

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ОДЕСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ**

Кафедра бухгалтерського обліку, аналізу та аудиту
(найменування кафедри)

РЕФЕРАТ
кваліфікаційної роботи
на здобуття освітнього ступеня магістра
зі спеціальності 071 «Облік і оподаткування»
(шифр та найменування спеціальності)
за освітньою програмою професійного/наукового спрямування
«Облік, аудит і оподаткування підприємницької діяльності»
(назва освітньої програми)

на тему: «Облік і аудит нематеріальних активів: діючий стан і напрямки
удосконалення на прикладі ТОВ «СІЛЬПО-ФУД»
(назва теми)

Виконавець:

студентка ЦЗВФН
Кващук Галина Дмитрівна
(Прізвище, і'мя, по-батькові) /підпис/

Науковий керівник:

д.е.н., професор
(науковий ступінь, вчене звання)
Лоханова Наталія Олексіївна
(Прізвище, і'мя, по-батькові) /підпис/

ОДЕСА-2023

ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ

Актуальність теми. Нематеріальні активи є важливим об'єктом фінансової звітності більшості компаній світу.

У сучасних умовах підприємства широко використовують нематеріальні активи для всіх сфер власної діяльності, зокрема, це стосується ліцензій, авторських прав, прав на використання майна, земельних і природних ресурсів, прав на технологічні рішення (ноу-хау) тощо.

Підприємства, завдяки використанню нематеріальних активів суттєво збільшують свою вартість, а отже, важливо налагодити їх якісний облік.

Проблеми обліку і аудиту нематеріальних активів широко досліджуються в науковій літературі такими авторами, як: Голов С.Ф., Легенчук С.В., Федорова І.В., Яцунська О.С. та іншими. Між тим, ряд питань продовжує залишатися спірними і невирішеними.

Через це необхідність організації ефективної системи бухгалтерського обліку, аналізу та аудиту нематеріальних активів виходить на перший план, а отже, тема носить актуальний характер.

Мета кваліфікаційної роботи полягає в тому, щоб дослідити теоретичні і практичні питання обліку, аналізу і аудиту нематеріальних активів на прикладі ТОВ «Сільпо-Фуд».

Завдання дослідження складаються з наступного:

- дослідити суть нематеріальних активів, їх класифікацію, визнання і оцінку відповідно до вимог МСБО 38 з урахуванням того, що базове підприємство працює на підставі Концептуальної основи МСФЗ;
- вивчити методику обліку стану і руху нематеріальних активів у системі рахунків;
- дослідити особливості нарахування амортизації нематеріальних активів і відображення втрат від знецінення;
- критично проаналізувати дискусійні питання обліку нематеріальних активів у світовій обліковій практиці;
- надати загальну характеристику ТОВ «Сільпо-Фуд»;
- описати діючу практику обліку нематеріальних активів у ТОВ «Сільпо-Фуд»;
- проаналізувати стан, динаміку, ефективність використання нематеріальних активів у ТОВ «Сільпо-Фуд»;
- дослідити мету, завдання і джерела аудиту нематеріальних активів на підприємствах;
- оцінити систему внутрішнього контролю нематеріальних активів на підприємстві;
- розглянути методичні засади проведення аудиторської перевірки нематеріальних активів та інші.

Об'єктом дослідження є нематеріальні активи торговельного підприємства – ТОВ «Сільпо-Фуд».

Предметом дослідження є система обліку, аналізу і аудиту нематеріальних активів ТОВ «Сільпо-Фуд».

Методи дослідження. У роботі використані методи: індукції, дедукції, системний аналіз, порівняльний аналіз, графічні методи для ілюстрації результатів дослідження, аналітичні процедури стосовно оцінки показників нематеріальних активів у фінансовій звітності; тестування системи внутрішнього контролю нематеріальних активів та інші.

Інформаційну базу дослідження становлять сучасні нормативні джерела (МСФЗ, Закони України інші нормативно-правові акти), спеціальна економічна література вітчизняних і зарубіжних авторів, фінансова звітність і практичний матеріал ТОВ «Сільпо-Фуд», інша інформація з інформаційно-аналітичних систем: YouControl, OpenData, інформація з сайту ТОВ «Сільпо-Фуд» тощо.

