МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ

НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ БІОРЕСУРСІВ І ПРИРОДОКОРИСТУВАННЯ УКРАЇНИ

Кваліфікаційна наукова праця
на правах рукопису

ЮРЛОВА АЛЬОНА МИХАЙЛІВНА

УДК 657.4:336.764.2

ДИСЕРТАЦІЯ

ОБЛІКОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ АУДИТУ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ АГРАРНИХ ФОРМУВАНЬ

071 – облік і оподаткування
07 – управління та адміністрування

Подається на здобуття наукового ступеня доктора філософії
Дисертація містить результати власних досліджень. Використання текстів, ідей, досліджень і висновків інших авторів мають посилання на відповідне джерело

_____А. М. Юрлова

Науковий керівник
Гуцаленко Любов Василівна,
доктор економічних наук, професор

Київ – 2026

АНОТАЦІЯ

Юрлова А.М. Облікове забезпечення аудиту нематеріальних активів аграрних формувань. – Кваліфікаційна наукова праця на правах рукопису.

Дисертація на здобуття наукового ступеня доктора філософії з галузі знань «Управління та адміністрування» за спеціальністю 071 «Облік і оподаткування». – Національний університет біоресурсів і природокористування України, Київ, 2026.

Дисертацію присвячено обґрунтуванню теоретичних, методичних та організаційних положень облікового забезпечення аудиту нематеріальних активів (НМА) аграрних формувань і розробленню практичних рекомендацій щодо його удосконалення. Актуальність теми зумовлена зростанням ролі нематеріальних активів у формуванні конкурентоспроможності, інвестиційної привабливості, інноваційного потенціалу та ринкової вартості аграрних формувань. В умовах цифровізації, глобалізації, трансформації аграрного виробництва та посилення вимог до достовірності фінансової звітності НМА набувають значення стратегічного ресурсу розвитку. Водночас їхня специфічна економіко-правова природа ускладнює ідентифікацію, оцінку, документальне підтвердження, облікове відображення та аудиторську перевірку.

Метою дисертаційної роботи є обґрунтування теоретичних, методичних та організаційних положень облікового забезпечення аудиту нематеріальних активів аграрних формувань і розроблення практичних рекомендацій щодо його удосконалення з метою підвищення якості, достовірності та корисності обліково-звітної інформації для управління, контролю і прийняття економічних рішень. Для досягнення поставленої мети визначено такі завдання: узагальнити теоретичні засади ідентифікації, оцінки та класифікації НМА; систематизувати інституціональне забезпечення обліку НМА аграрних формувань; обґрунтувати концептуальну модель побудови системи облікового забезпечення аудиту НМА аграрних формувань; оцінити стан відображення НМА у фінансовій звітності аграрних формувань; удосконалити організаційне забезпечення обліку НМА

аграрних формувань; обґрунтувати методичні підходи до формування інформації для аудиту НМА і систематизувати аудиторські процедури щодо визнання, оцінки, амортизації, знецінення, правового підтвердження та розкриття інформації; удосконалити методичні підходи до внутрішнього аудиту нематеріальних активів аграрних формувань; розробити концептуальні засади удосконалення облікового забезпечення аудиту НМА в умовах цифровізації, зростання ролі інтелектуального капіталу та підвищення вимог до якості звітності; обґрунтувати місце НМА в системі управління капіталом аграрних формувань та визначити вплив якісного облікового забезпечення аудиту НМА на капіталізацію та інвестиційну привабливість аграрних формувань; запропонувати напрями удосконалення системи внутрішнього аудиту НМА як інструменту підвищення достовірності обліково-звітної інформації та результативності управління аграрними формуваннями.

Об’єктом дослідження є процес формування, облікового відображення та аудиту нематеріальних активів аграрних формувань.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, методичних, організаційних і практичних положень облікового забезпечення аудиту нематеріальних активів аграрних формувань в умовах цифровізації, інституціональних змін та підвищення вимог до достовірності обліково-звітної інформації.

У першому розділі розкрито теоретичні засади ідентифікації, оцінки та класифікації нематеріальних активів. Обґрунтовано, що в аграрному секторі до НМА належать не лише традиційні об’єкти інтелектуальної власності, а й специфічні для галузі ресурси: права на сорти рослин, селекційні досягнення, аграрні технології, програмне забезпечення, геоінформаційні системи, бази даних, цифрові карти полів, торговельні марки, ліцензії та інші об’єкти, що впливають на результативність діяльності аграрних формувань. Узагальнено інституціональне забезпечення обліку НМА через взаємодію нормативно-правових, методичних, організаційних, професійних і внутрішньогосподарських складових. Уточнено концептуальне означення

облікового забезпечення аудиту НМА як системи формування, документального підтвердження, узагальнення та надання достовірної інформації для потреб аудиторської перевірки, управління, контролю і прийняття економічних рішень.

У другому розділі здійснено оцінку формування і впливу нематеріальних активів на результати діяльності аграрних формувань. На основі аналізу фінансової звітності аграрних формувань Вінницької області обґрунтовано наявність розриву між реальною економічною роллю НМА та рівнем їх балансового відображення. Доведено, що значна частина НМА не отримує належного визнання у фінансовій звітності через складність їх ідентифікації, оцінки, документального підтвердження прав та організації аналітичного обліку. Удосконалено організаційне забезпечення обліку НМА шляхом систематизації його елементів: облікової політики, первинного документування, аналітичного обліку, внутрішнього реєстру НМА, процедур оцінки, амортизації, інвентаризації, контролю правовстановлюючих документів та формування інформаційної бази для аудиту. Обґрунтовано методичний підхід до облікового забезпечення аудиту НМА, який інтегрує організаційну, методичну, документальну, цифрову та контрольну складові облікового процесу з процедурами оцінки аудиторських ризиків, формування аудиторських доказів і підтвердження достовірності інформації у фінансовій звітності. Розроблено методичні підходи до внутрішнього аудиту НМА, зокрема програму аудиту, анкету оцінювання компетентності внутрішнього аудитора, форми контролю капіталізації витрат та процедури перевірки достовірності визнання, оцінки, амортизації, знецінення і розкриття інформації про нематеріальні активи.

У третьому розділі обґрунтовано концептуально-методичний підхід до облікового забезпечення аудиту НМА аграрних формувань, який інтегрує нормативне регулювання, справедливо-вартісну оцінку, внутрішній контроль, цифровізацію обліково-аналітичних процесів та розширення аудиторських процедур. Запропонований підхід забезпечує комплексне формування

інформації про НМА – від їх ідентифікації, правового підтвердження, оцінки та документування до відображення в обліку, розкриття у звітності й аудиторського підтвердження. Удосконалено інформаційно-облікове забезпечення аудиту НМА в системі управління капіталом аграрних формувань через поєднання нормативно-правового, методичного, організаційного, технічного та інформаційно-аналітичного забезпечення з обліково-аналітичною інформацією про нематеріальні активи. Доведено, що результати аудиту НМА можуть використовуватися не лише для підтвердження достовірності облікових даних, а й для управління вартістю аграрного формування, прийняття інвестиційних рішень, підвищення ефективності використання нематеріальних ресурсів, забезпечення фінансової стійкості та зростання ринкової капіталізації аграрних формувань. Удосконалено систему внутрішнього аудиту НМА на основі ризик-орієнтованого підходу, яка передбачає виокремлення стратегічного рівня аудиту, процедур ідентифікації та класифікації активів, аналізу системи обліку й оцінки, перевірки ефективності використання, внутрішнього контролю, ризик-менеджменту, звітності та розроблення аудиторських рекомендацій.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в розвитку теоретичних, методичних та організаційних положень облікового забезпечення аудиту нематеріальних активів аграрних формувань. Вперше обґрунтовано концептуально-методичний підхід до облікового забезпечення аудиту НМА, що інтегрує нормативне регулювання, справедливо-вартісну оцінку, внутрішній контроль, цифровізацію обліково-аналітичних процесів і розширення аудиторських процедур. Удосконалено організаційне забезпечення обліку НМА, методичний підхід до облікового забезпечення їх аудиту, методичні підходи до внутрішнього аудиту, інформаційно-облікове забезпечення аудиту НМА у системі управління капіталом та систему внутрішнього аудиту на основі ризик-орієнтованого підходу. Набули подальшого розвитку теоретичні засади ідентифікації, облікового відображення й аудиторського супроводу НМА, інституціональне забезпечення їх обліку, концептуальна модель побудови

системи облікового забезпечення аудиту та оцінка стану відображення НМА у фінансовій звітності аграрних формувань.

Практичне значення результатів дослідження полягає в можливості використання запропонованих положень і рекомендацій у діяльності аграрних формувань, аудиторських фірм, служб внутрішнього аудиту, бухгалтерських служб та в навчальному процесі закладів вищої освіти. Розроблені рекомендації спрямовані на удосконалення організації обліку нематеріальних активів, формування внутрішнього реєстру НМА, документальне підтвердження прав, оцінку ознак знецінення, підвищення якості аудиторських процедур, зменшення ризиків викривлення фінансової звітності та посилення інформаційної основи управління НМА аграрних формувань.

Дисертація складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел і додатків. Повний обсяг дисертаційної роботи становить 328 сторінки друкованого тексту. Основний зміст викладено на 221 сторінці. Дисертація містить 27 таблиць на 36 сторінках, 25 рисунків на 25 сторінках та 19 додатків на 62 сторінках. Список використаних джерел налічує 238 найменування і розміщений на 27 сторінках.

Ключові слова: нематеріальні активи, облік, аудит, облікове забезпечення, внутрішній аудит, аграрні формування, аудиторські ризики, фінансова звітність, інтелектуальний капітал, цифровізація, оцінка, внутрішній контроль.

ANNOTATION

Yurlova Alona. Accounting support for the audit of intangible assets of agricultural enterprises. – Manuscript.

Thesis for obtaining the scientific degree of Doctor of Philosophy in the field of knowledge "Management and Administration" in the specialty 071 "Accounting and Taxation". – National University of Life and Environmental Sciences of Ukraine, Kyiv, 2026.

The dissertation is devoted to the substantiation of theoretical, methodological

and organizational provisions of accounting support for the audit of intangible assets of agrarian formations and to the development of practical recommendations for its improvement. The relevance of the topic is determined by the increasing role of intangible assets in enhancing the competitiveness, investment attractiveness, innovation potential and market value of agrarian enterprises. Under the conditions of digitalization, globalization, transformation of agricultural production and growing requirements for the reliability of financial reporting, intangible assets acquire the importance of a strategic development resource. At the same time, their specific economic and legal nature complicates their identification, valuation, documentary confirmation, accounting recognition and audit verification.

The purpose of the dissertation is to substantiate the theoretical, methodological and organizational provisions of accounting support for the audit of intangible assets of agrarian formations and to develop practical recommendations for its improvement in order to enhance the quality, reliability and usefulness of accounting and reporting information for management, control and economic decision-making.

To achieve this purpose, the following tasks have been defined in the dissertation: to generalize the theoretical foundations of identification, valuation and classification of intangible assets; to systematize the institutional support for accounting for intangible assets of agrarian formations; to clarify the content of the concept of “accounting support for the audit of intangible assets” and to generalize international and national approaches to the formation of information for audit purposes; to assess the state of reflection of intangible assets in the financial statements of agrarian formations; to improve the organizational support for accounting for intangible assets of agrarian formations; to substantiate methodological approaches to the formation of information for the audit of intangible assets and to systematize audit procedures concerning recognition, valuation, amortization, impairment, legal confirmation and disclosure of information; to improve methodological approaches to the internal audit of intangible assets of agrarian formations; to develop conceptual foundations for improving accounting

support for the audit of intangible assets under the conditions of digitalization, the growing role of intellectual capital and increasing requirements for the quality of reporting; to substantiate the place of intangible assets in the capital management system of agrarian formations and to determine the impact of high-quality accounting support for the audit of intangible assets on the capitalization and investment attractiveness of agrarian formations; to propose directions for improving the internal audit system of intangible assets as a tool for enhancing the reliability of accounting and reporting information and the effectiveness of management of agrarian formations.

The object of the research is the process of formation, accounting recognition and audit of intangible assets of agrarian formations.

The subject of the research is a set of theoretical, methodological, organizational and practical provisions of accounting support for the audit of intangible assets of agrarian formations under the conditions of digitalization, institutional changes and increasing requirements for the reliability of accounting and reporting information.

The first chapter, “Scientific and Methodological Principles of Accounting Support for the Audit of Intangible Assets,” reveals the theoretical foundations of the identification, valuation and classification of intangible assets. It is substantiated that, in the agrarian sector, intangible assets include not only traditional objects of intellectual property, but also sector-specific resources: rights to plant varieties, breeding achievements, agricultural technologies, software, geographic information systems, databases, digital field maps, trademarks, licenses and other objects that affect the performance of agrarian formations. The institutional support for accounting for intangible assets is generalized through the interaction of regulatory, methodological, organizational, professional and internal economic components. The conceptual definition of accounting support for the audit of intangible assets is clarified as a system of formation, documentary confirmation, generalization and provision of reliable information for audit, management, control and economic decision-making purposes.

The second chapter, “The Current State of Accounting Support for the Audit of Intangible Assets of Agrarian Formations,” assesses the formation and impact of intangible assets on the results of agrarian enterprises. Based on the analysis of the financial statements of agrarian formations in Vinnytsia region, the existence of a gap between the real economic role of intangible assets and the level of their balance sheet recognition is substantiated. It is proved that a significant part of intangible resources does not receive proper recognition in financial statements due to the complexity of their identification, valuation, documentary confirmation of rights and organization of analytical accounting. The organizational support for accounting for intangible assets is improved by systematizing its elements: accounting policy, primary documentation, analytical accounting, an internal register of intangible assets, valuation, amortization, inventory procedures, control of title documents and formation of an information base for audit. A methodological approach to accounting support for the audit of intangible assets is substantiated, integrating the organizational, methodological, documentary, digital and control components of the accounting process with procedures for assessing audit risks, forming audit evidence and confirming the reliability of information in financial statements. Methodological approaches to the internal audit of intangible assets are developed, including an internal audit program, a questionnaire for assessing the competence of an internal auditor, forms for controlling the capitalization of costs and procedures for verifying the reliability of recognition, valuation, amortization, impairment and disclosure of information on intangible assets.

The third chapter, “Improvement of Accounting Support for the Audit of Intangible Assets in the Management System of Agrarian Formations,” substantiates a conceptual and methodological approach to accounting support for the audit of intangible assets of agrarian formations, integrating regulatory framework, fair value measurement, internal control, digitalization of accounting and analytical processes, and expansion of audit procedures. The proposed approach ensures the comprehensive formation of information on intangible assets — from their identification, legal confirmation, valuation and documentation to accounting

recognition, disclosure in financial statements and audit confirmation. The information and accounting support for the audit of intangible assets in the capital management system of agrarian formations is improved by combining regulatory, methodological, organizational, technical and information-analytical support with accounting and analytical information on intangible assets. It is proved that the results of the audit of intangible assets may be used not only to confirm the reliability of accounting data, but also to manage enterprise value, support investment decisions, improve the efficiency of intangible resource use, ensure financial stability and increase the market capitalization of agrarian formations. The system of internal audit of intangible assets is improved on the basis of a risk-oriented approach, which provides for the separation of the strategic level of audit, procedures for identifying and classifying assets, analysis of the accounting and valuation system, assessment of the efficiency of use, internal control, risk management, reporting and development of audit recommendations.

The scientific novelty of the obtained results lies in the development of theoretical, methodological and organizational provisions of accounting support for the audit of intangible assets of agrarian formations. For the first time, a conceptual and methodological approach to accounting support for the audit of intangible assets has been substantiated, integrating regulatory framework, fair value measurement, internal control, digitalization of accounting and analytical processes and expansion of audit procedures. The organizational support for accounting for intangible assets, the methodological approach to accounting support for their audit, methodological approaches to internal audit, information and accounting support for the audit of intangible assets in the capital management system, and the internal audit system based on a risk-oriented approach have been improved. The theoretical foundations of identification, accounting recognition and audit support of intangible assets, institutional support for their accounting, the conceptual model for building a system of accounting support for audit, and the assessment of the state of intangible asset disclosure in the financial statements of agrarian formations have been further developed.

The practical significance of the research results lies in the possibility of using the proposed provisions and recommendations in the activities of agrarian enterprises, audit firms, internal audit departments, accounting services and in the educational process of higher education institutions. The developed recommendations are aimed at improving the organization of accounting for intangible assets, forming an internal register of intangible assets, documentary confirmation of rights, assessment of impairment indicators, improving the quality of audit procedures, reducing the risks of financial statement misstatement and strengthening the information basis for managing intangible resources of agrarian formations.

The dissertation consists of an introduction, three chapters, conclusions, a list of sources used and appendices. The full volume of the dissertation work is 328 pages of printed text. The main content is presented on 221 pages. The dissertation contains 27 tables on 36 pages, 25 figures on 25 pages and 19 appendices on 62 pages. The list of sources used has 238 names and is located on 27 pages.

Keywords: intangible assets, accounting, audit, accounting support, internal audit, agrarian formations, audit risks, financial reporting, intellectual capital, digitalization, valuation, internal control.

СПИСОК ПУБЛІКАЦІЙ ЗДОБУВАЧА ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ (LIST OF ASPIRANT'S PUBLICATIONS FOR THE TOPIC OF THE THESIS)

Наукові праці, в яких опубліковані основні наукові результати дисертації (Scientific works in which the main scientific results of the thesis were published)

1. Gutsalenko, L., & Beldiy, A. (2020). Characteristics of intangible assets as object of accounting and specificities determination of its valuation. *Economics and Business Management,* 11(4), 51-59. URL: https://economicscience.com.ua/en/journals/t-11-4-2020/osoblivosti-nematerialnikh-aktiviv-yak-ob-yekta-obliku-ta-spetsifiki-viznachennya-yogo-vartisnoyi-otsinki.

http://doi.org//10.31548/bioeconomy2020.04.006 *(особисто автором узагальнено основні критерії нематеріальних активів).*

2. Марчук У. О., Юрлова А. М. Відмінність відображення нематеріальних активів у фінансовій звітності за формами МСФЗ та НП(С)БО на прикладі аграрних формувань. *Фінанси України.* 2024. № 1. С. 117-128. URL: https://finukr.com.ua/index.php/journal/article/view/8. DOI: https://doi.org/10.33763/finukr2024.01.117 *(особисто автором представлено порівняння даних балансів за МСФЗ та НП(С)БО умовного аграрного формування).*

3. Юрлова А. М. Нематеріальні активи, як важливий ресурс в аграрному підприємстві та особливості його аудиту. *Ефективна економіка*. 2025. № 6. URL: https://nayka.com.ua/index.php/ee/article/view/6827. DOI: http://doi.org/10.32702/2307-2105.2025.6.103.

4. Юрлова А. М. Капіталізація нематеріальних активів підприємств агробізнесу в умовах сучасних викликів. *Економічна парадигма.* 2025. № 12. URL: https://humanitarian.com.ua/index.php/economics/article/view/1771. DOI: https://doi.org/10.25313/2520-2294-2025-12-11748.

5. Юрлова А. М. Внутрішній аудит нематеріальних активів аграрних підприємств: облікове забезпечення та ризик-орієнтований підхід. *Економіка та суспільство*. 2026. № 85. URL: https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/7844. DOI: https://doi.org/10.32782/2524-0072/2026-85-51.

6. Юрлова А. М. Ризики викривлення інформації щодо нематеріальних активів та їх врахування в аудиті фінансової звітності аграрних підприємств. *Актуальні проблеми сталого розвитку*. 2026. № 3(5). С. 15-24. URL: https://journals.csr.com.ua/index.php/sustainability/uk/article/view/489. DOI: https://doi.org/10.60022/3(5)-2S.

Наукові праці, які засвідчують апробацію матеріалів дисертації (Scientific works, which certify the approbation of the thesis materials)

7. Бельдій А. М. Облікове забезпечення аудиту нематеріальних

активів. *Облік, аналіз, аудит та оподаткування: сучасна парадигма в умовах сталого розвитку* : зб. Матеріалів VI Міжнар. наук.-практ. конф., присвяченої 20-й річниці створення кафедри аудиту; 10 грудня 2020 р. Київ : КНЕУ, 2020. 587 с. С. 290-291.

8. Бельдій А. М. Особливості проведення аудиту нематеріальних активів у карантинних умовах. *Актуальні проблеми та перспективи розвитку обліку, аналізу та контролю в соціально-орієнтованій системі управління підприємством* : матеріали IV Всеукраїнської науково-практичної конференції. м. Полтава, 31 березня 2021 року. Полтава, 2021. Ч. 1. 573 с. С. 526-527.

9. Бельдій А.М. Вплив амортизації нематеріальних активів на податкові різниці при визначенні податку на прибуток. *Перспективи розвитку бухгалтерського обліку, аудиту, оподаткування та фінансів в умовах цифрової трансформації економіки* : матеріали Всеукраїнської науково-практичної інтернет-конференції, м. Миколаїв; 20 травня 2021 р. Миколаїв : МНАУ, 2021. С. 13-16.

10. Гуцаленко Л. В., Бельдій А.М. Документування операцій з нематеріальними активами. *Міжнародні тенденції формування професійної компетентності фахівців з обліку і оподаткування* : тези доповідей I Міжнародної науково- практичної онлайн-конференції (м. Київ, 16-17 вересня 2021 року). С. 18-20.

11. Бельдій А. М. Особливості проведення внутрішнього аудиту нематеріальних активів аграрних формувань. *Аграрна політика України в умовах глобальних викликів* : матеріали доповідей Міжнародної науково-практичної конференції (м. Київ, 23-24 вересня 2021 р.) / за заг. ред. Діброва А. Д. Київ : Редакційно-видавничий відділ НУБіП України, 2021. С. 199-201.

12. Бельдій А. М. Методичні підходи до облікового забезпечення аудиту нематеріальних активів. *Наукові читання професора Григорія Герасимовича Кірейцева (до 90-річчя від дня народження)* : збірник тез доповідей Всеукраїнської науково-практичної онлайн-конференції (м. Київ, 22 лютого 2022 р.) / за заг. ред. Гуцаленко Л. В. Київ : НУБіП України, 2022.

С. 19-22.

13. Гуцаленко Л. В., Бельдій А. М. Аудит об’єктів інтелектуальної власності та нематеріальних активів в умовах воєнного стану. *Сучасні кризові явища в економіці та проблеми облікового, контрольного та аналітичного забезпечення управління підприємством* : XIV Міжнародна науково-практична конференція, 24 червня 2022 р. Луцьк, 2022.

14. Юрлова А. М. Інформаційне забезпечення аудиту нематеріальних активів в умовах післявоєнної відбудови. *Стратегія інноваційного розвитку аграрних формувань України: аналітико-прогнозний аспект* : зб. тез доповідей IV Міжнародної науково-практичної конференції, 5-6 жовтня 2022 р. Київ : НУБіП України, 2022. 194 с. С. 96-97.

15. Юрлова А. М. Нематеріальні активи: зміни у веденні обліку 2024 року. *Економічні дні – 2024* : матеріали Всеукраїнської науково-практичної конференції молодих вчених та студентів, 10 квітня 2024 р. Київ : НУБіП України, 2024. 276 с. С. 195-196.

16. Gutsalenko L., Beldii A. Methodological approaches to information support of audit of intangible assets. *Účtovníctvo a audítorstvo v procese svetovej harmonizácie. medzinárodná vedecká konferencia*. *Účtovníctvo a audítorstvo v procese svetovej harmonizácie* : zborník z medzinárodnej vedeckej konferencie, 7.-9. septembra 2021 (Skalica, Slovensko). Bratislava : Vydavateľstvo EKONÓM, 2021. ISBN 978-80-225-4847-2.

17. Beldii A. Criteria for recognition of intangible assets in the company’s balance sheet. International Symposium. Experience. Knowledge. Contemporary Challenges „Back to the Future. Social – economic Challenges and Perspectives” May 27th - 28th. 2021. P. 951-956.

18. Gutsalenko L., Mulyk T., Tsaruk N., Yurlova A. Conceptual framework for accounting of Intangible Assets. *24th International Scientific Conference: Economic science for rural development 2023*. 10-12 May 2023. Jelgava, Latvia, 2023. P. 417-426.

Наукові праці, які додатково відображають наукові результати дисертації (Scientific works that additionally reflect the thesis scientific results)

19. Gutsalenko L., Beldii A. The impact of IFRS 16 «Lease» on the accounting treatment of intangible assets. *National and world financial and economic systems in the conditions of modern challenges* : collective monograph / ed. by Davydenko N. M. Verlag. SWG imex GmbH, Nuremberg, Deutschland, 2021. P. 253-265

20. Бельдій А. Траєкторія формування облікової політики нематеріальних активів підприємств. *Етапи становлення та розвитку економіки незалежної України* : кол. моногр. / за ред. Ю. Пасічник. Нюрнберг, Німеччина : Verlag SWG imex GmbH, 2021. С. 382-390.

21. Gutsalenko L. V., Beldii A. M. Leases under IFRS: recognition, accounting, disclosure and right to lease as an intangible asset. *Application of International Accounting Standards by Enterprises in the Context of Modern Challenges* : collective monograph / National University of Life and Environmental Sciences of Ukraine. Košice : Vysoká škola bezpečnostného manažérstva v Košiciach, 2022. 275 p. P. 102-113.

ЗМІСТ

ВСТУП……..…4
РОЗДІЛ 1. НАУКОВО-МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ АУДИТУ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ…….18
1.1. Теоретичні засади ідентифікації, оцінки та класифікації нематеріальних активів…….…18
1.2. Інституціональне забезпечення обліку нематеріальних активів аграрних формувань……..60
1.3. Концептуальне означення облікового забезпечення аудиту нематеріальних активів в міжнародній теорії та практиці……....81
Висновки до розділу 1……...93
РОЗДІЛ 2. СУЧАСНИЙ СТАН ОБЛІКОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ АУДИТУ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ АГРАРНИХ ФОРМУВАНЬ…….96
2.1. Оцінка формування і впливу нематеріальних активів на результати діяльності аграрних формувань……...96
2.2. Організація облікового забезпечення аудиту нематеріальних активів……...123
2.3. Методичні підходи до облікового забезпечення аудиту нематеріальних активів. …….137
2.4. Методичні підходи до внутрішнього аудиту нематеріальних активів аграрних формувань. ……..157
Висновки до розділу 2. ……...173
РОЗДІЛ 3. УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ АУДИТУ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ДІЯЛЬНІСТЮ АГРАРНИХ ФОРМУВАНЬ……176
3.1. Концептуальні засади до удосконалення облікового забезпечення аудиту нематеріальних активів……...176
3.2. Облікове забезпечення аудиту нематеріальних активів в системі управління капіталом аграрних формувань…….….190
3.3. Удосконалення системи внутрішнього аудиту нематеріальних активів……...203
Висновки до розділу 3…….220
ВИСНОВКИ…….224
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ……...…229
ДОДАТКИ……256

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ

і

АПК – агропромисловий комплекс

МВФ – Міжнародний валютний фонд

МСБО – міжнародний стандарт бухгалтерського обліку

МСФЗ – міжнародні стандарти фінансової звітності

НМА – нематеріальні активи

НП(С)БО – національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку

ОЕСР – Організація економічного співробітництва та розвитку

ERP (Enterprise Resource Planning) – система планування ресурсів підприємства

GAAP (Generally Accepted Accounting Principles) – Загальноприйняті принципи бухгалтерського обліку)

IAS (International Accounting Standards) – Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку

IFAC (International Federation of Accountants) – Міжнародна федерація бухгалтерів

KPI (Key Performance Indicators) – ключові показники ефективност

ВСТУП

Обґрунтування вибору теми дослідження. У сучасних умовах трансформації економіки, цифровізації бізнес-процесів, посилення ролі інтелектуального капіталу та зростання значення нефінансових чинників вартості аграрних формувань нематеріальні активи набувають особливої ваги як стратегічний ресурс розвитку аграрних формувань. Саме нематеріальні активи дедалі частіше формують довгострокові конкурентні переваги аграрних формувань, забезпечують інноваційність виробництва, підвищують інвестиційну привабливість і впливають на ринкову вартість бізнесу.

Проблема облікового забезпечення аудиту нематеріальних активів актуалізується в діяльності аграрних формувань. Аграрний сектор України характеризується високою залежністю від природно-кліматичних умов, сезонністю виробництва, активним використанням біологічних ресурсів, прав користування земельними ділянками, селекційних досягнень, сортів рослин, порід тварин, аграрних технологій, програмного забезпечення, геоінформаційних систем, цифрових платформ управління виробництвом, баз даних, торговельних марок та інших об’єктів інтелектуальної власності. Такі активи мають специфічну економіко-правову природу, що ускладнює їх ідентифікацію, оцінку, документальне підтвердження, відображення в обліку та перевірку в процесі аудиту.

Незважаючи на те, що нематеріальні активи відіграють суттєву роль у формуванні потенціалу аграрних формувань, у практиці бухгалтерського обліку значна частина таких ресурсів залишається невизнаною або відображається недостатньо повно. Це зумовлено складністю доведення контролю над активом, відсутністю активного ринку для багатьох видів нематеріальних активів, проблемами розмежування витрат на дослідження і розробки, недостатністю первинного документального оформлення, неоднозначністю класифікації цифрових та інформаційних ресурсів, а також наявністю розбіжностей між національними і міжнародними підходами до їх облікового відображення.

За таких умов зростає значення аудиту нематеріальних активів як інструменту підтвердження достовірності обліково-звітної інформації. Водночас ефективність аудиторської перевірки безпосередньо залежить від якості облікового забезпечення, повноти документування прав, коректності оцінки, наявності внутрішніх регламентів, належної організації аналітичного обліку та функціонування внутрішнього контролю. Для аграрних формувань це питання є особливо важливим, оскільки недостовірне відображення нематеріальних активів може призводити до викривлення фінансової звітності, помилкової оцінки фінансового стану аграрного формування, зниження довіри інвесторів, кредиторів та інших користувачів звітної інформації.

Актуальність теми дисертаційного дослідження посилюється також необхідністю адаптації обліково-аудиторських процедур до сучасних умов цифровізації, глобалізації, воєнного стану, змін у земельному законодавстві, посилення вимог до прозорості фінансової звітності та зростання ролі внутрішнього аудиту в системі управління аграрними формуваннями. Це зумовлює потребу в науковому обґрунтуванні теоретичних, методичних і організаційних положень облікового забезпечення аудиту нематеріальних активів аграрних формувань.

Питання сутності, класифікації, оцінки, обліку та аудиту нематеріальних активів набули відображення у працях багатьох вітчизняних і зарубіжних учених. Теоретичні та методологічні аспекти обліку нематеріальних активів досліджували Т. М. Банасько, Л. В. Безкоровайна, Ф. Ф. Бутинець, Л. Р. Воляк, Л. В. Гуцаленко, С. І. Деревянко, В. М. Диба, В. М. Жук, З.-М. В. Задорожний, Г. Г. Кірейцев, Я. Д. Крупка, С.Ф. Легенчук, Лепетан І. М., Негода Ю. В., В. М. Пилявець, М. В. Плекан, І. В. Федорова, М. Ю. Чік, В. В. Ясишена та ін.

Проблеми аудиту нематеріальних активів, організації аудиторських процедур, оцінювання ризиків викривлення інформації, перевірки правового підтвердження належності активів, амортизації, знецінення та розкриття

інформації у фінансовій звітності розглядалися в працях Н. М. Бондаренко, О. М. Бондаренко, О. М. Матвєєвої, Л. В. Гуцаленко, С. І. Деревянко, С. Ф. Легенчука та інших науковців.

Серед зарубіжних дослідників вагомий внесок у розвиток теоретичних підходів до обліку та оцінки нематеріальних активів зробили R. Barker, A. Lennard, S. Penman, A. Teixeira, N. Musayeva, N. Atakishiyeva, U. Mammadova, R. Nakatani, G. Smith, R. Parr та ін.

Разом із тим аналіз наукових джерел свідчить, що недостатньо дослідженими залишаються питання формування цілісного облікового забезпечення аудиту нематеріальних активів саме в аграрних формуваннях. Потребують подальшого розвитку методичні підходи до ідентифікації галузево специфічних нематеріальних активів, документального підтвердження прав на них, облікового відображення цифрових та інформаційних ресурсів, організації внутрішнього аудиту нематеріальних активів, а також адаптації аудиторських процедур до ризиків, властивих аграрному бізнесу.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дисертацію виконано в рамках науково-дослідних робіт Національного університету біоресурсів і природокористування за темою «Обліково-контрольне забезпечення управління діяльністю і оподаткування суб`єктів господарювання в умовах сталого розвитку» (Державний реєстраційний номер: 0121U110614). У межах зазначеної теми автором досліджено теоретико-методичні та організаційні засади облікового забезпечення аудиту нематеріальних активів аграрних формувань, обґрунтовано напрями його удосконалення та розроблено практичні рекомендації щодо підвищення достовірності обліково-звітної інформації.

Мета і завдання дослідження. Метою дисертаційної роботи є обґрунтування теоретичних, методичних та організаційних положень облікового забезпечення аудиту нематеріальних активів аграрних формувань і розроблення практичних рекомендацій щодо його удосконалення з метою

підвищення якості, достовірності та корисності обліково-звітної інформації для управління, контролю і прийняття економічних рішень.

Для досягнення поставленої мети в дисертаційній роботі визначено такі завдання:

узагальнити теоретичні засади ідентифікації, оцінки та класифікації нематеріальних активів;

систематизувати інституціональне забезпечення обліку нематеріальних активів аграрних формувань;

обґрунтувати концептуальну модель побудови системи облікового забезпечення аудиту нематеріальних активів аграрних формувань;

оцінити стан відображення нематеріальних активів у фінансовій звітності аграрних формувань;

удосконалити організаційне забезпечення обліку нематеріальних активів аграрних формувань;

обґрунтувати методичні підходи до формування інформації для аудиту НМА та систематизувати аудиторські процедури щодо визнання, оцінки, амортизації, знецінення, правового підтвердження та розкриття інформації;

удосконалити методичні підходи до внутрішнього аудиту нематеріальних активів аграрних формувань;

розробити концептуальні засади удосконалення облікового забезпечення аудиту НМА в умовах цифровізації, зростання ролі інтелектуального капіталу та підвищення вимог до якості звітності;

обґрунтувати місце НМА в системі управління капіталом аграрних формувань та визначити вплив якісного облікового забезпечення аудиту НМА на капіталізацію та інвестиційну привабливість аграрних формувань;

запропонувати напрями удосконалення системи внутрішнього аудиту НМА як інструменту підвищення достовірності обліково-звітної інформації та результативності управління аграрними формуваннями.

Об'єктом дослідження є процес формування, облікового відображення та аудиту нематеріальних активів аграрних формувань.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, методичних, організаційних і практичних положень облікового забезпечення аудиту нематеріальних активів аграрних формувань в умовах цифровізації, інституціональних змін та підвищення вимог до достовірності обліково-звітної інформації.

Методи дослідження. Методологічною основою дисертаційної роботи є загальнонаукові та спеціальні методи пізнання економічних явищ і процесів, що забезпечили комплексне дослідження облікового забезпечення аудиту нематеріальних активів аграрних формувань.

У процесі дослідження використано методи теоретичного узагальнення, аналізу і синтезу для розкриття сутності нематеріальних активів, систематизації наукових підходів до їх класифікації, оцінки та облікового відображення; індукції і дедукції для формування логіки дослідження та обґрунтування висновків щодо розвитку обліково-аудиторського забезпечення; порівняльного аналізу для зіставлення положень національних і міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності щодо нематеріальних активів; монографічний метод для вивчення наукових праць вітчизняних і зарубіжних учених; графічний метод для візуалізації методичних підходів, моделей, алгоритмів і взаємозв'язків між елементами облікового забезпечення аудиту; табличний метод для систематизації результатів аналізу, узагальнення проблем і напрямів їх вирішення; економіко-статистичні методи для оцінки структури, динаміки та впливу нематеріальних активів на діяльність аграрних формувань; метод експертних оцінок і професійного судження для обґрунтування аудиторських процедур, оцінювання ризиків викривлення інформації та розроблення практичних рекомендацій; метод моделювання для формування авторських підходів до організації облікового забезпечення та внутрішнього аудиту нематеріальних активів.

Інформаційною базою стали законодавчі та нормативно-правові акти України з питань бухгалтерського обліку, фінансової звітності, аудиторської

діяльності, оподаткування, інтелектуальної власності та земельних відносин; Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку; Міжнародні стандарти фінансової звітності; Міжнародні стандарти аудиту; наукові праці вітчизняних і зарубіжних учених; матеріали науково-практичних конференцій; фінансова звітність аграрних формувань; аналітичні матеріали щодо діяльності формувань аграрного сектору; внутрішні документи та регламенти аграрних формувань; результати власних досліджень автора, узагальнення практики бухгалтерського обліку та аудиту нематеріальних активів.

Наукова новизна отриманих результатів полягає в обґрунтуванні та розвитку теоретичних, методичних і організаційних положень облікового забезпечення аудиту нематеріальних активів аграрних формувань, спрямованих на підвищення достовірності обліково-звітної інформації, удосконалення аудиторських процедур і посилення інформаційної основи управління нематеріальними активами. Найвагомішими результатами проведеного дослідження, що мають ознаки наукової новизни, є такі:

удосконалено:

концептуально-методичний підхід до облікового забезпечення аудиту нематеріальних активів аграрних формувань, який інтегрує нормативне регулювання, справедливо-вартісну оцінку, внутрішній контроль, цифровізацію обліково-аналітичних процесів та розширення аудиторських процедур. На відміну від наявних підходів, він забезпечує комплексне формування інформації про НМА – від їх ідентифікації, правового підтвердження, оцінки та документування до відображення в обліку, розкриття у звітності й аудиторського підтвердження. Впровадження такого підходу дасть змогу підвищити достовірність обліково-звітної інформації, знизити ризики викривлення даних про нематеріальні активи, посилити доказову базу аудиту та сформувати якісну інформаційну основу для управління інтелектуальним, інноваційним і ринковим потенціалом аграрних формувань;

організаційне забезпечення обліку нематеріальних активів аграрних формувань шляхом систематизації його основних елементів, зокрема облікової політики, первинного документування, аналітичного обліку, внутрішнього реєстру НМА, порядку оцінки, амортизації, інвентаризації, контролю за наявністю правовстановлюючих документів та формування інформаційної бази для аудиту. На відміну від наявних підходів, така систематизація орієнтована не лише на ведення бухгалтерського обліку, а й на забезпечення аудиторського підтвердження достовірності інформації про нематеріальні активи з урахуванням галузевої специфіки аграрних формувань;

методичний підхід до облікового забезпечення аудиту нематеріальних активів аграрних формувань, який інтегрує організаційну, методичну, документальну, цифрову та контрольну складові облікового процесу з процедурами оцінки аудиторських ризиків, формування аудиторських доказів і підтвердження достовірності інформації про НМА у фінансовій звітності. На відміну від наявних підходів, він враховує не лише порядок облікового відображення нематеріальних активів, а й потреби в їх аудиторському супроводі, цифровізації обліку, внутрішньому контролі та управлінні ризиками в аграрних формуваннях;

методичні підходи до внутрішнього аудиту нематеріальних активів аграрних формувань шляхом розроблення комплексу робочих документів, що охоплює програму внутрішнього аудиту НМА, анкету оцінювання компетентності внутрішнього аудитора, форми контролю капіталізації витрат на створення нематеріальних активів та процедури перевірки достовірності їх визнання, оцінки, амортизації, знецінення і розкриття у фінансовій звітності. На відміну від наявних підходів, запропоновані документи орієнтовані не лише на фіксацію результатів перевірки, а й на оцінювання ризиків викривлення інформації про НМА, підтвердження прав на їх використання, перевірку ефективності внутрішнього контролю та формування належної доказової бази аудиту з урахуванням специфіки аграрного сектору;

інформаційно-облікове забезпечення аудиту нематеріальних активів у системі управління капіталом аграрних формувань шляхом поєднання нормативно-правового, методичного, організаційного, технічного та інформаційно-аналітичного забезпечення з обліково-аналітичною інформацією про НМА. На відміну від наявних підходів, запропоноване забезпечення орієнтоване не лише на підтвердження достовірності облікових даних, а й на використання результатів аудиту для управління вартістю аграрного формування, прийняття інвестиційних рішень, підвищення ефективності використання нематеріальних ресурсів, забезпечення фінансової стійкості та зростання ринкової капіталізації аграрних формувань;

систему внутрішнього аудиту нематеріальних активів аграрних формувань на основі ризик-орієнтованого підходу, що передбачає виокремлення стратегічного рівня аудиту НМА, процедур їх ідентифікації та класифікації, аналізу системи обліку й оцінки, перевірки ефективності використання, внутрішнього контролю, ризик-менеджменту, звітності та розроблення аудиторських рекомендацій. На відміну від наявних підходів, запропонована система орієнтована не лише на підтвердження правильності облікового відображення НМА, а й на оцінку їхнього впливу на конкурентоспроможність, урожайність, якість продукції, ефективність землекористування, цифровізацію виробництва та результати діяльності аграрного формування;

дістали подальший розвиток:

теоретичні засади ідентифікації, облікового відображення й аудиторського супроводу нематеріальних активів аграрних формувань, що ґрунтуються на комплексному застосуванні економічних, юридичних, облікових та аудиторських критеріїв визнання НМА і враховують специфічні об’єкти аграрного бізнесу, що забезпечує формування належної інформаційної бази для їх достовірного відображення в обліку, фінансовій звітності й підтвердження в процесі аудиту;

обґрунтування інституціонального забезпечення обліку нематеріальних

активів аграрних формувань шляхом систематизації його складових за нормативно-правовим, методичним, організаційним, професійним та внутрішньогосподарським рівнями. Такий підхід, на відміну від наявних, дає змогу розглядати облік НМА не лише як сукупність технічних процедур їх визнання, оцінки й відображення, а як систему взаємодії законодавчих вимог, національних і міжнародних стандартів, професійного судження бухгалтера, внутрішніх регламентів аграрного формування та процедур контролю, що забезпечує достовірність обліково-звітної інформації про нематеріальні активи;

наукове означення концептуальної моделі побудови системи облікового забезпечення аудиту нематеріальних активів аграрних формувань, яка інтегрує процеси ідентифікації, оцінки, документування, облікового відображення, внутрішнього контролю та аудиторського підтвердження НМА з урахуванням галузевої специфіки аграрного сектору, що забезпечує формування достовірної обліково-звітної інформації і посилює інформаційну основу управління нематеріальними ресурсами;

оцінка стану відображення нематеріальних активів у фінансовій звітності аграрних формувань на основі аналізу звітних даних аграрних формувань Вінницької області, що дало змогу обґрунтувати наявність розриву між реальною економічною роллю НМА і рівнем їх балансового відображення. На цій основі запропоновано напрями удосконалення чинної методики формування інформації про нематеріальні активи в аграрних формуваннях шляхом уточнення підходів до їх ідентифікації, оцінки, документального підтвердження, аналітичного обліку та розкриття у фінансовій звітності.

Практичне значення отриманих результатів. Практичне значення одержаних результатів полягає в можливості використання розроблених теоретико-методичних і організаційних положень у діяльності аграрних формувань, аудиторських фірм, служб внутрішнього аудиту, бухгалтерських служб, а також у навчальному процесі закладів вищої освіти.

Запропоновані в дисертації рекомендації можуть бути використані аграрними формуваннями для удосконалення організації обліку нематеріальних активів, формування внутрішнього реєстру таких активів, документального підтвердження прав, обґрунтування строків корисного використання, оцінки ознак знецінення, розкриття інформації у фінансовій звітності та підвищення якості управлінських рішень.

Розроблені робочі документи внутрішнього аудиту нематеріальних активів можуть бути застосовані в практиці внутрішніх аудиторів та аудиторських фірм під час планування і проведення перевірок, оцінювання ризиків суттєвого викривлення, перевірки правовстановлюючих документів, правильності визнання, оцінки, амортизації та розкриття інформації про нематеріальні активи.

Одержані результати також використовуються в освітньому процесі Національного університету біоресурсів і природокористування України (акт № б/н від 15.05.2026р.) під час викладання навчальних дисциплін «Організація і методика аудиту» та «Облік і фінансова звітність за міжнародними стандартами» у підготовці фахівців ОС «Магістр» із спеціальності 071 «Облік і оподаткування». Концептуальну модель засад обліку і аудиту НМА для розробки методичних рекомендацій з оцінки ризиків суттєвого викривлення інформації про специфічні галузеві активи агробізнесу (права оренди, селекційні досягнення, цифрові агротехнології); ризик-орієнтовані етапи внутрішнього аудиту НМА для оптимізації контрольних процедур, автоматизації обліку в ERP-системах та регулярного тестування цифрових ресурсів на знецінення; пакет робочих документів аудитора включаючи Програму внутрішнього аудиту НМА агроформування та Анкету оцінювання кваліфікації внутрішнього аудитора впроваджено в практичну діяльність Громадської організації «Федерація аудиторів, бухгалтерів і фінансистів АПК України» (довідка вих. №05/06 від 10.06.2026р.)

Рекомендації щодо здійснення вірної класифікації нематеріальних

активів, їх оцінки, розподілу та відображенню в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності надано ТОВ «Дашківці» (довідка №3003-26 від 30.03.2026р.). Рекомендації щодо застосування робочого документу для внутрішнього аудиту обліку нематеріальних активів аграрного формування, який може використовуватися під час проведення внутрішнього аудиту запропоновано використати у практичній діяльності ТОВ «БІЗНЕС АГРО ІМПЕРІЯ» для удосконалення облікового забезпечення аудиту нематеріальних активів з урахуванням специфіки аграрного виробництва (довідка №123/08 від 19.08.2026р.).

Пропозиції щодо методичних підходів до ідентифікації, оцінки та перевірки нематеріальних активів, як окремого об’єкта аудиту, процедур проведення аудиту нематеріальних активів, рекомендації щодо ризиків суттєвого викривлення нематеріальних активів та представлення шаблону Звіту незалежного аудитора щодо нематеріальних активів (за МСА 805) надано ТОВ «КРОУ ЕРФОЛЬГ Україна» (довідка №2026/08/03-8135 від 03.08.2026р.). Їх використання сприяє систематизації інформації про нематеріальні активи, підвищенню якості документування аудиторських процедур та обґрунтованості аудиторських висновків.

Особистий внесок здобувача. Дисертаційна робота є самостійно виконаним науковим дослідженням. Усі наукові положення, висновки, пропозиції та рекомендації, що виносяться на захист, одержані автором особисто. У наукових працях, опублікованих у співавторстві, використано лише ті положення, які є результатом особистих досліджень здобувача. Внесок дисертанта в співавторських публікаціях зазначено у переліку основних праць за темою дисертації.

Апробація результатів дисертації. Основні результати дослідження пройшли апробацію в ході обговорення доповідей на дванадцяти науково-практичних конференціях, зокрема: VI Міжнародній науково-практичній конференції, присвяченій 20-й річниці створення кафедри аудиту «Облік, аналіз, аудит та оподаткування: сучасна парадигма в умовах сталого

розвитку» (м. Київ, 10 грудня 2020 р.); IV Всеукраїнській науково-практичної конференції «Актуальні проблеми та перспективи розвитку обліку, аналізу та контролю в соціально-орієнтованій системі управління підприємством» (м. Полтава 31 березня 2021 р,); Міжнародному симпозіумі «Назад у майбутнє. Соціально-економічні виклики та перспективи» (м. Бухарест, Румунія, 27-28 травня 2021 р.); Всеукраїнській науково-практичній інтернет-конференції «Перспективи розвитку бухгалтерського обліку, аудиту, оподаткування та фінансів в умовах цифрової трансформації економіки» (м. Миколаїв, 20 травня 2021 р.); Міжнародній науковій конференції «Облік та аудит у процесі світової гармонізації». (м. Скалиця, Словаччина, 7-9 вересня 2021 р.); І Міжнародній науково-практичній онлайн-конференції «Міжнародні тенденції формування професійної компетентності фахівців з обліку і оподаткування» (м. Київ, 16-17 вересня 2021 р.); Міжнародній науково-практичній конференції «Аграрна політика України в умовах глобальних викликів» (м. Київ, 23-24 вересня 2021 р.); Всеукраїнській науково-практичній онлайн-конференції «Наукові читання професора Григорія Герасимовича Кірейцева (до 90-річчя від дня народження)» (м. Київ, 22 лютого 2022 р.); XIV Міжнародній науково-практичній конференції «Сучасні кризові явища в економіці та проблеми облікового, контрольного та аналітичного забезпечення управління підприємством» (м. Луцьк, 24 червня 2022 р.); IV Міжнародній науково-практичній конференції «Стратегія інноваційного розвитку аграрних формувань України: аналітико-прогнозний аспект» (м. Київ, 5-6 жовтня 2022 р.); 24-й Міжнародній науковій конференції «Економічна наука для розвитку сільських районів» (м. Єлгава, Латвія, 10-12 травня 2023 р.); Всеукраїнській науково-конференції молодих вчених та студентів «Економічні дні – 2024», (м. Київ, 10 квітня 2024 р.).

Публікації. За результатами дисертаційного дослідження опубліковано 21 наукову працю, загальним обсягом 25,48 друк. арк. (особисто автору належить 14,08 друк. арк), у т. ч. 6 наукових статей у фахових виданнях

України, 12 тез доповідей на всеукраїнських і міжнародних науково-практичних конференціях, а також 3 публікації, які додатково розкривають результати дисертаційного дослідження.

Обсяг і структура дисертаційної роботи. Дисертація складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел і додатків. Повний обсяг дисертаційної роботи становить 328 сторінки друкованого тексту. Основний зміст викладено на 221 сторінці. Дисертація містить 27 таблиць на 37 сторінках, 25 рисунків на 25 сторінках та 19 додатків на 62 сторінках. Список використаних джерел налічує 238 найменувань і розміщений на 27 сторінках.

РОЗДІЛ 1. НАУКОВО-МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ АУДИТУ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ

1.1. Теоретичні засади ідентифікації, оцінки та класифікації нематеріальних активів

У сучасній системі управління аграрним формуванням нематеріальні активи посідають значне місце, формуючи інтелектуальну, технологічну та інформаційну основу його конкурентоспроможності. У науковому дискурсі нематеріальні активи розглядаються як специфічний ресурс, що не має фізичної форми, але здатний генерувати економічні вигоди протягом тривалого часу. Дедалі частіше ключовим фактором успіху стають не матеріальні активи, а інтелектуальні ресурси, які не можна відчути на дотик, але які мають неоціненну вартість та можуть сприяти створенню стійкішого майбутнього. До таких активів зараховують інтелектуальну власність, програмне забезпечення, бази даних, торговельні марки, репутаційний капітал, бренди, ноу-хау, патенти, авторські права та інші результати інтелектуальної діяльності. Саме вони визначають конкурентні переваги аграрних формувань у XXI ст.

Особливо важливими нематеріальні активи стають в аграрному секторі, в якому відбуваються цифрова трансформація та інтенсивне впровадження інновацій (табл. 1.1).

Таблиця 1.1

Роль нематеріальних активів у діяльності Аграрних формувань*

Напрями прояву ролі нематеріальних активів	Характеристика напрямів прояву
1	2
Інноваційні технології виробництва	Патенти, технологічні рішення, селекційні розробки, генетичні ресурси та інтелектуальні технології (наприклад точне землеробство) дають змогу контролювати якість і підвищувати врожайність
Цифрові системи	Геоінформаційні системи (GIS), програмні комплекси для

Закінчення табл. 1.1

1	2
управління бізнесом	моніторингу полів, автоматизовані системи управління технікою, смарт-контроль вологості й добрив – усі вони є нематеріальними активами, що підвищують ефективність ресурсокористування
Репутаційний капітал і бренди продукції	В аграрному секторі репутація виробника, підтверджена сертифікацією, екостандартами, безпосередньо впливає на конкурентоспроможність на внутрішньому та міжнародному ринках
Селекційні досягнення та інтелектуальна власність	Сучасні аграрні формування дедалі частіше працюють із патентованими сортами рослин і породами тварин, що належать до нематеріальних активів та великою мірою визначають продуктивність виробництва

Джерело: сформовано автором.

Отже, нематеріальні активи виступають одним із ключових факторів формування сучасної моделі розвитку аграрних формувань, а в аграрній сфері їхнє значення особливо зростає у зв'язку з технологізацією, цифровізацією та глобалізацією ринків. Раціональне управління нематеріальними активами забезпечує зростання продуктивності, інноваційності й довгострокову конкурентоспроможність аграрних формувань.

Важливі питання, пов'язані з ідентифікацією нематеріальних активів, відображено в працях як зарубіжних, так і вітчизняних вчених. Зокрема, серед зарубіжних вчених варто виокремити праці N. Musayeva, N. Atakishiyeva та U. Mammadova [19], R. Nakatani [20], R. Barker, A. Lennard, S. Penman, A. Teixeira [4].

Простежуються також дослідження ідентифікації, класифікації та оцінки нематеріальних активів у працях вітчизняних вчених, зокрема: Т. М. Банасько [32], Л. В. Безкоровайна [33], Л. Р. Воляк [57], С. Г. Гордієнко [66], Л. В. Гуцаленко [11], Т. В. Груздова [71], С. І. Деревянко [6; 77; 78], О. Ю. Котенко [117], С. Ф. Легенчука [17; 124], І. М. Лепетан [126], Л. І. Михайлова [137], Г. В. Нашкерська [144], Ю. В. Негоди [147], В. М. Пилявця [147; 234], М. Ю. Чік [214], А. В. Шинкаренко [222], В. В. Ясишеної [234] та ін.

Нематеріальні активи становлять специфічну групу економічних ресурсів, які не мають матеріально-речової форми, але здатні генерувати майбутні економічні вигоди. У сучасній економічній системі, що ґрунтується на знаннях та інтелектуальному капіталі, нематеріальні активи перетворюються на ключовий чинник вартості аграрного формування. Це зумовлює необхідність їх облікового забезпечення.

Основними аргументами стосовно їх облікового забезпечення є такі:

- забезпечення достовірності фінансової звітності (вартість інтелектуальних ресурсів часто має певну частку в структурі активів; їх відсутність у звітності призводить до суттєвого викривлення реальної вартості аграрного формування);
- управління інтелектуальним капіталом (системний облік нематеріальних активів дає змогу аграрним формуванням приймати обґрунтовані управлінські рішення щодо інноваційної діяльності, інвестицій, технологічного розвитку та оптимізації бізнес-процесів);
- підвищення інвестиційної привабливості (прозора оцінка патентів, програмних продуктів, брендів, ліцензій підсилює довіру інвесторів і кредиторів, оскільки демонструє наявність довгострокових нематеріальних ресурсів);
- стандартизація фінансового контролю і можливість порівняння (визнання та оцінка нематеріальних активів відповідно до міжнародних стандартів (МСБО, МСФЗ) забезпечує зіставність фінансової інформації на міжнародному рівні).

В умовах глобалізації та цифрової трансформації саме здатність компанії ефективно управляти своїми нематеріальними активами стає критичним чинником її життєздатності та привабливості для інвесторів. У цьому контексті саме міжнародні стандарти фінансової звітності (зокрема, МСФЗ 38 «Нематеріальні активи» та МСФЗ 13 «Оцінка справедливої вартості») формують методологічну основу для визнання, оцінки і розкриття інформації про такі активи. Питання коректності відображення

нематеріальних активів у звітності клієнтів для аудиторів є особливо чутливим, адже безпосередньо впливає на достовірність фінансової інформації, оцінку ризиків та формування Звіту незалежного аудитора. Таким чином, аналіз і аудит нематеріальних активів потребують комплексного підходу, що поєднує бухгалтерський облік, фінансовий менеджмент та професійне судження.

Нематеріальні активи мають специфічні характеристики, що зумовлюють їх унікальність та особливість як об'єкта обліку. Аудит нематеріальних активів потребує застосування спеціальних процедур через їхню специфіку та високу ймовірність викривлень у фінансовій звітності (табл. 1.2.)

Таблиця 1.2

Загальні та галузеві особливості нематеріальних активів як об'єкта обліку й аудиту в аграрних формуваннях

Особливості нематеріальних активів	**Характеристика особливостей**
1	2
Особливості нематеріальних активів як об'єкта обліку	
Відсутність фізичної форми	Це ускладнює ідентифікацію, інвентаризацію та оцінку, на відміну від матеріальних ресурсів
Невизначеність строків корисного використання	Деякі активи (торговельні марки, авторські права) можуть мати необмежений строк дії, що потребує особливого підходу до амортизації
Складність первісної оцінки	Вартість створення нематеріальних активів (розроблення програм, селекційні розробки, наукові дослідження) включає різні види витрат, що потребують чіткого документального підтвердження та методологічного обґрунтування
Високий ступінь ризику втрати економічної вигоди	Нематеріальні активи можуть знецінюватися через технологічне старіння, зміну ринкових умов або правові обмеження
Правове регулювання та необхідність підтвердження прав власності	Для відображення нематеріальних активів у балансі аграрного формування важливо документально підтвердити право користування: патенти, ліцензії, свідоцтва тощо
Галузева специфіка створення нематеріальних активів в аграрних формуваннях	В аграрному секторі значна частина нематеріальних активів пов'язана з результатами селекційної діяльності, правами на сорти рослин, племінні ресурси, географічні зазначення, аграрні бренди та технологічні розробки у

Продовження табл. 1.2

1	2
	сфері агровиробництва. Такі активи характеризуються підвищеною залежністю від природно-кліматичних факторів, сезонності виробництва та державного регулювання
Вплив природно-кліматичних та біологічних факторів на економічні вигоди	Економічні вигоди від використання окремих нематеріальних активів (зокрема прав на сорти рослин або агротехнології) безпосередньо залежать від урожайності, погодних умов і біологічних процесів, що зумовлює підвищену невизначеність оцінки та необхідність професійного судження при проведенні аудиту
Труднощі розмежування витрат на дослідження і розробки в аграрному виробництві	У практиці аграрних формувань складно чітко відмежувати витрати на дослідження (які не підлягають капіталізації) від витрат на розробки (що можуть визнаватися нематеріальними активами), особливо у сфері селекції, біотехнологій та впровадження інноваційних агротехнологій
Особливості нематеріальних активів як об'єкта аудиту	
Перевірка правової захищеності	Аудитор повинен переконатися в наявності чинних патентів, ліцензійних договорів і авторських прав, що підтверджують можливість аграрних формувань використовувати актив
Оцінювання правильності визнання та класифікації	Не всі витрати на інновації та розробки можуть бути капіталізовані. Аудитор оцінює відповідність активів критеріям МСБО 38 «Нематеріальні активи»
Перевірка обґрунтованості первісної та залишкової вартості	Особлива увага приділяється моделі оцінки, оскільки, помилки у визначенні вартості можуть суттєво впливати на показники балансу
Аналіз процесу амортизації та знецінення	Аудитор перевіряє коректність розрахунку амортизаційних відрахувань, тестів на знецінення та обґрунтованість строків використання активів
Оцінка ризиків суттєвого викривлення фінансової інформації	Нематеріальні активи є сферою підвищення аудиторських ризиків через суб'єктивність оцінки та складність документування
Перевірка прав на селекційні досягнення та сорти рослин	Аудитор повинен підтвердити наявність державної реєстрації прав на сорти рослин, гібриди, племінні ресурси та інші об'єкти аграрної інтелектуальної власності, а також перевірити строк їх чинності та обмеження використання. Особлива увага приділяється відповідності облікового відображення фактичному обсягу прав аграрних формувань
Необхідність галузевої адаптації аудиторських процедур	Аудит нематеріальних активів аграрних формувань потребує адаптації стандартних процедур до галузевої специфіки, зокрема врахування біологічного циклу виробництва, сезонності формування доходів та регуляторного середовища, що зумовлює розширене застосування процедур оцінки ризиків та професійного судження аудитора

Джерело: сформовано автором.

Нематеріальні активи, будучи інструментом інноваційного розвитку та конкурентної стратегії аграрного формування, вимагають особливої уваги як у бухгалтерському обліку, так і в аудиторському контролі. Їх специфічна природа зумовлює застосування спеціальних методологічних підходів до оцінки, визнання, амортизації та перевірки, що забезпечує прозорість, достовірність і надійність фінансової інформації.

Цифрова трансформація радикально змінює ландшафт бізнесу, перетворюючи традиційні компанії на цифрові платформи. У цій новій реальності нематеріальні активи набувають статусу найцінніших ресурсів. До них належать бази даних, програмне забезпечення, бренди, ноу-хау і ділова репутація, які визначають успіх компаній у цифровій економіці. Однак оцінка та управління такими активами є складним завданням, яке потребує нових підходів та інструментів.

Стійкий розвиток стає пріоритетом для бізнесу та суспільства в цілому, виступаючи ключовим трендом сучасності. Нематеріальні активи відіграють ключову роль у досягненні Цілей сталого розвитку. Наприклад, інноваційні технології можуть допомогти зменшити вплив на довкілля, а сильні бренди – сприяти соціальній відповідальності бізнесу. У контексті трансформації економіки знань нематеріальні активи виступають каталізатором переходу до моделі стійкого зростання, базованої на інтелектуальному капіталі, інноваціях та етичному управлінні. Їх стратегічне використання формує конкурентні переваги аграрних формувань, забезпечуючи баланс між економічною ефективністю, екологічною безпекою та соціальною справедливістю. Таким чином, облік і оцінка нематеріальних активів набувають не лише фінансового, а й суспільного значення, стаючи інструментом реалізації принципів ESG-орієнтованого управління та підзвітності бізнесу.

Ідентифікація та оцінка таких активів часто вимагають значних суджень. Наприклад, визнання клієнтської бази як нематеріального активу можливе лише за умови придбання бізнесу або клієнтської бази у третіх осіб.

Якщо ж клієнтська база була створена самостійно, то згідно з МСБО 38 вона не може бути визнана як нематеріальний актив. По-друге, облік ліцензійних договорів може бути складним, особливо якщо ліцензійні платежі сплачуються регулярно. Застосування МСБО 38 та МСФЗ 16 «Оренда» залежить від характеру ліцензійної угоди. Якщо компанія сплачує регулярні платежі за ліцензію на користування торговою маркою, вона може обрати застосування МСБО 38 за умови, що має право контролювати використання торгової марки протягом усього періоду дії ліцензії. Наприклад, компанія уклала ліцензійну угоду на користування торговою маркою на 10 років з щорічними платежами в розмірі 100 000 грн. В такому випадку компанія може капіталізувати витрати на ліцензію як нематеріальний актив за умови, що відповідає критеріям визнання, передбаченим МСБО 38. Згідно з МСБО 38 “Нематеріальні активи”, нематеріальний актив визнається, якщо компанія може продемонструвати, що вона має контроль над ресурсом, і цей ресурс здатен приносити майбутні економічні вигоди [151].

У сучасному бізнесовому середовищі нематеріальні активи набувають дедалі більшої ваги. Вони є невід’ємною частиною інтелектуального капіталу аграрного формування і великою мірою визначають його конкурентні переваги. Однак, на відміну від матеріальних активів, нематеріальні активи мають особливості, що ускладнюють їх ідентифікацію, оцінку та класифікацію. Нематеріальні активи, такі як патенти, торгові марки, авторські права, ноу-хау та інші інтелектуальні продукти, є потужним двигуном інновацій і економічного зростання. Їхня роль у створенні конкурентної переваги аграрного формування постійно зростає. Однак через нематеріальну природу НМА часто недооцінюють і не відображають у повному обсязі у фінансовій звітності.

Нами було розглянуто розкриття інформації про нематеріальні активи в аграрних холдингах європейських країн.

Зокрема, KWS SAAT SE & Co. KGaA – одна з провідних міжнародних компаній у сфері селекції та виробництва насіння сільськогосподарських

культур, штаб-квартира якої розташована в місті Айнбек (Німеччина). Компанія спеціалізується на розробленні та комерціалізації насіння цукрових буряків, кукурудзи, зернових та інших культур, активно інвестуючи у науково-дослідні роботи, селекцію та біотехнології.

Діяльність KWS є показовою з точки зору формування значного обсягу нематеріальних активів, зокрема прав на сорти рослин, результатів селекційних досягнень, патентів та ліцензій, технологічних розробок у сфері генетики та біотехнологій, брендів і комерційної репутації.

У Примітках до фінансової звітності компанія розкриває інформацію про нематеріальні активи, до яких включають придбані сорти, права на захист та розповсюдження сортів рослин, торговельні марки та ліцензії на програмне забезпечення для електронної обробки даних. Поточні надходження у розмірі 5595 (5514) тис. євро пов’язані переважно з поточним упровадженням нової системи планування ресурсів аграрного формування (Enterprise Resource Planning, ERP) S/4HANA. Планова амортизація нематеріальних активів становила 6921 (8535) тис. євро. Протягом фінансового року позапланова амортизація не нараховувалася. У Балансі нематеріальні активи також представлено з детальним описом, який є зручним для користувачів фінансової звітності (табл. 1.3) [186].

