

Первомайська філія
Національного університету кораблебудування імені адмірала Макарова

Кафедра обліку і економічного аналізу

«Допущений до захисту»
Завідувач кафедри

«___» _____ 2021 р.

ДЕМОНСТРАЦІЙНИЙ МАТЕРІАЛ ДО ЗАХИСТУ
КВАЛІФІКАЦІЙНОЇ РОБОТИ
на здобуття ступеня вищої освіти «бакалавр»

**на тему: Бухгалтерський облік і внутрішньогосподарський
контроль нематеріальних активів (на матеріалах НПП «Бузький
Гард»)**

Виконав: здобувач вищої освіти
_____ 46-ОО групи
Заболотня Т. С.

_____ ПІБ
(підпис)

Керівник роботи
Гавриленко Н. В.

_____ ПІБ
(підпис)

Первомайськ. 2021

ЗМІСТ

ВСТУП	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА ВНУТРІШНЬОГОСПОДАРСЬКОГО КОНТРОЛЮ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ	6
1.1. Сутність та еволюція теорії нематеріальних активів на сучасному етапі розвитку економіки	6
1.2. Нематеріальні активи як об'єкт бухгалтерського обліку та внутрішньогосподарського контролю	18
РОЗДІЛ 2. АНАЛІЗ ФІНАНСОВОГО СТАНУ НАЦІОНАЛЬНОГО ПРИРОДНОГО ПАРКУ «БУЗЬКИЙ ГАРД»	34
2.1. Організаційно-економічна характеристика НПП «Бузький Гард»	34
2.2 Аналіз фінансового стану НПП «Бузький Гард»	36
РОЗДІЛ 3. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ТА ВНУТРІШНЬО- ГОСПОДАРСЬКИЙ КОНТРОЛЬ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ В НПП «БУЗЬКИЙ ГАРД»	42
3.1. Бухгалтерський облік нематеріальних активів в НПП «Бузький Гард» ..	42
3.2 Організація внутрішньогосподарського контролю нематеріальних активів в НПП «Бузький Гард»	48
РОЗДІЛ 4. ОХОРОНА ПРАЦІ В НПП «БУЗЬКИЙ ГАРД».....	55
4.1. Загальні вимоги безпеки до технологічного обладнання та процесів виробництва на підприємстві	55
4.2. Заходи з покращення умов праці, запобігання виробничого травматизму і профзахворюваності на підприємстві	58
ВИСНОВКИ	63
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	69
ДОДАТКИ	

Анотація

В даній кваліфікаційній роботі висвітлено економічну сутність, класифікаційні ознаки, еволюцію поглядів відносно поняття нематеріальних активів. Виявлено важливість окремих економічних теорій для розвитку нематеріальних активів, як об'єкту бухгалтерського обліку і економічного аналізу. На основі логічного аналізу категорії «нематеріальні активи» визначено, які саме складові включає дане поняття.

Проведено аналіз господарської діяльності НПП «Бузький Гард», здійснено поглиблений фінансовий аналіз його показників. Проведено також аналіз необоротних активів підприємства, до складу яких входять і нематеріальні активи. Окрему увагу приділено організації бухгалтерського обліку і внутрішньогосподарського контролю операцій з нематеріальними активами, в зв'язку з чим було виявлено певні недоліки. З'ясовано, що на підприємстві охорона праці налагоджена на високому рівні.

Ключові слова: нематеріальні активи, бухгалтерський облік, внутрішній контроль, необоротні активи, інтелектуальний капітал, програмне забезпечення

Summary

This qualification work highlights the economic essence, classification features, the evolution of views on the concept of intangible assets. The importance of certain economic theories for the development of intangible assets as an object of accounting and economic analysis is revealed. Based on the logical analysis of the category "intangible assets" it is determined which components include this concept. The analysis of economic activity of NPP "Bug Guard" is carried out, the in-depth financial analysis of its indicators is carried out. An analysis of non-current assets of the enterprise, which includes intangible assets. Particular attention is paid to the organization of accounting and internal control of intangible assets, in connection with which certain shortcomings were identified. It was found out that the labor protection at the enterprise is established at a high level.

Keywords: intangible assets, accounting, internal control, non-current assets, intellectual capital, software

ВСТУП

Новітні моделі ринкової економіки економічно розвинутих країн, на відміну від попередніх передбачають істотно інші за своїми складністю та зрілістю структури та відносини, методи й засоби економічного управління та регулювання, з відповідними збуджуючим впливом та інтересами, значним різноманіттям механізмів і форм впливу на процеси розвитку. Складні та розвинуті моделі ринкової економіки злагоджено функціонують під впливом кон'юнктури попиту та пропозиції й за умови дії науково обґрунтованої системи менеджменту та регулювання процесів, які відбуваються в економіці на мікро- та макроекономічному рівнях.

У контексті посилення процесів глобалізації у світовій економіці важливим аспектом управління є забезпечення якісних характеристик фінансової звітності вітчизняних підприємств, що передбачено міжнародними стандартами обліку та звітності, стандартами аудиту, національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку. Метою даної роботи є обґрунтування теоретичних, методичних та практичних питань організації і методики обліку, внутрішньогосподарського контролю нематеріальних активів в бюджетних установах, а також розробка шляхів їх вдосконалення.

Для досягнення цієї мети в процесі проведення дослідження були поставлені наступні завдання:

- висвітлити еволюцію поглядів на зміст поняття нематеріальних активів;
- узагальнити теоретичні аспекти організації обліку нематеріальних активів;
- охарактеризувати порядок проведення внутрішньогосподарського контролю нематеріальних активів;
- надати організаційно-економічну характеристику досліджуваної установи;
- дослідити організацію первинного обліку нематеріальних активів в парку;

-охарактеризувати стан організації бухгалтерського обліку і внутрішньогосподарського контролю нематеріальних активів на досліджуваній установі.

Об'єктом дослідження кваліфікаційної роботи є процес організації і методики бухгалтерського обліку, внутрішньогосподарського контролю нематеріальних активів в національному природному парку «Бузький Гард».

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, методичних та практичних аспектів бухгалтерського обліку, внутрішньогосподарського контролю нематеріальних активів.

Основою написання даної роботи стало застосування загальновизнаних наукових методів фундаментальної, загальнонаукової методології пізнання досліджуваних явищ і процесів. Зокрема, досліджувалися теоретико-методичні засади бухгалтерського обліку, внутрішньогосподарського контролю нематеріальних активів із застосуванням діалектичного і системного методів з метою аналізу трудових процесів. Для дослідження проблем бухгалтерського обліку, внутрішньогосподарського контролю нематеріальних активів застосовувалися історичний та логічні методи. У вивченні питань методики та організації бухгалтерського обліку, внутрішньогосподарського контролю в установі широко використовувалися методи: вибіркового спостереження, табличний, графічний, порівняння.

Інформаційною базою написання даної кваліфікаційної роботи є інформаційні матеріали досліджуваної установи: дані первинного, аналітичного і синтетичного обліку, звітні показники та установчі документи. Теоретичною і методологічною базою роботи стали також наукові праці вчених-науковців, матеріали науково-практичних конференцій, статистична інформація, періодичні видання, законодавчі й нормативні акти України, а також дані мережі Інтернет.

В першому розділі кваліфікаційної роботи відображено теоретичні аспекти бухгалтерського обліку та внутрішньогосподарського контролю нематеріальних активів бюджетних установ.

Другий розділ даної роботи присвячений висвітленню фінансово-економічного стану національного природного парку «Бузький Гард».

У третьому розділі наведено характеристику стану організації бухгалтерського обліку та внутрішньогосподарського контролю нематеріальних активів в НПП «Бузький Гард».

В четвертому розділі надана характеристика та аналіз потенційно шкідливих виробничих факторів в НПП «Бузький Гард», наводяться пропозиції щодо їх нейтралізації.

Робота складається зі вступу, чотирьох розділів, висновків, списку використаних джерел та додатків. Загальний обсяг роботи складає аркушів; у роботі міститься 14 таблиць, 4 рисунків. Список використаних джерел налічує 45 найменувань.

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА ВНУТРІШНЬОГОСПОДАРСЬКОГО КОНТРОЛЮ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ

1.1. Історичний розвиток формування економічної та облікової категорії «нематеріальні активи»

Нематеріальні активи є одним із важливих об'єктів майна підприємства, за допомогою яких реалізуються майнові товарно-грошові відносини в сфері створення, охорони і використання результатів інтелектуальної діяльності.

Як об'єкт наукового пізнання, нематеріальні активи є складним та багатогранним структурним елементом в економічній теорії сьогодення, який відповідно до вимог розвитку сучасної ринкової економіки країни з орієнтацією до світового економічного простору все більше ідентифікується з об'єктом інтелектуальної власності та здійсненням інноваційних процесів в ході господарської діяльності вітчизняних підприємств.

Нематеріальні активи стали невід'ємним складником успіху підприємств ХХІ століття, що спричинено необхідністю використання останніх здобутків науково-технічного прогресу, сучасних Інтернет-технологій та маркетингових стратегій у процесі свого господарювання. Саме в економіці, заснованій на знаннях, нематеріальні активи виступають одним із найважливіших ресурсів підприємства, яке ставить перед собою мету підвищення рентабельності та конкурентоздатності в сучасних умовах ведення бізнесу. Така тенденція створює нові виклики й завдання, що пов'язані з потребою в оперуванні достовірною інформацією про нематеріальні активи, які забезпечують підвищення вартості як самого підприємства, так і його продукції. Сучасний етап розвитку економіки характеризується домінуванням інформації та знань, які, своєю чергою, відзначають конкурентоспроможність підприємств, що призвело до зміни самої парадигми економічного ладу суспільства. На нашу думку, використання знань та інформації як основних виробничих ресурсів нині

дуже важливе саме тому, що вони проникають у всі сфери економіки, а не концентруються тільки в її окремих секторах.

Одними з перших, хто виявив цю якісну трансформацію суспільства та на високому рівні відобразив у наукових працях, були Д. Белл, Дж. Гелбрейт, П. Друкер, Л. Едвінсон, Р. Каплан, Дж. Куїнн, Ф. Махлуп, Т. Стюарт та ін. [37, с. 8]. Саме Ф. Махлуп оголосив гіпотезу про переключення попиту з фізичної праці на працю розумову, він же запропонував визначення нового типу економіки під назвою «економіка знань». Його погляди підтримував й Дж. Куїнн, який вважав, що економічна та виробнича сили сучасних корпорацій містяться переважно в інтелектуальній сфері виробництва послуг, а не в матеріальних активах (земля, заводи, обладнання) [37, с. 8]. Дж. Куїнн іде далі у своїх переконаннях, він стверджує, що вартість більшої частини продуктів і послуг визначається в першу чергу можливістю розвитку його нематеріальних активів, базованих на спеціальних знаннях, таких, як технологія ноу-хау, дизайн продукції, маркетингові дослідження, розуміння клієнта, спроможність персоналу до продуктивної праці та інновацій [37, с. 8].

Пузиня Н. Ю. у своїй монографії стверджує, що у другій половині ХХ століття починає формуватися нова парадигма впливу ролі нематеріальних активів на зростання вартості компаній, яка призводить до розвитку нового етапу постіндустріальної економіки – економіки нематеріальних активів. Вона розглядає економіку нематеріальних активів як наукомістку економіку, якій притаманне масове використання сучасних технологій, і називає нові знання та нову інформацію основними ресурсами підприємства, які дають йому ключові переваги над конкурентами [38, с. 11].

Визначальна роль нематеріальних активів у сучасному світі не викликає заперечень. Ми погоджуємося з переконаннями Н. Ю. Пузині відносно того, що основним двигуном цих процесів є інтелектуальні еволюція, яка змінює акцент із застосування обмежених природних матеріальних ресурсів на застосування необмежених нематеріальних ресурсів, висунувши їх на роль головного потенціалу вартості бізнесу [38, с. 12].

Особливість економіки нематеріальних активів пов'язана насамперед з особливостями самих активів, які проявляються в їх нематеріальній природі. Відмінною рисою економіки нематеріальних активів є те, що з ростом масштабу виробництва віддача від нематеріальних ресурсів тільки збільшується, що суперечить закону спадної віддачі, характерному для матеріального виробництва. Вартість нематеріальних активів безпосередньо залежить від масштабу їхнього використання: чим більший обсяг їх використання на конкретному підприємстві або більше географія та сфера поширення їх застосування, тим більше вартість активів [38, с. 14–15].

Можна навести ще одну особливість економіки нематеріальних активів, яка полягає у формуванні витрат на такі активи. Для нематеріальних активів є характерними витрати, які притаманні для будь-яких інших видах активів (витрати на придбання, розробку обслуговування.), але є й індивідуальний спектр витрат: початкові безповоротні витрати, витрати на оформлення прав інтелектуальної власності, дуже високий або неідентифікований рівень ризику [38, с. 15].

Інноваційна праця, як найважливіша складова економіки знань, охоплює цикл від розробки науково-технічної ідеї до її реалізації на комерційній основі. Результатом інноваційної праці завжди є новий продукт, який матеріалізує ідеї авторів нововведень, тобто новаторів. В умовах конкурентної боротьби господарюючих суб'єктів за економічне виживання інноваційна праця зорієнтована на ринок, жорстко прив'язана до ринкового попиту його динаміки.

Подальший розвиток інноваційної праці в системі економіки знань на новій концептуальній основі має врахувати кардинальні зміни в соціально-економічних відносинах суспільства, постіндустріальних тенденцій світового розвитку.

Слід відмітити першочергові наукові дослідження мотивів і стимулів до ефективної інноваційної праці в умовах перехідної економіки. Зокрема, розробка методики діагностики сприйнятливості персоналу до інновацій, вдосконалення методів оцінки результативності і складності праці,

запровадження вимірювання конкурентоспроможності персоналу, переорієнтація кадрової стратегії підприємств, регіонів, держави на позиції засвоєння інноваційної моделі розвитку економіки України.

Проведений огляд наукової літератури [1, 3, 4, 5, 6, 7, 8, 9, 48, 49] дозволив систематизувати основні погляди провідних науковців на зміст поняття інтелектуального капіталу, отримані результати якого наведені в таблиці 1.1.

Таблиця 1.1

Систематизація підходів до визначення поняття інтелектуального капіталу

№ п/п	Автор	Сутність інтелектуального капіталу (ІК)
1	Т. Стюарт, 1997; ОЕСР, 1999	ІК включає лише інтелектуальні активи, що виникли як результат знань і компетенції персоналу. ІК розглядається як частина більш широкого поняття — невлловимих активів
2	А. Козирєв, В. Макаров, 2003	Поняття ІК значно ширше, ніж нематеріальні активи й інтелектуальна власність, і не регламентується нормативними актами. Зміст нематеріальних активів жорстко регулюється законодавчими документами й бухгалтерськими стандартами
3	А. Уайлмен, 1999; І. Кадді, 2000	ІК поєднує ту частину невллового, котра принципово не може мати прямої грошової оцінки й невіддільна від компанії, що їх створила; на відміну від невлловимих активів, які можуть вимірюватись в грошових одиницях та існувати за межами організації
4	Л. Едвінсон, 2000; Е.Брукінг, 2001	Поняття ІК збігається з поняттям невлловимих активів і розглядається як необхідна умова конкурентоспроможності компанії
5	К. Прахалад, 1992; П. Санчез, 2000; Н. Кельчевська, М. Е. Павлов, 2003	Поняття ІК і невлловимих активів повністю збігаються, але перше використовується менеджерами, друге — бухгалтерами
6	Стюарт Т. Интеллектуальный капитал. Новый источник богатства организации .1999.	ІК — це гудвіл, але у понятійно-категоріальному апараті управлінців, а не бухгалтерів. Маючи внутрішню структуру, ІК конкретизує поняття гудвілу й пояснює причини його виникнення
7	Р. Рослендер, Р.Фінчем, 2001	ІК — це новий актив, якого раніше не було, тому він не збігається ні з невлловими активами, ні з гудвілом

8	І. Родов, Ф. Лельє рт, 2002	ІК не збігається з гудвілом, оскільки на розрахунок гудвілу впливає балансова оцінка матеріальних активів
9	В. Багов, Є. Селезньов, В. Ступаков, 2006	ІК – виявлення творчих можливостей підприємства для створення й реалізації інтелектуальної та інноваційної продукції

Інтелектуальний капітал, або капітал знань, більшістю авторів розглядається як нематеріальний інтелектуальний актив, що складається із запасу і руху знань. Армстронг М. дав визначення,[1], відповідно до якого нематеріальні активи – це фактор, який спільно із фінансовими і матеріальними активами впливає на формування вартості компанії і знаходиться під її контролем.

