витрати, пов'язані з його придбанням або створенням, визнаються як витрати у звітному періоді, в якому вони були понесені, без визнання таких витрат як майбутнього нематеріального активу.

Не визнається як нематеріальний актив, але має відображатися в витратах звітного періоду, в якому вони були понесені:

- витрати на дослідження;
- витрати на навчання та перепідготовку персоналу;
- витрати на рекламу та просування продукції на ринку;
- витрати на створення, реорганізацію та передачу підприємства або його частини;
- витрати на поліпшення ділової репутації компанії, вартість публікацій та вартість створення товарних знаків (торгових марок).

Придбані (створені) нематеріальні активи зараховуються на баланс суб'єкта господарювання за первісною вартістю.

Початкова вартість придбаного нематеріального активу складається з ціни (вартості) придбання (на додаток до отриманих торгових знижок), мит, непрямих податків, що не підлягають відшкодуванню, та інших витрат, безпосередньо пов'язаних з її придбанням та приведенням до держави в яких він придатний для використання за призначенням.

Фінансові витрати не включаються до історичної вартості нематеріальних активів, придбаних (створених) повністю або частково внаслідок запозичень (за винятком фінансових витрат, включених у вартість кваліфікованих активів відповідно до Положення про фінансовий облік 31 (фінансові витрати)).

Початкова вартість нематеріального активу, придбаного в результаті обміну на аналогічний об'єкт, дорівнює залишковій вартості переданого нематеріального активу. Якщо залишкова вартість переданого активу перевищує його справедливу вартість, первісна вартість нематеріального активу, отриманого в обмін на подібний об'єкт, є його справедливою вартістю з включенням різниці до фінансових результатів (витрат) звітного періоду.

Первісна вартість нематеріального активу, придбаного в обмін (або часткового обміну) на не пов'язаний об'єкт, дорівнює справедливій вартості переданого нематеріального активу, збільшеного (зменшеного) на суму грошових коштів або їх еквівалентів, які були передані (отримані) протягом обміну.

Початкова вартість отриманих чистих активів є їх справедливою вартістю на дату придбання, з урахуванням витрат. Первісна вартість нематеріальних

активів, складена в статутному капіталі підприємства, визнається засновниками (учасниками) підприємства їх справедливою вартістю з урахуванням витрат.

Нематеріальні активи, отримані в результаті об'єднання підприємств, оцінюються за справедливою вартістю.

Початкова вартість однієї статті нематеріальних активів, сплаченої в загальній сумі, визначається розподілом суми, сплаченої пропорційно справедливій вартості кожного придбаного товару.

Первісна вартість нематеріального активу, створеного підприємством, включає прямі витрати на оплату праці, прямі матеріальні витрати, інші витрати, безпосередньо пов'язані зі створенням цього нематеріального активу та приведення його до стану придатності для використання за призначенням (плата за реєстрацію законних прав), знецінення патентів, ліцензій тощо).

Первісна вартість нематеріальних активів збільшується на суму витрат, пов'язаних з поліпшенням цих нематеріальних активів, і збільшенням їх потенціалу та використання, що збільшить спочатку очікувані майбутні економічні вигоди.

Витрати, пов'язані з підтриманням активу в умовах, придатних для використання, та для отримання спочатку визначеної суми майбутніх економічних вигод від його використання включаються до витрат звітного періоду.

2. ОБЛІК НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ

2.1. Первинна документація надходження та вибуття нематеріальних активів

Надходження та оприбуткування будь-якого об'єкта нематеріальних активів на підприємстві повинні бути підтверджені відповідним первинним документом, який вказує детальний опис об'єкта, його початкову вартість, строк корисного використання, стандарт амортизації (амортизації), підрозділ, у якому використовують об'єкт; підписи посадових осіб, які прийняли об'єкт, з додаванням документів, в яких описується об'єкт нематеріальних активів або порядок його використання.

З метою ведення обліку та контролю об'єктів права інтелектуальної власності (винаходи, корисні моделі, промислові зразки, макети (топографії) інтегральних схем і раціоналізаторські пропозиції на підприємствах, підприємствах, установах тощо), Державний комітет статистики України видав наказом від 10 серпня 2004 року № 469 затверджено форми первинної бухгалтерської документації та інструкції щодо їх завершення.

Затверджені шість форм:

- Форма № ІВ-1 "Журнал реєстрації заявок на винаходи, корисні моделі, промислові зразки, макет (топографії) інтегральних схем, представлений в Україні";

- Форма № ІВ-2 "Журнал реєстрації заявок на винаходи, корисні моделі, промислові зразки, макет (топографія) інтегральних схем, поданий до компетентних органів іноземних держав";

- Форма № ІВ-3 "Журнал реєстрації використаних винаходів, корисних моделей, промислових зразків, макетів (топографій) інтегральних схем";

- Форма № ІВ-4 "Журнал реєстрації інноваційних пропозицій";

- форма № ІВ-5 "Заява про інноваційну пропозицію";

- Форма № ІВ-6 "Акт про використання об'єкта права інтелектуальної власності".