За аналізований період загальна вартість нематеріальних активів KWS SAAT SE & Co. KGaA зменшилася з 41 013 тис. до 34 047 тис. євро, що зумовило скорочення їхньої частки в структурі балансу з 2,07 до 1,54%. Така динаміка може свідчити про амортизацію раніше визнаних активів, зниження обсягу авансових платежів та перегляд інвестиційної активності у сфері нематеріальних ресурсів.

Порівняльний аналіз свідчить, що як у KWS SAAT SE & Co. KGaA, так і на багатьох аграрних формуваннях України частка нематеріальних активів у структурі балансу залишається відносно низькою. Це зумовлено специфікою аграрного виробництва, де домінують матеріальні ресурси та біологічні активи, тоді як нематеріальні активи, попри їхнє стратегічне значення, мають

обмежену частку у фінансовій звітності.

Таблиця 1.3

Представлення статті «Нематеріальні активи» у Балансі та їхня частка в KWS SAAT SE & Co. KGaA, 2024-2025рр., тис. євро

Назва статті	Станом на 30.06.2025	Попередній рік
А. Необоротні активи		
І. Нематеріальні активи		
Придбані патенти, права та програмне забезпечення	27 826	31 450
Авансові платежі	6 221	9 564
Разом нематеріальні активи	34 047	41 013
Підсумок Балансу	**2 207 054**	**1 982 519**
Частка нематеріальних активів в структурі Балансу, %	1,54	2,07

Джерело: сформовано автором на основі:[186].

AGRAVIS Raiffeisen AG – це сучасна сільськогосподарська торгова компанія, що спеціалізується на сільськогосподарській продукції, тваринництві, вирощуванні сільськогосподарських культур та сільськогосподарських технологіях. У фінансовій звітності компанія розкриває інформацію, про те, що група AGRAVIS інвестувала 9,6 млн євро (попередній рік: 11,0 млн євро) у нематеріальні активи, зокрема в цифрові продукти. У Балансі нематеріальні активи відображено з детальною структуризацією за видами та відповідною класифікацією складових елементів (табл. 1.4) [187].

Тому вважаємо, що інвестування групою AGRAVIS у цифрові продукти свідчить про трансформацію традиційної аграрної моделі бізнесу в напрямі цифровізації та впровадження інноваційних технологічних рішень. Цифрові платформи, програмне забезпечення для управління агровиробництвом, системи аналітики та логістичного контролю формують новий сегмент нематеріальних активів, що забезпечує підвищення операційної ефективності, оптимізацію витрат і зміцнення конкурентних позицій компанії. Водночас такі інвестиції зумовлюють зростання частки оцінкових суджень в обліку, оскільки визначення строку корисного використання, майбутніх економічних вигід і ризиків знецінення цифрових

активів потребує професійного аналізу та належного аудиторського супроводу.

Таблиця 1.4

Представлення статті «Нематеріальні активи» у Балансі та їхня частка В AGRAVIS Raiffeisen AG, 2024-2023 рр., тис. євро

Назва статті	2024	2023
Нематеріальні активи		
Самостійно створені промислові права та подібні права і цінності	985	1 046
Платно придбані концесії, промислові права та подібні права і цінності, а також ліцензії на такі права та цінності	22 264	34 691
Гудвіл (фірмова вартість)	6 018	5 776
Попередні оплати	9 192	16 254
Разом	**38 458**	**57 768**
Валюта балансу	2 270 801	2 283 656
Частка нематеріальних активів в структурі Балансу, %	1,69	2,53

Джерело: сформовано автором на основі: [187].

За результатами аналізу встановлено, що у 2024 р. загальна вартість нематеріальних активів AGRAVIS Raiffeisen AG зменшилася з 57 768 тис. до 38 458 тис. євро, що зумовило скорочення їхньої частки у валюті балансу з 2,53 до 1,69%. Основне зниження відбулося за статтями платно придбаних прав та попередніх оплат, що може свідчити про зменшення обсягів інвестиційної активності у сфері придбання нематеріальних ресурсів або завершення окремих інвестиційних проєктів у звітному періоді. Як і в попередньої компанії, частка нематеріальних активів також низька.

Однак варто зауважити, що відносно низька частка нематеріальних активів у балансі не означає їхнього низького економічного значення, оскільки істотна частина стратегічно важливих нематеріальних ресурсів є внутрішньо створеними та відповідно до вимог стандартів часто не підлягають капіталізації, відображаючись у витратах періоду. Це зумовлює розрив між реальною роллю нематеріальних активів у формуванні конкурентних переваг і їх балансовою репрезентацією.

Попри зростаючу важливість нематеріальних активів, їх облік і оцінка залишаються одними з найскладніших завдань для бухгалтерів і аудиторів.

Це пов’язано з відсутністю єдиного підходу до визначення, оцінки та амортизації нематеріальних активів. Крім того, останні часто мають невизначений строк корисного використання, що ускладнює їхню оцінку.

В умовах зростання ролі нематеріальних активів у сучасній економіці для ведення господарської діяльності аграрним формуванням необхідно набувати відповідних прав на провадження окремих видів діяльності. Зокрема, використання електронно-обчислювальної техніки є неможливим без законних прав на застосування відповідного програмного забезпечення. Подальший розвиток підприємництва та суспільства загалом характеризується посиленням залежності від інформаційних технологій.

Нематеріальні активи становлять вагомий компонент ресурсного потенціалу аграрного формування, здатний суттєво впливати на рівень його конкурентоспроможності, фінансової стійкості та довгострокової ринкової вартості. Водночас ефективність їх формування, оцінки та використання може як сприяти стратегічному розвитку компанії, так і створювати додаткові ризики у разі неналежного управління. Нематеріальні активи – це потужний інструмент для збільшення вартості бізнесу. Однак, щоб ефективно використовувати цей інструмент, необхідно розуміти, як ідентифікувати, оцінити та класифікувати нематеріальні активи. Вони мають специфічні характеристики та вимагають особливого підходу до обліку. Компанія, яка володіє унікальною технологією, брендом зі світовим ім’ям або цінною базою даних клієнтів, створює власні активи, що мають потужний потенціал і часто є ключем до успіху.

Відповідно до базового положення НП(С)БО 8 «Нематеріальні активи», нематеріальний актив – це немонетарний актив, який не має матеріальної форми та може бути ідентифікований [149].

Для відображення певного нематеріального ресурсу в обліку як нематеріального активу він має відповідати встановленим критеріям визнання активу. Зокрема, такий ресурс повинен перебувати під контролем аграрного формування внаслідок подій, що відбувалися в минулому, мати

немонетарний характер, тобто не підлягати безпосередньому обміну на грошові кошти, забезпечувати надходження економічних вигід у майбутніх періодах та не призначатися для подальшого продажу.

Іншими словами, нематеріальний актив – це ресурс, який не має матеріальної форми, але є носієм економічної користі та контрольованим аграрним формуванням елементом його потенціалу для створення майбутніх прибутків.

Згідно з МСФЗ 38 нематеріальний актив – ідентифікований немонетарний актив, який не має фізичної субстанції [148].

Водночас у практиці аграрних формувань поширеними є «права» на використання ресурсів (зокрема землі, програмного забезпечення, доступу до платформ), які за МСФЗ можуть мати різну облікову природу. Так, права, що виникають із договорів оренди, відповідно до МСФЗ 16 «Оренда» [141], визнаються у балансі як актив з права користування та відповідне орендне зобов'язання. Натомість інші договірні або юридичні права, що є ідентифікованими, контрольованими та здатними генерувати майбутні економічні вигоди, можуть визнаватися нематеріальними активами відповідно до МСБО 38 «Нематеріальні активи» [148]. Отже, для коректного відображення «прав» у фінансовій звітності ключовим є визначення їхньої економічної сутності та застосовного стандарту.

Отже, відповідно до стандартів, нематеріальний актив визнається бухгалтерським активом при дотриманні таких умов: відповідність критеріям ідентифікації, контроль над ресурсом, імовірність надходження майбутніх економічних вигід та можливість проведення достовірної оцінки об'єкта. Всі інші складові нематеріальних активів, які не відповідають таким умовам, – відносять до неідентифікованих нематеріальних активів. Тому постає проблема, що більшість нематеріальних активів не ідентифікуються, а тому не відображаються в обліку. Враховуючи зростання в сучасних умовах важливості інформації та знань, помилковими слід вважати положення бухгалтерських стандартів, які рекомендують оцінювати нематеріальні

активи за тими ж правилами, що і матеріальні [131, с. 124].

Підтвердження проблеми ідентифікації відображено і в праці І. В. Федорова. На його думку, причина криється в тому, що більшість бухгалтерів не має у своєму розпорядженні дієвого механізму ідентифікації, який був би простим, доступним, відповідно регламентованим у нормативно-правових актах. Частка нематеріальних активів у складі балансу може значно збільшитися, якщо буде законодавчо прописано порядок ідентифікації, удосконалено її документування. У цьому випадку бухгалтер не буде мати змоги відобразити нематеріальний актив як витрату звітного періоду, адже існуватиме реальна та дієва процедура, за допомогою якої кожен об'єкт нематеріальних активів буде ретельно досліджений з метою коректного включення його до складу балансу. Якщо під час зарахування об'єктів до складу основних засобів бухгалтер керується строком корисного використання та первісною вартістю, з нематеріальними активами ситуація складніша через їхню інтелектуальну природу. Отже, висновок фахівців саме у сфері інтелектуальної власності є вкрай важливим [209, с.130].

Для визначення сутності нематеріальних активів також слід додати його дефініції, що розглядаються в працях науковців (Додаток А) та узагальнені на рис. 1.1.

Наведена інформація на рис. 1.1 дає змогу зробити висновок, що поняття «нематеріальні активи» у науковій літературі трактується багатогранно та свідчить про складність і багатоплановість цієї економічної категорії. Найбільша частка науковців (31%) розглядають нематеріальні активи як економічно вигідні ресурси, здатні забезпечувати майбутні економічні вигоди аграрному формуванню. Водночас багато дослідників (по 23%) акцентують увагу на відсутності матеріальної форми та визначають їх через права, що підкреслює юридичний аспект їхньої природи. Менша частина авторів (4–7%) відносить нематеріальні активи до немонетарних активів, розглядає їх як економічну категорію, нову категорію обліку, самостійну категорію або як об'єкти, що свідчить про різноманітність підходів до

ідентифікації НМА.

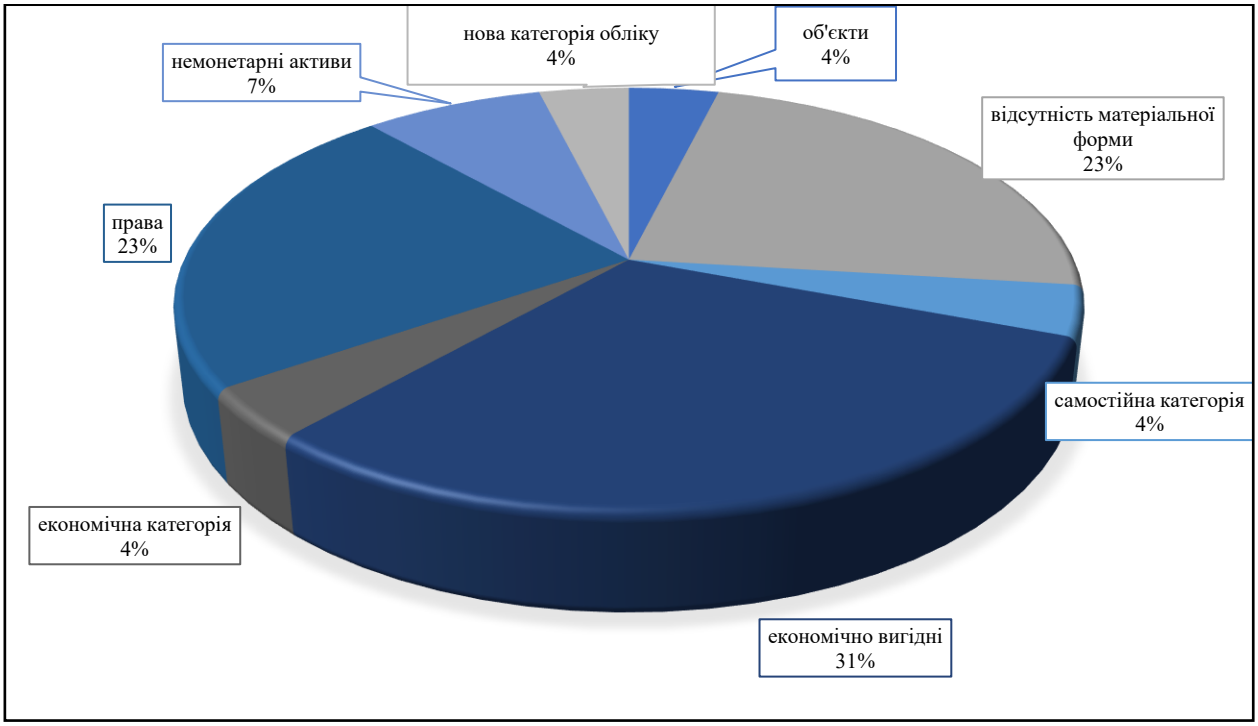


Рис. 1.1. Поняття «нематеріальні активи» у різних площинах наукових поглядів

Джерело: узагальнено автором.

Таким чином, різноманітність наукових підходів до трактування сутності нематеріальних активів створює підґрунтя для глибшого осмислення їх ролі в економічному розвитку. З огляду на це доцільно звернутися до поглядів провідних економістів, які заклали теоретичні основи розуміння значення нематеріальних активів у сучасній економіці.

Ідентифікація нематеріальних активів є одним із найскладніших і водночас найважливіших етапів їх обліку та аудиту. Адже саме від правильності визначення та класифікації НМА залежить достовірність відображення інформації у фінансовій звітності аграрного формування та обґрунтованість прийнятих управлінських рішень. Особливо актуальним це питання є для аграрних формувань, які володіють унікальними нематеріальними активами, такими як право на користування земельними ресурсами, власні сорти рослин, породи тварин, технології виробництва сільськогосподарської продукції тощо.

Незважаючи на значну роль нематеріальних активів у забезпеченні

конкурентоспроможності аграрних формувань, проблема їх ідентифікації та оцінки залишається недостатньо дослідженою. Багато аграрних формувань стикаються з труднощами при визначенні наявності та вартості нематеріальних активів, що призводить до недооцінки їхнього впливу на фінансовий стан аграрного формування.

Визначальним критерієм визнання нематеріального активу є його ідентифікованість, яка підтверджується або можливістю відокремлення, тобто здатністю активу бути проданим, переданим, ліцензованим чи наданим у користування окремо, або в межах пов'язаного договору, або тим, що актив виникає з договірних чи інших юридичних прав незалежно від можливості їх відокремлення. Саме ця ознака дає змогу відмежувати нематеріальні активи від внутрішньо створеного гудвілу та інших неідентифікованих нематеріальних ресурсів. Тому виникає ситуація, коли слід правильно визначити нематеріальний актив на балансі аграрного формування. Він визнається за наявності чотирьох умов (рис. 1.2).

Сформована схема чітко систематизує ключові вимоги для облікового визнання нематеріального активу, акцентуючи увагу на чотирьох обов'язкових умовах: ідентифікація (що відокремлює актив від гудвілу), контроль (забезпечення отримання економічних вигід), висока ймовірність надходження майбутніх економічних вигід і надійна оцінка вартості. Успішне визнання об'єкта як нематеріального активу та його відображення у фінансовій звітності вимагають комплексної відповідності цим критеріям, а первісна вартість формується шляхом урахування всіх прямих витрат на придбання або створення та підготовку активу до використання.

Тому нематеріальні активи виступають не лише обліковою категорією, а й стратегічним ресурсом, який визначає інноваційний потенціал та конкурентоспроможність аграрного формування. З огляду на це актуальності набуває аналіз впливу цифрових технологій на формування, облік та управління такими активами.

Умови ринкового середовища та розвиток технологій, які залежать від

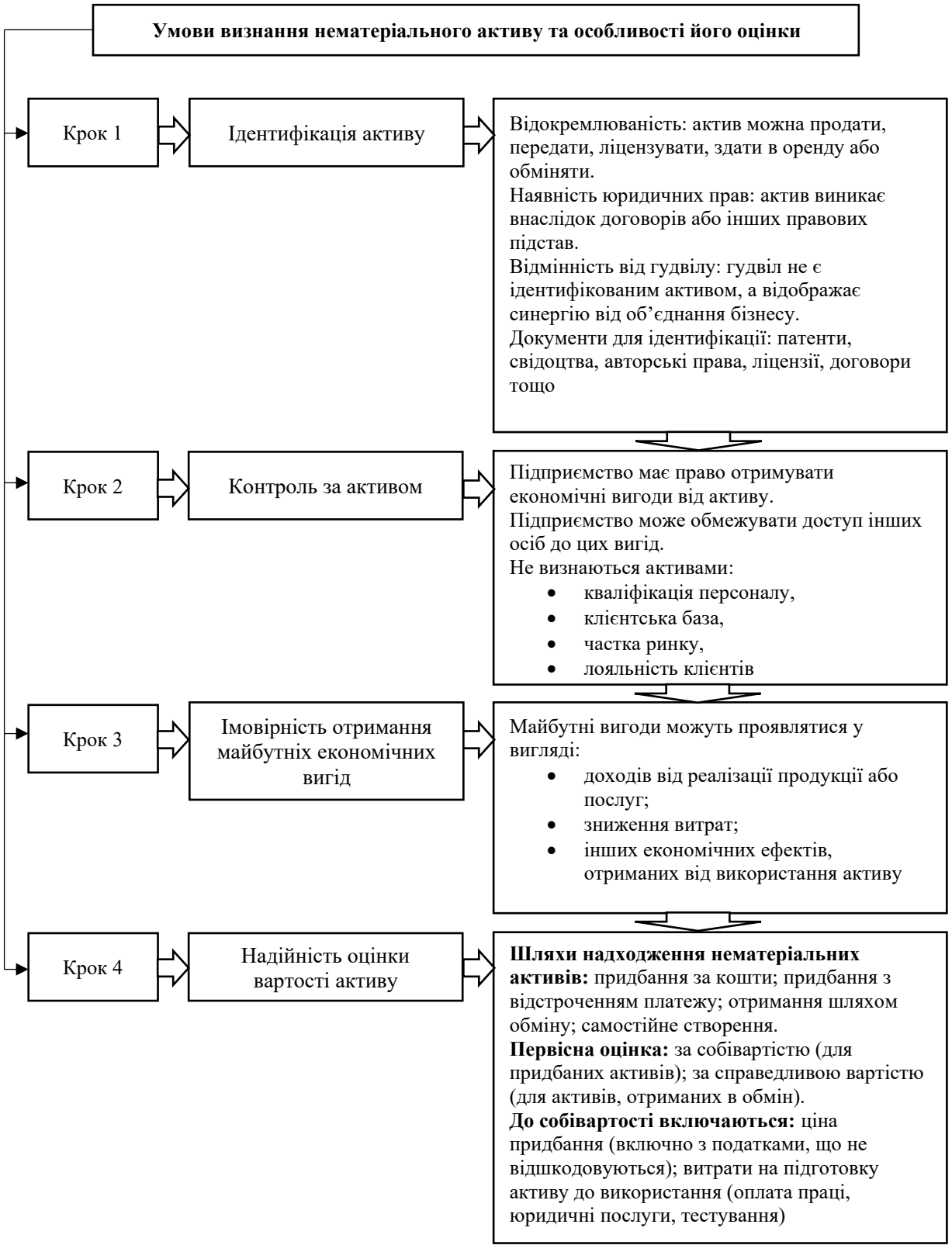


Рис. 1.2. Умови визнання нематеріального активу та особливості його оцінки

Джерело: узагальнено автором на основі [69].

створення програмних продуктів щодо обробки господарських операцій та їх

реєстрації, сприяють значному поширенню цифрової трансформації облікових процесів. Цифроцентричні сектори, такі як інтернет і програмне забезпечення, технології та ІТ великою мірою залежать від нематеріальних активів.

Проведено аналіз наукових досліджень стосовно нематеріальних активів та інтелектуального капіталу протягом 2001–2024 рр., що показав, які актуальні питання були досліджені та що ще потребує подальшого вивчення (додатки Б, В). На основі аналізу дисертаційних досліджень з проблематики нематеріальних активів та інтелектуального капіталу встановлено поступову еволюцію наукових підходів від обліково-методичних аспектів до стратегічних, управлінських і вартісно орієнтованих концепцій. На початковому етапі дослідження зосереджувалися переважно на питаннях організації бухгалтерського обліку, аудиту та оцінки нематеріальних активів, що відображало потреби адаптації національної системи обліку до міжнародних стандартів. Починаючи з 2010-х років, акцент змістився у напрямі управління нематеріальними активами, оцінки їхнього впливу на ринкову вартість аграрного формування, формування гудвілу та розвиток інтелектуального капіталу.

У дослідженнях останнього десятиліття простежується інтеграція концепцій сталого розвитку та цифрової економіки, що зумовило появу нових підходів до обліку, аудиту та оцінки нематеріальних активів в умовах цифровізації та ESG-орієнтованого управління. Сучасні науковці (О. Г. Бірюк [42], О. О. Дядюн [89], І. В. Федорова [208], В. В. Ясишена [232]) акцентують увагу на трансформації облікової політики, формуванні інтегрованих систем звітності, застосуванні економіко-математичних моделей і нечітко-лінгвістичних методів для оцінювання вартості нематеріальних активів.

Разом із тим виявлено, що, попри вагомі теоретико-методичні напрацювання, недостатньо розробленими залишаються питання визнання нестандартно-облікових нематеріальних активів, інтеграції показників інтелектуального капіталу до фінансової звітності, оцінки внутрішньо

створеного гудвілу та обліку інформаційних ресурсів. Це свідчить про необхідність подальших досліджень, спрямованих на вдосконалення обліково-аналітичного забезпечення управління нематеріальними активами в умовах цифрової трансформації економіки та забезпечення стійкого розвитку аграрних формувань.

Оскільки у функціонуванні кожного аграрного формування виникають складнощі при ідентифікації нематеріальних активів і вона є досить складним завданням, адже такі активи часто мають специфічні характеристики та не завжди відповідають традиційним критеріям ідентифікації, розглянемо основні проблеми, з якими стикаються аграрні формування (табл. 1.5).

Таблиця 1.5

Основні проблеми ідентифікації нематеріальних активів, з якими стикаються аграрні формування

Проблема	**Аргумент**
1	2
Нечіткі критерії ідентифікації нематеріального активу	Відсутність єдиного підходу: не завжди чітко визначено, які саме активи можна віднести до нематеріальних в аграрному секторі. Суб'єктивність оцінки: оцінка того, чи відповідає актив критеріям ідентифікації, часто є суб'єктивною і залежить від професійного судження
Труднощі з доведенням контролю	Спільне використання: багато нематеріальних активів в аграрному секторі (наприклад, сорти рослин) можуть використовуватися кількома аграрними формуваннями, що ускладнює доведення виключного права на них. Відсутність формалізованих договорів: часто немає таких договорів, які б підтверджували права на нематеріальні активи
Оцінка вартості	Складність прямого вимірювання: вартість багатьох нематеріальних активів складно визначити безпосередньо, оскільки вони не мають фізичної форми. Використання непрямих методів: застосування непрямих методів оцінки (наприклад, метод витрат, метод ринкових цін) може призводити до значних розбіжностей у результатах
Відсутність документального оформлення	Неформальний характер: часто нематеріальні активи в аграрному секторі передаються у спадок, передаються за родинними зв'язками або формуються в результаті тривалої діяльності аграрних формувань, без належного документального оформлення. Збереження інформації: Відсутність систематизації інформації про нематеріальні активи ускладнює їх ідентифікацію та оцінку
Специфіка аграрного сектору	Сезонність: сезонні коливання виробництва можуть впливати на вартість і корисність нематеріальних активів. Вплив природних факторів: природні умови можуть значно впливати на якість і кількість продукції, що ускладнює оцінку вартості пов'язаних з ними нематеріальних активів

Сформовано автором на основі практичних досліджень.

Визначення та формування перелічених вище проблем зумовлюють пошук шляхів їх вирішення (табл. 1.6).

Таблиця 1.6

Пропоновані рішення щодо вирішення проблем ідентифікації нематеріальних активів, з якими стикаються аграрні формування

№	Проблема	Рішення
1	2	3
1	Відсутність єдиних критеріїв ідентифікації нематеріальних активів в аграрному секторі	Уніфікація критеріїв: розробити чіткі та об'єктивні критерії ідентифікації нематеріальних активів для аграрних формувань
2	Недостатня систематизація та документування нематеріальних активів	Документальне оформлення: систематизувати інформацію про нематеріальні активи та створювати відповідну документацію
3	Застарілі або неточні методи оцінки нематеріальних активів	Застосування сучасних методів оцінки: використовувати сучасні методи оцінки нематеріальних активів, які враховують галузеву специфіку аграрного сектору. Наприклад, інтеграція ESG-факторів в оцінку. Для сучасних аграрних компаній важливі: екологічні стандарти, вуглецеві обмеження, регуляторні зміни ЄС. Тому дохідний підхід може коригуватися на регуляторний ризик та ризик втрати сертифікації
4	Відсутність компетентних фахівців для ідентифікації активів	Співпраця з експертами: залучати до процесу ідентифікації та оцінки профільних експертів у відповідних галузях (агрономів, селекціонерів тощо)
5	Недостатній контроль та оновлення інформації про нематеріальні активи	Постійний моніторинг: регулярно переглядати й оновлювати інформацію про нематеріальні активи

Джерело: пропозиція автора.

З метою систематизації проблемних аспектів і напрямів їхнього вирішення, узагальнених у табл. 1.5 і 1.6, запропоновано представити їх у вигляді авторського методичного підходу до ідентифікації, облікового відображення та аудиторського супроводу нематеріальних активів в аграрних формуваннях. Така візуалізація дає змогу відобразити взаємозв'язок між проблемами ідентифікації нематеріальних активів, аналітичною оцінкою причин їх виникнення, методичними інструментами усунення та

відповідними обліково-аудиторськими процедурами. Запропонована схема формує логічну послідовність дій щодо визнання, оцінки, документального підтвердження та аудиторської перевірки нематеріальних активів з урахуванням галузевої специфіки аграрного сектору.

Поданий методичний підхід має комплексний характер, оскільки поєднує організаційні, облікові, оціночні та аудиторські аспекти роботи з нематеріальними активами. Це дає змогу розглядати його як елемент наукової новизни дослідження, адже він відображає не сукупність окремих рекомендацій, а цілісну модель формування достовірної облікової інформації про НМА та її подальшого використання в процесі аудиту аграрних формувань.

Ідентифікація нематеріальних активів – це процес їх виявлення та відокремлення від інших активів аграрного формування. Для цього важливо чітко визначити характеристики, які відрізняють такі активи від інших видів активів. До таких характеристик належать:

- відсутність матеріальної форми: нематеріальні активи не мають фізичної субстанції, наприклад, патент, торгова марка, або знання;
- ідентифікованість: нематеріальний актив можна чітко окреслити та відрізнити від інших активів, наприклад, ліцензія;
- ідентифікованість: нематеріальний актив можна чітко окреслити та відрізнити від інших активів, наприклад, ліцензія;
- контроль: аграрне формування має право на використання нематеріального активу протягом тривалого періоду;
- економічна вигода: нематеріальні активи мають потенціал генерувати економічну вигоду для аграрного формування.

Запропонований на рис. 1.3 методичний підхід передбачає послідовне проходження взаємопов’язаних етапів від виявлення потенційного об’єкта нематеріальних активів та перевірки його відповідності критеріям ідентифікації й контролю до оцінки, документального підтвердження, облікового відображення та аудиторської перевірки. Його застосування дає

змогу узгодити дії бухгалтерської, юридичної та аудиторської служб, своєчасно виявляти ризики невизнання або викривлення вартості НМА та формувати належну доказову базу щодо правомірності їх відображення у фінансовій звітності. Для аграрних формувань значення такого підходу полягає у врахуванні галузевої специфіки прав на сорти рослин, селекційні досягнення, програмне забезпечення, цифрові агротехнології та інші нематеріальні ресурси.

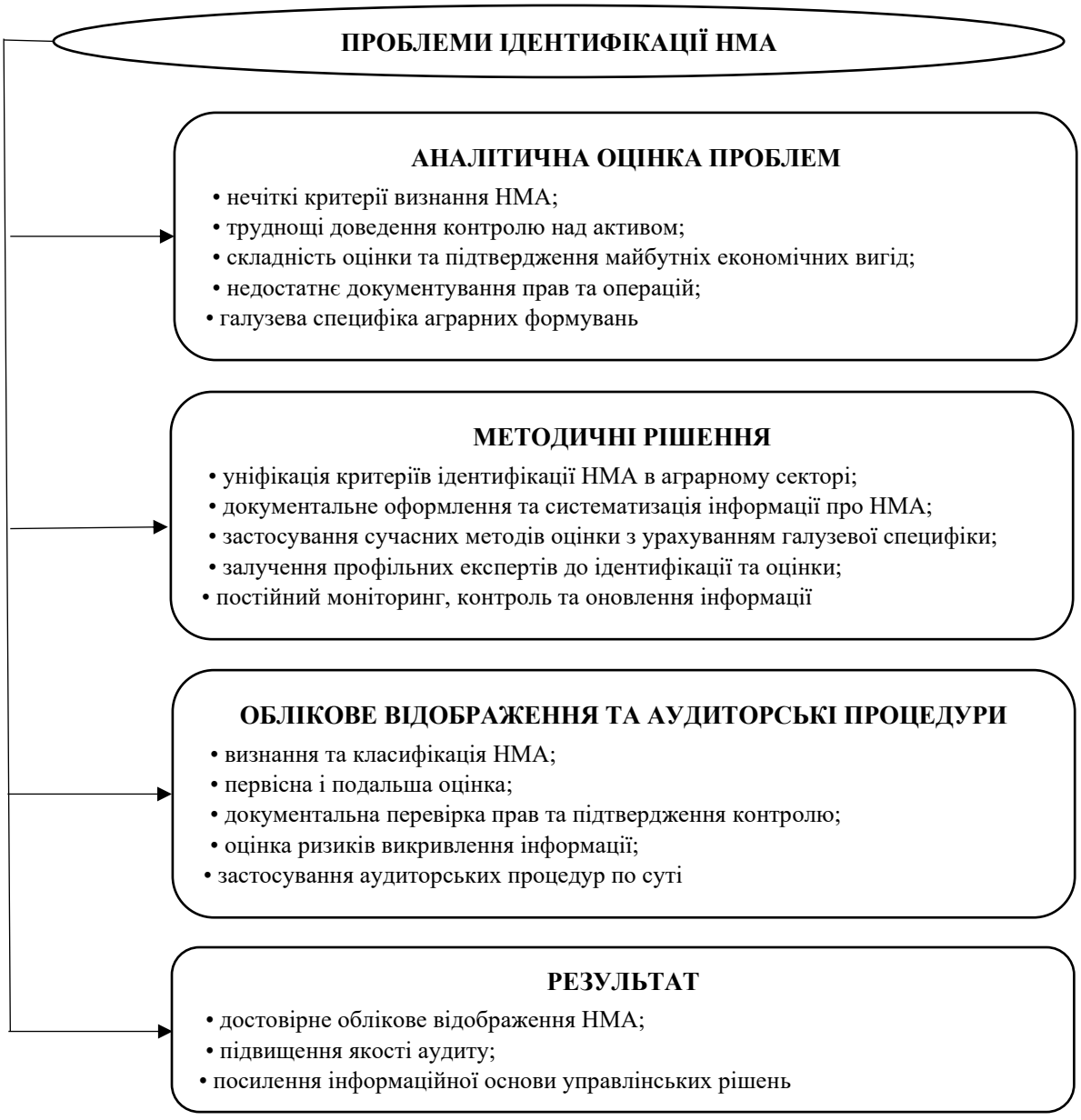


Рис. 1.3. Методичний підхід до ідентифікації, облікового відображення та аудиторського супроводу нематеріальних активів в аграрних формуваннях

Джерело: сформовано автором.

Ідентифікованість нематеріальних активів визначається такими ознаками: актив може бути виділеним, тобто його можна відокремити від суб'єкта господарювання і реалізувати, передати, ліцензувати, здати в оренду або обміняти окремо чи в межах пов'язаного контракту разом із пов'язаним активом або зобов'язанням; актив виникає внаслідок договірних або інших юридичних прав незалежно від того, чи можуть ці права бути передані або відокремлені від суб'єкта господарювання [69].

Тому постає проблема правильного визначення оцінки нематеріальних активів, оскільки оцінка НМА – це процес визначення їхньої вартості. Існує кілька методів оцінки нематеріальних активів, які можна використовувати залежно від типу активу та наявної інформації.

Основними методами оцінки нематеріальних активів є: метод витрат, що ґрунтується на сумі витрат, здійснених на придбання або створення; метод ринкової вартості, який базується на ціні, за якою подібний нематеріальний актив може бути проданий на ринку; метод дохідного підходу, що ґрунтується на прогнозних грошових потоках, які очікується отримати від використання нематеріальних активів.

О. В. Захарчук та інші автори зазначають, що в аграрних формуваннях нематеріальні активи підлягають оцінці лише за наявності документів, які посвідчують права отримані аргарним формуванням на них. При оцінці активів аграрного формування враховуються всі нематеріальні активи, що обліковуються й не обліковуються на балансі. Серед видів оцінки, використовуваних в оціночній діяльності, лише деякі можуть застосовуватися для оцінки НМА за певних умов. Для оцінки нематеріальних активів можна взяти ринкову вартість, відновну вартість, вартість відтворення, залишкову вартість заміщення (відтворення), вартість використання, інвестиційну вартість, спеціальну вартість. Щодо НМА практично не використовуються страхові та заставні вартості [25, с. 42].

Суб'єкти господарювання розробляють продукти під свою сферу

діяльності. Для цього їм необхідні дозволи та права. У світовому масштабі спостерігається процес підвищення ділової активності бізнесу через об'єднання, продаж, поглинання, відкриття філій аграрних формувань у різних регіонах, залучення іноземних інвестицій, а процес інкорпорування та консолідації капіталу характерний для всіх рівнів економіки.

У сучасних економічних умовах підвищується увага до нематеріальних активів, які стають рушійним чинником та виступають індикатором економічного зростання, здатні забезпечити суб'єкта господарювання значними економічними вигодами і водночас можуть наражати його на ризики, пов'язані з інвестуванням у них, що в майбутньому може негативно вплинути на фінансовий результат.

Облікова категорія нематеріальних активів є досить новою для українських аграрних формувань та мало вивченою. Особливої уваги набуває саме наявність документації щодо нематеріальних активів, зокрема переліку, кількості, якості, повноти, важливості для організації.

На особливу увагу заслуговує нормативно-правова складова, яка є юридичною основою та забезпечує право на використання нематеріальних активів. Також потребують удосконалення нормативно-правове забезпечення, облікове відображення та аудиторські процедури таких активів.

Вчені пропонують відповідні шляхи вирішення наявних проблем щодо нормативного забезпечення обліку та аудиту нематеріальних активів аграрних формувань, зокрема:

- гармонізація юридичної складової облікового забезпечення нематеріальних активів відповідно до вимог міжнародних стандартів;
- визначення єдиних критеріїв ідентифікації нематеріальних активів.
- розроблення методики аудиту нематеріальних активів, постійне оновлення й удосконалення законодавчої бази, що регулює захист авторських, ліцензійних та патентних прав тощо [154, с. 146].

Оскільки відбувається становлення цих процесів, вони мало досліджені і потребують вивчення та удосконалення. Постає питання розроблення методик бухгалтерського обліку і аудиту нематеріальних активів, які відповідатимуть інформаційним потребам системи управління, виходячи з технологічних особливостей аграрних формувань, їхнього фінансового стану тощо.

Нематеріальні активи можуть як створюватись самими аграрними формуваннями, так і купуватись, що істотно впливає на формування їх складу. Зростання частки нематеріальних активів у загальній структурі ставить завдання раціональної організації їхнього обліку та контролю за ними. Нематеріальні активи є вразливою позицією в системі бухгалтерського обліку, і при їх оцінці передусім необхідно з'ясувати, наскільки активно вони будуть використовуватися в процесі виробництва, які економічні вигоди приносять нині і які принесуть у майбутньому.

Система поглядів і уявлень про провідну роль нематеріальних активів у сучасному світі вже не викликає сумніву. Основним двигуном таких процесів є інтелектуальна еволюція, яка зміщує акцент із використання обмежених природою матеріальних ресурсів на застосування необмежених нематеріальних активів, що спричинило зміну методологічного підходу до структури активів аграрних формувань.

В економічній та юридичній літературі можна побачити різні підходи до визначень нематеріальних активів. Тому вважаємо за доречне при віднесенні конкретного об'єкта до категорії НМА виокремлювати їхні основні юридичні й економічні критерії (рис. 1.4).

Таким чином, розмежування і розуміння, за яким критерієм належить той чи інший об'єкт до нематеріальних активів, дає змогу визначити їхню сутність та ідентифікацію для суб'єкта господарювання. З юридичної точки зору отримання прав на інтелектуальну діяльність визнається лише за умов дотримання вимог правового режиму, їх визнання підтверджують лише наявні правовстановлюючі документи, а за економічними критеріями НМА,

безсумнівно, впливають на отримання економічної вигоди.

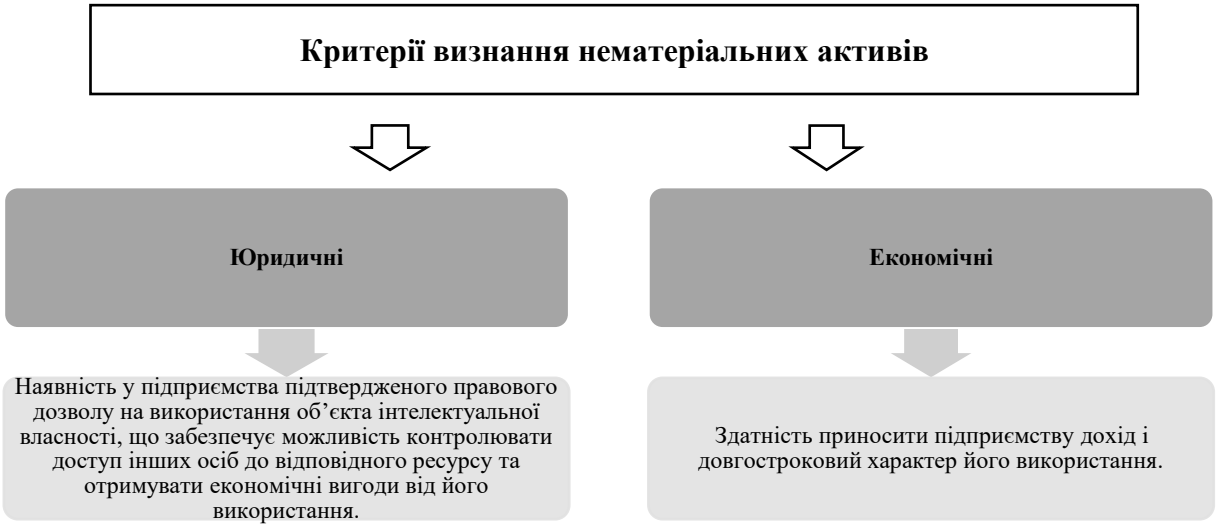


Рис. 1.4. Основні критерії визнання нематеріальних активів

Джерело: сформовано автором.

У сучасних умовах формування повної і достовірної інформації про господарські процеси практично неможливе без наявності даних про об'єкти НМА. Нематеріальні активи мають широке застосування, і тому центральна увага управлінського бухгалтерського апарату має фокусуватися на методичних прийомах, що забезпечують достовірність відображення їх в обліку.

Нематеріальні активи є групою балансових статей, в якій могли б відображатись інтелектуальні ресурси нової економіки. Ця облікова сфера викликала широкі суперечки на всіх етапах свого розвитку. Водночас чинні стандарти бухгалтерського обліку не відображають сучасних вимог і підходів і фактично не дають змоги сформувати в бухгалтерській звітності достовірне уявлення про НМА, використовувані аграрними формуваннями при створенні продуктів.

НП(С)БО 8 «Нематеріальні активи» не містить певної частини розділів, відображених у МСБО 38 «Нематеріальні активи», таких як окреме придбання активу та придбання як частини об'єднання бізнесу, придбання шляхом державного гранту, внутрішньо генерований гудвіл та нематеріальні активи, оцінка після визнання (модель собівартості та модель переоцінки),

нематеріальні активи з визначеним строком корисної експлуатації, перегляд оцінки терміну корисної експлуатації, перегляд періоду та методу амортизації [126].

Кожний стандарт має переваги і недоліки. Варто розглянути особливості кожної системи стандартів, зокрема, GAAP, IAS (МСФЗ) та НП(С)БО (рис. 1.5).

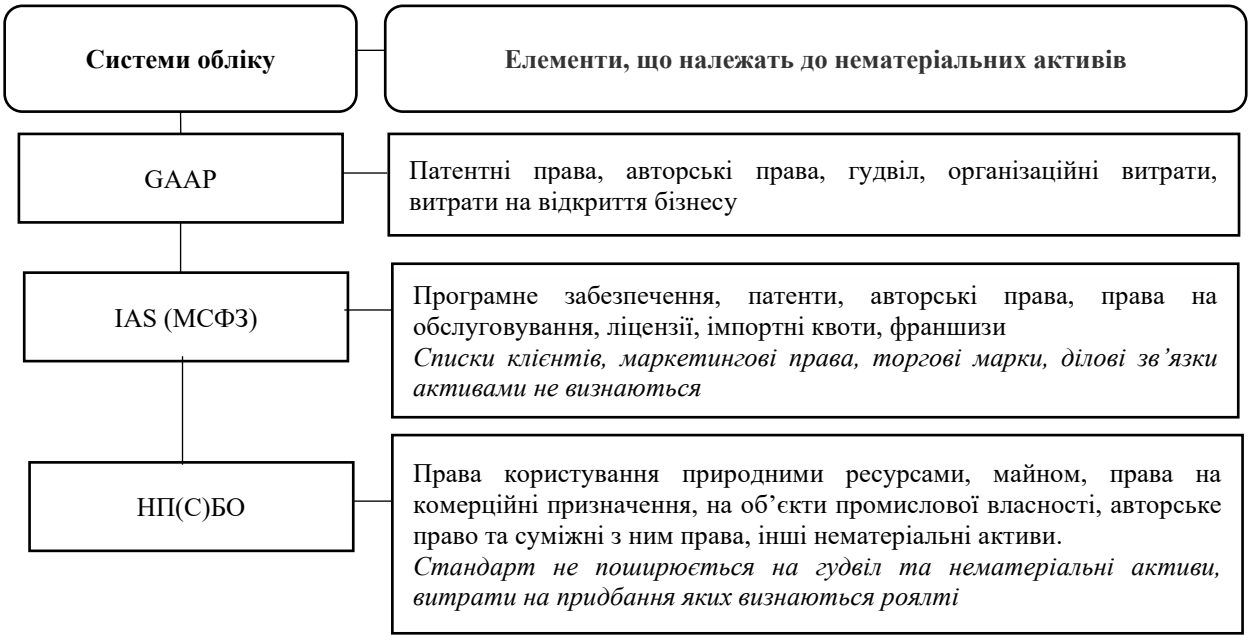


Рис. 1.5. Порівняльна характеристика різних систем обліку нематеріальних активів

Джерело: [55].

Зазвичай облік людського капіталу та нематеріальних цінностей є найскладнішими темами, що підлягають вимірюванню, і це свідчить про те, що при вирішенні питання було багато суперечок, особливо щодо того, як з ними поводитися [12].

Однак оцінка компанії з урахуванням її нематеріальних активів не є простим завданням, тому Міжнародна рада бухгалтерського обліку за МСБО 38 намагається представити нематеріальний актив, найбільш близький до реальності ринку. Ця складність виникає внаслідок різниці між розрахунком ринкової вартості та обліковою вартістю компанії.

М. В. Плекан вважає, що «стандартизація бухгалтерського обліку та

звітності, стандарти оцінки нематеріальних активів для цілей фінансової звітності не забезпечують формалізованого вартісного вираження значної частини таких об’єктів. Відсутність методики оцінки не дає змоги однозначно визначити місце цього виду економічних ресурсів у обліковому процесі, формалізовано репрезентувати їх у публічній звітності аграрного формування, передусім ввести їх у баланс для зрівноваження ринкової та балансової вартості компанії» [22].

В. М. Диба зазначає, що при загальному визначенні всього нематеріального як «нематеріальні об’єкти» (аналог intangibles) їх склад узагальнено трьома основними групами.

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

2. Нематеріальні ресурси. Об’єкти не мають матеріальної структури, контрольовані компанією, є результатом проведених організацією раніше операцій або здійснених витрат і здатні приносити організації економічні вигоди в майбутньому.

3. Нематеріальні фактори. Неформалізовані й неконтрольовані здібності компанії стосовно створенню нових цінностей, що забезпечують їй конкурентну перевагу [81, с. 191].

В. В. Ясишена та В. М. Пилявець вважають, що одним із першочергових і найбільш важливих напрямів аналізу нематеріальних активів є оцінка нематеріальних активів як складової майна аграрного формування. Автори дотримуються думки, що проведення аналізу за цим напрямом дасть змогу скласти досить чітке уявлення про стан використання НМА в діяльності суб’єктів господарювання [235].

С. Ф. Легенчук зазначає, що в діяльності підприємств дедалі більшу роль відіграють нематеріальні активи та інновації, без яких на сьогодні досить важко уявити успішне підприємство. Для управління такими

аграрними формуваннями необхідна своєчасна та релевантна інформація про наявні НМА, що дають змогу генерувати економічні вигоди, про їхню роль у процесі генерування вартості аграрного формування. Однак конвенційна система бухгалтерського обліку майже не реагує на потреби в наданні інформації про НМА в нових розрізах та в оцінці, що необхідна користувачам і відрізняється від оцінки на основі історичних витрат [124, с. 228].

Ми погоджуємося з твердженням про зростання ролі нематеріальних активів та інновацій у діяльності підприємств. У сучасному світі успішне ведення бізнесу без них стає дедалі складнішим, адже сучасна економіка все більше ґрунтується на знаннях та інформації. Нематеріальні активи, такі як патенти, торгові марки, ноу-хау та кваліфікація персоналу, стають ключовими факторами успіху. Технології і ринки змінюються з неймовірною швидкістю. Щоб іти в ногу з часом, аграрним формуванням потрібна постійна інновація. Глобалізація призвела до посилення конкуренції. Щоб вирізнитися на ринку, аграрним формуванням потрібні унікальні й цінні пропозиції, які часто ґрунтуються на нематеріальних активах.

Важливу роль відіграє якісна інформація про нематеріальні активи. Для ефективного управління аграрними формуваннями, що володіють значними НМА, необхідні своєчасні та релевантні дані про них. Ця інформація використовується для:

- прийняття кращих управлінських рішень: керівництво може використовувати інформацію про НМА, щоб оцінити ризики, розробити стратегію та прийняти кращі рішення стосовно інвестицій, інновацій та розвитку;
- підвищення прозорості та звітності: інформація про НМА може допомогти аграрним формуванням продемонструвати свою цінність інвесторам, кредиторам та іншим зацікавленим сторонам;
- оцінки вартості: інформація про НМА потрібна для точного визначення вартості підприємства.

Традиційна конвенційна система бухгалтерського обліку фокусується на матеріальних активах. Нематеріальні активи, як правило, визнаються лише в тому разі, якщо були придбані за певну ціну. Це призводить до того, що багато цінних НМА не відображаються в балансі підприємства або їх відображають на рахунках основних засобів. Крім того, традиційна система бухгалтерського обліку використовує історичну вартість для оцінки активів. Це означає, що вартість НМА, придбаних багато років тому, може бути занижена в балансі, навіть якщо їхня реальна вартість значно зросла.

Існують різні альтернативні методи оцінки нематеріальних активів, такі як метод вартості відновлення (оцінка вартості заміни активу на аналогічний новий), метод дисконтування майбутніх грошових потоків (оцінка теперішньої вартості майбутніх економічних вигід, які очікується отримати від активу) та метод ринкових мультиплікаторів (оцінка вартості активу на основі співвідношення ціни й аналогічних активів на ринку). Важливо, щоб підприємства, які володіють значними нематеріальними активами, розробили систему обліку та звітності, яка б адекватно відображала їхню цінність.

С. Ф. Легенчук зазначає, що при розробленні методики аудиту операцій з комерціалізації нематеріальних активів передусім варто визначити особливості процесу створення інтелектуальної власності та її подальшої комерціалізації. У складі життєвого циклу об’єктів інтелектуальної власності можна виокремити три основні етапи:

1) виникнення ідеї, розроблення та створення інтелектуального продукту;

2) подання заяви до національного або міжнародного охоронного відомства та одержання охоронних документів (свідоцтво, патент тощо);

3) процес комерціалізації інтелектуальної власності (внутрішня або зовнішня). За умови відповідності критеріям визнання нематеріальним активом інтелектуальна власність стає об’єктом облікового спостереження та залучається в господарський оборот підприємства. Після цього інтелектуальна власність і операції з нею можуть розглядатись як об’єкт

управління та контролю [125].

Погоджуємося з твердженням, що при розробленні методики аудиту операцій з комерціалізації нематеріальних активів важливо враховувати особливості процесу створення інтелектуальної власності та її подальшої комерціалізації, зокрема складність і ризики цих процесів. Ідеться про дослідження і розробки, подання патентних заявок, маркетинг та продаж. Визначити цінність інтелектуальної власності складно, її комерційний успіх не гарантований, а між власником і потенційними покупцями або ліцензіатами може існувати асиметрія інформації. На першому етапі важливо оцінити потенційну цінність та комерційний потенціал інтелектуальної власності. Аудитори повинні перевірити, чи було проведено відповідні дослідження та розробки, чи захищені права інтелектуальної власності та чи є документація, що підтверджує витрати на створення інтелектуального продукту. На другому етапі аудитори повинні перевірити, чи було дотримано всі формальні процедури для одержання охоронних документів, крім того, важливо оцінити ризики, пов’язані з можливим анулюванням або оскарженням охоронних документів. На третьому етапі аудитори повинні оцінити обрану стратегію комерціалізації та перевірити, чи було дотримано всі відповідні правила та нормативи, а також оцінити ризики, пов’язані з порушенням прав інтелектуальної власності та невиконанням контрактів.

Урахування особливостей процесу створення та комерціалізації інтелектуальної власності при розробленні методики аудиту операцій з комерціалізації нематеріальних активів допоможе аудиторам отримати глибше розуміння ризиків, пов’язаних з нематеріальними активами, провести ефективнішу та результативнішу аудиторську перевірку, надати більш обґрунтовані та корисні висновки та рекомендації.

Одним з найважчих завдань в обліку нематеріальних активів є їх оцінка. Складність оцінки НМА зумовлена принциповою неможливістю розробити єдину універсальну методику оцінки, оскільки не тільки кожен об’єкт НМА повинен бути оригінальним, а й умови їх практичного

використання в діяльності різних підприємств, як правило, принципово різні.

Згідно з нормативно визначеними вимогами, а саме НП(С)БО 8 «Нематеріальні активи» та Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку нематеріальних активів, суб'єкт господарювання на дату балансу може здійснювати переоцінку за справедливою вартістю тих НМА, щодо яких існує активний ринок. Проте якщо активний ринок відсутній, то переоцінка може здійснюватися за експертною оцінкою суб'єкта оціночної діяльності [149].

У світовій практиці для оцінки нематеріальних активів використовуються різні методи, найбільш поширеними з яких є витратний, ринковий і прибутковий (рис. 1.6).

Витратні методи ґрунтуються на величині фактично здійснених витрат по конкретному об'єкті

Ринковий метод пов'язаний з принципом заміщення, тобто має у своїй основі припущення, що розсудливий покупець за виставлене на продаж майно заплатить суму не більшу, ніж та, за яку можна придбати аналогічний за якістю та придатністю об'єкт

Прибутковий метод грунтується на принципі очікування, який стверджує, що типовий покупець набуває об'єкт в очікуванні отримання майбутніх доходів (вигід). Вартість об'єкта за дохідним методом може бути визначена як його здатність приносити дохід у майбутньому

Рис. 1.6. Світова практика оцінки нематеріальних активів

Джерело: сформовано автором на основі практики.

Відсутність єдиної термінології в нормативних актах та надто високі темпи внесення до них змін спричиняють неузгодженість у теоретичних розробках підходів до експертної оцінки нематеріальних активів у зарубіжній та вітчизняній практиці. Загалом зарубіжні автори розглядають пріоритети застосування підходів до експертної оцінки НМА, посилаючись на видання G. Smith and R. Parr «Valuation of Intellectual Property and Intangible Assets» 1994 р., згідно з яким нематеріальні активи та об'єкти інтелектуальної власності виділені окремо (табл. 1.7) [83, с. 24].

Ми підтримуємо думку, що престижність чи значимість нематеріальних об'єктів можна оцінити за допомогою експертного методу,

оскільки існує багато чинників, що стримують реалізацію виняткових особливостей або властивостей, характерних для цих об'єктів. До них, зокрема, належать: несвоєчасність винаходу, дорожнеча, обмеження кола споживачів, недостатня правова захищеність. Тому експерти використовують як основний критерій престижності нематеріальних об'єктів спектр можливого корисного використання їхніх властивостей на трьох рівнях: міжнародному, загальнонаціональному, галузевому.

Таблиця 1.7

Пріоритети застосування підходів до експертної оцінки нематеріальних активів та об'єктів інтелектуальної власності у зарубіжній практиці

Види нематеріальних активів і об'єктів інтелектуальної власності	Застосовується у першу чергу	Застосовується у другу чергу	Застосовується рідко
Патенти і технології	Дохідний	Ринковий	Витратний
Товарні знаки	Дохідний	Ринковий	Витратний
Об'єкти авторського права	Дохідний	Ринковий	Витратний
Кваліфікована робоча сила	Витратний	Дохідний	Ринковий
Інформаційне програмне забезпечення менеджменту	Витратний	Ринковий	Дохідний
Програмні продукти	Дохідний	Ринковий	Витратний
Дистриб'юторські мережі	Витратний	Дохідний	Ринковий
Базові депозити	Дохідний	Ринковий	Витратний
Права за франчайзингом	Дохідний	Ринковий	Витратний
Корпоративна практика і процедури	Витратний	Дохідний	Ринковий

Джерело: [83, с. 25].

Основним критерієм представленої інформації є достовірність звітної інформації, поданої без викривлень і фальсифікації. Достовірність досягається повнотою первинного, поточного обліку та звітності, їх взаємною адекватністю, суттєвою й вичерпною інформацією, застосуванням міжнародних стандартів, представленням інформації в режимі розумності витрат на її збирання і підготовку. Кожна з цих складових має свій зміст.

Тому виокремимо проблеми, що виникають при оцінці нематеріальних активів у сільському господарстві, адже це досить складний процес, пов'язаний з низкою специфічних проблем, зокрема:

1. Неоднозначність трактування НМА зумовлює складнощі їх

ідентифікації в аграрному секторі. У практичній діяльності не завжди можна чітко визначити, чи відповідає певний об’єкт критеріям визнання нематеріального активу. Наприклад, дискусійним є питання, чи може технологія вирощування окремого сорту рослин розглядатись як ноу-хау та, відповідно, визнаватися нематеріальним активом.

2. Відсутність чітких критеріїв – не існує єдиних, універсальних критеріїв для визначення НМА на підприємствах аграрного сектору.

3. Складнощі в оцінці: відсутність ринкових аналогів (часто НМА в сільському господарстві є унікальними і не мають прямих аналогів на ринку; це ускладнює застосування традиційних методів оцінки), нестабільність вартості (вартість нематеріальних активів може значно змінюватися з часом під впливом різних факторів – зміна ринкових умов, поява нових технологій тощо), суб’єктивність оцінки (оцінка НМА часто є суб’єктивною і залежить від думки експертів).

4. Правові аспекти – недостатня правова база: у багатьох країнах, зокрема в Україні, законодавство щодо нематеріальних активів у сільському господарстві є недостатньо розвинутим. Особливою проблемою є доведення права власності: встановити власність на нематеріальний актив може бути складно, особливо якщо його не було належним чином оформлено. Це створює правову невизначеність та підвищує ризики для власників активів, а також ускладнює їх комерційне використання та оцінку.

5. Фактори ризику: технологічні ризики (поява нових технологій може знецінити наявні нематеріальні активи), ризики, пов’язані з інтелектуальною власністю (існує ризик незаконного використання НМА або їх втрати через недбале ставлення).

Аналіз проблем, пов’язаних із класифікацією та оцінкою нематеріальних активів у сільському господарстві, свідчить про наявність низки викликів, таких як відсутність єдиних стандартів оцінки, складність визначення їхньої вартості через специфіку галузі та недостатня законодавча регламентація. Ці труднощі ускладнюють облік, управління та використання

НМА, що, у свою чергу, може стримувати розвиток аграрних підприємств і знижувати їхню конкурентоспроможність. Пропонуємо такі шляхи:

1) розроблення галузевих стандартів: створення спеціальних стандартів для оцінки нематеріальних активів, з урахуванням галузевої специфіки сільського господарства, які враховуватимуть особливості аграрного сектору та сприятимуть уніфікації підходів;

2) використання комплексних методів оцінки: застосування комбінації різних методів оцінки (ринкового, витратного, дохідного) для забезпечення більш точного й об'єктивного визначення вартості активів;

3) залучення незалежних експертів: проведення експертизи за участю кваліфікованих фахівців з оцінки нематеріальних активів, що допоможе підвищити достовірність результатів і уникнути суб'єктивізму;

4) удосконалення законодавчої бази: розроблення більш чітких і детальних нормативних актів, які регулюватимуть питання обліку, оцінки та захисту НМА в сільському господарстві, створюючи прозорі умови для їхнього використання.

Реалізація цих заходів сприятиме ефективному управлінню нематеріальними активами, підвищенню їхньої ролі в економічному розвитку аграрного сектору та зміцненню позицій підприємств на ринку.

Те, що нематеріальні активи є однією з найменш досліджених категорій обліку, пов'язано зі специфічними властивостями економічної природи та особливостями їхньої вартісної оцінки. Проте нематеріальні активи, якими володіють підприємства, – це чинники подальшого інноваційного розвитку та конкурентоспроможності на ринку. Складність вартісної оцінки НМА зумовлено: різноманітністю об'єктів інтелектуальної власності, кожний з яких за законом має бути оригінальним; різними способами надходження (визнання) на підприємство; різними формами практичного використання на підприємстві. На наше переконання, врахування всіх перелічених властивостей нематеріальних активів можливе при застосуванні експертного методу оцінки.

Класифікація нематеріальних активів є важливим інструментом їхнього обліку, оцінки та ефективного управління. Вона дає змогу систематизувати різноманітні види таких активів, враховуючи їхню природу, походження та функціональне призначення. Розуміння структури НМА допомагає аграрним формуванням не лише правильно відображати їх у фінансовій звітності, а й оптимізувати стратегії розвитку, спрямовані на максимізацію прибутку. У цьому контексті виникає потреба в детальному розгляді основних груп НМА, їхніх особливостей та критеріїв класифікації.

У праці І. М. Репіної зазначено, що ідентифікація нематеріальних активів настільки широка, наскільки креативна думка самого дослідника. Автор вважає найудалішою таку класифікацією нематеріальних активів підприємства : 1) ринкові – знання про продукт і цільовий ринок, бренд, гудвіл, ділове співробітництво, ліцензійні та франчайзингові угоди тощо; 2) організаційно-правові – права на об’єкти промислової власності, авторського та суміжного права, що становлять ефективну базу корпоративних відносин і компетенцій у межах обраного напряму діяльності; 3) інтелектуальні – освіта, кваліфікація, навички і знання співробітників; 4) інфраструктурні – бізнес-культура, концепції управління та управлінські процеси, взаємовідносини тощо [185, с. 189].

Сучасні дослідження облікової категорії нематеріальних активів супроводжуються дискусіями щодо розроблення ефективної методики ведення обліку, класифікації та аналітичної оцінки НМА. Все це потребує подальшого удосконалення та дослідження.

Згідно з Податковим кодексом України класифікація нематеріальних активів є такою (рис. 1.7).

Класифікація нематеріальних активів відповідно до Податкового кодексу України має системний характер і охоплює основні види майнових прав, що можуть виступати об’єктами податкового обліку. Водночас аналіз наведених груп свідчить, що чинна класифікація орієнтована переважно на традиційні об’єкти інтелектуальної власності та права користування, тоді як

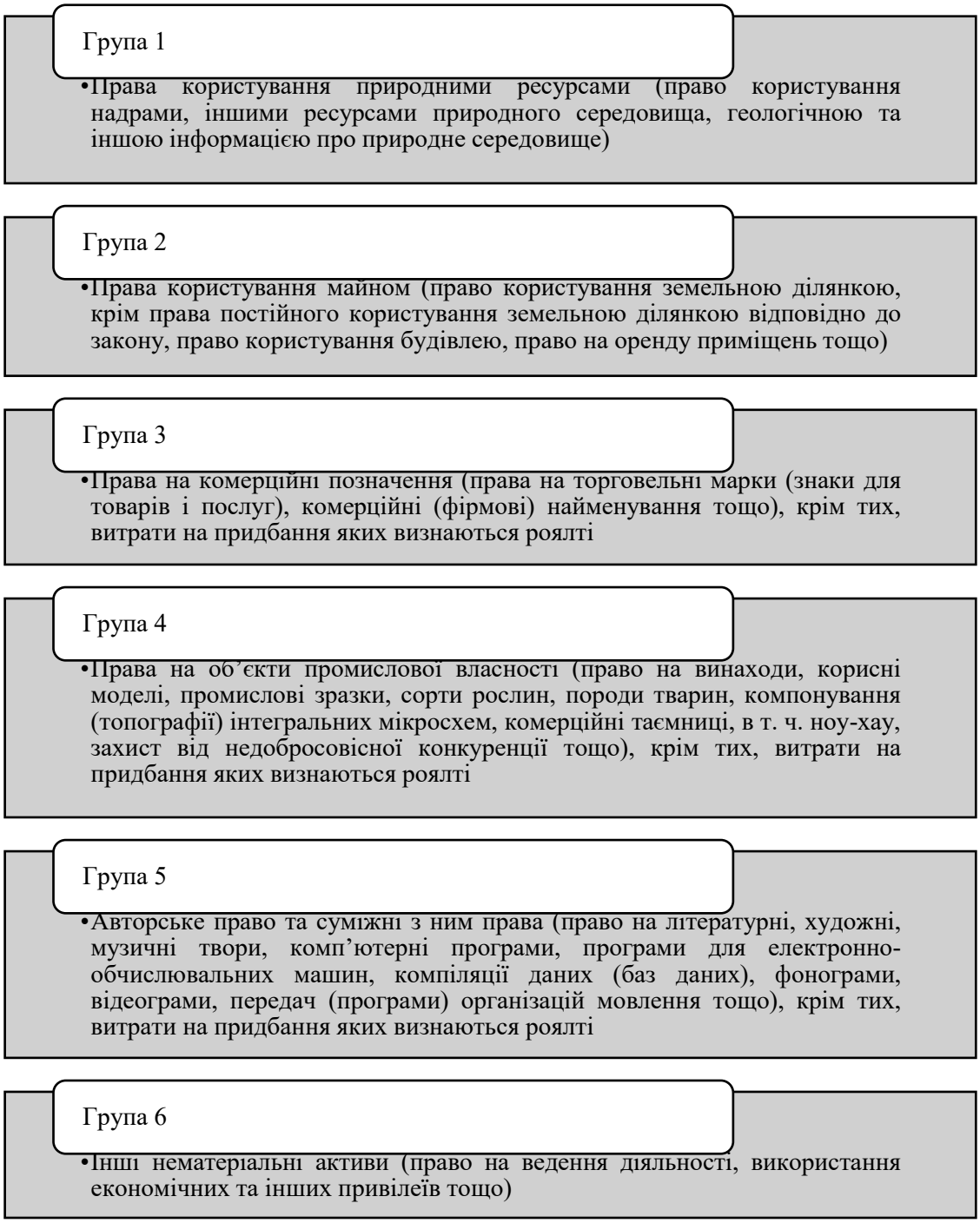


Рис. 1.7. Класифікація нематеріальних активів

Джерело: [169].