На власну думку Л. Едвінсона і М. Мелоуна [2], нематеріальні активи включають у себе вартість усіх взаємовідносин всередині і ззовні організації, а також вартість репутації, іміджу компанії і торгової марки.

Окреме визначення дається інтелектуальному активу – це інтелектуальні ресурси, які підприємство змогло виявити, визначити, описати і занести у визначений реєстр. Інтелектуальний капітал формують і утворюють явні і неявні знання, які є ресурсами. В свою чергу, різниця між інтелектуальним капіталом і інтелектуальними активами перебуває у правах власності підприємства. Будь-яке підприємство володіє правом власності на інтелектуальні активи, які йому належать і не має жодних прав власності на інтелектуальні ресурси, які є їх джерелом [3].

В зв'язку з цим, інтелектуальну власність формують повністю юридично оформлені інтелектуальні активи, вона охоплює різні визначені форми інтелектуального капіталу: патенти, права власності, торгові марки, комерційні таємниці та інше.

Висунення нової теорії організації, яка б включала нематеріальні активи, було головною метою прихильників теорії управління знаннями. Головною метою прихильників теорії управління знаннями було створення нової теорії організації, яка б включала нематеріальні активи. Ця теорія з'явилась завдяки Р. Каплану і Д. Нортону, які стали першими представниками «балансового

обліку». Наковці наполягали на всебічному розгляді підприємств, який включав би не лише фінансові результати, але також і «дії», що приводить до цих результатів: взаємовідносини з клієнтами, інновації, вивчення перспектив бізнесу [4].

Європейський союз у 2000 р. Започаткував роботу за програмою вивчення «Тенденцій у політиці по відношенню до нематеріальних активів» в семи країнах-учасниках із заснуванням Європейської експертної групи (HLEG), яка визначила нематеріальні активи як «нематеріальні фактори, які покращують показники компанії в плані виробництва товарів або наданні послуг і які у майбутньому повинні принести економічну вигоду організаціям або окремим особам, контролюючи їх впровадження» [5].

У вітчизняній практиці бухгалтерського обліку поняття «нематеріальні активи» з'явилося в кінці 80-х минулого століття і було пов'язане з появою на території СРСР спільних підприємств. Підприємства, які мали іноземний капітал, використовували патенти, різні новації, ноу-хау та виявляли бажання юридично оформити права володіння ними та відобразити їх вартість на балансі. Звісно, така категорія засобів значною мірою є новою для господарської практики України, а також вивченою в незначній мірі, а методика їх бухгалтерського обліку потребує значного доопрацювання з метою всебічного врахування особливостей створення і використання нематеріальних активів, що позитивно вплине на ефективність контролю за інтелектуальною власністю та реалізацією прав на неї.

Для глибинного розуміння особливостей інтелектуальної власності у складі активів підприємства, необхідним є дослідження властивостей активів з нематеріальною природою та визначення їх економічної сутності.

Якщо звернутися до законів діалектики, то можна виявити той факт, що сутність об'єкта розкривається через його функції, які є зовнішнім виявом сутності. Досліджуючи явища, виходячи із загальних завдань, визначимо сукупність внутрішніх елементів, які характеризують нематеріальні активи.

Особливим є те, що вони виникають у результаті володіння правами на об'єкти інтелектуальної власності або на обмежені ресурси та їхнього використання з одержанням результату в господарській діяльності підприємства.

Унікальність нематеріальних активів визначається майбутньою економічною вигодою, яку вони принесуть. Використання ж на практиці нематеріальних активів в економічному обігу підприємств, перетворення їх у конкретний механізм для комерційної оцінки результатів інтелектуальної діяльності, дає можливість підприємству за рахунок збільшення частки нематеріальних активів у вартості нової продукції змінити структуру свого виробничого капіталу.

На сучасному етапі розвитку ринкових умов спостерігається посилення ролі нематеріальних активів, хоча у процесі вивчення літературних джерел за даною проблематикою встановлена відсутність єдиної точки зору щодо сутності цього поняття. Базовою складовою нематеріальних активів є інтелектуальна власність, яка є продуктом розуму людини, результатом її творчості, що певною мірою охороняється законом. Це абстрактна нематеріальна субстанція, яку можна купити, обміняти, продати, орендувати, можна використовувати в якості застави, можна застрахувати. Враховуючи всі свої характеристики, інтелектуальна власність має свою економічну вартість, яку доволі часто не відображають у звітності. В умовах сьогодення ринкової економіки, здатність підприємства здобувати конкурентні переваги та реалізовувати їх найефективнішим способом, набуває дуже вагомого значення.

Створення конкурентоспроможної продукції на ринку можливе за умови втілення в ній винаходів, ноу-хау, промислових зразків, які відповідають світовій новизні та високим функціональним властивостям.

Сучасні дослідження ґрунтуються на існуванні інтелектуальної власності як складової ресурсів підприємства, а концепція власності на людський інтелект досліджується у контексті інтелектуального капіталу підприємства.

В зв'язку з цим, інтелектуальна власність є результатом творчої діяльності людини. Нематеріальні носії, в яких реалізовані результати творчості, є її об'єктом, зокрема: ті ідеї, міркування, думки, символи, образи, які втілюються або реалізуються у певних матеріальних носіях.

Поступовий перехід до інтелектуального суспільства від постіндустріального обумовлює необхідність здійснення контролю нематеріальних факторів виробництва. На даний момент відбувається зростання значення НА підприємства і особливо такої їх складової, як інтелектуальна власність.

Головною цінністю об'єктів інтелектуальної власності виступає те, що з їх допомогою можна монополізувати на ринку деякі товари, підвищити попит та, в зв'язку з цим розширити коло споживачів.

Таким чином, ми вважаємо, що «інтелектуальна власність», як обліковий об'єкт – це вартість майнових прав на результати інтелектуальної діяльності людини, що підтверджена документально, зафіксована на носії, який має матеріальну форму та приносять певну економічну вигоду.

Практичне значення використання нематеріальних активів в умовах сьогодення зростає. Тому, для бухгалтерів, господарюючих суб'єктів і аудиторів суттєвий інтерес являє аналіз основних особливостей контролю. В Англії з метою гарантування достовірності фінансової звітності, було створено інститут контролерів(аудиторів) [6].

Саме поняття «нематеріальні активи» вживається для надання характеристики певній сукупності об'єктів інтелектуальної власності, які, як правило, можна умовно поділити на три великі групи, що відображено на рисунку 1.1. [7].

Як показали наукові дослідження, існує конкретне розмежування понять як ресурсів, капіталу, так і активів за наступними групами: «невідчутні», «інтелектуальні», «нематеріальні». Перше поняття є найбільш змістовним та включає та складові, які не мають матеріальної субстанції. Що характерно – їх

вартість дорівнює вартості об'єкта, який вона відображає, а саме – дебіторської заборгованості або програмного забезпечення.



Рис. 1.1 Класифікація об'єктів інтелектуальної власності

Слід відмітити, що інтелектуальні ресурси охоплюють об'єкти, які пов'язані з унікальністю, певними обмеженнями, природними перевагами та отримані внаслідок використання нових знань, а також завжди обмежені природні ресурси. Нематеріальні активи – це авторські права, права на використання природних ресурсів, права на об'єкти інтелектуальної власності.

Основні характеристики матеріальних і нематеріальних активів, наведено у таблиці 1.2

Таблиця 1.2

Основні характеристики матеріальних і нематеріальних активів

Основні характеристики	НМА	МА
Наявність фізичної форми	ні	так
Наявність вартості	так	так
Можливість оцінки вартості	ускладнена	так
Можливість використання декількома господарськими об'єктами одночасно	так	ні
Можливість бути внесеними в статутний капітал, бути об'єктами купівлі - продажу, оренди	так	так
Придатність морального зносу	ні	так
Придатність фізичного зносу	ні	так
Нарахування амортизації	так	так
Участь у формуванні вартості кінцевого продукту	так	так
Участь у формуванні вартості активів	так	так
Можливість бути об'єктом застави	так	так

Інтелектуальні об'єкти завжди безпосередньо пов'язані з творчими та розумовими здібностями людини і є уособленням результатів інтелектуальної діяльності. Порівняння за ступенем значущості матеріальних і нематеріальних активів свідчить про те, що нематеріальні активи нарівні з матеріальними можуть бути внесені в статутний капітал, бути об'єктом купівлі-продажу,

здаватись в оренду, бути об'єктом застави. Вони беруть участь у формуванні загальної величини активів господарюючого суб'єкта, вартості кінцевого продукту, а це має суттєвий вплив на обіг фінансових потоків, у тому числі і податкових платежів у бюджет.

Результати проведеного дослідження щодо визначення сутності та економічного змісту поняття «нематеріальні активи» дозволяє стверджувати, що як об'єкт наукового пізнання – це складний та багатогранний структурний елемент в економічній теорії сьогодення, який відповідно до вимог розвитку сучасної ринкової економіки країни з орієнтацією до світового економічного простору, все більше ідентифікується з об'єктом інтелектуальної власності та здійсненням інноваційних процесів в ході господарської діяльності вітчизняних підприємств.

Основним нормативно-правовим документом, який розкриває зміст, систему обліку та оцінки нематеріальних активів є Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи» № 242 від 18.10.99 (зареєстрованого в Міністерстві юстиції України за № 750/4043 від 02.11.99р.), яке протягом наступного періоду існування українського законодавства зазнало часткових змін.[8]

Аналіз вітчизняної літератури дає підстави стверджувати, що універсальної класифікації нематеріальних активів не існує. Класифікувати нематеріальні активи пропонується за ознаками, наведеними в таблиці 1. 3, що зумовлено переважно цілями успішного використання таких об'єктів і задачами, які вони виконують у господарському обігу й суспільстві за джерелом створення, терміном корисного використання, характером володіння, середовищем створення і акумулювання, сферою використання, згідно з європейським стандартом, за змістом прав, за характером, для цілей бухгалтерського обліку.

З врахуванням положень чинного законодавства, а також відповідно до проведеного огляду науково-методичної літератури щодо економічної характеристики сутності НА, можна визначити, що НА – це ідентифікований

немонетарний актив без фізичної субстанції, який утримується господарюючим суб'єктом з метою використання у процесі виробництва або постачання товарів і надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для адміністративних цілей.

Таблиця 1.3

Класифікація нематеріальних активів

Ознаки класифікації	Види НА
1. За джерелом створення	1. Перетворені з інформації зовнішнього середовища (технології нововведення) 2. Перетворені з інформації внутрішнього середовища (імідж, репутація торгової марки)
2. За середовищем акумулювання	1. Внутрішні (технології, виробничі ноу-хау, організаційна культура підприємства) 2. Зовнішні (імідж, репутація торгової марки, вплив на розподільчі канали)
3. За характером існування	1. Невіддільні від підприємства/індивідуума. 2. Відокремлені від підприємства/індивідуума.
4. Рівнем значення	1. Внутрішні (технології, виробничі Ноу-хау, організаційна культура підприємства) 2. Зовнішні (імідж, репутація ТМ, вплив на розподільчі канали)
5. За характером впливу на результат діяльності підприємства	1. Для внутрішнього застосування 2. Для накопичення на підприємстві 3. Для продажу

Таким чином, в узагальненому вигляді можна дати характеристику НА, як вартісному об'єкту промислової й інтелектуальної власності та інших майнових прав, який бере участь у господарській діяльності підприємства та приносить прибуток.

З іншого боку, НА за характером застосування подібні до основних засобів: вони використовуються тривалий час, приносять прибуток, проте в процесі використання втрачають свою вартість. Ці особливості нематеріальних активів визначенні та регулюються відповідно Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» № 92 від 27.02.2000р. (зареєстрованого в Міністерстві юстиції України за № 288/4509 від 18.05.2000р.), яке протягом наступного періоду існування українського законодавства також зазнало часткових змін. На рисунку 1.2 наведено структуру активів підприємства для виробництва економічного продукту в межах різних економічних епох.

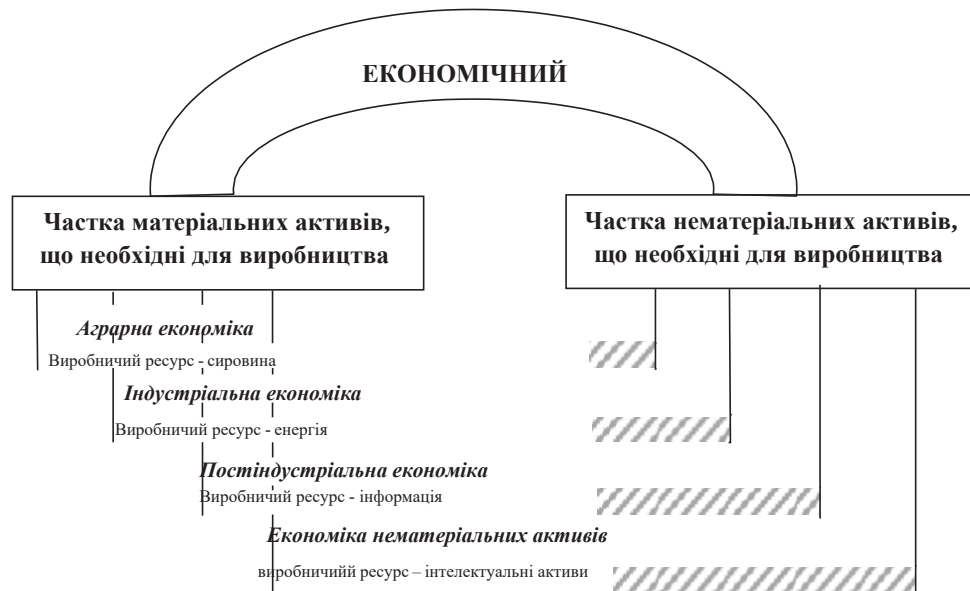


Рисунок 1.2 Структура активів підприємства для виробництва економічного продукту в межах різних економічних епох

У науковому середовищі вчені-економісти акцентують увагу на тому, що саме нематеріальні активи виступають рушійною силою генерації знань та інновацій, що позитивно впливає на економічне зростання підприємства. Багато хто з них наголошує на тому, що основним джерелом економічного зростання є створення та використання саме нематеріальних активів на противагу популярній стратегії в минулому – інвестуванню у фізичні матеріальні активи. Сьогодні існує безліч варіантів тлумачення суті

нематеріальних активів. Одним із перших, хто досліджував нематеріальні активи з погляду економічного підходу, був З. Гріліхес, який визначив, що «розрив між ринковою та балансовою вартістю підприємства спричинений нематеріальними активами, які можуть розглядатися як інтелектуальний капітал підприємства» [37, с. 10]. Також значної уваги заслуговує дослідження К. Е. Свейбі, який розробив аналітичну модель «Монітор нематеріальних активів» (The Intangible Assets Monitor), показники якої, на його думку, можуть служити «гідним доповненням до фінансової звітності». Дослідник наголошує на тому, що виникнення різниці між ринковою та балансовою вартістю підприємства спричиняють нематеріальні активи, які можуть бути досліджені з погляду трьох релевантних індикаторів, які відображають їхню економічну сутність:

1)компетенція співробітників, що являє собоюзнання, здібності, освіту та накопичений досвід працівників;

2)внутрішня структура підприємства, яка може бути представлена у вигляді патентів, наукових досліджень та розробок, авторських прав, баз даних,

3)зовнішня структура підприємства, яка включає торгові марки, імідж підприємства, відображає взаємовідносини з партнерами та клієнтами [37, с. 11].

Інтерпретуючи вищесказане, можна констатувати, що економічна сутність передбачає розгляд нематеріальних активів як економічних ресурсів. Економічна природа нематеріальних активів проявляється у тому, що, не маючи фізичної субстанції, вони водночас є одним із видів ресурсів підприємства, які представляють певні права й переваги і дають змогу власнику здійснювати підприємницьку діяльність для отримання економічних вигід. Зважаючи на відсутність матеріальної форми, вони стають відчутними лише в процесі виробництва та реалізації продукції, під час здійснення управлінської діяльності. Тільки в поєднанні із засобами, предметами праці і робочою силою проявляється ефект від їх використання [39, с. 78].

Досліджуючи економічну природу нематеріальних активів, треба звернути увагу на визначення, яке викладено Дж. Р. Хітчнером. Нематеріальні активи він розглядає як частину людського капіталу, який створюється освітою, досвідом, кваліфікацією службовців компанії, а також структурним капіталом, що включає такі елементи, як процес документообігу та організаційну структуру компанії. Він наголошує на тому, що «нематеріальні активи – це кодифіковані речові описи специфічних знань, якими можна володіти та за необхідності торгувати» [37, с. 12].