Відповідно до наказу Міністерства фінансів України від 22 листопада 2004 року № 732 "Про затвердження типових форм первинного обліку прав інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів", такі форми первинних документів для реєстрації об'єкти інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів:

- Закон про введення в господарський оборот об'єкта прав інтелектуальної власності як частини нематеріальних активів (типова форма № НА-1);
- Інвентарна картка об'єкта інтелектуальної власності в нематеріальних активах (типова форма № НА-2);
- Закон про ліквідацію (ліквідацію) об'єкта інтелектуальної власності в нематеріальних активах (типова форма номера-НА-3);
- Опис запасів об'єктів права інтелектуальної власності на нематеріальні активи (типова форма № НА-4).

Акт введення (типова форма № НА-1) використовується для реєстрації операцій з запровадження господарського обороту і використання певних придбаних (створених) об'єктів права інтелектуальної власності. Акт складається приймальною комісією в одному примірнику на момент реєстрації внесення об'єкту прав інтелектуальної власності в господарський оборот. Акт завершується на підставі технічної, науково-технічної та іншої документації (ліцензійного договору, авторського договору, патенту тощо). Акт описує об'єкт права інтелектуальної власності, порядок його використання, особливості та переваги. Акт підписується членами комісії, які роблять його, головним бухгалтером і затверджує керівника підприємства.

Інвентаризаційна картка рахунку (типова форма № НА-2) використовується для аналітичного обліку об'єктів права інтелектуальної власності. Інвентаризаційна картка зберігається в бухгалтерському обліку по кожному об'єкту або групі об'єктів права інтелектуальної власності, заповнюється в одному примірнику на підставі акта (типова форма № НА-1).

Акт розпорядження (ліквідації) об'єкта прав інтелектуальної власності (типова форма № НА-3) використовується для оформлення вибуття таких об'єктів під час їх списання. Акт складається з двох копій комісією, яка

призначається керівником підприємства для визначення доцільності списання об'єкта. Акт затверджується керівником підприємства. Перший примірник акта передається в бухгалтерію і є причиною скасування об'єкта, другий залишається особі, відповідальній за використання об'єкта прав інтелектуальної власності.

Опис інвентаризації (типова форма № НА-4) складається з одного примірника для реєстрації даних інвентаризації. В інвентаризації наявність об'єктів права інтелектуальної власності встановлюється на документах, які були підставою для розміщення, або на документах, які видаються (тобто підтверджуються) майновими правами.

Для обліку інших нематеріальних активів наказом Міністерства юстиції України № 352 передбачені наступні документи:

- №ОЗ-1 «Акт прийому-передачі (внутрішній рух) основних засобів»;
- № ОЗ-3 "Акт про списання основних засобів";
- № ВНА-1 "Звіт про облік нематеріальних активів та амортизацію",

затверджений наказом Міністерства фінансів України "Про внесення змін та доповнень до Інструкції з обліку балансової вартості основних засобів" від 11 грудня 1998 року, № 30.

"Акт прийому-передачі" та "Акт про списання основних засобів" заповнюються ідентично актам форми НА.

Для обліку наявності нематеріальних активів на підприємстві та амортизаційних відрахувань для них надається форма № ВНА-1 "Облік нематеріальних активів та нарахування амортизації".

Крім того, слід зазначити, що більшість нематеріальних активів є об'єктами цивільного обігу та їх передача здійснюється в основному на підставі ліцензійних договорів. Ці угоди обов'язково додаються до оригінальних документів, з отриманням та вибуттям нематеріальних активів.

ПАТ «Укртелеком» у своїй діяльності використовує всі вищезгадані первинні документи для обліку нематеріальних активів.

2.2. Синтетичний та аналітичний облік нематеріальних активів

Нематеріальні активи обліковуються на рахунку 12 «Нематеріальні активи» (табл. 2.1.). Рахунок 12 - активний, дебет якого відображає придбання або отримання розробки нематеріальних активів і суму їх переоцінки, за кредитом - вибуття від продажу, безкоштовний переказ або неможливість отримання компанії в майбутньому, економічні вигоди від його використання та розмір знецінення нематеріальних активів. Типові господарські операції з обліку нематеріальних активів можна побачити в таблиці 2.1.

Таблиця 2.1

Види нематеріальних активів та групи їх обліку

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

Отже, як видно з таблиці, 12 "Нематеріальні активи" має шість субрахунків:

- на субрахунку 121 фіксується облік використання надр, інших ресурсів природного середовища, геологічної та іншої інформації про природне середовище;
- на субрахунку 122 - користування землею, користування будівлею, правом оренди приміщень тощо;
- на субрахунку 123 - для комерційних позначень (права на торговельну марку (знаки для товарів і послуг), комерційні (фірмові) назви тощо);
- субрахунок 124 - для винаходів, корисних моделей, промислових зразків, сортів рослин, порід тварин, складання (топографії) інтегральних схем, комерційної таємниці (у тому числі ноу-хау та ін.);
- на субрахунку 125 - комп'ютерні програми, компіляції даних (бази даних), спектаклі, фонограми, відеограми, мовлення (програми) телерадіоорганізацій тощо;
- на субрахунку 127 - право здійснення підприємницької діяльності, використання економічних та інших пільг, інших нематеріальних активів.