Структура та обсяг роботи. Кваліфікаційна робота магістра складається зі вступу, 3 розділів, висновків, списку використаних джерел і додатків. Основний зміст роботи викладено на 71 сторінці.

Список використаних джерел складається з 34 найменувань. У роботі міститься 11 таблиць, 7 рисунків, 2 додатки.

Апробація результатів дослідження. Рекомендації, що були сформульовані в ході проведення дослідження, доведені до відома управлінського персоналу ТОВ «Сільпо-Фуд» (одеська філія) і взяті ним до уваги.

ОСНОВНИЙ ЗМІСТ РОБОТИ

У першому розділі *«Теоретичні засади обліку нематеріальних активів за вимогами МСБО 38 «Нематеріальні активи»* досліджено нематеріальні активи як об'єкт обліку, порядок їх визнання, оцінки і класифікації; документальне оформлення і облік нематеріальних активів; дискусійні аспекти обліку нематеріальних активів у вітчизняному і міжнародному досвіді.

У другому розділі *«Діюча практика обліку і аналіз нематеріальних активів у ТОВ «СІЛЬПО-ФУД»* проаналізовані загальна характеристика підприємства – ТОВ «Сільпо-Фуд»; розкриті особливості обліку нематеріальних активів у ТОВ «Сільпо-Фуд»; проведено аналіз нематеріальних активів на підприємстві.

У третьому розділі *«Методичні засади аудиту нематеріальних активів»* розглянуто завдання і джерела перевірки нематеріальних активів; проведена оцінка системи внутрішнього контролю нематеріальних активів; запропоновано склад аудиторських процедур перевірки нематеріальних активів на підприємстві.

ВИСНОВКИ

На підставі дослідження теоретичних і практичних питань обліку нематеріальних активів на прикладі ТОВ «Сільпо-Фуд» можна зробити такі основні висновки:

1. Базою дослідження в роботі обрано Товариство з обмеженою відповідальністю «Сільпо-Фуд», яке є відомим торговельним підприємством в Україні і представляє роздрібну торгову мережу і бренд «Сільпо».

Товариство знаходиться під контролем ПАТ «Закритий недиверсифікований венчурний корпоративний інвестиційний фонд «Рітейл Капітал», який у свою чергу належить ТОВ «Фоззі Груп», що постає в якості «Кінцевого материнського підприємства».

Основним видом діяльності Товариства є неспеціалізована оптова та роздрібна торгівля головним чином продуктами харчування, напоями та тютюновими виробами.

2. Товариство використовує значну кількість різноманітних специфічних нематеріальних активів, зокрема:

- ліцензії та виключні права;
- торгові марки;
- програмне забезпечення;
- капітальні інвестиції в нематеріальні активи;
- інші нематеріальні активи.

Найбільш значущими з нематеріальних активів Товариства є придбані торгові марки компанії, зокрема, базовий логотип «Сільпо», Товарний знак «Власний рахунок», який використовується торговельним підприємством для означення власної системи лояльності, широко використовуваної клієнтами підприємства.

Також важливими складовими нематеріальних активів є різні види цифрових ресурсів і програмних продуктів, специфічних для торговельної компанії (FZClient, Цифровий двійник DIGITAL TWIN, ПО Каса та інші).

3. В основному нематеріальні активи Товариства є новими, для них встановлені незначні строки корисного використання.

Строки корисного використання нематеріальних активів переглядаються (за необхідності) наприкінці звітнього року на майбутній рік.

Амортизація нематеріальних активів нараховується Товариством за прямолінійним методом протягом очікуваного строку корисного використання активу.

Для цілей нарахування амортизації ліквідаційна вартість нематеріальних активів обирається рівною нулю.

Всі нематеріальні активи Товариства відносяться до таких, що мають термін корисного використання, тобто він є визначеним.

Синтетичний облік нематеріальних активів Товариства організовано на активному рахунку 12 «Нематеріальні активи» з використанням субрахунків, що передбачені діючим Планом рахунків бухгалтерського обліку.

Аналітичний облік нематеріальних активів ведеться за кожним конкретним об'єктом.