Економічного підходу до визначення природи сутності нематеріальних активів дотримувалася Е. Брукінг: «...ми ідентифікували чотири категорії нематеріальних активів: людські ресурси, права на інтелектуальну власність, інфраструктуру й положення на ринку, які можуть позначатися спільним терміном «інтелектуальний капітал». В її інтерпретації термін «інтелектуальний капітал» служив для позначення нематеріальних активів, без яких компанія не зможе існувати, посилюючи конкурентні переваги [40, с. 37–38].

Значної уваги до визначення економічної сутності нематеріальних активів заслуговують також дослідження провідних науковців, які розглядають нематеріальні активи в контексті концепції інтелектуального капіталу. Опираючись на висновки провідних науковців, можемо зазначити, що виникнення поняття «інтелектуальний капітал» у науковій спільноті здебільшого було спричинено необхідністю позначення тих нематеріальних активів, які оцінював ринок, проте не визнавав облік [37, с. 15].

Відзначимо підхід С.Ф. Легенчука, який розглядає інтелектуальний капітал як сукупність наявних на підприємстві інтелектуальних активів, за допомогою яких підприємство отримує конкурентні переваги на ринку, стверджуючи, що в обліку не можна чітко розмежовувати поняття «нематеріальні активи» та «інтелектуальний капітал», оскільки, на думку вченого, сама наявність на балансі підприємства об'єктів інтелектуальної власності вже засвідчує існування інтелектуального капіталу [41, с. 16].

Поряд із питанням дослідження економічної природи нематеріальних активів важливим аспектом постає визначення та зіставлення категорій, що стосуються невідчутної сфери діяльності господарюючого суб'єкта, а саме нематеріальних активів та інтелектуального капіталу. Проводячи паралелі між поняттями «інтелектуальний капітал» та «нематеріальні активи», нами було досліджено різні визначення цих категорій із позицій відмінних авторських концепцій. У результаті дослідження було встановлено, що науковці по-різному трактують ці економічні категорії, що, своєю чергою, викликає труднощі під час проведення досліджень та побудови загальнотеоретичного підходу.

Можна дійти висновку, що економічні категорії «нематеріальні активи» та «інтелектуальний капітал» на перший погляд доволі схожі в багатьох аспектах, а саме – не мають фізичної субстанції, невідчутні, приносять своєму власникові економічні вигоди та підлягають моральному зношенню. Ми ж вважаємо, що категорія «інтелектуальний капітал» має змістовні відмінності від терміну «нематеріальний актив», уособлюючи в собі більшою мірою ресурси, пов'язаними з працівниками підприємств і їх знаннями та творчими можливостями.

З огляду на це, найдоцільнішим вважаємо підхід, запропонований С. Ф. Легенчуком, за якого нематеріальні активи в частині прав на об'єкти інтелектуальної власності вважаються складниками інтелектуального капіталу підприємства (рис. 1.3).

Результати дослідження показують, що сьогодні нематеріальні активи є чинником економічної стабільності підприємства, без яких неможливий подальший розвиток ринкових процесів. Нинішні економічні умови вимагають чіткого розуміння та формулювання сутності таких понять, як «інтелектуальний капітал», «нематеріальні активи», «інтелектуальна власність».

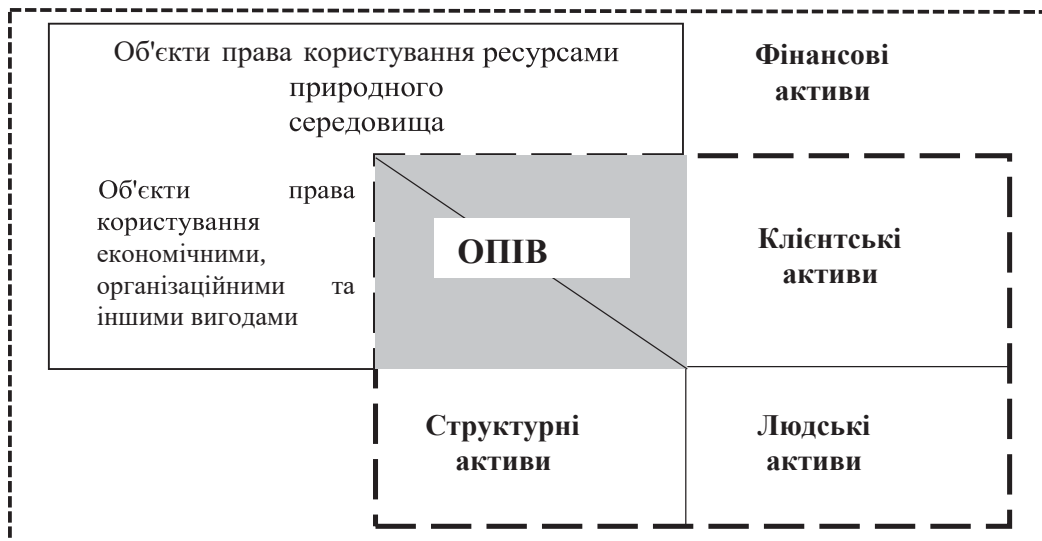


Рисунок 1.3 Зв'язок нематеріальних активів та інтелектуального капіталу в структурі невідчутних активів

У результаті дослідження виявлено, що спільним для цих понять є саме об'єкти права інтелектуальної власності, які виступають майновим складником інтелектуальних активів і знаходять відображення в бухгалтерському обліку згідно з прийнятою методологією.

1.2. Нематеріальні активи як об'єкт бухгалтерського обліку та внутрішньогосподарського контролю

Сутність нематеріальних активів досліджується багатьма науковцями. Кожен з дослідників висвітлює свій власний погляд на нематеріальні активи і своє бачення даної економічної категорії. В зв'язку з цим виникають певні розбіжності.

На думку багатьох вчених, нематеріальними активами є об'єкти права власності, що забезпечують їх власникам дохід чи іншу користь. На думку Покропивного С. Ф., нематеріальні активи це «категорія, яка виникає внаслідок володіння правами на об'єкти інтелектуальної власності або обмежені природні ресурси для використання в господарській діяльності для отримання

прибутку». В цьому визначенні увага зосереджується на правах власності, але при цьому не враховано всі складові нематеріальних активів, що передбачені П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [8].

У Крайвської І. А. ми бачимо зовсім інший підхід, яка визначає нематеріальні активи, як «довгострокові активи, які не мають фізичної субстанції, але мають вартість. Це активи, які підприємство використовує в операційній діяльності та забезпечують власнику певні права, проте не існують фізично». Автором наголошено, що активи не існують фізично, але мають вартість [10].

Група науковців в складі Валдайцева С. В., Завліна П. Н., Мінделі Л. Е визначають нематеріальні активи, як «вложения в нематериальные объекты, используемые в хозяйственной деятельности в течение длительного периода и приносящие доход». В цьому випадку увага переноситься не на їх сутність, а на джерела формування [11].

Господарський кодекс України, а саме, стаття 139 «Майно у сфері господарювання» визначає, що нематеріальні активи можуть включатися до складу майна, мають вартісне визначення, виробляються чи використовуються у діяльності суб'єктів господарювання та відображаються в їх балансі або враховуються в інших передбачених законом формах обліку майна цих суб'єктів. На відміну від нього Цивільний кодекс України стосовно нематеріальних активів виокремлює поняття «інтелектуальна власність». Він визначає, що результати інтелектуальної, творчої діяльності та інші об'єкти права інтелектуальної власності створюють цивільні права та обов'язки. В ст. 424 визначено майнові права на інтелектуальну власність, які можуть бути внеском у статутний капітал юридичної особи. Це має відношення, зокрема, до прав на наукове відкриття, а також прав на комерційне найменування, які, відповідно до ст. 490 передаються іншій особі лише разом із цілісним майновим комплексом тієї особи, якій ці права належать, або його визначеною частиною [12].

Поряд з цим, у законодавчій базі України передбачено два підходи до визначення нематеріальних активів, які відображені на рисунку 1.4.

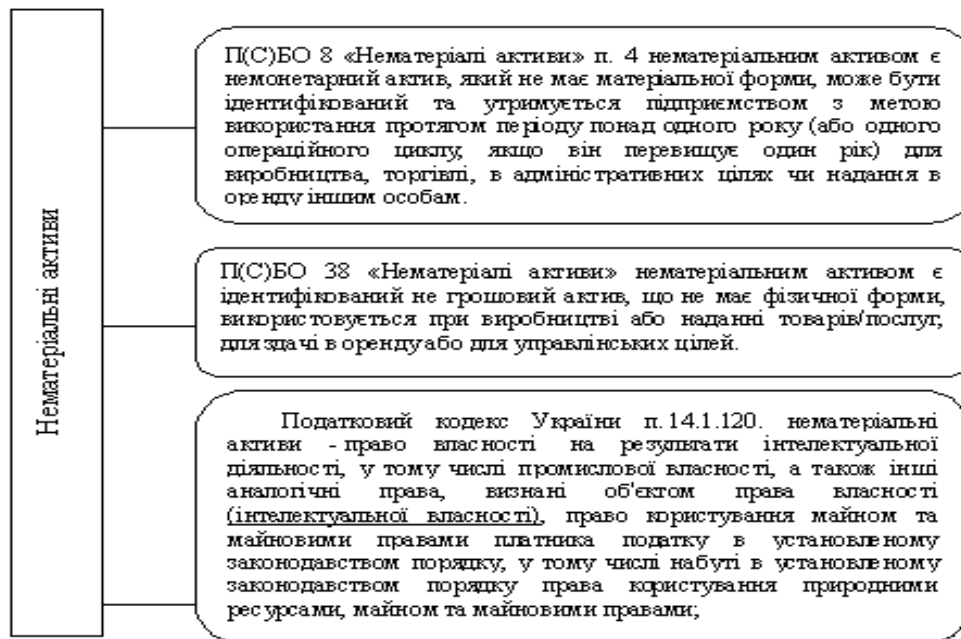


Рисунок 1.4 Визначення НА згідно норм фінансового і податкового обліку

Стандарти визначають як внутрішні властивості нематеріальних активів (бути не грошовими і не мати фізичної форми), що відрізняють їх від інших активів, так і ознаки, загальні для будь якого активу ідентифікація, можливість контролю і отримання майбутніх економічних зисків. Проте, податковий кодекс затверджує види прав власності на ці активи. Дослідивши підходи до поняття нематеріальних активів для кращого розуміння представимо визначення НА таким чином:

1. Нематеріальні активи - це будь-які активи, що не мають матеріальної форми, за винятком: грошових коштів (готівка, кошти на рахунках у банках та депозити до запитання); їхніх еквівалентів (короткострокових високоліквідних фінансових інвестицій, які вільно конвертуються в певні суми грошових коштів і які характеризуються незначним ризиком зміни вартості); дебіторської заборгованості у фіксованій (або визначеній) сумі грошей (сума заборгованості дебіторів підприємству на певну дату).

2. Нематеріальними активами вважаються тільки ті з них, які можна ідентифікувати.

3. НА утримуються підприємством з метою використання протягом тривалого періоду, який перевищує один рік.

Згідно п. 5 П(С)БО 8 бухгалтерський облік НА ведеться щодо кожного окремого об'єкта за такими групами

1. Права користування природними ресурсами (право користування надрами, іншими ресурсами природного середовища.

2. Права користування майном: право користування земельною ділянкою; право на оренду приміщень, право користування будівлею;

3. Права на знаки для товарів і послуг (товарні знаки, торгові марки, фірмові назви).

4. Права на об'єкти промислової вартості (право на винахід, промисловий зразок, корисну модель, сорт рослин, породи тварин, ноу-хау, захист від недобросовісної конкуренції).

5. Авторські та суміжні з ними права (право на літературні та музичні твори, програмне забезпечення для ЕОМ, бази даних).

6. Незавершені капітальні інвестиції в нематеріальні активи.

7. Інші нематеріальні активи (право на здійснення діяльності, використання економічних та інших привілеїв тощо) [8].

Існує багато різних типів і класів нематеріальних активів, але найчастіше в світовій практиці їх класифікують за шістьма основними категоріями:

1. НА, пов'язані з ринком, наприклад: фірмові імена, торгові марки, газетні заголовки, імена доменів.

2. НА, пов'язані з виконанням замовлень, наприклад, список замовників (клієнтів), невиконаних замовлень.

3. НА, пов'язані з мистецтвом і включають авторські права на літературні, музичні твори, фотографії, картини, відео матеріали.

4. НА, які мають відношення до виконання договорів, наприклад, ліцензії, франшиза, дозвіл на будівництво, право на радіотрансляцію.

5. НА, які мають відношення до технічних та прикладних наук, інновацій, технічного прогресу.

6. Гудвіл.

Суттєвим є те, що придбаний або отриманий НА відображається в балансі тільки в тому випадку, якщо:

а) існує ймовірність одержання майбутніх економічних вигід, пов'язаних з його використанням.

б) його вартість може бути достовірно визначена.

Одночасно, не визнаються активом, а підлягають відображенню в складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені:

- 1) витрати на дослідження;
- 2) витрати на підготовку та перепідготовку кадрів;
- 3) витрати на рекламу та просування продукції в збутовій мережі;
- 4) витрати на створення, реорганізацію та переміщення підприємства або його частини;
- 5) витрати на підвищення ділової репутації підприємства, вартість періодичних видань і витрати на створення торгових марок [8].

Аналізуючи поняття, склад та визнання НА, можна виділити основні проблеми, які потребують вирішення:

- проблема достовірної ідентифікації, тобто виокремлення даного виду активу з інших активів, надання лише йому властивих ознак та характеристик;
- складність оцінки НА, через те, що неможливо розробити єдину методику розрахунку цінності для кожного об'єкту НА.

Достовірна оцінка об'єктів нематеріальних активів надає ряд переваг: збалансування обліку всіх активів на підприємстві; підвищення ринкової вартості підприємства; врахування повної вартості нематеріальних активів при злитті чи поглинанні даного підприємства; контроль величини амортизаційних відрахувань.

Поняття «нематеріальні активи» отримало широке поширення в економічній літературі. НА є однією із статей бухгалтерського балансу. У різних офіційних документах та у визначеннях авторів наводяться різні

варіанти класифікації елементів нематеріальних активів, деякі з них ми узагальнили в таблиці 1.4.

Таблиця 1.4

Поняття «нематеріальні активи» нормативних документах бухгалтерського обліку

№	Джерело	Визначення
1	П(С)БО 8 «Нематеріальні активи»[8]	Нематеріальний актив – немонетарний актив, який не має матеріальної форми, може бути ідентифікований та утримується підприємством з метою використання протягом періоду більше одного року або одного операційного циклу, якщо він перевищує один рік, для виробництва, торгівлі, в адміністративних цілях чи для надання в оренду іншим підприємствам
2	Наказ «Про затвердження Інструкції з бухгалтерського обліку необоротних активів бюджетних установ» [15]	Нематеріальні активи – активи, що не мають фізичної та матеріальної форми незалежно від вартості і використовуються установою в процесі виконання основних функцій більше одного року (п. 4.1)
3	Податковий кодекс України (ст. 14.1.120) [14]	НА – це об'єкти інтелектуальної власності, в тому числі промислової, власності, а також інші аналогічні права, визнані у порядку, встановленому відповідним законодавством, об'єктом права власності платника податку
4	Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження типових форм обліку об'єктів права інтелектуальної власності в складі нематеріальних активів» [16]	НА – об'єкти права інтелектуальної власності, інші об'єкти права власності і користування

Як зазначено в досліджуваному джерелі, між бухгалтерським та податковим визначенням нематеріальних активів існують певні відмінності.

Так, П(С)БО 8 «нематеріальні активи», на відміну від податкового законодавства, обмежує можливість віднесення активів до складу нематеріальних, тобто нематеріальними можуть бути ті активи, які утримуються з метою використання впродовж періоду більше одного року.

Окрім цього, НА може бути придбаний з метою перепродажу та бути для цілей оподаткування товаром [17, с. 95].

Таким чином, термін «нематеріальні активи» трактується по-різному в нормативних актах, тому неможливо сформулювати єдиний підхід щодо класифікації нематеріальних активів. У результаті важко врахувати всі особливості даного об'єкту обліку в обліковій політиці на етапі організації облікового процесу, що неодмінно позначається на якості звітної інформації.

Національні стандарти бухгалтерського обліку розроблялися з урахуванням міжнародних, саме тому П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» має ряд спільних і відмінних моментів з МСФО(IAS) 38 «Нематеріальні активи» (International Accounting Standard «Intangible Assets»). В таблиці 1.5 наведено порівняльну характеристику нематеріальних активів відповідно до П(с)БО 8 та МСБО 38

Порівняльний аналіз міжнародного і національного стандарту показує, що в міжнародних стандартах фінансової звітності приділяється увага лише основним аспектам бухгалтерського обліку НА, оскільки створення більш детальних стандартів зробило б неможливим їх застосування іншими країнами. Ці базові аспекти є основою розробки національного П(С)БО 8.