сучасні тенденції цифровізації економіки й розвитку аграрного сектору зумовлюють появу нових форм нематеріальних ресурсів, які не завжди чітко ідентифікуються в межах наявних груп.

На основі викладеного вважаємо доцільним виокремлення окремої групи 7 «Цифрові та інформаційні нематеріальні активи», що охоплювала б цифрові активи та інформаційні ресурси, зокрема:

- права на цифрові платформи та інформаційні системи управління;
- програмні рішення, створені для автоматизації виробничих процесів;
- великі масиви даних (Big Data), аналітичні бази даних;
- алгоритми, моделі прогнозування, цифрові агротехнологічні рішення.

Необхідність такої групи зумовлена активним упровадженням цифрових технологій в аграрному секторі (precision farming, системи GPS-контролю, аграрні ERP-платформи), що формують самостійний сегмент нематеріальних ресурсів із суттєвим впливом на економічні результати діяльності аграрного формування.

Варто відзначити ще одну сучасну та нову категорію активів – віртуальні активи. Зокрема, Л. В. Гуцаленко та Т. С. Собченко вважають, що віртуальні активи слід розглядати як об’єкт обліку залежно від їхнього економічного призначення: активи, утримувані для продажу, належать до запасів і оцінюються за нижчою з двох величин – собівартість або чиста вартість реалізації, тоді як довгострокові віртуальні активи визнаються НМА й оцінюються за собівартістю з тестуванням на знецінення або за моделлю переоцінки за наявності активного ринку. Автори підкреслили, що віртуальні активи стають не лише цифровим ресурсом, а й цінним елементом управлінської та облікової системи АПК, що потребує системного підходу та інтеграції у внутрішні процеси підприємства [76, с. 672].

При цьому доцільно підкреслити, що віртуальні активи не є тотожними НМА, хоча за окремих умов можуть обліковуватися із застосуванням інструментарію МСБО 38 або МСБО 2. На відміну від класичних нематеріальних активів (патенти, ліцензії, торговельні марки), які зазвичай мають чітко визначену правову охорону та відносно прогнозований профіль економічних вигід, віртуальні активи характеризуються підвищеною волатильністю, технологічною зумовленістю контролю (ключі / кастодіальні

механізми), а також регуляторною мінливістю, що підсилює роль професійного судження при класифікації, оцінці та розкритті інформації. Відтак, у межах обліково-аналітичного забезпечення аграрних формувань віртуальні активи доцільно розглядати як окремий предмет методологічного аналізу, співвідносний із НМА, але не зведений до них.

Підтримуючи підхід щодо класифікації віртуальних активів залежно від економічного призначення, вважаємо, що для аграрних формувань він має бути доповнений критеріями, які враховують неоднорідність віртуальних активів за їх економіко-правовою природою та рівнем контрольованості. Зокрема, окремі види токенів можуть містити договірні права або зобов'язання та потребують ширшого професійного судження при класифікації, оцінці й розкритті інформації. Додатково у практиці аграрних підприємств вирішальними є належне документування контролю над активом (кастодіальні механізми, доступ до ключів), а також інтеграція комплаєнс-процедур і технологічних ризиків у систему обліково-аналітичного забезпечення, що зменшує інформаційні ризики та підвищує достовірність фінансової звітності.

З огляду на зазначене проблематика віртуальних активів демонструє загальну тенденцію до розширення складу нематеріальних ресурсів аграрних підприємств та ускладнення підходів до їх ідентифікації, оцінки й контролю. У цьому контексті доцільним є подальший розгляд традиційних НМА аграрного сектору, які мають усталеніші економіко-правові характеристики та відіграють ключову роль у формуванні конкурентних переваг і забезпеченні стійкого розвитку. Найбільш поширені нематеріальні активи в сільськогосподарському господарстві наведено в табл. 1.8.

Представлені в табл. 1.8 види нематеріальних активів у сільському господарстві демонструють їх багатокомпонентний характер та різноманітність форм прояву в діяльності аграрних формувань. Водночас сама ідентифікація таких активів не є достатньою без усвідомлення їх стратегічного значення для розвитку підприємства. Саме тому доцільним є

подальший аналіз ролі нематеріальних активів у забезпеченні конкурентоспроможності, інноваційності та інвестиційної привабливості аграрного бізнесу, що систематизовано в табл. 1.9.

Таблиця 1.8

Види нематеріальних активів у сільському господарстві та значення їх урахування

Види нематеріальних активів у сільському господарстві	Характеристика
Сорти рослин та породи тварин	Найвідоміші нематеріальні активи в сільському господарстві. Вони є результатом тривалої селекційної роботи і мають високу цінність завдяки своїм унікальним характеристикам (врожайність, стійкість до хвороб, якість продукції тощо).
Технології виробництва	до цієї категорії належать нові методи вирощування, обробки ґрунту, захисту рослин, а також технології переробки сільськогосподарської продукції. це можуть бути як власні розробки підприємства, так і ліцензовані технології.
Ноу-хау	це будь-яка практична інформація, яка не є загальнодоступною і має комерційну цінність. В аграрному секторі це можуть бути секрети виробництва, особливі методи управління, відомості про ринки збуту тощо.
Торгові марки та знаки для товарів і послуг	це імена, слова, символи, які відрізняють продукцію одного підприємства від продукції інших. сильні торгові марки сприяють підвищенню лояльності споживачів і збільшенню прибутків.
Доменні імена	в сучасному світі доменні імена є важливим активом для будь-якого бізнесу, в тому числі й для аграрних підприємств. вони необхідні для створення веб-сайтів і електронної комерції.

Джерело: сформовано автором на основі досліджень фінансових звітів аграрних формувань.

Визначення та оцінка нематеріальних активів є складним завданням, яке вимагає спеціальних знань і досвіду. Однак правильна ідентифікація та оцінка цих активів є необхідною умовою ефективного управління аграрним формуванням. В умовах цифрової трансформації та пріоритетності сталого розвитку традиційні підходи до оцінки вартості компаній поступаються місцем новим реаліям, де ключову роль відіграють інтелектуальні ресурси – інновації, бренди, ноу-хау, бази даних тощо. Нематеріальні активи, попри нематеріальну природу, є потужним двигуном конкурентних переваг, економічного зростання та створення стійкого майбутнього, особливо в таких

секторах, як аграрний, де вони охоплюють права оренди землі, селекційні досягнення та технології виробництва.

Таблиця 1.9

Значення врахування нематеріальних активів в аграрному секторі

Причини важливості врахування	Обґрунтування
Конкурентна перевага	В умовах високої залежності аграрного виробництва від природно-кліматичних та ринкових факторів саме нематеріальні активи (селекційні досягнення, технологічні рішення, бренди) формують довгострокові конкурентні переваги підприємства та дозволяють диференціювати продукцію на внутрішньому й зовнішньому ринках.
Технології виробництва	До цієї категорії належать нові методи вирощування, обробітку ґрунту, захисту рослин, а також технології переробки сільськогосподарської продукції. Це можуть бути як власні розробки підприємства, так і ліцензовані технології
Ноу-хау	Будь-яка практична інформація, яка не є загальнодоступною і має комерційну цінність. В аграрному секторі це можуть бути секрети виробництва, особливі методи управління, відомості про ринки збуту тощо
Торгові марки та знаки для товарів і послуг	Імена, слова, символи, які відрізняють продукцію одного підприємства від продукції інших. сильні торгові марки сприяють підвищенню лояльності споживачів і збільшенню прибутків
Доменні імена	У сучасному світі доменні імена є важливим активом для будь-якого бізнесу, в т. ч. й для аграрних підприємств. Вони необхідні для створення вебсайтів і електронної комерції
Бази даних	Інформація про клієнтів, постачальників, технологічні процеси, ринки збуту – все це є цінним активом і потребує належного захисту.

Джерело: сформовано автором.

Нематеріальні активи набувають статусу найцінніших ресурсів у цифровій економіці, однак їхня ідентифікація, оцінка та облік залишаються складними завданнями через відсутність єдиних стандартів, суб'єктивність оцінки, невизначеність строку корисного використання та недостатню нормативну базу. Ці проблеми особливо актуальні для аграрних підприємств України, де унікальні НМА, такі як сорти рослин чи права на землю, часто недооцінюються через специфіку галузі та брак документації. Дослідження праць зарубіжних (N. Musayeva, N. Atakishiyeva та U. Mammadova [19], R. Nakatani [20], R. Barker, A. Lennard, S. Penman, A. Teixeira [4]) і вітчизняних учених (Т. М. Банасько [32], Л. Р. Воляк [57], Л. В. Гуцаленко [11], С. І. Деревянко [78], С. Ф. Легенчука [17; 124], І. М. Лепетан [126],

Ю. В. Негоди [147], В. М. Пилявця [147; 234], М. Ю. Чік [214, 215], В. В. Ясишеної [234] та ін.) підтверджують зростаючу увагу до цієї теми, але водночас вказують на прогалини в методології та практичному застосуванні.

У контексті України, зокрема в умовах воєнного стану, інституціональні зміни, у т. ч. спрощення оренди землі, додатково ускладнюють облік нематеріальних активів, але водночас відкривають нові можливості для їхнього використання. Запропоновані рішення – розроблення галузевих стандартів, комплексні методи оцінки, залучення експертів і удосконалення законодавства – спрямовані на подолання цих викликів, підвищення прозорості обліку та посилення ролі НМА в економічному розвитку.

Отже, у сучасній економіці нематеріальні активи формують ключову частину конкурентних переваг підприємства, а для аграрного сектору – є основою інноваційності, цифровізації та стійкого розвитку. Критичними для достовірності звітності залишаються ідентифікація, доведення контролю та надійна оцінка НМА, що в агровиробництві ускладнюється сезонністю, залежністю від природно-кліматичних факторів та складністю розмежування витрат на дослідження і розробки. Уточнено, що «права» в аграрній практиці мають різну облікову природу: права, що виникають з оренди, підлягають відображенню у балансі як активи з права користування за МСФЗ 16, тоді як інші юридичні права можуть визнаватись як НМА за МСБО 38. Запропоноване розширення класифікації за рахунок групи «цифрові та інформаційні НМА» дає змогу системніше відображати цифрові рішення та дані, які фактично забезпечують операційну ефективність аграрних формувань. Окремо обґрунтовано, що віртуальні активи, хоч інколи і співвідносяться з МСБО 38 / МСБО 2, потребують спеціального підходу через волатильність, технологічні механізми контролю та регуляторну мінливість. Практичним результатом запропонованих уточнень є зменшення ризику невизнання / хибної класифікації активів, підвищення порівнюваності звітності та якості аудиторських оцінок ризиків, що безпосередньо впливає

на обґрунтованість управлінських рішень і довіру користувачів фінансової інформації.

Проведений аналіз фінансової звітності KWS SAAT SE & Co. KGaA та AGRAVIS Raiffeisen AG засвідчив, що, попри відносно невисоку частку нематеріальних активів у структурі балансу, обидві компанії активно інвестують у цифрові рішення та інноваційні технології. Впровадження ERP-систем, цифрових платформ управління ресурсами, програмних продуктів та аналітичних інструментів формує новий сегмент цифрових нематеріальних активів, які безпосередньо впливають на операційну ефективність, точність планування та стратегічну гнучкість підприємств. Отже, навіть за умов невисокої частки у балансі цифрові й інтелектуальні ресурси виступають стратегічним драйвером розвитку досліджуваних компаній та підтверджують трансформацію аграрного бізнесу в напрямі цифровізації та інноваційності.

У результаті дослідження сутності, критеріїв визнання, оцінки та класифікації нематеріальних активів встановлено, що вони є не лише об’єктами бухгалтерського обліку, а й стратегічними ресурсами, які формують інноваційний, технологічний, інформаційний і репутаційний потенціал підприємства. Для аграрних формувань значення нематеріальних активів посилюється у зв’язку з цифровізацією виробничих процесів, використанням селекційних досягнень, прав на сорти рослин, програмного забезпечення, геоінформаційних систем, аграрних брендів, сертифікаційних переваг та інших об’єктів, що безпосередньо впливають на продуктивність, конкурентоспроможність і достовірність обліково-звітної інформації. Обґрунтовано, що ключовою проблемою їх відображення в обліку є складність ідентифікації, підтвердження контролю, визначення майбутніх економічних вигід та достовірної оцінки вартості, особливо щодо внутрішньо створених та галузево специфічних активів.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в поглибленні теоретико-методичних положень щодо ідентифікації нематеріальних активів аграрних формувань шляхом поєднання економічних, юридичних, облікових

і аудиторських критеріїв їх визнання. У межах підпункту запропоновано авторський методичний підхід до ідентифікації, облікового відображення та аудиторського супроводу НМА, який систематизує проблеми їх визнання, оцінки, документального підтвердження й контролю та враховує специфіку аграрного сектору: сезонність, залежність від природно-кліматичних умов, біологічний характер виробництва, правову природу селекційних досягнень і зростання ролі цифрових технологій. Це дає змогу розглядати нематеріальні активи не ізольовано як окрему статтю балансу, а як об’єкт комплексного обліково-аудиторського забезпечення, що впливає на якість фінансової звітності та управлінських рішень.

1.2. Інституціональне забезпечення обліку нематеріальних активів аграрних формувань

Обґрунтування теоретико-методологічного базису дослідження обліку нематеріальних активів у сучасних економічних системах вимагає звернення до положень інституціональної теорії, що розглядає облікову систему не лише як технічний інструментарій реєстрації фактів господарського життя, а як фундаментальний соціально-економічний інститут. У межах цього підходу формування та використання нематеріальних активів трактуються крізь призму теорії прав власності й трансакційних витрат, де об’єкт обліку постає сукупністю правомочностей, що генерують економічні вигоди. Інституціоналізація облікового відображення НМА передбачає аналіз взаємодії формальних інститутів (стандартів бухгалтерського обліку, податкового законодавства) та неформальних обмежень (ділових звичаїв, професійної етики), що визначають порядок ідентифікації, оцінки і визнання неокреслюваних ресурсів у звітності.

Особлива увага приділяється специфікації прав власності на результати інтелектуальної діяльності, оскільки саме чітка інституційна визначеність дає змогу трансформувати інтелектуальний капітал у балансову категорію

нематеріальних активів, забезпечуючи мінімізацію інформаційної асиметрії між суб'єктами ринкових відносин підвищуючи релевантність облікової інформації для стейкхолдерів.

Нематеріальні активи – це корисні ресурси без будь-якої фізичної присутності. Патенти, авторські права, торгові марки, гудвіл, право на оренду тощо є НМА, які мають економічну цінність. Ці активи приносять економічні вигоди, їх не можна побачити у фізичному вигляді, як інші активи, що мають матеріальну форму, такі як майно, основні засоби та обладнання.

Завдяки цим особливостям виникає певна уніфікація обліку нематеріальних активів, що полегшує порівняння фінансової звітності різних компаній. Встановлені облікові регламенти забезпечують формування повної та достовірної інформації стосовно нематеріальних активів, що має суттєве значення для прийняття рішень інвесторами, кредиторами та іншими зацікавленими користувачами фінансової звітності. Дотримання МСФЗ підвищує рівень прозорості фінансової звітності, створюючи передумови для об'єктивнішого розуміння фінансового стану підприємства.

Серед науковців, які досліджували інституціональні підходи до облікового відображення формування і використання нематеріальних активів, варто відзначити К. О. Анохіну [28], І. В. Бриля [47; 48], В. М. Дибу [82], В. М. Жука [94], В. В. Ясишену [235], В. М. Пилявця [235] та ін.

Варто зазначити, що бухгалтерський облік бере початок з давніх часів і поступово охоплює нові сфери економіки, що виникають унаслідок безперервного розвитку суспільства. Це, у свою чергу, призводить до того, що традиційний бухгалтерський облік потребує формування іншого підходу до його ведення.

Основними аспектами обліку нематеріальних активів є їх визнання. Нематеріальний актив визнається, якщо відповідає певним критеріям, таким як контроль, імовірність отримання економічних вигід у майбутньому та здатність оцінити вартість. Після визнання НМА оцінюється за первісною вартістю, а потім може переоцінюватися. Нематеріальні активи, що мають

обмежений термін корисного використання, амортизуються, якщо їхня вартість зменшується, необхідно визнати збиток від його знецінення. Розкриття інформації забезпечується відображенням достатньої інформації про НМА у фінансовій звітності, щоб користувачі могли оцінити їхній вплив на фінансовий стан підприємства.

Як зазначає В. М. Диба, інституційна модель бухгалтерського обліку ґрунтується на інтересах усіх груп користувачів інформації бухгалтерського обліку і правил взаємодії між ними. Адже кожне підприємство постійно потребує додаткових джерел фінансування, які можна знайти на ринках капіталу. Залучити потенційних інвесторів і кредиторів можна лише шляхом їх об'єктивного інформування про господарську діяльність, тобто переважно за допомогою звітності, що подається. Адекватність інформації визначається інтересом користувача до найважливіших показників бізнесу, і тому на сьогодні важливим завданням є теоретичне обґрунтовування створення ринково орієнтованої звітності [82].

Інституціональні підходи до обліку нематеріальних активів відіграють важливу роль у забезпеченні достовірності та порівнянності фінансової звітності. Розуміння цих підходів є необхідним для бухгалтерів, аудиторів, фінансистів та інших фахівців, які працюють з фінансовою інформацією.

Інституціональний підхід дає змогу глибше зрозуміти, чому країни мають різні підходи до обліку нематеріальних активів. Соціальні, культурні, політичні та економічні фактори формують національні облікові системи та впливають на поведінку підприємств. Для розвитку обліку НМА необхідні подальша гармонізація національних стандартів з міжнародними, підвищення обізнаності користувачів фінансової звітності та розроблення нових інструментів для оцінки й обліку нематеріальних активів.

Модель інституціонального забезпечення можна представити у вигляді піраміди (рис. 1.8), де кожен рівень відповідає певній сфері регулювання. Інституціональна модель бухгалтерського обліку нематеріальних активів передбачає їх розгляд не лише як економічних ресурсів, а як об'єктів,

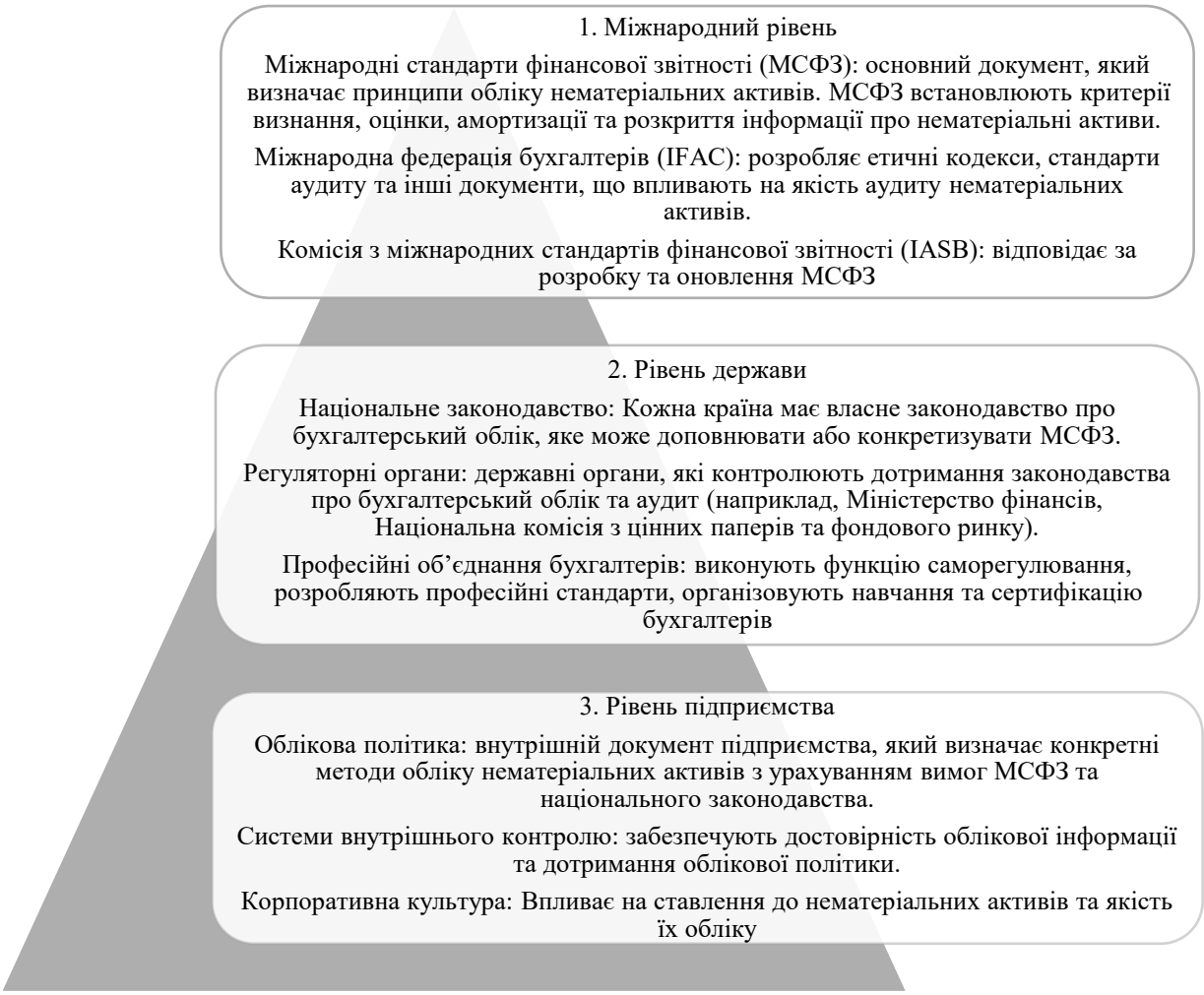


Рис. 1.8. Модель інституціонального забезпечення обліку нематеріальних активів

Джерело: сформовано автором.

легітимованих через систему формальних і неформальних інститутів. У цьому контексті визнання НМА є результатом інституційної валідації права контролю над ресурсом. На відміну від матеріальних активів, економічна цінність НМА виникає лише за умови їх правової ідентифікації та інституційного закріплення. Тому ключовою категорією виступає ідентифікованість, яка в міжнародній практиці реалізується через критерії роздільності або наявності договірних / юридичних прав. Отже, актив

визнається не лише тому, що генерує економічні вигоди, а тому, що існує формалізований механізм підтвердження прав на нього.

З позицій інституціональної теорії нематеріальний актив є результатом трансакційного процесу, що супроводжується витратами на:

- створення знань;
- їх юридичне оформлення;
- захист прав власності;
- просування на ринку;
- підтримання легітимності у відповідному регуляторному середовищі.

Отже, трансакційні витрати стають невід'ємною складовою формування вартості нематеріального активу, хоча традиційна модель бухгалтерського обліку не завжди дає змогу їх капіталізувати.

Інституційна асиметрія проявляється в тому, що частина інтелектуального капіталу (репутація, корпоративна культура, компетентність персоналу) має економічну цінність, проте не підлягає бухгалтерському визнанню через відсутність критеріїв контролю та відокремлюваності. Це формує розрив між балансовою і ринковою вартістю підприємства, що особливо характерно для економіки знань.

На рівні підприємства інституціональний підхід трансформується в механізми внутрішньої легітимації активів через формування реєстру нематеріальних активів із зазначенням суб'єкта права та документальне підтвердження.

Отже, бухгалтерський облік нематеріальних активів у межах інституціональної парадигми виступає не лише технічною процедурою відображення вартості, а механізмом формалізації прав власності, зниження трансакційних витрат і забезпечення довіри між учасниками ринку.

Представлена модель демонструє багаторівневу систему регулювання обліку та аудиту нематеріальних активів, яка включає міжнародний, національний та корпоративний рівні.

Міжнародний рівень забезпечує єдність методологічних підходів до оцінки, визнання та аудиту нематеріальних активів через стандарти МСФЗ (IFRS) та Міжнародні стандарти аудиту (ISA). Важливу роль у цьому відіграють такі міжнародні організації, як IFAC, OECP, Світовий банк та МВФ, які формують рекомендації та норми фінансового регулювання.

Національний рівень регулюється законодавством країни, що визначає вимоги до бухгалтерського обліку та аудиту, а також діяльність органів регулювання (Міністерства фінансів, Аудиторської палати тощо). Українське законодавство адаптує міжнародні стандарти до особливостей національної економіки, забезпечуючи контроль за фінансовою звітністю підприємств.

Рівень підприємства є безпосереднім середовищем реалізації облікової політики нематеріальних активів. Вибір методів обліку та аудиту здійснюється відповідно до внутрішніх регламентів, автоматизованих систем управління (ERP) та внутрішнього контролю.

Отже, ефективне функціонування інституціональної системи обліку та аудиту нематеріальних активів потребує гармонізації всіх трьох рівнів регулювання. Злагоджена взаємодія міжнародних стандартів, національних законодавчих вимог та внутрішніх процедур забезпечує прозорість, достовірність і підзвітність фінансової інформації, що важливо для управління інтелектуальним капіталом підприємств.

Нормативно-правове (інституційне) забезпечення обліку та аудиту нематеріальних активів доцільно розглядати в розрізі трьох взаємопов’язаних рівнів регулювання: міжнародного, державного (національного) та рівня підприємства. Такий підхід допомагає узгодити вимоги щодо визнання, оцінки, документування, рахункового відображення, узагальнення у звітності й аудиторської перевірки НМА.

Міжнародний рівень формує методологічні орієнтири, які забезпечують порівнюваність фінансової інформації та єдині підходи до аудиту. Для обліку й аудиту НМА ключовими інституціями / документами виступають:

- Концептуальна основа фінансової звітності (IASB Conceptual Framework) – задає загальні визначення активу / зобов'язання, критерії визнання, принципи оцінювання та вимоги до якісних характеристик інформації, що є базою для професійного судження при віднесенні об'єкта до НМА;
- МСБО 38 «Нематеріальні активи» – визначає ідентифікованість, контроль і майбутні економічні вигоди як ключові ознаки НМА; регламентує первісну оцінку, подальшу оцінку (модель собівартості / переоцінки), амортизацію, знецінення та розкриття інформації [148];
- МСФЗ 13 «Оцінка справедливої вартості» – важливий для НМА у випадках оцінки за справедливою вартістю (зокрема при бізнес-комбінаціях або переоцінці за наявності активного ринку), визначає ієрархію вхідних даних і підходи до оцінювання [140];
- МСБО 36 «Зменшення корисності активів» – встановлює правила тестування НМА на знецінення (особливо для НМА з невизначеним строком корисного використання) та порядок визнання збитків/відновлення корисності [139];
- МСФЗ 3 «Об'єднання бізнесу» – визначає підхід до визнання й оцінки ідентифікованих НМА, отриманих у складі бізнес-комбінації (відокремлення від гудвілу) [142];
- МСФЗ 16 «Оренда» – критичний для аграрних формувань у частині відмежування «прав користування» (right-of-use assets) від НМА: права з орендних договорів обліковуються за МСФЗ 16, тоді як інші договірні/юридичні права можуть визнаватися НМА за МСБО 38 [141];
- МСА (ISA) – встановлюють вимоги до планування і виконання аудиту та оцінки ризиків викривлень; для НМА особливо релевантні стандарти щодо оціночних значень, використання експертів, суттєвості та аудиторських доказів [138].
- Міжнародний кодекс етики професійних бухгалтерів (IESBA Code) – визначає фундаментальні принципи (чесність, об'єктивність, професійна компетентність і належна ретельність, конфіденційність, професійна поведінка) та вимоги незалежності аудитора, що

безпосередньо впливають на якість аудиту НМА.

Державний (національний) рівень забезпечує правову визначеність ведення бухгалтерського обліку та аудиту в Україні й конкретизує вимоги до обліку НМА через систему законів, кодексів та підзаконних актів. Доцільно систематизувати їх у розрізі елементів методу бухгалтерського обліку, оскільки саме через них реалізується «практичний» аспект інституціонального впливу на НМА (табл. 1.10).

Таблиця 1.10

Нормативно-правове забезпечення обліку та аудиту НМА на державному (національному) рівні в розрізі елементів методу бухгалтерського обліку

Елемент методу бухобліку	**Нормативно-правові інституції/документи (приклади, релевантні для НМА)**
1	2
Нормативна база (загальні засади)	Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»; Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність»; інші галузеві закони, що визначають права на об’єкти ІВ/користування (як правову основу ідентифікації НМА)
Документування	Вимоги до первинних документів (закон про бухоблік); внутрішні/типові форми первинки (акти введення НМА, ліцензійні договори, патенти/свідоцтва тощо) як доказова база існування прав і контролю над НМА
Оцінка	НП(С)БО 8 «Нематеріальні активи»; методичні рекомендації з обліку НМА; податкові правила щодо амортизації/податкових різниць (Податковий кодекс України) – як фактор впливу на вибір облікових оцінок і строків корисного використання
Рахунки та подвійний запис	План рахунків бухгалтерського обліку [165] та Інструкція щодо його застосування [99] – визначають рахунки/субрахунки для НМА, амортизації, витрат на придбання/створення, вибуття та результатів переоцінки/знецінення
Інвентаризація	Положення/інструкції щодо інвентаризації активів і зобов’язань (у т. ч. правовстановлюючих документів) – як механізм підтвердження наявності НМА, актуальності прав та коректності облікових оцінок
Баланс і фінансова звітність (узагальнення)	НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» (за потреби); нормативи щодо форм і розкриттів; вимоги до приміток щодо НМА (рух, амортизація, знецінення, обмеження прав тощо)
Аудит (регламентація діяльності)	Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність»; імплементація МСА; вимоги до системи контролю якості та незалежності аудиторів – як інституційна основа перевірки НМА та формування аудиторської думки

Джерело: сформовано автором.

Рівень підприємства є основним з позицій фактичної реалізації

інституціональних вимог, оскільки саме внутрішні регламенти визначають порядок ідентифікації НМА, відповідальних осіб, маршрути первинних документів, правила оцінки та контрольні процедури. До базових внутрішніх інституцій (локальних нормативних актів) щодо обліку й аудиту НМА доцільно віднести:

- Наказ (Положення) про облікову політику – визначає підходи до визнання, первісної та подальшої оцінки НМА, правила встановлення строку корисного використання, метод амортизації, порядок оцінки/обліку витрат на розробки, критерії суттєвості та правила розкриття у примітках;
- Положення про документообіг і внутрішній контроль – регламентує маршрути первинки щодо НМА (ліцензії, патенти, договори, акти введення в експлуатацію/передачі прав), строки зберігання та контроль повноти документального підтвердження прав;
- Реєстр (паспорт) НМА та порядок його ведення – містить ідентифікатор об’єкта, підставу виникнення права (договір / свідоцтво / патент), відповідального підрозділ / особу, строк дії прав, обмеження використання, метод амортизації, ознаки знецінення тощо;
- Положення про інвентаризацію НМА – встановлює процедури підтвердження чинності прав, наявності правовстановлюючих документів, результатів використання та ознак знецінення. У разі проведення інвентаризації нематеріальних активів перевіряється їх відповідність документам щодо оприбуткування. Якщо зазначені документи відсутні через їх втрату (знищення), то забезпечується перевірка НМА за їх фактичною наявністю. Для цього рекомендується використовувати інформацію з Державної системи правової охорони інтелектуальної власності Українського національного офісу інтелектуальної власності та інновацій, Державного реєстру речових прав на нерухоме майно або постачальників програмних продуктів. У інвентаризаційному описі нематеріальних активів зазначають

найменування нематеріального активу, коротку характеристику, призначення, дату придбання, первісну вартість, суму накопиченої амортизації, строк корисного використання, кількість і вартість об'єкта [128, с. 99];

- Регламенти IT / кібербезпеки (для цифрових НМА) – визначають контроль доступів, управління ліцензіями, резервне копіювання та захист даних/баз даних, що підтримує доказовість контролю над ресурсом і зменшує ризики втрати економічних вигід;
- Положення про взаємодію з аудиторами/внутрішній аудит (за наявності) – описує порядок надання доступу до реєстрів і документів, відповідальних за комунікацію, а також процедури усунення виявлених невідповідностей щодо НМА.

Отже, модель інституціонального забезпечення (див. рис. 1.8) у поєднанні з алгоритмом використання НМА (рис. 1.9) дає змогу «прив'язати» кожну облікову дію щодо НМА до відповідного регуляторного рівня: міжнародні стандарти задають принципи і професійні вимоги, національні акти – юридичні рамки й інструменти реалізації, а локальні регламенти підприємства – конкретні процедури, відповідальність і контрольні механізми.

Варто зазначити, що облік і контроль нематеріальних активів є складним, адже вони не мають фізичної форми. Існує велика різноманітність нематеріальних активів, кожен з яких має особливості. Оцінка вартості багатьох НМА є досить суб'єктивною і залежить від професійного судження.

Достовірна інформація щодо нематеріальних активів допомагає керівництву компанії приймати обґрунтовані управлінські рішення. Інвестори використовують цю інформацію для визначення можливості стратегічного розвитку підприємств. Важливо правильно обліковувати НМА, оскільки це впливає на розрахунок податкових зобов'язань.

Конкурентоспроможні підприємства можуть створювати конкурентні переваги за рахунок формування, використання та відтворення унікальних

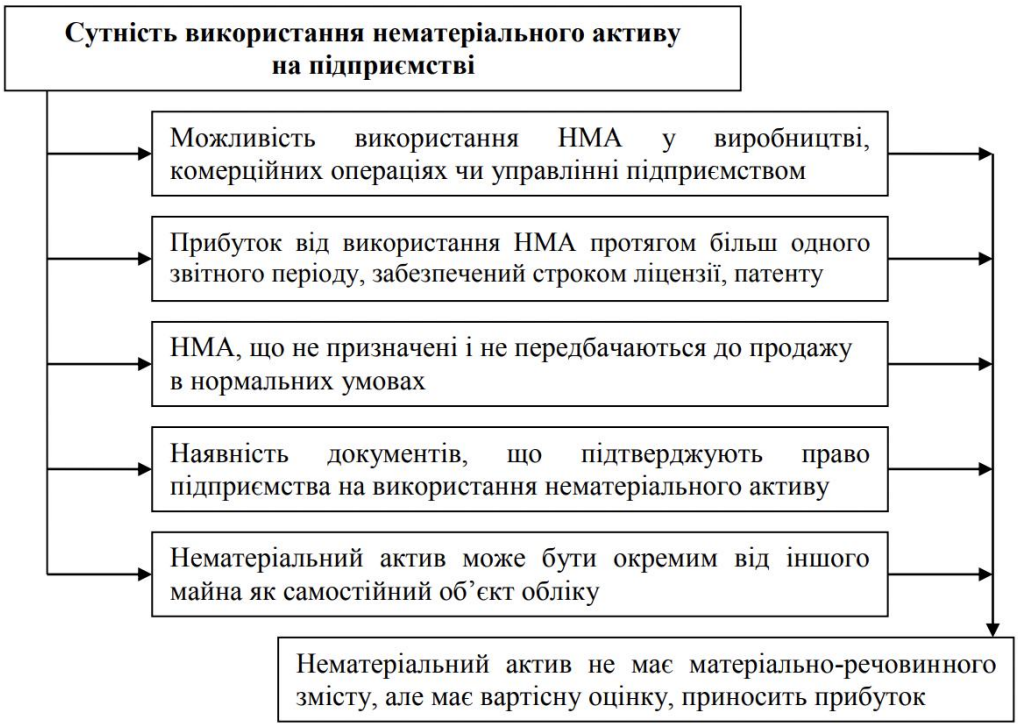


Рис. 1.9. Алгоритм використання нематеріальних активів на підприємстві

Джерело: [48, с. 14].

активів інтелектуально-інформаційного характеру, таких як знання і компетентність персоналу, корпоративна культура і ділова репутація. Ідентичність таких активів є одиничним фактором конкурентоспроможності підприємств, який неможливо знайти й придбати на ресурсному ринку, оскільки він є продуктом інтелектуальної, творчої діяльності персоналу підприємства.

Репутація компанії – це нематеріальний актив, фактор сприйняття компанії громадськістю. Репутація залежить від зрілості ринку, розвинутих потреб клієнтів, відповідальної поведінки компаній. Репутацію необхідно постійно підтримувати [107, с. 45].

Попри зростаюче розуміння важливості нематеріальних активів, створених у результаті інтелектуального виробництва суб'єктів господарювання, їх практично ігнорують у бухгалтерському обліку. Слід зазначити, що традиційний бухгалтерський облік, базований на принципах, розроблених 500 років тому, вступає в конфлікт з новою економікою:

розроблена система опису фізичних і фінансових активів не придатна для відображення невідчутних активів. Це означає перехід на новий рівень бухгалтерського обліку, який може вимірювати енергію руху компанії з точки зору її ринкового світогляду. Оскільки традиційна модель системи обліку та аналізу не пристосована до економіки знань, варто розробити методи відображення в обліку інвестицій, пов’язані з формуванням знань про суб’єкти ринкового середовища, навчання визнаної компетентності персоналу, забезпечення інновацій бізнес-процесів.

Необхідність розроблення нової методології бухгалтерського обліку в умовах переходу до постеконометричної необхідності включення активів і капіталу інституційного середовища в національну систему бухгалтерського обліку висвітлюється в роботах провідних дослідників у сфері бухгалтерського обліку. Вивчення цих робіт знаменує початок нового етапу в розвитку бухгалтерського обліку, пов’язаного з інтелектуальним виробництвом і створенням знань компанії. Тому питання зміни концепції бухгалтерського обліку під впливом інституційної економіки та її диджиталізації є актуальними.

Припустимо, що інституційна теорія привернула увагу до досліджень у сфері бухгалтерського обліку нематеріальних активів лише як певної теми. Тому її положення мають спрямовуватись на пояснення сучасного стану і перспектив розвитку бухгалтерського обліку з позицій взаємодії базових економічних інститутів, що впливають на поведінку суб’єкта господарювання в сучасному інформаційному бізнес-середовищі. Інформаційна економіка, що ґрунтується на нових підходах до використання знань, змінює характер виробництва і економічні відносини, а це впливає на концепції, покладені в основу теорії бухгалтерського обліку.

Інституційна модель бухгалтерського обліку базується на інтересах всіх груп користувачів інформації бухгалтерського обліку і правилах взаємодії між ними. Адже будь-яке підприємство постійно потребує додаткових джерел фінансування, які можна знайти на ринках капіталу.

Привернути потенційних інвесторів і кредиторів можливо лише через їх об’єктивне інформування про господарську діяльність, тобто, в основному, за допомогою звітності, що представляється. Адекватність інформації визначається інтересом користувача до найважливіших показників бізнесу, і з огляду на це слід теоретично обґрунтувати підходи до формування ринково орієнтованої звітності.

Початок ХХ ст. в економічній науці ознаменувався розвитком нового напряму – неоінституціоналізму, який, з одного боку, виступив способом внесення коригувань у неокласичну теорію внаслідок її невідповідності реальності, а з іншого – став взаємодоповнюючим елементом, який сприятиме формуванню інтегрованої економічної теорії. На основі аналізу неокласичної та інституціональної теорій дослідники виокремлюють три основні відмінності між ними (рис. 1.10).

Дослідники дійшли висновку, що в інституціональних теоріях – теорії інститутів, контрактів, прав власності та теорії фірм, ключовою категорією є трансакційні витрати, які супроводжують усі аспекти діяльності суб’єктів господарювання. Володіння інформацією про їхню величину підвищує ефективність управлінських рішень, а тому їх ідентифікація, оцінка та відображення в обліку надзвичайно важливі.

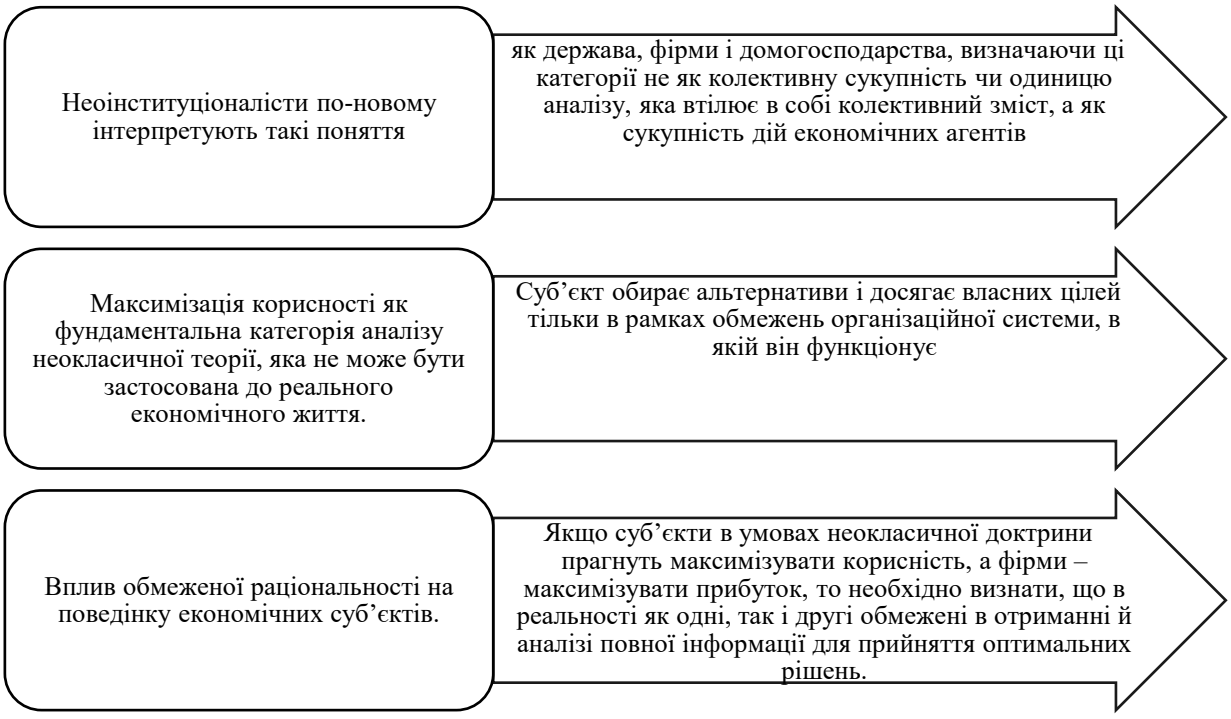


Рис. 1.10. Відмінності теорій

Джерело: сформовано автором на основі досліджень.

Варто зазначити, що увага до питань бухгалтерського відображення трансакційних витрат у працях дослідників пострадянських країн активізувалася в 90-х рр. XX ст.

Реальним внутрішнім регулюючим інструментом (внутрішнім законом підприємства), іншими словами – інститутом, є Наказ про облікову політику підприємства, оскільки ним регламентуються правила та методи ведення бухгалтерського обліку на конкретному підприємстві на звітний період.

За інституційного підходу основною метою обліку стає задоволення запитів учасників інституцій (організацій) і окремих зовнішніх і внутрішніх користувачів цільової інформації. Відтепер саме вони формують і «правила гри» або інститути, і нові завдання обліку, чітко окреслені В. Жуком: законодавчо-регуляторні, методологічні, методичні та з формування професії [94, с. 261].

Виконання цих завдань змінює інші елементи концептуальних основ обліку: регламенти, звітність і принципи обліку. За інституційного підходу регламенти реалізуються через законодавчо-регуляторні завдання, які полягають у визначенні пріоритетних напрямів формування законодавчо-нормативних та організаційних передумов забезпечення ефективної державної політики щодо регламентації системи бухгалтерського обліку та звітності.

Детальний аналіз інституціональних теорій вказує на необхідність вирішення у бухгалтерському обліку комплексу таких методологічних питань:

1) хронологічне та постійне в часі, систематичне спостереження за нематеріальними активами:

– організація документування та прийомів інвентаризації створених корпоративних знань про правила гри в зовнішньому та внутрішньому середовищі функціонування підприємства;

2) вимірювання нематеріальних активів через єдиний грошовий вимірник:

– розроблення методики оцінки інтелектуальних активів, створених завдяки знанням зовнішнього і внутрішнього середовища підприємства, яка б забезпечувала інформаційні потреби агентів інституційного середовища;

– калькулювання трансакційних витрат, пов’язаних зі створенням, розробленням, юридичним оформленням та просуванням інтелектуальних активів на ринок;

3) реєстрація та класифікація інформації про зміни нематеріальних активів з метою їх систематизації за видами:

– модифікація бухгалтерських рахунків через включення інтелектуальних активів до складу об’єктів бухгалтерського обліку;

– розроблення технології подвійного запису операцій із інтелектуальними активами, створеними в процесі накопичення знань про зовнішнє і внутрішнє середовище підприємства;

4) узагальнення інформації з метою складання звітності:

– модифікація форми бухгалтерського балансу через включення до нього статей для відображення сальдо капіталізованих трансакційних витрат та приросту інтелектуального капіталу;

– розроблення форми фінансової звітності про справедливу вартість підприємства.

На основі розгляду теоретичних основ інституціональної економіки визначено напрями розвитку концептуального підходу до методології бухгалтерського обліку нематеріальних активів в умовах інституційних змін. До них належать: напрями документообігу, проведення інвентаризації, оцінки, калькуляції, рахунків, подвійного запису, балансу та звітності.

В умовах інституціональних змін, коли домінуючим об’єктом власності стає інформація, що втілює в собі переважно витрати інтелектуальної праці, власність на матеріальні засоби виробництва перестає бути основною умовою максимізації прибутку. Запорукою комерційного успіху суб’єктів

господарювання стає не власність, а організація взаємодії в зовнішньому та внутрішньому середовищі функціонування, не володіння матеріальними об'єктами прав власності, а користування знаннями та результатами інтелектуального виробництва.

Тому на рахунках бухгалтерського обліку повинні відображатися не лише капіталізовані витрати, зумовлені зміною фізичного капіталу, а й капіталізовані витрати інституціонального характеру – «трансакційні витрати».

Сутність призначення та використання нематеріальних активів на підприємстві наведено в алгоритмі на рис. 1.9. Придбаний або створений нематеріальний актив відображається у бухгалтерському обліку та в балансі підприємства, якщо є ймовірність одержання майбутніх економічних вигід, пов'язаних з його використанням, і його вартість може бути достовірно визначена.

На баланс підприємства нематеріальні активи зараховуються за первісною вартістю. Первісна вартість придбаних НМА складається з ціни (вартості) придбання, мита та інших витрат, безпосередньо пов'язаних з їх придбанням і доведенням до стану, в якому вони можуть бути придатні для використання за призначенням. Первісна вартість нематеріального активу, створеного аграрним формуванням, включає прямі витрати на оплату праці, прямі матеріальні витрати, інші витрати, безпосередньо пов'язані зі створенням цього НМА та приведенням його до стану придатності для використання за призначенням (оплата реєстрації юридичного права, амортизація патентів, ліцензій тощо). Первісна вартість НМА, придбаних у результаті обміну, безоплатно отриманих, внесених до статутного капіталу засновниками (власниками), а також отриманих у результаті об'єднання підприємств, є їхньою справедливою вартістю на дату обміну, отримання [47, с. 14].

Документи, що підтверджують наявність нематеріального активу у складі економічних матеріалів підприємства, наведено в табл. 1.11. На

підставі цих документів підприємство зобов'язане поставити НМА на облік, нараховувати на нього амортизацію, може визначити ефективність та рентабельність НМА, збільшити собівартість, продати, зняти з обліку і т. ін.

Таблиця 1.11

Підтверджуючі документи наявності нематеріальних активів на підприємствах України

Найменування нематеріальних активів, коротке визначення	Документи, що підтверджують наявність НМА
1	2
Виключне право патентовласника на винахід, промисловий зразок, корисну модель	Патент, виданий державним відомством (якщо НМА створений на підприємстві)
Виключне авторське право на програми для ЕОМ, бази даних	Акт введення НМА в експлуатацію або свідоцтво про реєстрацію права на нього. Договір та первинні документи, що підтверджують передачу НМА (у разі придбання аграрним формуванням виключних прав на цей актив)
Майнове право автора або іншого правовласника на топології інтегральних мікросхем	Свідоцтво про реєстрацію прав. Договір і первинні документи, що підтверджують передачу НМА, якщо підприємство придбало виключні права на даний НМА
Виключне право власника на товарний знак та знак обслуговування, найменування місця виходу товару	Свідоцтво. Договір та первинні документи, що підтверджують передачу НМА (у разі придбання аграрним формуванням виключних прав на цей НМА)
Виключне право патентовласника на селекційні дослідження	Патент. Договір та виключна ліцензія (у разі придбання аграрним формуванням виключних прав на цей НМА)
Ділова репутація підприємства та організаційні витрати (витрати, пов'язані з освітою юридичної особи, визнані відповідно до статутних документів частиною внеску засновників у статутний капітал підприємства)	Документи, що підтверджують придбання підприємства як майнового комплексу і дозволяють визначити вартість ділової репутації (вартість НМА). Статутні документи підприємства, копії первинних документів, представлені засновникам та підтверджуючи виробничі витрати

Джерело: сформовано автором на основі практичного досвіду.

Специфікою нематеріальних активів в Україні є те, що тривалий час вони перебували без уваги, а об'єкти інтелектуальної власності були незатребуваними. І на сьогодні оцінка нематеріальних активів і об'єктів інтелектуальної власності не є провідною, підприємства переважно звітують про нематеріальні активи додатком до «Балансу» – форма № 5, яка вказує на

наявність кількості та строки використання патентів і ліцензій. Водночас із кожним роком інтерес власників і акціонерів до реальної ринкової вартості таких активів, що мають прямий стосунок до підвищення капіталізації підприємств, зростає [48, с. 16].

Нематеріальні активи, за визначенням МСФЗ 38, є ідентифікованими немонетарними активами без фізичної форми, які контролюються аграрним формуванням і приносять економічні вигоди. У сільському господарстві до НМА належать права оренди землі, селекційні досягнення (нові сорти рослин), торговельні марки, а також ноу-хау, пов’язані з технологіями вирощування. Права оренди землі, хоч і не є традиційними об’єктами інтелектуальної власності, у контексті бухгалтерського обліку можуть визнаватися НМА, якщо вони відповідають критеріям ідентифікованості та контролю (НП(С)БО 8 «Нематеріальні активи»).

Інституціональний підхід підкреслює, що визнання таких активів залежить від правового середовища. В умовах воєнного стану в Україні зміни в земельному законодавстві, зокрема Закони від 24.03.2022 № 2145-IX та від 12.05.2022 № 2247-IX, створили нові правила оренди землі, які вплинули на їхній облік як НА. Наприклад, автоматичне поновлення договорів оренди чи спрощений порядок їх укладення змінили інституціональні рамки, в яких підприємства оперують цими активами.

Важливо відзначити інституціональні зміни в законодавстві про оренду землі та їхній вплив на формування нематеріальних активів у сфері сільського господарства, яке тісно пов’язане з доступом до земельних ресурсів. З введенням воєнного стану в Україні інституціональні зміни в земельному законодавстві мали такі ключові аспекти:

1. Автоматичне поновлення договорів оренди: Закон № 2145-IX передбачив автоматичне продовження договорів оренди земель сільськогосподарського призначення, строк дії яких закінчився після 24 лютого 2022 р., на один рік без необхідності внесення змін до реєстрів. Це вплинуло на облік прав оренди як НМА, оскільки підприємства отримали

тимчасовий контроль над активами без додаткових транзакційних витрат, що є проявом інституціонального полегшення [179].

2. Спрощений порядок передачі земель: У період воєнного стану землі державної та комунальної власності передавалися в оренду на строк до одного року без земельних торгів і державної реєстрації права оренди. Реєстрація здійснювалася районними військовими адміністраціями у книгах землеволодінь. Цей інституціональний механізм спростив формування НМА у вигляді прав оренди, але створив проблему їхньої ідентифікації в обліку через відсутність записів у Державному земельному кадастрі.

3. Обмеження орендної плати та заборона торгів: орендна плата для державних і комунальних земель не могла перевищувати 8% нормативної грошової оцінки, а земельні торги було заборонено. Це знизило ринкову конкуренцію за права оренди, вплинувши на їхню оцінку як НМА, оскільки ринковий метод оцінки став менш застосовним.

Ці зміни демонструють, як інститути (правові норми, державні органи) формують умови для створення НМА. Наприклад, права оренди, отримані за спрощеним порядком, визнаються НМА лише за наявності договору, зареєстрованого військовою адміністрацією, що є інституціональною умовою.

Визнання права користування майном у складі нематеріальних активів відбувається на підставі договорів оренди, які підлягають державній реєстрації. Правовстановлюючим документом на землю є Державний акт на право постійного користування землею. Також права можуть підтверджуватися договором оренди тощо. Щодо «підмораторних» земель під час дії мораторію в Україні можна укладати договори оренди, емфітевзису та міни [95, с. 173].

Наприклад, якщо аграрне підприємство отримало землю в оренду за спрощеним порядком у 2022 р., воно відображає права оренди як НМА на підставі договору, зареєстрованого місцевою адміністрацією, із первісною вартістю, розрахованою, виходячи з фіксованої орендної плати.

Використання НМА, зокрема прав оренди, у сільському господарстві передбачає їхню експлуатацію для виробництва продукції або передачу прав іншим суб'єктам. Інституціональні зміни вплинули на цей процес:

Для гармонізації обліку НМА з інституціональними змінами в земельному законодавстві пропонуються:

1) уточнення правових норм, розроблення чітких правил визнання прав оренди як НМА в умовах воєнного стану, зокрема щодо їхньої реєстрації та оцінки;

2) інтеграція реєстрів, відновлення доступу до Державного земельного кадастру або створення тимчасових електронних баз для фіксації прав оренди, що полегшить облік;

3) гармонізація стандартів, адаптація НП(С)БО 8 до тимчасових умов воєнного стану, наприклад, шляхом запровадження спрощених методів амортизації короткострокових НА;

4) підвищення інституціональної культури, навчання бухгалтерів аграрних підприємств обліку НА з урахуванням змін у земельному законодавстві.

Інституціональні підходи до обліку НМА в умовах воєнного стану в Україні демонструють тісний зв'язок між земельним законодавством і бухгалтерськими процесами. Зміни, такі як автоматичне поновлення договорів оренди та спрощений порядок їх укладення, вплинули на формування й використання прав оренди як НМА, спростивши доступ до землі, але ускладнивши їхню оцінку та облік. Проблеми, пов'язані з правовою невизначеністю та тимчасовістю норм, свідчать про необхідність удосконалення інституціонального середовища. Запропоновані заходи, включно з уточненням законодавства та інтеграцію реєстрів, сприятимуть підвищенню ефективності обліку НМА, що є критично важливим для аграрного сектору в умовах війни.

Отже, з урахуванням викладеного можна стверджувати, що облікове відображення формування і використання нематеріальних активів доцільно

розглядати крізь призму інституціонального підходу, оскільки бухгалтерський облік виконує не лише реєстраційну, а й регулятивну, інформаційну та контрольну функції. Встановлено, що порядок визнання, оцінки, документування та розкриття інформації про нематеріальні активи формується під впливом взаємодії формальних інститутів, а саме національних і міжнародних стандартів обліку, податкового законодавства, правового регулювання інтелектуальної власності, земельних і договірних відносин та неформальних інститутів, до яких належать професійне судження бухгалтера й аудитора, ділова практика, рівень облікової культури та якість внутрішнього контролю. Для аграрних формувань така взаємодія має особливе значення, оскільки істотна частина НМА пов’язана з правами користування, правами інтелектуальної власності, орендними відносинами, цифровими продуктами та галузевими регуляторними обмеженнями.

Узагальнення отриманих результатів полягає в розвитку інституціонального бачення облікового відображення нематеріальних активів аграрних формувань як системи, що поєднує правове закріплення прав на актив, економічне обґрунтування майбутніх вигід, документальне підтвердження контролю та сформована інформація за результатами аудиту. Запропоновано розглядати інституціональне середовище не як зовнішній фон обліку, а як активний чинник формування якості обліково-звітної інформації про нематеріальні активи. Особливого значення набуває врахування умов воєнного стану, змін у земельному законодавстві, обмеженого доступу до реєстрів, тимчасовості окремих правових норм і необхідності адаптації облікових процедур до нестабільного регуляторного середовища. Це дає змогу обґрунтувати потребу в гармонізації нормативного, інформаційного та організаційного забезпечення обліку нематеріальних активів в аграрному секторі.

1.3. Концептуальне означення облікового забезпечення аудиту нематеріальних активів в міжнародній теорії та практиці

Зростаюча роль нематеріальних активів у формуванні вартості сучасних компаній в умовах глобалізації та цифровізації економіки має забезпечуватись концептуальними підходами в обліку та аудиті. У міжнародній практиці саме нематеріальні активи дедалі частіше визначають конкурентоспроможність суб'єктів господарювання та інвестиційну привабливість бізнесу. Водночас складність ідентифікації, оцінки та відображення нематеріальних активів у фінансовій звітності спричиняє підвищені ризики викривлення облікової інформації, що безпосередньо впливає на якість формування незалежної думки аудитора. Відсутність єдиного концептуального підходу до облікового забезпечення аудиту нематеріальних активів, а також наявність відмінностей між національними та міжнародними стандартами фінансової звітності зумовлюють необхідність теоретичного узагальнення та систематизації наукових підходів у цій сфері.

Обґрунтування та уточнення концептуального означення облікового забезпечення аудиту нематеріальних активів у міжнародній теорії та практиці сприятимуть підвищенню достовірності фінансової інформації, гармонізації обліково-аудиторських підходів і розвитку методології аудиту в умовах міжнародної інтеграції.

У міжнародній теорії обліку нематеріальні активи розглядаються як ресурси, що не мають фізичної форми, але здатні приносити економічні вигоди аграрному формуванню. Відмінність між матеріальними та нематеріальними активами полягає у способі їх ідентифікації й оцінки: матеріальні активи асоціюються з витратами на їх придбання або створення, тоді як нематеріальні активи – з витратами на дослідження, розроблення, ліцензійними платежами або купівлею інтелектуальної власності. У випадку інтелектуальної власності, наприклад, до вартості відносять витрати на дослідження і розробки, а також ліцензійні платежі. Однак, на відміну від

матеріальних активів, вартість НМА часто є суб'єктивною і проявляється лише в разі продажу бізнесу, залучення інвестицій через публічне розміщення акцій або торгівлі акціями на біржі. Отже, нематеріальні активи відображають різницю між балансовою вартістю (витратами на створення) та ринковою капіталізацією або ціною продажу підприємства. До нематеріальних активів також відносять гудвіл, який пов'язаний із такими поняттями, як вартість бренду та «value-in-place» – цінність, що виникає завдяки наявності побудованої інфраструктури, кваліфікованого персоналу та організаційної культури, які забезпечують ефективну діяльність підприємства.

Дослідження облікового забезпечення аудиту нематеріальних активів є міждисциплінарним за природою. Воно перетинається з такими науками, як економіка, право, менеджмент та фінанси. З одного боку, економічна теорія надає теоретичні основи для оцінки вартості нематеріальних активів. З іншого боку, правове регулювання визначає рамки обліку та аудиту. Менеджмент і фінанси надають інструменти для управління нематеріальними активами та оцінки їхнього впливу на фінансові результати підприємства.

Питання концептуальних основ у міжнародній теорії і практиці привернуло увагу таких дослідників та науковців, як В. В. Гик [61], Л. В. Гуцаленко [74], С. О. Єрмак [92], З.-М. В. Задорожний, Я. Д. Крупка, І. Я. Омецінська [112], Г. Кірейцев, В. Литвиненко, Н. Мавріна [102] та ін.

Питання організації та методики аудиту нематеріальних активів розглядаються у праці Н. М. Бондаренко [43], яка акцентує увагу на особливостях планування аудиторської перевірки, визначенні джерел інформації, оцінці правового підтвердження належності нематеріальних активів аграрному формуванню та перевірці правильності їх облікового відображення. Окремі аспекти проведення аудиту нематеріальних активів також досліджено О. М. Бондаренко та О. М. Матвєєвою [44], які розкривають специфіку аудиторських процедур щодо підтвердження

наявності, ідентифікації, оцінки, амортизації та документального оформлення операцій з нематеріальними активами.

Концепція визнання є однією з фундаментальних в обліку, оскільки визначає, які господарські операції та події повинні бути відображені у фінансовій звітності. Для нематеріальних активів визнання має особливе значення, оскільки їхня нематеріальна природа ускладнює об'єктивну оцінку та відображення в обліку.

Згідно з МСФЗ 38 [148], для визнання нематеріального активу необхідне виконання таких критеріїв:

- контроль: підприємство має контроль над ресурсом;
- ідентифіковані ресурси: ресурс є ідентифікованим;
- майбутні економічні вигоди: ресурс здатний приносити майбутні економічні вигоди;
- надійне оцінювання: вартість ресурсу може бути надійно оцінена.

Крім того, разом з визнанням нематеріальних активів виникають такі проблеми:

- суб'єктивність оцінки: багато нематеріальних активів важко оцінити об'єктивно через відсутність ринкових цін;
- невизначеність майбутніх економічних вигід: складно передбачити, чи принесе нематеріальний актив майбутні економічні вигоди та на який строк;
- розмежування між витратами та активами: часто виникають труднощі при розмежуванні витрат на дослідження і розробки, що капіталізуються як нематеріальні активи, та витрат, які відносять на витрати звітного періоду.

Часті зміни у вітчизняному обліку, які відбуваються протягом років незалежності України, є наслідком того, що не було розроблено концепції реформування обліку на загальнодержавному рівні, а пропозиції науковців залишилися поза увагою відповідних державних інституцій. Важливе значення при формуванні концепції розвитку бухгалтерського обліку мають

напрями проведення змін в обліковому законодавстві, дотримання принципів бухгалтерського обліку, напрями формування облікових кадрів, орієнтири в розвитку бухгалтерського обліку як науки. Звичайно, вимоги міжнародних та європейських інституцій зобов'язують розвивати облік відповідно до міжнародних стандартів та Директиви Ради 2013/34/ЄС. Водночас потрібно підкреслити, що не завжди названі вимоги є кращими за ті, що використовуються у вітчизняній практиці [112, с. 8, 11].

Одним з важливих питань, пов'язаних із концепцією бухгалтерського обліку, є питання обліку як науки і наукової спеціальності. Як стверджують Г. Кірейцев, В. Литвиненко і Н. Мавріна, нехтування актуальністю проблем удосконалення і подальшого розвитку обліку як науки має розглядатися та оцінюватися як небажання підвищувати власну конкурентну позицію, як прояв професійної неосвіченості й економічного неуцтва [102].

Поняття нематеріальних активів використовується в обліково-оціночній діяльності, правовій та управлінській сферах, тому ця економічна категорія має низку відмінностей в її тлумаченні в положеннях стандартів бухгалтерського обліку, нормативних документах, економічній і науковій літературі. Складність обліку нематеріальних активів полягає в тому, що за характером вони охоплюють різні об'єкти. У зв'язку з тим, що сьогодні існують і продовжують створюватися різноманітні НМА, а також через відмінності в економічному, юридичному, бухгалтерському та оціночних підходах до розуміння їхньої сутності, існує значний розрив між методологією обліку нематеріальних активів та сучасними вимогами економіки. Це вимагає вивчення суті й уточнення концепції нематеріальних активів для створення єдиного методологічного підходу.

Аудит слід розглядати як інтелектуальну діяльність, що має специфіку організації. Міжнародні асоціації бухгалтерів та аудиторів узагальнили наявний досвід з організації та методики обліку й аудиту у вигляді міжнародних стандартів аудиту (МСА), які певною мірою можуть виконувати функції національних стандартів.

З метою належного інформаційного забезпечення процесу управління суб'єктом господарювання система бухгалтерського обліку та формування фінансової звітності повинна вибудовуватися на засадах чітко визначених концептуальних положень, які визначають методологічні орієнтири облікової політики та структуру представлення фінансової інформації.

Незважаючи на те, що окремі зарубіжні дослідження щодо обліку нематеріальних активів було проведено ще на початку XXI ст., їхні концептуальні положення залишаються релевантними для розуміння проблематики формування облікового забезпечення аудиту. Зокрема, A. Wyatt та M. Abernethy акцентували увагу на тому, що облік нематеріальних активів перебуває у площині суперечності між релевантністю інформації для користувачів фінансової звітності та її достовірністю й тим як перевіряють інформацію. Автори також підкреслювали асиметричність підходів до визнання придбаних і внутрішньо створених нематеріальних активів, що зумовлює консервативне відображення таких активів у фінансовій звітності. Для цілей цього дослідження зазначений підхід є важливим не як характеристика чинного нормативного регулювання, а як концептуальна основа для обґрунтування необхідності формування якісного облікового забезпечення аудиту нематеріальних активів, орієнтованого на підтвердження контролю, правового статусу, оцінки та майбутніх економічних вигід [24].