Ведення синтетичного і аналітичного обліку забезпечується в автоматизованому режимі з використанням програмного забезпечення, розробленого з урахуванням особливостей ТОВ «Сільпо-Фуд». Програма передбачає, що ведеться Довідник наявних нематеріальних активів (за видами), де вноситься вся базова інформація про актив.

Надходження нематеріальних активів зазвичай оформлюється такими документами. При придбанні у постачальника нематеріальний актив надходить разом з накладною, рахунком і податковою накладною від контрагента. Далі на місці надходження складається спочатку прибуткова накладна, а далі Акт приймання нематеріального активу.

На актив відкривається інвентарна картка (в автоматизованому режимі), а також об'єкт вноситься в інвентарний список за місцем використання (матеріально-відповідальною особою).

Бухгалтерські записи з обліку нематеріальних активів у ТОВ «Сільпо-Фуд» відповідають вимогам діючого Плану рахунків і Інструкції щодо його застосування.

4. Аналіз структури нематеріальних активів Товариства показав, що у їх складі в 2022 році більшу частку займали торгові марки – 86,6%, в 2021 році – 91,1%, отже, частка торгових марок зменшилася на 4,49%.

На другому місці за вагою у складі нематеріальних активів – програмне забезпечення, частка якого в 2022 році склала 10,02%, в 2021 році – 7,48%. Отже, частка програмного забезпечення зросла на 2,54%.

5. У цілому первісна вартість нематеріальних активів у 2022 році склала 8570518 тис. грн., у 2021 році – 8148540 тис. грн. Таким чином зростання нематеріальних активів у 2022 році порівняно з попереднім роком склало 421978 тис. грн., або 5,18%.

В абсолютному вимірі відбулося зменшення первісної вартості торгових марок у складі нематеріальних активів Товариства: в 2022 році вона склала 7423917 тис. грн, в 2021 році – 7424018 тис. грн., тобто вона зменшилася на 101 тис. грн.

Первісна вартість програмного забезпечення в 2022 році склала 859097 тис. грн., в 2021 році – 609909 тис. грн., отже, відбулося збільшення на 249188 тис. грн., або на 48,66%. Це свідчить про те, що компанія активно займається оновленням власного програмного забезпечення.

Первісна вартість ліцензій і виключних прав склала в 2022 році 95361 тис. грн., в 2021 році – 59409 тис. грн., тобто відбулося зростання відповідного виду нематеріальних активів на 35952 тис. грн., або 60,52%.

Вартість капітальних інвестицій в нематеріальні активи в 2022 році склала 145945 тис. грн., в 2021 році – 32014 тис. грн. Тим самим зростання капітальних інвестицій в нематеріальні активи зросла на 113941 тис. грн., або 355,88%.

Первісна вартість інших нематеріальних активів в 2022 році склала 46198 тис. грн., в 2021 році – 23190 тис. грн. Отже, збільшення вартості інших нематеріальних активів в звітному році порівняно з попереднім роком склало 23008 тис. грн. та на 99,22%.

6. У звітному 2022 року всі показники руху нематеріальних активів знизилися. Коефіцієнт оновлення нематеріальних активів у 2022 році склав 0,0517, а в 2021 році він був 0,188, тобто в звітному році відповідний показник скоротився на 0,1363 або на 72,5%.

Що стосується коефіцієнту вибуття нематеріальних активів, то він в 2022 році склав 0,0026, а в 2021 році – 0,0254. Таким чином, відповідний показник у звітному році зменшився на 0,0228 або на 89,76%.

Коефіцієнт приросту нематеріальних активів у 2022 році склав 1,0518, а в 2021 році – 1,2002, тобто коефіцієнт приросту в звітному році зменшився на 0,1484 або на 12,36%.

Коефіцієнт амортизованості нематеріальних активів у 2022 році склав 0,5032, а в 2021 році – 0,6198, тобто відбулося зменшення ступеня зношеності відповідних активів на 0,1166 або на 18,8%.

Відповідно коефіцієнт придатності нематеріальних активів у 2022 році склав 0,4968, а в 2021 році – 0,3802, тобто коефіцієнт придатності в звітному році збільшився на 0,1166 або на 18,8%.