Дослідження питань визначення, оцінки в бухгалтерському обліку НА сьогодні має більш теоретичний ніж практичний характер. Основними питаннями виступають визначення, класифікація НА, аспекти використання справедливої, ринкової вартості по відношенню до різних об'єктів.

Порівняльна характеристика П(С)БО 8 та МСБО 38

	П (С)БО 8 [8]	МСБО 38 [22]
Групи НА	Облік НА ведеться щодо кожного об'єкта за групами	Не визначаються
Первісна вартість	Придбані (створені) НА зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю. Первісна вартість складається з ціни придбаних активів, крім знижок, мита, непрямих податків, що не підлягають відшкодуванню, та інших платежів	
Переоцінка НА	Підприємство може здійснювати переоцінку за справедливою вартістю на дату балансу тих НА, щодо яких існує активний ринок. Разі переоцінки окремого об'єкту НА слід переоцінювати всі інші активи групи, до якої належить нематеріальний актив	Два підходи: базовий і дозволений альтернативний. У першому випадку після первісного визнання НА слід відображати за його собівартістю. У другому випадку після первісного визнання НА слід відображати за переоціненою сумою
Визначення строку корисного використання	При визначенні строку необхідно врахувати моральний знос, що передбачається	При визначенні строку необхідно врахувати технічне, технологічне та інші види старіння в тій галузі, в якій функціонує актив; очікувані дії конкурентів і потенційних конкурентів
Знецінення	Періодична перевірка на знецінення	Не потрібна перевірка на знецінення
Амортизація	Термін корисної експлуатації НА не повинен перевищувати 20 років з дати, коли актив стає придатним до використання. Амортизація повинна починатися тоді, коли актив стає придатним до використання	
Розкриття інформації у звітності	У примітках до фінансової звітності розкривається інформація про вартість (первісна або переоцінена), за якою матеріальні активи відображені в балансі; методи амортизації та діапазон строків корисного використання НА; наявність, рух НА у звітному році	

Саме поняття НА багатогранне: це є бухгалтерське поняття, і юридичне, і економічне. Склад НА також є різноманітним: наявність таких активів підприємства зв'язана як з наявністю конкурентних переваг, так і з використанням підприємством компонентів інтелектуального капіталу. Перші економічні дослідження, у яких аналізуються об'єкти, що нині відносяться до нематеріальних активів, відносяться до кінця XIX століття -30-м рокам XX

століття. Що ж стосується бухгалтерського поняття нематеріальних активів, то першим нормативним документом, у якому такі активи стали фігурувати як об'єкт обліку був бюлетень «Амортизація нематеріальних активів» Комітету з методів бухгалтерського обліку Американського інституту бухгалтерів, виданий в 1944 році. Дещо пізніше НА стали фігурувати й у міжнародних стандартах фінансової звітності: спочатку в МСФО 9 «Витрати на дослідження й розробки», а потім і в МСФО 38 «Нематеріальні активи».

Облік і оцінка НА завжди викликали забагато суперечок. Це пов'язане багато в чому із трактуванням самого поняття «НА». У свою чергу, «нематеріальний» означає невловиму, нематеріальну власність, яку не можна відчувати, тому що її субстанція неречовинна.

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про нематеріальні активи і розкриття їх у звітності визначає П(С)БО 8, МСФЗ 38 [13], Податкове законодавство [14].

Місце та роль НА у системі формування та взаємозв'язку окремих економічних категорій у названих нормативних документах також відрізняється. Відповідно до МСФЗ № 38 ознаками НА є немонетарність, неуречевлений характер, можливість ідентифікації. Відзначимо, що вимога ідентифікації не має на увазі, що нематеріальний актив обов'язково повинен передаватися окремо й незалежно від всіх інших активів. Існує також низка факторів, за якими іноді помилково відносять до НА. Прикладом є монопольний стан, ринковий потенціал, контроль, наданий правом власності, зниження ціни, ліквідність та інше. Одночасно, фактори можуть створювати вартість, не будучи НА. Відповідно до П(С)БО № 8 НА визнаються такими з додаванням до вищеназваних ознак періоду часу. Так, актив може бути віднесений до НА в разі утримання з метою використання упродовж терміну більше одного року, або операційного циклу, якщо він перевищує один рік. Згідно податкового законодавства НА - об'єкт інтелектуальної власності, у тому числі промислової власності, а також інші аналогічні права, визначені об'єктами права власності платника податків. Проте, інтелектуальна власність є

збірним поняттям, яке використовується для позначення прав, що ставляться до інтелектуальної діяльності в різних областях. Тому, ототожнення понять «НА» та «інтелектуальна власність» неможливо, оскільки НА не обмежуються лише правами інтелектуальної власності, а сфера застосування поняття «інтелектуальна власність» не обмежується тільки виключними правами, а поширюється на всю сукупність майнових прав на результати інтелектуальної діяльності і засоби індивідуалізації.

Нематеріальні ресурси та НА також є нетотожними, оскільки утворюються на різних етапах створення та набуття прав на інтелектуальну власність. До складу інтелектуального капіталу входять основні засоби, які мають фізичну субстанцію та не можуть бути відокремлені від певного суб'єкта.

Для визнання НА необхідна наявність здатності приносити економічної вигоди платникові податків, а також наявність відповідно оформлених документів, що підтверджують існування самого НА й (або) виключного права платника податків на результати інтелектуальної діяльності (у тому числі свідоцтва, патенти, інші охоронні документи, договір поступки (придбання) патенту, товарного знака).

У бухгалтерському розумінні всі НА можна розділити на дві категорії: НА, які можна ідентифікувати, до складу яких відносяться майнові права, що здатні приносити дохід протягом тривалого періоду (більше одного року) і гудвіл.

Вперше поняття «гудвіл» згадується в 1571 р. в юридичному документі «Про придбання підприємства в Англії». Саме з юридичної практики термін «гудвіл» (з англійської – добра воля) перейшов до бухгалтерської, оскільки його було визнано майновим правом і виникла потреба в його оцінці та прийнятті до обліку. На сьогодні він згадується у 38 законодавчих актах України.

Національне П(С)БО 19: гудвіл – це перевищення вартості придбання над часткою покупця у справедливій вартості придбаних ідентифікованих активів та зобов'язань на дату придбання. Дане визначення є недостатньо зрозумілим, тому пропонується описати гудвіл як різницю між номінальною і ринковою вартістю

підприємства, в яку продавець закрив уже налагоджені ділові зв'язки, кваліфікованість кадрів та інші невідчутні переваги, які покупець здатен використовувати одразу після придбання без вкладання додаткових активів.

Цілком логічно виникає питання, до якого класу відносити гудвіл: до нематеріальних активів, оскільки він не має матеріальної форми та, в принципі, може бути ідентифікованим, або до окремого, самодостатнього класу зі своїми особливостями і характеристиками? Мінусом першого підходу є те, що гудвіл неможливо відділити від самого підприємства і він не може бути окремим об'єктом, на відміну від інших нематеріальних активів. Що ж до другого підходу, то тут виникає питання, чому цілком нематеріальний гудвіл виділяти із сукупності інших невідчутних активів, які регулюються П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» й обліковуються на одному рахунку № 12, також з назвою «Нематеріальні активи».

У вітчизняній практиці гудвіл завжди регулювався окремим положенням бухгалтерського обліку 19 «Об'єднання підприємств», а з 19 грудня 2006 р. він отримав свій власний рахунок під номером 19 з назвою «Гудвіл» відповідно до наказу «Про зміни до деяких нормативно-правових актів Міністерства фінансів України з бухгалтерського обліку» № 1213. До прийняття цього положення гудвіл ділив рахунок номер 12 з нематеріальними активами, маючи субрахунок 126. Після цих змін облік гудвілу став більше відповідати міжнародним стандартам, де йому давно виділено окреме місце відповідно до його значення в господарському житті.

Як зазначено вище, гудвіл підприємства складається з кваліфікації персоналу, системи управління бізнесом, наявності постійної клієнтури і постійних постачальників, іміджу тощо, які з позиції інтелектуального капіталу можна об'єднати в людський, технологічний і клієнтський капітал. Але бувають випадки, коли персонал некваліфікований, управлінці зовсім незнайомі зі своєю справою, а клієнти і постачальники не хочуть мати нічого спільного з підприємством. У даному прикладі також формується своєрідний гудвіл, який називають негативний гудвіл або просто гудвіл.

Хоча термін «гудвіл» перейшов до бухгалтерської практики з юридичної, він уже зайняв свою нішу в бухгалтерській науці. Гудвіл може надавати певні переваги підприємству, а може і, навпаки, відлякувати від нього клієнтів і постачальників.

Гудвіл є особливим нематеріальним активом. У загальному розумінні гудвіл – це та частина вартості компанії, на яку ринкова вартість діючого підприємства перевищує суму його матеріальних і ідентифікованих нематеріальних активів.

Існує безліч різнорідних за складом об'єктів нематеріальних активів, які за тими або іншими ознаками можна класифікувати. Класифікація нематеріальних активів наведена в таблиці 1.6.

Таблиця 1.6

Класифікація нематеріальних активів

Вид нематеріальних активів	- об'єкти інтелектуальної власності, - відкладені витрати, - гудвіл
Канал надходження на підприємство	- внутрішній, - зовнішній
Термін служби	- НА з обмеженим терміном служби, - НА з необмеженим терміном служби
Погашення вартості	- нематеріальні активи, які підлягають амортизації, - нематеріальні активи, які не підлягають амортизації
Обсяг одержуваних прав на об'єкт	- виключні права, - невияткові права
Можливість існування окремо від юридичної особи	-нематеріальні активи, які ідентифікуються, -нематеріальні активи, які не ідентифікуються

При визначенні НА в оціночній діяльності, оцінювач повинен взяти до уваги всі НА, що враховуються та не враховуються на балансі. При цьому до числа «активів», які враховуються не на балансі, відноситься, наприклад,

«персональний гудвіл». Проте, при визначенні вартості бізнесу ці «активи» необхідно взяти до уваги, тому що їхній вплив на вартість компанії в цілому може бути вирішальним.

Бухгалтерський облік нематеріальних активів здійснюється на рахунку 12 «Нематеріальні активи» за їх первісною вартістю, що має наступні субрахунки:

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

Облік НА ведеться в розрізі кожного об'єкта за відповідними групами. Завданнями обліку НА є:

- облік надходження НА на підприємство;
- контроль за своєчасністю нарахування амортизації;
- контроль строків корисного використання;
- облік вибуття НА (продаж, списання, безоплатна передача).

Традиційно виділяють первісну, справедливую, залишкову, ліквідаційну вартість НА, які передбачені в МСФЗ [13] та ПСБО 8 [8].

Первісна вартість НА формується залежно від способу отримання активу та виступає історичною собівартістю, ринковою справедливою вартістю. Проте, дві останні часто ототожнюються в спеціальній літературі. Порівняння МСФЗ [13] та МСО [24] в частці визнання термінів справедливої та ринкової вартості підтверджує існування різниці між ними. Так, згідно МСФЗ справедлива вартість є сумою, за якою можна обміняти актив, або погасити заборгованість в операціях між зацікавленими та незалежними сторонами. Згідно МСО ринкова вартість визначається як розрахункова величина, яка дорівнює грошовій сумі, за якою майно повинно переходити із рук в руки на дату оцінки між покупцем та продавцем не часто продається на ринку, тому існує доречність використання саме терміну «справедлива вартість».

Ліквідаційна вартість передбачена лише МСФЗ та представляє собою чисту суму, яку підприємство очікує отримати після закінчення строку корисного використання та після вирахування витрат пов'язаних з такою реалізацією. Проте, наявність ліквідаційної вартості означає, що підприємство-продавець має намір реалізувати актив наприкінці строку його корисного використання. При цьому, повинна бути обґрунтована вірогідність того, що такий об'єкт забезпечує новому власнику економічну вигоду, незважаючи на ризик морального старіння, що само по собі буває нечасто. Саме тому, вважаємо обґрунтованою відсутність такого виду вартості у вітчизняній практиці обліку.

Первісна вартість НА формується залежно від способу отримання активу, тому витрати, що її формують враховуються за дебетом рахунку 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів». Тому доречним є відкриття на підприємствах субрахунків для формування первісної вартості НА залежно від джерела їх надходження.

154/1 «Самостійно виготовлені НА»;

154/2 «НА придбані за грошові кошти»;

154/3 «НА придбані в обмін на інші об'єкти»;

154/4 «Безоплатно отримані НА».

Так, при безоплатному отриманні НА необхідно зробити наступні проведення:

- оприбутковано безоплатно отримані НА:

Дебет 154/4 «Безоплатно отримані НА»,

Кредит 424 «Безоплатно отримані необоротні активи».

- введення в експлуатацію:

Дебет 12 «НА»,

Кредит 154/4 «Безоплатно отримані НА».

У разі надходження НА, придбаних за плату:

- на суму вартості НА за договором постачання:

Дебет 154/2 «НА придбані за грошові кошти»,

Кредит 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками».

У разі обміну на неподібний товар:

- на суму обміну необоротного активу на товар:

Дебет 154/3 «НА придбані в обмін на інші об'єкти»;

Кредит 702 «Дохід від реалізації товарів».

Вивчаючи особливості внутрішньогосподарського контролю НА перш за все, необхідно розглянути конкретні процедури, виконання яких забезпечують елементи системи внутрішньогосподарського контролю.

Отже, головна мета внутрішньогосподарського контролю НА – контроль за достовірністю, правильністю та доцільністю здійснення операцій з НА, а також забезпечення оперативного виявлення та усунення недоліків. З урахуванням цього, слід виокремити декілька ключових завдань внутрішньогосподарського контролю НА:

- забезпечення збереження нематеріальних активів підприємства;
- ідентифікація наявності прав власності на нематеріальні активи;
- моніторинг відповідності системи їх обліку законодавству та обліковій політиці суб'єкта господарювання;
- гарантування надійності і повноти інформації відносно нематеріальних активів для внутрішніх та зовнішніх користувачів;
- підтримка економічного і ефективного використання нематеріальних активів;
- розробка рекомендацій для підвищення ефективності управління нематеріальними активами.

На думку науковців, особливістю контролю нематеріальних активів є перевірка прав, що з них випливають. Підтримуючи наведену тезу, І. Є. Старко [42, с. 135] зазначає, що це зумовлює потребу у дослідженні юридичної форми документів, що може бути здійснене за умови залучення до контролю консультантів та експертів.

Для розробки системи ефективного внутрішньогосподарського контролю на міжнародному рівні поширюються певні моделі, які необхідно застосовувати

для формування методики внутрішньогосподарського контролю, в тому числі за станом управління НА (табл. 1. 7).

Таблиця 1.7

Міжнародні концепції внутрішньогосподарського контролю в контексті НМА

COBIT	COSO	SAC
«Цілі контролю при використанні інформаційних технологій»	«Управління ризиками в організації»	«Контроль і аудит систем»
Цільова аудиторія		
Менеджмент, користувачі, аудитори інформаційних систем	Управлінський персонал	Внутрішні аудитори
Норми, процедури, специфічні прийоми та організаційні структури, розроблені для забезпечення обґрунтованої гарантії того, що бізнес-цілі будуть досягнуті, а небажані події будуть попереджені, виявлені та виправлені.	Процес, що здійснюється радою директорів підприємства, менеджментом, іншим персоналом, і призначений для забезпечення гарантії досягнення цілей в наступних сферах: 1) ефективність і результативність операцій; 2) надійність фінансової звітності; 3) дотримання встановлених законів і правил.	Сукупність процесів, функцій, дій, підсистем і персоналу, об'єднаних разом, чи свідомо розподілених, дії яких спрямовано на забезпечення ефективного досягнення цілей і завдань.
Цілі СВК через призму НА		
Ефективність і результативність операцій з обліку НМА (перевірка відповідності обліку НМА законодавчим вимогам), конфіденційність, цілісність та доступність інформації щодо об'єктів НМА, надійна	Ефективність і результативність операцій з обліку НМА, надійна фінансова звітність в частині відображення НМА, дотримання законів та правил щодо об'єкта НМА	

фінансова звітність (в частині відображення НМА), дотримання встановлених правил щодо об'єктів НМА		
Компоненти та зони СВК НМА		
Контроль здійснюється за наступними напрямками: планування та організація обліку НМА, придбання та введення в експлуатацію об'єктів НМА, підтримка об'єктів НМА в належному стані, нарахування та списання амортизації НМА, моніторинг за станом обліку НМА.	Компоненти: внутрішнє середовище; формулювання цілей контролю; ідентифікація операцій з НМА; оцінка ризиків, притаманних операціям з НМА та реагування на них, вибір та імплементація засобів контролю; інформації та комунікації, моніторинг.	Компоненти: середовище контролю (організаційна структура, структура контролю за станом обліку НМА і процедури, а також зовнішній вплив), ручні та автоматизовані системи процедури контролю (загальні, прикладні та компенсуючі засоби контролю).
Фокус		
Інформаційна технологія, пов'язана із обліком НМА	Все підприємство	Інформаційна технологія, пов'язана із обліком НМА
Оцінка ефективності ВНК щодо НМА		
За період часу	На момент часу	За період часу
Відповідальність за СВК		
Керівництво відповідного підприємства		

Слід зазначити, що найбільш популярною концепцією вважається саме COSO. У 2017 р. Ці стандарти були переглянуті та видані під новою редакцією з оновленою назвою «Управління ризиками в організації. Інтеграція зі стратегією та ефективністю діяльності» (редакція 2013 р. мала назву «Інтегрована модель внутрішнього контролю»).