Таблиця 2.2.

Кореспонденція рахунків з обліку нематеріальних активів

Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків	
	дебет	кредит
1	2	3
Придбані нематеріальні активи безготівковим шляхом:		
а) нараховано за одержані нематеріальні активи	154 "Придбання (створення) нематеріальних активів в"	63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками", 68 "Розрахунки за іншими операціями"
б) оприбутковано нематеріальні активи	12 "Нематеріальні активи"	154 "Придбання (створення) нематеріальних активів"
в) 8 поточного рахунку оплачено за нематеріальні активи	63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками"	31 "Рахунки в банках"
Одержані нематеріальні активи безкоштовно	12 "Нематеріальні активи"	424 "Безоплатно одержані необоротні активи"
Одержані нематеріальні активи від учасників в рахунок внеску для формування статутного капіталу	12 "Нематеріальні активи"	401 "Статутний капітал", 46 "Неоплачений капітал"
Нараховано знос (амортизацію) нематеріальних активів	23 "Виробництво", 91 "Загальнопромислові витрати", 92 "Адміністративні"	133 "Накопичена амортизація нематеріальних активів"

	витрати", 93 "Витрати на збут"	
Реалізація нематеріальних активів:		
а) списано залишкову вартість проданих активів	902 "Собівартість реалізованих товарів"	12 "Нематеріальні активи"
б) списано знос за проданими активами	133 "Накопичена амортизація нематеріальних активів"	12 "Нематеріальні активи"
в) нарахована заробітна плата (з нарахуваннями) за реалізацію активів	902 "Собівартість реалізованих товарів"	66 "Розрахунки за виплатами працівникам", 65 "Розрахунки за страхуванням"
г) нарахована виручка від реалізації активів	36 "Розрахунки з покупцями та замовниками"	746 "Інші доходи від звичайної діяльності"
д) надійшли гроші за реалізовані нематеріальні активи	31 "Рахунки в банках"	36 "Розрахунки з покупцями та замовниками"
Ліквідація нематеріальних активів:		
а) списано залишкову вартість активів	976 "Списання необоротних активів"	12 "Нематеріальні активи"
б) списано знос активів	133 "Накопичена амортизація нематеріальних активів"	12 "Нематеріальні активи"
Дооцінка нематеріальних активів:		
а) дооцінка залишкової вартості	12 "Нематеріальні активи"	423 "Дооцінка активів"
б) дооцінка (збільшення) зносу	12 "Нематеріальні активи"	133 "Накопичена амортизація нематеріальних активів"
Уцінка нематеріальних активів:		
а) уцінка залишкової вартості	975 "Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій"	12 "Нематеріальні активи"
б) уцінка (зменшення) зносу	133 "Накопичена амортизація нематеріальних активів"	12 "Нематеріальні активи"

Порядок обліку нематеріальних активів на підприємствах, вибір методу амортизації нематеріальних активів визначається обліковою політикою підприємства, яка затверджується керівником підприємства на замовлення.

Аналітичний облік нематеріальних активів проводиться за видами та окремими товарно-матеріальними одиницями у гривнях. Копіїки, якщо вони є, списуються у виробничі витрати, коли нематеріальні активи повертаються. Для аналітичного обліку використовуються картки інвентаризації або спеціальна книга. Аналітичний облік гудвілу та негативного гудвілу здійснюється об'єктами придбання.

Синтетичний і аналітичний облік нематеріальних активів здійснюється в журналі № 4, а в сільськогосподарських підприємствах - в журналі-порядку № 4А с.г.

2.3. Облік амортизації нематеріальних активів

Для П(С)БО 8 всі нематеріальні активи підлягають амортизації без винятку. Таким чином, амортизація нематеріальних активів здійснюється протягом періоду їх корисного використання. Період корисного використання об'єкта нематеріальних активів встановлюється підприємством самостійно при визнанні цього активу як активу. У цьому випадку загальний строк корисного використання нематеріального активу не повинен перевищувати 20 років, і його слід враховувати при визначенні його корисності:

- строк корисного використання таких активів;
- очікуване моральне погіршення;
- Правові чи інші подібні обмеження щодо умов його використання та інших факторів.

Можливі методи амортизації визначені в П(С)БО 7:

- 1) прямолінійний;
- 2) зменшення залишкової вартості;
- 3) прискорене зменшення залишкової вартості;
- 4) кумулятивний;
- 5) виробництво.

При розрахунку амортизованої вартості ліквідаційна вартість нематеріальних активів дорівнює нулю, за винятком наступних випадків:

- якщо існує безперечна обов'язок іншої особи придбати цей товар після закінчення строку корисного використання;
- якщо ліквідаційна вартість може бути визначена на основі інформації про існуючий активний ринок, і очікується, що такий ринок існуватиме наприкінці строку корисного використання.

Амортизаційний збір починається з місяця, в якому нематеріальний актив став правовим і припиняється, починаючи з наступного місяця, в якому припиняється визнання нематеріального активу.