У сучасній міжнародній літературі проблема обліку нематеріальних активів розглядається не лише через традиційне протиставлення матеріальних і нематеріальних активів, а через ширшу концепцію інвестиційних витрат, їх ідентифікованості, відокремлюваності та невизначеності майбутніх економічних вигід. R. Barker, A. Lennard, S. Penman, A. Teixeira наголошують, що сама відмінність між матеріальними й нематеріальними активами є концептуально проблемною, оскільки вирішальне значення має не фізична форма активу, а здатність облікової системи достовірно відобразити інвестицію та її вплив на фінансовий

результат. Однією з ключових проблем обліку НМА є те, що значна частина витрат, які за економічною сутністю мають інвестиційний характер і спрямовані на отримання майбутніх доходів, визнається витратами поточного періоду. Це призводить до змішування поточних операційних витрат із витратами інвестиційного характеру, що може викривлювати показники прибутковості й ускладнювати аудиторську оцінку фінансових результатів [4].

Викладене підкреслює, що концептуальне означення облікового забезпечення аудиту саме нематеріальних активів має враховувати взаємозв'язок балансу та звіту про фінансові результати. Визнання нематеріального активу у звіті про фінансовий стан не є самодостатнім рішенням, оскільки зумовлює подальше відображення амортизації, можливого знецінення та впливу на фінансовий результат. Відповідно, аудиторська перевірка НМА має охоплювати не лише факт їх визнання, а й наслідки такого визнання для показників прибутковості підприємства.

R. Barker, A. Lennard, S. Penman, A. Teixeira зазначають, що для формування якісного облікового забезпечення аудиту нематеріальних активів важливими є три взаємопов'язані критерії: наявність витрат інвестиційного характеру, можливість їх окремої ідентифікації та рівень невизначеності майбутніх економічних вигід. На нашу думку, саме ці критерії дають змогу аудитору оцінити правомірність капіталізації витрат, обґрунтованість їх списання на витрати періоду або необхідність додаткового розкриття інформації у фінансовій звітності [4].

Податковий кодекс України надає таке визначення нематеріальних активів: право власності на результати інтелектуальної діяльності, у т. ч. промислової власності, а також інші аналогічні права, визнані об'єктом права власності, право користування майном та майновими правами платника податку в установленому законодавством порядку, зокрема набуті права користування природними ресурсами, майном та майновими правами [169].

Облік нематеріальних активів підприємств є важливою складовою

облікової політики суб’єктів господарювання, незважаючи навіть на те, що нематеріальні активи займають незначну частку в структурі Балансу. Проте останнім часом нематеріальні активи викликають особливий інтерес підприємств, оскільки їхня частка зростає і саме вони є, так би мовити, візитівкою суб’єктів господарювання, а вартісна оцінка НМА засвідчує їхнє визнання у суспільстві окремих держав та в міжнародному просторі.

Бухгалтерській облік нематеріальних активів ведеться щодо кожного активу за групами – сукупністю однотипних за призначенням та умовами використання прав на об’єкти. Первинний облік надходження, створення, руху, продажу та ліквідації НМА починається з раціонального документування таких господарських операцій. Підприємства України застосовують типові форми первинних документів, проте не мають специфічних даних, необхідних для повнішого обліку нематеріальних активів.

Дослідженню проблем облікового забезпечення операцій із нематеріальними активами присвячено праці багатьох зарубіжних вчених.

B. Gnanakumar розглядає, як аудитори перевіряють нематеріальні активи, що обліковуються на балансі. Вага нематеріальних активів у корпоративних балансах зростає, і вони набувають важливого значення. На відміну від матеріальних активів, НМА створюють унікальні проблеми для аудиторів із точки зору суджень і складності. Результати показують, що аудитори беруть вищу плату за фірми з більшою часткою НМА на балансі. Цей результат справедливий для всіх нематеріальних активів, нематеріальних активів типу гудвілу та нематеріальних активів, крім гудвілу. Для фірм із високим відношенням балансової вартості до ринкової вартості ці результати є сильнішими, що вказує на те, що занепокоєння потенційним знеціненням спонукає аудиторів справляти з таких фірм навіть вищу плату. Для перевірки надійності результатів проводять різні тести на чутливість. Ці результати становлять інтерес для інвесторів, регуляторів, керівників компаній, правління компаній і аудиторів [3].

Вчені A. Aditya і M. Nasih у результаті досліджень вказали на наявність позитивного зв'язку між нематеріальними активами та вартістю аудиту. Науковці спрогнозували, що існує позитивний зв'язок між Комітетом з управління ризиками та гонораром за аудит, підкресливши, що такі комітети й нематеріальні активи позитивно пов'язані з вартістю аудиту. Аудитори справляли вищу плату у фірм із більшою часткою НМА у балансі вибірки індонезійських компаній, зареєстрованих на біржі. Це відбувалося з кількох причин. Аудитори вважали НМА для таких фірм більш ризикованими, наприклад, процес їх оцінки був складнішим, оскільки існували значна суб'єктивність і кілька припущень, гудвіл потрібно було оцінювати на можливість знецінення кожного звітного періоду та інші фактори через збільшення ризику судового розгляду, часу та зусиль аудиторів при розрахунку вартості активів. Комісія за аудит теж була вищою, якщо компанія мала Комітет з управління ризиками. Створення такого комітету в компанії забезпечувала кращий розподіл завдань і давала змогу зосередитися на своїй роботі, оскільки до його основних обов'язків належали виявлення ризиків і рекомендація стосовно шляхів їх усунення [1].

Існування Комітету з управління ризиками як модератора в цьому дослідженні зміцнює зв'язок між нематеріальними активами і вартістю аудиту, що означає збільшення витрат на аудит. Цей комітет має функцію нагляду за ризиками та контролю за компанією з метою убезпечення від помилок або шахрайства. Хоча комітет не має повноважень купувати аудиторські послуги, оскільки він несе відповідальність за моніторинг ризиків, то рекомендує ширші послуги, підвищує ризик контролю, властивий зовнішнім аудиторам, як форму реагування на ризики щодо їхніх обов'язків стосовно моніторингу ризиків, вимагає більшого охоплення аудитом для усунення ризику та покращання належного бухгалтерського обліку і якості аудиту. Це пов'язано з тим, що збільшений час проведення аудиту та досвідчений аудиторський персонал проводять більш комплексне дослідження, що зумовлює вищі гонорари за аудит [1].

Концепція обліку та аудиту нематеріальних активів формується на основі їхньої економічної природи, нормативно-правових вимог і практичних потреб управління. Вона має специфічні ознаки, які відображають особливості НМА як об’єктів бухгалтерського обліку та аудиту. Основні ознаки згаданої концепції представлено в Додатку Г.

Концепція обліку та аудиту нематеріальних активів характеризується ідентифікованістю, нематеріальністю, контролем, складністю оцінки й інституціональною залежністю. Ці ознаки відображають специфіку НМА як об’єктів, що потребують особливого підходу до визнання, оцінки, амортизації та перевірки. Облік забезпечує їхню фіксацію у фінансовій звітності, тоді як аудит гарантує достовірність і відповідність нормативним вимогам, що є критично важливим у сучасних економічних умовах, зокрема в контексті змін законодавства чи кризових ситуацій.

З метою систематизації теоретико-методичних положень щодо формування облікового забезпечення аудиту нематеріальних активів в аграрних формуваннях запропоновано концептуальну модель, яка відображає взаємозв’язок між цільовими орієнтирами, нормативно-методологічним базисом, галузевою специфікою НМА, обліковими процедурами, аудиторськими методами, ризиками викривлення інформації та результативними наслідками її практичного застосування.

Побудова такої моделі зумовлена тим, що нематеріальні активи в аграрному секторі мають складну економіко-правову природу, оскільки поєднують об’єкти інтелектуальної власності, права користування ресурсами, дозвільні документи, селекційні досягнення, торговельні позначення, цифрові технології та інші специфічні ресурси, які не завжди мають матеріальну форму, однак здатні формувати майбутні економічні вигоди. У зв’язку з цим їх облік і аудит потребують не лише формального відображення у фінансовій звітності, а й належного документального підтвердження, правової ідентифікації, оцінки, аналітичного узагальнення та розкриття інформації для користувачів звітності.

Запропонована модель ґрунтується на поєднанні міжнародного та національного нормативного регулювання, зокрема положень МСБО 38, МСБО 36, МСФЗ 13, МСФЗ 3, Міжнародних стандартів аудиту, НП(С)БО 8, Податкового кодексу України та Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». Такий підхід дає змогу розглядати облікове забезпечення аудиту НМА як комплексну інформаційно-аналітичну систему, що забезпечує аудитора належними та достатніми доказами щодо визнання, оцінки, використання, амортизації, знецінення та розкриття таких активів у фінансовій звітності аграрних формувань.

Отже, сформуємо модель концептуальних засад обліку і аудиту нематеріальних активів в аграрному формуванні ц поєднанні міжнародних стандартів та національних норм (рис. 1.11).

Отже, запропонована модель концептуальних засад обліку і аудиту нематеріальних активів в аграрних формуваннях відображає цілісну логіку формування достовірного інформаційного забезпечення аудиту – від визначення цільових орієнтирів і нормативного базису до практичної реалізації облікових та аудиторських процедур. Її структура дає змогу врахувати як загальні вимоги міжнародних і національних стандартів, так і специфіку аграрного сектору, де нематеріальні активи можуть бути представлені правами користування земельними ділянками, селекційними досягненнями, ліцензіями, торговельними марками, географічними зазначеннями, органічною сертифікацією, цифровими агротехнологіями та програмним забезпеченням.Особливе значення в моделі відведено обліковому забезпеченню аудиту, яке охоплює інформаційну базу, методологію бухгалтерського обліку та інформаційно-аналітичні інструменти. Саме ці елементи формують доказову основу для аудиторської перевірки, дають змогу ідентифікувати ризики викривлення інформації про нематеріальні активи та забезпечують належне застосування аудиторських процедур на етапах планування, виконання процедур, по суті, й завершення аудиту.

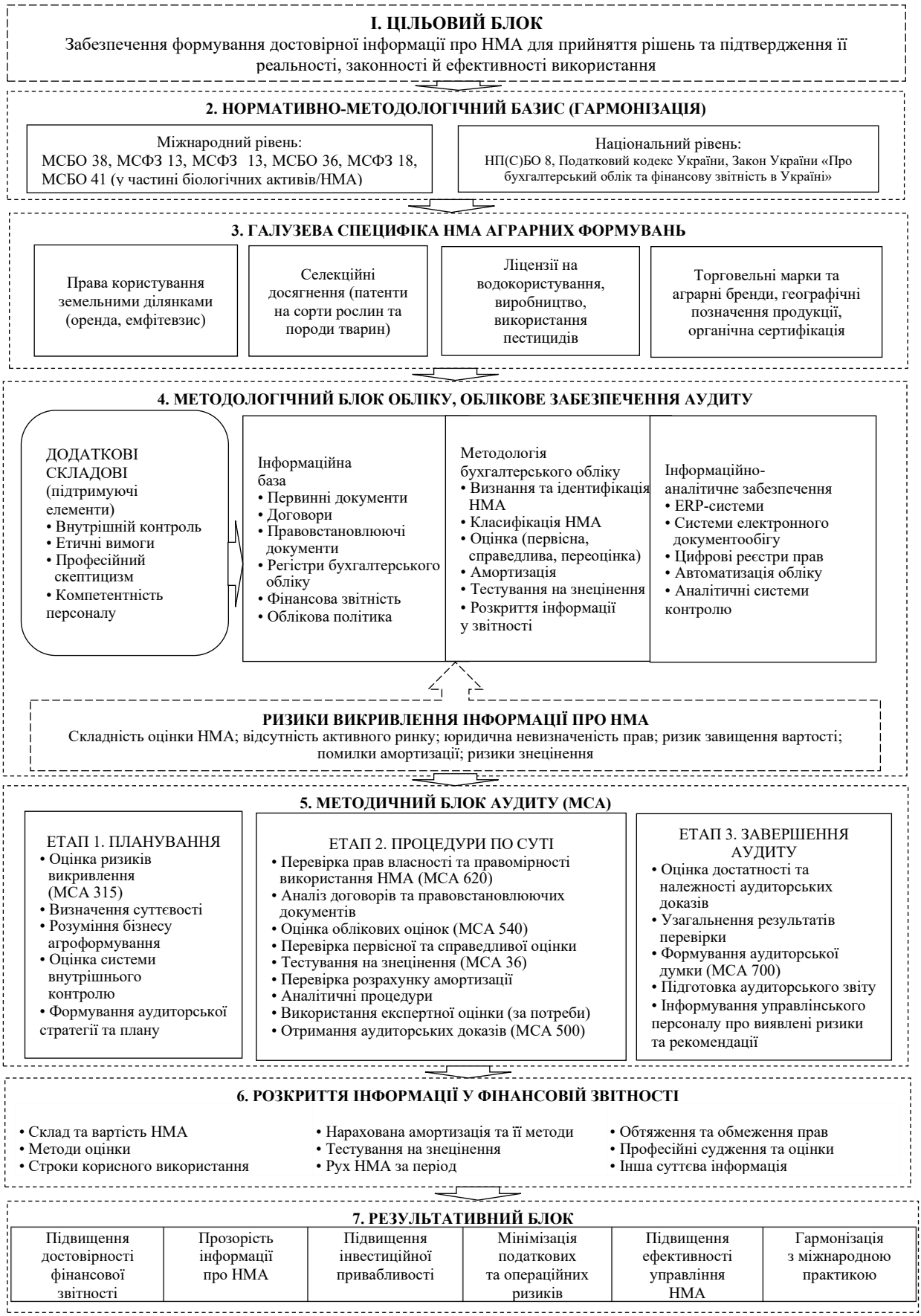


Рис. 1.11. Модель концептуальних засад обліку і аудиту НМА в агроформуваннях

Джерело: сформовано автором.

Практична цінність моделі полягає в тому, що вона спрямована на підвищення достовірності фінансової звітності, прозорості інформації про нематеріальні активи, ефективності управління ними, мінімізації податкових та операційних ризиків, а також гармонізації обліково-аудиторських процедур із міжнародною практикою. У результаті її застосування створюються передумови для підвищення якості аудиторських доказів, обґрунтованості професійного судження аудитора та формування повнішої інформаційної бази для прийняття управлінських рішень щодо використання НМА в аграрних формуваннях.

Отже, облікове забезпечення аудиту нематеріальних активів є комплексною інформаційно-методичною системою, яка формує доказову базу для перевірки правильності ідентифікації, визнання, оцінки, амортизації, знецінення, класифікації та розкриття інформації про НМА у фінансовій звітності. Доведено, що в міжнародній теорії та практиці аудит нематеріальних активів потребує посиленого професійного судження аудитора, оскільки такі активи характеризуються високим рівнем суб’єктивності оцінки, складністю підтвердження прав, невизначеністю строків корисного використання, ризиком знецінення та можливістю суттєвого впливу на фінансові результати підприємства. Для аграрних формувань облікове забезпечення аудиту має враховувати не лише загальні вимоги міжнародних стандартів, а й галузеві чинники: біологічні цикли виробництва, сезонність, залежність економічних вигід від урожайності, природно-кліматичних умов, прав на сорти рослин, агротехнологій, цифрових платформ і сертифікаційних процедур.

Отримані результати дослідження полягають у концептуальному уточненні змісту облікового забезпечення аудиту нематеріальних активів як взаємопов’язаної сукупності нормативно-правових, методичних, інформаційно-аналітичних, документальних і контрольних елементів, які забезпечують формування належних аудиторських доказів. Обґрунтовано, що якість аудиту НМА залежить не лише від застосування аудиторських

процедур, а й від рівня попередньої організації обліку, повноти первинного документування, наявності внутрішніх реєстрів, правильності класифікації об’єктів, обґрунтованості оцінкових суджень та відповідності облікової політики економічній сутності активів. Запропонований підхід допомагає пов’язати облікову інформацію з аудиторською оцінкою ризиків, процедурами перевірки та формуванням незалежної думки аудитора, що створює методичну основу для подальшого удосконалення аудиту нематеріальних активів в аграрних формуваннях.

Висновки до розділу 1

У першому розділі дисертаційної роботи поглиблено науково-методичні засади облікового забезпечення аудиту нематеріальних активів аграрних формувань.

1. Досліджено економічну природу нематеріальних активів, узагальнено підходи до їх трактування в науковій літературі, нормативному регулюванні та міжнародній практиці, а також визначено їхню роль у формуванні конкурентних переваг, інноваційного потенціалу та достовірної фінансової інформації підприємств аграрного сектору. Уточнено, що нематеріальні активи в аграрних формуваннях мають специфічну природу, оскільки поєднують економічні, правові, технологічні й біологічні характеристики. До таких активів належать права на сорти рослин, селекційні досягнення, агротехнології, програмне забезпечення, цифрові системи управління, геоінформаційні платформи, торговельні марки, сертифікаційні переваги, географічні зазначення, репутаційний капітал та інші об’єкти, що впливають на результативність діяльності аграрних підприємств. Встановлено, що їх облікове відображення ускладнюється через проблеми ідентифікації, підтвердження контролю, визначення майбутніх економічних вигід, оцінки вартості та документального оформлення.

2. Систематизовано основні проблеми ідентифікації нематеріальних

активів аграрних формувань, серед яких виокремлено нечіткість критеріїв визнання, суб’єктивність оцінки, недостатність документального підтвердження прав, складність розмежування витрат на дослідження і розробки, вплив природно-кліматичних та біологічних факторів, а також недостатню адаптованість стандартних облікових і аудиторських процедур до галузевої специфіки аграрного бізнесу. На цій основі запропоновано напрями вирішення зазначених проблем, що передбачають уніфікацію критеріїв ідентифікації, створення внутрішнього реєстру нематеріальних активів, посилення документального забезпечення, залучення профільних експертів і регулярний моніторинг стану та корисності таких активів.

3. Обґрунтовано авторський методичний підхід до ідентифікації, облікового відображення та аудиторського супроводу нематеріальних активів аграрних формувань. На відміну від наявних підходів, запропонований підхід поєднує проблемно-аналітичний блок, критерії визнання, оцінку правового статусу активу, документальне підтвердження, облікову класифікацію, аудиторські процедури й оцінку ризиків викривлення фінансової інформації. Це забезпечує цілісне бачення нематеріальних активів як об’єкта не лише бухгалтерського обліку, а й аудиту, управління та стратегічного розвитку аграрних формувань.

4. У межах інституціонального аналізу доведено, що облікове відображення нематеріальних активів формується під впливом взаємодії нормативно-правових, економічних, професійних та організаційних інститутів. Обґрунтовано, що для аграрного сектору особливо важливим є врахування правового режиму користування землею, інтелектуальної власності, договірних прав, змін регуляторного середовища, цифровізації облікових процесів і впливу воєнного стану на формування та використання окремих прав. Це дало змогу розширити розуміння облікового забезпечення нематеріальних активів як інституційно зумовленої системи, якість якої залежить від узгодженості правових норм, стандартів обліку, професійного судження та внутрішньої організації облікового процесу.

5. Узагальнено міжнародні підходи до розкриття інформації про нематеріальні активи на прикладі аграрних компаній європейських країн, що дало змогу встановити наявність розриву між стратегічною роллю нематеріальних активів і їх балансовою репрезентацією. Доведено, що навіть за невисокої частки нематеріальних активів у структурі балансу їхнє фактичне значення для аграрного бізнесу є суттєвим, оскільки цифрові рішення, програмне забезпечення, ERP-системи, селекційні права, бренди та технологічні розробки формують основу операційної ефективності, інноваційності та довгострокової конкурентоспроможності.

6. Розвинуто концептуальне розуміння облікового забезпечення аудиту нематеріальних активів як системи формування, узагальнення, перевірки та використання облікової інформації для отримання достатніх і належних аудиторських доказів. Визначено, що ефективність аудиту нематеріальних активів залежить від якості їх первинної ідентифікації, правильності класифікації, обґрунтованості оцінки, повноти документального підтвердження прав, коректності амортизації і тестування на знецінення, а також від здатності аудитора оцінити ризики суттєвого викривлення з урахуванням галузевої специфіки аграрних формувань.

Отже, у розділі 1 сформовано теоретико-методичну основу для подальшого дослідження стану облікового забезпечення аудиту нематеріальних активів аграрних формувань. Отримані результати створюють підґрунтя для розроблення практичних рекомендацій щодо удосконалення організації обліку, документування, оцінки, внутрішнього контролю та аудиторської перевірки нематеріальних активів з метою підвищення достовірності обліково-звітної інформації, зниження ризиків її викривлення та забезпечення результативності діяльності аграрних підприємств.

Наукові результати першого розділу опубліковані в працях, які наведено в списку використаних джерел [5; 7; 9; 10; 11; 34; 75].

РОЗДІЛ 2. СУЧАСНИЙ СТАН ОБЛІКОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ АУДИТУ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ АГРАРНИХ ФОРМУВАНЬ

2.1. Оцінка формування і впливу нематеріальних активів на результати діяльності аграрних формувань

У сучасних умовах цифрової трансформації аграрного сектору нематеріальні активи поступово перетворюються з другорядного елемента балансу на вагомий чинник формування вартості бізнесу, підвищення продуктивності та конкурентоспроможності аграрних формувань. Тому важливим завданням є не лише облік і аудит нематеріальних активів, а й оцінка особливостей їх формування та аналіз впливу на фінансові результати й ефективність діяльності підприємств.

Нематеріальні ресурси інтелектуального та інформаційного характеру стають визначальним ресурсом для діяльності підприємств у сучасних економічних умовах, що характеризуються розвитком в рамках інформаційної парадигми. З постійним упровадженням результатів науково-технічного розвитку в бізнес-процеси володіння інтелектуальними та інформаційними активами, сформованими на основі нематеріальних ресурсів, стає конкурентною перевагою в економічному середовищі. Тому ефективне управління нематеріальними ресурсами стає важливою частиною менеджменту на сучасних підприємствах [13, с. 83].

Результати діяльності підприємств істотно залежать не лише від обсягу виробленої продукції чи наявних матеріальних ресурсів, а й від рівня забезпеченості нематеріальними активами, що формують інтелектуально-технологічний потенціал аграрного бізнесу. Для сільськогосподарських підприємств, чия діяльність характеризується високим рівнем ризику, сезонністю, залежністю від природно-кліматичних умов та коливанням ринкових цін, нематеріальні активи стають інструментом стабілізації та підвищення ефективності операційних процесів. Вони забезпечують

технологічну підтримку виробництва, оптимізацію управлінських рішень, розвиток інноваційних підходів до землекористування, логістики та збуту, що безпосередньо впливає на конкурентоспроможність і фінансові результати аграрних формувань. Тому дослідження процесів формування нематеріальних активів і оцінка їхнього впливу на результативність діяльності підприємств АПК є важливим аналітичним завданням, що дає змогу комплексно визначити внесок інтелектуальних ресурсів у загальний економічний ефект.

Дослідження питання оцінки і впливу нематеріальних активів на діяльність підприємства здійснювали такі вчені: Н. Артеменко [29], В. Диба [83], В. Козенкова [106], Г. Уманців, І. Шушакова, О. Міняйло, Т. Щербакова і В, Хрустальова [206], С. Легенчук [15; 16; 23; 124], А. Ужва [205], Ю. Негода, Л. Воляк [147] М. Чік, М. Корягін [217] та ін.

У контексті забезпечення результативності аграрних підприємств особливого значення набуває якість формування нематеріальних активів, адже саме на етапі їх створення, ідентифікації та первинної оцінки закладається інформаційна база, яка надалі визначає достовірність звітних показників і точність управлінських рішень. Коректність формування НМА є ключовою передумовою того, щоб ці активи могли реально впливати на економічні результати, а не залишалися формальним елементом обліку. Тому дослідження методичних підходів до оцінки формування нематеріальних активів є невід’ємною складовою аналізу їхнього впливу на діяльність аграрних формувань. Отже, подальший аналіз доцільно зосередити на питаннях оцінки формування НМА та інструментах вимірювання їхнього впливу на результати діяльності цих формувань.

Варто зазначити, що для аграрного сектору характерні такі особливості: слабкий розвиток інфраструктури; суттєва залежність від природно-кліматичних умов; використання землі як обмеженого ресурсу; низький рівень оплати праці; сезонність робіт; великий розрив у часі від фінансових та трудових витрат до отримання доходу; високі ризики тощо.

Сукупність цих факторів призводить до меншої стійкості аграрного сектору порівняно з іншими секторами національного господарства. Фактори, що впливають на цей сектор умовно поділяються на зовнішні та внутрішні [118, с. 178].

І. М. Дмитренко, Р. О. Костирко та В. П. Бондар зазначають, що до базових облікових позицій, які впливають на комплекс методологічних засад обліково-звітного узагальнення інформації про НМА, належать: визначення об'єкта обліку, спосіб ідентифікації, реагування на виникнення гудвілу, шляхи отримання та спосіб оплати; критерії визнання активу власне нематеріальним, спосіб первинної оцінки, модель переоцінки, реагування на знецінення, умови вибору та застосування методів нарахування амортизації; напрями розкриття інформації. Ці всі критерії автори визначили, спираючись на вимоги НП(С)БО 8 «Нематеріальні активи» та МСБО 38 «Нематеріальні активи» [86, с. 112].

Підхід вказаних авторів є важливим внеском у розвиток методології обліку нематеріальних активів, оскільки ними запропоновано базові облікові позиції, що охоплюють ключові аспекти формування облікової інформації – від ідентифікації об'єкта до вибору моделі оцінки, амортизації та порядку розкриття у звітності. Проте, попри логічність і комплексність цього підходу, його практичне застосування на українських підприємствах ускладнюється низкою факторів, зокрема недостатньою регламентацією процедур документального підтвердження прав інтелектуальної власності, відсутністю уніфікованих підходів до оцінки цифрових НМА та недосконалістю механізмів визначення справедливої вартості відповідно до міжнародних стандартів. Це свідчить про потребу в подальшому вдосконаленні методологічних положень з урахуванням цифровізації економіки та сучасних вимог до якості обліково-звітної інформації.

У цьому контексті особливого значення набуває питання балансового узагальнення інформації про нематеріальні активи, оскільки саме відображення НМА в системі рахунків визначає повноту та достовірність їх

репрезентації у фінансовій звітності. Недоліки методологічних підходів безпосередньо впливають на те, як саме формуються баланс та інші форми звітності, що актуалізує необхідність глибшого аналізу сутності балансового узагальнення та причин його викривлення.

В. Ясишена під балансовим узагальненням як елементом методу виокремлює не просто форму звітності, а насамперед модель для впорядкування об'єктів обліку й узагальнення інформації про факти господарської діяльності, що фіксується на рахунках бухгалтерського обліку шляхом подвійного запису. Відсутність НМА у балансі багатьох вітчизняних підприємств пов'язана з їхньою низькою часткою в структурі активів порівняно із закордонними компаніями та іншими чинниками. Не всі нематеріальні об'єкти відображаються на рахунках бухгалтерського обліку, а відповідно, не вступають у кореспонденцію з іншими рахунками (об'єктами обліку). Ця проблема стосується як об'єктів НМА, визнаних за НП(С)БО 8, так і внутрішньо генерованих НМА, що не відповідають критеріям визнання, зазначених у МСБО 38 і П(С)БО 8, але збільшують вартість підприємства [233, с. 231].

З огляду на це в межах цього дослідження було сформовано анкету (Додаток Д) та здійснено анкетування представників 20 аграрних формувань Вінницької області (Додаток Е) з метою встановлення фактичної вартості (табл. 2.1) та частки нематеріальних активів у структурі їх балансу протягом 2020–2025 рр. (додаток Є), з'ясування рівня їх документального оформлення та визначення реального стану обліково-аналітичного забезпечення. Отримані результати дали змогу оцінити ступінь відображення НМА у фінансовій звітності, виявити прогалини у практиці їх обліку й окреслити напрями вдосконалення методики аудиту цих активів на підприємствах аграрного сектору.

Таблиця 2.1

Балансова (залишкова) вартість нематеріальних активів в аграрних формуваннях Вінницької області у 2020–2025 рр., тис.грн

Назва підприємства	Рік					
	2020	2021	2022	2023	2024	2025
Приватне акціонерне товариство «Племзавод «Літинський»	106,00	438,00	144,00	132,00	106,00	106,00
Товариство з обмеженою відповідальністю «АГРОКОМПЛЕКС «ЗЕЛЕНА ДОЛИНА»	-	640,00	570,00	501,00	432,00	444,00
Товариство з обмеженою відповідальністю «Продовольча компанія «Зоря Поділля»	21 498,00	31 884,00	36 885,00	54 679,00	54 374,00	2 192,00
ТОВ «МХП-АГРОКРЯЖ»	105 886,00	114 726,00	116 017,00	115 380,00	111 136,00	105 203,00
ТОВ «КРАЄВИД ПОДІЛЛЯ»	18,00	90,00	6 305,00	5 371,00	4 443,00	3 723,00
ТОВ «ТАС АГРО ЗАХІД»	12 272,00	18 313,00	21 801,00	28 817,00	28 835,00	653 666,00
ТОВ «КУСТО АГРО ФАРМІНГ»	-	865,00	836,00	1 268,00	2 249,00	5 149,00
ТОВ «ЕЛЕВАТОРНА КОМПАНІЯ «КУСТО АГРО»	1 750,00	340,00	184,00	22,00	27,00	26,00
ТОВ «СЕРВІСАГРОТЕХ»	1 819,00	2 673,00	2 012,00	1 212,00	685,00	395,00
ТОВ «АМГ «МИРОНІВСЬКЕ»	42,00	85 441,00	70 416,00	71 009,00	58 944,00	51 834,00
ТОВ «ЗЕРНОЗБУД»	-	-	198,70	54,40	48,80	43,20
ТОВ «ПОДІЛЛЯ ЕНЕРГО»	36,30	85,40	83,60	81,70	79,90	78,10
ТОВ «ХМІЛЬНИЦЬКЕ»	4 863,00	6 838,00	9 655,00	11 696,00	13 461,00	16 806,00
ТОВ «ВІННИЦЬКА ПТАХОФАБРИКА»	125 674,00	82 618,00	66 093,00	71 692,00	71 141,00	80 582,00
ТОВ «НЕМИРІВСЬКИЙ КОМБІНАТ ХЛІБОПРОДУКТІВ»	36 913,00	31 505,00	27 900,00	27 458,00	12 499,00	9 734,00
ТОВ «ДИННАСТІЯ»	3,00	3,00	3,00	69,00	45,00	45,00
Приватне акціонерне товариство «Продовольча компанія «Поділля»	49 209,00	60 643,00	74 210,00	86 389,00	85 253,00	234,00
ТОВ «КУРИЛОВЕЦЬКЕ І К»	214,00	215,00	220,00	211,00	205,40	206,90
ТОВ «АГРО-ЕТАЛОН»	5 089,00	5 383,00	5 271,00	5 731,00	5 488,00	5 452,00
Сільськогосподарське товариство з обмеженою відповідальністю агрофірма «Ольгопіль»	4 483,00	4 776,00	4 849,00	4 756,00	4 664,00	4 598,00

Джерело: сформовано автором на основі фінансової звітності опитуваних підприємств.

Проведений аналіз частки нематеріальних активів у структурі балансу 20 аграрних підприємств свідчить про вкрай низький рівень наявності НМА у фінансовій звітності. У більшості досліджуваних підприємств ця частка не перевищує 1%, а в окремих випадках – наближається до нульового значення (рис. 2.1). Це підтверджує факт про невідповідність реального економічного значення нематеріальних ресурсів їх обліковому відображенню, що вже означувалась науковцями в контексті недосконалості методології бухгалтерського обліку та низького рівня документування об'єктів інтелектуальної власності.

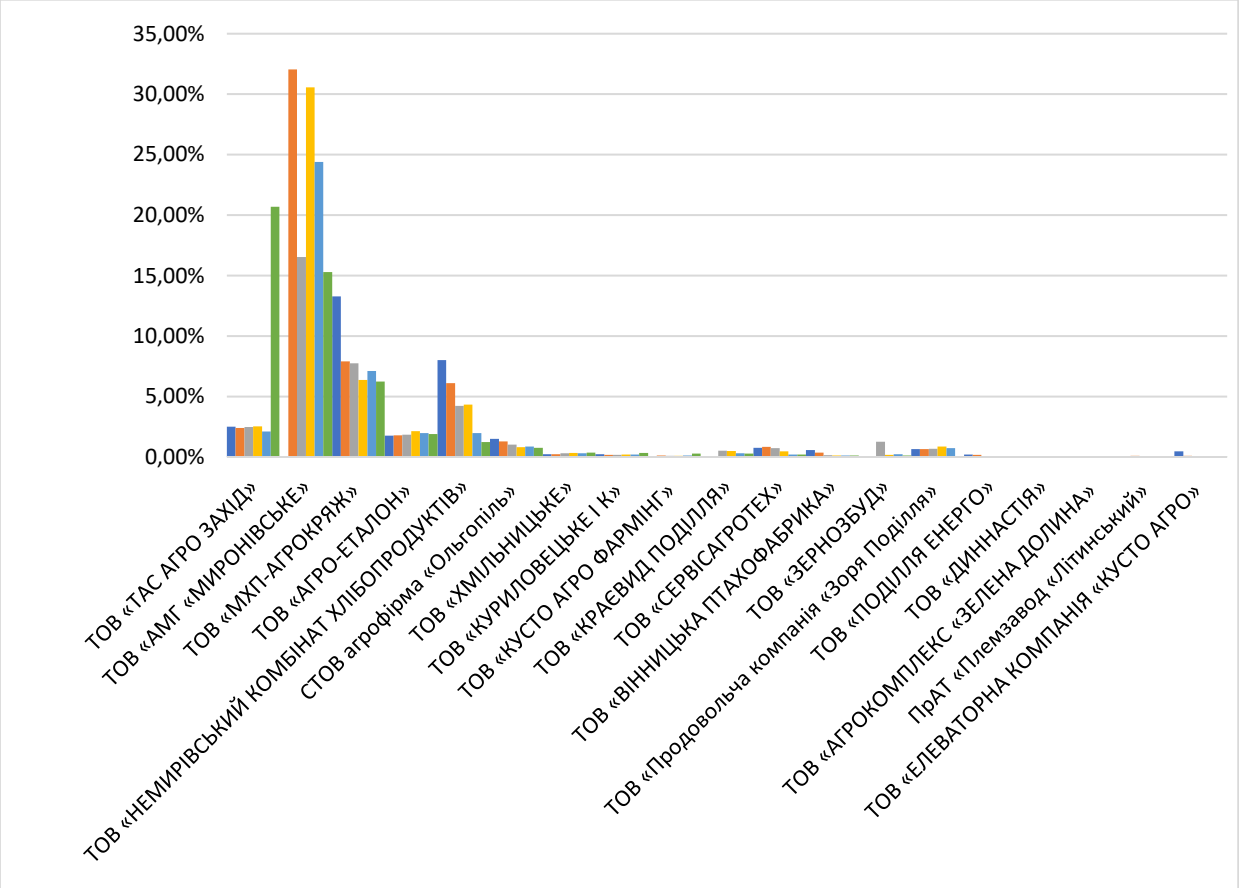


Рис. 2.1. Графічне відображення частки нематеріальних активів у підприємств Вінницької області у 2020–2025 рр.

Джерело: сформовано автором на основі фінансової звітності опитуваних підприємств.

Разом із тим результати дослідження протягом 2020–2025рр. демонструють суттєву варіативність частки НМА залежно від специфіки діяльності підприємства та рівня його технологічної забезпеченості. У

більшості підприємств частка нематеріальних активів залишалася незначною та переважно не перевищувала 1-2% валюти балансу. В окремих суб'єктів господарювання спостерігалася тенденція до зниження цього показника, зокрема у ТОВ «Немирівський комбінат хлібопродуктів» – з 8,01% у 2020 р. до 1,23% у 2025 р., СТОВ «Агрофірма «Ольгопіль» – з 1,50 до 0,77%, а у ПрАТ «Продовольча компанія «Поділля» – з 1,34 до 0,002%.

Водночас в окремих підприємств нематеріальні активи мали вагому частку в загальній структурі активів. Найвищі значення зафіксовано у ТОВ «АМГ «Миронівське», де в окремі роки показник перевищував 30%, а також у ТОВ «ТАС Агро Захід», у якого у 2025 р. частка нематеріальних активів зросла до 20,68%. Відносно значною залишалася їх частка у ТОВ «МХП-Агрокряж», хоча протягом 2020–2025 рр. вона скоротилася з 13,28 до 6,24%.

Отже, у 2020–2025 рр. для більшості досліджуваних аграрних формувань нематеріальні активи не були визначальним елементом структури балансу. Проте для окремих підприємств вони становили суттєву частину активів, що зумовлює необхідність диференційованого підходу до оцінювання їх суттєвості, організації бухгалтерського обліку та аудиту.

Це означає, що нематеріальні активи або практично не формуються, або їх не відображають в обліку через недостатній рівень ідентифікації, відсутність належних охоронних документів чи небажання підприємства капіталізувати витрати на створення чи придбання інтелектуальних ресурсів. Така тенденція характерна для значної частини малих і середніх аграрних формувань, чия діяльність зосереджена на традиційних виробничих процесах і меншою мірою залежить від технологічних або інформаційних рішень.

Оскільки, частка нематеріальних активів майже не відображається, для видимості на графіках (див. Додаток Є) нами було застосовано логарифмічне перетворення показника частки нематеріальних активів у структурі балансу. Адже досліджувана сукупність підприємств характеризується помітною варіативністю значень, і у 2025 р. діапазон показника охоплює як відносно високі значення – 20,68%, так і мінімальні – 0,002%. За таких умов

використання лінійної шкали ускладнює візуальну інтерпретацію результатів, оскільки незначні показники стають майже непомітними на фоні максимальних значень.

З метою підвищення наочності порівняльного аналізу було використано формулу: *IFERROR(LOG10(J5*100)+3;NA()),* де множення на 100 забезпечує перехід від частки до відсоткових пунктів, логарифмічне перетворення LOG10 дає змогу зменшити вплив надмірної диференціації значень, а додавання константи 3 зміщує результати в додатний діапазон, зручний для графічного відображення.

Таким чином, використання логарифмічного індексу видимості дає змогу забезпечити більш коректне графічне представлення неоднорідних за масштабом показників, зберігаючи можливість порівняння підприємств між собою та не нівелюючи значущість як максимальних, так і мінімальних значень частки нематеріальних активів у структурі балансу (рис. 2.2).

Виходячи з вищенаведеного, доцільно зауважити, що облік нематеріальних активів підприємств дійсно є важливою складовою облікової політики суб’єктів господарювання, незважаючи навіть на те, що нематеріальні активи займають незначну частку в структурі Балансу. Проте, останнім часом нематеріальні активи становлять особливий інтерес для підприємств, оскільки їх частка зростає, оскільки саме вони є візитівкою суб’єктів господарювання, а вартісна оцінка нематеріальних активів засвідчує їх визнання у суспільстві окремих держав та у міжнародному просторі.

Важливим висновком, який випливає з отриманих результатів, є те, що низька частка НМА не завжди означає їх реальну відсутність. У ході анкетування було виявлено, що багато підприємств користуються програмними продуктами, мають права на користування технологічними рішеннями або здійснюють витрати, що потенційно можуть відповідати критеріям визнання нематеріальних активів. Однак такі об’єкти або не документуються належним чином, або відображаються як поточні витрати,

що призводить до недооцінки активів підприємства та зниження об’єктивної інформативності фінансової звітності.

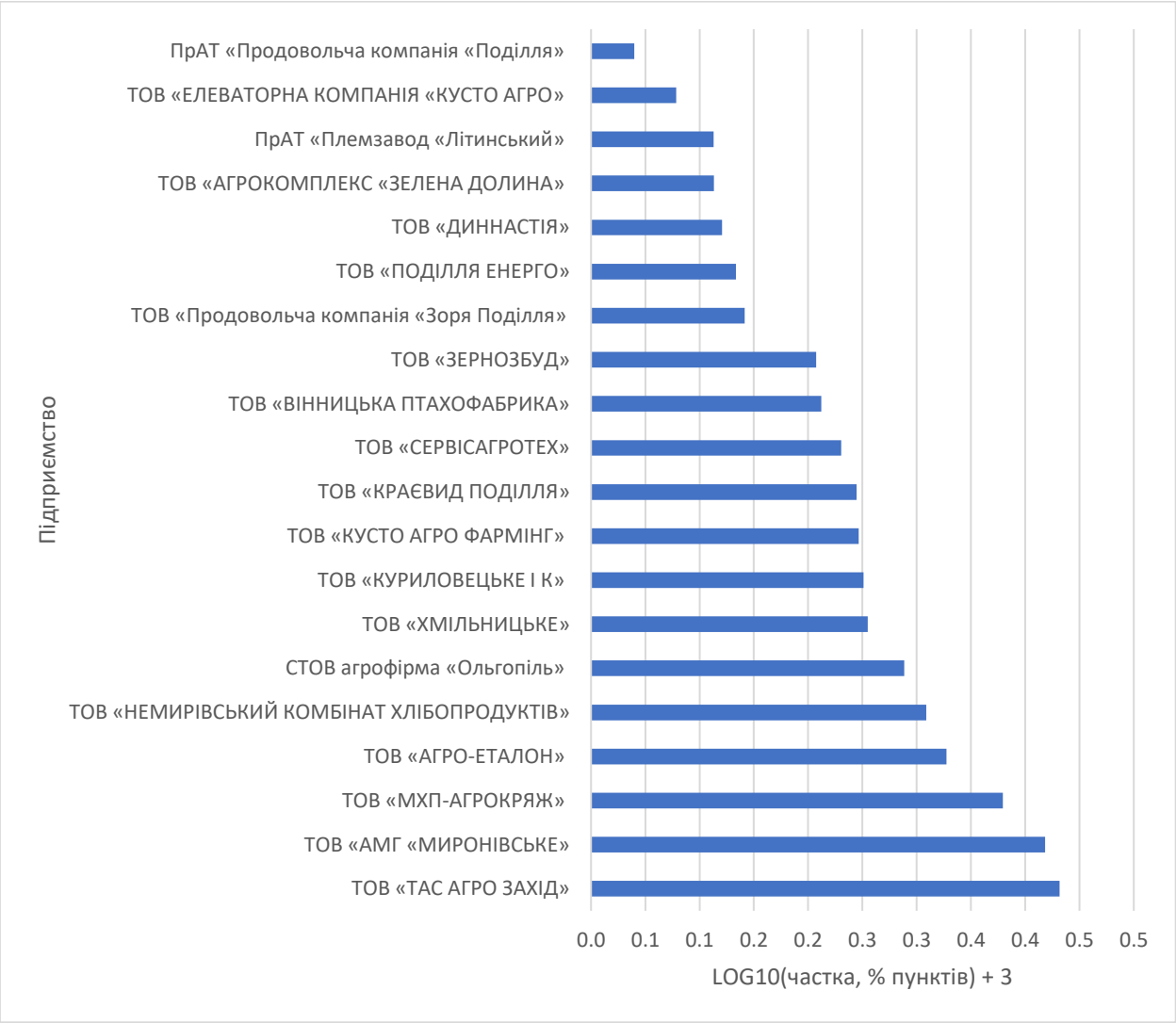


Рис. 2.2. Частка нематеріальних активів у балансі у 2025 р. (логарифмічний індекс видимості)

Джерело: сформовано автором.

Проведене дослідження підтверджує, що обліково-аналітичне забезпечення нематеріальних активів у аграрному секторі Вінниччини залишається недостатньо розвинутим. Диспропорції між фактичним використанням НМА та їх бухгалтерським відображенням визначають потребу у вдосконаленні методики їх ідентифікації, документування та аудиту.

Оцінка формування об’єкта в бухгалтерському обліку – це процес

визначення його вартості (фактичної собівартості) в грошовому вимірнику, що дає змогу відобразити реальну цінність активів, витрат, доходів та зобов'язань для цілей обліку, аналізу і складання звітності, виражаючи їх у єдиній грошовій одиниці. Цей процес охоплює різні види оцінок (первісна, балансова, ліквідаційна, справедлива) залежно від моменту і цілі визначення, відображаючи вартість придбання або виробництва об'єкта (будівель, машин, сировини, продукції тощо).

Тому в процесі практичної оцінки вартості нематеріальних активів застосовується порівняльний аналіз використаних методів, виявляються їхні переваги та недоліки, узгоджується вартість і, таким чином, більш обґрунтовано встановлюється ціна об'єкта [48, с. 26].

М. В. Корягін відзначає важливість оцінки як одного з елементів методу бухгалтерського обліку, адже вона визначається створенням передумов для виникнення і можливості використання такого наукового напряму, як економічний аналіз. Лише завдяки вартісному вимірюванню в системі обліку виникає можливість приведення результатів діяльності підприємства з фактів господарського життя в розрахункові фінансові показники, розроблення їхніх планових і нормативних значень та аналізу діяльності підприємства в цілому. Виконання бухгалтерським обліком функціональної ролі відносно користувачів бухгалтерської інформації передбачає можливість висунення ними різних запитів щодо застосування оціночної методології. Як наслідок, у системі обліку оцінка одного об'єкта може бути проведена на основі використання різних методів залежно від запитів користувачів. Визначальними при формуванні цих запитів є цілі, які ставить користувач, що використовує облікову інформацію [116].

Т. О. Тичук зазначає, що оцінка об'єктів бухгалтерського обліку виходить далеко за межі системи бухгалтерського обліку. Крім внутрішніх суб'єктів оцінки (бухгалтерів із їхнім професійним судженням), є зовнішні суб'єкти оцінки (незалежні оцінювачі), які також досягають цілей оцінки та визначають вартість конкретного об'єкта в конкретній ситуації через процес

оцінки на основі конкретних принципів. Автор вважає, що під час формування системи концептуальних принципів оцінки слід ураховувати принципи, якими керуються не тільки внутрішні суб'єкти оцінки, а й зовнішні – незалежні оцінювачі. Адже вони керуються однією метою – визначення вартості будь-якого об'єкта для прийняття управлінських рішень суб'єктами господарювання в процесі управління [203].

В. Д. Козенкова вважає, що методи оцінки нематеріальних активів ґрунтуються на розумінні причин того, що оцінка є необхідною насамперед для оцінювання продуктивності кожного сегмента бізнесу, прийняття коректних управлінських рішень, звітування перед зацікавленими сторонами тощо. Автор класифікує загальні методи проведення оцінки нематеріальних активів на дві групи: методи оцінки, до яких належать монетарні кількісні (фінансові), та методи вимірювання, до яких належать немонетарні кількісні (фінансові виміри) та якісні (оцінки вартості та вимірювання вартості) [106, с. 92].

Також під час визначення справедливої вартості нематеріальних активів доцільно провести аналіз або оцінку справедливої вартості, яка:

- відображає припущення, зроблені учасниками ринку на основі доступної інформації та ринкових умов на дату оцінки;
- враховує премії за ризик, що можуть виникнути в результаті підвищеної невизначеності;
- показує, чи було оновлено ставки дисконтування, використані в останніх оцінках, щоб відобразити середовище ризику на звітну дату [206, с. 109].

Бухгалтерській облік нематеріальних активів ведеться щодо кожного активу за групами – сукупністю однотипних за призначенням та умовами використання прав на об'єкти. Первинний облік надходження, створення, руху, продажу та ліквідації НМА починається з раціонального документування таких господарських операцій. Підприємства України застосовуються типові форми первинних документів, проте не мають

специфічних даних, необхідних для повнішого обліку нематеріальних активів. Автори О. В. Гамова та Е. С. Данько пропонують використовувати на підприємстві власно розроблений документ з приймання нематеріальних активів, які створено власними силами. Використання розробленого документа дасть змогу керівництву мати більше облікової інформації щодо нематеріального активу та приймати правильні управлінські рішення [59].

З цього випливає, що оцінка формування нематеріальних активів є важливим етапом їх обліково-аналітичного супроводу, оскільки саме від коректності ідентифікації, документального оформлення та визначення первісної вартості залежить подальше відображення НМА у бухгалтерському обліку, фінансовій звітності й управлінських рішеннях. На практиці процес формування НМА охоплює встановлення факту наявності контрольованого ресурсу, визначення майбутніх економічних вигід, документальне підтвердження прав користування, а також узагальнення витрат, здійснених у процесі його створення або придбання. Тому оцінка формування НМА є комплексною процедурою, яка потребує достовірних, структурованих та повних даних про всі стадії створення активу. Саме з цієї причини питання удосконалення первинної документації та підвищення інформативності облікових форм набуває особливої актуальності в аграрних формуваннях, де значна частка НМА створюється власними силами, а стандартні типові документи не завжди містять необхідний обсяг інформації для їх всебічної оцінки.

Тому процес формування та документального підтвердження нематеріальних активів виступає фундаментом для їх подальшої оцінки, амортизації, тестування на знецінення та відображення у фінансовій звітності. Неповнота або неточність первинних даних не лише знижує якість облікових показників, а й унеможливлює достовірний економічний аналіз впливу НМА на результативність підприємства. Це підтверджує необхідність методичного удосконалення процедур оцінювання і стандартизації підходів до формування вартості нематеріальних активів в аграрних формуваннях.

Відображення нематеріальних активів як особливого виду об'єкта бухгалтерського обліку має бути забезпечене документацією, яка б ураховувала специфічні ознаки кожного з таких об'єктів. Раціональна організація носіїв облікової інформації впливає на прийняття управлінських рішень та проведення економічного аналізу діяльності підприємства. Обліковий процес відображення прав інтелектуальної власності передбачає насамперед вибір форм первинної документації та технологію оброблення даних стосовно цих об'єктів. В. М. Диба пропонує групувати документи, які використовують для операцій з об'єктами нематеріальних активів, за трьома видами:

1) документи, що підтверджують права власності на об'єкти інтелектуальної власності (патенти, свідоцтва);

2) документи, які відображають передачу прав користування об'єктами НМА (ліцензійні договори);

3) документи, які характеризують рух об'єктів НМА на підприємстві (надходження, вибуття) [84, с. 6–7].

М. В. Реслер виокремила ключові аспекти обліку нематеріальних активів, які розділила на певні категорії та проаналізувала кожну з них (табл. 2.2).

Таблиця 2.2

Аспекти обліку нематеріальних активів

Категорія	Аналіз
1	**2**
Проблеми оцінки	Нематеріальні активи складно оцінити через їх нефізичну природу, а традиційні методи обліку часто не відображають їхньої реальної вартості. Це призводить до суттєвих коливань оцінки під впливом ринкових, технологічних та споживчих змін
Загальноприйняті принципи бухгалтерського обліку (GAAP)	Попри наявність стандартів щодо визнання та оцінки нематеріальних активів, тривають дискусії про їх достатність в умовах сталого розвитку. Сучасні підходи до звітності, зокрема GRI та інтегрована звітність <IR>, акцентують увагу на нематеріальних активах, пов'язаних із екологічними, соціальними та управлінськими аспектами (ESG)
Компанії дедалі більше визнають, що нематеріальні активи	Сильні нематеріальні активи, як-от бренд зі стійким іміджем, здатні підвищувати цінність підприємства та лояльність споживачів. Це зумовлює потребу в точніших методах оцінки

Закінчення табл. 2.2

1	2
значною мірою сприяють їх ринковій вартості	таких активів
Оцінка та розкриття інформації	У цих умовах необхідні надійні інструменти вимірювання та розкриття вартості нематеріальних активів, пов'язаних зі сталим розвитком, включно з показниками довгострокових ефектів стійких практик. Зростаючі регуляторні вимоги можуть формувати нові підходи до обліку таких активів і підвищувати прозорість звітності підприємств

Джерело: сформовано автором на основі [183].

Представлені в таблиці аспекти обліку нематеріальних активів засвідчують, що сучасні підходи до їх оцінки та відображення у звітності характеризуються значною складністю та багатовимірністю. Нематеріальні активи є чутливими до ринкових, технологічних та соціально-економічних змін, що зумовлює потребу в поглибленому аналізі умов їх формування, використання й розкриття у фінансовій звітності. Крім того, поступове зміщення акцентів у бік інтегрованої та ESG-звітності посилює вимоги до точності оцінки та повноти розкриття нематеріальних ресурсів, оскільки вони дедалі частіше визначають конкурентоспроможність підприємств.

У цьому контексті важливим є розуміння конкретних підходів до визначення вартості нематеріальних активів, які використовуються у практиці оцінювання. Саме тому доцільним є розгляд основних видів вартості, що застосовуються під час оцінки об'єктів НМА.

А. В. Гусь підкреслив, що основою для визначення достовірної оцінки об'єктів НМА є господарські договори на їх придбання або виготовлення та інші розпорядчі й облікові документи. Первісна оцінка НМА здійснюється залежно від способу їх отримання. Нематеріальний актив може бути створений власними силами суб'єкта господарювання або придбаний (за кошти, отримані як частка статутного капіталу), обмінений тощо. Тому найчастіше при оцінці об'єктів нематеріальних активів використовують такі види вартості [72, с. 117–118] (табл. 2.3).

Таблиця 2.3

Види вартості оцінки об'єктів нематеріальних активів

Вид вартості	Значення	Джерело
Первісна вартість	Історична (фактична) собівартість необоротних активів у сумі грошових коштів або справедливої вартості інших активів, сплачених (переданих), витрачених для придбання (створення) необоротних активів	[155]
Залишкова вартість	Сума залишкової вартості таких засобів та активів, що визначається як різниця між первісною вартістю і сумою розрахованої амортизації	[169]
Ліквідаційна вартість	Сума коштів, яку компанія очікує отримати за об'єкт нематеріальних активів після закінчення строку його корисного використання, за вирахуванням очікуваних витрат на його вибуття	[72]
Балансова вартість	Вартість, за якою об'єкт нематеріальних активів відображається в бухгалтерському балансі після вирахування накопиченої амортизації.	[72]
Відновна вартість (або вартість відтворення) нематеріального активу	Визначена на дату оцінки поточна вартість витрат на створення (придбання) в сучасних умовах нового об'єкта, ідентичного об'єкту оцінки	[72]
Ринкова вартість (основний вид вартості)	Очікувана грошова сума, за яку актив або зобов'язання варто обмінювати на дату оцінки між готовими до транзакції та не пов'язаними між собою покупцем і продавцем, після належного маркетингу та за умови, що кожна сторона діяла обізнано, розсудливо і без примусу	[173]

Джерело: сформовано автором на основі: [72; 155; 169; 173].

С. Ф. Легенчук зазначає, що з позиції користувачів облікової інформації однією з основних проблем обліку нематеріальних активів є саме їх оцінка, оскільки, на відміну від активів матеріальної природи, вартість НМА характеризується значною волатильністю, що спричиняється зміною ролі конкретного активу в забезпеченні одержання економічних вигід. Як наслідок, у багатьох випадках оприлюднена в бухгалтерській звітності вартість нематеріальних активів не відповідає їхній реальній вартості. Тому на сьогодні існує значна кількість критиків чинної облікової системи за її консервативну орієнтацію в частині оцінки НМА, зокрема за можливість первинного визнання в обліку нематеріальних активів лише за первісною вартістю. Основним аргументом у такому разі є невідповідність між здійсненими на створення нематеріального активу витратами та його

реальною вартістю для підприємства. Водночас «надто» переоцінені нематеріальні активи, що збільшують вартість чистих активів підприємства, можуть використовуватись як засіб вуалювання показників звітності [124, с. 225].

У практиці обліку нематеріальних активів важливим етапом є визначення їхньої вартості, оскільки від коректності оцінки залежать подальше відображення активів у звітності та формування достовірної інформаційної бази для прийняття управлінських рішень. Як зазначалось у підрозділі 1.1, для оцінки НМА використовують різні методи, найбільш поширеними з яких є витратний, ринковий і прибутковий. Кожен із цих підходів має переваги та обмеження, що зумовлює необхідність їх ретельного вибору залежно від специфіки активу й умов його створення чи використання.

Вважаємо за доцільне відзначити, що в Україні розроблені Методичні рекомендації з оцінки майна в аграрних підприємствах України. У них викладено порядок і методичні підходи щодо оцінки різних об’єктів, зокрема окремі розділи присвячено оцінці земельних ділянок та прав користування ними, оцінці оборотних і нематеріальних активів. Висвітлено також процес відображення в бухгалтерському обліку результатів оцінки основних засобів, нематеріальних та оборотних активів. Визначено, що занижена чи завищена балансова вартість нематеріальних активів підприємств АПК не дає змогу об’єктивно визначити ціну, досягти еквівалентного товарообміну між галузями економіки, формувати фонд відновлення засобів виробництва, що негативно впливає на ефективність виробництва. Відсутність чіткої методики з оцінки земельних ресурсів і об’єктів «нематеріального виробництва» стримувала розвиток земельного ринку та ринку інтелектуальної власності. Визначення реальної вартості НМА дає аграрним формуванням можливість об’єктивно оцінити виробничий потенціал, майнові права фізичних та юридичних осіб, ставить у рівноправні умови партнерів при формуванні статутного фонду спільних підприємств, нових господарських структур,

допомагає об’єктивно оцінювати економічну ситуацію [136].

При оцінці майна підприємства враховують усі нематеріальні активи, які обліковуються на балансі, а також ті, що не враховані в балансі. Серед видів вартості, застосовуваних в оціночній діяльності, лише окремі можуть бути використані при оцінці нематеріальних активів з урахуванням певних специфічних умов. Для експертної оцінки НМА можна брати ринкову вартість, вартість заміщення, вартість відтворення, залишкову вартість заміщення (відтворення), вартість у використанні, інвестиційну вартість, спеціальну вартість. Стосовно нематеріальних активів практично не використовуються страхова й заставна вартості. Нематеріальні активи, відображені й не відображені в бухгалтерському обліку, ідентифікують і оцінюють у процесі проведення незалежної оцінки пооб’єктно із застосуванням витратного, дохідного та порівняльного підходів. Основним для визначення вартості прав на об’єкти інтелектуальної власності вважається дохідний підхід. Методи витратного і порівняльного підходів можуть використовуватись як доповнення до нього. Порівняльний підхід можна застосовувати лише в умовах розвинутого ринку прав на об’єкти інтелектуальної власності та інших нематеріальних активів, якщо ці об’єкти є предметами купівлі-продажу на активному ринку. Такий підхід практично не використовується в цій сфері, за винятком оцінки прав на комп’ютерні програми [136.].

Наведені методичні підходи та положення свідчать про те, що проблема оцінки нематеріальних активів на аграрних підприємствах України має як теоретичну, так і прикладну складову, шо потребує подальшого опрацювання. Застосування різних видів вартості та кількох підходів до оцінювання забезпечує більш комплексне відображення економічної сутності НМА, проте висуває підвищені вимоги до кваліфікації оцінювачів, якості вихідної інформації та наявності розвинутої ринкової інфраструктури.

Відсутність стабільного та прозорого ринку інтелектуальної власності, а також недосконаліть національних методик оцінки нематеріальних

об’єктів, що мають специфічні характеристики (зокрема прав користування, патентних прав, програмного забезпечення, брендів), призводять до того, що обрана методична база не завжди забезпечує достовірне визначення їхньої вартості. Тому, незважаючи на широке коло доступних підходів – витратного, дохідного та порівняльного, їх практичне застосування залишається обмеженим умовами господарювання та рівнем розвитку інтелектуального ринку.

Науково-практичний аналіз підтверджує, що визначення реальної вартості нематеріальних активів є ключовим елементом для забезпечення прозорості економічних відносин, формування статутного капіталу, управління інвестиційною привабливістю підприємства та обґрунтованості прийняття управлінських рішень. У сучасних умовах цифровізації та інноваційного розвитку аграрного сектору роль нематеріальних активів лише зростає, що актуалізує потребу в удосконаленні стандартизованих методик оцінювання, адаптації міжнародних підходів (МСФЗ, Міжнародні стандарти оцінки (International Valuation Standards, IVS)) та розробленні спеціалізованих моделей для аграрних формувань.

Оцінка прав на об’єкти інтелектуальної власності є важливою складовою формування достовірної інформації про нематеріальні активи підприємства, оскільки їхня цінність не має матеріального вираження та великою мірою залежить від умов ринкового середовища, технологічних змін та строку правового захисту. У практиці оцінки аграрних формувань для визначення вартості таких об’єктів широко застосовують витратний підхід, зокрема метод вартості відтворення, який дає змогу визначити суму ресурсів, необхідних для повторного створення аналогічного нематеріального активу на дату оцінки. Нами було детально проаналізовано цей підхід та сформовано додаткові пояснення (Додаток П).

Також В. М. Диба пропонує підходити до оцінки кожного нематеріального об’єкта (як і до переоцінки нематеріальних активів) індивідуально, з урахуванням можливості формалізації його вихідних

характеристик та загальних принципів, яких потрібно дотримуватись. За методологічну підставу оцінки нематеріальних активів пропонується обирати базові принципи ціноутворення:

- принцип комплексного врахування трьох груп факторів: витрат, корисності для споживача, впливу конкуренції;
- принцип урахування тільки релевантних витрат;
- принцип урахування факторів, що визначають сприйнятливість покупця до ціни інтелектуальної власності;
- принцип використання адекватних методів виокремлення частки інтелектуальної власності в загальній вартості чи прибутку від використання майнового комплексу підприємства [83, с. 25-26].

Підхід, запропонований В. М. Дибою, є методологічно виваженим та повністю відповідає сучасним тенденціям розвитку ринку інтелектуальної власності. Індивідуалізація оцінки кожного нематеріального об’єкта є критично важливою, оскільки такі активи мають різну природу, різний ступінь унікальності та відмінні очікувані економічні вигоди. Використання базових принципів ціноутворення – комплексного врахування витрат, корисності та конкуренції – забезпечує багатовимірний підхід до визначення вартості, що допомагає уникнути спрощених чи однобічних оцінок. Особливо значущим є принцип релевантності витрат, адже він унеможливлює завищення або заниження вартості через включення непрямо пов’язаних витратних статей.

Іншою важливою проблемою оцінки нематеріальних активів, на думку А. М. Ужви, є невизначеність майбутніх економічних вигід, які очікується отримати від них, та періоди їх отримання. Наприклад, аграрним формуванням розроблено нову технологію виготовлення продукту, використання якої дасть змогу виготовляти якісніші продукти з нижчими витратами, ніж у конкурентів. Однак у довгостроковому періоді неможливо точно прогнозувати ймовірність її переваг через виникнення більш прогресивних технологій у конкурентів або перенасичення ринку

продукцією, внаслідок чого потреба у виробництві може скорочуватися. З прийняттям Податкового кодексу виникла ще одна проблема, яка ускладнює ідентифікацію нематеріальних активів: комп'ютерні програми є й в основних засобах, й у нематеріальних активах, причому термін експлуатації для них визначено не менше двох років, хоча, наприклад, для антивірусних програм це надто тривалий термін. Варто зазначити, що проблемною є оцінка об'єкта НМА, створених аграрним формуванням самостійно. У цьому разі перед аграрним формуванням постає питання, як відобразити витрати на створення окремих нематеріальних активів. Із цього приводу можна запропонувати два шляхи вирішення питання:

– по-перше, доцільніше було б списувати такі витрати в періодах їх виникнення, оскільки період отримання доходів точно невідомий;

– по-друге, необхідно здійснювати їх повну капіталізацію з подальшою амортизацією [205, с. 1373].

Суттєвим також є наголос на психологічних і ринкових чинниках, що впливають на сприйняття ціни покупцем, адже на ринку нематеріальних активів ціна формується на основі не лише витрат, а й очікуваної вигоди та стратегічної значущості активу для набувача. Принципи виокремлення частки інтелектуальної власності в загальній вартості майнового комплексу забезпечують точніше відображення реального внеску нематеріального активу у формування фінансових результатів підприємства. Загалом запропонований підхід спрямований на створення більш об'єктивної та економічно обґрунтованої системи оцінки НМА, що є особливо актуальним в умовах зростання ролі інтелектуального капіталу на аграрних підприємствах України.

Наявність таких проблем ще більше підсилює значення належної організації обліково-аналітичної системи нематеріальних активів, що відображено у схемі дослідження Ю. В. Негоди та Л. Р. Воляк. Представлена схема демонструє, що ефективна організація бухгалтерського обліку нематеріальних активів є багатокомпонентним процесом, який охоплює всі

етапи їх життєвого циклу – від визначення облікової політики та документального підтвердження до амортизації, оцінки, знецінення й аналізу економічної доцільності їх використання. Узгодженість цих елементів не лише забезпечує достовірність облікових даних, а й формує якісну інформаційну базу для аудиторських процедур. Злагоджена система обліку сприяє підвищенню прозорості, зменшенню ризиків викривлення фінансової звітності та дає змогу аудитору об’єктивно оцінити ефективність управління нематеріальними активами в аграрних формуваннях. Автори вважають, що її можна доповнити також інструментами управлінського аналізу (наприклад, ключові показники ефективності для оцінки внеску НМА у прибуток), щоб пов’язати бухгалтерський облік зі стратегічними цілями компанії. Такий підхід зробить НМА не просто об’єктом обліку, а активним ресурсом для створення вартості [145].