Т. О. Каменська та О.Ю. Редько [43, с. 105] зазначають, що МСА 315 «Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення через розуміння суб'єкта господарювання та його середовища» розглядає концепцію системи внутрішнього контролю саме на базі використання моделі COSO. Аналіз МСА

315 показує, що виділені в ньому елементи контролю відповідають моделі COSO 2013 р.: середовище контролю, процес оцінки ризиків, заходи контролю, інформаційно-комунікаційна система та моніторинг заходів контролю.

Важливим є той факт, що головний акцент у використанні моделі COSO необхідно здійснювати на ефективність і результативність операцій з НМА, а також на визначення їх ролі у процесі досягнення стратегічних цілей підприємства. Це узгоджується з проведенням контролю ефективності НМА, на потребі якого наголошують вітчизняні науковці.

Так, Т.М. Банасько [44, с. 13] під контролем ефективності нематеріальних активів передбачає перевірку економічності, продуктивності і результативності їх використання у діяльності підприємства для реалізації поставлених перед ним цілей. поставлених перед ним цілей.

Зі свого боку Н.О. Любенюк [45, с. 11] виділяє склад та сутність завдань контролю ефективності використання об'єктів інтелектуальної власності:

- виявлення резервів та втрачених можливостей використання об'єктів;
- аналіз структури об'єктів та процесів, що пов'язаних з їх якісними та кількісними характеристиками (динаміка, ліквідність);
- оцінка повноти відображення операцій з об'єктами права інтелектуальної власності в обліку; визначення рівня ефективності та раціональності використання об'єктів;
- оцінка обсягів впливу об'єктів права інтелектуальної власності на величину прибутку підприємства;
- виявлення впливу та аналіз ролі окремих об'єктів і груп в одержанні економічних вигід та переваг;
- аналіз достовірності відображення у документах руху об'єктів права інтелектуальної власності та складання звітності;
- оцінка ступеня ризику, який притаманний кожному окремому об'єкту та групі об'єктів права інтелектуальної власності;
- діагностика рівня внутрішньогосподарського контролю по операціях з використання об'єктів.

В свою чергу, Н. В. Гавриленко розглядає традиційно застосовувані до оцінки справедливої вартості нематеріальних активів методи, оцінює їх недоліки і переваги, аналізує обмеження щодо використання тих або інших підходів до оцінки [46] .

Також, деякі науковці розглядають нематеріальні активи з позицій невизначеності, а саме: ...«розвиток суспільства та економіки сьогодні являє собою функціонування в умовах VUCA–нестабільності, невизначеності, складності та неоднозначності (volatility, uncertainty, complexity, ambiguity), в умовах збільшення обсягу інформації та знань[47- 58] .

Як бачимо, завдання контролю ефективності є співставними з аналізом НМА. Відповідно важливим є включення аналітичних служб та спеціалістів-аналітиків до загальної системи внутрішньогосподарського контролю НМА.

РОЗДІЛ 2 АНАЛІЗ ФІНАНСОВОГО СТАНУ НПП «БУЗЬКИЙ ГАРД»

2.1 Організаційно-економічна характеристика установи

Національний природний парк «Бузький Гард» створений Указом Президента України від 30.04.2009 №279/2009 «Про створення національного природного парку «Бузький Гард».

Територія Парку знаходиться в Первомайському, Арбузинському, Братському, Вознесенському та Доманівському районах Миколаївської обл. Загальна площа території Парку становить 6138,13 га.

Основними завданнями Парку є:

- збереження цінних природних та історико-культурних комплексів і об'єктів;
- проведення наукових досліджень природних комплексів, розробка наукових рекомендацій з питань охорони навколишнього природного середовища та ефективного використання природних ресурсів;
- проведення екологічної навчально-виховної роботи;
- створення умов для організованого туризму, відпочинку та інших видів рекреаційної діяльності в природних умовах з додержанням режиму охорони.

Парк має самостійний баланс, рахунок в Казначействі, печатку із зображенням державного герба України та своїм найменуванням, штампи, емблему.

Парк утримується за рахунок державного бюджету і є бюджетною неприбутковою установою.

Парк здійснює діяльність на основі і відповідно до чинного законодавства України і Положення.

Парк заснований на державній формі власності і підпорядкований Міністерству екології та природних ресурсів України. Безпосереднє управління діяльністю Парку здійснює директор. Директор в межах наданих йому повноважень вирішує питання діяльності парку, затверджує його структуру та штатний розпис, видає накази і розпорядження, є розпорядником майна і

коштів, виконує кошторис, укладає угоди. Для вирішення основних питань діяльності директор створює робочі (наукова рада) органи, а також визначає їх повноваження.

Вищим колегіальним органом громадського самоврядування є загальні збори трудового колективу. Вищий колегіальний орган скликається не рідше ніж один раз на рік.

Фінансування парку здійснюється за рахунок коштів державного бюджету, а також додаткових джерел фінансування, незаборонених законодавством:

- загальний фонд в межах державного замовлення та проведення науково-дослідних робіт;

- спеціальний фонд.

Спеціальний фонд формується за рахунок:

- плати за послуги, що надаються бюджетними установами згідно з їх основною діяльністю;

- надходження бюджетних установ від додаткової (господарської) діяльності;

- доходів від здачі в оренду приміщень, обладнання;

- добровільних та благодійних внесків юридичних і фізичних осіб;

- інших доходів відповідно до діючого законодавства України.

Основним плановим документом установи, який надає повноваження щодо отримання доходів і здійснення видатків, визначає обсяг і спрямування коштів для виконання бюджетною установою своїх функцій та досягнення цілей, визначених на бюджетний період відповідно до бюджетних призначень, є кошторис.

Бухгалтерський облік в парку здійснюється фінансово-економічним відділом, яку очолює начальник фінансово-економічного відділу/головний бухгалтер. Права та обов'язки головного бухгалтера і всіх посадових осіб бухгалтерії затверджені посадовими інструкціями.

Парк самостійно здійснює оперативний бухгалтерський та фінансовий облік, веде статистичну звітність, подає її в установленому порядку.

Ведення бухгалтерського обліку здійснюються на підставі наказу «Про бухгалтерський облік та облікову політику» НПП «Бузький Гард» (Дод. А).

Бухгалтерський облік забезпечує відображення всіх операцій, пов'язаних з виконанням кошторису видатків бюджету, кошторисів спеціальних коштів та узагальнення даних обліку і звітності, що необхідно для оперативного управління за використанням коштів на підставі кошторису, виявлення позапланових і незаконних витрат.

2.2 Аналіз фінансового стану НПП «Бузький Гард»

Для того, щоб зробити достовірний прогноз фінансового стану організації, необхідно провести фінансовий аналіз показників її діяльності. Завдяки цьому можна надати загальну оцінку економічної діяльності установи. Ресурсом для цього є баланс та форми фінансової звітності № 2, 4, 5, 6, 7, 9, 15. Оцінка фінансового стану бюджетної організації проводиться за допомогою систем показників, які характеризують фінансовий стан закладу. Для проведення аналізу будемо використовувати дані балансу установи за 2018, 2019 та 2020 роки. Узагальнені показники діяльності НПП «Бузький Гард» за 2018-2020 роки наведені в таблиці 2.1.

Таблиця 2.1

Показники діяльності НПП «Бузький Гард»

		2018 тис. грн.	2019 тис. грн.	2020 тис. грн.
1	2	3	4	5
1	Необоротні активи	1901,306	1988,647	1809,944
2	Оборотні активи	89,700	120,169	146,418
3	Фонд у необоротних активах	1901,306	1988,647	1809,944

Продовження таблиці 2.1

4	Фонд у малоцінних та швидкозношуваних предметах	1,445	2,742	2,742
5	Результат виконання кошторису за загальним фондом	-28,092	3,896	13,544
6	Результат виконання кошторису за спеціальним фондом	61,662	-65,728	125,937

Дані таблиці 2.1 свідчать, що по статтях активу та пасиву відбувалися зміни впродовж 2018-2020 років. Зменшення необоротних активів склало 91,4 тис. грн. Оборотні активи зросли на 56,7 тис. грн., фонд у малоцінні та швидкозношувані предмети – 1,297 тис. грн. Позитивна динаміка змін у показниках діяльності установи свідчить про належне фінансування закладу з боку держави та, в свою чергу, цільове використання наданих грошових коштів установою. Наступним етапом аналізу є аналіз динаміки необоротних активів, узагальнені результати якого представлені в таблиці 2.2. Для цього також скористуємося даними балансу за 2018-2020 роки. Для проведення розрахунків використовуємо активну частину балансу.

Таблиця 2.2

Аналіз динаміки необоротних активів

Стаття Активу балансу	2018		2019		2020	
	тис. грн.	%	тис. грн.	%	тис. грн.	%
Нематеріальні активи						
Залишкова вартість	6,776	0,4	6,776	0,3	6,776	0,4
Знос	-		-		-	
Первісна вартість	6,776		6,776		6,776	
Основні засоби						
Залишкова вартість	1806,671	95,2	1929,927	96,7	1753,824	96,5

Продовження таблиці 2.2

Знос	78,288		91,641		137,911	
Первісна вартість	1884,959		2014,792		1884,959	
Інші необоротні матеріальні активи						
Залишкова вартість	87,859	4,6	58,720	3,0	56,120	3,1
Знос	40,423		47,449		44,849	
Первісна вартість	128,282		106,169		100,969	
Всього НА	1901,306	100	1988,647	100	1809,944	100

Виходячи з даних балансу найбільше значення в 2020 році припадає на основні засоби. Саме вони, як бачимо, складають найвагомішу частку всіх коштів. Відповідно до даних, у 2018, 2019 та 2020 роках коштів на нематеріальні активи виділено не було, що можна пов'язати з кризою.

Наступним етапом порівняльного аналізу є аналіз динаміки оборотних активів, результати якого наведені в таблиці 2.3.

Таблиця 2.3

Аналіз динаміки оборотних активів

Стаття Активу балансу	2018		2019		2020	
	тис. грн.	%	тис. грн.	%	тис. грн.	%
Матеріали	22,474	25,1	23,081	19,2	23,802	16,3
МШП	1,445	1,6	2,742	2,3	2,742	1,9
ДТ заборгованість	-		997	0,8	-	-
Інші кошти	12,633	14,1	1,240	1,0	28,457	19,4
Спеціальні реєстраційні рахунки для обліку коштів,	53,148	59,3	92,106	76,6	91,415	62,4

отриманих як плата за послуги						
Всього оборотних активів	89,700	100	120,169	100	146,418	100

Порівнюючи значення показників оборотних активів за 2018 - 2020 років, можна сказати, що по всіх показниках відбулося збільшення:

- на 1,328 тис. грн. матеріали;
- на 1,297 тис. грн. МШП.;
- на 15,823 тис. грн. інші кошти;
- у 2020 році відбулося значне збільшення розмірів коштів отриманих як плата за послуги (на 38,267 тис. грн.).

Взагалі сума оборотних активів у 2020 році в порівнянні з попередніми роками збільшилася на 56,717 тис. грн.

НПП «Бузький Гард» є бюджетною неприбутковою установою, яка отримує асигнування з державного бюджету, тому необхідно здійснити аналіз використання бюджетних коштів загального фонду за 2018-2020 рр. (таблиця 2.4).

Таблиця 2.4

Аналіз використання бюджетних коштів загального фонду
за 2018-2020 рр.

№ з/п	Показник	Роки					
		2018		2019		2020	
		тис. грн.	%	тис. грн.	%	тис. грн.	%
1	Доходи загального фонду	1448,6	100	1567,9	100	1302,9	100
2	Поточні видатки загального фонду, у т. ч.:	1448,6	100	1567,9	100	1302,9	100

Продовження таблиці 2.4

2.1	Оплата праці працівників бюджетних установ	963,6	66,6	994,6	64,7	941,4	72,2
2.2	Нарахування на заробітну плату	349,8	24,1	361,0	23,5	338,6	26,0
2.3	Придбання товарів і послуг	104,9	7,2	148,4	9,6	6,3	0,5
2.4	Видатки на відрядження	12,0	0,8	10,0	0,6	1,1	0,1
2.5	Оплата комунальних послуг та енергоносіїв	18,3	1,3	24,8	1,6	15,5	1,2

Аналізуючи наведені дані можна зробити висновок, що видатки на оплату праці робітників – майже 67,8 % всіх видатків.

НПП «Бузький Гард» має та використовує кошти, отримані як плата за послуги, у зв'язку з цим слід провести аналіз використання обумовлених коштів за 2018-2020 рр. і отримані результати систематизувати в таблиці 2.5.

Таблиця 2.5

Аналіз використання коштів, отриманих як плата за послуги
за 2018-2020 рр.

№ з/п	Показник	Рік					
		2018		2019		2020	
		тис. грн.	%	тис. грн.	%	тис. грн.	%
1	Доходи спеціального фонду	91,0	100	96,0	100	96,0	100
2	Поточні видатки спеціального фонду, у т. ч.:	71,0	78,0	56,0	58,3	56,0	58,3
2.1	Придбання товарів і послуг	61,0	67,0	45,3	47,2	45,3	47,2
2.2	Видатки на відрядження	8,0	8,8	-	-	-	-
2.3	Оплата комунальних послуг та енергоносіїв	-	-	5,7	5,9	5,7	5,9
2.4	Інші поточні видатки	2,0	2,2	5,0	5,2	5,0	5,2
3	Капітальні видатки спеціального фонду	20,0	22,0	40,0	41,7	40,0	41,7

Аналізуючи наведені дані можна зробити висновок: доходи спеціального фонду бюджету використовувалися на покриття поточних та капітальних видатків.

Фінансово-господарська діяльність НПП «Бузький Гард», як бюджетної установи, характеризується низкою особливостей, які впливають на методику й організацію бухгалтерського обліку:

- функціонує на засадах державної форми власності;
- належать до неприбуткових установ, метою діяльності є надання нематеріальних послуг;
- не наділяється оборотними коштами (фінансовий стан визначається своєчасністю та повнотою надходження асигнувань з державного бюджету);
- є складовою бюджетної системи країни і бере участь у виконанні як дохідної, так і видаткової частини бюджету, виконуючи кошторис доходів і видатків.

РОЗДІЛ 3. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ТА ВНУТРІШНЬО-ГОСПОДАРСЬКИЙ КОНТРОЛЬ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ В НПП «БУЗЬКИЙ ГАРД»

3.1 Бухгалтерський облік нематеріальних активів в НПП «Бузький Гард»

Бухгалтерський облік в НПП «Бузький Гард» здійснюється згідно Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 № 996-XIV, з НП(с)БО, Планом рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, Порядком застосування Плану рахунків та Порядку подання фінансової звітності.

Положення про облікову політику (додаток А) визначає методи оцінки, обліку, процедури та основні принципи бухгалтерського обліку і фінансової звітності.

Завдання, функціональні обов'язки та повноваження головного бухгалтера та фінансово-економічного відділу визначені Положенням про фінансово-економічний відділ національного природного парку (додаток Б).

З метою упорядкування руху та своєчасного отримання для записів у бухгалтерському обліку первинних документів встановлено графік документообігу.

Відображення здійснення господарських операцій в регістрах бухгалтерського обліку здійснюється відповідно до Типових кореспонденцій субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями, затверджених наказом Мінфіну від 26.06.2013 № 611, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 18.07.2013 № 1214/23746 (зі змінами).

Підставою для відображення на субрахунках бухгалтерського обліку господарських операцій є первинні документи, які фіксують факт проведення операції та мають бути складені під час її проведення або одразу після закінчення.

Під час заповнення первинних документів, регістрів бухгалтерського обліку та меморіальних ордерів зазначають їх повну назву, період проведення (реєстрації) господарських операцій, посади, прізвища та підписи або інші дані, що дають змогу ідентифікувати осіб, які брали участь у складанні цих документів.