7. ТОВ «Сільпо-Фуд» у 2022 році збільшило середньорічну балансову вартість власних нематеріальних активів. У 2022 році вона склала 3677925 тис. грн, тоді як в 2021 році – 3612532 тис. грн. Отже, в звітному році відбулося несуттєве збільшення середньорічної балансової вартості нематеріальних активів – на 1,81%.

У 2022 році чистий дохід від реалізації товарів склав 69990601 тис. грн., а в 2021 році – 72784231 тис. грн. Отже, внаслідок погіршення економічної ситуації і закриття частини магазинів на окупованих територіях чистий дохід від реалізації товарів, робіт, послуг ТОВ «Сільпо-Фуд» в 2022 році скоротився на 3,84%.

Обидва останні роки були для Товариства збитковими. Так, чистий збиток діяльності в 2022 році склав 7632318 тис. грн, в 2021 році – 1846179 тис. грн., тобто чиста сума збитку за звітний 2022 рік зросла на 312,87%.

Коефіцієнт віддачі нематеріальних активів у 2022 році склав 19,03, а в 2021 році – 20,148, тобто віддача нематеріальних активів зменшилася на 5,549%.

Коефіцієнт місткості нематеріальних активів у 2022 році склав 0,0525, в 2021 році – 0,0496. Таким чином місткість нематеріальних активів у звітному 2022 році зросла на 5,847%. У цілому нематеріальні активи використовуються Товариством достатньо ефективно.

8. Товариство налагодило систему контролю за наявністю, рухом нематеріальних активів, порядком нарахування амортизації та поліпшеннями НМА. Не зважаючи на те, що Товариство має розгалужену торговельну мережу, а отже, це ускладнює контроль за всіма місцями використання

активів, разом з тим, бухгалтерією ТОВ «Сільпо-Фуд» задіяні всі можливі форми реалізації контрольних заходів всередині компанії, зокрема, інвентаризації НМА, санкціонування всіх операцій з активами з боку вищого управлінського персоналу, додаткові перевірки правильності відображення господарських операцій щодо руху нематеріальних активів і нарахування їх амортизації з боку заступника головного бухгалтера. Отже, у цілому внутрішній контроль налагоджено ефективно.

9. У цілому система обліку нематеріальних активів відповідає вимогам діючих МСФЗ.

Між тим, в ході аудиторської перевірки фінансової звітності за 2021 і 2022 роки аудиторами ТОВ «Бейкер Тіллі Україна» було встановлено, що Товариство станом на 31.12.2021 р. не провело тест на знецінення необоротних активів, зокрема не оцінило суму очікуваного відшкодування вартості нематеріальних активів, що були відображені в Звіті про фінансовий стан в сумі 4258050 тис. грн. Водночас, на відповідну дату існували ознаки можливого зменшення корисності, а отже, ТОВ «Сільпо-Фуд» не застосовувало МСБО 36 «Зменшення корисності активів».

Відповідне рішення було прийнято управлінським персоналом Товариства. Це у свою чергу до висловлення аудиторів ТОВ «Бейкер Тіллі Україна» у Звіті незалежного аудитора думки із застереженням відносно фінансової звітності за 2021 і в подальшому за 2022 рік. Відповідно, аудитори не змогли встановити, чи існує потреба в будь-яких коригуваннях фінансових результатів Товариства за 2022 рік.

Враховуючи встановлений недолік в частині недотримання вимог МСБО 36, вважаємо за доцільне порекомендувати ТОВ «Сільпо-Фуд» наступне:

1) Забезпечити контроль управлінського персоналу Товариства за оцінкою наявності зовнішніх і внутрішніх ознак зменшення корисності (знецінення) нематеріальних активів станом на звітну дату – 31 грудня звітного року.

2) У випадку наявності зовнішніх і внутрішніх ознак знецінення забезпечити проведення тесту на предмет зменшення корисності.

Ураховуючи, що обліковою політикою Товариства встановлено, що розрахунок суми очікуваного відшкодування здійснюється в розрізі підрозділі, що генерують грошові потоки (ПГГП), тобто магазинів мережі, або за можливості – за окремим активом, то при тестуванні на предмет зменшення корисності необхідно брати до уваги, чи може нематеріальний актив генерувати грошовий потік, і якщо не може – то проводити знецінення в цілому за одиницями, що генерують грошовий потік.