З цього випливає, що належна організація бухгалтерського обліку НМА створює основу не лише для їх коректного відображення у звітності та аудиторської перевірки, а й для подальшої оцінки їхнього впливу на результати діяльності аграрних формувань. Оскільки НМА мають здатність формувати економічні вигоди в довгостроковій перспективі, якість їх обліку прямо визначає можливість адекватного вимірювання їхнього внеску у продуктивність, фінансову стійкість і конкурентоспроможність підприємств. Отже, здійснюючи аналіз процесів формування вартості НМА та оцінки їхнього впливу на ефективність господарювання, слід ураховувати, що обліково-аналітична система є ключовою передумовою прийняття обґрунтованих управлінських рішень і побудови стратегії розвитку аграрних формувань.

Крім того, важливим складником питання оцінки нематеріальних активів є певна проблематика щодо визначення саме справедливої вартості таких об’єктів обліку. Варто зауважити, що стандарти бухгалтерського обліку роз’яснюють умови, за яких НМА повинен оцінюватися за справедливою вартістю. Процес обміну активу між обізнаними сторонами

характеризується прагненням покупця мінімізувати ціну, а продавця, навпаки, – реалізувати об’єкт найбільш вигідно. Постає питання достовірності оцінки справедливої вартості нематеріального активу, зокрема під час інвентаризації, придбання, реалізації та подолання практичних труднощів, з якими потенційно може стикатися бухгалтер [51, с. 213–214].

Узагальнюючи викладене, варто зазначити, що оцінка формування нематеріальних активів в аграрних формуваннях є не лише технічною процедурою визначення вартості, а комплексним обліково-аналітичним процесом, який охоплює ідентифікацію об’єкта, документальне підтвердження прав, вибір виду вартості та методичного підходу до її обчислення. Саме на цьому етапі закладається підґрунтя достовірного відображення НМА у бухгалтерському обліку й фінансовій звітності, а отже – об’єктивної оцінки виробничого потенціалу, інвестиційної привабливості та майнових прав підприємств аграрного сектору. Наявні в науковій літературі підходи та методики демонструють, що реалістична оцінка нематеріальних активів потребує поєднання різних видів вартості (первісної, відновної, ринкової тощо), використання витратного, дохідного й порівняльного підходів, а також урахування чинників невизначеності, ризику, ринкового середовища та поведінкових аспектів учасників ринку.

Водночас результати аналізу свідчать, що саме якість оцінки й організація обліково-аналітичної системи визначають здатність нематеріальних активів генерувати вимірюваний економічний ефект і впливати на результати діяльності аграрних формувань. Недосконалість ринку інтелектуальної власності, методичні прогалини, проблеми ідентифікації та документування НМА зумовлюють ризики викривлення фінансової звітності, обмежують можливості управлінського й аудиторського аналізу. Тому подальший розвиток аграрних підприємств вимагає поглиблення методології оцінки нематеріальних активів, адаптації міжнародних стандартів до галузевої специфіки, удосконалення первинної документації та інтеграції показників ефективності НМА в систему

стратегічного управління. За таких умов нематеріальні активи з «прихованого» ресурсу перетворюються на ключовий чинник формування довгострокової конкурентоспроможності й фінансової стійкості. У табл. 2.4 запропоновано зміни до чинної методики формування нематеріальних активів в аграрних формуваннях.

Таблиця 2.4

Запропоновані зміни до чинної методики формування нематеріальних активів в аграрних формуваннях

Елемент	Діюча методика	Запропоновані зміни
Ідентифікація НМА	Відображаються лише об’єкти з наявними правовстановлюючими документами	Додатково здійснюється інвентаризація цифрових ресурсів, баз даних, програмних продуктів, прав користування та результатів інноваційної діяльності з періодичністю 1 раз на місяць
Документування	Використання типових форм	Упровадження розширеної картки НМА із зазначенням власника права, строку використання, джерела формування та очікуваних економічних вигід
Оцінка	Переважно первісна вартість	Комбіноване використання первісної, справедливої та відновної вартості залежно від цілей оцінки
Аналітичний облік	За групами НМА	За видами НМА та центрами створення економічних вигід
Контроль	Періодична інвентаризація	Постійний моніторинг ознак знецінення та економічної ефективності використання
Аудиторський супровід	Перевірка наявності документів	Оцінка економічної доцільності, ризиків знецінення та впливу на фінансові результати

Джерело: запропоновано автором.

Запропонований підхід дає змогу збільшити повноту визнання нематеріальних активів у фінансовій звітності аграрних формувань за рахунок капіталізації об’єктів, які фактично використовуються аграрним формуванням, але не відображаються в обліку. Наслідком цього є збільшення вартості активів і власного капіталу, підвищення інформативності фінансової звітності та покращання показників фінансової стійкості.

Крім того, віднесення витрат на створення окремих об’єктів інтелектуальної власності до складу нематеріальних активів замість

одноразового списання на витрати періоду змінює порядок формування фінансового результату. У короткостроковому періоді це сприяє зростанню прибутку звітного року за рахунок розподілу витрат через механізм амортизації, а в довгостроковому періоді забезпечує об’єктивніше зіставлення витрат і отриманих економічних вигід.

На відміну від підприємств промисловості та сфери послуг, аграрні формування функціонують під впливом специфічних галузевих факторів, які безпосередньо визначають структуру та особливості формування нематеріальних активів. До таких факторів належать:

- залежність виробництва від природно-кліматичних умов;
- використання селекційних досягнень і сортових ресурсів;
- необхідність цифрового моніторингу земельних ресурсів;
- застосування систем точного землеробства;
- використання геоінформаційних систем (GIS);
- цифровізація виробничих процесів;
- високий рівень біологічних та ринкових ризиків;
- інтеграція аграрних формувань у міжнародні ланцюги постачання.

Як наслідок, особливого значення набувають такі види нематеріальних активів, як програмне забезпечення для управління земельним банком, бази агрономічних даних, цифрові карти полів, права на сорти рослин, ліцензії на використання селекційних досягнень, торговельні марки аграрної продукції, CRM- та ERP-системи, а також власні цифрові платформи управління виробничими процесами.

На відміну від традиційних нематеріальних активів, характерних для промислових підприємств, аграрні НМА безпосередньо пов’язані із забезпеченням продуктивності земельних ресурсів, оптимізацією використання добрив, засобів захисту рослин та підвищенням врожайності сільськогосподарських культур. Тому рівень їх формування дедалі більше впливає на фінансові результати аграрних формувань та їхню

конкурентоспроможність.

У результаті проведеного дослідження встановлено, що формування нематеріальних активів в аграрних формуваннях має безпосередній вплив на результативність їхньої діяльності, оскільки такі активи забезпечують технологічну підтримку виробництва, цифровізацію управлінських процесів, оптимізацію використання земельних ресурсів, підвищення врожайності, розвиток бренду, захист прав інтелектуальної власності та посилення конкурентних позицій підприємства. Водночас доведено, що реальне економічне значення НМА часто не відповідає рівню їх відображення у фінансовій звітності, оскільки значна частина програмних продуктів, цифрових рішень, баз даних, прав користування, агротехнологій та інших інтелектуальних ресурсів або не ідентифікується як нематеріальний актив, або списується до складу витрат періоду.

Проведений аналіз балансової вартості та частки нематеріальних активів у структурі балансу 20 аграрних формувань Вінницької області за 2020–2025 рр. засвідчив нерівномірність їхнього відображення в обліку. У більшості підприємств частка НМА є незначною або наближеною до нульового значення, що може свідчити про недостатній рівень їх ідентифікації, документального оформлення та облікового супроводу. Водночас окремі підприємства, зокрема ті, що активно використовують цифрові технології, програмне забезпечення, автоматизовані системи управління та права користування ресурсами, демонструють вищу частку НМА, що підтверджує залежність між рівнем технологічного розвитку підприємства та якістю формування нематеріальних активів.

Науково-практичний результат підпункту полягає в обґрунтуванні доцільності переходу від формального обліку нематеріальних активів до їх комплексної оцінки як чинника формування фінансових результатів, інвестиційної привабливості та стратегічного потенціалу аграрного формування. Запропоновано підхід, за якого оцінка НМА має охоплювати не лише первісну вартість, а й справедливу, відновну, ринкову та інші види

вартості залежно від мети оцінювання. Це дає змогу підвищити достовірність фінансової звітності, забезпечити об’єктивніше зіставлення витрат і майбутніх економічних вигід та створити передумови для підвищення фінансової стійкості аграрних підприємств.

2.2. Організація облікового забезпечення аудиту нематеріальних активів

Організація облікового забезпечення аудиту нематеріальних активів посідає важливе місце в системі управління аграрним формуванням, оскільки ефективність аудиторської перевірки значною мірою залежить від якості, повноти та достовірності інформаційних ресурсів бухгалтерського обліку. У сучасних умовах цифровізації економіки нематеріальні активи стають одним із ключових чинників формування конкурентоспроможності суб’єктів господарювання, що зумовлює потребу у вдосконаленні механізмів їх ідентифікації, оцінки, класифікації та документального супроводу. Висока інформаційна складність цих активів вимагає системного підходу до формування облікових даних, які повинні забезпечувати аудитора релевантною та верифікованою інформацією.

Разом із тим специфіка нематеріальних активів, їх невідчутність, правовий характер, складність у визначенні корисності та термінів використання створюють підвищені ризики викривлення облікової інформації. Це актуалізує завдання розроблення методологічно обґрунтованої системи облікового забезпечення аудиту, яка охоплює не лише правила ведення обліку, а й організаційні процедури, регламенти документообігу та контрольні механізми. Чітка організація цих елементів є необхідною передумовою формування аудиторських доказів, що відповідають критеріям достатності та належності.

Таким чином, дослідження організаційних основ облікового забезпечення аудиту нематеріальних активів є важливим напрямом розвитку теорії та практики аудиту. Воно спрямоване на підвищення прозорості

інформаційного середовища підприємства, мінімізацію інформаційних ризиків та забезпечення користувачів фінансової звітності достовірними даними щодо оцінки та відображення нематеріальних активів у бухгалтерському обліку.

Питанню організації облікового та інформаційного забезпечення аудиту нематеріальних активів присвятили свої праці такі вчені: Л. В. Гуцаленко [8], С. І. Василішин [54], Ю. В. Негода [146], І. М. Пальцун [156], О. А. Петрик, О. О. Дядюн [158], К. А. Пилипенко, Т. П. Мац [160], С. М. Пилипенко [161], В. М. Пилявець, В. В. Ясишена, О. Ю. Захарчук [162], І. В. Федорова [210] та ін.

Будь-яка господарська операція, здійснена на підприємстві, в обов'язковому порядку повинна бути відображена в бухгалтерському обліку з дотриманням принципів безперервності та послідовності. До господарських операцій належать дії або події, у результаті яких відбувається зміна структури активів та зобов'язань, а також власного капіталу підприємства. Коли господарські операції не відображаються в бухгалтерському обліку безперервно, відбувається їх накопичення, яке в подальшому вимагатиме значних витрат часу і коштів для відновлення обліку. Тому, попри дію форс-мажорних обставин у вигляді воєнного стану, необхідно забезпечувати продовження облікової діяльності на підприємстві. Дані бухгалтерського обліку дають змогу в режимі реального часу проконтролювати активи та зобов'язання підприємства, а отже, уникнути негативних наслідків у майбутньому [181].

Відповідно до Інструкції про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженої наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 № 291, облік нематеріальних активів ведеться на рахунку 12 «Нематеріальні активи», який призначений для обліку та узагальнення інформації про наявність і рух нематеріальних активів. У табл. 2.5 узагальнено субрахунки та коротку характеристику

Таблиця 2.5

Субрахунки рахунку 12 «Нематеріальні активи»

Код субрахунку	Назва субрахунку	Що обліковується (опис та приклади)
121	Права користування природними ресурсами	Наявність об’єктів права користування ресурсами природного середовища: • права користування надрами та іншими ресурсами природного середовища; • геологічна та інша інформація про природне середовище
122	Права користування майном	Наявність прав користування майном: • право користування земельною ділянкою; • право користування будівлею; • право на оренду приміщень тощо.
123	Права на комерційні позначення	Наявність прав на комерційні позначення *(зі змінами згідно з наказами Міністерства фінансів України від 10.01.2024 № 10 та від 01.02.2024 № 44)*: • права на торговельні марки; • комерційні (фірмові) найменування тощо
124	Права на об’єкти промислової власності	Наявність прав на об’єкти промислової власності: • право на винаходи, корисні моделі, промислові зразки; • сорти рослин, породи тварин; • компонування (топографії) інтегральних мікросхем; • комерційні таємниці, у т. ч. ноу-хау тощо
125	Авторське право та суміжні з ним права	Наявність авторського права та суміжних з ним прав: • право на літературні, художні, музичні твори; • комп’ютерні програми, компіляції даних (бази даних); • виконання, фонограми, відеограми; • передачі (програми) організацій мовлення тощо
127	Інші нематеріальні активи	Інші нематеріальні активи, якими володіє підприємство: • права на провадження діяльності; • використання економічних та інших привілеїв тощо

Джерело: сформовано автором з використанням даних Плану рахунків.

Субрахунки рахунку 12 «Нематеріальні активи» забезпечують групування інформації про різні види нематеріальних активів залежно від їхньої економічної сутності, правового змісту та напряму використання в діяльності підприємства. Така деталізація важлива для формування достовірної облікової інформації, оскільки дає змогу відокремлювати права користування природними ресурсами, майном, об’єктами промислової власності, комерційними позначеннями, авторськими та суміжними правами, а також іншими нематеріальними активами. Для аграрних формувань особливої уваги потребують субрахунки, пов’язані з правами користування земельними ділянками, природними ресурсами, сортами рослин, породами

тварин, технологіями виробництва, ноу-хау та іншими об’єктами інтелектуальної власності, що безпосередньо впливають на виробничий потенціал і конкурентоспроможність підприємства. Водночас правильне віднесення нематеріальних активів до відповідних субрахунків є необхідною передумовою їх належної ідентифікації, оцінки, документального підтвердження та подальшого аудиторського контролю.

Відповідно до Указу Президента України від 24.02.2022 № 64/2022 на території держави запроваджено воєнний стан. За цих умов посилилися кіберзагрози, мережеві атаки, інформаційні маніпуляції, що впливають як на економіку загалом, так і на стан об’єктів інтелектуальної власності (ІВ) та нематеріальних активів. Попри воєнні дії, правова охорона об’єктів ІВ в Україні продовжує функціонувати, створюються нові результати науково-технічної діяльності, відбувається їх комерціалізація, водночас трапляються численні випадки порушення прав ІВ та їх неправомірного використання. У цих умовах особливо актуалізується питання набуття, передачі та захисту порушених, оспорюваних або невизнаних прав ІВ під час воєнного стану [213, с. 9].

Воєнний стан суттєво змінив й інформаційну інфраструктуру обліку та аудиту. Наслідком необхідності швидкої адаптації стали стрімке поширення електронного документообігу, трансформація паперових документів в електронну форму за збереження їх юридичної сили завдяки використанню кваліфікованого електронного підпису. Водночас інформація на електронних носіях є вразливою не лише до фізичного знищення чи пошкодження, а й до кібератак з боку конкурентів або ворожих сторін. Особливої чутливості набувають дані щодо нематеріальних активів, оскільки вони часто пов’язані з ноу-хау, програмним забезпеченням, базами даних, комерційною таємницею.

Під час воєнних дій часто застосовуються організовані кібератаки з метою заподіяння шкоди аграрним формуванням і організаціям, незаконного використання інформації. Багато організацій уже постраждали від таких атак. Аудитори мають усвідомлювати реальну ймовірність таких атак і вживати

необхідних запобіжних заходів для аналізу своїх ризиків, ініціювати обговорення питань кібербезпеки з клієнтами щодо наявності засобів та планів реагування на такі кібератаки й отримати відповідні письмові пояснення та запевнення [100].

На практиці досить часто має місце ситуація, коли керівники зберігають важливу інформацію та документацію лише на одному носії, без резервного копіювання та без належного захисту паролями, що створює високий ризик її втрати або несанкціонованого доступу. З огляду на це доцільним є використання хмарних сервісів (зокрема OneDrive та інших сховищ даних), комбінування хмарного зберігання з резервними копіями на зовнішніх носіях і чітке регламентування доступу до інформації.

Суб’єкти господарювання, які завчасно подбали про надійний захист і збереження електронних даних, мають вищу ймовірність належного документального підтвердження операцій з нематеріальними активами під час аудиту. Це особливо важливо, оскільки інформація, яка цікавить аудитора щодо НМА (договірні права, ліцензійні угоди, реєстраційні свідоцтва, внутрішні розробки програмного забезпечення тощо), часто не має матеріальної форми. Відтак, належна організація електронного документообігу й кібербезпеки виступає ключовою передумовою повноти та якості аудиторської перевірки нематеріальних активів.

Разом із тим війна безпосередньо вплинула на процес аудиту та здатність суб’єктів аудиторської діяльності отримувати достатні й належні докази. На початок війни багато підприємств не завершили складання фінансової звітності станом на 31 грудня 2021 р., така звітність не була затверджена або аудит ще не був завершений. Аудиторам необхідно ретельно аналізувати вплив подій, спричинених повномасштабною агресією, на безперервність діяльності клієнтів та належне розкриття інформації у фінансовій звітності. Аудитор має оцінити здатність управлінського персоналу забезпечити продовження діяльності суб’єкта господарювання на безперервній основі, використовуючи всю доречну інформацію, що стала

йому відомою під час аудиту [100].

Значна частина підприємств була змушена призупинити свою діяльність або релокувати бізнес. Строки подання фінансової та податкової звітності було перенесено, штрафні санкції за їх несвоєчасне подання – скасовано, для окремих суб'єктів допущено можливість тимчасового припинення діяльності. Паралельно різко скоротилась ділова активність, що негативно вплинуло й на суб'єкти аудиторської діяльності, зумовивши потребу в зменшенні фінансового навантаження у вигляді платежів та внесків на користь Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю та Аудиторської палати України [174].

Ю. В. Негода визначила низку проблем, з якими аудитори стикаються під час перевірки аграрних підприємств [146]:

– недостатнє документальне підтвердження прав на нематеріальні активи, особливо створених усередині підприємства;

– відсутність ринкової інформації з метою оцінки активів;

– консервативна облікова політика, яка часто обмежує визнання та оцінку інтелектуальних активів;

– низький рівень цифровізації обліку;

– прогалини у кваліфікації бухгалтерського персоналу, особливо в частині застосування НП(С)БО 8 і МСФЗ 38;

– складнощі в аудиторській перевірці, зокрема: оцінці обґрунтованості визнання НМА, особливо самостворених активів; перевірці коректності терміну корисного використання, що в агросфері може залежати від агрокліматичних, ринкових чи науково-технічних чинників; аналізі коректності нарахування амортизації, її обґрунтованості та відповідності внутрішній політиці підприємства; визначенні впливу НМА на фінансовий стан підприємства, у т. ч. на показники рентабельності та інвестиційної привабливості.

Проблеми, окреслені Ю. В. Негодою, в умовах воєнного стану набувають ще більшої гостроти та системного характеру. Воєнні дії, окупація

окремих територій, релокація підприємств, втрата первинних документів і обмежений доступ до активів істотно ускладнюють організацію облікового забезпечення аудиту нематеріальних активів. Особливо критичними стають питання підтвердження прав на самостворені нематеріальні активи, перевірки строків їх корисного використання й обґрунтованості амортизаційних нарахувань, оскільки аграрні підприємства змушені працювати в умовах нестабільних ринків, порушених логістичних ланцюгів та дефіциту інвестиційних ресурсів.

Крім того, воєнний стан загострює проблему відсутності ринкової інформації для оцінки нематеріальних активів, адже активні ринки в багатьох регіонах фактично не функціонують. У таких умовах зростає значення професійного судження аудитора, альтернативних методів оцінки та цифрових інструментів обліку, які в більшості аграрних формувань залишаються недостатньо розвинутими. Це зумовлює необхідність удосконалення організації облікового забезпечення аудиту нематеріальних активів із урахуванням воєнних ризиків, адаптації облікової політики, посилення внутрішнього контролю та підвищення кваліфікації бухгалтерського персоналу.

О. В. Побережець зазначає, що під час воєнного стану аудитори працюють у складних умовах, що створює нові ризики для забезпечення якості аудиторської перевірки. Ці ризики стосуються як процесу проведення аудиту, так і достовірності фінансової звітності суб’єктів господарювання. До основних ризиків можна віднести [166, с. 190]:

– ризик неповної або недостовірної інформації щодо фінансово-господарської діяльності клієнта;

– ризик обмеженого доступу до об’єктів аудиту з неможливістю проведення обов’язкових процедур;

– ризик втрати даних через кіберзагрози та технічні збої (пошкодження серверів, відключення електропостачання);

– ризик фінансової нестабільності клієнтів та зниження

платоспроможності підприємств-клієнтів;

– ризик швидких змін у законодавстві, що може впливати на порушення процедур аудиту;

– ризик незалежності та етичних порушень через можливий тиск на аудиторів з боку клієнтів, які намагаються приховати свої фінансові проблеми.

Згадані ризики безпосередньо трансформуються в суттєві організаційні ускладнення облікового забезпечення аудиту, зокрема й у сфері нематеріальних активів. Обмежений доступ до об’єктів аудиту, втрата первинних даних унаслідок кіберзагроз або технічних збоїв, а також неповнота інформації щодо фінансово-господарської діяльності клієнта істотно знижують можливості аудитора щодо формування достатніх і належних аудиторських доказів. У таких умовах організація облікового забезпечення аудиту нематеріальних активів потребує посиленого внутрішнього контролю, резервного зберігання цифрових даних, застосування альтернативних процедур перевірки та активнішого використання професійного судження аудитора.

На окрему уваги заслуговує ризик фінансової нестабільності клієнтів та вплив частих змін законодавства, що в умовах воєнного стану ускладнює дотримання стабільних процедур обліку й аудиту. Для нематеріальних активів це проявляється у зростанні ризику їх знецінення, перегляді строків корисного використання, зміні підходів до оцінки та амортизаційної політики. Одночасно підвищується загроза тиску на аудитора з боку суб’єктів господарювання, що підвищує значущість дотримання принципів незалежності та професійної етики. Усе це свідчить про необхідність адаптації організації облікового забезпечення аудиту НМА до умов воєнного стану шляхом удосконалення внутрішніх процедур, цифрової безпеки та підвищення професійної відповідальності учасників обліково-аудиторського процесу.

Варто зауважити, що з початком повномасштабної війни більшість

працівників бухгалтерських служб, економічних підрозділів та аудиторських фірм були змушені перейти на дистанційні форми роботи, що суттєво трансформувало організацію облікового забезпечення аудиту. Такий формат взаємодії зумовив зміну підходів до зберігання та передавання облікової інформації, активне використання цифрових платформ, електронного документообігу, хмарних сервісів і засобів відеозв'язку. Разом із тим дистанційна робота посилила ризики втрати контролю за первинними документами, зниження оперативності обміну інформацією, а також загострила проблеми кібербезпеки, що є особливо критичним для обліку та аудиту нематеріальних активів, які за природою мають підвищений рівень інформаційної чутливості.

Водночас трансформація форматів роботи, зумовлена воєнним станом, не лише мала організаційно-технічні наслідки, а й істотно вплинула на стійкість функціонування системи бухгалтерського обліку в цілому. Обмежений доступ до робочих місць, втрата частини облікових даних, порушення звичних бізнес-процесів і вимушені простої окремих підприємств поставили під загрозу своєчасність ведення обліку та повноту відображення господарських операцій. За таких умов ключового значення набуває дотримання принципу безперервності діяльності як базової засади формування фінансової звітності.

Принцип безперервності діяльності – це основоположний принцип складання звітності за міжнародними та національними стандартами бухгалтерського обліку. У разі неведення бухгалтерського обліку на безперервній основі певний час відбувається накопичення здійснених господарських операцій, проведення яких потім буде тривалим і вартісним, що вкладається в ємний термін – відновлення бухгалтерського обліку. Воєнні дії поставили під сумнів існування багатьох підприємств, особливо тих, що розташовані в районах, де ведуться бойові дії [56,с. 49].

У сукупності наведені фактори свідчать про те, що в умовах воєнного стану організація облікового забезпечення аудиту нематеріальних активів

зазнає системної трансформації, що потребує не лише адаптації процедур збору аудиторських доказів, а й перегляду підходів до оцінки ризиків, викривлень та знецінення нематеріальних активів. За таких умов аудит перестає виконувати лише контрольну функцію та дедалі більше набуває характеру аналітико-оціночного інструменту підтримки управлінських рішень у кризовому середовищі.

З метою систематизації впливу зазначених факторів на організацію облікового забезпечення аудиту нематеріальних активів доцільно узагальнити їх у вигляді таблиці (табл. 2.6). Воєнний стан суттєво трансформує умови організації облікового забезпечення аудиту нематеріальних активів агроформувань, посилюючи ризики втрати документального підтвердження прав, викривлення облікової інформації, знецінення активів та обмеження можливостей отримання достатніх і прийнятних аудиторських доказів. Найбільш критичними чинниками впливу є руйнування майна та інфраструктури, дистанційний формат роботи, кібератаки, фінансова нестабільність, часті зміни законодавства, а також призупинення чи релокація діяльності підприємств.

У таких умовах облікове забезпечення аудиту нематеріальних активів має бути орієнтоване не лише на традиційне документальне підтвердження їх визнання, оцінки та правового статусу, а й на застосування альтернативних джерел інформації, електронного документообігу, резервного копіювання, посилення кібербезпеки, регулярний моніторинг знецінення й оновлення облікової політики. Це дає змогу підвищити надійність облікових даних, зменшити аудиторську невизначеність і забезпечити більш обґрунтовану оцінку впливу воєнних ризиків на нематеріальні активи аграрних підприємств.

Узагальнення впливу воєнного стану на організацію облікового забезпечення аудиту нематеріальних активів агроформувань свідчить, що домінуючими чинниками ризику є інформаційні втрати, цифрові загрози, фінансова нестабільність підприємств та динамічність нормативно-правового

середовища. Кожен із зазначених факторів безпосередньо впливає як на достовірність облікової інформації щодо нематеріальних активів, так і на можливість аудитора отримати достатні та належні аудиторські докази. Разом із тим дані табл. 2.6 підтверджують, що мінімізація згаданих ризиків можлива за умови запровадження комплексу організаційних заходів, зокрема розвитку електронного документообігу, систем резервного копіювання та кіберзахисту даних, застосування альтернативних аудиторських процедур, проведення тестів на знецінення нематеріальних активів, а також постійного моніторингу змін законодавства й підвищення професійної компетентності персоналу. Це забезпечує адаптивність системи облікового забезпечення аудиту НМА до умов воєнного стану та створює передумови для її ефективного функціонування в період післявоєнного відновлення.

Тому воєнний стан суттєво ускладнив організацію облікового забезпечення аудиту нематеріальних активів, трансформувавши традиційні підходи до збору аудиторських доказів, оцінки вартості, тестування на знецінення та підтвердження прав власності. В умовах підвищених ризиків ключового значення набувають цифрові технології, альтернативні аудиторські процедури, професійне судження аудитора та гнучкість організації облікового процесу. Саме ці інструменти дають змогу забезпечити належний рівень достовірності фінансової звітності навіть в умовах нестабільності та кризових викликів.

З огляду на складність процесу визнання, оцінки та документального підтвердження нематеріальних активів ефективність аудиту великою мірою залежить від належної організації системи бухгалтерського обліку таких об’єктів. Особливої ваги це питання набуває в аграрних формуваннях, де, як зазначалось, поряд із загальновизнаними видами нематеріальних активів використовуються специфічні об’єкти інтелектуальної власності, зокрема права на сорти рослин, селекційні досягнення, комерційні найменування агропродукції, цифрові агротехнології, спеціалізоване програмне

Таблиця 2.6

Вплив воєнного стану на організацію облікового забезпечення аудиту нематеріальних активів агроформувань

Фактор воєнного впливу	Прояв у діяльності підприємства	Наслідки для обліку НМА	Наслідки для аудиту НМА	Організаційні заходи реагування
Руйнування майна та інфраструктури (в т. ч. аграрної сфери)	Втрата серверів, архівів, паперових документів	Неможливість підтвердження первісної вартості, прав на НМА	Обмеженість традиційних аудиторських доказів	Відновлення інформації через дублікати, державні реєстри, контрагентів; фіксація обмежень у звіті аудитора
Дистанційний формат роботи	Відсутність фізичного доступу до документів і об'єктів	Затримки в облікових записах, фрагментарність інформації	Обмеженість спостережень, інвентаризацій, оглядів	Запровадження електронного документообігу, відеоспостереження, альтернативних процедур
Кібератаки та технічні збої	Пошкодження або викрадення електронних даних	Викривлення або втрата облікової інформації щодо НМА	Неможливість отримати надійні докази, зростання невизначеності	Резервне копіювання, шифрування даних, політики кібербезпеки, тестування IT-контролів
Фінансова нестабільність клієнтів	Зниження доходів, ризик неплатоспроможності	Ознаки знецінення НМА, необхідність перегляду строків корисного використання	Підвищення ризику суттєвих викривлень оцінки та знецінення	Проведення тестів на знецінення, аналіз припущення безперервності діяльності
Часті зміни законодавства	Постійне оновлення вимог до обліку і звітності	Помилки у визнанні, класифікації та оцінці НМА	Ризик невідповідності фінансової звітності чинним нормам	Оперативний моніторинг змін, оновлення облікової політики, навчання персоналу
Призупинення або релокація діяльності	Тимчасова зупинка операцій, зміна місця ведення бізнесу	Перегляд строків корисного використання та планів амортизації	Складність оцінки впливу на майбутні грошові потоки	Документування управлінських рішень, коригування оцінок і розкриття у примітках

Джерело: сформовано автором.

забезпечення, бази даних та інші результати інноваційної діяльності.

З метою формування якісного інформаційного підґрунтя для аудиторської перевірки доцільно розглядати організацію обліку нематеріальних активів як комплекс взаємопов'язаних елементів, що охоплюють облікову політику, документальне забезпечення, систему оцінки, аналітичний облік, внутрішній контроль та інформаційні технології. Сукупність зазначених складових забезпечує формування достатньої та належної інформаційної бази для підтвердження існування, належності, оцінки й ефективності використання нематеріальних активів у процесі аудиту.

Складові організації обліку нематеріальних активів для забезпечення аудиту в аграрних формуваннях узагальнено на рис. 2.3. Представлена структура демонструє, що організація обліку НМА для потреб аудиту повинна ґрунтуватися на комплексному поєднанні методичних, організаційних та інформаційних складових. При цьому в аграрних формуваннях особливо важливими є об'єкти інтелектуальної власності галузевого характеру – права на сорти рослин, селекційні досягнення, агротехнології, спеціалізоване програмне забезпечення та цифрові бази даних. Саме якість їх документального оформлення, оцінки, аналітичного обліку та внутрішнього контролю визначає можливість формування достатніх і належних аудиторських доказів щодо достовірності інформації про НМА у фінансовій звітності.

Отже, організація облікового забезпечення аудиту нематеріальних активів є визначальною передумовою формування достатньої та належної інформаційної бази для аудиторської перевірки. Ефективність аудиту НМА залежить не лише від застосованих аудиторських процедур, а й від якості облікової політики підприємства, повноти первинного документування, правильності класифікації об'єктів, організації аналітичного обліку, наявності внутрішнього контролю, захисту електронних даних та достовірності інформації про права підприємства на використання

нематеріальних ресурсів.

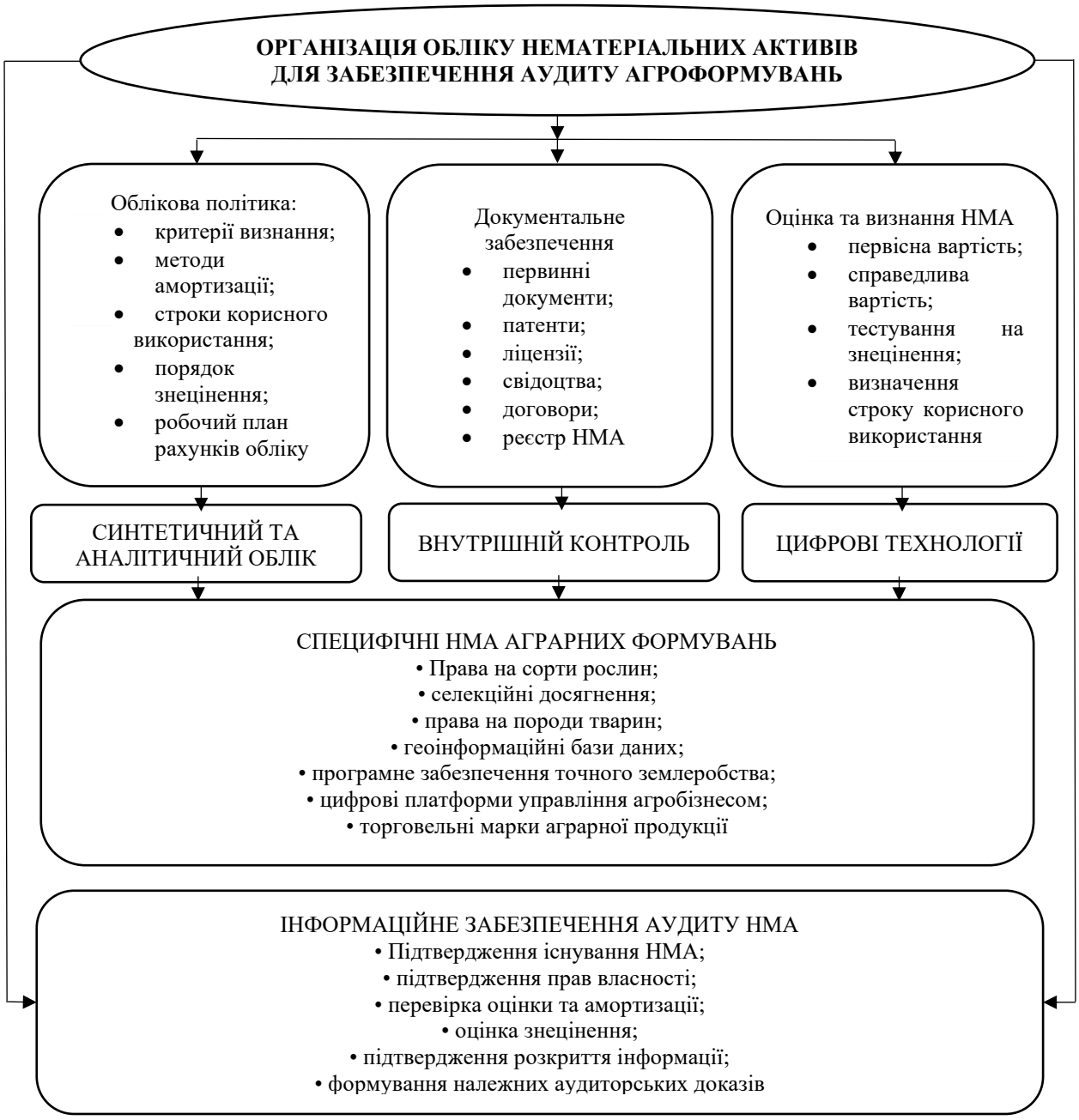


Рис. 2.3. Систематизовані елементи організації обліку нематеріальних активів для забезпечення їх аудиту в аграрних формуваннях

Джерело: сформовано автором.

Встановлено, що для аграрних формувань особливе значення має облік специфічних об’єктів нематеріальних активів: прав на сорти рослин, селекційних досягнень, аграрних торговельних марок, цифрових агротехнологій, спеціалізованого програмного забезпечення, баз даних,

геоінформаційних систем та інших результатів інноваційної діяльності. Саме такі активи потребують деталізованого документального супроводу, оскільки їх нематеріальна природа, правовий характер і складність оцінки підвищують ризик викривлення фінансової звітності та ускладнюють процес отримання аудиторських доказів.

У результаті дослідження обґрунтовано, що організація обліку нематеріальних активів для забезпечення аудиту має розглядатись як комплекс взаємопов'язаних складових: облікова політика, документальне забезпечення, оцінка, аналітичний облік, внутрішній контроль, інформаційні технології та кібербезпека. Особливої ваги в умовах воєнного стану набувають електронний документообіг, резервне копіювання, захист інформації, регламентація доступу до даних і збереження цифрових доказів. Це дає змогу підвищити надійність облікової інформації, зменшити ризики її втрати або несанкціонованого використання та забезпечити належний рівень доказовості під час аудиту нематеріальних активів.

2.3. Методичні підходи до облікового забезпечення аудиту нематеріальних активів

Облікове забезпечення аудиту нематеріальних активів у сучасних умовах функціонування аграрних формувань актуалізується, оскільки саме нематеріальні активи формують значну частку потенціалу розвитку підприємств, впливають на конкурентоспроможність, інноваційність і фінансові результати. Відсутність чітких та уніфікованих підходів до їх первісного визнання, оцінки і документального підтвердження ускладнює процес формування достовірної облікової інформації та створює ризики суттєвих викривлень фінансової звітності. Тому наукове обґрунтування методичних аспектів облікового забезпечення аудиту НМА є ключовою передумовою забезпечення належного рівня прозорості й економічної безпеки суб'єктів господарювання.

У практиці аудиту аграрних формувань досі спостерігається значна різноманітність у підходах до організації обліку нематеріальних активів, що зумовлено специфікою галузі, рівнем цифровізації, доступністю кваліфікованого персоналу та ступенем впровадження Міжнародних стандартів фінансової звітності. Недостатність методичного підґрунтя щодо класифікації, оцінки, знецінення, амортизації та контролю за використанням НМА створює передумови виникнення суттєвих аудиторських ризиків. У таких умовах аудитор потребує систематизованих, науково обґрунтованих методичних рекомендацій, що забезпечать можливість формувати об’єктивну оцінку достовірності відображення нематеріальних активів у системі бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

Важливою умовою формування достовірної інформації у сфері обліку нематеріальних активів і відображення їх у фінансовій звітності є достовірне та науково обґрунтоване їхнє оцінювання. Проблеми у визначенні об’єктивних методів для достовірного оцінювання НМА виникають через велику кількість їхніх видів і різні їхні властивості. За наявності багатьох концепцій і методик, що пропонуються для оцінювання нематеріальних активів, існує потреба в їхньому перегляді, систематизації, уточненні й розробленні нових підходів і методик, що є актуальним питанням у сучасних економічних умовах, коли нематеріальні активи займають основні позиції в розвитку економіки [233, с. 76].

З огляду на викладене дослідження методичних підходів до облікового забезпечення аудиту нематеріальних активів є необхідним для узгодження практики бухгалтерського обліку з вимогами МСФЗ, а також із сучасними тенденціями управлінського й стратегічного аналізу діяльності аграрних формувань. Відпрацювання чітких методичних положень дасть змогу забезпечити комплексність аудиторської перевірки, мінімізувати інформаційні ризики, підвищити якість обліково-звітної інформації та сформувати надійне підґрунтя для прийняття управлінських рішень. Отже, удосконалення методичних підходів виступає необхідною умовою

підвищення ефективності як системи бухгалтерського обліку, так і аудиту нематеріальних активів в аграрному секторі.

Нематеріальні активи створюються як самими аграрними формуваннями, так і купуються, що справляє істотний вплив на формування складу активів. Зростання частки нематеріальних активів в загальній структурі ставить завдання раціональної організації їх обліку та контролю за ними. Нематеріальні активи представляють собою вразливу позицію в системі бухгалтерського обліку і при їх оцінці передусім варто встановити, наскільки активно вони будуть використовуватися в процесі виробництва, які економічні вигоди вони приносять в даний час і які принесуть у майбутньому.

Питання методичних підходів до облікового забезпечення аудиту нематеріальних активів розглядали О. В. Кожушко, Ю. О. Лядова [104] Л. Л. Гевлич, Л. О. Мошура [60], Г. О. Король, І. М. Ізвєкова, О. Л. Єрьоміна [115], І. В. Федорова [210], О. О. Дядюн [90], Л. М. Малярець [130], Ю. В. Негода [146], Н. С. Сікач [192], А. М. Ужва [205], Л. М. Яременко, Я. А. Пономаренко [231] та ін.

О. В. Кожушко та Ю. О. Лядова в результаті проведеного дослідження встановили, що проведенню аудиту нематеріальних активів перешкоджає наявність проблем, зумовлених специфікою об’єкта аудиту та відсутністю розробленої методики. Аудит НМА відіграє велику роль у пошуку невиявлених резервів підприємства для підвищення результатів його діяльності. Особливістю такого аудиту є перевірка об’єктів і аналіз прав, що з них випливають. Це зумовлює потребу в дослідженні юридичної форми документів, що можна здійснити за умови залучення до аудиту консультантів і експертів (патентних повірених), які спеціалізуються з цих питань [104].

Також автори виокремлюють проблеми щодо методики аудиту нематеріальних активів (табл. 2.7).

Аудит нематеріальних активів передбачає:

– перевірку фактичного існування та стану активів, а також наявності у

підприємства відповідних юридичних і облікових документів, які є підтвердженням його права на такі активи;

– визначення достовірності та правильності облікових записів про нематеріальні активи, узагальнені у фінансовій звітності підприємства;

– встановлення відповідності господарських операцій з нематеріальними активами протягом звітного періоду вимогам чинного законодавства [60, с. 890].

Таблиця 2.7

Проблеми та наукові підходи щодо методики аудиту нематеріальних активів

№	Сутність проблеми / аспект	Опис та зміст
1	2	3
1	Відсутність уніфікованої класифікації НМА	У різних нормативних актах та наукових працях термін «НМА» трактується по-різному; немає єдиної та багатоаспектної класифікації, що ускладнює організацію обліку та формування облікової політики
2	Класифікація НМА за способом отримання потребує деталізації	Наявні класифікації (створені власними силами, придбані, безоплатно отримані тощо) не враховують вимоги інтеграційних процесів та специфіку аграрних формувань
3	Відсутність комплексного методичного підходу до аудиту НМА	Аналіз наукових джерел свідчить, що дослідники не пропонують цілісної моделі аудиту НМА, яка охоплювала би всі етапи, параметри та процедури
4	Недоліки наявних методик аудиту НМА	Методики авторів: не деталізують етапи аудиту; не визначають повної послідовності процедур; зводяться до 3 базових кроків: ідентифікація НМА, перевірка охоронних документів, оцінка вартості та перевірка обліку; мають скорочений характер та не враховують усі аудиторські ризики
5	Ризики неповноти аудиторської перевірки	Через фрагменотованість і спрощеність методик аудитор може пропустити суттєві аспекти: обмеження використання НМА, права власності, обтяження, правильність амортизації, знецінення, відображення у фінансовій звітності
6	Необхідність врахування міжнародного досвіду	У зарубіжній практиці класифікація ґрунтується на критеріях: 1) ідентифікованість; 2) шлях надходження (створені / отримані ззовні). Вітчизняні дослідження менш розгорнуті
7	Необхідність формування удосконаленої методики аудиту НМА	Необхідна розширена, повна, узгоджена модель аудиту НМА, яка охоплює всі етапи, процедури, ризики та специфіку аграрних формувань

Узагальнено автором на основі [104].

Забезпечення аудиту нематеріальних активів передбачає надання аудиторам повного доступу до облікових даних підприємства, що стосуються їх наявності, ефективності використання, дотримання строків експлуатації, правильності формування первісної вартості та нарахування амортизації. Це є необхідною умовою підтвердження достовірності відображення інформації про НМА у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності. Нематеріальні активи, до складу яких входять ліцензії, патенти, програмне забезпечення, права користування майном та інші об’єкти, становлять значну частину ресурсного потенціалу підприємства, що зумовлює підвищені вимоги до якості їх аудиторської перевірки.

З огляду на специфіку нематеріальних активів та їх безпосередній зв’язок з інформаційними технологіями аудитори під час проведення перевірки зобов’язані здійснювати оцінку інформаційної безпеки та визначати рівень IT-ризиків підприємства. Особливу вагу має процедура перевірки й отримання доступу до ліцензійних документів, яка є невід’ємною частиною аудиту та проводиться на етапі розгляду супутніх питань перевірки. Дотримання цих процедур забезпечує всебічність аудиту і зменшує ризики викривлення даних щодо нематеріальних активів.

У цьому контексті важливо враховувати, що розвиток цифрових технологій суттєво трансформує як підходи до обліку нематеріальних активів, так і механізми їх аудиторської оцінки. Тому дослідження науковців зосереджуються на змінах, які цифрова трансформація привносить у систему обліково-аналітичного забезпечення підприємств.

Л. В. Кононенко та С. П. Ніколаєва зазначають, що в умовах цифрової трансформації при формуванні обліково-аналітичного забезпечення бухгалтери отримають доступ не тільки до даних господарських операцій у реальному часі, а й до окремих засобів контролю господарських операцій; зникає необхідність ведення первинної документації. Це дає змогу суттєво підвищити достовірність та релевантність бухгалтерської інформації. Диджиталізація обліково-аналітичного забезпечення призводить до зміни

самої процедури аудиторської перевірки, тому що забезпечуються висока якість даних, їх прозорість, довговічність, надійність. Диджиталізація відіграє істотну роль з позиції не лише збору та обробки бухгалтерських даних, а й аудиту. Оскільки диджиталізація змінює джерела даних про господарські операції, що узагальнюються в облікових регістрах, це трансформує спосіб проведення аудиту таких операцій. Через забезпечення завдяки диджиталізації прозорості операцій, засобів контролю та експозицій у системах обробки в реальному часі зростає потреба у постійному аудиті. Крім того, суттєво скорочується час проведення аудиторської перевірки; підвищуються її якість, точність; з'являється можливість автоматично перевіряти істотні масиви інформації, що дає змогу зосередити увагу на складніших ділянках. У цілому диджиталізація сприяє суттєвому зближенню процедур обліку і аудиту (що свідчить про доцільність доповнення системи обліково-аналітичного забезпечення такою складовою, як аудит) [110, с. 288-289]. Схематично вплив диджиталізації на обліково-аналітичне забезпечення та аудит відображено на рис. 2.4.



Рис. 2.4. Цифрова трансформація обліково-аналітичного забезпечення та її вплив на аудит

Джерело: сформовано автором.

Водночас цифрова трансформація стає каталізатором розвитку інноваційної діяльності, оскільки саме інновації забезпечують адаптацію

підприємств до сучасних технологічних викликів та підвищують ефективність управління нематеріальними активами.

У цьому контексті інноваційна діяльність виступає ключовим фактором модернізації інформаційних систем, упровадження нових форм обліку та контролю, а також формування нових методичних підходів до аудиту нематеріальних активів. Саме завдяки інноваційним технологіям підприємства отримують можливість удосконалювати процедури ідентифікації, оцінки та верифікації нематеріальних активів, що забезпечує вищий рівень обґрунтованості управлінських рішень та підвищує якість фінансової звітності.

Варто зауважити, що система фінансового обліку в Україні не надає чітких методичних рекомендацій щодо облікового забезпечення процесу створення та використання інновацій, а саме:

- об’єкти обліку інноваційної діяльності не забезпечені відповідними рахунками бухгалтерського обліку;
- облікова інформація про інноваційні об’єкти формується з використанням загальних рахунків без відображення специфіки інноваційних процесів;
- на більшості підприємств відсутні регістри внутрішнього обліку, за допомогою яких можна відстежувати економічні показники інноваційної діяльності;
- у фінансовій звітності немає статті, що відображає доходи, витрати та результати інноваційної діяльності підприємства. Відсутність методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку витрат інноваційної діяльності призводить до розпорошеності витрат з освоєння нової продукції на різних рахунках витрат, що ускладнює визначення собівартості кожного етапу робіт і формування загальної суми цих витрат [115, с. 147].

Нині в сучасних дослідженнях облікової категорії нематеріальних активів ведуться дискусії щодо розроблення ефективної методики ведення обліку нематеріальних активів, класифікації, проведення точного аналізу

нематеріальних активів.

При перевірці оцінювання об’єктів нематеріальних активів є необхідність формування індивідуальної оцінки для кожного активу, а також застосування нетрадиційних методик визначення вартості внутрішньо розроблених НМА, що, у свою чергу, зумовлює необхідність застосування аудитором додаткових процедур та, як наслідок, невизначеність загального обсягу перевірки. Крім того, аудитору в межах вивчення відповідності критеріям активу необхідно визначити, чи здатні такі активи приносити економічні вигоди аграрному формуванню в майбутньому. Проте наявна методика аудиту не визначає конкретного інструменту для реалізації такого завдання. Тому методика аудиторської перевірки НМА переважно зводиться до перевірки документальної складової, але документальна перевірка не здатна відобразити особливості стану та використання таких активів, що, у свою чергу, забезпечує проведення інвентаризації відносно матеріальних цінностей [60, с. 891-892].

На початковому етапі необхідно окреслити специфіку процесу формування інформації про нематеріальні активи в системі бухгалтерського обліку, зокрема ідентифікації даних активів для цілей бухгалтерського обліку, особливостей відображення на рахунках залежно від їх облікової природи та шляхів надходження, формування пакета первинних документів, встановлення порядку нарахування амортизації, оцінки їхньої вартості, перевірки зменшення їх корисності, здійснення переоцінки, особливостей вибуття або списання таких активів, формування показників фінансової та внутрішньої звітності підприємства щодо згаданих активів [210, с. 99].

Варто підкреслити, що ідея розроблення методики аудиту використання всіх невідчутних активів підприємства, які мають інтелектуальну або творчу природу, не є новою. У сучасному світі обліку та аудиту дослідниками і практиками запропоновано безліч методичних підходів до проведення аудиту НМА в діяльності підприємств.

Традиційним є підхід, за якого аудит нематеріальних активів є

складовою аудиту річної фінансової звітності. Відповідно, перевірка нематеріальних активів інтегрована в загальні етапи аудиту. Тому, на думку О. О. Дядюн, етапи аудиторської перевірки НМА доречно розглядати саме в такій послідовності: підготовчий, проміжний, фізична перевірка, аудит статей звітності, завершальний [90, с. 82].

Таким чином, методичними підходами до облікового забезпечення аудиту нематеріальних активів є правильно сформовані етапи проведення аудиторської перевірки, що дасть можливість урахувати всі необхідні елементи щодо визначення й формування запиту на представлення аграрним формуванням усього документального забезпечення ведення обліку НМА. Аудитор зможе оцінити рівень контролю, відсутність та наявність усіх необхідних документів і підтвердити достовірність відображення інформації у фінансовій звітності.

Л. М. Яременко та Я. А. Пономаренко зазначили, що методика аудиторської перевірки нематеріальних активів зводиться лише до перевірки документаційної складової, а саме: вона засвідчує наявність НМА за первинними документами, перевіряє реальність операцій щодо надходження, руху та вибуття нематеріальних активів за обліковими регістрами, оцінює якість представленої інформації про ці активи у фінансовій звітності. Отже, врахувавши результати проведеного дослідження вітчизняного досвіду щодо проведення аудиту нематеріальних активів, автори запропонували удосконалені етапи такого аудиту, які необхідно здійснювати в певній послідовності (табл. 2.8).

Таблиця 2.8

Етапи аудиту нематеріальних активів та авторські підходи до їх удосконалення

Етап аудиту	Зміст етапу (за джерелами)	Авторські підходи до вдосконалення етапу
Етап 1. Перевірка положень облікової політики щодо	Аналіз відповідності політики підприємства нормам НП(С)БО 8, МСФЗ 38, внутрішнім	*Запропонувати включення до облікової політики окремого додатка щодо методики оцінки, визнання та знецінення НМА. Розширити політику положеннями про цифрові НМА (програмне забезпечення, ІТ-*

Закінчення табл. 2.8

YVF	регламентам	*активи, ліцензії, SaaS).*
Етап 2. Визначення наявних НМА	Ідентифікація всіх нематеріальних активів підприємства, їх видів та юридичних прав	*Застосувати чек-лист ідентифікації НМА (ліцензії, програмне забезпечення, патенти, авторські права, торговельні марки, доменні імена тощо). Використовувати IT-звітність та інвентаризацію цифрових активів*
Етап 3. Перевірка операцій з надходження НМА	Аналіз документів щодо придбання, створення, внесення до статутного капіталу, безоплатного отримання	*Розширити процедури оцінкою джерел походження НМА та наявністю юридичних ризиків. Використовувати аналіз відповідності договірних умов правам користування.*
Етап 4. Перевірка правильності нарахування амортизації	Аналіз строків корисного використання, методів амортизації, коректності нарахувань	*Запровадити оцінку IT-аспектів знецінення (старіння програмного забезпечення, оновлення версій). Порівнювати строки корисного використання з ринковими аналогами та практикою галузі*
Етап 5. Перевірка переоцінки НМА	Оцінка правильності та обґрунтованості переоцінки, відповідність вимогам стандартів	*Включити процедури аналізу економічної доцільності переоцінки нематеріальних активів. Залучати незалежного оцінювача за наявності значущих активів. Використовувати підходи МСФЗ 13 «Оцінка справедливої вартості» для перевірки обґрунтованості визначення справедливої вартості. Передбачити процедури*
		ідентифікації ознак зменшення корисності нематеріальних активів, визначення суми очікуваного відшкодування та перевірки правильності визнання або відновлення збитків від зменшення корисності відповідно до вимог МСБО 36 «Зменшення корисності активів».
Етап 6. Зіставлення даних фінансової звітності з аналітичним і синтетичним обліком	Перевірка відповідності показників звітності даним обліку, звірка оборотно-сальдових відомостей	*Запропонувати аудит даних через цифрові інструменти (Data Analytics, Excel Power Query). Упровадити тестування логіки облікових записів*
Етап 7. Формування думки аудитора та рекомендацій	Узагальнення результатів аудиту, формування висновків та пропозицій	*Сформувати окремий розділ рекомендацій щодо підвищення ефективності використання НМА. Оцінити ризики поточного обліку та надати план їх зниження. Запровадити інтегровану оцінку НМА (фінансова + нефінансова)*

Джерело: узагальнено автором на основі [231, с. 80] та запропоновано

авторський підхід.

Проведене узагальнення основних етапів аудиту нематеріальних активів дає змогу стверджувати, що традиційні методики, застосовувані на підприємствах, хоча й охоплюють ключові напрями перевірки, залишаються недостатньо деталізованими та не враховують сучасних викликів, пов’язаних із цифровою трансформацією і зростанням частки інтелектуальних ресурсів у структурі активів підприємств. Аналіз кожного етапу аудиту показав, що істотні прогалини виникають у питаннях ідентифікації цифрових НМА, підтвердження прав інтелектуальної власності, оцінки знецінення програмного забезпечення, перевірки переоцінки за вимогами МСФЗ 13, а також у забезпеченні відповідності даних фінансової звітності сучасним інформаційним системам обліку.

Запропоновані підходи до вдосконалення етапів аудиту спрямовані на комплексне охоплення як фінансових, так і нефінансових аспектів функціонування нематеріальних активів, що дає змогу підвищити рівень обґрунтованості аудиторських процедур. Удосконалення передбачає: уточнення вимог до облікової політики підприємства, поглиблення процедур ідентифікації НМА, розширення перевірки документального підтвердження прав власності, впровадження сучасних інструментів аналізу та тестування даних, а також формування рекомендацій, орієнтованих на підвищення ефективності використання НМА й управління ними.

Таким чином, систематизація етапів аудиту та їх удосконалення забезпечують вищий рівень якості аудиторської перевірки, мінімізують ризики викривлення інформації про НМА та сприяють формуванню надійного інформаційного підґрунтя для прийняття стратегічних управлінських рішень аграрним формуванням.

Особливого значення набуває питання балансового узагальнення інформації про нематеріальні активи, оскільки саме відображення НМА в системі рахунків визначає повноту та достовірність їх презентації у фінансовій звітності. Недоліки методологічних підходів безпосередньо

впливають на те, як саме формуються баланс та інші форми звітності, що актуалізує необхідність глибшого аналізу сутності балансового узагальнення та причин його викривлення.

Слід зауважити, що аудит нематеріальних активів, як правило, здійснюється в межах комплексного аудиту фінансової звітності. Проте, з огляду на незначну частку НМА у структурі активів більшості підприємств, відповідна стаття часто не потрапляє до вибірки для детальної перевірки, що може зумовлювати ризики неповного розкриття інформації або недооцінки потенційних викривлень. У разі потреби, залежно від інформаційних запитів користувачів звітності або специфіки діяльності суб'єкта господарювання, може бути застосовано окреме завдання з надання впевненості щодо інформації про нематеріальні активи. Такі перевірки здійснюються відповідно до вимог окремих Міжнародних стандартів аудиту, залежно від мети та характеру завдання. У цьому контексті перевірка може передбачати як обмежені, так і розширені процедури щодо окремих елементів, рахунків або статей фінансової звітності, зокрема статті «Нематеріальні активи».

Наприклад, окремий аудит інформації про нематеріальні активи може бути проведений на підставі МСА 805 «Особливі положення щодо аудитів окремих фінансових звітів та окремих елементів, рахунків або статей фінансового звіту». У випадках, коли необхідно надати обмежену або розширену впевненість, але завдання не передбачає формування аудиторської думки щодо повної фінансової звітності, може застосовуватися Міжнародний стандарт завдань з надання впевненості 3000 (переглянутий) «Завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації», а коли користувачам необхідно отримати фактичні висновки без формування аудиторської думки, може використовуватися Міжнародний стандарт супутніх послуг (МССП) 4400 (переглянутий) «Завдання з виконання узгоджених процедур», який передбачає проведення визначених сторонами процедур щодо окремих аспектів обліку та розкриття інформації про нематеріальні активи.

Зважаючи на наведені нормативні підходи та можливість застосування різних форматів перевірки залежно від характеру інформаційних потреб користувачів, доцільною є демонстрація практичного прикладу оформлення результатів аудиту окремого елемента фінансової звітності. З огляду на те, що МСА 805 передбачає надання аудиторської думки саме щодо окремого рахунку або статті звітності, у межах цього дослідження запропоновано Проєкт аудиторського звіту, підготовленого відповідно до вимог цього стандарту (Додаток Ж).

Такий приклад дає змогу наочно відобразити особливості структури, змісту та формулювання аудиторського висновку у випадках, коли предметом перевірки є лише стаття «Нематеріальні активи», що забезпечує глибше розуміння практичного застосування МСА 805 у контексті аудиту аграрних підприємств.

Узагальнення підходів до проведення аудиту окремих елементів фінансової звітності дає змогу не лише визначити методологічні засади перевірки НМА, а й окреслити подальші напрями розвитку інструментарію управління такими активами. Адже результати аудиту, сформовані відповідно до вимог МСА 805, виступають не лише засобом контролю, а й інформаційною основою для прийняття управлінських рішень щодо оптимізації облікових процесів, підвищення прозорості та ефективності використання нематеріальних ресурсів. Тому важливо враховувати ширший контекст функціонування НМА в системі стратегічного менеджменту підприємства, що підкреслює взаємозв’язок між аудиторськими процедурами, аналітичною оцінкою та управлінським баченням розвитку ресурсного потенціалу.

С. Ф. Легенчук зазначає, що важливим аспектом управління нематеріальними активами підприємства є вибір відповідних методів та аналітичних процедур для проведення їх стратегічної діагностики. За її допомогою можна визначити стратегічні напрями, цілі, пріоритети, а також виявити активи, що генерують конкурентні переваги підприємства,

формують його сильні та слабкі сторони щодо кожного ресурсу, ідентифікувати стратегічний простір організації та розкрити стратегічні можливості в зовнішньому середовищі. На цьому етапі доцільно:

- здійснювати постійний моніторинг місця та позиції підприємства на ринку в зовнішньому середовищі;
- визначати напрями формування цілей і завдань удосконалення управління;
- прогнозувати потенційні кризи;пропонувати заходи щодо усунення або пом’якшення їхніх негативних наслідків;
- обґрунтовувати можливість застосування визначених стратегічних активів для досягнення певних цілей і реалізації стратегії підприємства [14, с. 105].

Варто наголосити, що аудитору необхідно визначати та враховувати ризики викривлення інформації про НМА, які можуть виникати на різних етапах їх обліку й оцінки. Основні категорії ризиків викривлення інформації про НМА представлено на рис. 2.5.

Для аграрних підприємств такі ризики особливо актуальні через сезонність виробництва, значну залежність від кліматичних умов і швидке оновлення технологій. Викривлення інформації про НМА на агропідприємствах може впливати на:

– балансову вартість підприємства: завищення вартості НМА призводить до збільшення активів і власного капіталу;

– рентабельність, зокрема недостовірний облік амортизації може спотворювати прибуток;

– прозорість інформації для інвесторів та кредиторів, адже недостовірні дані підривають довіру;

– податкові наслідки, адже заниження або завищення вартості НМА впливає на податкові зобов’язання.

Л. О. Тарасенко зазначає, що аудиторська компанія як при прийнятті завдання на здійснення аудиту, так і при виконанні аудиторських процедур

Таблиця 2.9

Узагальнений перелік стандартів, які доцільно використовувати для аудиту НМА та процедури перевірки щодо НМА в агроформуваннях

№ з/п	Мета перевірки	Перелік процедур	Стандарт
1	2	3	4
1	Аудит окремої статті фінансової звітності «Нематеріальні активи»	1. Перевірка існування та наявності НМА, у т. ч. програмного забезпечення для агровиробництва, карт полів, агромоніторингових систем, CRM/ERP, технологічних рішень щодо точного землеробства. 2. Оцінка відповідності критеріїв визнання за НП(С)БО 8 / МСБО 38, зокрема щодо витрат на селекційні роботи, ґрунтові дослідження, удосконалення технологічних процесів, які часто помилково списуються на витрати періоду. 3. Перевірка правильності первісної оцінки НМА, включно із закупівлею ліцензійних програм, оплати за оновлення картографічних даних, інтеграцію ІТ-рішень у виробничий процес. 4. Перевірка положень облікової політики, зокрема щодо методів амортизації НМА, строків корисного використання агротехнологічних систем та програмного забезпечення. 5. Перевірка охоронних документів, включно зі свідоцтвами на знаки для товарів і послуг (бренди агропродукції), авторськими правами на ІТ-рішення, ліцензіями на спеціалізоване програмне забезпечення, правами на доступ до супутникових даних. 6. Аналітичні процедури, спрямовані на аналіз співвідношення НМА і обсягу виробництва, цифровізації операцій, технологічної забезпеченості підприємства. 7. Перевірка правильності класифікації НМА, особливо щодо помилкового віднесення витрат на модернізацію виробничих процесів до матеріальних активів або витрат періоду. 8. Оцінка ризиків суттєвого викривлення, з урахуванням типових для аграрного сектору ризиків: сезонності операцій, залежності від програмного забезпечення, ризиків втрати доступу до ліцензій. 9. Перевірка достовірності та повноти розкриття інформації про НМА у фінансовій звітності, зокрема щодо програмного забезпечення для агровиробництва та прав на технології	МСА 805

Закінчення табл. 2.9

1	2	3	4
2	Завдання з надання впевненості щодо процесів обліку / оцінки	1. Оцінка адекватності облікової політики щодо НМА, включно з підходами до оцінки технологічних рішень, електронних платформ управління господарством, селекційних розробок. 2. Перевірка методів оцінки НМА, зокрема тестування НМА на знецінення у підприємств, що зазнали втрат від воєнних дій або негативних сезонних факторів. 3. Аналіз системи внутрішнього контролю, включно з контролем доступу до програмних комплексів, управлінням електронними реєстрами, контролем за ліцензіями та їх поновленням. 4. Перевірка алгоритмів амортизації, особливо для агротехнологічних рішень, що швидко морально застарівають (GPS-моніторинг, дрони, програмні модулі). 5. Оцінка достовірності управлінських припущень, наприклад строків корисного використання ІТ-рішень, оцінки вигід від їх застосування у виробничому процесі. 6. Аналітичні процедури, спрямовані на виявлення невідповідностей між інтенсивністю використання технологій та обсягом капіталізованих НМА. 7. Формування висновку щодо достатності та надійності процесів обліку та оцінки НМА, з урахуванням специфіки аграрного виробництва та ступеня автоматизації	МСЗВ 3000
3	Виконання узгоджених процедур без формування думки	Під час виконання узгоджених процедур здійснюються виключно процедури, погоджені сторонами. Для агроформувань це можуть бути: 1. Перевірка наявності НМА шляхом огляду договорів на придбання програмного забезпечення, ліцензій на агромоніторинг, сервісних угод з постачальниками технологій. 2. Тестування окремих операцій, зокрема: – придбання ліцензій для агрокомбайнів, GPS-навігації, – списання застарілих ІТ-рішень, – нарахування амортизації на цифрові системи. 3. Перевірка правильності документального оформлення, включно з актами введення в експлуатацію програмних продуктів, доступом до електронних платформ, документами підтвердження поновлення ліцензій. 4. Перевірка погоджених показників, таких як обсяг НМА, частка НМА у структурі активів, строк дії ліцензійних продуктів, наявність технічної підтримки. 5. Підготовка фактичних висновків без формування аудиторської думки, наприклад, для внутрішніх потреб власників або врегулювання спорів між учасниками господарства	МССП 4400

Джерело :сформовано автором на основі практичного досвіду.