Бухгалтерські записи амортизації такі:

а) вирахування амортизаційних витрат на конкретну статтю витрат відповідно до обсягу використання нематеріального активу:

Дебет 23 "Виробництво"

Дебет 91 "Загальні виробничі витрати"

Дебет 92 "Адміністративні витрати"

Дебет 93 "Витрати на продаж"

Дебет 94 "Інші операційні витрати"

Дебет 97 "Інші витрати"

Дебет 99 "Надзвичайні витрати"

Кредит 133 "Амортизація нематеріальних активів"

б) включення витрат на амортизацію до вартості певного необоротного активу. Наприклад, амортизаційний збір за нематеріальний актив, який використовується при виконанні робіт, пов'язаних з капіталовкладеннями:

Дебет 15 "Капітальні інвестиції"

Кредит 133 "Амортизація нематеріальних активів"

При розрахунку амортизаційних відрахувань на безоплатно придбані нематеріальні активи одночасно визнаються доходи від вільних активів (табл. 2.3.).

Таблиця 2.3

Нарахування амортизації з одночасним визнанням доходу

Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків	
	дебет	Кредит
1	2	3
Нарахована амортизація	93 "Витрати на збут"	133 "Знос нематеріальних активів"
Одночасне визнання доходу в сумі нарахованої амортизації	424 "Безоплатно отримані необоротні активи"	745 "Дохід від безоплатно отриманих активів"

При нарахуванні амортизації на нематеріальні активи придбані (створені) за рахунок цільового фінансування одночасно частина доходів майбутнього

періоду визнається як інші доходи від звичайної діяльності і відображається у Звіті про фінансові результати за звітний період (табл. 2.4.).

Таблиця 2.4

Нарахування амортизації з одночасним визнанням доходу при цільовому фінансуванні

Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків	
	дебет	Кредит
1	2	3
Нарахована амортизація	941 "Витрати на дослідження і розробки"	133 "Знос нематеріальних активів"
Одночасне визнання доходу в сумі нарахованої амортизації	69 "Доходи майбутніх періодів"	746 "Інші доходи від звичайної діяльності"

3. ВІДОБРАЖЕННЯ ІНФОРМАЦІЇ ПРО НЕМАТЕРІАЛЬНІ АКТИВИ У ФІНАСОВІЙ ЗВІТНОСТІ

За НП(С)БО 1 можна відобразити взаємозв'язок залишків на рахунках бухгалтерського обліку та статей балансу, за якими відображаються нематеріальні активи (табл. 3.1.).

Таблиця 3.1

Взаємозв'язок залишків на рахунках бухгалтерського обліку та статей балансу,
за якими відображаються нематеріальні активи

Назва статті	Код рядка	Визначення статей згідно з П(С)БО	Рахунки Плану рахунків, сальдо яких відображено у відповідних статтях звіту
1	2	3	4
Нематеріальні активи:	У статті «Нематеріальні активи» відображається вартість об'єктів, які віднесені до складу нематеріальних активів згідно з П(С)БО 8 «Нематеріальні активи»		
	1000	Залишкова вартість визначається як різниця між первісною вартістю і сумою зносу	Рядок 1001 - рядок 1002
Первісна вартість	1001	Первісна вартість нематеріальних активів	Дт 12 «Нематеріальні активи»
Накопичена амортизація	1002	Нарахована у встановленому порядку сума зносу нематеріальних активів	Кт 133 «Знос нематеріальних активів»

Примітки до річної фінансової звітності для вимог П(С)БО 8 надають інформацію, яка пояснює облікову політику компанії щодо визнання та оцінки нематеріальних активів для кожної групи активів:

- підхід до переоцінки нематеріальних активів (вартість (первісна або переоцінена), у якій нематеріальні активи відображені в балансі);
- підхід до відображення витрат на дослідження та розробки;
- вибрані методи амортизації та діапазон строків корисного використання.

Крім того, у примітках до кожної групи нематеріальних активів з інформацією про нематеріальні активи суб'єкта господарювання надається така інформація:

1. Наявність і рух у звітному році:

- первісна (переоцінена) вартість нематеріальних активів та сума амортизації на початок періоду;

Первісна вартість нематеріальних активів, визнаних як актив, з розподілом вартості нематеріальних активів, отриманих в результаті злиття підприємств;

- розмір зміни початкової (переоціненої) вартості та амортизація нематеріальних активів в результаті переоцінки;

- первісна вартість (переоцінена) та сума амортизації інших нематеріальних активів;

- сума нарахованої амортизації;

- сума збитків від знецінення, відображена у звіті про фінансові результати за звітний період;

- інші зміни початкової (переоціненої) вартості та сума амортизації на кінець періоду.

2. Вартість нематеріальних активів, щодо яких існують обмеження на право власності.

3. Вартість нематеріальних активів, переданих на іпотеку.

4. Обсяг операцій з придбання майбутніх нематеріальних активів.

5. Загальна сума витрат на дослідження та розробки включається до вартості звітного періоду.