3) Після проведення тесту на предмет зменшення корисності при встановленні перевищення балансової вартості нематеріального активу суми очікуваного відшкодування Товариство повинно визнавати збитки від знецінення з віднесенням їх на витрати в Звіті про фінансові результати, враховуючи, що ТОВ «Сільпо-Фуд» використовує модель обліку

необоротних активів за первісною вартістю з нарахуванням амортизації і визнанням збитків від знецінення.

4) Суму збитків від знецінення нематеріальних активів, у випадку їх встановлення, необхідно списувати на рахунок 942 «Збитки від зменшення корисності необоротних активів».

5) Якщо в подальшому відбувається відновлення корисності, Товариства має визнавати відповідний дохід від відновлення корисності з відображенням його на рахунку 742 «Доходи від відновлення корисності необоротних активів».

6) Відповідна інформація щодо проведення тесту на знецінення необоротних активів в цілому і нематеріальних активів зокрема, має розкриватися Товариством в Примітках до фінансової звітності в окремому пункті, або безпосередньо в пунктах «Основні засоби» і «Нематеріальні активи».

Запровадження відповідних рекомендацій дозволить підвищити якість звітної інформації щодо необоротних активів і забезпечить повне дотримання вимог МСБО 36, що у свою чергу дозволить Товариству отримати позитивний аудиторський висновок незалежних аудиторів без застережень.

Ще одним недоліком обліку і звітності Товариства стало те, що у 2021 році воно придбало у пов'язаної сторони торгову марку «Власний рахунок» за грошову винагороду визнало її у складі нематеріальних активів. Однак, при проведенні аудиторської перевірки аудитори не змогли отримати прийнятні аудиторські докази у достатньому обсязі, відносно того, що придбання було здійснене на повністю ринкових умовах.

Для усунення відповідного недоліку рекомендовано обґрунтувати операцію придбання торгової марки «Власний рахунок» у пов'язаної сторони на ринкових умовах для підтвердження правильності її визнання і оцінки у складі НМА, оскільки балансова вартість цих активів є суттєвою і для подальшого підтвердження її аудиторами необхідним є забезпечення належних підтверджень.

АНОТАЦІЯ

Квашук Г.Д. «Облік і аудит нематеріальних активів: діючий стан і напрямки удосконалення на прикладі ТОВ «СІЛЬПО-ФУД».

Кваліфікаційна робота на здобуття освітнього ступеня магістра зі спеціальності 071 «Облік і оподаткування» за освітньою програмою професійного/наукового спрямування «Облік, аудит і оподаткування підприємницької діяльності».

(назва освітньої програми)

Одеський національний економічний університет. Одеса, 2023.

У роботі розглядаються теоретичні аспекти обліку, аналізу і аудиту нематеріальних активів, зокрема поняття і класифікація нематеріальних активів, порядок їх документального оформлення і відображення в бухгалтерському обліку.

Проаналізовано діючий стан обліку і аудиту нематеріальних активів на підприємстві, проведено аналіз складу і динаміки нематеріальних активів.

Запропоновано удосконалити облікову політику стосовно нематеріальних активів, порядок проведення тесту на зменшення корисності нематеріальних активів.

Ключові слова: нематеріальні активи, необоротні актив, облік, аналіз, аудит, контроль

ANNOTATION

Kvaschuk G.D. «Accounting and audit of intangible assets: current status and areas of improvement on the example of "Silpo-Food" LLC

Qualifying work on obtaining a master's degree in the specialty 071 «Accounting and Taxation» for the educational program «Accounting, auditing and taxation of business activities».

(title of the educational program)

Odessa National Economics University. Odessa, 2023.

The work considers the theoretical aspects of accounting, analysis and auditing of intangible assets, in particular the concept and classification of intangible assets, the order of their documentation and reflection in accounting.

The current state of accounting and auditing of intangible assets at the enterprise was analyzed, the composition and dynamics of intangible assets were analyzed.

It is proposed to improve the accounting policy regarding intangible assets, the procedure for carrying out the test for impairment of intangible assets.

Keywords: intangible assets, non-current asset, accounting, analysis, audit, control