Рис. 2.5. Основні категорії ризиків викривлення інформації про НМА

Джерело: сформовано автором.

має забезпечити: наявність у складі групи з аудиту фахівця з відповідним рівнем знань особливостей правового забезпечення операцій з нематеріальними активами; залучення (за необхідності) підтверджень експертів щодо правильності й правочинності проведення оцінки НМА; ретельне та суцільне вивчення походження та віднесення витрат, пов'язаних з НМА; здійснення аудиторських запитів до третіх сторін щодо дійсності складених ліцензійних, франчайзингових договорів, внесення змін до них, обсягу наданих прав тощо; оцінка ефективності наданих управлінським персоналом результатів інвентаризації через систему внутрішнього контролю. Інакше отримані аудиторські докази не є достатніми [200, с. 206].

Узагальнюючи викладене, слід зазначити, що методичні підходи до облікового забезпечення аудиту нематеріальних активів в аграрних формуваннях перебувають на етапі активної трансформації під впливом цифровізації, інноваційного розвитку та посилення ролі інтелектуальних

ресурсів у формуванні вартості підприємства. Нематеріальні активи з об'єкта другорядної уваги перетворюються на ключовий елемент ресурсного потенціалу, однак їх фактичне відображення в обліку та звітності суттєво відстає від реальної економічної значущості. Це проявляється у низькій частці НМА в балансі більшості аграрних підприємств, фрагментарності методик їх обліку та аудиту, відсутності належної ідентифікації цифрових та інноваційних активів, а також у домінуванні документально-формального підходу до перевірки за відсутності глибокої оцінки корисності, знецінення й ефективності їх використання. Попри наявність ґрунтовних теоретичних напрацювань вітчизняних і зарубіжних науковців щодо класифікації, оцінки та аудиту НМА, вони ще недостатньо інтегровані в практику аграрних підприємств, що зумовлює зростання аудиторських ризиків і загрозу викривлення інформації фінансової звітності.

Удосконалення методичних підходів до облікового забезпечення аудиту нематеріальних активів має відбуватися шляхом гармонізації національної практики з вимогами НП(С)БО 8, МСБО 38, МСФЗ 13, розроблення галузево орієнтованих методик для аграрного сектору з урахуванням цифрових технологій та інноваційної діяльності, а також деталізації етапів аудиту НМА з включенням процедур тестування знецінення, оцінки ІТ-ризиків, використання інструментів data-analytics і перевірки цифрових слідів господарських операцій. При цьому аудит НМА доцільно розглядати не лише як техніко-обліковий інструмент контролю, а як елемент інтегрованої системи стратегічного управління аграрним формуванням, від якого залежить не тільки достовірність фінансової звітності, а й здатність об'єктивно оцінювати інтелектуальний потенціал, планувати інноваційний розвиток та підвищувати конкурентоспроможність аграрних формувань. Це зумовлює необхідність подальших наукових досліджень, спрямованих на формування комплексної, адаптованої до умов аграрного сектору методики обліку та аудиту нематеріальних активів, яка стане основою для практичних рекомендацій у наступних підрозділах.

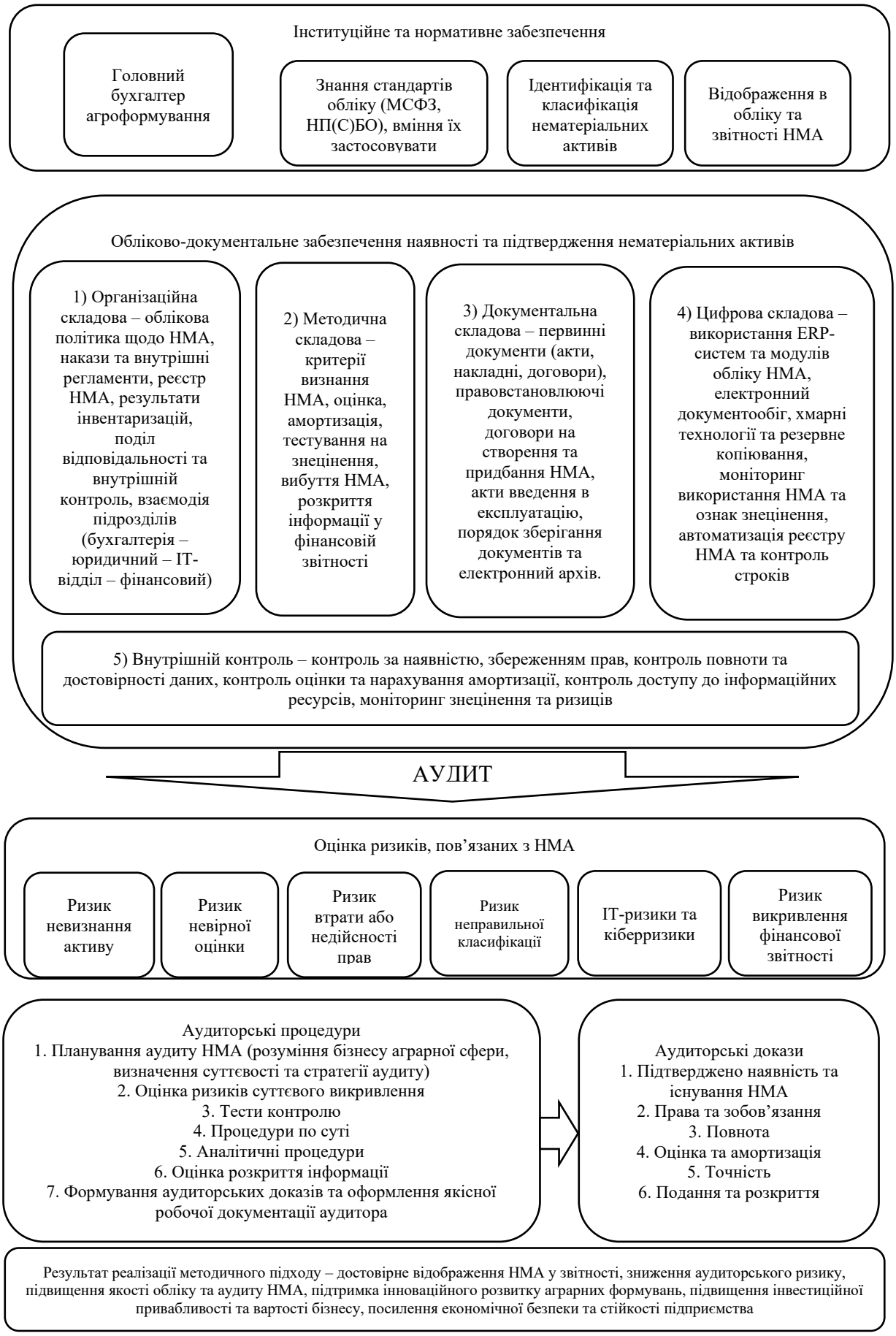


Рис. 2.6. Методичний підхід до облікового забезпечення аудиту нематеріальних активів з використанням всіх складових процесу обліку та аудиту

Джерело: сформовано автором.

У результаті дослідження методичних підходів до облікового забезпечення аудиту нематеріальних активів встановлено, що чинна практика їх обліку та аудиту в аграрних формуваннях залишається недостатньо адаптованою до сучасних умов цифровізації, інноваційного розвитку і зростання ролі інтелектуального капіталу. Нематеріальні активи поступово перетворюються на важливий елемент ресурсного потенціалу аграрного підприємства, однак методики їх ідентифікації, оцінки, амортизації, тестування на знецінення, документування та аудиторської перевірки часто залишаються фрагментарними і не враховують галузевої специфіки аграрного бізнесу.

Основними проблемами методичного забезпечення аудиту НМА є домінування формального підходу до перевірки правовстановлюючих документів, недостатня увага до економічної корисності активу, слабка інтеграція процедур тестування знецінення, обмежене використання аналітичних процедур, нерозвиненість перевірки цифрових слідів операцій та недостатнє врахування IT-ризиків. Для аграрних формувань це особливо актуально, оскільки значна частина сучасних НМА пов’язана з програмним забезпеченням, аграрними платформами, цифровими картами полів, базами агрономічних даних, ліцензіями на селекційні досягнення та іншими активами, перевірка яких потребує не лише бухгалтерських, а й технологічних та правових компетенцій аудитора.

Запропоновано розглядати аудит нематеріальних активів не лише як перевірку правильності їх відображення у фінансовій звітності, а як інструмент оцінки достовірності інформації про інтелектуальний потенціал підприємства, ризики знецінення, ефективність використання НМА та їхній вплив на фінансові результати. Це створює методичну основу для формування більш комплексної, галузево орієнтованої системи аудиту нематеріальних активів аграрних формувань.

2.4. Методичні підходи до внутрішнього аудиту нематеріальних активів аграрних формувань

У сучасних умовах функціонування аграрних формувань внутрішній аудит відіграє ключову роль у забезпеченні достовірності, повноти та своєчасності обліково-звітної інформації про нематеріальні активи. На відміну від зовнішнього аудиту, який здійснюється періодично та переважно з метою підтвердження фінансової звітності, внутрішній аудит формує постійно діючий механізм контролю за процесами ідентифікації, оцінки, документального оформлення та використання НМА. Оскільки нематеріальні активи характеризуються високим рівнем складності, абстрактністю, труднощами у визначенні вартості та обмеженою можливістю фізичної перевірки, саме внутрішній аудит здатен забезпечити їх об’єктивне відображення в облікових регістрах та фінансовій звітності.

Питанню внутрішнього аудиту нематеріальних активів та його удосконаленню і покращанню присвячено праці таких науковців, як Н. В. Бондарчук, Л. М. Васільєва. [45], О. М. Дмитренко [87], І. В. Олініченко [153], О. С. Петрицька [159], М. С. Пушкар, В. З. Семанюк [182], Т. М. Сугак, О. Ю. Тимофеєв [198] та ін.

В аграрних формуваннях, де частка цифрових і технологічних рішень зростає, особливого значення набуває внутрішній аудит ІТ-інфраструктури, ліцензійного забезпечення, програмних продуктів для точного землеробства, агромоніторингу та управління виробничими системами. Внутрішній аудит не лише перевіряє дотримання облікової політики, а й оцінює ефективність внутрішнього контролю, стан інформаційної безпеки, ризики втрати прав користування нематеріальними ресурсами та якість управлінських рішень, що ґрунтуються на даних обліку. Тому внутрішній аудит виступає визначальним інструментом підвищення якості обліково-звітної інформації, зменшення ризиків викривлення та формування надійної інформаційної основи для стратегічного розвитку аграрного підприємства.

Я. І. Мулик у своєму дослідженні зазначила, що інтерес до внутрішнього аудиту зумовлений низкою факторів. Насамперед це нагальна потреба власників і керівників упорядкувати бізнес-процеси на підприємстві, що в багатьох випадках може призвести до суттєвої економії витрат. По-друге, це потреба ради директорів або іншого наглядового органу в незалежному й об'єктивному джерелі інформації про стан справ на підприємстві. По-третє, що особливо важливо для країн із ринками, що розвиваються, наявність внутрішнього аудиту є актуальною для власників компаній, які передають управлінські повноваження професійним менеджерам, але водночас прагнуть «тримати все під контролем». По-четверте, внутрішній аудит повинен сприяти забезпеченню економічної безпеки підприємства [18, с. 226].

Внутрішній аудит виступає ключовим інструментом підвищення якості обліково-звітної інформації, сприяючи виявленню помилок, запобіганню викривленням та удосконаленню системи внутрішнього контролю. Ефективно організований внутрішній аудит формує інформаційне підґрунтя для прийняття обґрунтованих управлінських рішень щодо придбання, використання та оцінки нематеріальних активів.

Далі розглянуто поняття «внутрішній аудит» (табл. 2.10).

Таблиця 2.10

Характеристика тлумачення «внутрішній аудит»

№ з/п	Джерело/автор	Визначення
1	2	3
1	Бюджетний кодекс України [53]	Внутрішній аудит – незалежна, об'єктивна діяльність, що передбачає здійснення аудиторських досліджень (оцінки з надання впевненості) та аудиторського консультування для сприяння розпоряднику бюджетних коштів у досягненні цілей, завдань і конкретних результатів своєї діяльності
2	Пушкар М. С., Семанюк В. З. [82]	Внутрішній аудит є одним з видів аудиту, мета якого полягає в оцінці діяльності та визначенні ефективності роботи персоналу підприємства. Такий вид аудиту надає користувачам дані аналізу результатів роботи персоналу, оцінює ефективність використання ресурсів та бізнес-процесів, розробляє рекомендації і поради щодо кращого функціонування об'єктів перевірки

Закінчення табл. 2.10

1	2	3
3	Копотієнко Т. Ю. [113]	Внутрішній аудит є створеною в інтересах власника (співвласників) корпоративного утворення системою, зміст якої полягає у здійсненні уповноваженим відділом перманентної, послідовної діяльності щодо оцінки ефективності управління господарською діяльністю підприємства менеджерами, надання рекомендацій відносно її підвищення, встановлення достовірності облікових даних і показників звітності, оцінки надійності систем бухгалтерського обліку, внутрішньогосподарського контролю підприємства тощо шляхом застосування спеціально визначених процедур
4	Ковальова Т. В., Маренич Т. Г. [103]	Внутрішній аудит є інструментом у системі управління, що дає змогу досягти виконання поставлених завдань, зменшити кількість помилок, виявити та нейтралізувати недоліки, що виникають під час воєнного стану. За будь-якої ситуації внутрішній аудит – це діяльність, яка має на меті підвищувати ефективність управління процесами, що відбуваються на підприємстві, та покращувати діяльність підприємства
5	Рябчук О., Лісовий А., Білобровенко Т. [189]	Внутрішній фінансовий аудит здійснюється всередині установи і є частиною її управлінської структури. Його головне завдання – своєчасне виявлення фінансових ризиків, порушень або неефективності в управлінні ресурсами на ранніх стадіях, з метою їх попередження або усунення
6	Сугак Т. М., Тимофеєв О.Ю. [198]	Внутрішній аудит – це незалежна об’єктивна діяльність з оцінки, аналізу та контролю за діяльністю підприємства в цілому й окремо по підрозділах з метою підвищення ефективності управління та покращання функціонування підприємства

Джерело: складено автором.

Порівняння різних підходів показує, що внутрішній аудит трактується як багатофункціональний інструмент управління, який поєднує контроль, аналіз, моніторинг ризиків та консультативну підтримку. Нормативні джерела роблять акцент на досягненні цілей установи і забезпеченні ефективності використання коштів, тоді як науковці підкреслюють його роль у підвищенні якості управління, достовірності обліку та надійності систем внутрішнього контролю. Найсучасніший підхід акцентує увагу на включенні до сфери внутрішнього аудиту процесів, що стосуються цифрових активів і нематеріальних ресурсів, що особливо важливо для аграрних формувань у період цифрової трансформації.

Варто зазначити, що більшість управлінських функцій щодо нематеріальних активів охоплює патентну інформацію, маркетингові,

фінансові та інші складові сучасного підприємства. У європейських компаніях дедалі частіше прагнуть забезпечити інтеграцію та координацію основних функцій шляхом створення окремого підрозділу або департаменту, який займається лише питаннями управління нематеріальними активами. Формування такого структурного підрозділу дає можливість зосередити ключові функції в єдиній організаційній одиниці, що підвищує обґрунтованість управлінських рішень на всіх етапах роботи з НМА, оптимізуючи циркуляцію відповідної інформації як усередині підприємства, так і за його межами. Таким чином, система управління нематеріальними активами – це система взаємопов'язаних елементів і об'єктів (видів НМА), у межах якої за допомогою механізмів управління формується бажаний стан НМА, а під впливом зовнішнього середовища досягається очікуваний економічний результат. Функціонування системи управління нематеріальними активами повинно здійснюватися відповідно до науково обґрунтованих принципів, зокрема єдності системи, безперервності, динамічності [218].

З метою оцінювання реального стану організації внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту в аграрних формуваннях Вінницької області у межах дослідження було проведено анкетування 20 підприємств різних організаційно-правових форм. Особливу увагу приділено питанням функціонування внутрішньої системи контролю, наявності відповідних структурних підрозділів, регламентації їхньої діяльності та практичного виконання контрольних процедур. Такий підхід дав змогу не лише проаналізувати рівень формалізації внутрішнього аудиту, а й оцінити його вплив на якість обліково-звітної інформації, зокрема щодо операцій з нематеріальними активами.

Анкета містила шість ключових запитань, спрямованих на з'ясування того, які саме органи внутрішнього контролю передбачені установчими документами підприємств, чи розроблені на підприємствах внутрішні нормативно-правові регламенти контрольних функцій цих підрозділів, які

здійснюють внутрішній аудит та внутрішній контроль (Додаток З).

Результати анкетування засвідчили істотну неоднорідність у підходах аграрних формувань до організації внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту. На всіх досліджуваних підприємствах наявна інвентаризаційна комісія. Це є логічним, оскільки відповідно до чинного законодавства України проведення інвентаризації обов'язкове для всіх без винятку підприємств. Лише незначна частина досліджуваних підприємств має належним чином створені органи контролю, передбачені статутом (ревізійну комісію). У значної частини підприємств органи контролю не створені, що свідчить про недостатній рівень інституціоналізації контрольного середовища. Більшість досліджуваних підприємств покладаються лише на зовнішній аудит.

Важливо зазначити, що нормативно-правові документи, які регламентують діяльність підрозділів, наділених контрольними повноваженнями (положення про ревізійну комісію), наявні лише в окремих підприємств і часто мають поверховий характер. Більшість аграрних формувань не мають розроблених робочих документів для проведення внутрішнього аудиту (програм перевірок, тестів контролю, чек-листів, форм узагальнення результатів), що свідчить про низьку методичну зрілість процесів внутрішнього контролю.

Отже, можна зробити висновок, що система внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту більшості аграрних підприємств Вінницької області потребує удосконалення. Відсутність структурованих механізмів контролю, регламентуючих документів та системних перевірок негативно впливає на якість облікової інформації, своєчасність виявлення ризиків та її достовірність, у т. ч. щодо нематеріальних активів. Це підтверджує необхідність розробки методичних рекомендацій, удосконалення підходів до внутрішнього аудиту та посилення контрольного середовища в аграрних підприємствах.

Як зазначалось, в аграрних підприємствах України частка

нематеріальних активів є незначною. Тому не завжди стаття звітності «Нематеріальні активи» потрапляє до межі суттєвості та підлягає аудиторській перевірці. Проте певні ділянки, що стосуються нематеріальних активів, можуть бути перевірені, зокрема оренда, ліцензії, патенти, наявність програмного забезпечення. Водночас через останні зміни, що відбуваються в суспільстві, та стрімкий розвиток ІТ-технологій аудиторські процедури значно розширюються. Одна з нових процедур аудиту є розуміння системи ІТ на підприємствах та визначення ІТ-ризиків. Мета цієї процедури полягає в тому, щоб впевнитися, наскільки бухгалтерська служба захищена від втрати даних, хакерських атак, оновлення програмного забезпечення тощо.

Тому на підприємствах доцільно створювати відділ внутрішнього аудиту, де внутрішній аудитор може застосовувати відповідні аудиторські процедури, що враховують специфіку діяльності підприємства.

Досить часто на практиці внутрішній контроль сприймають як внутрішній аудит. Наведемо ключові позиції науковців стосовно функціональних особливостей внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту (рис. 2.7):

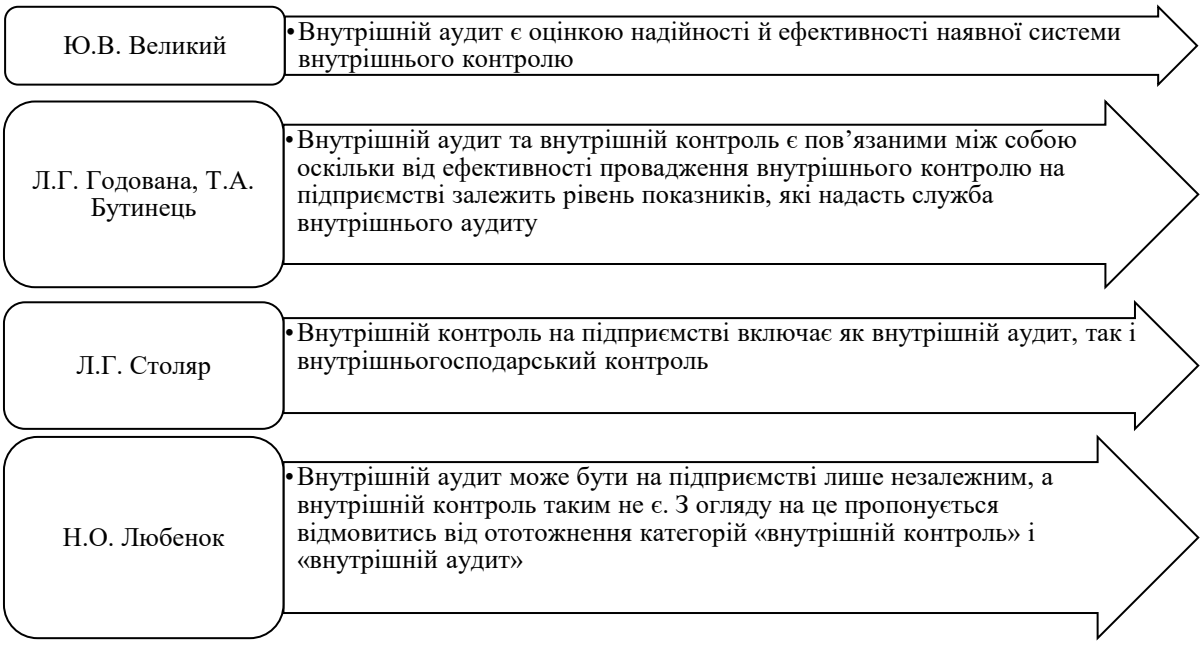


Рис. 2.7. Ключові позиції науковців стосовно співвідношення внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту

Джерело: сформовано автором.

З урахуванням наукових підходів учених визначимо відмінності між внутрішнім контролем і внутрішнім аудитом нематеріальних активів (табл. 2.11).

Таблиця 2.11

Порівняльна характеристика внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту НМА

Ознака	Внутрішній контроль НМА	Внутрішній аудит НМА
1	2	3
Характеристика	Система безперервних заходів, спрямованих на забезпечення дотримання встановлених законодавчих, внутрішньокорпоративних і методичних вимог щодо визнання, оцінки, знецінення, амортизації та обліку нематеріальних активів. Метою є забезпечення своєчасного виявлення та запобігання помилкам, викривленням і неефективному використанню НМА	Незалежна й об'єктивна діяльність, спрямована на оцінку ефективності системи внутрішнього контролю щодо НМА, перевірку правомірності та обґрунтованості їх використання, достовірності обліково-звітної інформації, а також надання рекомендацій щодо підвищення ефективності управління НМА
Ключова сфера	Охоплює весь спектр господарських операцій, пов'язаних з придбанням, створенням, обліком, амортизацією, знеціненням, вибуттям і використанням НМА	Охоплює процеси формування обліково-звітної інформації та розкриття даних про НМА у фінансовій звітності, а також оцінку системи контролю та управління такими активами
Часові межі здійснення	Постійно та безперервно, інтегровано в операційну діяльність підприємства.	Періодично – згідно з планом внутрішнього аудиту або за рішенням власника / керівництва
Суб'єкти здійснення	Функціональні керівники, бухгалтерія, IT-служба, служба безпеки, інші підрозділи, відповідальні за процеси, де формуються операції щодо НМА	Служба внутрішнього аудиту або уповноважені аудитори, які мають необхідну професійну компетентність і забезпечують незалежність від операційних процесів
Залежність	Залежний і підконтрольний керівництву, виконується у межах посадових обов'язків персоналу	Незалежний від операційних структур підприємства; функціонує відповідно до затвердженого керівництвом Положення про внутрішній аудит
Характер здійснення	Передбачає попередній, поточний і частково наступний контроль за операціями з НМА	Має характер наступного контролю, оцінює якість обліку та ефективність контролюючих механізмів за минулий період

Закінчення табл. 2.11

1	2	3
Основне призначення	Забезпечення коректного й безперервного ведення обліку НМА, дотримання процедур та нормативних вимог	Виявлення недоліків системи контролю, оцінка ризиків, рекомендації щодо удосконалення процесів управління та обліку НМА
Орієнтація діяльності	На виконання процедур і дотримання встановлених правил	На оцінку ефективності, аналітичний підхід і підвищення результативності управління НМА
Результат	Забезпечення своєчасного та правильного відображення НМА в обліку	Формування аудиторського висновку, рекомендацій, пропозицій щодо зниження ризиків та удосконалення системи управління НМА

Джерело: сформовано автором.

Достовірне відображення нематеріальних активів на підприємствах аграрного бізнесу залежить також від концептуальної системи управління нематеріальними активами. Тому погоджуємося з думкою Ю. В. Чуб та Я. С. Ткаль, що створення концептуальної системи управління нематеріальними активами на підприємствах АПК, має розкрити ряд проблемних аспектів [218]:

- визначення функціонально-структурного представлення системи управління НМА на підприємствах аграрного бізнесу;

- розкриття процесу організації інформаційного забезпечення управління НМА;

- визначення системи оцінки НМА на підприємствах аграрного бізнесу;

- визначення системи оцінки ефективності управління НМА;

- визначення оцінки комерційного потенціалу НМА на різних стадіях їх упровадження (створення або використання);

- представлення внутрішньої моделі управління НМА в процесі створення (впровадження) інтелектуального (інноваційного) продукту.

Т. А. Бурова на підставі узагальнення практичного досвіду аудиту нематеріальних активів вказала на найбільш типові помилки економістів при веденні обліку нематеріальних активів:

– відсутність документів за об’єктами, де описано порядок його використання;

– неправильна методика грошової вартості НМА;

– відсутність актів приймання-передачі об’єкта;

– неправильно нарахований знос нематеріальних активів, який не відповідає його ефективному віднесенню на витрати підприємства [52, с. 37].

Науковці наголошують, що система внутрішнього аудиту має бути орієнтована на виявлення та попередження типових помилок, які найчастіше виникають під час облікового відображення нематеріальних активів. До таких помилок належать: документальні недоліки – відсутність або неналежне оформлення первинних документів, порушення в документообігу, відсутність документів, що підтверджують права інтелектуальної власності; помилки в оцінці – капіталізація витрат, що за своєю природою повинні визнаватися витратами звітного періоду, або, навпаки, некоректне невизнання витрат як активів; помилки при переоцінці нематеріальних активів; помилки в нарахуванні амортизації – нарахування її на активи з невизначеним строком корисного використання або на активи, строк експлуатації яких фактично завершився.

Здійснення внутрішнього аудиту нематеріальних активів в аграрних формуваннях виступає ключовою передумовою ухвалення обґрунтованих управлінських рішень щодо придбання, оцінки, відчуження чи передачі у користування НМА. Рівень достовірності підтвердження їх наявності, стану та ефективності використання великою мірою визначається професійною компетентністю внутрішнього аудитора, якістю підготовленого плану та програми перевірки, а також повнотою й інформативністю робочих документів аудиту.

З метою забезпечення можливості зниження рівня аудиторського ризику та підвищення якості роботи аудитора необхідним є дотримання етапів аудиту нематеріальних активів із детальним розкриттям особливостей проведених аудиторських процедур (рис. 2.8).

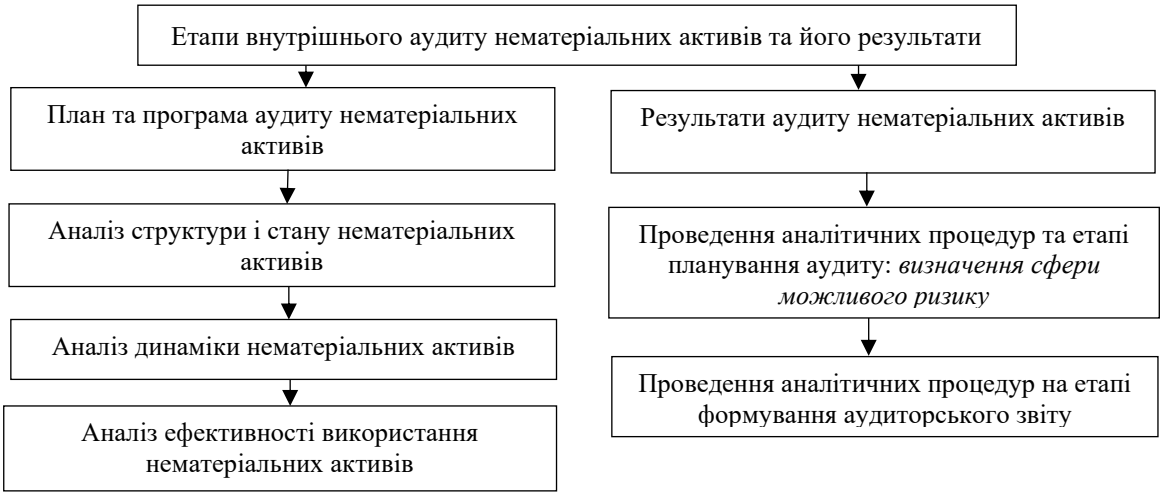


Рис. 2.8. Етапи внутрішнього аудиту нематеріальних активів та його результати

Джерело: [220, с. 399].

Проведені дослідження дали змогу сформувати робочий документ аудитора, в якому систематизується інформація за результатами проведеного аудиту нематеріальних активів, що допоможе сформувати незалежну думку внутрішнього аудитора (Додаток Л).

О. М. Дмитренко вважає, що внутрішній аудит загалом має для керівництва важливе інформаційне та консультативне значення. Головна його увага зосереджена насамперед на аналізі інформаційних потоків системи бухгалтерського обліку. Опрацьовуючи потоки обліково-аналітичної інформації, внутрішній аудит забезпечує керівництво підприємства достатньою та необхідною проміжною і результативною інформацією для прийняття ефективних управлінських рішень та оперативного й своєчасного коригування раніше прийнятих рішень. З практичної точки зору можна виокремити різні види внутрішнього аудиту системи бухгалтерського обліку, що залежить від обсягу обраних об’єктів (елементів системи) та поставлених завдань (фінансовий, операційний, організаційно-технічний, аудит на відповідність, тощо). З метою формування системності та досягнення максимальних результатів внутрішній аудит повинен здійснюватись у певній послідовності [87].

Погоджуємося з позицією автора щодо ключової ролі внутрішнього аудиту як інформаційно-консультативного інструменту, що забезпечує керівництво підприємства релевантними даними для прийняття ефективних управлінських рішень. Справді, орієнтація внутрішнього аудиту на аналіз інформаційних потоків бухгалтерської системи та послідовність його здійснення є критичними передумовами формування якісного обліково-аналітичного середовища.

Водночас, з огляду на сучасні виклики цифрової економіки та зростання ролі інтелектуальних ресурсів у діяльності аграрних формувань, доцільно доповнити класифікацію внутрішнього аудиту ще одним важливим видом – внутрішнім аудитом нематеріальних активів. Такий напрям перевірки дає змогу зосередити увагу на оцінці достовірності відображення прав на об’єкти інтелектуальної власності, програмного забезпечення, цифрових рішень і технологічних платформ, що стають невід’ємною частиною ресурсного потенціалу підприємств. Застосування внутрішнього аудиту НМА підсилює контроль за їх документальним оформленням, оцінкою, амортизацією, знеціненням і ефективністю використання, забезпечуючи формування повної та достовірної інформації для управлінських цілей.

У цьому контексті особливої ваги набувають вимоги до внутрішнього аудитора, адже якість внутрішнього аудиту безпосередньо залежить від професійної компетентності, розуміння контрольних функцій аудитора та його здатності забезпечувати незалежну оцінку стану облікових процесів.

За результатами анкетування встановлено, що саме акціонерні товариства продовжують зазначати в установчих документах наявність ревізора або ревізійної комісії як органу внутрішнього контролю. Однак це не відповідає чинному законодавству, оскільки нова редакція Закону України «Про акціонерні товариства» від 27.12.2022 № 2465-IX [175] повністю виключає інститут ревізора (ревізійної комісії) і запроваджує натомість службу внутрішнього аудиту як елемент корпоративного управління.

Отже, використання поняття «ревізор» аграрними формуваннями, що триває, свідчить про відсутність актуалізації статутів, невідповідність внутрішніх положень вимогам законодавства та загалом низький рівень адаптації до сучасних регуляторних змін.

Це підкреслює кілька проблем:

- суб’єкти господарювання не оновлюють установчі документи відповідно до нового законодавства;
- внутрішні механізми контролю залишаються формальними або застарілими;
- відсутність сучасної системи внутрішнього аудиту ускладнює забезпечення прозорості та достовірності облікової інформації, у т. ч. щодо нематеріальних активів.

Зважаючи на істотні відмінності в рівні організації внутрішнього контролю, встановлені за підсумками анкетування 20 аграрних підприємств, пропонуємо впроваджувати систематичне анкетування кандидатів на посаду внутрішнього аудитора (Додаток М). Це сприятиме уніфікації підходів до добору персоналу, підвищенню якості аудиторських перевірок та формуванню ефективної, прозорої і ризик-орієнтованої системи внутрішнього аудиту в аграрних формуваннях.

Запропонована анкета оцінювання кваліфікації внутрішнього аудитора дає змогу комплексно й об’єктивно визначити рівень професійної підготовки, технічних компетенцій, галузевих знань та поведінкових навичок кандидата, що є критично важливим для ефективного функціонування системи внутрішнього контролю в аграрних формуваннях. Структура анкети охоплює всі ключові елементи, що впливають на якість внутрішнього аудиту: базову освіту, професійний досвід, знання міжнародних стандартів, розуміння специфіки аграрного виробництва, здатність аналізувати ризики, формувати аудиторську думку та надавати практичні рекомендації.

Результати оцінювання дають змогу не лише визначити відповідність кандидата вимогам посади, а й виявити потенційні прогалини в

компетенціях, що потребують подальшого розвитку. Для аграрних підприємств, діяльність яких пов’язана з високими галузевими ризиками, сезонністю, значною часткою біологічних і нематеріальних активів, вибір відповідного кандидата на посаду внутрішнього аудитора забезпечує підвищення надійності результатів перевірки обліково-звітної інформації, своєчасне виявлення порушень та покращання управлінських процесів.

О. О. Дядюн зазначає, що внутрішній аудит є своєрідною оцінкою системи обліку та контролю нематеріальних активів і здійснюється за потреби, як правило, з орієнтацією на підтвердження достовірності фінансової звітності в частині нематеріальних активів [90].

І. В. Олініченко вказує, що робота внутрішніх аудиторів полягає у виконанні частини функцій керівництва підприємства. Служба внутрішнього аудиту відповідає за ефективне функціонування та удосконалення системи бухгалтерського обліку, достовірність фінансової й оперативної інформації, дотримання чинного законодавства. Служба внутрішнього аудиту звітує перед керівництвом підприємства так часто, наскільки часто і швидко необхідно приймати управлінські рішення на основі цієї інформації [153, с. 200].

Внутрішній аудит не є окремим додатком до діяльності підприємства. Він становить основу не лише для встановлення належної системи внутрішнього контролю, а й для забезпечення її ефективного функціонування. Водночас робота внутрішнього аудитора великою мірою залежить від стану внутрішнього контролю суб’єкта господарювання. Добре налагоджена система внутрішнього контролю зменшує обсяг роботи внутрішнього аудитора та рівень ризику. Це дає можливість внутрішньому аудитору приділяти більше уваги перспективам розвитку підприємства [2, с.194].

Проведене теоретико-методичне узагальнення та аналіз наукових підходів показують, що внутрішній аудит в аграрних формуваннях є ключовим інструментом підвищення якості обліково-звітної інформації про

нематеріальні активи. Він розглядається як організована, незалежна й об’єктивна діяльність, спрямована на оцінювання надійності системи управління, внутрішнього контролю та обліково-аналітичних процесів, включно з операціями щодо НМА, а також як складова системи управління, що забезпечує економічну безпеку підприємства, своєчасне виявлення помилок, ризиків і неефективності використання ресурсів. Наукові джерела підкреслюють, що внутрішній аудит інтегрує контроль, аналіз, моніторинг ризиків і консультативну підтримку, охоплюючи як традиційні фінансові аспекти, так і сучасні виклики, пов’язані з цифровими активами, програмним забезпеченням і технологічними платформами. Особливе значення має орієнтація внутрішнього аудиту на типові помилки в обліку НМА (документальні, оціночні, при амортизації), а також на побудову концептуальної системи управління нематеріальними активами, що передбачає визначення функціонально-структурної моделі, інформаційного забезпечення, підходів до оцінки та комерційного потенціалу таких активів. У цьому контексті внутрішній аудит НМА постає окремим, спеціалізованим напрямом, який забезпечує достовірне відображення прав інтелектуальної власності, програмних продуктів і цифрових рішень та формує інформаційну базу для стратегічних управлінських рішень.

Емпіричні результати анкетування 20 аграрних підприємств Вінницької області підтвердили, що система внутрішнього контролю й внутрішнього аудиту мають фрагментарний характер і не функціонують як цілісний механізм: органи контролю часто відсутні або мають формальний характер, статути не актуалізовані відповідно до чинного законодавства (збереження інституту ревізора замість служби внутрішнього аудиту), бракує положень про контрольні підрозділи та робочих документів внутрішнього аудиту. Виявлена ситуація зумовлює ризики викривлення інформації про нематеріальні активи, несвоєчасного виявлення порушень і обмежує можливості управління інтелектуальними ресурсами. Зафіксована в дослідженні практика, доповнена науковими висновками щодо ролі

внутрішнього аудиту як інформаційно-консультативного інструменту, обґрунтовує доцільність створення на підприємствах відділів внутрішнього аудиту, чіткої регламентації етапів перевірки НМА та використання спеціально розроблених робочих документів.

Запропонована анкета оцінювання кваліфікації внутрішнього аудитора дає змогу системно перевіряти відповідність кандидатів вимогам до освіти, досвіду, галузевих і технічних компетенцій, що у поєднанні з налагодженою системою внутрішнього контролю створює передумови для зниження аудиторського ризику, підвищення достовірності обліково-звітної інформації про нематеріальні активи та посилення перспективного, орієнтованого на розвиток впливу внутрішнього аудиту на управління аграрними формуваннями.

Результатом проведеного внутрішнього аудиту нематеріальних активів має стати висловлена аудиторська думка. Незалежно від ступеня самостійності та об’єктивності внутрішнього аудиту внутрішній аудитор не може досягнути такого ступеня незалежності, якого вимагають від зовнішнього аудитора при висловленні думки щодо об’єктивності фінансових звітів. Тому використання запропонованого робочого документа для проведення внутрішнього аудиту нематеріальних активів сприятиме максимальному отриманню інформації щодо нематеріальних активів та допоможе виявляти розбіжності й помилки, що мають місце в обліковому проведенні, та сформувати інформацію для менеджерів усіх рівнів для прийняття оперативних управлінських рішень. Врахування галузевих особливостей аграрного бізнесу на всіх послідовних етапах внутрішнього аудиту НМА зменшить ризики невиявлення помилок, що можуть мати місце в обліковому відображенні НМА, знизить ризики невиявлення шахрайства та ризики невідображення необхідної інформації в обліку.

Отже, внутрішній аудит є важливим інструментом підвищення якості обліково-звітної інформації про нематеріальні активи, оскільки забезпечує постійний контроль за процесами їх ідентифікації, оцінки, документального

оформлення, використання, амортизації, знецінення та відображення у фінансовій звітності. На відміну від зовнішнього аудиту, який має періодичний характер, внутрішній аудит дає змогу своєчасно виявляти помилки, прогалини в обліковій політиці, недоліки документування, ризики неправомірного використання об’єктів інтелектуальної власності та ознаки неефективного управління нематеріальними ресурсами.

Результати дослідження 20 аграрних підприємств Вінницької області засвідчили, що система внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту на багатьох підприємствах має фрагментарний або формальний характер. У частини підприємств відсутні спеціалізовані контрольні підрозділи, положення про внутрішній аудит, актуалізовані статути, робочі документи внутрішнього аудитора та регламенти перевірки нематеріальних активів. Така ситуація підвищує ризик викривлення облікової інформації про НМА, ускладнює виявлення порушень і знижує якість управлінських рішень щодо використання інтелектуальних, цифрових і технологічних ресурсів аграрних формувань.

Результати дослідження полягають в обґрунтуванні доцільності створення або посилення функції внутрішнього аудиту на аграрних підприємствах, розроблення спеціалізованих робочих документів для перевірки нематеріальних активів та запровадження анкети оцінювання кваліфікації внутрішнього аудитора. Такий підхід дає змогу системно оцінювати професійну придатність внутрішнього аудитора, рівень його галузевих, облікових, правових і цифрових компетенцій, а також забезпечити якісніше виконання процедур перевірки НМА. Використання запропонованих інструментів сприятиме зменшенню ризику невиявлення помилок і шахрайства, підвищенню достовірності обліково-звітної інформації та посиленню управлінської ролі внутрішнього аудиту в аграрних формуваннях.

Висновки до розділу 2

У другому розділі дисертаційної роботи здійснено оцінку стану облікового забезпечення аудиту нематеріальних активів аграрних формувань та встановлено, що чинна практика їх обліку, оцінки, документування і контролю не повною мірою відповідає реальній економічній ролі таких активів у діяльності підприємств аграрного сектору.

1. Доведено, що нематеріальні активи в сучасних умовах цифровізації, інноваційного розвитку та інтеграції аграрного бізнесу в міжнародні ринки є важливим чинником підвищення конкурентоспроможності, продуктивності, інвестиційної привабливості та фінансової стійкості аграрних формувань. Їх значення проявляється не лише у формуванні майнового потенціалу підприємства, а й у забезпеченні технологічного оновлення виробництва, ефективного використання земельних ресурсів, підвищення якості продукції, розвитку бренду, впровадження цифрових систем управління та зміцнення ринкових позицій аграрного підприємства.

2. Встановлено, що в аграрній сфері до складу нематеріальних активів належать як традиційні об’єкти інтелектуальної власності, так і специфічні для галузі ресурси: права на сорти рослин, селекційні досягнення, аграрні технології, програмне забезпечення, геоінформаційні системи, бази даних, цифрові карти полів, торговельні марки, ліцензії та інші активи, використання яких безпосередньо впливає на результативність діяльності аграрних формувань. Водночас значна частина таких активів не отримує належного відображення у фінансовій звітності через складність їх ідентифікації, оцінки, документального підтвердження прав та організації аналітичного обліку.

3. За результатами аналізу балансової вартості нематеріальних активів 20 аграрних формувань Вінницької області за 2020–2025 рр. виявлено низький рівень їх відображення у фінансовій звітності більшості підприємств. Установлено, що низька частка НМА у балансі не завжди свідчить про їх фактичну відсутність, оскільки значна частина програмного забезпечення, цифрових платформ, прав користування, технологічних

рішень, баз даних та інших інтелектуальних ресурсів використовується аграрними формуваннями, але не завжди визнається в обліку через відсутність належного документального оформлення, методичних підходів до оцінки або чіткої ідентифікації таких об’єктів.

4. Обґрунтовано, що оцінка формування нематеріальних активів має здійснюватись як комплексний процес, що охоплює встановлення факту наявності контрольованого ресурсу, підтвердження прав підприємства, визначення майбутніх економічних вигід, вибір відповідного виду вартості, документування витрат на створення або придбання активу та оцінку його впливу на фінансові результати. Запропоновано удосконалити чинну практику через розширення об’єктів, що підлягають інвентаризації, запровадження розширеної картки НМА, посилення аналітичного обліку за центрами створення економічних вигід, моніторинг ознак знецінення та оцінку ефективності використання нематеріальних активів.

5. Доведено, що організація облікового забезпечення аудиту НМА повинна базуватися на поєднанні облікової політики, документального забезпечення, системи оцінки, аналітичного обліку, внутрішнього контролю, інформаційних технологій та кібербезпеки. В умовах воєнного стану особливого значення набувають збереження електронних документів, резервне копіювання, захист баз даних, регламентація доступу до інформації та використання цифрових доказів, оскільки нематеріальні активи часто існують саме у формі прав, цифрових об’єктів, програмного забезпечення, баз даних та комерційної інформації.

6. На основі аналізу методичних підходів до аудиту НМА встановлено, що традиційний документально-формальний підхід до їх перевірки є недостатнім для сучасних аграрних формувань. Аудит нематеріальних активів має включати не лише підтвердження наявності правовстановлюючих документів, а й оцінку правильності класифікації, обґрунтованості первісної та справедливої вартості, коректності амортизації, наявності ознак знецінення, економічної доцільності використання активу, ІТ-ризиків, цифрових слідів операцій і впливу НМА на фінансові результати

підприємства.

7. Встановлено, що внутрішній аудит є важливим інструментом підвищення якості обліково-звітної інформації про нематеріальні активи, однак на досліджених аграрних підприємствах він переважно не функціонує як цілісна система. Виявлено потребу в створенні або посиленні служби внутрішнього аудиту, розробленні внутрішніх регламентів, актуалізації статутних документів, упровадженні робочих документів для перевірки НМА та оцінюванні професійної компетентності внутрішніх аудиторів з урахуванням галузевої специфіки аграрного бізнесу.

8. Результати досліджень полягають у розвитку методичних положень щодо оцінки стану облікового забезпечення аудиту нематеріальних активів аграрних формувань на основі поєднання емпіричного аналізу фінансової звітності, анкетування підприємств, оцінки організації обліку, методики аудиту та ролі внутрішнього контролю. Запропонований підхід дає змогу виявити розрив між фактичним використанням нематеріальних активів і їх бухгалтерським відображенням, обґрунтувати напрями удосконалення обліково-аналітичної системи та сформувати основу для підвищення якості аудиту НМА в аграрних формуваннях.

9. Підвищення достовірності обліково-звітної інформації про нематеріальні активи потребує системного удосконалення процесів їх ідентифікації, оцінки, документування, аналітичного обліку, внутрішнього контролю та аудиторської перевірки. Реалізація запропонованих підходів сприятиме повнішому відображенню НМА у фінансовій звітності, зниженню ризиків її викривлення, підвищенню якості аудиторських доказів та посиленню ролі нематеріальних активів як чинника результативності, інноваційного розвитку і конкурентоспроможності аграрних формувань.

Наукові результати другого розділу опубліковано в працях, які наведено в списку використаних джерел [35; 36; 37; 38; 73; 132; 224; 225; 226; 229].

РОЗДІЛ 3. УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ АУДИТУ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ДІЯЛЬНІСТЮ АГРАРНИХ ФОРМУВАНЬ

3.1. Концептуальні підходи до удосконалення облікового забезпечення аудиту нематеріальних активів

Удосконалення облікового забезпечення аудиту нематеріальних активів вимагає переходу від суто консервативного підходу, орієнтованого на первісну вартість, до концепції інтеграції оцінки та обліку, що ґрунтується на відображенні реальної економічної і справедливої вартості активів. Це передбачає розроблення методичних рекомендацій для регулярної переоцінки ключових нематеріальних активів (наприклад, прав користування, брендів) та впровадження внутрішніх управлінських інструментів для обліку невизнаних активів (інтелектуального капіталу), які суттєво впливають на фінансові результати, але не відображені у балансі. Для аудиту це означає зміщення акценту з формальної перевірки відповідності стандартам на аналіз обґрунтованості методології оцінки, включно з критичною оцінкою припущень та прогнозів, використаних у моделях дисконтування грошових потоків, що є ключовим для підтвердження достовірності вартості нематеріальних активів.

Додатково критично важливим є посилення документального забезпечення та прозорості, особливо для нематеріальних активів, створених власними силами аграрних формувань, де стандартні документи не містять необхідної деталізації. Необхідно розробити спеціалізовані внутрішні форми (акти капіталізації (Додаток Н), звіти про НДДКР (внутрішній звіт про науково-дослідні та дослідно-конструкторські роботи, пов’язані зі створенням нематеріального активу власними силами підприємства) (Додаток О)), які чітко розмежовують витрати на капіталізацію та витрати періоду. Одночасно має бути впроваджена концепція інтегрованої звітності,

яка виходить за межі суто фінансових показників, включно з основними параметрами ефективності для нематеріальних активів та розширеним розкриттям інформації про стратегічну роль цих активів, їхньою оцінкою та ризиками знецінення. Це дасть змогу аудитору не лише підтверджувати достовірність балансової вартості, а й об'єктивно оцінювати ефективність управління нематеріальними ресурсами підприємства.

Одночасно має впроваджуватися концепція інтегрованої звітності, яка виходить за межі суто фінансових показників і передбачає розкриття ключових показників ефективності використання нематеріальних активів, їхньої стратегічної ролі, ризиків знецінення та впливу на формування доданої вартості бізнесу. Це дає аудитору можливість не лише підтверджувати достовірність балансової вартості, а й об'єктивно оцінювати ефективність управління нематеріальними ресурсами підприємства.

Концептуальні підходи до облікового забезпечення аудиту нематеріальних активів доцільно трактувати як систему науково обґрунтованих принципів, цілей, методів та інструментів, спрямованих на формування цілісної, узгодженої і цифрово-орієнтованої системи бухгалтерського обліку, внутрішнього контролю й аудиту НМА, яка забезпечує достовірність їх визнання, оцінки, документального оформлення, аналітичного узагальнення та відображення у фінансовій звітності, а також задовольняє інформаційні потреби управління, інвесторів і аудиторів в умовах цифровізації та воєнного стану.

Дослідженню підходів щодо удосконалення обліку, аудиту, ідентифікації нематеріальних активів присвячено праці: О. В. Гамова, І. А. Козачок, Е. С. Данько [59], Ю. А. Гороховець [68], О. В. Кожушко, Ю. О. Лядова [104], С. Ф. Легенчук [122], Н. В. Овсюк [152], С. Є. Пиріжок, Е. Г. Мельник [163], М. В. Собакар [196], Н. В. Соловей [197], Ю. О. Терновський [202], І. М. Труніна [204], В. В. Ясишена, В. М. Пилявець [235] та ін.

Зокрема, автори О. В. Кожушко, Ю. О. Лядова [104] вважають, що

аудит нематеріальних активів ускладнюється специфікою цього об’єкта, зокрема необхідністю перевірки не лише облікового відображення, а й прав, що підтверджуються юридичними документами. Автори визначили потребу в удосконаленні методики аудиту НМА через визначення спеціальних процедур, методичних прийомів та можливе залучення експертів.

Л. М. Яременко вважає, що основною метою аудиту нематеріальних активів є формування обґрунтованої професійної думки аудитора щодо правильності їх оцінки, повноти та своєчасності відображення в бухгалтерському обліку й фінансовій звітності незалежно від виду нематеріальних активів. Щоб досягти поставленої мети, аудитор проводить перевірку, під час якої він з’ясовує такі питання: чи дотримано норм чинного законодавства під час відображення в обліку нематеріальних активів, чи правильним є формування облікової політики та дотримання встановлених норм при відображенні їх у фінансовій звітності підприємства [230, с. 79].

Вченим окреслено фундаментальну мету аудиту нематеріальних активів – забезпечення достовірності їх оцінки та коректності відображення у фінансовій звітності, що підкреслює важливість нормативної відповідності та правильно сформованої облікової політики. Водночас навіть за умови дотримання формальних вимог на практиці аудитору доводиться стикатися з низкою системних труднощів, що істотно ускладнюють досягнення зазначеної мети. Тому логічним продовженням є аналіз проблематики, представлений О. М. Єремян, яка звертає увагу на більш глибинні, концептуальні недоліки у сфері обліку та управління нематеріальними активами [91].

Єремян О. М. на основі вивчення зарубіжного досвіду використання й відображення у звітності нематеріальних активів, а також його порівняння з вітчизняними аграрними формуваннями визначила основні проблеми, пов’язані з використанням та обліком нематеріальних активів, і запропонувала рекомендації щодо їх вирішення. Серед проблем оцінки та обліку нематеріальних активів автор виокремила: неоднозначне тлумачення

поняття «нематеріальні активи», неефективне управління цими активами, відсутність єдиної доцільної методики оцінки НМА, недосконаліть організації збалансованості обліку, відсутність єдиної класифікації НМА, відсутність методики інвентаризації НМА, проблеми під час визнання активів нематеріальними та недооцінювання такої категорії, як гудвіл. Ці проблеми присутні майже на кожному вітчизняному підприємстві та призводять до порушення облікового процесу, недостатнього висвітлення у звітності інформації про НМА, недостовірної їх оцінки. До того ж перспективним і вкрай необхідним напрямом є приділення уваги на законодавчому рівні нематеріальним активам, які на сьогодні не відображаються в обліковій системі, але мають визначальний вплив на ринкову вартість суб'єктів господарювання. Серед пропозиції щодо їх подолання автор виокремила удосконалення правової бази з обліку НМА та їх системи контролю, визначення єдиного й оптимального підходу щодо оцінювання вартості НМА, підвищення рівня кваліфікації, знань бухгалтерів та ін. [91, с. 204].

Проблеми, окреслені О. М. Єремян, демонструють, що система обліку та контролю нематеріальних активів на вітчизняних підприємствах має не лише технічні, а й глибинні концептуальні прогалини. Вони охоплюють як нормативно-методологічний рівень, так і організаційний, впливаючи на якість управлінських рішень та достовірність фінансової інформації. Така ситуація свідчить про необхідність не тільки усунення окремих недоліків, а й перегляду підходів до формування системи обліку НМА в цілому, оскільки саме методологічна невизначеність і відсутність єдиних стандартів стають першопричиною більшості виявлених проблем.

У цьому контексті важливим є звернення до наукових досліджень, які пропонують цілісні концептуальні рішення щодо вдосконалення обліку та управління нематеріальними активами. Одним із таких напрямів є сформульовані Ю. А. Гороховець підходи, які доповнюють виявлені проблеми та спрямовані на створення системної основи для розвитку

обліково-аналітичного забезпечення [68]. Її пропозиції не лише відповідають актуальним викликам, окресленим у роботі О. М. Єремян, а й формують стратегічний напрям перетворення обліку НМА на потужний інструмент вартісно орієнтованого управління (Value Based Management, VBM), здатний забезпечити прозорість, інформативність та підвищення ринкової оцінки підприємства.

Ю. А. Гороховець зробила значний внесок у розвиток концептуальних засад для удосконалення обліково-аналітичного забезпечення управління нематеріальними активами та виокремила два базові концептуальні підходи[68, с. 6.]:

1) «правильне» ведення обліку НМА як умову їх адекватного відображення відповідно до потреб вартісно орієнтованого управління;

2) оприлюднення додаткових звітів щодо нематеріальних активів підприємства (деталізованих, доповнюючих та інтегрованих).

Узагальнення зазначених підходів (табл. 3.1) свідчить, що їх ефективна реалізація можлива лише за умови поєднання класичних методів бухгалтерського обліку зі справедливо-вартісною оцінкою та розвитком фінансової й нефінансової звітності.

Зокрема стосовно удосконалення законодавства, то реалізація концептуальних підходів облікового забезпечення аудиту нематеріальних активів неможлива без відповідної модернізації нормативно-правової бази. Чинне національне законодавство, зокрема НП(С)БО 8 «Нематеріальні активи», не повною мірою відповідає сучасним вимогам вартісно орієнтованого управління та цифрової економіки, оскільки передбачає обмежене коло об’єктів для визнання, залишає суб’єкту господарювання значну свободу у прийнятті рішень щодо капіталізації внутрішньо створених нематеріальних активів та не забезпечує достатнього рівня прозорості їх оцінки. У зв’язку з цим доцільним є подальше зближення національних стандартів бухгалтерського обліку з вимогами МСБО 38 «Нематеріальні активи» та МСФЗ 13 «Оцінка справедливої вартості», розширення переліку

Таблиця 3.1

Концептуальні підходи обліково-аналітичного забезпечення управління нематеріальними активами (за Ю.А. Гороховець)

№	Концептуальний підхід	Зміст підходу	Ключові інструменти реалізації	Обмеження та проблеми
1	«Правильне» ведення обліку нематеріальних активів	Забезпечення адекватного відображення всіх видів нематеріальних активів у бухгалтерському обліку відповідно до потреб вартісно орієнтованого управління (VBM)	– Визнання всіх можливих об'єктів НА; – капіталізація внутрішньо створених НА; – переоцінка НМА за справедливою вартістю; – застосування МСБО 38 та МСФЗ 13; – врахування ринкових очікувань та майбутніх вигід	– Необов'язковість визнання внутрішньо створених НМА за НП(С)БО 8; – складність визначення справедливої вартості; – обмеженість активних ринків; – високі витрати часу та ресурсів
2	Оприлюднення додаткових звітів щодо нематеріальних активів	Формування розширеної фінансової та нефінансової інформації про НМА для потреб стратегічного управління та інвесторів	– Деталізовані внутрішні звіти (на базі ERP, OLAP); – доповнюючі нефінансові звіти; – інтегровані звіти; – звіти про інтелектуальний капітал (MERITUM, Skandia, Sveiby тощо); – панелі індикаторів НМА	– Відсутність методики аудиту таких звітів; – висока вартість підготовки; – суб'єктивність нефінансових показників
2.1	Деталізовані звіти	Розширення інформації, що міститься у фінансовій звітності	– Примітки до фінансової звітності; – аналітичні рахунки; – ERP-звіти	Залежність від якості облікової системи
2.2	Звіти, що доповнюють фінансову звітність	Подання нефінансової інформації про ефективність використання НМА	– Показники дохідності, ефективності, стратегічного розвитку	Відсутність єдиних стандартів
2.3	Інтегровані звіти (інтелектуальний капітал)	Об'єднання фінансових і нефінансових показників НМА	– Людський капітал; – структурний капітал; – капітал відносин; – індикатори створення вартості	Значні інформаційні й аналітичні витрати

Джерело сформовано автором на основі: [68].

об’єктів, що можуть визнаватися у складі нематеріальних активів, а також нормативне врегулювання порядку їх переоцінки та розкриття інформації у фінансовій і нефінансовій звітності. Важливого значення набуває також законодавче закріплення вимог до внутрішнього контролю та аудиту нематеріальних активів, що сприятиме підвищенню якості обліково-звітної інформації, прозорості бізнесу і зростанню інвестиційної привабливості аграрних формувань.

С. Ф. Легенчук зазначає, що удосконалення облікового законодавства є складним і тривалим процесом, на заваді якому стоїть як консерватизм наукової спільноти, так і бюрократизм суб’єктів регулювання національних і міжнародних облікових систем. З метою забезпечення наявних на сьогодні інформаційних потреб у частині внутрішньо створених нематеріальних активів запропоновано такі «м’які» шляхи удосконалення системи обліку:

1) облік здійснених на створення НМА витрат на окремих спеціально створених позабалансових рахунках (накопичення витрат за тими об’єктами, які заборонено капіталізувати згідно з НП(С)БО);

2) використання спеціальних рахунків-екранів, які дають змогу акумулювати інформацію про процес створення НМА підприємства у розрізі їх видів у межах окремого звітного періоду. Використання двох наведених вище шляхів організації обліку допомагає забезпечити надання інформації про процес створення НМА на підприємстві та може використовуватися для формування інтегрованої звітності, усуваючи окремі недоліки в чинній системі облікового регулювання в частині обліку витрат на дослідження та розроблення нематеріальних активів [122, с. 30].

Таким чином, підхід, запропонований С. Ф. Легенчуком, акцентує увагу на тому, що навіть за умов методологічних обмежень та повільної еволюції облікового законодавства підприємства можуть використовувати альтернативні інструменти для підвищення прозорості й інформативності обліку внутрішньо створених нематеріальних активів. Запровадження спеціальних позабалансових рахунків і рахунків-екранів дає змогу

систематизувати витрати на створення таких активів, забезпечити їх накопичення та аналітичне відображення без порушення чинних стандартів. Це створює передумови формування більш повної та релевантної інформаційної бази, яка може бути використана у внутрішньому управлінні, аудиторській практиці та підготовці інтегрованої звітності. Запропоновані заходи не лише компенсують недоліки регуляторного середовища, а й сприяють удосконаленню облікової системи в частині досліджень і розробок, наближаючи національну практику до сучасних міжнародних тенденцій.

О. В. Кожушко та Ю. О. Лядова вважають, що проведенню аудиту нематеріальних активів суттєво перешкоджає наявність низки проблем, зумовлених специфікою самого об’єкта аудиту, а також відсутність належним чином розробленої та уніфікованої методики його здійснення. Недостатня формалізація підходів до ідентифікації, оцінки, документального підтвердження й аналітичного опрацювання НМА ускладнює підтвердження нематеріальних активів, підвищує рівень професійного судження та аудиторського ризику. У зв’язку з цим авторами запропоновано поетапну процедуру економічного аналізу використання НМА, в межах якої аудит набуває особливої значущості як практичний інструмент підвищення якості аудиторських перевірок і достовірності обліково-звітної інформації (рис. 3.1).

Л. Л. Гевлич зауважує, що на сьогодні методика аудиторської перевірки нематеріальних активів переважно зводиться до перевірки документальної складової: засвідчення наявності таких активів за первинними документами; перевірки реальності та відображення операцій щодо надходження, руху і вибуття НМА за обліковими регістрами; оцінки якості представлення інформації про них у фінансовій звітності. Проте документальна перевірка не здатна відобразити особливості стану та використання таких активів, що, у свою чергу, забезпечує проведення інвентаризації відносно матеріальних цінностей. На думку автора, це є важливою проблемою методики аудиту, адже головна цінність НМА



Рис. 3.1. Поетапна процедура економічного аналізу ефективності використання нематеріальних активів у межах аудиту

Джерело: [104].

як активів полягає саме у можливості створення економічних вигід для підприємства, що вкрай важко визначити за допомогою звичайної документальної перевірки. [60, с. 891-892]

На нашу думку, наведена позиція є цілком обґрунтованою, оскільки зведення аудиту нематеріальних активів виключно до документальної перевірки суттєво звужує можливості об'єктивної оцінки їхньої реальної економічної цінності та ефективності використання. Специфіка нематеріальних активів полягає не стільки у формальному факті їх існування, скільки у здатності генерувати майбутні економічні вигоди, формувати конкурентні переваги та забезпечувати стратегічний розвиток підприємства. Тому лише перевірка первинних документів, облікових регістрів і фінансової звітності не дає змоги повною мірою оцінити їхній функціональний стан,

рівень залученості у бізнес-процеси та фактичний вплив на фінансові результати діяльності. У зв'язку з цим доцільним є розширення методики аудиту НМА шляхом поєднання документальних процедур із аналітичними, оціночними й управлінськими методами, що забезпечить комплексність аудиторської перевірки та підвищить її аналітичну цінність.

Важливим доповненням до концептуальних засад удосконалення аудиту є підхід О. Л. Шерстюка, який наголошує на тому, що інформація фінансової звітності стосовно нематеріальних активів представлена у форматі сукупності тверджень управлінського персоналу, на підставі яких її користувач має можливість сформулювати власне розуміння і тлумачення відповідних видів активів, операцій, що на їхній основі їх було створено або отримано, а також – характеристик, які можуть бути використані з метою формалізації та обґрунтування подальших рішень. У контексті зазначеного варто звернути увагу на те, що чинна редакція Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, оглядів, інших завдань із надання впевненості та супутніх послуг містить перелік основних тверджень, які можуть бути використані аудитором під час виконання контрольних заходів. Зокрема, ці твердження (рис. 3.2) стосуються фінансово-господарських операцій та їх результатів, залишків на рахунках бухгалтерського обліку, а також розкриття і подання інформації користувачам фінансової звітності [221, с. 133]

Запропонована схема тверджень щодо нематеріальних активів дає змогу систематизувати основні напрями аудиторської перевірки та забезпечує комплексну оцінку їх існування, правового статусу, повноти, оцінки, правильності відображення операцій і якості розкриття у фінансовій звітності.