Під час відображення інформації про господарські операції до облікових регістрів та меморіальних ордерів фінансово-економічний відділ НПП «Бузький Гард» використовує субрахунки та рахунки аналітичного обліку, відкриті відповідно до Порядку відкриття аналітичних рахунків.

Внутрішня звітність (меморіальні ордери, накопичувальні відомості тощо) формуються окремо щодо кожного джерела фінансування. Усі меморіальні ордери підлягають реєстрації книзі «Журнал-головна». Облік у книзі «Журнал-головна» ведеться по субрахунках.

Організація первинної облікової документації НМА на НПП «Бузький Гард» починається з виявлення складу господарських операцій і об'єктів, що повинні знайти відображення в системі обліку на підприємстві. Для облікового відображення операцій з нематеріальних активів служать дві групи документів, виділених нами залежно від їх впливу на складові частини активів та пасивів підприємства та наведені на рисунку 3.1 .

Зарахування на баланс і використання придбаних (створених) об'єктів НМА на НПП «Бузький Гард» здійснюється на підставі відповідного первинного документа. При цьому в первинному документі зазначаються назви документів, згідно з якими такий об'єкт нематеріальних активів вводиться в господарський оборот, зокрема патент, свідоцтво, ліцензійний договір про створення за замовленням і використання об'єкта права інтелектуальної власності, договір про передачу виключних майнових прав інтелектуальної власності.

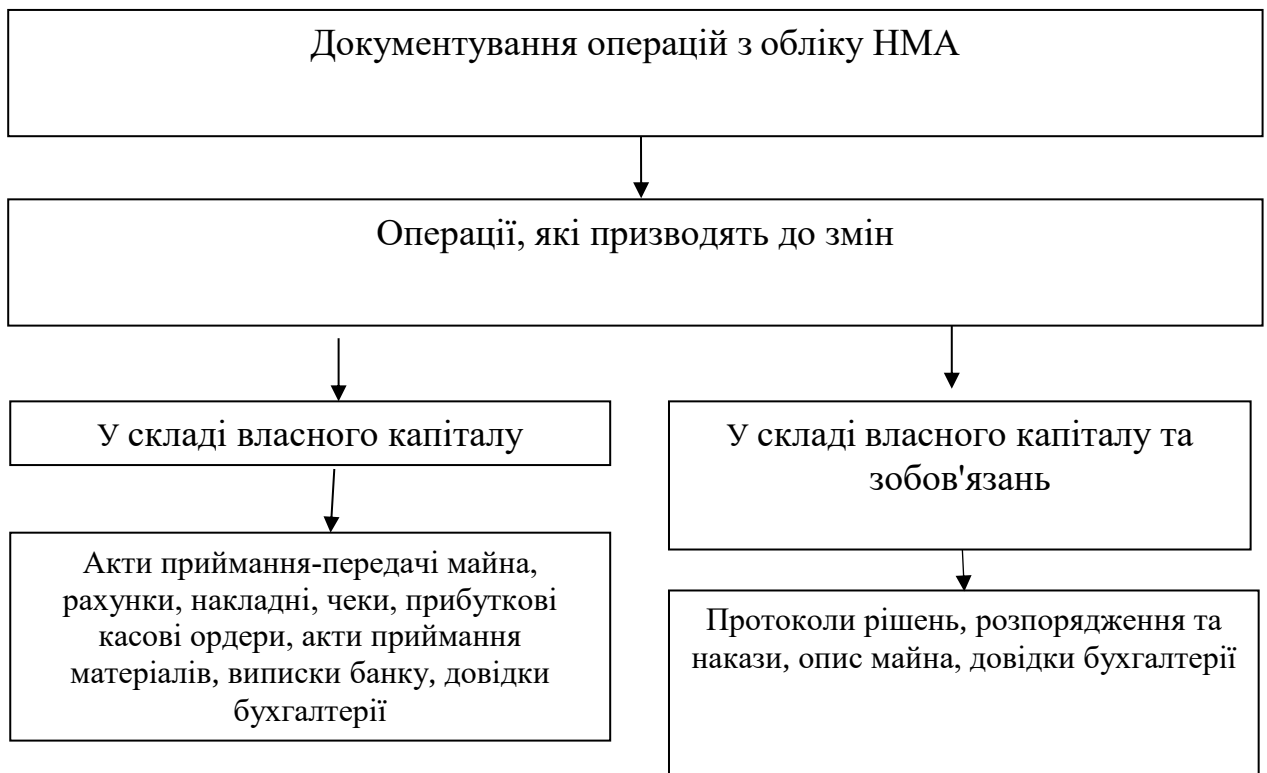


Рисунок 3.1 Документальне забезпечення операцій з обліку нематеріальних активів на НПП «Бузький Гард»

Бухгалтерський облік наявності та руху нематеріальних активів, прийнятих на баланс, на НПП «Бузький Гард» ведеться на інвентарному балансовому рахунку 12 «Нематеріальні активи», з розподілом на субрахунки: 121 «Авторські та суміжні з ними права»; 122 «Інші нематеріальні активи».

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

Синтетичний облік НМА на НПП «Бузький Гард» ведеться на рахунку 12 «Нематеріальні активи» за первісною вартістю.

Аналітичний облік основних засобів на НПП «Бузький Гард» ведеться в бухгалтерії на інвентарних картках обліку основних засобів - ф. № 03-6 (бюджет). У картці аналітичного обліку додатково зазначається джерело

фінансування, за рахунок якого було придбано цей об'єкт.

Дані обліку об'єктів нематеріальних активів у матеріально-відповідальних осіб мають відповідати даним обліку бухгалтерії.

Аналітичний облік організований за видами НМА та інвентарними об'єктами, на кожний з яких відкривається картка обліку нематеріальних активів.

На 122 «Інші нематеріальні активи» обліковуються придбані у 2016 році програми:

- ПП «Парус Україна» в.7.4 «Бухгалтерія»
- ПП «Парус Україна» в.7.4 «Зарплата»
- ПП «Парус Україна» в.7.4 «Консолідація»
- Акт на право власності земельної ділянки с. Мигія Первомайського району.

Для організації обліку та забезпечення контролю за зберіганням нематеріальних активів кожному об'єкту присвоєні інвентарні номери (таблиця 3.1.)

Таблиця 3.1.

Список нематеріальних активів НПП «Бузький Гард»

з/п	Інвентарний номер	Назва	Дата введення	Первісна вартість	Загальна вартість
1.	12200002	ПП «Бухгалтерія»	08.2016	2172	2172
2.	12200003	ПП «Зарплата»	8.2016	2172	2172
3.	12200004	ПП «Консолідація»	08.2016	2172	2172
4.	12200005	Акт Мигія	11.2016	260	260
	Всього:			6776	6776

У вересні 2020 року був розроблений сайт НПП «Бузький Гард» з передачею адміністративних прав. Відображення операцій в меморіальних ордерах № 6, 9 ф. № 438 (бюджет) (таблиця 3.2.)

Таблиця 3.2.

Кореспонденція субрахунків бухгалтерського обліку для відображення
операцій з нематеріальних активів на НПП «Бузький Гард»

№	Зміст операції	Кореспонденція субрахунків		Сума, грн.
		за дебетом	за кредитом	
1.	Відображення суми придбання розробки об'єкту нематеріальних активів	143	675	4000
	Водночас відображаються фактичні видатки	811	402	4000
2.	Зарахування об'єкту після введення його в експлуатацію (Акт введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів)	121	143	4000
	Водночас відображаються зміни в капіталі	402	401	4000

З метою своєчасного відображення введення в господарський оборот, використання, обліку та вибуття окремих придбаних (створених) об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів їх аналітичний облік на НПП «Бузький Гард» ведеться за типовими формами:

НА-1 «Акт введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів»,

НА-2 «Інвентарна картка обліку об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів»,

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

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

Амортизацію нематеріальних активів прийнято нараховувати із застосуванням прямолінійного методу. Амортизація нематеріальних активів відображається на субрахунку 133 «Амортизація нематеріальних активів»

Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ та Порядку застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ.

Амортизація на нематеріальні активи в установі не нараховується, в зв'язку з тим, що не можливо визначити строк користування використання програмного продукту та акту на право власності земельної ділянки. Так само не можливо визначити строк корисного використання сайту.

На субрахунку 401 «Фонд у необоротних активах за їх видами» обліковуються вкладення у фонд основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів (з урахуванням зносу), що перебувають у безпосередньому розпорядженні установи.

Інвентаризація нематеріальних активів на НПП «Бузький Гард» проводиться в кінці кожного бюджетного року перед складанням річної бюджетної та фінансової звітності. Оформлення її результатів здійснюється в порядку, визначеному Положенням про інвентаризацію активів та зобов'язань, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 02 вересня 2014 року № 879 (далі – Положення №879).

Всі операції, які впливають на розмір, склад, рух НМА відображаються в фінансовій та податковій звітності. В строки балансу переносяться дані за наступними рахунками, які наведені в таблиці 3.3.

Також, у процесі зарахування на баланс НМА необхідно визначити, до якої групи можна віднести програмне забезпечення, наприклад, операційна система для комп'ютера, без якої він не може працювати, буде включена до вартості комп'ютера і обліковуватись разом з ним.

Формування статей балансу на підставі сальдо рахунків
НМА на НПП «Бузький Гард»

Стаття балансу	Код рядка	Сальдо рахунку	
		дебетове	кредитове
Нематеріальні активи			
Балансова (залишкова) вартість	110		
Накопичена амортизація	111		
Первісна (переоцінена) вартість	112	12	
Фонд у необоротних активах	330		40

На відміну від цього, бухгалтерські програми для управління установою, будуть входити до МНА, бо вони не є невід'ємною складовою комп'ютера. Тому є потреба виокремити з 12 рахунку окремий субрахунок 126, який НПП «Бузький Гард» може використовувати саме для обліку програмного забезпечення.

3.2 Організація внутрішньогосподарського контролю нематеріальних активів в НПП «Бузький Гард»

Для організації внутрішньогосподарського контролю нематеріальних активів в НПП «Бузький Гард» створено робочу комісію з представником фінансово - економічного відділу.

Метою внутрішньогосподарського контролю нематеріальних активів є підтвердження відповідності облікової політики, методики обліку та оподаткування операцій з нематеріальними активами чинному законодавству та відповідного відображення в податковому та бухгалтерському обліку і фінансовій звітності.

Здійснивши аналіз джерел нормативного регулювання обліку та внутрішньогосподарського контролю НМА на НПП «Бузький Гард»,

узагальнивши ці дані, на рисунку 3.2 наводимо схему нормативної бази обліку і контролю нематеріальних активів.

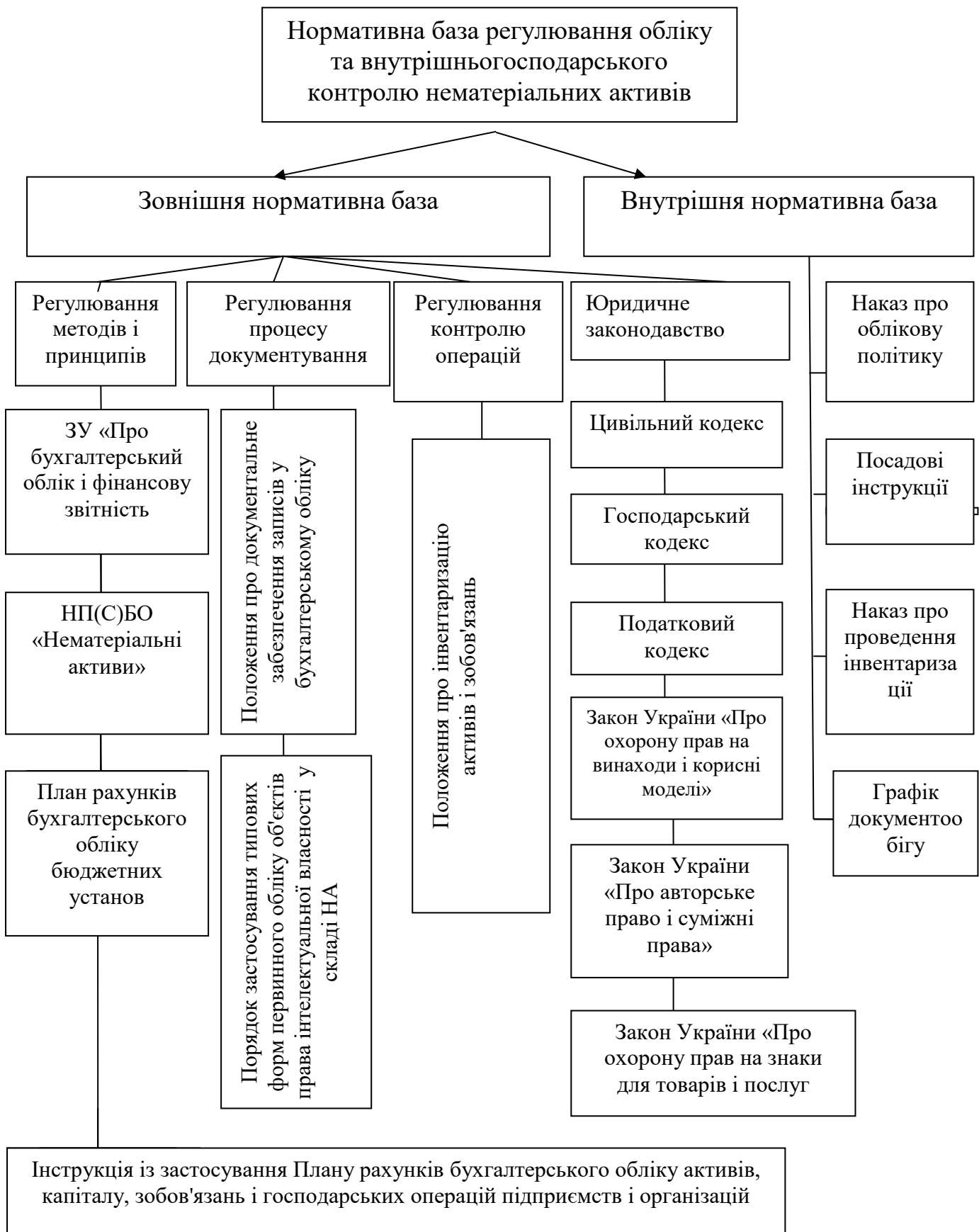


Рис. 3.2 Нормативна база регулювання обліку та внутрішньогосподарського контролю НА нематеріальними активами, а також їх документального, облікового та звітного обґрунтування.

Метою внутрішньогосподарського контролю нематеріальних активів в НПП «Бузький Гард» є перевірка дотримання нормативно-правових вимог під час здійснення операцій з нематеріальними активами, а також їх документального, облікового та звітного обґрунтування.

Об'єктами внутрішньогосподарського контролю нематеріальних активів на досліджуваному підприємстві є процеси формування нематеріальних активів та їх обліково-звітне забезпечення.

Суб'єкти або органи внутрішньогосподарського контролю порядку формування нематеріальних активів в НПП «Бузький Гард» можна розділити на три рівні за запропонованими ознаками. Н. Л. Маренковим в якості структури суб'єктів загальної системи внутрішнього контролю організацій.

Суб'єктами першого рівня є засновники підприємства. Вони здійснюють контроль формування і використання нематеріальних активів безпосередньо або опосередковано з допомогою ревізійних комісій.

В обов'язки суб'єктів другого рівня входять контрольні функції для реалізації своїх службових обов'язків, які за ними закріплені безпосередньо. Це працівники відділу кадрів, фінансово-економічного відділу та інше.

В обов'язки суб'єктів внутрішнього контролю третього рівня входять контрольні та інші функції (адміністративно-управлінський персонал, працівники фінансово-економічного відділу, персонал, що обслуговує інформаційні комп'ютерні системи).

Зважаючи на те, що внутрішньогосподарський контроль як процес складається із стадій, які, в свою чергу, поділяються на етапи, методику наступного внутрішньогосподарського контролю НМА на НПП «Бузький Гард» представлено в таблиці 3.4.

Серед облікових джерел інформації для внутрішнього контролю НМА на НПП «Бузький Гард» слід виділити установчі документи підприємства (Положення, свідоцтво про державну реєстрацію, накази та розпорядчі документи адміністрації парку тощо), Головну книгу, фінансову та податкову

звітність парку, інші джерела, в тому числі матеріали попередніх перевірок та прийняті за їх результатами рішення.