6. Первісна вартість, залишкова вартість та метод оцінки нематеріальних активів, отриманих від цільових фондів фінансування.

Так, за даними ПАТ «Укртелеком» (баланс), було встановлено, що на початок звітного періоду первісна вартість нематеріальних активів становила 3434 тис. грн., А на кінець звітного періоду - 3380 тис. грн.

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

Проведені дослідження дозволили встановити, що згідно з PPSO 8 нематеріальні активи - це немонетарні активи, які не можуть бути ідентифіковані матеріально та утримуються підприємством для використання протягом періоду, що перевищує один рік (або один операційний цикл, якщо він перевищує один рік) для виробництва, торгівлі, для адміністративних цілей або в оренду іншим.

Основними цілями та завданнями обліку нематеріальних активів є: визначення нематеріальних активів як об'єктів бухгалтерського обліку; обґрунтування їх класифікації та оцінки; належну документальну реєстрацію та своєчасність відображення в облікових регістрах отримання нематеріальних активів, їх внутрішнього переміщення та вибуття; правильно розраховані і відображені в їх амортизації; контроль за їх збереженням і ефективністю використання.

У процесі розгляду різних підходів вчених-економістів до класифікації нематеріальних активів встановлено, що запропоновані класифікації відрізняються за кількістю, змістом і підходом до формування класифікаційних характеристик.

Доходи та проводки будь-якого об'єкта нематеріальних активів на підприємстві повинні бути підтверджені відповідним первинним документом, який вказує детальний опис об'єкта, його початкову вартість, строк корисного використання, стандарт амортизації (амортизації), одиницю, в якій використовувати «об'єкт»; підписи посадових осіб, які прийняли об'єкт, з додаванням документів, в яких описується об'єкт нематеріальних активів або порядок його використання.

З метою ведення обліку та контролю об'єктів права інтелектуальної власності (винаходи, корисні моделі, промислові зразки, макети (топографії) інтегральних схем і раціоналізаторські пропозиції на підприємствах, підприємствах, установах тощо), Державний комітет статистики України видав

наказом від 10 серпня 2004 року № 469 затверджено форми первинної бухгалтерської документації та інструкції щодо їх завершення.

Нематеріальні активи обліковуються на рахунку 12 «Нематеріальні активи». Рахунок 12 - активний, дебет якого відображає придбання або отримання розробки нематеріальних активів і суму їх переоцінки, за кредитом - звільнення від продажу, безкоштовний переказ або неможливість отримання компанії в майбутньому, економічні вигоди від його використання та розмір знецінення нематеріальних активів.

Аналітичний облік нематеріальних активів проводиться за видами та окремими товарно-матеріальними одиницями у гривнях (без центів). Копії, якщо такі є, списуються у виробничі витрати, коли нематеріальні активи повертаються. Для аналітичного обліку використовуються картки інвентаризації або спеціальна книга. Аналітичний облік гудвілу та негативного гудвілу здійснюється об'єктами придбання.

Синтетичний і аналітичний облік нематеріальних активів здійснюється в журналі № 4, а в сільськогосподарських підприємствах - в журналі-порядку № 4А с.

Для П (С) БО 8 всі нематеріальні активи підлягають амортизації без винятку. Таким чином, амортизація нематеріальних активів здійснюється протягом періоду їх корисного використання. Період корисного використання об'єкта нематеріальних активів встановлюється підприємством самостійно при визнанні цього активу як активу.

У своїй діяльності ПАТ «Укртелеком» використовує для обліку амортизаційного рахунку 133 рахунок, а для його списання на витрати 911, 92 та 93 рахунки.

Нематеріальні активи у балансі відображаються у рядках 1000 (залишкова вартість визначається як різниця між первісною вартістю та сумою амортизації), 1001 (початкова вартість нематеріальних активів), 1002 (сума амортизації нематеріальних активів, розрахована відповідно до встановленої процедури).

Примітки до річної фінансової звітності для вимог П (С) БО 8 надають інформацію, яка пояснює облікову політику суб'єкта господарювання для визнання та оцінки нематеріальних активів для кожної групи активів: підхід до переоцінки нематеріальних активів (витрати (оригінальні або переоцінені), за якими нематеріальні активи відображені в балансі); підхід, що відображає витрати на дослідження і розробки; вибрані методи амортизації та діапазон строків корисного використання.

Отже, як видно зі Звіту про фінансовий стан (балансу) ПАТ «УКРТЕЛЕКОМ» було встановлено що на початок звітного періоду первісна вартість нематеріальних активів становила 3434 тис. грн., а на кінець звітного періоду 3380 тис. грн.

Головними напрямки реформування діючої системи бухгалтерського обліку нематеріальних активів є:

а) забезпечення кореляції між положеннями національних стандартів щодо визнання нематеріальних активів активами (група необоротних) та власне нематеріальними активами, виходячи із градації критеріїв визнання (загальні та спеціальні);

б) спрощення класифікації нематеріальних активів, закріпленої П(С)БО 8, з метою усунення дублювання та раціональної організації обліку, виходячи з індивідуальних потреб підприємства;

в) розробку та затвердження типових форми первинних документів та облікових реєстрів для відображення наявності та руху нематеріальних активів.