На основі означеного нами було здійснено узагальнення основних напрямів удосконалення облікового забезпечення аудиту нематеріальних активів в аграрних формуваннях (додаток Р). Запропоновані напрями удосконалення облікового забезпечення аудиту нематеріальних активів дадуть змогу сформувати системну модель їх функціонування в аграрних

Твердження щодо залишків нематеріальних активів на кінець періоду	Твердження щодо класів операцій з нематеріальними активами	Твердження щодо розкриття інформації про нематеріальні активи
ІСНУВАННЯ Нематеріальні активи фактично існують на звітну дату ПРАВА ТА ЗОБОВ'ЯЗАННЯ Підприємство має підтверджені права на нематеріальні активи ПОВНОТА Усі нематеріальні активи відображені в обліку ОЦІНКА Нематеріальні активи відображені у правильних сумах	НАСТАННЯ Операції з нематеріальними активами дійсно мали місце ПОВНОТА Усі операції з нематеріальними активами відображені в обліку ТОЧНІСТЬ Суми операцій з нематеріальними активами записані правильно ЗАКРИТТЯ ПЕРІОДУ Операції з нематеріальними активами відображені в правильному періоді	КЛАСИФІКАЦІЯ Нематеріальні активи правильно згруповані у звітності ПОДАННЯ Інформація про нематеріальні активи подана чітко та зрозуміло РОЗКРИТТЯ Інформація про нематеріальні активи є повною, релевантною та зрозумілою

Рис. 3.2. Система тверджень щодо нематеріальних активів у процесі аудиту

Джерело: сформовано автором на основі: [221].

формуваннях, яка поєднує нормативне регулювання, справедливо-вартісну оцінку, інтегровану звітність, розвиток внутрішнього контролю та цифровізацію обліково-аналітичних процесів. Реалізація таких напрямів сприятиме підвищенню рівня прозорості фінансової звітності, зниженню аудиторських ризиків, підсиленню інвестиційної привабливості підприємств та формуванню обґрунтованих управлінських рішень щодо використання нематеріальних активів.

Виокремлені напрями удосконалення облікового забезпечення аудиту нематеріальних активів свідчать про необхідність переходу від фрагментарних змін до комплексної трансформації всієї системи формування інформації про НМА. Особливої уваги потребує розвиток справедливо-вартісної оцінки, оскільки вона забезпечує відображення економічного потенціалу НМА у фінансовій звітності та створює інформаційну основу для інвестиційних рішень і стратегічного управління.

Не менш важливим є удосконалення документального та аналітичного

забезпечення процесів створення і використання нематеріальних активів, що передбачає формування спеціалізованих внутрішніх регістрів, управлінських звітів та інтегрованої фінансової і нефінансової звітності. Такий підхід допомагає істотно розширити інформаційну базу аудиту, забезпечити можливість застосування поглиблених аналітичних процедур і підвищити точність оцінювання ефективності використання НМА в діяльності аграрних формувань.

Окреме місце в системі удосконалення облікового забезпечення аудиту нематеріальних активів посідають розвиток внутрішнього контролю та цифровізація обліково-аналітичних процесів. Застосування сучасних ERP-систем, цифрових платформ обліку й аналітики створює умови для своєчасного виявлення ризиків, підвищення прозорості інформаційних потоків і запровадження елементів безперервного аудиту. У сукупності це формує передумови підвищення надійності фінансової звітності та зниження рівня аудиторського ризику.

Отже, на основі викладеного вище сформовано узагальнюючу схему, яка відображає основні складові концептуальних підходів до удосконалення облікового забезпечення аудиту НМА.

Узагальнення теоретичних підходів і наукових поглядів щодо удосконалення облікового забезпечення аудиту нематеріальних активів засвідчує, що сучасні умови розвитку економіки, цифровізація та стратегічна орієнтація бізнесу на інтелектуальні ресурси потребують комплексного переосмислення методології їх обліку і контролю. Нематеріальні активи дедалі більше впливають на ринкову вартість аграрних підприємств, формують їхні конкурентні переваги та визначають потенціал розвитку, однак чинні нормативні підходи все ще зберігають ознаки консерватизму, орієнтації на історичну вартість та обмеженого трактування критеріїв визнання таких активів. Це зумовлює зниження інформативності фінансової звітності й ускладнює процес формування обґрунтованої аудиторської думки (рис. 3.3).

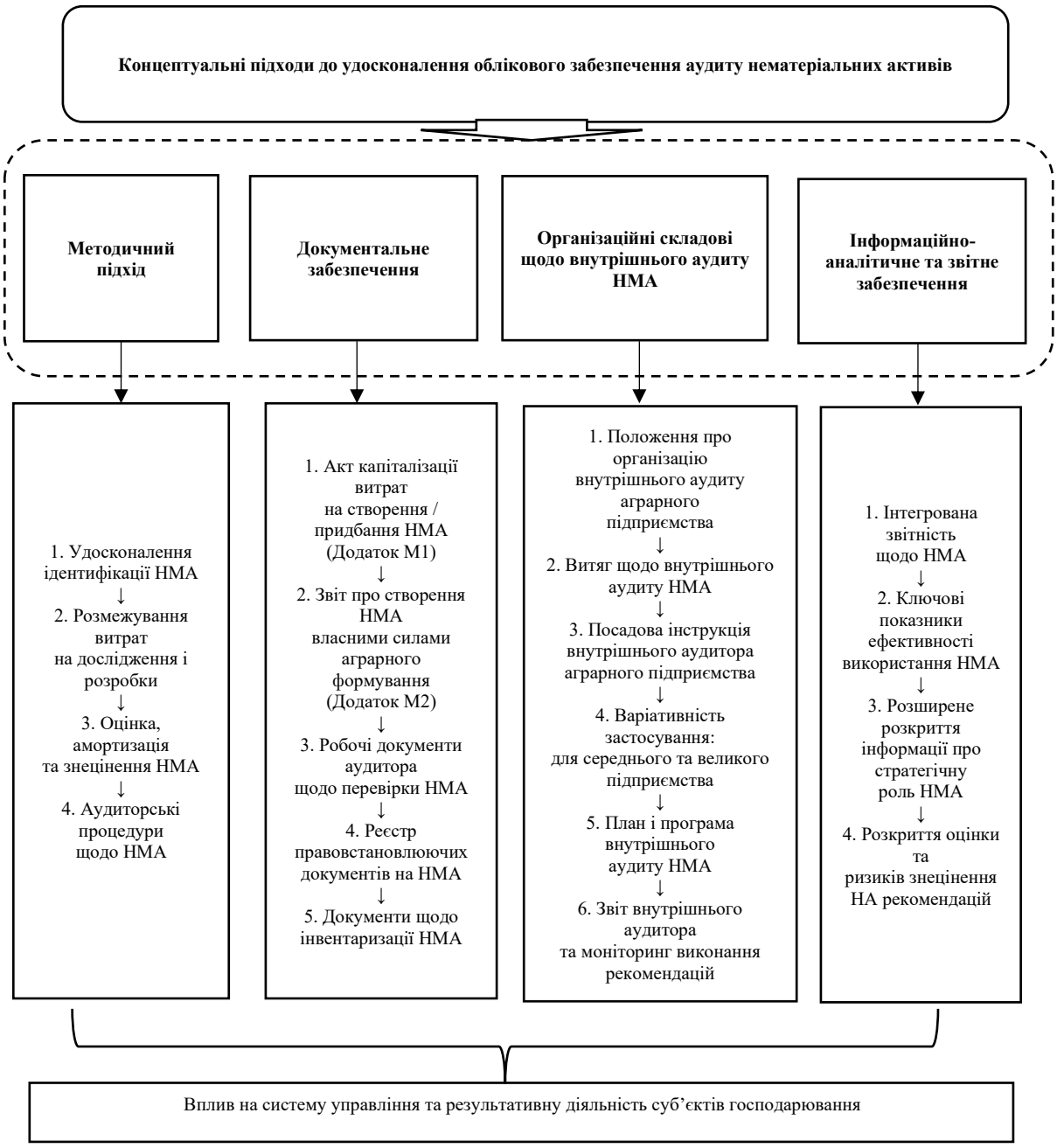


Рис. 3.3. Узагальнююча схема концептуальних підходів до удосконалення облікового забезпечення аудиту нематеріальних активів аграрних формувань

Джерело: сформовано автором.

Науковці, серед яких Л. Яременко [230], О. Єремян [91], Ю. Гороховець [68], С. Легенчук [124], О. Шерстюк [221] та ін., акцентують увагу на тому, що вирішення проблем обліку і аудиту нематеріальних активів має ґрунтуватися не лише на вдосконаленні методики документальної перевірки, а й на переході до концепції справедливої вартості, розвитку

внутрішнього контролю, інтегрованої звітності та цифровізації обліково-аналітичних процесів. Особливо важливим є посилення методичного забезпечення аудиту, зокрема в частині ідентифікації активів, формування оцінок, перевірки припущень, аналізу економічних вигід та використання професійного судження.

Узагальнені у підрозділі концептуальні підходи засвідчують необхідність переходу від фрагментарних змін у регулюванні обліку НМА до цілісної трансформації системи їх оцінки, аналітичного узагальнення та аудиторської перевірки. Орієнтація на справедливу вартість, впровадження спеціалізованих внутрішніх регістрів, розвиток інтегрованої звітності та впровадження «м'яких» інструментів обліку внутрішньо створених активів формують підґрунтя для підвищення прозорості, достовірності та повноти інформації про нематеріальні активи аграрних формувань.

Отже, облікове забезпечення аудиту нематеріальних активів має удосконалюватися за напрямами модернізації законодавчої бази, методологічного забезпечення, розвитку внутрішнього контролю, цифровізації та підсилення аналітико-оцінювальних процедур аудиту. Комплексна реалізація цих підходів сприятиме формуванню сучасної, адаптованої до цифрової економіки системи обліку й аудиту НМА, що забезпечить підвищення прозорості фінансової звітності, зниження аудиторських ризиків і зміцнення стратегічного потенціалу аграрних формувань.

У результаті дослідження концептуальних підходів до удосконалення облікового забезпечення аудиту нематеріальних активів обґрунтовано необхідність переходу від фрагментарного та переважно документально-формального підходу до цілісної системи, що поєднує нормативне регулювання, справедливо-вартісну оцінку, внутрішній контроль, інтегровану звітність, цифровізацію обліково-аналітичних процесів і розширення аудиторських процедур. Доведено, що в умовах цифровізації та зростання ролі інтелектуального капіталу традиційна орієнтація лише на

первісну вартість і наявність правовстановлюючих документів не забезпечує повного відображення економічного потенціалу нематеріальних активів аграрних формувань. Тому запропоновані концептуальні підходи спрямовані на формування сучасної системи облікового забезпечення аудиту, яка дає змогу не лише підтвердити достовірність балансової вартості НМА, а й оцінити їхню здатність генерувати майбутні економічні вигоди, впливати на фінансові результати, інвестиційну привабливість і стратегічний розвиток аграрного підприємства.

3.2. Облікове забезпечення аудиту нематеріальних активів у системі управління капіталом аграрних формувань

Нематеріальні активи впливають не лише на структуру активів підприємства, а й на рівень його інвестиційної привабливості, ринкової вартості, конкурентоспроможності та здатності до сталого розвитку. У зв'язку з цим зростає значення облікового забезпечення аудиту нематеріальних активів саме в контексті управління капіталом.

У цьому аспекті нематеріальні активи доцільно розглядати не лише як об'єкти бухгалтерського обліку, а як багатофункціональну складову капіталу підприємства, що виконує технічну, технологічну, правову, економічну, соціологічну, психологічну та організаційну функції (табл. 3.2). Їх реалізація забезпечує формування особливих споживчих властивостей продукції, технологічних переваг, правового захисту бізнесу, бренд-ідентифікації, корпоративної культури, інноваційного потенціалу та стійкого отримання економічних вигід. Тому ефективне управління нематеріальними активами є важливою складовою управління капіталом аграрного формування та підвищення його результативності.

При дослідженні нематеріальних активів у системі управління капіталом аграрних формувань важливо враховувати їх багатофункціональний характер, що проявляється у взаємозв'язку

інтелектуальних, інформаційних, правових, технологічних, організаційних і ринкових складових. Нематеріальні активи не лише забезпечують формування конкурентних переваг, а й впливають на комерційні результати, інноваційний потенціал, правовий захист бізнесу, бренд-ідентифікацію та якість управління аграрним формуванням. З огляду на це доцільно виокремити основні функції нематеріальних активів у системі управління капіталом підприємства.

Система управління капіталом аграрних формувань охоплює процеси

Таблиця 3.2

Функції нематеріальних активів у системі управління капіталом підприємства

№	Функція нематеріальних активів	Зміст функції
1	Технічна функція	Насичення продукту з особливими споживчими властивостями. Передусім це стосується винаходів та промислових зразків. Ця функція проявляється у такій групі понять, як виріб, споживчі властивості, товар, бренд. По суті, це функція технічної ідеї товару
2	Технологічна функція	Забезпечення технологічної переваги над конкурентами. Ця функція проявляється у вигляді конкретних технологічних рішень щодо послідовності дій та використання ресурсів, які забезпечують ритмічне відтворення унікальних споживчих властивостей у товарній продукції і є важко відтворюваними конкурентами
3	Правова функція	Забезпечення високого та стабільного правового захисту бізнесу, включно із засобами індивідуалізації юридичної особи. Ключовими поняттями цієї функції є: виключне право, невиключне право, втрати від несанкціонованих дій порушника прав, штраф за завдання шкоди.
4	Економічна функція	Економічне управління інтелектуальним капіталом з метою стійкого отримання надприбутків та нарощування його вартості та інноваційного потенціалу. Ключовим у цій функції є розуміння того, що з того моменту, як вкладення в нематеріальні активи відбулися, вони стають джерелом отримання майбутніх економічних вигід
5	Соціологічна функція	Ідентифікація бізнесу у свідомості споживача на основі бренд-стратегії. Ця функція реалізується за рахунок просування на ринку товарного знаку
6	Психологічна функція	Формування корпоративної культури індивідуальної та масової творчості в конкретному бізнес-середовищі
7	Організаційна функція	Інтеграція наведених вище функцій.

Джерело: сформовано автором на основі [81].

формування, використання, відтворення та зростання як матеріальних, так і нематеріальних складових вартості підприємства. У цьому процесі бухгалтерський облік та аудит нематеріальних активів виконують не лише контрольну, а й аналітичну та інформаційну функції, забезпечуючи управлінський персонал достовірними даними для прийняття стратегічних рішень щодо інвестування, модернізації виробництва, впровадження інновацій та розвитку інтелектуального капіталу.

Особливої актуальності набуває проблема інтеграції облікових даних про нематеріальні активи у систему управління власним та залученим капіталом підприємства, оскільки саме нематеріальні ресурси дедалі частіше визначають реальну вартість бізнесу, рівень його фінансової стійкості та інвестиційного потенціалу. За таких умов аудит нематеріальних активів повинен бути спрямований не лише на підтвердження достовірності їх відображення у фінансовій звітності, а й на оцінку ефективності їхнього використання у процесі формування та приросту капіталу аграрних формувань.

Питанню облікове забезпечення аудиту нематеріальних активів в системі управління капіталом присвячено праці таких науковців, як А. Г. Жарінова [93], Н. О. Іванченко [98], Ю. В. Кондратюк [108], П. О. Куцик, І. М. Дрогобицький, З. П. Плиса, Х. І. Скоп [120], І. М. Рєпіна [185] та ін.

Л. В. Кононенко та С. П. Ніколаєва підкреслюють, що сутність обліково-аналітичного забезпечення більшість науковців бачать в об’єднанні облікових і аналітичних операцій у загальний процес, у єдину систему, яка ґрунтується на єдиній методології обліку та аналізу. Проте на сьогодні серед науковців немає однозначного підходу до категорії «обліково-аналітичне забезпечення». Науковці розглядають його як систему, як набір специфічних засобів і методів, як сукупність процесів (процес); як модель тощо. Така відсутність єдиної точки зору у науковців і практиків на понятійно-категоріальний апарат уповільнює вирішення проблеми щодо повнішого

задоволення потреб менеджменту при формуванні обліково-аналітичної інформації для прийняття тактичних і стратегічних управлінських рішень [110, с. 70].

Т. А. Гоголь визначає обліково-аналітичне забезпечення як одну зі складових інформаційного забезпечення підприємства, що є цілісною інформаційною системою, мета якої полягає в забезпеченні якісною та своєчасною економічною інформацією зацікавлених зовнішніх і внутрішніх користувачів з метою прийняття інформаційно обґрунтованих управлінських рішень для забезпечення стійкого розвитку підприємства [63, с. 20-21].

Поряд з обліково-аналітичною інформацією ключове значення для формування належного облікового забезпечення аудиту нематеріальних активів у системі управління капіталом має також нормативно-правова, методична, технічна, організаційна та інша регламентуюча й супровідна інформація, яка в сукупності утворює інформаційно-довідкову складову забезпечення аудиторського процесу (рис. 3.4).

Отже, представлена схема інформаційно-облікового забезпечення аудиту нематеріальних активів у системі управління капіталом наочно відображає його комплексний та багаторівневий характер. Центральне місце в ній посідає обліково-аналітична інформація про нематеріальні активи, яка формується на основі первинних документів, регістрів бухгалтерського обліку, фінансової звітності та результатів оцінки і знецінення. Водночас ефективність аудиторської перевірки нематеріальних активів безпосередньо залежить від належного функціонування нормативно-правового, методичного, технічного, організаційного та інформаційно-аналітичного забезпечення. Їх взаємодія утворює єдине інформаційне середовище, що забезпечує обґрунтованість аудиторських суджень, підвищує якість контролю за формуванням і використанням нематеріальних активів та сприяє прийняттю ефективних управлінських рішень у системі управління капіталом аграрних формувань.

Н. В. Артеменко та Н. В. Ширяєва вважають, що актуальною

проблемою сучасного обліку є здатність достовірно відображати інформацію про нематеріальні активи у фінансовій та інших видах звітності. Запорукою цього є процес визначення реальної науково обґрунтованої цінності об'єкта НМА – його оцінка. Специфічною ознакою останньої є наявність цільового характеру та відсутність єдиного універсального методу. Достовірна та науково обґрунтована оцінка має особливе значення при включення об'єктів інтелектуальної власності до статутного капіталу, при злитті підприємств або поділу організації для визначення майнових частин у статутному капіталі, при складанні фінансової звітності, оцінці застави під отримуваний кредит, визначенні збитків у разі виявлення порушення прав на об'єкти інтелектуальної власності тощо [29, с. 96].

На нашу думку, позиція Артеменко Н. В. та Ширяєвої Н. В. є цілком обґрунтованою та відображає одну з ключових проблем сучасного обліку нематеріальних активів – складність формування їхньої достовірної вартості. Саме оцінка виступає базовим елементом, від якого залежить не лише правильність відображення НМА у фінансовій та управлінській звітності, а й обґрунтованість управлінських, інвестиційних і правових рішень. Відсутність універсального підходу до оцінювання НМА зумовлює підвищений рівень професійного судження як бухгалтера, так і аудитора, що, у свою чергу, збільшує ризик суб'єктивізму та інформаційних викривлень. Це особливо критично у випадках внесення об'єктів інтелектуальної власності до статутного капіталу, реорганізації підприємств, визначення заставної вартості чи розміру збитків, де помилки в оцінці можуть мати суттєві фінансові та юридичні наслідки. У зв'язку з цим удосконалення методичного забезпечення оцінки НМА є необхідною передумовою підвищення якості як обліку, так і аудиту в системі управління капіталом аграрних формувань.

Ю. В. Негода зазначає, що саме розроблення спеціалізованої робочої програми аудиту нематеріальних активів дає змогу систематизувати перевірку, підвищити її достовірність та адаптувати аудиторські процедури до специфіки агропідприємства. Облік правових, біологічних і виробничих

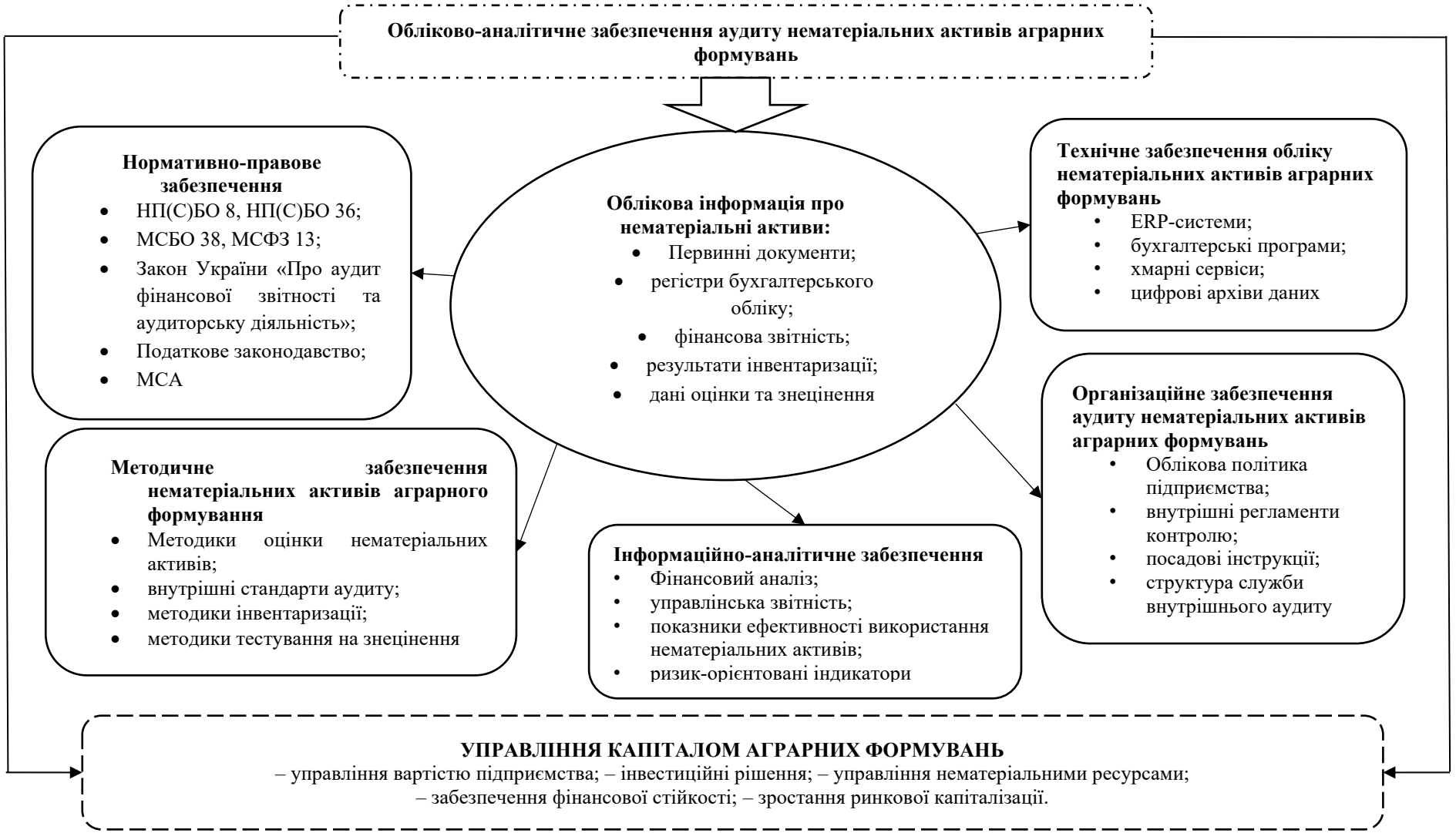


Рис. 3.4. Інформаційно-облікове забезпечення аудиту нематеріальних активів у системі управління капіталом аграрних формувань

Джерело: розробка автора.

факторів критично важливий для обґрунтованого Звіту незалежного аудитора та довіри користувачів фінансової звітності. З метою підвищення якості обліку і аудиту нематеріальних активів в аграрних формуваннях України доцільним є впровадження таких напрямів розвитку: облікової політики, документального оформлення, автоматизації обліку, підготовки кадрів, внутрішнього аудиту [146].

Наприклад, О. С. Гавриловський та Ю. В. Сташенко зазначили, що використання нематеріальних активів на підприємстві зобов'язує, відповідно до законодавства, використовувати тільки ліцензійне програмне забезпечення, тому при перевірці зростає ризик дійсності використання певних програм і розробок ліцензійного випуску, а не піратської копії. У цьому випадку під перевірку потрапляють всі ліцензійні номери нематеріальних активів у бухгалтерському обліку й ліцензійні номери використовуваних програм. Для вдосконалення аудиту НМА необхідно розробити спеціальне програмне забезпечення для аудиту, що могло б сканувати ліцензійні номери нематеріальних активів, використовуваних на певному комп'ютері, й порівнювати їх з обліковими записами [58, с. 327].

У сучасних реаліях розвитку економіки спостерігається стійке зростання ролі нематеріальних активів, які дедалі частіше виступають не лише фактором економічного зростання, а й ключовим індикатором ефективності діяльності суб'єктів господарювання. Вони здатні забезпечувати аграрним формуванням значні економічні вигоди, водночас інвестування в НМА супроводжується підвищеним рівнем ризику, що за несприятливих умов може негативно позначатися на фінансових результатах діяльності. Водночас для українських підприємств категорія НМА залишається порівняно новою та недостатньо дослідженою, що зумовлює підвищену увагу саме до облікового забезпечення їх аудиту. Особливого значення набувають питання повноти, якості, достовірності та суттєвості облікової інформації, а також наявності належного документального підтвердження, необхідного для проведення об'єктивної та високоякісної аудиторської перевірки НМА. Важливим аспектом також залишається нормативно-правове забезпечення аудиту, яке в Україні

характеризується фрагментарністю та недостатньою системністю як у сфері обліку, так і в частині аудиторського регулювання нематеріальних активів.

Беручи до уваги проблеми нормативного забезпечення обліку та аудиту нематеріальних активів підприємства, вчені пропонують такі шляхи їх вирішення [154, с. 146]:

- гармонізація нормативного НМА з міжнародними стандартами;
- визначення єдиних критеріїв ідентифікації НМА;
- розроблення методики аудиту НМА;
- постійне оновлення та удосконалення законодавчої бази, що регулює захист авторських, ліцензійних і патентних прав тощо.

Водночас удосконалення нормативно-правового та методичного забезпечення обліку й аудиту нематеріальних активів неможливе без урахування сучасних технологічних трансформацій, зумовлених активними процесами диджиталізації (цифровізації) економіки. Саме цифрова трансформація облікових і контрольних процедур формує нові вимоги до організації обліково-аналітичного забезпечення, методики аудиту та інформаційної взаємодії в системі управління аграрним формуванням. У цьому контексті доцільним є розгляд впливу диджиталізації на формування обліково-аналітичного забезпечення та процедури аудиторської перевірки.

В умовах диджиталізації при формуванні обліково-аналітичного забезпечення бухгалтери отримують доступ не тільки до даних господарських операцій у реальному часі, а й до окремих засобів контролю таких операцій; зникає необхідність у веденні первинної документації. Це допомагає суттєво підвищити достовірність і релевантність бухгалтерської інформації. Диджиталізація обліково-аналітичного забезпечення веде до зміни самої процедури аудиторської перевірки, тому що забезпечуються висока якість даних, їх прозорість, довговічність, надійність [110].

Н. С. Брохун та Л. С. Новіченко узагальнили певні підходи до визначення економічного змісту поняття «обліково-аналітичне забезпечення» та зробили висновок, що цей термін є багатоаспектним. З метою наукового обґрунтування економічного змісту цього поняття автори систематизували

принципи його організації, до яких віднесли принципи синергії, емерджентності, комплексності, безперервності взаємодії, ефективності. Їх використання забезпечить відповідність обліково-аналітичного забезпечення особливостям господарської діяльності підприємства [49, с. 301-302].

Отже, узагальнення підходів авторів щодо економічного змісту обліково-аналітичного забезпечення підтверджує його багатовимірний і системний характер. Виокремлення принципів синергії, емерджентності, комплексності, безперервної взаємодії та ефективності свідчить про те, що обліково-аналітичне забезпечення повинне функціонувати як динамічна інтегрована система, здатна адаптуватися до змін внутрішнього й зовнішнього середовища підприємства. Застосування згаданих принципів забезпечує формування якісної інформаційної бази для прийняття управлінських рішень, підвищує результативність аудиту та сприяє узгодженості облікових, аналітичних і контрольних функцій у системі управління діяльністю підприємства.

Водночас в умовах цифровізації економіки, підвищення ролі нематеріальних активів та ускладнення управлінських процесів наведені базові принципи організації обліково-аналітичного забезпечення підприємства доцільно доповнити такими принципами.

- Принцип достовірності – передбачає формування обліково-аналітичної інформації, що правдиво й об’єктивно відображає фактичний стан активів, капіталу та результатів діяльності підприємства, мінімізуючи ризик викривлень і маніпуляцій.
- Принцип релевантності – полягає у здатності обліково-аналітичної інформації відповідати актуальним потребам користувачів, бути своєчасною, доречною та корисною для прийняття управлінських рішень.
- Принцип прозорості – забезпечує відкритість, зрозумілість і доступність інформації про господарські процеси, що особливо важливо в аудиторському процесі, управлінні капіталом та інвестиційній привабливості підприємства.
- Принцип вчасності надання інформації – передбачає формування

та доведення обліково-аналітичної інформації до користувачів у таких часових межах, які забезпечують можливість її ефективного використання в процесі ухвалення управлінських, інвестиційних і контрольних рішень. Порушення цього принципу спричиняє втрату актуальності інформації, зниження її аналітичної цінності та підвищення ризиків прийняття неефективних управлінських рішень. В умовах цифровізації економіки реалізація принципу вчасності досягається шляхом автоматизації облікових процесів, інтеграції облікових і аналітичних систем, а також застосування інформаційних технологій обробки даних у режимі реального часу.

Розширення системи принципів організації обліково-аналітичного забезпечення дає змогу адаптувати її до сучасних економічних умов, посилити аналітичну функцію обліку, підвищити якість аудиту і забезпечити ефективне управління капіталом підприємства, зокрема в частині нематеріальних активів.

Останній принцип підкреслює позиція Н. С. Сікача, який вважає, що рівень своєчасної поінформованості суб'єктів господарювання та можливість ефективного і швидкого оцінювання отриманої обліково-аналітичної інформації є основою стабільності їх функціонування, важливим чинником виживання в конкурентній боротьбі та зниження ризикованості підприємницької діяльності. Слід наголосити також на тому, що разом з обліково-аналітичною інформацією для забезпечення ефективної системи управління підприємницькою діяльністю потрібні також нормативно-правовий, методичний, технічна, організаційний та інші види інформації. Автор зазначив, що обліково-аналітичне забезпечення складається з обліку, аналізу та аудиту. Функція обліку реалізується через відбір, реєстрацію інформації та її відображення для подальшого використання. Завдяки функції аналізу на основі обліку створюється інформація для формування висновків і прийняття управлінських рішень [192].

М. Ю. Татенко та В. Ю. Гордополов, розглядаючи облікове забезпечення як один із ключових чинників інноваційного розвитку підприємств агробізнесу в сучасних умовах, акцентують увагу на наявності системних проблем, що виникають у процесі його практичного використання

в підприємствах агробізнесу [201]. Автори пропонують класифікувати комплекс таких проблем і недоліків за окремими категоріями, що дає змогу здійснити їх структурований аналіз та визначити напрями удосконалення облікового забезпечення (табл. 3.3).

Таблиця 3.3

Облікове забезпечення аудиту нематеріальних активів підприємств агробізнесу

№	Галузевий чинник	Проблемні аспекти	Авторські підходи до облікового забезпечення аудиту нематеріальних активів
1	**2**	**3**	**4**
1	Галузеві	Неврахування галузевої специфіки агробізнесу в облікових системах; відсутність субрахунків для аналітичного обліку процесів вирощування культур та розведення тварин	*Запровадження аналітичного обліку нематеріальних активів за галузевими об'єктами (селекційні досягнення, агротехнології, програмне забезпечення для аграрного виробництва); адаптація аудиторських процедур до біологічної та інноваційної специфіки*
2	Документальні	Відсутність або застарілість шаблонів первинних документів; неналежне їх оформлення; відсутність обов'язкових реквізитів; затримки в отриманні документів	*Уніфікація первинних документів щодо нематеріальних активів (акти введення в експлуатацію, акти капіталізації, ліцензійні договори); посилення аудиторського контролю за своєчасністю та повнотою документального підтвердження*
3	Автоматизовані	Недостатній рівень автоматизації облікових процесів, що зумовлює ручні коригування та додаткові витрати трудових ресурсів	*Впровадження цифрових рішень для обліку нематеріальних активів та застосування автоматизованих аудиторських процедур із метою тестування великих масивів даних*
4	Функціональні	Малофункціональність облікових систем, відсутність необхідних довідників та аналітичних даних щодо активів	*Розроблення спеціалізованих довідників нематеріальних активів для потреб внутрішнього контролю й аудиту; інтеграція ERP-систем з модулями управління інтелектуальним капіталом*
5	Договірні	Неврахування окремих умов договорів з контрагентами, що призводить до викривлення облікової інформації	*Посилення аудиторського аналізу договірної бази щодо прав користування, ліцензування, франчайзингу та роялті; обов'язкове врахування правових аспектів при ідентифікації нематеріальних активів*

Закінчення табл. 3.3

1	2	3	4
6	Воєнні	Виникнення нових видів операцій у період воєнного стану, що не були характерні раніше	*Адаптація методики облікового забезпечення аудиту нематеріальних активів до умов воєнного стану; врахування ризиків втрати прав, знецінення активів, кіберзагроз та порушення доступу до інформації*

Джерело: сформовано та удосконалено автором на основі [201, с. 31].

Наведена систематизація проблем облікового забезпечення підприємств агробізнесу свідчить про їх багатофакторний і взаємопов'язаний характер, що безпосередньо впливає на якість облікового забезпечення аудиту нематеріальних активів. Галузеві, документальні, функціональні, договірні та воєнні чинники зумовлюють ускладнення процесів ідентифікації, оцінювання, документального підтвердження та контролю за НМА. Запропоновані власні підходи до удосконалення облікового забезпечення аудиту нематеріальних активів спрямовані на зниження аудиторських ризиків, підвищення достовірності обліково-звітної інформації, посилення правового захисту прав на нематеріальні активи та адаптацію аудиторських процедур до умов цифровізації та воєнного стану, що загалом сприятиме підвищенню ефективності управління капіталом аграрних формувань.

Узагальнення теоретичних підходів до формування інформаційно-облікового та обліково-аналітичного забезпечення аудиту нематеріальних активів у системі управління капіталом свідчить, що нематеріальні ресурси поступово перетворюються з другорядного елемента обліку на ключовий чинник інвестиційної привабливості, ринкової вартості та фінансової стійкості аграрних формувань. Нематеріальні активи дедалі частіше визначають реальну вартість бізнесу, а отже, потребують не лише коректного бухгалтерського відображення, а й інтеграції в загальну систему управління власним і залученим капіталом. За таких умов обліково-аналітичне забезпечення аудиту НМА виступає не просто інформаційною підсистемою, а стратегічним інструментом підтримки управлінських, інвестиційних і контрольних рішень.

Проаналізовані наукові підходи підтверджують, що обліково-аналітичне

забезпечення має багатовимірний і системний характер: воно поєднує бухгалтерський облік, аналіз, аудит, нормативно-правову, методичну, технічну та організаційну складові, формуючи єдине інформаційне середовище для оцінки стану і результативності використання нематеріальних активів. Особливого значення при цьому набуває проблема достовірної оцінки НМА, оскільки саме вона є вихідною базою для формування фінансової звітності, визначення справедливої вартості бізнесу, розрахунку збитків, заставної вартості, часток у статутному капіталі тощо. Відсутність універсального підходу до оцінювання нематеріальних активів підвищує роль професійного судження бухгалтера й аудитора, а отже, потребує вдосконалення методичного забезпечення, стандартизації підходів і гармонізації з міжнародними вимогами.

Умови цифровізації та воєнного стану додатково ускладнюють завдання облікового забезпечення аудиту нематеріальних активів, але водночас відкривають нові можливості для його розвитку. Використання ERP-систем, цифрових платформ обліку та аналітики, автоматизованих аудиторських процедур, розширення інтегрованої фінансової й нефінансової звітності, а також орієнтація на принципи достовірності, релевантності, прозорості та вчасності інформації допомагають суттєво підвищити якість обліково-аналітичної бази. Запропоновані в наукових джерелах і узагальнені автором підходи до вдосконалення облікового забезпечення аудиту нематеріальних активів спрямовані на зниження аудиторських ризиків, посилення правового захисту прав на НМА та підвищення ефективності управління капіталом аграрних формувань, що є необхідною передумовою їх сталого розвитку в умовах сучасної економіки.

Отже, облікове забезпечення аудиту нематеріальних активів у системі управління капіталом аграрних формувань має розглядатись як комплексна інформаційно-аналітична система, що забезпечує взаємозв’язок між бухгалтерським обліком, аналізом, аудитом, нормативно-правовим, методичним, технічним та організаційним забезпеченням. Встановлено, що нематеріальні активи впливають не лише на структуру активів підприємства, а

й на формування його ринкової вартості, інвестиційної привабливості, фінансової стійкості та здатності до інноваційного розвитку. У зв’язку з цим удосконалення облікового забезпечення аудиту НМА має бути спрямоване на підвищення достовірності оцінки, повноти документального підтвердження, релевантності обліково-аналітичної інформації, автоматизації облікових процесів, урахування галузевих, договірних, цифрових і воєнних ризиків, що в сукупності створює якісне інформаційне підґрунтя для прийняття стратегічних управлінських рішень стосовно формування, використання та приросту капіталу аграрних формувань.

3.3. Удосконалення системи внутрішнього аудиту нематеріальних активів

На практиці внутрішній аудит нематеріальних активів в аграрних формуваннях залишається недостатньо розвинутим, фрагментарним та часто зводиться до формального контролю документального підтвердження операцій. Відсутність системного підходу, чітко регламентованих процедур, стандартизованих внутрішніх методик і сучасних аналітичних інструментів знижує ефективність внутрішнього аудиту та негативно впливає на якість обліково-звітної інформації. У зв’язку з цим актуалізується необхідність удосконалення внутрішнього аудиту НМА як важливої передумови підвищення достовірності, прозорості й аналітичної цінності фінансової звітності аграрних підприємств.

О. М. Дмитренко зазначає, що система бухгалтерського обліку формується на кожному підприємстві, що передбачено нормативними документами, але функціонує з різним рівнем ефективності через багато факторів: людських, ресурсних, інформаційних. Разом з тим між результативністю діяльності суб’єктів господарювання та ефективністю системи бухгалтерського обліку є прямий зв’язок. Оскільки система бухгалтерського обліку в системі управління аграрним формуванням виконує важливу функцію інформаційного забезпечення, то, звичайно, якість її роботи

позначається на ефективності системи управління та діяльності підприємства в цілому. А отже, підвищення ефективності системи бухгалтерського обліку є одним із пріоритетних завдань системи управління аграрним формуванням. З огляду на складність та багатоаспектність системи бухгалтерського обліку одним із основних інструментів підвищення ефективності її функціонування на підприємстві може стати внутрішній аудит [87].

О. С. Гавриловський та Ю. В. Сташенко вважають, що внутрішній аудит є ключовим компонентом удосконалення корпоративного управління в компаніях, що має забезпечувати ефективність операційної діяльності компаній, надійність їх фінансової звітності та дотримання відповідних нормативно-правових актів. Внутрішній аудит відіграє важливу роль в оцінці ефективності систем контролю та підвищує загальну ефективність діяльності компаній. Доводиться визнати, що об’єкти нематеріальних активів на сьогоднішньому етапі розвитку облікової реформи потребують грамотно проведеної класифікації [58, с. 327].

Удосконалення внутрішнього аудиту нематеріальних активів має ґрунтуватися не лише на національних підходах, а й на положеннях Міжнародних стандартів професійної практики внутрішнього аудиту (стандарти), розроблених Інститутом внутрішніх аудиторів. Стандарти визначають концептуальні основи внутрішнього аудиту, зокрема:

- місію внутрішнього аудиту – підвищення цінності та покращання діяльності організації;
- основні принципи професійної практики (цінність, компетентність, об’єктивність, аналітичність);
- кодекс етики;
- міжнародні стандарти професійної практики внутрішнього аудиту.

У контексті нематеріальних активів найбільш суттєвою є вимога дотримання стандарту 2120 «Управління ризиками», який вимагає, щоб внутрішній аудит оцінював адекватність і ефективність системи контролю ризиків, включно з ризиками, пов’язаними з:

- правами інтелектуальної власності;
- програмним забезпеченням та цифровими ресурсами;
- знеціненням і неправильною класифікацією активів;
- дотриманням ліцензійних умов;
- інформаційною безпекою.

Впровадження вимог стандартів забезпечує відповідність внутрішнього аудиту НМА міжнародним стандартам та підвищує достовірність управлінських рішень, базованих на результатах аудиторських процедур.

Внутрішній аудит – це діяльність з оцінювання, організована в межах суб'єкта господарювання, яку виконує окремий відділ. Отже, внутрішній аудит – це елемент внутрішньогосподарського контролю у вигляді організованої на підприємстві служби, що діє в інтересах керівництва або власників. Служба внутрішнього аудиту є самостійним структурним підрозділом суб'єкта господарювання і підпорядковується безпосередньо керівникові. Обов'язки працівників служби регламентуються посадовими інструкціями, які розробляються її керівником, коригуються в разі зміни окремих функцій або обсягу і затверджуються керівником підприємства. Незалежно від ступеня самостійності та об'єктивності внутрішнього аудиту він не може досягнути такого ступеня незалежності, який вимагають від зовнішнього аудитора під час висловлення ним думки щодо фінансових звітів. [30, с. 189].

Результати проведеного в розділі 2 дослідження стану організації внутрішнього аудиту в аграрних формуваннях засвідчили, що у більшості підприємств відсутня повноцінно сформована служба внутрішнього аудиту. Функції внутрішнього аудиту, як правило, виконуються епізодично та покладаються на окремих посадових осіб, зокрема ревізора, бухгалтера або інших відповідальних працівників, що знижує ефективність внутрішнього контролю та обмежує можливості системного управління ризиками, у т. ч. щодо нематеріальних активів.

І. А. Бержанір відзначив, що в Україні не всі розуміють важливість

внутрішнього аудиту для підприємства. Поширена думка, що достатньо перевірок, які здійснюються зовнішніми аудиторами. Внутрішній аудит охоплює питання, принципово важливі для функціонування та розвитку підприємства. На відміну від зовнішнього, він виходить за межі оцінки фінансових ризиків і звітності та розглядає ґрунтовні питання, зокрема репутацію організації, ефективне використання ресурсів, оцінку майбутніх перспектив тощо [39, с. 13].

Позиція І. А. Бержаніра є надзвичайно актуальною, оскільки в українській практиці справді внутрішній аудит часто недооцінюється або сприймається як дублювання функцій зовнішнього аудиту. Проте внутрішній аудит має зовсім іншу природу та значно ширший функціональний зміст. Він не обмежується перевіркою дотримання облікових стандартів чи формуванням аудиторської думки, а спрямований на постійне підвищення ефективності діяльності підприємства, його стійкості та стратегічної спроможності. На відміну від зовнішніх аудиторів, внутрішні аудитори розглядають не лише фінансові, а й операційні, управлінські, стратегічні, репутаційні та інноваційні ризики. Вони аналізують причини виникнення недоліків, вивчають глибинні механізми управління активами, оцінюють ефективність використання ресурсів та пропонують конкретні рішення щодо покращання діяльності підприємства. Тому внутрішній аудит виступає не лише інструментом контролю, а й інструментом розвитку та адаптації підприємства до мінливого середовища.

Це особливо важливо для аграрних формувань, де значна частина активів – зокрема нематеріальні (право користування технологічними системами, програмне забезпечення, брендові елементи, бази даних, цифрові карти полів) – впливають на технологічний рівень виробництва та конкурентоспроможність. Недооцінка внутрішнього аудиту призводить до втрати управлінського потенціалу, пропуску ризиків, неефективного використання інтелектуальних ресурсів та зниження стійкості підприємства.

Тому наведена думка підтверджує, що внутрішній аудит має стати інтегрованою частиною системи корпоративного управління, інструментом

стратегічного розвитку та механізмом забезпечення якості управлінських рішень на всіх рівнях.

З метою підвищення якості, глибини та системності внутрішнього аудиту нематеріальних активів в аграрних формуваннях, як підкреслювалось вище, доцільним є впровадження окремої служби внутрішнього аудиту або посади внутрішнього аудитора. Важливою передумовою результативності його діяльності має стати цільове професійне навчання з питань методики внутрішнього аудиту в цілому і нематеріальних активів зокрема, використання цифрових аудиторських інструментів, аналітичних процедур, а також оцінки ризиків, притаманних об’єктам інтелектуальної власності.

Розвиток цифрових технологій змінює традиційні методи обліку, що безпосередньо впливає на функціонування внутрішнього аудиту, удосконалюючи його методи та підвищуючи ефективність контролю (табл. 3.4).

Сфера нематеріальних активів, як зазначалося, характеризується високою концентрацією ризиків, що безпосередньо впливають на достовірність обліку та прозорість фінансової звітності. До найбільш поширених ризиків, які має враховувати внутрішній аудит, належать:

1) ризик відсутності підтверджувальних документів щодо прав інтелектуальної власності (патентів, свідоцтв, ліцензійних договорів);

2) ризик неправильного визнання НМА, зокрема віднесення до складу активів витрат, які не відповідають критеріям МСБО 38;

3) ризик неправильного визначення строку корисного використання або застосування невідповідної амортизаційної політики;

4) ризик прострочення строків дії ліцензій або втрати права користування програмним забезпеченням;

5) ризик знецінення, зокрема для активів, що не генерують економічних вигід;

6) ризик подвійного включення витрат на розроблення або модернізацію програмних продуктів;

7) ризик втрати доступу або знищення цифрових активів, особливо в

умовах воєнного стану;

8) ризик некоректної класифікації баз даних, технологічних карт, цифрових моделей полів, що часто призводить до їх невизнання як активів.

Таблиця 3.4

Взаємозв'язок методів цифровізації бухгалтерського обліку та їхнього впливу на удосконалення внутрішнього аудиту нематеріальних активів

Методи цифровізації бухгалтерського обліку	**Вплив на внутрішній аудит**	**Удосконалення внутрішнього аудиту нематеріальних активів***
Автоматизація інформаційних ресурсів – використання бухгалтерських програм для автоматичного формування звітності, обробки даних і ведення реєстрів	Покращання доступу до даних – аудитори отримують миттєвий доступ до фінансової інформації, що прискорює перевірку звітності та аналіз процесів	*Забезпечує безперервний моніторинг операцій з нематеріальними активами, автоматичне відстеження їх руху, амортизації, знецінення та своєчасне виявлення ризиків порушень*
Використання хмарних технологій – зберігання даних на віддалених серверах з доступом у реальному часі	Зменшення людського фактора – автоматизація знижує ймовірність помилок і фальсифікацій, підвищуючи точність інформації	*Підвищує надійність зберігання даних щодо прав інтелектуальної власності, ліцензій, патентів, забезпечує безперешкодний доступ внутрішнього аудитора до первинної інформації*
Інтеграція з ERP-системами – об'єднання бухгалтерського обліку з іншими управлінськими системами для оптимізації процесів	Зміни у методах перевірки – використання Big Data та штучного інтелекту для аналізу аномалій замість традиційних ручних перевірок	*Дає змогу здійснювати комплексний контроль нематеріальних активів у взаємозв'язку з фінансовими, виробничими та інноваційними процесами, що підвищує аналітичну глибину внутрішнього аудиту*
Використання блокчейн - технологій – забезпечення безпеки та прозорості облікових записів, зниження ризику маніпуляцій	Підвищення ефективності – цифрові технології скорочують час перевірок, знижують витрати та підвищують загальну ефективність аудиту	*Забезпечує незмінність інформації про права на нематеріальні активи, унеможливлює їх підробку або незаконне переоформлення, підвищує рівень довіри до результатів внутрішнього аудиту*

Джерело: доповнено та узагальнено автором на основі [212].

Систематичне оцінювання та моніторинг таких ризиків забезпечують підвищення якості обліково-звітної інформації та дають внутрішньому аудитору можливість виконувати не лише контрольну, а й превентивну функцію.

Основними передумовами створення служби внутрішнього аудиту діяльності підприємств можуть бути [198, с. 82]:

1) конфлікт інтересів і повноважень менеджерів та власників;

2) глобалізація ринків капіталів, яка сприяє загостренню конкурентної боротьби за інвестований капітал;

3) підписання довгострокових контрактів чи залучення складних фінансових інструментів, які передбачають високі фінансові ризики;

4) збільшення кількості філій, дочірніх підприємств чи значне географічне розгалуження підрозділів компаній;

5) удосконалення та розвиток інформаційних технологій і їх впровадження у сферу виробництва, збуту й управління;

6) виявлення та запобігання ймовірному шахрайству і порушенню законодавства всередині підприємства;

7) розроблення системи повної та достовірної управлінської звітності підприємства;

8) посилення контрольної функції в частині дотримання законодавства, збереження активів, ефективності і результативності діяльності окремих структурних підрозділів чи підприємства в цілому. Важливим моментом у створенні служби внутрішнього аудиту є рішення власників проте чи є в цьому необхідність для компанії, це залежить від: розміру та ступеню розгалуженості організаційної структури; географічного розташування структурних підрозділів та філій; рівню ризиків, властивих діяльності компанії, обсягу бізнес-процесів.

О. С. Петрицька виокремлює основну мету впровадження внутрішнього аудиту на підприємстві як отримання незалежної достовірної оцінки його фінансово-господарської діяльності задля встановлення фактів порушень, виявлення резервів поліпшення. Для належного функціонування служби внутрішнього аудиту велике значення має достатнє організаційне забезпечення [159, с. 358].

За умов постійних змін та диспропорцій, пов’язаних з економічним і соціальним розвитком, доцільно зауважити, що сучасний внутрішній аудит

має впливати на очікуваний результат – економічне піднесення. Звідси випливає, що він повинен проводитися з дотриманням певних принципів, які наведено в табл. 3.5.

Таблиця 3.5

Принципи ефективного внутрішнього аудиту та їх застосування щодо нематеріальних активів

№	Принцип	Зміст принципу	Застосування принципу у внутрішньому аудиті нематеріальних активів
1	2	3	4
1	Принцип вимірювання та вирівнювання очікувань	Забезпечує баланс між показниками захисту та покращання діяльності підприємства, системний підхід до управління ризиками та оцінку усіх потенційних загроз	У контексті НМА цей принцип означає необхідність: • чітко визначати очікування керівництва щодо ефективності використання НМА (програмне забезпечення, ліцензії, права користування тощо); • проводити регулярну оцінку ризиків втрати прав, прострочення ліцензій, знецінення НМА; • формувати індикатори ефективності (KPI) для НМА: економічний ефект, корисність, інноваційний вплив
2	Принцип забезпеченості	Передбачає наявність достатньої інформаційної бази та фінансування для якісного проведення внутрішнього аудиту	Для аудиту НМА критично: • забезпечити доступ до всіх договорів, актів, ліцензій, реєстрів торговельних марок, внутрішніх баз даних; • мати ресурси для залучення експертів (оцінювачів, IT-спеціалістів при перевірці програмного забезпечення); • забезпечити фінансування для тестування систем захисту електронних даних (бекапи, кібербезпека)
3	Принцип прозорості в роботі внутрішнього аудиту	Передбачає чіткість, прозорість і узгодженість роботи внутрішнього аудиту з підрозділами підприємства	Для НМА принцип реалізується через: • чіткі регламенти щодо визнання, класифікації та амортизації НМА; • стандартизовані форми перевірки документів (договорів, ліцензій, прав інтелектуальної власності); • узгодженість з IT-відділом під час перевірки електронних баз, програмного забезпечення, даних точного землеробства; • прозоре визначення ознак знецінення НМА
4	Принцип комунікативності	Передбачає активну взаємодію внутрішнього аудиту з іншими підрозділами підприємства, обмін інформацією та	У сфері НМА: • аудит має співпрацювати з юристами (правовий статус НМА), IT-фахівцями (програмне забезпечення, бази даних), агрономічною службою (технологічні карти, цифрові моделі полів); • потрібен постійний інформаційний обмін щодо строків дії ліцензій, оновлення версій

Закінчення табл. 3.5

1	2	3	4
		узгодженість дій	програмного забезпечення, ризиків втрати доступу до цифрових активів; • комунікація дає змогу виявити нелегальні копії програмного забезпечення, неформалізовані НМА або «приховані» активи

Джерело: сформовано на основі [157] та доповнено автором.

Запропоновані принципи внутрішнього аудиту набувають особливої ваги в контексті управління нематеріальними активами аграрних формувань, оскільки саме НМА дедалі більше визначають інноваційність, технологічність та конкурентоспроможність агробізнесу. Як зазначалось, у сільськогосподарських підприємствах зростає рівень цифровізації виробничих процесів, використання спеціалізованих програмних продуктів, систем точного землеробства, електронних технологічних карт та баз даних, що трансформує структуру активів і висуває нові вимоги до їх обліку й контролю.

Принцип вимірювання та вирівнювання очікувань забезпечує необхідний баланс між захисною функцією внутрішнього аудиту та його роллю у стимулюванні інновацій. У сфері НМА цей баланс надзвичайно важливий: з одного боку – потрібно мінімізувати ризики втрати прав, знецінення або неправильного обліку; з іншого – створити умови для ефективного використання інтелектуального потенціалу підприємства.

Принцип забезпеченості особливо критичний для аудиту нематеріальних активів, адже повноцінна перевірка НМА неможлива без якісної доказової бази: договорів, ліцензій, технічної документації, прав інтелектуальної власності, підтвердження використання програмного забезпечення. Наявність відповідних ресурсів і доступу до інформації визначає точність аудиторських процедур.

Принцип прозорості в роботі внутрішнього аудиту забезпечує прозорість процесів і запобігає пропуску ключових ризиків, особливо тих, що стосуються цифрових активів, строків дії прав, тестування на знецінення. Узгодженість дій між підрозділами – бухгалтерією, юридичним відділом, ІТ-службою – формує єдину систему контролю за НМА.

Принцип комунікативності підсилює попередні, оскільки ефективне управління НМА в агроформуванні можливе лише за умови регулярної взаємодії підрозділів. Нематеріальні активи мають міжфункціональний характер: юридичний статус визначає юрист, облік – бухгалтерія, технічний супровід – ІТ-відділ, використання – виробничі та маркетингові підрозділи. Тому комунікація є ключовою умовою їх ефективного внутрішнього контролю.

У цілому наведені принципи формують системну методологію внутрішнього аудиту НМА, що відповідає сучасним умовам цифрової трансформації аграрного сектору.

Ефективність внутрішнього аудиту нематеріальних активів великою мірою залежить від застосування стандартизованих процедур та інструментів. До основних методичних прийомів, які має використовувати внутрішній аудитор, належать:

1) документальна перевірка – аналіз договорів, актів приймання-передачі, свідоцтв про реєстрацію НМА, технічних специфікацій, ліцензійних сертифікатів;

2) інвентаризація цифрових активів – звірка облікових даних із фактичним станом програмного забезпечення, баз даних, цифрових карт;

3) аналітичні процедури – порівняння обсягів використання програмного забезпечення з кількістю ліцензій, зіставлення витрат на розроблення з результатами їх економічного використання;

4) тестування процедур внутрішнього контролю – оцінка наявності політик щодо збереження цифрових даних, систем резервного копіювання, доступів до інформаційних ресурсів;

5) оцінка відповідності МСБО 38 – перевірка дотримання критеріїв визнання, класифікації, амортизації та тестування на знецінення;

6) опитування відповідальних працівників (бухгалтерія, ІТ-фахівці, юристи) щодо порядку використання та супроводу НМА;

7) залучення експертів у разі потреби оцінки спеціалізованих програмних продуктів, об’єктів інтелектуальної власності або технологічних

рішень.

Використання цих методичних інструментів забезпечує об’єктивність аудиту та формує повну доказову базу для подальших управлінських рішень.

Запропонована система внутрішнього аудиту структурована за шістьма ключовими етапами, що охоплюють стратегічне бачення управління НМА, їх ідентифікацію та класифікацію, аналіз обліку та оцінки, перевірку ефективності використання, оцінку внутрішнього контролю та ризик-менеджменту, а також формування звітності й рекомендацій. Такий підхід забезпечує комплексний погляд на нематеріальні активи як на стратегічний ресурс, що формує основу довгострокового розвитку агроформування.

Таким чином, побудована система внутрішнього аудиту нематеріальних активів є комплексним механізмом, спрямованим на забезпечення їх достовірного обліку, ефективного використання та своєчасного управління ризиками. Вона поєднує стратегічні, організаційні, аналітичні та контрольні елементи, що дають змогу отримати цілісне бачення стану та впливу НМА на результативність діяльності підприємства. Особливо важливою є здатність внутрішнього аудиту оцінювати не лише фактичний стан активів, а і їх економічну доцільність, технологічну корисність та потенціал для підвищення конкурентоспроможності.

Упровадження системи внутрішнього аудиту нематеріальних активів сприяє удосконаленню управлінських процесів, підвищує рівень внутрішнього контролю та забезпечує обґрунтованість стратегічних рішень. У результаті підприємство отримує більш стійку, прозору й ефективну модель управління своїми інтелектуальними ресурсами, що відповідає вимогам сучасного аграрного середовища та викликам цифрової економіки.

Беручи до уваги стратегічне значення нематеріальних активів для розвитку сучасних аграрних формувань, а також результати проведеного аналізу етапів, принципів та особливостей внутрішнього аудиту НМА, виникає необхідність розроблення чіткої та структурованої програми (Додаток С), яка забезпечить системність аудиторських процедур і дасть змогу комплексно оцінити стан обліку, використання та контролю таких активів.

Запропонована програма внутрішнього аудиту спрямована на практичну реалізацію теоретичних положень, викладених у попередньому розділі, та враховує специфіку аграрної сфери, високі ризики втрати прав на НМА, швидкий розвиток цифрових технологій і підвищені вимоги до прозорості управління інтелектуальними ресурсами.

Розроблена програма внутрішнього аудиту нематеріальних активів аграрного формування забезпечує системний і комплексний підхід до оцінювання стану обліку, юридичної оформленості, використання та ефективності управління НМА. Вона охоплює всі ключові етапи аудиторського процесу – від організаційної підготовки й ідентифікації активів до аналізу економічної вигоди, оцінки ризиків, контролю за дотриманням строків дії прав і формування рекомендацій щодо удосконалення внутрішніх процедур.

Особливості аграрного формування зумовлюють необхідність адаптації програми внутрішнього аудиту нематеріальних активів до специфіки аграрного виробництва, що, як неодноразово підкреслювалося, характеризується сезонністю, залежністю від природно-кліматичних умов, значною роллю земельних ресурсів, використанням біологічних активів та активним впровадженням цифрових технологій. У зв’язку з цим внутрішній аудит НМА має бути спрямований не лише на перевірку правильності їх визнання, оцінки та облікового відображення, а й на оцінювання їхнього впливу на виробничу ефективність, урожайність, якість продукції, управління земельним банком і конкурентоспроможність аграрного підприємства.

Особливої уваги потребують галузево-специфічні НМА, зокрема аграрне програмне забезпечення, цифрові карти полів, бази даних щодо ґрунтів, посівів і врожайності, права на сорти рослин і селекційні досягнення, торговельні марки аграрної продукції, ліцензії, сертифікати, технологічні регламенти та інші об’єкти, що забезпечують управління агровиробництвом. Їх аудит має передбачати перевірку юридичного оформлення прав, строків їхньої дії, фактичного використання, ризиків втрати доступу, технологічного знецінення та здатності таких активів формувати майбутні економічні вигоди

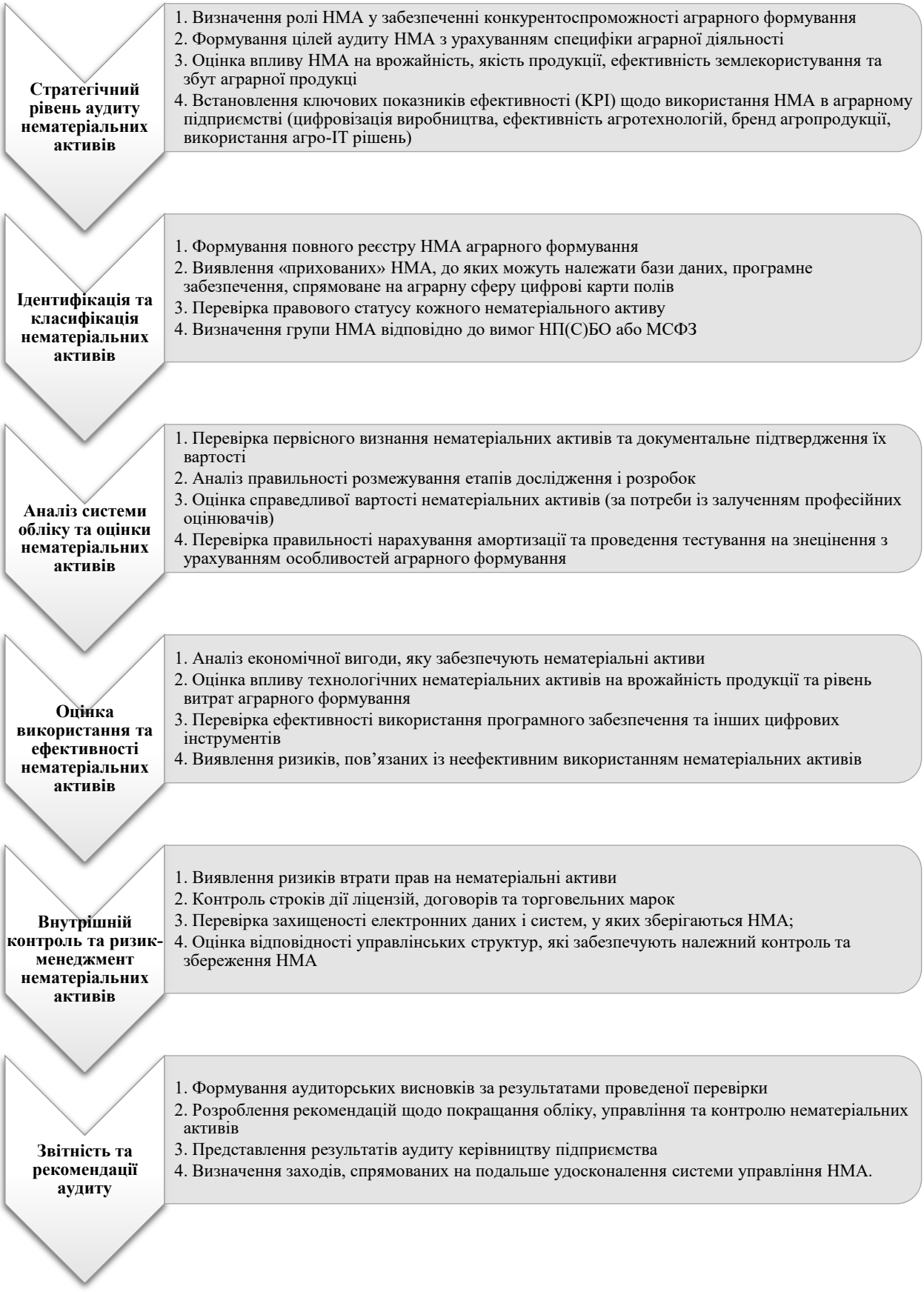


Рис. 3.5. Система внутрішнього аудиту нематеріальних активів агроформування

Джерело: розроблено автором.

для аграрного формування.

Важливим результатом упровадження такої програми є підвищення рівня фінансової дисципліни, прозорості та керованості нематеріальних активів, які відіграють дедалі більшу роль у забезпеченні конкурентоспроможності агробізнесу. Програма дає змогу виявити слабкі місця в системі обліку й контролю, мінімізувати ризики втрати прав, знецінення, неправильної класифікації або нераціонального використання НМА, а також сприяє формуванню обґрунтованих управлінських рішень.

Тому внутрішній аудит нематеріальних активів, структурований відповідно до представленої програми, виступає не лише інструментом перевірки, а й важливим елементом стратегічного управління інтелектуальними ресурсами аграрного формування. Його результати створюють інформаційну основу для підвищення ефективності діяльності підприємства та забезпечення його сталого розвитку в умовах цифровізації і зростаючої ролі знань та технологій.