Таблиця 3.4

Характеристика стадій внутрішньогосподарського контролю НМА на НПП
«Бузький Гард»

№ з/п	Стадії	Етапи
1	Організаційна	Підготовка наказу щодо проведення внутрішньогосподарського контролю операцій з нематеріальними активами
		Загальні збори учасників формують групу, яка буде проводити перевірку
		Складання програми контролю операцій з нематеріальними активами
		Інструктаж членів групи
2	Підготовча	Перевірка наявності установчих документів, свідоцтва про державну реєстрацію
		Перевірка наявності договорів про повну матеріальну відповідальність з особами, які відповідальні за збереження нематеріальних активів
3	Методична	Фактичний контроль (інвентаризація нематеріальних активів)
		Документальний контроль (вивчення документів, що підтверджують формування та зміни нематеріальних активів)
		Перевірка правильності відображення операцій з обліку нематеріальних активів на рахунках бухгалтерського обліку, в облікових регістрах та фінансовій звітності
4	Результативна	Оформлення результатів контролю
		Розробка заходів щодо усунення виявлених порушень
		Контроль за виконанням рішень, прийнятих за результатами перевірки

З метою узагальнення підходів, застосовуваних для здійснення контролю правильності відображення в бухгалтерському обліку нематеріальних активів, на основі прийомів документального та фактичного контролю, що застосовуються на технологічному етапі, методику внутрішнього контролю НМА на НПП «Бузький Гард» наведено на рис. 3.3

Здійснюючи внутрішньогосподарський контроль нематеріальних активів на НПП «Бузький Гард», контролюючий виходять з того, що він формується на основі надходжень нематеріальних активів. Надходження контролюється на підставі первинних документів і записів за кредитом рахунку 67 «Розрахунки з постачальниками» в кореспонденції з дебетом рахунків нематеріальних активів. Так, за даними виписок банку з поточних рахунків з доданими до них документами, перевіряють повноту і своєчасність надходження матеріальних цінностей.

На підставі актів прийому - передачі нематеріальних активів, документів, що відображають надходження нематеріальних активів, а також дебетових оборотів на рахунках 12 «Нематеріальні активи» визначають вартість майнових прав тощо.

Особливу увагу контролюючий приділяє технічній стороні реєстрації НМА. При цьому складається акт, що фіксує факт надходження на підприємство нематеріальних активів. При цьому, моментом фактичного надходження є:

- для нематеріальних активів - дата складання документів, що підтверджують їх надходження на підприємство.

Під час внутрішньогосподарського контролю нематеріальних активів контролюючими різних рівнів були виявлені такі типові порушення:

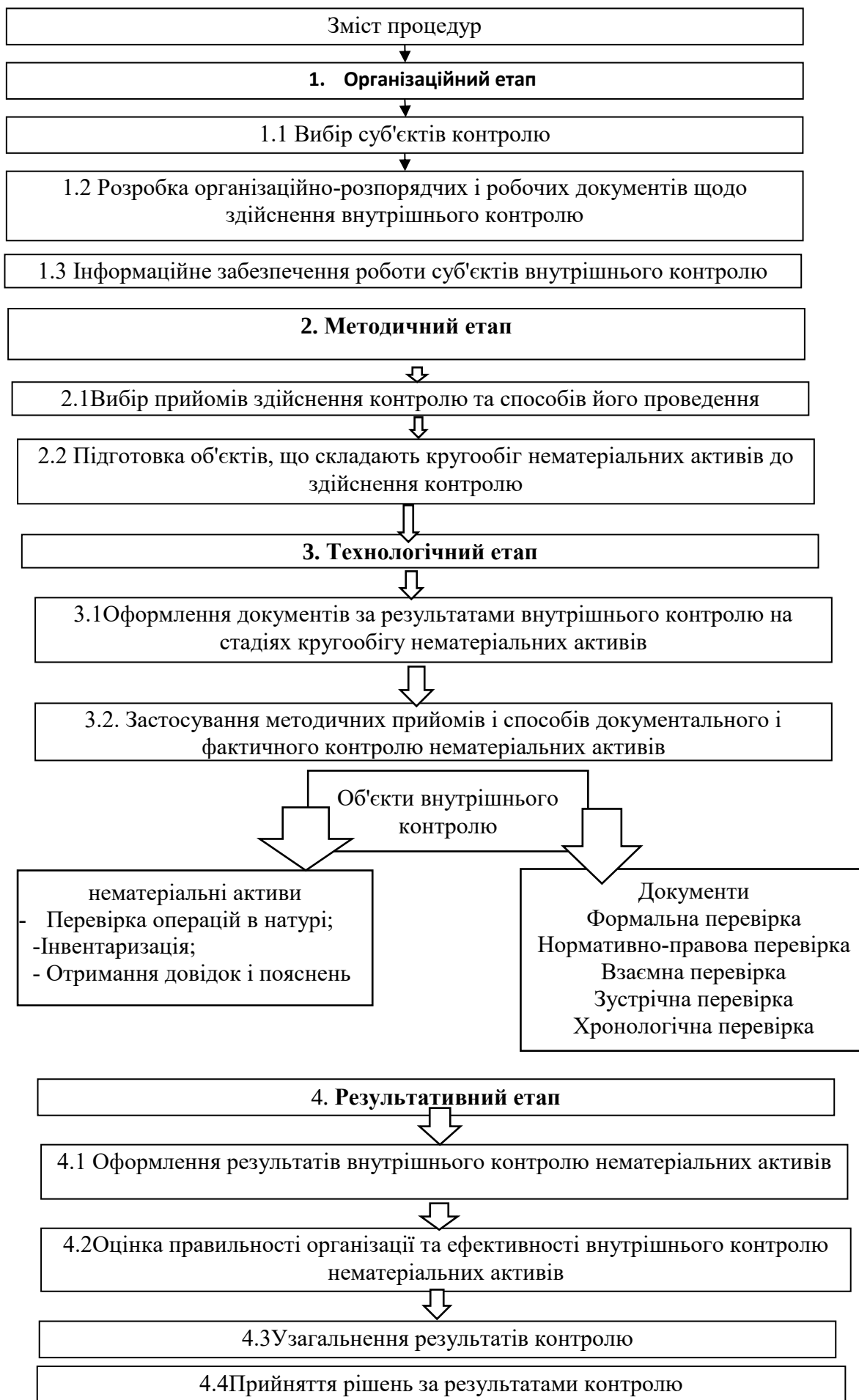


Рисунок 3.3 Методика внутрішнього контролю нематеріальних активів

- 1) неправильне і несвоєчасне внесення змін до установчих документів;
- 2) помилки, пов'язані з укладанням колективного договору, оформленням змін чи доповнень до нього та його виконанням.

Внутрішньогосподарський контроль нематеріальних активів НПП «Бузький Гард» забезпечує управлінський персонал: достовірною інформацією про фінансовий стан, чисті активи, відповідність розміру статутного капіталу мінімальним вимогам та величині чистих активів для забезпечення безперервності діяльності підприємства. Але основним недоліком в організації внутрішньогосподарського контролю власного капіталу є відсутність розроблених форм внутрішньої звітності.

РОЗДІЛ 4. ОХОРОНА ПРАЦІ НА НПП «БУЗЬКИЙ ГАРД»

4.1 Загальні вимоги безпеки до технологічного обладнання та процесів господарської діяльності на підприємстві

В НПП «Бузький Гард» функціонує служба охорони праці. Згідно з Типовим положенням про службу охорони праці, вона виконує такі обов'язки: забезпечує безпеку виробничих процесів, устаткування, будівель та споруд; забезпечує працівників засобами індивідуального захисту; проводить професійну підготовку і підвищення кваліфікації працівників з питань охорони праці і пропаганди безпечних методів праці; вибір оптимальних режимів праці та відпочинку працівників; професійний добір виконавців для визначення видів робіт.

Рівень безпеки обладнання НПП «Бузький Гард» забезпечується технічними та організаційними заходами, проведення атестації робочих місць, контроль за станом і експлуатацією обладнання.

Безпека виробничих процесів досягається за рахунок:

1. Відображення вимог до безпеки праці у технологічних документах. Відповідальність за проведення цієї роботи покладена на службу, що проводить розробку технологічної документації.

2. Дотримання вимог охорони праці під час монтажу, ремонту та поточної експлуатації обладнання, забезпечення працюючих засобами колективного захисту. Відповідальність за проведення цієї роботи покладається на начальника господарського відділу.

Основними виробничими небезпеками на НПП «Бузький Гард» є:

1. Мікроклімат приміщень, який визначається дією на організм людини температури, вологості, рухомості повітря і теплового випромінювання.

Для зниження впливу мікроклімату впроваджують наступні заходи:

- раціональне розміщення устаткування;
- раціональне планування та конструкторське розміщення приміщень;

- раціоналізація режимів праці та відпочинку (додаткові перерви).

У виробничих умовах має місце ультрафіолетове випромінювання, джерелами якого є електродугове зварювання, газорозрядні лампи, тощо.

До захисту від нього належать:

екранування джерел випромінювання;

огороження робочих місць щитами;

індивідуальні засоби захисту (спецодяг, спецвзуття, рукавиці, захисні окуляри, щитки зі світлофільтрами).

Нормування параметрів мікроклімату здійснюється згідно ДСТ 12.1.005-88. Параметри мікроклімату нормуються залежно від наступних факторів: періоду року, категорії важкості робіт з фізичним навантаженням, виду робочого місця.

2. Виробничий шум – це сукупність різних за силою і частотою звуків, що виникають у повітряному середовищі та безпосередньо впливають на працездатність.

В парку джерелами шуму є: транспорт, насоси, двигуни, пневматичні та електричні інструменти, верстати. Нормою виробничого шуму є рівень до 85 дБ.

Рівень шуму на робочих місцях контролюється не рідше одного разу за рік.

Заходами, які проводяться на НПП «Бузький Гард» для зниження шуму є: зниження шуму в джерелі створення; зменшення шуму на шляху поширення (за рахунок місцевої та загальної звукоізоляції); застосування індивідуальних засобів захисту; раціоналізація режимів праці та відпочинку.

Важливим елементом організації праці на НПП «Бузький Гард» є організація робочих місць з метою створення на кожному з них необхідних умов для високопродуктивної і високоякісної праці при якомога менших фізичних зусиллях і мінімальному нервовому напруженні працівника.

Організація робочих місць НПП «Бузький Гард» відповідає ергономічним, фізіологічним та психофізіологічним характеристикам працівників, а також характеру роботи. Робочі місця працівників облаштовані згідно з вимогами стандартів і забезпечують зручну та продуктивну працю працівника.

4.2 Заходи з покращення умов праці, запобігання виробничого травматизму і профзахворювань на підприємстві

Заходи з покращення умов праці, запобігання виробничого травматизму і профзахворювань можна поділити на організаційні, технічні, санітарно – виробничі та медико – профілактичні заходи.

До організаційних заходів належить проведення інструктажу та навчання робітників, організація раціонального режиму праці і відпочинку; забезпечення робітників спецодягом, особистими засобами захисту та інше.

Технічними заходами є створення безпечного технологічного і допоміжного обладнання; правильний вибір і компонування обладнання у виробничих приміщеннях відповідно до норм і правил безпеки та виробничої санітарії; створення надійних технічних засобів запобігання аварій, вибухів і пожеж на виробництві та інше.

Санітарно – виробничими заходами є:

- придбання пристроїв, що захищають працівників від електромагнітних випробувань, пилу, газів, шуму;
- влаштування нових і реконструкція діючих вентиляційних систем, систем опалення, кондиціонування; реконструкція та переобладнання душових, гардеробних тощо.

До медико – профілактичних заходів належать: придбання молока, засобів миття та знешкодження.

Покращення умов праці, зниження виробничого травматизму та професійної захворюваності може мати не лише соціальний, а й економічний ефект, адже результати охорони праці ведуть до збільшення фонду робочого часу, підвищення ефективності використання обладнання, зменшення плинності кадрів, зменшення витрат на пільги та компенсації за несприятливі умови праці, скорочення видатків, пов'язаних з виробничим травматизмом та захворюваністю працівників.

За даними досліджень, комплекс заходів з покращення умов праці може забезпечити приріст продуктивності праці на 10 – 15% і навіть більше. Так, нормалізація освітлення робочих місць збільшує продуктивність праці на 6 – 13% (штучне освітлення) та скорочує брак на 25%, а природне освітлення на 10%. Раціональна організація робочого місця підвищує продуктивність праці на 21%, раціональне розташування робочих приміщень – на 25%

Продуктивність праці знижується при високій температурі, наприклад при 26 - 30°C до 50%, порівняно з нормальною температурою – 18%.

НПП «Бузький Гард» також несе витрати на заходи щодо покращення умов праці та виробничої санітарії.

Розрахуємо витрати НПП «Бузький Гард» на штучне освітлення. У адміністративному приміщенні парку у 2020 році встановлено 30 економних електроламп. Вартість 1 лампи – 61,0 грн. Вартість електроенергії для підприємств в Україні в 2020 році – 1,9218 грн./кВт-год.

Визначаємо світлову віддачу:

$$30 \times 20 \text{ Вт} \times 8 \text{ год} \times 265 \text{ роб. днів} = 1272 \text{ кВт.}$$

$$\text{Вартість електроламп складає: } 30 \times 61,0 = 1830,0 \text{ грн.}$$

Витрати на електроенергію для НПП «Бузький Гард» становили:

$$1272 \times 1,9218 = 2444,52 \text{ грн.}$$

Річні витрати на електроенергію для НПП «Бузький Гард» становили:

$$1830,0 + 2321,4 = 4151,4 \text{ грн.}$$

Що стосується питної води, то відстань від робочого місця до місця знаходження питної води становить 61 метр.

Розраховуємо витрати води на миття та побутові потреби для робітничих професій.

Норма витрат води на 1 людину, яка працює, на день становить 25 л. Вартість води (водопостачання) у 2020 році складала 29,5 грн.

У 2020 році кількість робітників становить 3 особи.

Розраховуємо витрати НПП «Бузький Гард» на воду:

$$25 \times 265 \times 3 / 1000 \times 29,5 = 586,32 \text{ грн.}$$

Також розраховуємо витрати парку на воду для адміністративного корпусу.

Норма витрат води на 1 працівника, на день становить 10 л.

У 2020 чисельність працівників адміністративного корпусу становить 23 особи.

Розраховуємо витрати на воду для адміністративного корпусу:

$$10 \times 265 \times 23 / 1000 \times 29,5 = 1798,03 \text{ грн.}$$

Таким чином, витрати парку на воду становили :

$$586,32 + 1798,03 = 767,84 \text{ грн.}$$

На санітарно – гігієнічні заходи у 2020 році НПП «Бузький Гард» придбано та використано:

- мило господарське (20 шт. x 4,2 грн. = 84,0 грн.);
- порошок (2 кг. x 9,0 грн. = 18,0 грн.);
- засоби дезінфекції:
- білизна (12 л. x 7,5 грн. = 90,0 грн.);
- доместос (15 л x 30,0 грн. = 450,0 грн.);
- рукавиці робочі (100 пар x 8,0 грн. = 800,0 грн.)
- пакети для сміття (50 упак. x 15,0 грн. = 750,0 грн.)

В загальній сумі витрати на санітарно-гігієнічні заходи у у 2020 році становили: 2192,0 грн.

НПП «Бузький Гард» належить одразу до двох категорії пожежної небезпеки: В, Д. У складі підприємства є склад фарб (категорія В); ремонтно – механічний відділ (категорія Д).

Засоби протипожежного захисту – технічні засоби, призначені для запобігання, виявлення, локалізація та ліквідація пожеж, захисту людей, матеріальних цінностей та довкілля.

До засобів протипожежного захисту відносяться: установи пожежної сигналізації та пожежогасіння, системи оповіщення людей про пожежу і керування евакуацією, системи захисту проти диму, системи пожежного спостереження, первинні засоби пожежогасіння, блискавкозахист, вогнезахист конструкцій, протипожежні перешкоди.

Важливими є первинні засоби захисту. До первинних засобів пожежогасіння належать: вогнегасники; крани – комплекти, ручні насоси, лопати, ломы, сокири, гаки, пили, багри; ящики з піском, бочки з водою; азбестові полотна, повстяні мати та ін.

Первинні засоби пожежогасіння розміщуються на пожежних щитках, які встановлені на території об'єкту з розрахунку один щит на 50 м². Вони пофарбовані у червоний колір, а пожежний інструмент у чорний.

Серед первинних засобів пожежогасіння найважливішу роль відіграють вогнегасники різних типів: водяні, водо – пінні, порошкові, вуглекислотні, газові.

Будівлі та автотранспортні засоби НПП «Бузький Гард» обладнані цінними та порошковими вогнегасниками. Наприклад, у адміністративній будівлі, яка має площу 200 м², встановлено 4 вогнегасники. Це відповідає нормативам. Протипожежними щитами обладнані адміністративна будівля, відділення парку.

Витрати парку на протипожежний захист у 2020 році становили:

- заправка 14 вогнегасників у 2020 році вартістю 231,41 грн.

Таким чином витрати на протипожежний захист у 2020 році становили:

$14 \times 231,41 = 3239,74$ грн.