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

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Белова, Ірина. Інвентаризація як метод обліку і контролю: зміст, мета та завдання [Текст] / Ірина Белова, Ірина Єфимець // Обліково-аналітичне та правове забезпечення інституційних секторів економіки України в умовах євроінтеграції та інноваційного розвитку : зб. наук. праць всеукр. наук.-практ. конф. з міжнар. участю [м. Тернопіль, 30 берез. 2017 р.] / редкол. : Р. Ф. Бруханський, І. М. Белова, А. Гасьор [та ін.]. -Тернопіль : Крок, 2017. -С. 8-11.
2. Белова І.М. Теоретичні засади інвестиційної привабливості підприємства. / І.М. Белова, О. Трофимчук // [Тези]. Фінансово-економічний розвиток України в умовах трансформаційних перетворень: матеріали всеукр. наук.-практ. конф. 6-7 квітн. 2017 р.(АТЕУ, м. Львів). Тернопіль: Крок, 2017. – С.80 –82.
3. Белова І.М., Семенишена Н.В. Гармонізація і стандартизація як об'єктивна необхідність кумулятивізму інституту бухгалтерського обліку [Текст] / Белова І.М., Семенишена Н.В. //Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації. – 2018. – № 3-4. – С. 7–15.
4. Белова І.М., Семенишена Н.В. Контент-аналіз дефініцій облікової політики інституційних одиниць та підходів до її формування [Текст] / Белова І.М., Семенишена Н.В. // Подільський вісник : сільське господарство, техніка. економіка. 2018. – Вип. 28. – С. 187–193.
5. Белова, І. М. Теоретичні основи облікової політики [Текст] / І. М. Белова // Науковий журнал Вісник Хмельницького національного університету. Серія : Економічні науки. –Хмельницький : ХНУ. –2015. – № 2. – Т. 1 (222). – С. 84-90.
6. Белова І.М. Тенденції гармонізації та стандартизації обліку до міжнародних стандартів обліку та звітності / І.М. Белова // Глобальні та національні проблеми економіки: електронне наукове видання. Миколаїв, 2015. –Вип. 3. – С. 821-826.
7. Бруханський, Руслан. Стратегічний облік : імплементація концепції бухгалтерського інжинірингу [Текст] / Руслан Бруханський // Прикладна економіка - від теорії до практики : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. [м. Тернопіль, 20 жовт. 2016 р.] / редкол. : Б. О. Язлюк, П. Р. Пуцентейло, Р. Ф. Бруханський [та ін.]; відп. за вип. П. Р. Пуцентейло. - Тернопіль : Вектор, 2016. - С. 60-63.
8. Бруханський, Р. Ф. Бухгалтерський облік : підручник / Р. Ф. Бруханський. – Тернопіль : ТНЕУ, 2016. – 480 с.
9. Бруханський Р. Ф. Бухгалтерський облік : навч. посіб. / Р. Ф. Бруханський, О. П. Сकिрипан. – Тернопіль : ТНЕУ, 2014. – 444 с.
10. Бруханський, Р. Ф. Концептуальні аспекти побудови стратегічного обліку на сільськогосподарських підприємствах [Текст] / Р. Ф. Бруханський // Проблеми і механізми відтворення ресурсного потенціалу України в контексті євроінтеграції : зб. тез VI Міжнар. наук.-практ. конф. [м. Рівне, 16-17 жовт. 2014 р.]. – Рівне : НУВГП, 2014. – С. 308-309.
11. Бухгалтерський облік: актуальні проблеми та рішення [Текст] : монографія / за редакцією д-ра екон. наук, проф. С. С. Герасименка, д-ра екон.

наук, проф. А. О. Єпіфанова ; [С. С. Герасименко, А. О. Єпіфанов, М. Д. Корінько та ін.]. – Суми : ДВНЗ “УАБС НБУ”, 2010. – 162 с.

12.Гудзь Н. В., Денчук П. Н., Романів Р. В. Бухгалтерський облік : навч. посібник. – 2-е вид., перероб. і доп. - Київ: ЦУЛ, 2015. – 425 с.

13.Гудзь, Н. В. Облік основних засобів : проблеми гармонізації [Текст] / Н. В. Гудзь // Тенденції розвитку обліку і аналізу як складових інформаційної системи менеджменту підприємства : матеріали II Міжнар. наук.-практ. конф. [м. Тернопіль, 29-30 листоп. 2012 р.] / редкол. : Я. Д. Крупка, З. В. Задорожний, З. В. Гуцайлюк [та ін.]. - Тернопіль : ТНЕУ, 2012. - С. 92-94.

14.Гудзь, Н. В. Методика відображення фінансових результатів у звітності [Текст] / Н. В. Гудзь // Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні: матеріали V міжнар. наук.-практ. конф. [м. Тернопіль, 31 травня-01 червня 2018 р.] / редкол. : О. В. Адамик, В. А. Дерій, З. В. Задорожний [та ін.]. - Тернопіль: ТНЕУ, 2018. - С.29-32.