ВИСНОВКИ

Організація бухгалтерського обліку та внутрішньогосподарського контролю нематеріальних активів суб'єктів господарювання будь-якої форми власності має важливе значення, оскільки забезпечує «прозорість» фінансової звітності, орієнтованої на показники вартості капіталу. Керівнику підприємства з метою отримання повної й оперативної інформації щодо різних складових нематеріальних активів, доцільно забезпечити організацію цієї ділянки обліку із залученням відповідних фахівців.

У першому розділі було розглянуто теоретичні аспекти бухгалтерського обліку і внутрішньогосподарського контролю нематеріальних активів на підприємствах України. Наведено еволюцію поглядів науковців на трактування категорії «нематеріальних активів», виявлено багатогранність даної категорії.

Результати проведеного дослідження щодо визначення сутності та економічного змісту поняття «нематеріальні активи» дозволяє стверджувати, що як об'єкт наукового пізнання - це складний та багатогранний структурний Елемент в економічній теорії сьогодення, який відповідно до вимог розвитку сучасної ринкової економіки країни з орієнтацією до світового економічного простору все більше ідентифікується з об'єктом інтелектуальної власності та здійсненням інноваційних процесів в ході господарської діяльності вітчизняних підприємств.

В узагальненому вигляді можна дати характеристику нематеріальному активу, як вартісному об'єкту промислової й інтелектуальної власності та інших майнових прав, який бере участь у господарській діяльності підприємства та приносить прибуток.

З іншого боку, нематеріальні активи за характером застосування подібні до основних засобів: вони використовуються тривалий час, приносять прибуток, але в процесі використання втрачають свою вартість.

Сучасний розвиток підприємств, ґрунтується на принципах сталого господарювання, конкурентоспроможного виробництва та ефективного

використання інтелектуального капіталу. Тому нематеріальні активи стають одним із важливих об'єктів майна господарюючого об'єкта, за допомогою яких реалізуються майнові товарно-грошові відносини в сфері створення, охорони і використання результатів інтелектуальної діяльності.

Запропонована класифікація нематеріальних активів дозволяє не тільки визначити ступінь впливу самого активу на фінансовий результат господарюючого суб'єкта, а й розкрити сутність поняття «нематеріальні активи», а також досягти достатньої чіткості у визначенні елементів, що входять у дане поняття.

Незважаючи на адаптацію вітчизняної практики обліку та внутрішньогосподарського контролю нематеріальних активів до міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, звітності та аудиту, нині зберігаються національні відмінності в обліку нематеріальних активів. Тому нагальною потребою залишаються питання реформування бухгалтерського обліку і внутрішньогосподарського контролю та створення відповідної нормативної бази.

Приймаючи до уваги існуючі проблеми щодо нормативного забезпечення обліку нематеріальних активів підприємства доцільно запропонувати такі шляхи їх вирішення, а саме:

- гармонізація нормативного обліку нематеріальних активів до міжнародних стандартів;
- визначення єдиних критеріїв ідентифікації нематеріальних активів.
- розробка методики внутрішньогосподарського контролю нематеріальних активів;
- постійне оновлення та удосконалення законодавчої бази, що регулює захист авторських, ліцензійних та патентних прав тощо.

У другому розділі зроблено аналіз фінансового стану, надана організаційна – економічна характеристика НПП «Бузький Гард».

Фінансово-господарська діяльність НПП «Бузький Гард», як бюджетної установи, характеризується низкою особливостей, які впливають на методику й організацію бухгалтерського обліку:

- функціонує на засадах державної форми власності;
- належать до неприбуткових установ, метою діяльності якої є надання нематеріальних послуг;
- не наділяється оборотними коштами (фінансовий стан визначається своєчасністю та повнотою надходжень асигнувань з державного бюджету);
- є складовою бюджетної системи країни і бере участь у виконанні як дохідної, так і видаткової частини бюджету, виконуючи кошторис доходів і видатків.

В третьому розділі охарактеризовано особливості бухгалтерського обліку та внутрішньогосподарського контролю нематеріальних активів в НПП «Бузький Гард».

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

У третьому розділі охарактеризовано особливості бухгалтерського обліку та внутрішньогосподарського контролю нематеріальних активів і виявлені деякі їх недоліки. Зауважимо, що на підприємстві

- з метою деталізації облікової інформації для складання фінансової звітності і приміток, важливим моментом є доповнення номенклатури рахунків тими додатковими субрахунками, які прямо не передбачені Інструкцією з метою обліку ефектів зміни облікової політики та дооцінки різних видів необоротних активів;
- не розроблені форми внутрішньогосподарського контролю нематеріальних активів.

Розглянувши у четвертому розділі організацію охорони праці в НПП «Бузький Гард», ми можемо зробити висновок, що керівництво парку приділяє особливу увагу аналізу та запобіганню небезпечним виробничим випадкам,

виділяє певні кошти на засоби гігієни (мило, миючі засоби). Також виділяються кошти на медико-санітарні засоби. З робітниками парку щоквартально проводяться: інструктаж з техніки безпеки, навчання, лекції.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Армстронг М. Практика управления человеческими ресурсами. 8-е изд./ Армстронг М.; [пер. с англ. под ред. С.К. Мордовина]. – СПб.: Питер, 2004. – 832 с.
2. Edvinsson L. Intellectual Capital. Realizing your Company's True Value by Finding Its hidden Brainpower / Edvinsson L., Malone M.S. – N.Y.: Harper Business, 1997.
3. Букович У. Управление знаниями: руководство к действию / У. Букович, Р. Уиллиамс [пер. с англ.]. – М.: ИНФРА – М., - XVI. – 504 с.
4. Каплан Р. Стратегические карты. Трансформация нематериальных активов в материальные результаты / Р. Каплан, Д. Нортон. Пер. с англ. – М.: ЗАО «Олимп-Бизнес», 2005. – 512 с.
5. Дятлов С.А. Теория человеческого капитала / Дятлов С.А. учебн. пособие. – СПб.: Из-во СПбГУЭФ, 1996. – 1725 с., с. 114.
6. Стюарт Т. Интеллектуальный капитал. Новый источник богатства организации / Т. Стюарт / Новая постиндустриальная волна на Западе. Антология / Под. ред. В.Л. Иноземцева. – М.: Academia, 1999. – 497с.
7. Усач Б.Ф. Аудит / Б.Ф.Усач / К.: Знання-Прес, 2002. – С. 9.
8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи»: затверджено наказом Міністерства фінансів України від 18 жовтня 1999 р. №242, зі змінами і доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу: buhgalter911.com.
9. Банасько Т. Проблеми та перспективи дослідження нематеріальних активів в Україні / Банасько Т. // Економіст. – 2010. – № 2. – с. 30-33.
10. Крайівська І.А. Облік у зарубіжних країнах: Конспект лекцій. – Харків: ХНАМГ, 2009. – 243 с.
11. Валдайцев С.В., Завлин П.Н., Миндели Л.Е. Нематериальные активы в науке: оценка и использование. //Бюллетень ВАК России. – №2. – 1997. – С. 24-40

12. Бондаренко О. С. Визнання нематеріальних активів у вітчизняній і зарубіжній практиці господарювання // Бондаренко О. С., Гончаренко М. С. // Ефективна економіка. – 2010. – №9.
13. Міжнародний стандарт фінансової звітності (IAS) 38 «Нематеріальні активи»: затверджений радою КМСБО у липні 1998 р., зі змінами і доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу: ade-solutions.com.
14. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р., зі змінами і доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу: zakon.rada.gov.ua.
15. Про затвердження інструкції з бухгалтерського обліку необоротних активів бюджетних установ: Наказ № 64 від 17.07.2000 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.rada.gov.ua.
16. Про внесення змін до деяких законодавчих актів України у зв'язку з прийняттям Податкового кодексу України: Закон України. –Х.: Одісей, 2012. –568 с.
17. Про затвердження типових форм об'єктів права інтелектуальної власності в складі нематеріальних активів: Наказ Міністерства фінансів України від 22.11.2004р. № 732 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.rada.gov.ua.
18. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський фінансовий облік: підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів / Ф. Ф. Бутинець. –8-ме вид., доп. і перероб. –Житомир :ПП «Рута», 2009. –912с.
19. Экономика предприятия : учебник / под общ. ред. д-ра экон. наук, проф. С. Ф. Покропивного ; пер. с укр. 2-го перераб. и доп. изд. –К.: КНЭУ, 2002. –780 с.
20. Особливості бухгалтерського обліку в галузях народного господарства: навч. посібн. –Х. : ХНАМГ, 2009. –240с.
21. Маляревский Ю. Д. Финансовый учет : учебно-метод.пособ./ Маляревский Ю. Д., Тютюнник П. С. –Х. : Изд. ХНЕУ, 2003. –288 с.
22. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 38 «Нематеріальні активи» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.rada.gov.ua.
23. Закон України «Про господарські товариства» № 283/97-ВР // Все о бухгалтерском учете. —2017. — № 15 (1292). —С. 3—45.

24. Міжнародні стандарти оцінки // Фінансова газета. — 2004. — № 22. — С. 13—25.
25. Голов С. Ф. Справедлива вартість та її місце в системі оцінок бухгалтерського обліку / С.Ф. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. — 2017. — № 4. — С. 3—18. УДК 330.322.01
26. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 122 «Нематеріальні активи», затверджене наказом Мінфіну від 12.10.2010 №1202. [Електронний ресурс]. — Режим доступу: [buhgalter 911.com](http://buhgalter911.com).
27. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку нематеріальних активів суб'єктів державного сектору, затверджені наказом Мінфіну від 23.01.2015 №11. [Електронний ресурс]. — Режим доступу: [buhgalter 911.com](http://buhgalter911.com).
28. Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 № 996-XIV. [Електронний ресурс]. — Режим доступу: www.rada.gov.ua.
29. Порядок застосування плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ, затвердженого наказом Мінфіну від 26.06.2013 №611, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 18.07.2013 року № 1214/23746 (зі змінами). Режим доступу: [buhgalter 911.com](http://buhgalter911.com).
30. Методичні рекомендації щодо облікової політики суб'єкта державного сектору, затверджені наказом Мінфіну від 23.01.2015 №11 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: [buhgalter 911.com](http://buhgalter911.com).
31. Білуха М. Т. Теорія бухгалтерського обліку: [Підручник для студ. екон. спец.] / М. Білуха — К.: Вид-во Київ. нац. екон. ун-ту, 2000. — 692 с
31. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський фінансовий облік: підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів / за редакцією проф. Ф. Ф. Бутинця. — 8-е вид., допов. і переробл. — Житомир: ПП «Рута», 2009. — 912 с
32. Кондраков Н. П. Бухгалтерский учёт: учеб. пособ. 4-е изд., перераб. и допол / Кондраков Н. П. — М.: ИНФРА — М, 2002. — 640 с.

33. Соловьева О. В. Зарубежные стандарты учета и отчетности. Учебное пособие / Соловьева О. В. – М.: «Аналитика-Пресс», 1998. – 288 с
34. Ткаченко Н. М. Бухгалтерський фінансовий облік на підприємствах України: підруч. для студ. вищ. навч. закл. екон. спец. – 5-те вид., допов. й переробл / Ткаченко Н. М. – К.: А.С.К., 2000. – 784 с.
35. Пантелеев В.П. Внутрішньогосподарський контроль: методологія та організація: [монографія] / В.П. Пантелеев. – К.: ДП «Ін форм-аналіт. Агентство», 2008. – 491 с
36. Маренков Н.Л. Контроль и ревизия. – М.: ЭФИ Феникс, 2004. – 416с
37. Куцик П.О., Дрогобицький І.М., Плиса З.П., Скоп Х.І. Облікова концепція управління вартістю нематеріальних активів підприємства: монографія. Львів: Растр-7, 2016. 268 с.
38. Пузыня Н.Ю. Оценка и управление нематериальными активами компании: монография. СПб.,: СПбГЭУ, 2013. 179 с7
39. Бігдан І.А. Питання оцінки вартості нематеріальних активів. Регіональні перспективи. 2001.
№ 2(3). С. 78–80
40. Брукинг Э. Интеллектуальный капитал. СПб.: СПбГЭУ, 2001. 288 с.
41. Легенчук С.Ф. Бухгалтерське відображення інтелектуального капіталу. Київ, 2006. 23 с.
42. Старко І.Є. Особливості організації управлінського контролю нематеріальних активів. Соціально-економічні проблеми сучасного підходу України. 2016. Вип. 1. С. 134- 137.
43. Каменська Т.О., Редько О.Ю. Внутрішній контроль і аудит в управлінні: практ. посіб.; Наук. шк. аудиту, Нац. Центр обліку та аудиту. Київ: ДП «Інформ.-аналіт. агентство», 2015. 375 с.
44. Банасько Т.М. Бухгалтерський облік і контроль нематеріальних активів: оцінка та порядок відображення: автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.00.09 / Житомир. держ. технол. ун-т. Житомир, 2010. 18 с.

45. Любенюк Н.О. Облік і контроль об'єктів права інтелектуальної власності: автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.00.09 / Київ. нац. економ. ун-т. Київ, 2013. 16 с.
46. Гавриленко Н. В. Проблеми застосування методів визначення справедливої вартості активів і зобов'язань. / Збірник наукових праць «Проблеми системного підходу в економіці. Національний авіаційний університет. - № 3 (57) – 2017. – с. 168-173.
47. Кулініч Т., Шепель І. Розвиток управлінського обліку на основі ризик-орієнтованого підходу. /Кулініч Т., Шепель І., Гавриленко Н. Економічний аналіз. 2021. Том 31. № 1. С. 17- 24.
48. Gavrilenko N. V., Gryshchenko O. V. Introduction of accounting at small and medium enterprises in Ukrainian: organizational and managerial aspects - Development strategy of science and education, 2017 – 179-182 с.
49. Проблеми і перспективи обігу криптовалют/ Н. Гавриленко, Є. Допілко, В. Кошутська/ Economic and social-focused issues of modern world. Conference Proceedings of the 2nd International Scientific Conference. October 16-17.- Bratislava,- 2019.- 136-141p.
50. Формування конкурентних стратегій підприємницької структури /Н. В. Гавриленко, О. В. Грищенко/Н. О. Козицька/ Problems of economics and management: Collective monograph.-Verlag SWG imex GmbH, Nuremberg, Germany, - 2018. – 12-24 p.
51. Постановка обліку на вітчизняних малих і середніх підприємствах: організаційно-управлінський аспект/ Н.В. Гавриленко, О.В. Грищенко/ Сборник научных статей Международной научно практической конференции: «Стратегии развития науки и образования», Namur, Belgique, 30 марта 2017 года
52. Податкові витрати та контроль за їх станом в системі обліково-податкового інформаційного простору /Н.В. Гавриленко, О.В. Грищенко/ Електронне наукове видання Глобальні та національні проблеми економіки Миколаївський Національний університет імені В.О. Сухомлинського. - № 14, 2016 - С. 9
53. Organization of a Strategic Management Accounting in an Innovative

Economy / Alla Grinko, Nataliia Havrylenko, Tetiana Kostash, Yuriy Fed'kovych, Mariia Plekan, Svitlana Breus// Academy of Accounting and Financial Studies Journal. - Volume 24. - Issue: 5/ 2020.

54. Гавриленко Н. В., Гераськіна О./Тематичний аналіз іноваційної діяльності підприємства / Матеріали XII міжна-родної науково-практичної конференції «Облік, контроль і аналіз в управлінні підприєм-ницькою діяльністю»Черкаси, ЧДТУ/ 2015 -77-79.

55. Буга Н. Ю., Гавриленко Н. В. Методика обліку та формування облікової політики на малих підприємствах Миколаївського регіону. – Генерація наукових ідей: культурологічні та правові аспекти досліджень проблеми сучасного українського суспільства.- Вип.1 Первомайськ: ПФ КІРУЕ, 2011. – с. 19-25.

56. Гавриленко Н. Актуальні проблеми обліково-аналітичного процесу в управлінні підприємницькою діяльністю / Матеріали I Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції «Актуальні проблеми обліково - аналітичного процесу в управлінні підприємницькою діяльністю». 2013 - с.157-159.

57. Гавриленко Н. В., Грищенко О. В., Козіцька Н. О. Бізнес-моделі: підходи до визначення та формування структури. / Modern problems of management: economics, education, health care and pharmacy, October 16-19, 2018, Opole, Republic of Poland. 28-30p.

58. Гавриленко Н. В., Грищенко О. В., Козіцька Н. О. Основні проблеми функціонування системи збалансованих показників в стратегічному контролінгу. /Економіка. Фінанси. Право. ТОВ "Міжнародний бізнес центр"- № 5. - 2020. – с. 13-21.