15.Гуменюк, Олена. Процедури здійснення аналізу фінансового стану підприємства [Текст] / Олена Гуменюк // Обліково-аналітичне та правове забезпечення інституційних секторів економіки України в умовах євроінтеграції та інноваційного розвитку : зб. наук. праць всеукр. наук.-практ. конф. з міжнар. участю [м. Тернопіль, 30 берез. 2017 р.] / редкол. : Р. Ф. Бруханський, І. М. Белова, А. Гасьор [та ін.]. - Тернопіль : Крок, 2017. - С. 108-111.

16.Гуменюк, Олена. Організація і реалізація системи аналітичного забезпечення діяльності підприємства [Текст] / Олена Гуменюк // Теоретичні та прикладні аспекти розвитку аграрного бізнесу України : матеріали Всеукр. наук.-практ. конф. з міжнар. участю [м. Тернопіль, 28 жовт. 2015 р.] / редкол. : Б. О. Язлюк, П. Р. Пуцентейло, Ю. І. Гайда [та ін.] ; відп. за вип. П. Р. Пуцентейло. - Тернопіль : Економічна думка, 2015. - С. 88-92.

17.Дідоренко, Тетяна. Бухгалтерський баланс як складова інформаційного забезпечення процесу прийняття економічних рішень [Текст] / Тетяна Дідоренко // Прикладна економіка - від теорії до практики : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. [м. Тернопіль, 20 жовт. 2016 р.] / редкол. : Б. О. Язлюк, П. Р. Пуцентейло, Р. Ф. Бруханський [та ін.]; відп. за вип. П. Р. Пуцентейло. - Тернопіль : Вектор, 2016. - С. 108-109.

18.Дідоренко, Тетяна. Теоретичні основи бухгалтерського балансу [Текст] / Тетяна Дідоренко // Прикладна економіка - від теорії до практики : зб. тез доп. Першої Всеукр. наук.-практ. конф. [м. Тернопіль, 15 жовт. 2015 р.] / редкол. : Б. О. Язлюк, П. Р. Пуцентейло, Ю. І. Гайда [та ін.] ; відп. за вип. П. Р. Пуцентейло. – Тернопіль : Економічна думка ТНЕУ, 2015. – С. 55-57.

19.Дідоренко, Т. Організація - предмет методології бухгалтерського обліку [Текст] / Тетяна Дідоренко // Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації : міжнар. зб. наук. праць. - 2014. - Вип. 3. - С. 19-22.

20.Історія обліку і оподаткування: навч. посіб. / І.М. Белова, Т.В. Дідоренко, М.С. Палюх, І.В. Спільник. - Тернопіль: ТНЕУ, 2017. - 260 с.

21.Жолнер І. В. Фінансовий облік за міжнародними та національними стандартами: Навч. посіб. — К.: НУХТ, 2012. — 335 с.

22.Завитій, Ольга Цифрова економіка – економіка віртуального світу [Текст] / Ольга Завитій // Цифрова економіка: тренди та перспективи: матеріали

Міжнародної науково-практичної конференції [м. Тернопіль, 25 жовтня 2018 р.] / редкол. : П. Р. Пуцентейло, Б. О. Язлюк, Р. Ф. Бруханський [та ін.]. – Тернопіль : ТНЕУ, 2018. - С. 76-77.

23.Завитій, Ольга. Аудиторський ризик і оцінювання системи внутрішнього контролю і аудиту [Текст] / Ольга Завитій // Прикладна економіка - від теорії до практики : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. [м. Тернопіль, 20 жовт. 2016 р.] / редкол. : Б. О. Язлюк, П. Р. Пуцентейло, Р. Ф. Бруханський [та ін.]; відп. за вип. П. Р. Пуцентейло. - Тернопіль : Вектор, 2016. - С. 121-122.

24.Завитій, О. П. Практичні аспекти розробки бюджетів на підприємствах [Текст] / О. П. Завитій // Економічні, правові, інформаційні та гуманітарні проблеми розвитку України в умовах проведення системних реформ : зб. тез доп. за матеріалами наук. конф. проф.-викл. складу [м. Тернопіль, 11 квіт. 2012 р.]. - Тернопіль : ТНЕУ, 2012. - Секц. № 4 : Методологічні проблеми та шляхи удосконалення систем обліку, аналізу, ревізії та аудиту в Україні. - С. 68-72.

25.Задорожний, З.-М. В. Проблемні питання реформування облікової системи в Україні [Текст] / З.-М. В. Задорожний // Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні : матеріали III Міжнар. наук.-практ. конф. [м. Тернопіль, 10-11 жовт. 2014 р.] / редкол. : З. В. Задорожний, В. А. Дерій, М. Р. Лучко [та ін.] ; гол. ред. З. В. Задорожний. - Тернопіль : ТНЕУ, 2014. - С. 20-22.

26.Задорожний, З. В. Шляхи вдосконалення вітчизняної облікової системи [Текст] / З. В. Задорожний // Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні : матеріали IV Міжнар. наук.-практ. конф. [м. Тернопіль, 11 трав. 2016 р.] / редкол. : З. В. Гуцайлюк, В. А. Дерій, Г. П. Журавель [та ін.]. - Тернопіль : ТНЕУ, 2016. - С. 106-109.

27.Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 р. № 996-XIV // Нове діло. 2000. - № 15 (34). - 13-20 жовтня.

28.Кулаковська Л.П.,Піча Ю.В. Основи аудиту: Навч.посібник -К:Каравелла, 2012 р.

29.Мельник Н.Г. Підходи щодо визначення елементів корпоративного управління / Н.Г. Мельник, М.Г. Мельник // Інноваційні процеси економічного і соціально-культурного розвитку: Вітчизняний та зарубіжний досвід // Тези доповідей Міжнародної конференції молодих учених та студентів. - Тернопіль: ТНЕУ, 2010 - С. 88-91

30.Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності, затверджених Наказом Міністерства фінансів України № 433 від 28.03.2013 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://buhgalter911.com>

31.Палюх, Микола. Організаційні аспекти обліку на підприємствах агропромислового виробництва [Текст] / Микола Палюх // Теоретичні та прикладні аспекти розвитку аграрного бізнесу України : матеріали Всеукр. наук.-практ. конф. з міжнар. участю [м. Тернопіль, 28 жовт. 2015 р.] / редкол. : Б. О. Язлюк, П. Р. Пуцентейло, Ю. І. Гайда [та ін.] ; відп. за вип. П. Р. Пуцентейло. - Тернопіль : Економічна думка, 2015. - С. 186-189.

32.Палюх, Микола. Роль бухгалтерського обліку в системі управління підприємством [Текст] / Микола Палюх // Обліково-аналітичне та правове забезпечення інституційних секторів економіки України в умовах

євроінтеграції та інноваційного розвитку : зб. наук. праць всеукр. наук.-практ. конф. з міжнар. участю [м. Тернопіль, 30 берез. 2017 р.] / редкол. : Р. Ф. Бруханський, І. М. Белова, А. Гасьор [та ін.]. - Тернопіль : Крок, 2017. - С. 42-44.

33.П(С)БО 8 - Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 "Нематеріальні активи". Затверджений наказом Міністерства фінансів України від 18.10.1999 р. № 242.

34.П(С)БО 19 - Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 "Об'єднання підприємств" Затверджений наказом Міністерства фінансів України від 07.07.1999 р. № 163.

35.Пуцентейло П.Р., Завитій О.П. Особливості формування стратегії управління економічним розвитком регіону. Подільський вісник: сільське господарство, техніка, економіка. 2017. № 27. С. 298–308.

36.Сава, А. Оцінка економічної ефективності діяльності сільськогосподарських підприємств [Текст] / Андрій Сава, Ольга Завитій // Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації : міжнар. зб. наук. праць. - 2013. - Вип. 1. - С. 93-97.

37.Садовська І. Б. Бухгалтерський облік : навч. посіб. / І. Б. Садовська. – К. : ЦУЛ, 2013. – 688 с.

38.Скирпан, О. П. Фінансовий облік : навч. посіб. /О. П. Скирпан, М. С. Палюх. – Тернопіль : Економічна думка, 2008. – 421 с.

39.Спільник, І. В. Аналіз власного капіталу підприємства за даними фінансової звітності / І. В. Спільник //Актуальні проблеми теорії і практики бухгалтерського обліку, аудиту, аналізу й оподаткування в Україні: сучасний стан та перспективи розвитку: матеріали міжнар. наук.-практ. конф. 14 грудня 2016 р., (ПДАТУ, м. Кам'янець-Подільський). – Тернопіль : Крок, 2016. – С. 136-138.

40.Спільник, Ірина. Аналіз грошових потоків за даними фінансової звітності підприємства : значимість, мета, завдання [Текст] / Ірина Спільник // Обліково-аналітичне та правове забезпечення інституційних секторів економіки України в умовах євроінтеграції та інноваційного розвитку : зб. наук. праць всеукр. наук.-практ. конф. з міжнар. участю [м. Тернопіль, 30 берез. 2017 р.] / редкол. : Р. Ф. Бруханський, І. М. Белова, А. Гасьор [та ін.]. - Тернопіль : Крок, 2017. - С. 138-140.

41.Сук Л. К. Фінансовий облік : навч. посіб. / Л. К. Сук, П. Л. Сук. – 2-ге вид., переробл. і доповн. – К. : Знання, 2012. – 647 с.

42.Ярощук, О. В. Проблемні аспекти розвитку вітчизняної аналітичної науки та практики [Текст] / Олексій Вікторович Ярощук // Прикладна економіка - від теорії до практики : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. [м. Тернопіль, 20 жовт. 2016 р.] / редкол. : Б. О. Язлюк, П. Р. Пуцентейло, Р. Ф. Бруханський [та ін.]; відп. за вип. П. Р. Пуцентейло. - Тернопіль : Вектор, 2016. - С. 251-254.

43.Ясишена В.В. Економічний зміст та класифікація нематеріальних активів для цілей бухгалтерського обліку. – Режим доступу: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1>