Таким чином, практика аудиту свідчить, що на тих підприємствах, де створені й ефективно функціонують служби внутрішнього аудиту, значно вищим є рівень збереження майна, використання ресурсів, організації бухгалтерського обліку та достовірності звітності. Досвід передових підприємств Західної Європи показує, що внутрішній аудит виявляється дієвим, допомагає підвищити ефективність системи контролю за витратами виробництва, а також істотно поліпшити роботу підрозділів підприємства за наявності підтримки з боку першого керівника та високого рівня кваліфікації і досвіду аудиторів [45, с. 205].

Першочергову увагу доцільно приділяти нематеріальним активам, які мають значну вартість, забезпечують безперервність виробничого процесу, характеризуються обмеженим строком корисного використання або можуть створювати юридичні ризики для аграрного підприємства.

З метою підвищення достовірності облікового відображення та ефективності аудиту нематеріальних активів аграрних підприємств доцільно запропонувати такі рекомендації:

1. Запровадження внутрішнього реєстру нематеріальних активів, що передбачає формування електронного реєстру НМА із зазначенням таких даних: назва активу; дата придбання; первісна вартість; строк корисного використання; відповідальна особа; дата завершення строку дії прав; рівень ризику.

2. Автоматизація контрольних процедур шляхом використання ERP-систем і спеціалізованого програмного забезпечення для автоматичного нарахування амортизації, формування нагадувань щодо завершення строку дії ліцензій, моніторингу використання цифрових активів та контролю доступу до інформаційних систем.

3. Проведення періодичного тестування на знецінення, зокрема щоквартального аналізу ознак знецінення щодо програмного забезпечення, цифрових агроплатформ, патентів і ліцензій. Такий підхід є особливо важливим в умовах швидкого морального старіння технологій.

4. Посилення юридичного контролю, що має охоплювати своєчасну реєстрацію прав, моніторинг строків дії правовстановлюючих документів, контроль за виконанням ліцензійних угод та юридичний супровід об’єктів інтелектуальної власності.

5. Здійснення внутрішнього аудиту на основі KPI, що передбачає оцінювання ефективності використання НМА за такими показниками, як приріст продуктивності, економія витрат, підвищення врожайності та окупність цифрових технологій.

6. Підвищення кваліфікації персоналу, яке доцільно організовувати для бухгалтерів, внутрішніх аудиторів, юристів та ІТ-фахівців аграрного підприємства.

Запропонований ризик-орієнтований підхід дає змогу мінімізувати фінансові, правові та операційні ризики, підвищити достовірність облікових даних і забезпечити ефективніше використання нематеріальних активів у діяльності аграрного підприємства. Його застосування сприятиме покращанню інформаційного забезпечення фінансової звітності, зниженню ризиків викривлення облікової інформації та зміцненню інноваційного

потенціалу аграрного підприємства.

У підрозділі обґрунтовано, що в умовах зростання ролі нематеріальних активів у формуванні вартості аграрних підприємств внутрішній аудит виступає ключовим інструментом забезпечення достовірності, повноти та своєчасності обліково-звітної інформації. Встановлено, що за наявності прямого зв'язку між ефективністю системи бухгалтерського обліку та результативністю діяльності підприємства саме внутрішній аудит здатен підвищити якість інформаційного забезпечення управління, посилити контроль за визнанням, оцінкою, класифікацією, амортизацією та знеціненням нематеріальних активів. Показано, що інтеграція вимог Міжнародних стандартів професійної практики внутрішнього аудиту, зокрема стандарту 2120 «Управління ризиками», із національними підходами дає змогу системно враховувати ризики, пов'язані з правами інтелектуальної власності, програмним забезпеченням, цифровими ресурсами й інформаційною безпекою. Разом із тим результати дослідження засвідчили недостатній рівень організаційного та методичного забезпечення внутрішнього аудиту нематеріальних активів в аграрних формуваннях: відсутність спеціалізованих служб внутрішнього аудиту, фрагментарність контрольних процедур, брак стандартизованих методик і внутрішніх регламентів, недооцінка превентивної ролі аудиту. Систематизовано основні передумови створення служби внутрішнього аудиту, визначено ключові ризики у сфері НМА та принципи її ефективного функціонування (вимірювання та вирівнювання очікувань, забезпеченості, прозорості, комунікативності), а також окреслено методичний інструментарій перевірки, орієнтований на документальну, аналітичну, інвентаризаційну й ІТ-складову контролю цифрових і інтелектуальних активів.

Запропонована система внутрішнього аудиту нематеріальних активів агроформування та розроблена програма його проведення забезпечують комплексний, поетапний підхід до оцінки стану обліку, юридичної оформленості, використання та управління НМА. Їх упровадження сприяє підвищенню рівня фінансової дисципліни, прозорості й керованості

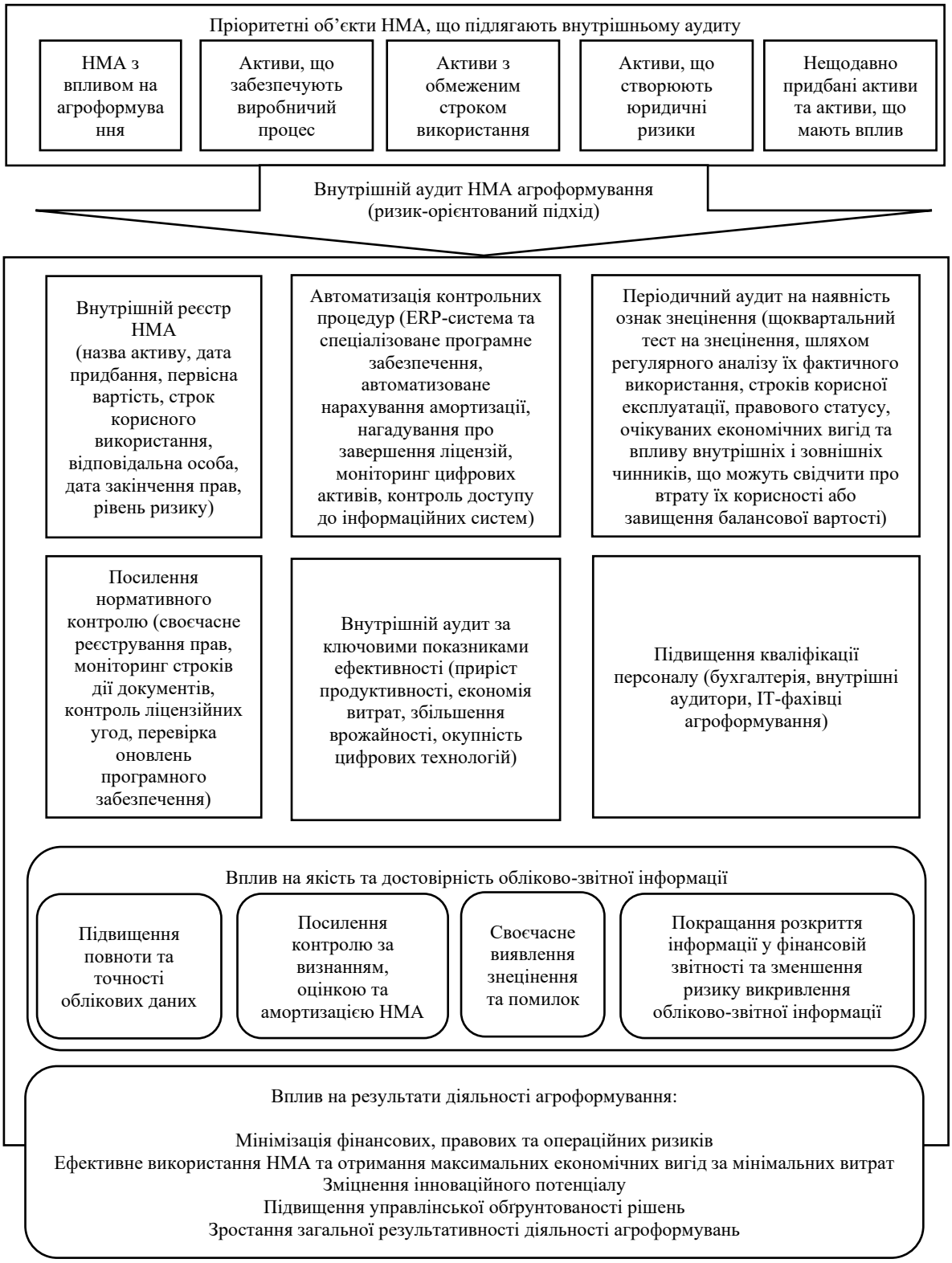


Рис. 3.6. Схема внутрішнього аудиту НМА агроформувань та його впливу на якість обліково-звітної інформації і результатів діяльності

Джерело: сформовано автором.

інтелектуальними ресурсами, зміцненню системи внутрішнього контролю та обґрунтованості стратегічних управлінських рішень. У підсумку внутрішній аудит нематеріальних активів трансформується із суто контрольної функції в

інструмент стратегічного розвитку аграрних формувань, що забезпечує їх стійкість і конкурентоспроможність в умовах цифровізації, воєнних викликів та зростаючої ролі технологічних факторів.

У результаті дослідження напрямів удосконалення внутрішнього аудиту нематеріальних активів встановлено, що він має трансформуватися з епізодичної контрольної функції у постійно діючий інструмент управління ризиками, підвищення достовірності обліково-звітної інформації та забезпечення ефективного використання інтелектуальних і цифрових ресурсів аграрного формування. Обґрунтовано доцільність створення служби внутрішнього аудиту або запровадження посади внутрішнього аудитора, розроблення спеціалізованої програми перевірки НМА, застосування принципів ефективного внутрішнього аудиту, використання аналітичних, документальних, інвентаризаційних та ІТ-процедур контролю. Запропонований підхід допомагає своєчасно виявляти ризики неправильної класифікації, знецінення, втрати прав, порушення ліцензійних умов, недостовірної оцінки та неефективного використання НМА, що сприяє підвищенню прозорості фінансової звітності, якості управлінських рішень і конкурентоспроможності аграрних формувань.

Висновки до розділу 3

У третьому розділі дисертаційної роботи обґрунтовано напрями удосконалення облікового забезпечення аудиту нематеріальних активів у системі управління діяльністю аграрних формувань.

1. Доведено, що в умовах цифровізації економіки, посилення ролі інтелектуального капіталу, активного використання програмного забезпечення, цифрових платформ, баз даних, прав користування, селекційних досягнень, агротехнологій та інших нематеріальних ресурсів традиційні підходи до їх обліку й аудиту не забезпечують достатнього рівня повноти, достовірності й аналітичної цінності обліково-звітної інформації. У зв’язку з цим удосконалення облікового забезпечення аудиту НМА має розглядатися не

як окреме уточнення облікових процедур, а як комплексна трансформація всієї системи формування, перевірки та використання інформації про нематеріальні активи аграрних формувань.

2. Обґрунтовано концептуальні підходи до удосконалення облікового забезпечення аудиту нематеріальних активів, які передбачають перехід від переважно документально-формального контролю до системного підходу, що поєднує нормативно-правове регулювання, справедливо-вартісну оцінку, аналітичне узагальнення, внутрішній контроль, цифровізацію обліково-аналітичних процесів та інтегроване розкриття інформації. Встановлено, що аудит нематеріальних активів має бути орієнтований не лише на підтвердження їх наявності, правового статусу та правильності відображення у фінансовій звітності, а й на оцінку здатності генерувати майбутні економічні вигоди, впливати на фінансові результати, інвестиційну привабливість, конкурентоспроможність і стратегічну вартість аграрного підприємства.

3. Важливим напрямом удосконалення облікового забезпечення аудиту є розвиток справедливо-вартісного підходу до оцінки нематеріальних активів. Використання лише первісної вартості не завжди дає змогу об’єктивно відобразити економічний потенціал таких активів, особливо якщо йдеться про внутрішньо створені програмні продукти, цифрові рішення, бази даних, торговельні марки, права на сорти рослин, ліцензії, агротехнології та інші об’єкти, що можуть істотно впливати на вартість бізнесу. Тому обґрунтовано необхідність застосування гнучкіших підходів до оцінювання НМА, зокрема через поєднання первісної, справедливої, відновної та ринкової вартості залежно від мети оцінки, характеру активу і доступності інформації.

4. Облікове забезпечення аудиту нематеріальних активів у системі управління капіталом аграрних формувань має функціонувати як комплексна інформаційно-аналітична система. Така система повинна об’єднувати бухгалтерський облік, аналіз, аудит, нормативно-правову, методичну, технічну, організаційну й інформаційно-аналітичну складові. Її призначення полягає у формуванні достовірної, своєчасної, релевантної та прозорої інформації про нематеріальні активи для потреб управління власним і

залученим капіталом, оцінки інвестиційної привабливості, визначення ринкової вартості підприємства та прийняття стратегічних управлінських рішень.

5. Обґрунтовано, що нематеріальні активи аграрних формувань необхідно розглядати як активну складову капіталу підприємства, яка бере участь у створенні доданої вартості, підвищенні продуктивності, оптимізації виробничих процесів, розвитку інновацій та посиленні конкурентних переваг. За таких умов облік і аудит НМА мають виходити за межі формальної перевірки відповідності стандартам і забезпечувати управлінський персонал інформацією про ефективність використання нематеріальних ресурсів, ризики їх знецінення, правову захищеність, економічну доцільність подальшого використання та вплив на фінансові результати.

6. Внутрішній аудит має виконувати не лише контрольну, а й аналітичну, превентивну та управлінську функції. Його завданням є своєчасне виявлення ризиків неправильної класифікації, недостовірної оцінки, відсутності належного документального підтвердження, порушення ліцензійних умов, втрати прав, знецінення активів, неефективного використання програмних продуктів, баз даних, цифрових платформ та інших нематеріальних ресурсів. Саме внутрішній аудит допомагає забезпечити безперервний моніторинг стану НМА та оперативне реагування на ризики, що можуть впливати на достовірність фінансової звітності.

7. Удосконалення внутрішнього аудиту запропоновано здійснювати шляхом створення відповідної служби або запровадження посади внутрішнього аудитора, розроблення спеціалізованої програми аудиту нематеріальних активів, використання робочих документів для перевірки НМА, впровадження процедур оцінки ризиків, перевірки правовстановлюючих документів, тестування ознак знецінення, аналізу ефективності використання активів та застосування цифрових інструментів аудиту. Такий підхід дає змогу підвищити якість внутрішнього контролю, посилити доказову базу аудиту та забезпечити більш обґрунтоване прийняття управлінських рішень.

8. Науково-практичне значення результатів розділу полягає у формуванні цілісного підходу до удосконалення облікового забезпечення аудиту нематеріальних активів, який поєднує концептуальні, методичні, організаційні, інформаційні та контрольні складові. На відміну від традиційних підходів, запропоноване удосконалення орієнтоване не лише на підтвердження правильності облікового відображення НМА, а й на розкриття їх економічного потенціалу, оцінку впливу на капітал, фінансову стійкість, інвестиційну привабливість і стратегічний розвиток аграрних формувань.

9. Ефективне облікове забезпечення аудиту нематеріальних активів є важливою умовою підвищення прозорості, достовірності та корисності фінансової звітності аграрних підприємств. Реалізація запропонованих напрямів удосконалення сприятиме зниженню аудиторських ризиків, посиленню внутрішнього контролю, покращанню якості управління нематеріальними ресурсами, повнішому відображенню їхнього економічного значення та підвищенню стратегічної результативності діяльності аграрних формувань. У підсумку удосконалене облікове забезпечення аудиту НМА виступає не лише інструментом контролю, а й важливим елементом системи управління розвитком, капіталом і конкурентоспроможністю аграрних підприємств.

Наукові результати третього розділу опубліковано в працях, які наведено в списку використаних джерел [224; 227; 228].

ВИСНОВКИ

У дисертації здійснено теоретичне узагальнення та запропоновано науково обґрунтовані положення щодо удосконалення облікового забезпечення аудиту нематеріальних активів аграрних формувань. Отримані результати дослідження дали змогу досягти поставленої мети, яка полягає в обґрунтуванні теоретичних, методичних та організаційних положень облікового забезпечення аудиту нематеріальних активів аграрних формувань і розробленні практичних рекомендацій щодо його удосконалення з метою підвищення якості, достовірності та корисності обліково-звітної інформації для управління, контролю і прийняття економічних рішень. Основні висновки та пропозиції зводяться до таких науково-прикладних положень.

1. Проблемою облікового забезпечення аудиту нематеріальних активів аграрних формувань є складність їх ідентифікації, підтвердження прав, оцінки та достовірного відображення в обліку і звітності, особливо щодо галузево специфічних об’єктів. Для вирішення цієї проблеми запропоновано методичний підхід до ідентифікації, облікового відображення й аудиторського супроводу НМА, який поєднує економічні, правові, облікові та аудиторські критерії їх визнання. Його суть полягає у послідовному зв’язку між встановленням ознак активу, підтвердженням прав, оцінкою, документуванням, відображенням в обліку, розкриттям у звітності та формуванням аудиторських доказів. Реалізація підходу підвищить достовірність обліково-звітної інформації про НМА, мінімізує ризики їх невизнання та посилить інформаційну основу їх аудиту.

2. Обґрунтування теоретико-методологічного базису дослідження обліку нематеріальних активів у сучасних економічних системах вимагає звернення до положень інституціональної теорії, яка розглядає облікову систему не лише як технічний інструментарій реєстрації фактів господарського життя, а як фундаментальний соціально-економічний інститут. У дисертації узагальнено інституціональне забезпечення обліку НМА шляхом систематизації його нормативно-правових, методичних, організаційних, професійних та

внутрішньогосподарських складових. Це дало змогу розглядати облік нематеріальних активів як цілісну систему взаємодії формальних норм, професійних правил і внутрішніх практик підприємства. Реалізація такого підходу сприятиме узгодженості облікових процедур, достовірності фінансової звітності та формуванню належної інформаційної основи для аудиту й управління нематеріальними активами аграрних формувань.

3. Система облікового забезпечення аудиту нематеріальних активів аграрних формувань характеризується фрагментарністю процесів їх ідентифікації, оцінки, документування, облікового відображення, внутрішнього контролю та аудиторського підтвердження. Для вирішення цієї проблеми запропоновано концептуальну модель побудови системи облікового забезпечення аудиту НМА, яка інтегрує всі ключові етапи роботи з нематеріальними активами – від їх ідентифікації, оцінки та документального підтвердження до облікового відображення, внутрішнього контролю й аудиторського підтвердження. Така модель враховує галузеву специфіку аграрного сектору, зокрема використання селекційних досягнень, прав на сорти рослин, аграрних технологій, програмного забезпечення, баз даних, геоінформаційних систем та інших специфічних об’єктів НМА.

4. Проблема оцінки стану відображення нематеріальних активів у фінансовій звітності аграрних формувань полягає в тому, що їх реальна економічна роль у формуванні виробничого, інноваційного та ринкового потенціалу підприємств не завжди отримує належне відображення у балансі. Аналіз звітних даних аграрних підприємств Вінницької області засвідчив наявність розриву між фактичним значенням НМА для діяльності аграрних формувань і рівнем їх балансового визнання. Для вирішення цієї проблеми удосконалено методику формування інформації про нематеріальні активи шляхом уточнення підходів до їх ідентифікації, оцінки, документального підтвердження, організації аналітичного обліку та розкриття у фінансовій звітності. Такий підхід дає змогу повніше відображати нематеріальні активи як складову ресурсного потенціалу аграрного підприємства.

5. Проблема організаційного забезпечення обліку нематеріальних

активів аграрних формувань полягає в недостатній систематизованості його основних елементів, що ускладнює належне документування, оцінку, аналітичний облік, контроль прав на НМА та формування достовірної інформаційної бази для аудиту. У практиці аграрних підприємств це може призводити до неповного відображення нематеріальних активів, недостатнього підтвердження правовстановлюючих документів і підвищення ризиків викривлення обліково-звітної інформації. Для вирішення цієї проблеми удосконалено організаційне забезпечення обліку НМА шляхом систематизації його ключових елементів: облікової політики, первинного документування, аналітичного обліку, внутрішнього реєстру нематеріальних активів, порядку оцінки, амортизації, інвентаризації, контролю за наявністю правовстановлюючих документів та підготовки інформації для аудиторського підтвердження. Значення запропонованого підходу полягає у формуванні цілісної організаційної основи обліку нематеріальних активів аграрних формувань, що сприяє підвищенню достовірності фінансової звітності, посиленню внутрішнього контролю, зниженню аудиторських ризиків і забезпеченню належної доказової бази для аудиту НМА з урахуванням галузевої специфіки аграрного сектору.

6. Методичне забезпечення аудиту НМА має бути ризик-орієнтованим і враховувати складність оцінки, відсутність активного ринку, ризики знецінення, правові обмеження, сезонність і природно-кліматичну залежність аграрного виробництва. З урахуванням таких орієнтирів удосконалено методичний підхід до облікового забезпечення аудиту НМА шляхом інтеграції організаційної, методичної, документальної, цифрової та контрольної складових облікового процесу з процедурами оцінки аудиторських ризиків, формування аудиторських доказів і підтвердження достовірності звітної інформації. Його реалізація забезпечить підвищення якості обліку й аудиту нематеріальних активів, зниження аудиторського ризику, посилення внутрішнього контролю та формування якісної інформаційної основи для управління інноваційним розвитком аграрних формувань.

7. Проблема внутрішнього аудиту нематеріальних активів аграрних

формувань полягає в недостатній формалізації процедур перевірки, оцінювання ризиків, підтвердження прав на НМА та документування результатів аудиту. Це ускладнює перевірку достовірності їх визнання, оцінки, амортизації, знецінення і розкриття у фінансовій звітності. Запропоновано удосконалення методичних підходів до внутрішнього аудиту НМА шляхом розроблення комплексу робочих документів, зокрема програми внутрішнього аудиту, анкети оцінювання компетентності внутрішнього аудитора, форм контролю капіталізації витрат і процедур перевірки достовірності інформації про нематеріальні активи. Їх впровадження підвищить якість внутрішнього аудиту НМА, посилить доказову базу перевірки, мінімізує ризики викривлення обліково-звітної інформації в забезпеченні належного контролю за формуванням, використанням і відображенням нематеріальних активів аграрних формувань.

8. Удосконалення облікового забезпечення аудиту нематеріальних активів доцільно розглядати не як локальне уточнення окремих облікових процедур, а як комплексне оновлення системи формування, перевірки та використання інформації про такі активи. У дисертації обґрунтовано концептуально-методичний підхід до облікового забезпечення аудиту НМА аграрних формувань, що поєднує нормативне регулювання, справедливо-вартісну оцінку, внутрішній контроль, цифровізацію обліково-аналітичних процесів і розширення аудиторських процедур. На відміну від наявних підходів, запропонований підхід забезпечує цілісний інформаційний супровід нематеріальних активів – від їх ідентифікації, правового підтвердження, оцінки та документування до облікового відображення, розкриття у фінансовій звітності й аудиторського підтвердження. Його впровадження сприятиме підвищенню достовірності обліково-звітної інформації, зменшенню ризиків викривлення даних про НМА, посиленню доказової бази аудиту та формуванню належної інформаційної основи для управління інтелектуальним, інноваційним і ринковим потенціалом аграрних формувань.

9. У практиці аграрних формувань облікова, аналітична, технічна, організаційна та нормативна інформація про НМА часто використовується

розрізнено й недостатньо пов’язується з управлінням капіталом підприємства. Для вирішення такої проблеми удосконалено інформаційно-облікового забезпечення аудиту НМА шляхом поєднання нормативно-правових, методичних, організаційних, технічних та інформаційно-аналітичних складових із даними первинних документів, регістрів обліку, фінансової звітності та інвентаризації. Значення запропонованого підходу полягає в тому, що результати аудиту НМА можуть використовуватися не лише для підтвердження достовірності обліково-звітної інформації, а й для управління вартістю підприємства, обґрунтування інвестиційних рішень, підвищення фінансової стійкості та ринкової капіталізації аграрних формувань.

10. Традиційно внутрішній аудит зосереджується на перевірці правильності облікового відображення НМА, тоді як їхнє стратегічне значення для конкурентоспроможності, інноваційного розвитку, урожайності, якості продукції та ефективності землекористування враховується недостатньо. У зв’язку з цим запропоновано удосконалення системи внутрішнього аудиту НМА на основі ризик-орієнтованого підходу, який охоплює стратегічний рівень аудиту, ідентифікацію та класифікацію активів, аналіз їх обліку й оцінки, перевірку ефективності використання, внутрішній контроль, ризик-менеджмент, формування звітності та розроблення аудиторських рекомендацій. Удосконалена система внутрішнього аудиту забезпечує своєчасне виявлення ризиків неправильного облікового відображення НМА, підвищує прозорість фінансової звітності, якість управлінських рішень і конкурентоспроможність аграрних формувань.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Prabhawa A. A., Nasih M. Intangible assets, risk management committee, and audit fee. *Cogent Economics & Finance*. 2021. Vol. 9(1). DOI: https://doi.org/10.1080/23322039.2021.1956140.

2. Gabrevičienė A., Petrošienė B., Šidlauskienė D. Internal audit and control in a company in the context of management *activity. Humanities Bulletin of Zaporizhzhe State Engineering Academy*. 2018. № 74. DOI: https://doi.org/10.30839/2072-7941.2018.149678.

3. Visvanathan, G. Intangible assets on the balance sheet and audit fees. *International Journal of Disclosure and Governance*. 2017. Vol. 14(3). P. 241–250. DOI: https://doi.org/10.1057/s41310-017-0023-x.

4. Barker R., Lennard A., Penman S., Teixeira A. Accounting for intangible assets: suggested solutions. *Accounting and Business Research*. 2022. Vol. 52(6). P. 601–630. DOI: https://doi.org/10.1080/00014788.2021.1938963.

5. Beldii A. Criteria for recognition of intangible assets in the company's balance sheet. International Symposium. Experience. Knowledge. Contemporary Challenges „Back to the Future. Social – economic Challenges and Perspectives" May 27th - 28th. 2021. P. 951-956.

6. Derevianko S. Classifications of intangible assets under ukrainian and international law. *Application of International Accounting Standards by Enterprises in the Context of Modern Challenges: collective monograph* / National University of Life and Environmental Sciences of Ukraine. Košice: Vysoká škola bezpečnostného manažérstva v Košiciach, 2022. 275 p.

7. Gutsalenko L, Mulyk T., Tsaruk N., Yurlova A. Conceptual framework for accounting of Intangible Assets. *24th International Scientific Conference: Economic science for rural development 2023*. 10-12 May 2023, Jelgava, Latvia, 2023. P. 417-426. URL: https://www.esaf.lbtu.lv/sites/esaf/files/files/lapas/Krajums_Nr_57_27.08.2023.pdf.

8. Gutsalenko L., Beldii A. Methodological approaches to information support of audit of intangible assets. *Účtovníctvo a audítorstvo v procese svetovej harmonizácie. medzinárodná vedecká konferencia. Účtovníctvo a audítorstvo v*

procese svetovej harmonizácie : zborník z medzinárodnej vedeckej konferencie, 7.-9. septembra 2021 (Skalica, Slovensko). Bratislava : Vydavateľstvo EKONÓM, 2021. ISBN 978-80-225-4847-2

9. Gutsalenko L., Beldii A. The impact of IFRS 16 «Lease» on the accounting treatment of intangible assets. *National and world financial and economic systems in the conditions of modern challenges* : collective monograph / ed. by Davydenko N. M. Nuremberg, Deutschland : Verlag. SWG imex GmbH, 2021. P. 253-265.

10. Gutsalenko L. V., Beldii A. M. Leases under IFRS: recognition, accounting, disclosure and right to lease as an intangible asset. *Application of International Accounting Standards by Enterprises in the Context of Modern Challenges* : collective monograph. National University of Life and Environmental Sciences of Ukraine. Košice : Vysoká škola bezpečnostného manažérstva v Košiciach, 2022. 275 p. P. 102-113.

11. Gutsalenko L., Beldiy A. Characteristics of intangible assets as object of accounting and specificities determination of its valuation. *Economics and Business Management*. 2020. Vol. 11(4). P. 51-59. DOI: http://doi.org//10.31548/bioeconomy2020.04.006.

12. Jones R. Chiripanhura B. Measuring the UK's human capital stock. *Economic & Labour Market Review*. 2010. Vol. 4. P. 36-63. DOI: https://doi.org/10.1057/elmr.2010.155.

13. Labunska S., Sobakar M. Approaches to the formation of intangible resources based on the innovations introduction in the higher education system. *Бізнес Інформ*. 2021. № 10. С. 81–90. DOI: https://doi.org/10.32983/2222-4459-2021-10-81-90

14. Lehenchuk S., Iskorostenska S. Development of accounting for intangible assets based on the theory of intellectual capital. *Economics, Entrepreneurship, Management*. 2020. Vol. 7(2). P. 102-111. URL: https://doi.org/10.23939/eem2020.02.102.

15. Lehenchuk S., Zakharov D., Vyhivska I., Makarovych V., Sheveria Ya. The impact of intellectual capital on company financialperformance: Evidence from

the Omani industrial sector. *InvestmentManagement and Financial Innovations*. 2024. Vol. 21(1). P. 343-355. URL: https://doi.org/10.21511/imfi.21(1).2024.26.

16. Lehenchuk S., Zeytinoglu E., Hrabchuk I., Zhalinska I., Oleksich Z. Nexus Between Intellectual Capital, Financial Performance and Sustainable Growth: Evidence from the Turkish ICT Industry. *Marketing and Management of Innovations*. 2023. Vol. 2. P. 152–162. DOI: https://doi.org/10.21272/mmi.2023.2-14.

17. Lehenchuk S., Makarovych V. Theoretical foundations of accounting for intellectual investment property: Towards standard setting. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*. 2025. Vol. 49 (4). P. 89-109. DOI: https://doi.org/10.5604/01.3001.0055.4524.

18. Mulyk Ya. (2023) Internal audit development in the enterprise's economic security management. *In the scientific paradigm in the context of technological development and social change. Scientific monograph. Part 1.* Riga, Latvia : Baltija Publishing, 2021. P. 225-254. DOI: https://doi.org/10.30525/978-9934-26-297-5-9.

19. Musayeva N, Atakishiyeva N, Mammadova U. Intangible assets of an enterprise: Peculiarities of auditing and display in accounting. *Scientific Herald of Uzhhorod University. Series "Physics"*. 2024. Iss. 55. P. 2847-2854. DOI: https://doi.org/10.54919/physics/55.2024.284ep7.

20. Nakatani R. Food companies' productivity dynamics: Exploring the role of intangible assets. *Agribusiness*. 2024. Vol. 40. P. 185–226. DOI: https://doi.org/10.1002/agr.21839.

21. Perchuk O., Yosypenko O. Methods of financial valuation of intellectual assets of an enterprise and peculiarities of their reflection in accounting. *University Economic Bulletin*. 2024. Vol. 19(2). P. 95-103. DOI: https://doi.org/10.69587/ueb/2.2024.95.

22. Plekan M. V. Problemni aspecty nematerialnyh aktyviv. Scientific Bulletin of Uzhhorod University Series Economics. 2015. Iss. 1-2. P. 112–115. URL: https://dspace.uzhnu.edu.ua/server/api/core/bitstreams/75f274cd-a311-41f7-a97a-1e8b9d6451af/content

23. Serpeninova Yu., Lehenchuk S., Mateášová M., Ostapchuk T., Polishchuk I. Impact of intellectual capital on profitability: Evidence from software development companies in the Slovak Republic. *Problems and Perspectives in Management.* 2022. Vol. 20 (2). P. 411-425. DOI: https://doi.org/10.21511/ppm.20(2).2022.34 .

24. Wyatt A., Abernathy M. A. Framework for Measurement and Reporting on Intangible Assets. *Working Paper*. 2003. No. 12/03. Melbourne: Intellectual Property Research Institute of Australia.

25. Zakharchuk O., Matsybora T., Nechytailo V., Antonenko V. Valuation of non-material assets in agriculture. Ekonomika APK. 2019. Vol. 26(9). DOI: https://doi.org/10.32317/2221-1055.201909040.

26. Адамська І. Є. Облік і аналіз в процесі формування креації вартості підприємства (на прикладі підприємств будівельної галузі в Україні) : автореферат дис. ... д-ра філософ : 071. Тернопіль, 2022. URL: https://dspace.wunu.edu.ua/items/0d4fcbdb-e17b-491d-96ce-9b39f03dad35.

27. Анохіна К. О. Ефективність використання нематеріальних ресурсів підприємства : дис. … канд. екон. наук: 08.00.04. Одеса, 2015. 222 с.

28. Анохіна К. О. Оцінка ефективності використання нематеріальних ресурсів підприємств. *Вісник соціально-економічних досліджень*. 2016. № 2 (61). С. 72–79.

29. Артеменко Н. В., Ширяєва Н. В. Нематеріальні активи: основи бухгалтерського обліку та оцінки. *Вісник Національного технічного університету "ХПІ". Серія : Технічний прогрес та ефективність виробництва.* 2015. № 25. С. 94-99. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/vcpitp_2015_25_18.

30. Аудит: методика і організація : навч. посіб. / Н. І. Гордієнко, О. В. Харламова, Ю. І. Мізік, О. О. Конопліна ; Харків. нац. ун-т міськ. госп-ва ім. О. М. Бекетова. 2-ге вид., перероб. і доп. Харків : ХНУМГ ім. О. М. Бекетова, 2017. 319 с. ISBN 978-966-695-425-4

31. Банасько Т. М. Бухгалтерський облік і контроль нематеріальних активів: оцінка та порядок відображення : автореф. дис. ... канд. екон. наук :

08.00.09. Житомир, 2010. 18 с.

32. Банасько Т. М. Проблеми та перспективи дослідження нематеріальних активів в Україні. *Економіст.* 2014. № 2. С. 30–33.

33. Безкоровайна Л. В. Проблеми ідентифікації та оцінки нематеріальних активів. *Вісник Одеського національного університету.* 2019. № 1(24). С. 109–113.

34. Бельдій А. М. Методичні підходи до облікового забезпечення аудиту нематеріальних активів. *Наукові читання професора Григорія Герасимовича Кірейцева (до 90-річчя від дня народження)* : зб. тез доповідей Всеукраїнської науково-практичної онлайн-конференції (м. Київ, 22 лютого 2022 р.) / за заг. ред. Гуцаленко Л. В. Київ : НУБіП України, 2022. С. 19-22.

35. Бельдій А. М. Особливості проведення аудиту нематеріальних активів у карантинних умовах. *Актуальні проблеми та перспективи розвитку обліку, аналізу та контролю в соціально-орієнтованій системі управління підприємством :* матеріали IV Всеукраїнської науково-практичної конференції, м. Полтава, 31 березня 2021 року. Полтава, 2021. Ч. 1. С. 526-527.

36. Бельдій А. Траєкторія формування облікової політики нематеріальних активів підприємств. *Етапи становлення та розвитку економіки незалежної України :* кол. моногр. / за ред. Ю. Пасічник. Нюрнберг, Німеччина : Verlag SWG imex GmbH, 2021. С. 382-390.

37. Бельдій А.М. Вплив амортизації нематеріальних активів на податкові різниці при визначенні податку на прибуток. *Перспективи розвитку бухгалтерського обліку, аудиту, оподаткування та фінансів в умовах цифрової трансформації економіки :* матеріали Всеукраїнської науково-практичної інтернет-конференції, м. Миколаїв; 20 травня 2021 р. Миколаїв : МНАУ, 2021. С. 13-16.

38. Бельдій А.М. Облікове забезпечення аудиту нематеріальних активів. *Облік, аналіз, аудит та оподаткування: сучасна парадигма в умовах сталого розвитку :* зб. матеріалів VI Міжнар. наук.-практ. конф., присвяченої 20-й річниці створення кафедри аудиту, 10 грудня 2020 р. Київ : КНЕУ, 2020. С. 290-291.

39. Бержанір І. А. Роль внутрішнього аудиту у системі управління підприємством. *Modern Economics.* 2023. № 37. С. 11–16. DOI: https://doi.org/10.31521/modecon.V37(2023)-02.

40. Бігдан І. А. Облік і аудит нематеріальних активів : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.06.04. Харків, 2003. 19 с.

41. Білов Г. О. Інтелектуальний капітал в системі економічних відносин агропромислових підприємств України : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.04. Херсон, 2009. 20 с.

42. Бірюк О. Г. Підходи до облікової політики щодо відображення інформації про нематеріальні активи. *Проблеми економіки.* 2014. № 3. С. 202–207.

43. Бондаренко Н. М., Ільчак Д. І. Особливості організації аудиту нематеріальних активів на підприємстві. *Інтернаука. Серія : Економічні науки.* 2024. № 9 (2). С. 104-115.

44. Бондаренко О., Матвєєва О. Звірюк О. Особливості проведення аудиту нематеріальних активів. *Економіка та суспільство*. 2021. № 26. DOI: https://doi.org/10.32782/2524-0072/2021-26-48.

45. Бондарчук Н.В., Васільєва Л.М. Напрями удосконалення внутрішнього аудиту витрат. *Науковий вісник Херсонського державного університету.* 2014. Вип. 8, ч. 6. С. 202-205.

46. Бразілій Н.М. Облік і аудит нематеріальних активів (на прикладі підприємств харчової промисловості) : автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.00.09. Київ, 2007. 20 с.

47. Бриль І. В. Формування та використання нематеріальних активів підприємств для підвищення їх капіталізації : наук. доповідь. Київ, 2015. 74 с. URL: https://iie.org.ua/wp-content/uploads/zasidannya_vr/2015/20150409_zvr_Bryl.pdf.

48. Бриль І. В. Формування та використання нематеріальних активів підприємств для підвищення їх капіталізації : монографія ; НАН України, Ін-т економіки пром-сті. Київ, 2015. 84 с.

49. Брохун Н. С., Новіченко Л. С. Обліково-аналітичне забезпечення

управління підприємством: теоретичне осмислення економічного змісту. *Науковий вісник Ужгородського університету. Сер. Економіка.* 2017. № 2 (50) С. 299–304. DOI: https://doi.org/10.24144/2409-6857.2017.2(50).299-304.

50. Буднік І. В. Обліково-аналітичне забезпечення управління нематеріальними активами : автореф. дис. ... д-ра філософ : 071. Одеса, 2021.

51. Буднік І. В. Визначення справедливої вартості нематеріальних активів у контексті розвитку сучасного підприємства. *Економічний простір.* 2020. № 154. С. 212-215. DOI: https://doi.org/10.32782/2224-6282/154-40.

52. Бурова Т. А. Експрес – аудит необоротних активів підприємства. *Науковий вісник Миколаївського національного університету імені В.О.Сухомлинського.* 2016. № 1 (6). С. 33-38.

53. Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 № 2456-VI. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17#Text.

54. Василішин С. І. Обліково-аналітичне забезпечення управління активами в системі економічної безпеки підприємств. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Сер.: Міжнародні економічні відносини та світове господарство.* Ч. 1. Ужгород : УНУ, 2019. Вип. 26. С. 34-39. URL: https://repo.btu.kharkov.ua//handle/123456789/9489.

55. Великий Ю. В., Ляховець О. О. Порівняльний аналіз стандартів обліку нематеріальних активів в Україні та зарубіжних країнах. *Ефективна економіка.* 2013. № 7. URL: http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=2157.

56. Войтенко А., Свічкар Н. Особливості ведення обліку та складання бізнес-звітності в умовах воєнного стану. *Управління змінами та інновації.* 2023. № 5. С. 48-53. DOI: https://doi.org/10.32782/CMI/20232-5-8.

57. Воляк Л. Р., Остапчук С. М. Нематеріальні активи в цифровій економіці: виклики для обліку та аналізу в аграрному секторі. *Інтернаука. Серія: Економічні науки.* 2025. № 10. DOI: https://doi.org/10.25313/2520-2294-2025-10-11462.

58. Гавриловський О. С., Сташенко Ю. В. Нематеріальні активи, особливості їх обліку та аудиту. *Молодий вчений.* 2019. № 7(2). С. 324-328. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/molv_2019_7%282%29__36.

59. Гамова О. В., Козачок І. А., Данько Е. С. Шляхи вдосконалення обліку та аудиту нематеріальних активів на підприємстві. *Ефективна економіка.* 2019. № 1. URL: https://doi.org/10.32702/2307-2105-2019.1.37.

60. Гевлич Л. Л., Мошура Л.О. Методика аудиту нематеріальних активів: вітчизняна та зарубіжна практика. *Економіка і суспільство.* 2018. № 16. С. 888-893. URL: http://economyandsociety.in.ua/journals/16_ukr/135.pdf.

61. Гик В. В. Концептуальні основи інституційної теорії бухгалтерського обліку. *Облік і фінанси.* 2020. № 4. С. 17-21. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Oif_apk_2020_4_5.

62. Гнатюк Т. М. Нематеріальні активи як елементи майнового комплексу підприємства. *Науково-інформаційний вісник Івано-Франківського університету права імені Короля Данила Галицького.* Серія: Право. 2018. № 6. С. 54-59. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nivif_2018_6_9.

63. Гоголь Т. А. Обліково-аналітичне забезпечення управління підприємств малого бізнесу : монографія. Чернігів : Видавець Лозовий В.М. 2014. 384 с.

64. Головай Н. М. Облік та аналіз в управлінні інтелектуальним капіталом підприємства : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09. Київ, 2009. 20 с.

65. Голуб Н. О. Нематеріальні активи: значення та облік. *Інфраструктура ринку.* 2018. Вип. 17. С. 437-440. URL: http://www.market-infr.od.ua/journals/2018/17_2018_ukr/72.pdf.

66. Гордієнко С. Г. Теоретичні та практичні аспекти оцінки нематеріальних активів. *Часопис Академії адвокатури України*. 2015. № 4, т. 8. С. 50–77.

67. Гороховець Ю. А. Облік і аналіз нематеріальних активів в системі вартісно-орієнтованого управління : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09 Держ. служба статистики України, Нац. акад. статистики, обліку та аудиту. Київ, 2018. 21 с.

68. Гороховець Ю. А. Підходи щодо удосконалення обліку нематеріальних активів потребам вартісно-орієнтованого управління.

Науковий вісник ЖДТУ. Сер.: Економічні науки. 2017. Вип. 2. С. 3–7.

69. Грибовська Ю. Облік нематеріальних активів відповідно до вимог Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку 38. *Економіка та суспільство*. 2023. № 47. URL: https://doi.org/10.32782/2524-0072/2023-47-85.

70. Грицуленко С.І. Інтелектуальний потенціал в інноваційній моделі розвитку оператора зв'язку : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.04. Одеса, 2008. 20 с.

71. Груздова Т. В. Поняття та оцінка нематеріальних активів (об'єктів інтелектуальної власності). *Український соціум.* 2011. № 3. С. 99-112. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Usoc_2011_3_10.

72. Гусь А.В. Нематеріальні активи: господарсько-правовий аспект : монографія. Ужгород : ПП «АУТДОР-ШАРК», 2015. 248 с.

73. Гуцаленко Л. В., Бельдій А. М. Аудит об’єктів інтелектуальної власності та нематеріальних активів в умовах воєнного стану. *Сучасні кризові явища в економіці та проблеми облікового, контрольного та аналітичного забезпечення управління підприємством :* XIV Міжнародна науково-практична конференція*,* 24 червня 2022 р. Луцьк.

74. Гуцаленко Л. В., Дем’янчук М. І. Концептуальні основи формування бухгалтерського балансу в умовах сталого розвитку. *Ефективна економіка.* 2021. № 11. DOI: https://doi.org/10.32702/2307-2105-2021.11.5.

75. Гуцаленко Л. В., Бельдій А. М. Документування операцій з нематеріальними активами. *Міжнародні тенденції формування професійної компетентності фахівців з обліку і оподаткування : тези доповідей І Міжнародної науково-практичної онлайн-конференції* (м. Київ, 16-17 вересня 2021 р.). С. 18-20.

76. Гуцаленко Л., Собченко Т. Віртуальні активи як об’єкт бухгалтерського обліку сільськогосподарських підприємств: сутність та проблеми визнання. *Сталий розвиток економіки*. 2026. Т. 6 (57). С. 668-674. DOI: https://doi.org/10.32782/2308-1988/2025-57-92.

77. Дерев’янко С. До питання тлумачення нематеріальних активів. *European Scientific e-Journal*. 2021. Vol. 3 (18). P. 7-16. URL:

https://eiid.eu/articles/esej/ecn/esej-ecn-07.pdf.

78. Дерев’янко С. Удосконалення класифікації нематеріальних активів. *Збірник наукових праць Державного університету інфраструктури та технологій. Сер.: Економіка і управління.* 2021. Вип. 50. С. 88-97.

79. Дерев’янко С., Марченко В. Дрони у сільському господарстві. *Agroexpert*. № 1. 2024. С. 41-45.

80. Дерев'янко В. М. Інтелектуальний капітал як фактор розвитку національної економіки : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.03 ; Держ. фіск. служба України, Ун-т держ. фіск. служби України. Ірпінь, 2019. 21 с. .

81. Диба В. М. Гносеологічні аспекти нематеріальних активів. *Стратегія економічного розвитку України*. 2018. № 42. С. 188-198. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/seru_2018_42_19.

82. Диба В. М. Інституціональний підхід до методології обліку інтелектуального виробництва нематеріальних активів. *Ринок цінних паперів.* 2016. № 5–6. С. 85–92.

83. Диба В. М. Методологічні основи оцінки нематеріальних активів корпорації. *Інвестиції: практика та досвід*. 2016. № 13. С. 23-28. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/ipd_2016_13_6.

84. Диба В.М. Організація облікового процесу операцій з нематеріальними активами суб’єктів господарювання. *Економіка та підприємництво: зб. наук. праць молодих учених та аспірантів*. КНЕУ, 2013. Вип. 29. С. 316–325

85. Дишкант М. В. Моделювання управління нематеріальними активами на підприємстві : автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.03.02. Київ, 2003. 20 с.

86. Дмитренко І. М., Костирко Р. О., Бондар В. П. Методологічні засади обліку нематеріальних активів з погляду національних та міжнародних стандартів. *Статистика України.* 2018. № 4 . С. 111–120. DOI: https://doi.org/10.31767/su.4(83)2018.04.13.

87. Дмитренко О. М. Внутрішній аудит як інструмент підвищення ефективності системи бухгалтерського обліку підприємства. *Ефективна*

економіка. 2017. № 5. URL: http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=5591.

88. Дядюн О. О. Облік і аудит нематеріальних активів підприємств в умовах сталого розвитку: автореф. дис. ... д-ра філософ : 071. Київ, 2021.

89. Дядюн О. О. Облікова політика підприємств щодо нематеріальних активів: засадничі принципи та особливості формування. *Бізнес Інформ.* 2020. № 12. С. 302–309. DOI: https://doi.org/10.32983/2222-4459-2020-12-302-309.

90. Дядюн О. О. Планування та етапи аудиту нематеріальних активів підприємства. *Держава та регіони. Серія: Економіка та підприємництво*. 2021. № 2 (119). С. 79-85. URL: https://doi.org/10.32840/1814-1161/2021-2-14.

91. Єремян О. М. Критична оцінка сучасного стану обліку і аудиту нематеріальних активів на підприємствах. *Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки*. 2022. № 1. С. 201-208. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vchnu_ekon_2022_1_36.

92. Єрмак С. О., Запорожець. Ю. В. Нематеріальні активи як основа конкурентоспроможності сучасних підприємств. *Торгівля і ринок України.* 2018. № 1. С. 87-92. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Tiru_2018_1_12.

93. Жарінова А.Г. Механізм управління інтелектуальним капіталом на етапі становлення економіки знань : автореф. дис. … канд. екон. наук : 08.00.03 ; Київ. нац. ун-т технологій та дизайну. Київ, 2014. 40 с.

94. Жук В. М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки : монографія. Київ : ННЦІАЕ, 2009. 648 с.

95. Жураковська І. В. Облік права користування земельними ділянками у складі нематеріальних активів підприємства. *Економічний форум.* 2019. № 1. С. 170–176.

96. Жураковська І. В. Облік інтелектуальної власності в сільськогосподарських підприємствах : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09. Київ, 2008.

97. Захаров С. Є. Розвиток механізмів державного управління інтелектуальною промисловою власністю у контексті інноваційного розвитку регіону : автореф. дис. ... канд. наук з держ. упр. : 25.00.02. Запоріжжя, 2007. 20 с.

98. Іванченко Н. О. Механізм управління нематеріальними активами на підприємствах легкої промисловості : автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.00.04. Київ, 2007. 20 с.

99. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : затв. наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 № 291. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text.

100. Інформаційний лист «Розгляд аудитором безперервності діяльності під час аудиту фінансової звітності» : схв. рішенням Ради АПУ від 06.05.2022. URL: https://www.apu.com.ua/2022/05/06/інформаційний-лист-ради-аудиторсько-4/.

101. Киричок О. В. Формування ресурсного потенціалу сільськогосподарських підприємств з урахуванням нематеріальних активів : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.04. Суми, 2011. 20 с.

102. Кірейцев Г., Литвиненко В., Мавріна Н. Вплив глобалізації економіки на розвиток системи обліку в Україні. *Бухгалтерський облік і аудит.* 2014. №4. С. 47–53.

103. Ковальова Т. В., Маренич Т. Г. Внутрішній аудит в умовах воєнного стану. *Економіка. Фінанси. Право.* 2023. № 4. С. 59-62. DOI: https://doi.org/10.37634/efp.2023.4.13.

104. Кожушко О. В., Лядова Ю. О. Вдосконалення методики проведення аудиту нематеріальних активів. *Ефективна економіка*. 2021. № 12. DOI: https://doi.org/10.32702/2307-2105-2021.12.71.

105. Козенкова В. Д. Моделювання впливу нематеріальних активів на вартість підприємства : автореф. дис. ... канд. екон. наук. : 08.00.11. Дніпро, 2021.

106. Козенкова В.Д. Нематеріальні активи підприємства: оцінка та моделювання. Дніпро : Свідлер А.Л., 2022. 248 с.

107. Коломієць Г. М., Меленцова О. В., Кондратенко Д. К., Оснадчук В. М. Нематеріальні активи як актуальний чинник підвищення ринкової ціни компанії. *Економічна теорія та право*. 2016. № 3. С. 43-55. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vnyua_etp_2016_3_5.

108. Кондратюк Ю. В. Удосконалення управління інтелектуальним капіталом будівельних підприємств : автореферат дис. ... д-ра філософ : 051 ; Київський національний університет будівництва і архітектури. Київ, 2023.

109. Конєва А. В., Урусова З. П. Сучасні проблеми обліку і аудиту нематеріальних активів на підприємствах. *Молодий вчений.* 2020. № 6(2). С. 203-206. DOI: https://doi.org/10.32839/2304-5809/2020-6-82-42.

110. Кононенко Л. В., Ніколаєва С. П. Трансформація системи обліково-аналітичного забезпечення як складової управління підприємством в умовах сталого розвитку та діджиталізації суспільства. *Економічний простір.* 2022. № 177. С. 69–75. DOI: https://doi.org/10.32782/2224-6282/177-12.

111. Концептуальна основа фінансової звітності від 01.09.2010. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_009#Text

112. Концепція розвитку бухгалтерського обліку, аналізу та аудиту в Україні : монографія ; за наук. ред. З. М.-В. Задорожного. Тернопіль : ТНЕУ, 2015. 320 с.

113. Копотієнко Т. Ю. Теоретичні засади внутрішнього аудиту. *Бізнес Інформ.* 2021. № 10. С. 284–290. DOI: https://doi.org/10.32983/2222-4459-2021-10-284-290

114. Коріненко А. І. Облікове забезпечення включення прав користування землею до економічного обігу : автореф. дис. … канд. екон. наук : 08.00.09 ; Нац. наук. центр "Ін-т аграр. економіки". Київ, 2017. 21 с.

115. Король Г. О., Ізвєкова І. М., Єрьоміна О. Л. Методичні підходи до обліку і аудиту інноваційної діяльності суб'єктів господарювання. *Проблеми економіки та політичної економії.* 2018. № 2. С. 145-159. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/pepe_2018_2_9.

116. Корягін М. В. Оцінка в системі бухгалтерського обліку. *Ефективна економіка.* 2018. № 10. DOI: https://doi.org/10.32702/2307-2105-2018.10.4.

117. Котенко О. Ю. Класифікація нематеріальних активів як об’єктів бухгалтерського обліку. *Інтернаука.* 2018. № 3 (43), т. 2. С. 70–75.

118. Кравченко Ю. М., Антощенкова В. В. Фактори сталого розвитку

економіки аграрного сектору. *Вісник Харківського національного технічного університету сільського господарства імені Петра Василенка.* 2019. Вип. 200. С. 174–183. URL http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vkhdtusg_2019_200_20.

119. Криштопа І. І. Методика та організація обліку та контролю нематеріальних активів : автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.00.09. Київ, 2008. 19 с.

120. 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.

121. Лабунська С. В., Сєрікова Т. М., Собакар М. В. Підходи та методична основа обліку нематеріальних активів, згенерованих у криптовалюті. *Проблеми економіки*. 2021. № 2(48). С. 225–235. DOI: https://doi.org/10.32983/2222-0712- 2021-2-225-235

122. Легенчук С. Ф., Очередько В. Р. Внутрішньо створені нематеріальні активи: особливості визнання та напрями удосконалення бухгалтерського обліку. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2020. Вип. 2. С. 24-31. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/ptmbo_2020_2_6.

123. Легенчук С. Ф., Очередько В. Р., Орлов І. В., Стойка, Н. С. Нематеріальні активи в системі управління логістичними компаніями: облікові перспективи. *Економіка, управління та адміністрування*. 2020. Т. (4(94). С. 62–68. DOI: https://doi.org/10.26642/ema-2020-4(94)-62-68.

124. Легенчук С. Ф. Сучасні проблеми та напрями розвитку облікової оцінки нематеріальних активів. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу.* 2014. Вип. 3 (30). С. 224–235.

125. Легенчук С. Ф., О. С. Степанюк, Ю. Ренкас Деякі проблемні питання аудиту операцій з комерціалізації нематеріальних активів у системі франчайзингових відносин. *Вісник ЖДТУ. Сер. : Економічні науки*. 2016. № 2 (76). С. 20–26.

126. Лепетан І. М., Лаврова М. Р. Визнання нематеріальних активів у обліковій політиці підприємства. *Ефективна економіка.* 2019. № 12. DOI:

https://doi.org/10.32702/2307-2105-2019.12.63.

127. Лепетан І. М. Облік і контроль нематеріальних активів у науково-дослідних господарствах : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09. Київ, 2010. 23 с.

128. Литвиненко В., Гуренко Т., Дерев'янко С., Бурдим Ю. Інвентаризація активів і зобов'язань: інструмент відновлення обліку сільськогосподарських підприємств в умовах воєнного стану. *Економіка і управління бізнесом.* 2024. Т. 15, № 1. URL: https://economicscience.com.ua/web/uploads/pdf/Economics%20and%20Business%20Management,%202024,%20Vol.%2015,%20No.%201-92-109.pdf.

129. Макаревич О. В. Формування інтелектуального капіталу підприємств харчової промисловості : автореф. дис. ... канд. екон. наук. : 08.00.04. Київ, 2024.

130. Малярець Л. М. Розвиток обліково-аналітичного забезпечення управління підприємством в умовах цифрової трансформації економіки. *Ефективна економіка.* 2018. № 6. URL: http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=7803.

131. Маркус О. Облікова ідентифікація нематеріальних активів у формуванні економічної безпеки підприємства. *Економічний часопис Волинського національного університету імені Лесі Українки*. 2019. Т. 2 (18). С. 121-128. DOI: https://doi.org/10.29038/2411-4014-2019-02-121-128.

132. Марчук У. О., Юрлова А. М. Відмінність відображення нематеріальних активів у фінансовій звітності за формами МСФЗ та НП(С)БО на прикладі аграрних формувань. *Фінанси України.* 2024. № 1. С. 117-128. DOI: https://doi.org/10.33763/finukr2024.01.117.

133. Мельник Л. Ю. Управління нематеріальними активами та ефективність їх використання на підприємствах АПК : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.04. Дніпропетровськ, 2008. 20 с.

134. Мельничук Л. Ю. Нематеріальні активи в забезпеченні результативності діяльності підприємств : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.04. Одеса, 2010. 21 с.

135. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку нематеріальних активів : затв. наказом Міністерства фінансів України від 16.11.2009 № 1327. URL: https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/en/ v1327201-09#Text.

136. Методичні рекомендації з оцінки майна в аграрних підприємствах України / О. В. Захарчук, В. М. Заєць, М. М. Могилова та ін. Київ : ННЦ «IAE», 2019. 268 с.

137. Михайлова Л. І., Киричок. О. В. Нематеріальні активи в складі ресурсного потенціалу сільськогосподарських підприємств : монографія. Суми, 2014. 216 с.

138. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. Видання 2020 року Ч. І: пер. з англ. Київ : Міністерство фінансів України, 2025. URL: https://www.iaasb.org/publications/mizhnarodni-standarti-kontrolyu-yakosti-auditu-oglyadu-inshogo-nadannya-vpevnenosti-ta-suputnikh-0.

139. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 36 «Зменшення корисності активів» від 01.01.2012 / Рада з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_047#Text.

140. Міжнародний стандарт фінансової звітності 13 «Оцінка справедливої вартості» від 01.01.2013 / Рада з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_068#Text.

141. Міжнародний стандарт фінансової звітності 16 «Оренда» / Рада з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку. URL: https://ips.ligazakon.net/document/MU17207.

142. Міжнародний стандарт фінансової звітності 3 «Об'єднання бізнесу» від 01.01.2012 / Рада з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_006#Text.

143. Назаренко Т. П., Симура М. В. Організація та методика аудиту нематеріальних активів. *Економіка і суспільство*. 2016. Вип. 7. С. 957–962. URL: https://economyandsociety.in.ua/journals/7_ukr/160.pdf.

144. Нашкерська Г. Обмеження визнання інформації активом в бухгалтерському обліку. *Acta Academiae Beregsasiensis. Economics*. 2023. Т. 1(4). С. 479–492. DOI: https://doi.org/10.58423/2786-6742/2023-4-479-492

145. Негода Ю. В., Воляк Л. Р. Аналіз ефективності нематеріальних активів в аудиторському процесі. *Ефективна економіка*. 2025. № 5. DOI: https://doi.org/10.32702/2307-2105.2025.5.16.

146. Негода Ю. В. Облікове забезпечення аудиту нематеріальних активів аграрних формувань. *Облік і фінанси*. 2025. № 2 (108). С. 5–12. DOI: https://doi.org/10.33146/2307-9878-2025-2(108)-5-12.

147. Негода Ю. В., Воляк Л. Р. Вплив оцінки нематеріальних активів на достовірність облікової інформації аграрних підприємств в умовах глобалізації. *Агросвіт.* 2025. № 10. С. 42–50. DOI: https://doi.org/10.32702/2306-6792.2025.10.42.

148. Нематеріальні активи : Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 38. URL: https://mof.gov.ua/storage/files/IAS-38_ukr_2016.pdf.

149. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи» : затв. наказом Міністерства фінансів України від 18.10.1999 № 242. URL: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99.

150. Облік і аналіз нематеріальних активів підприємств торгівлі в умовах комп'ютеризації : автореф. дис. … канд. екон. наук: за спец. 08.06.04 / М. Д. Равашдех Абдель-Вахаб ; наук. керівник А. І. Пушкарь ; Харків. держ. ун-т харчування та торгівлі. Харків, 2004. 196 с.

151. Облік нематеріальних активів: важливі аспекти та практичні поради. 2024. URL: https://amsfo.com.ua/oblik-nematerialnykh-aktyviv/.

152. Овсюк Н., Лесько, М. Облік нематеріальних активів згідно національних та міжнародних стандартів: шляхи вдосконалення. *Економіка та суспільство*. 2021. № 31. DOI: https://doi.org/10.32782/2524-0072/2021-31-31.

153. Олініченко І. В. Внутрішній аудит на підприємстві. *Науковий вісник Херсонського державного університету*. 2015. Вип. 10, ч. 3. 2015. С. 199-202.

154. Орєхова А. І., Кубрак К. В. Особливості нормативного регулювання обліку та аудиту нематеріальних активів підприємства. *Науковий вісник Херсонського державного університету. Сер.: Економічні науки.* 2015. Вип. 11(2). С. 144-147. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvkhdu_en_2015_11(2)__38.

155. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» : наказ Міністерства фінансів України від 27.04.2000 № 92. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00#Text.

156. Пальцун, І. М., Тохтарова Н. Н. Методологічний підхід до аудиту інформації про нематеріальні активи в межах міжнародних концепцій оцінки ефективності системи внутрішнього контролю. *Економічні науки. Сер.: Облік і фінанси.* 2012. Вип. 9(3). С. 9-19. URL: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/ecnof_2012_9(3)__3.pdf.

157. Пацарнюк О. В. Роль аудиту в інноваційній діяльності підприємства. *Ефективна економіка.* 2017. № 8. URL: http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=5739.

158. Петрик О. А., Дядюн О. О. Значення нормативно-правої бази у процесі формування інформаційного забезпечення аудиту нематеріальних активів. *Актуальні проблеми розвитку обліку, аналізу, контролю і оподаткування у контексті Європейської інтеграції та сучасних викликів глобалізації :* матеріали VIII Міжнар. наук.-практ. конф., 17-18 трав. 2018 р. Львів : Видавництво Львівського торговельно-економічного університету, 2018. С. 241–243.

159. Петрицька О. С. Організація внутрішнього аудиту на підприємствах. *Приазовський економічний вісник*. 2019. № 5 (16). С. 356–359. DOI: https://doi.org/10.32840/2522-4263/2019-5-61.

160. Пилипенко К. А., Мац Т. П. Обліково-аналітичне забезпечення управління діловою репутацією як нематеріального активу в умовах інституційних змін. *Вісник Бердянського університету менеджменту і бізнесу*. 2021. № 2 (50). С. 138-144.

161. Пилипенко С.М. Управління нематеріальними активами: проблеми та основні шляхи їх вирішення. *Глобальні та національні проблеми економіки.* 2016. № 9. С. 386-391.

162. Пилявець В. М., Ясишена В. В., Захарчук О. Ю. Інвестиції в нематеріальні активи: сучасний стан, проблеми та перспективи розвитку в Україні. *Збірник наукових праць Уманського національного університету.* 2025. Вип. 106, ч. 2. DOI: https://doi.org/10.32782/2415-8240-2025-107-2-437-451.

163. Пиріжок С. Є., Мельник Е. Г. Удосконалення класифікації нематеріальних активів для цілей бухгалтерського обліку. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу.* 2019. Вип. 1 (42). С. 72–78. DOI: https://doi.org/10.26642/pbo-2019-1(42)-72-78.

164. Писаренко Ю. В. Організація та методика обліку і контролю нематеріальних активів : автореф. дис... канд. екон. наук : 08.00.09. Київ, 2008. 20 с.

165. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : затв. наказом Міністерством фінвнсів України від 30.11.1999 № 291. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0892-99#Text.

166. Побережець О. В. Аудиторська діяльність в умовах воєнного стану: організаційні аспекти. *Матеріали 79-ї наукової конференції професорсько-викладацького складу і наукових працівників економіко-правового факультету Одеського національного університету імені І. І. Мечникова* (Одеса, 27–29 листоп. 2024 р.) / відп. ред. О. В. Побережець ; ред. кол.: Є. І. Масленніков, А. Л. Святошнюк та ін. Одеса : Олді+, 2024. С. 188–191.

167. Побурко О. Я. Організація управління капіталізацією господарського комплексу : автореф. дис. … канд. екон. наук : 08.06.04. Львів, 2001. 15 с.

168. Погорєловська І.Д. Засоби моделювання та підтримки прийняття інноваційних рішень щодо нематеріальних активів : автореф. дис. ... канд.

екон. наук : 08.03.02. Київ, 2002. 19 с.

169. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text.

170. Подольна В. В. Формування позитивного гудвілу на малих підприємствах (на прикладі легкої промисловості) : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.04. Київ, 2009. 19 с.

171. Половинчак Л. А. Порівняльний аналіз національних та міжнародних стандартів обліку нематеріальних активів. *Економічний вісник Запорізької державної інженерної академії*. 2017. Вип. 4. С. 140-144.

172. Польова Т. В. Облік, аудит і аналіз нематеріальних активів : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.06.04. Харків, 2006. 19 с.

173. Порядок визначення шкоди та збитків, завданих Україні внаслідок збройної агресії Російської Федерації : затв. постановою Кабінету Міністрів України від 20.03.2022 № 326. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/326-2022-%D0%BF.

174. Пояснювальна записка до проекту Закону України «Про внесення змін до Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» щодо забезпечення аудиторської діяльності на період дії воєнного стану та післявоєнного відновлення економіки» від 04.05.2022. URL: https://itd.rada.gov.ua/billinfo/Bills/pubFile/1288934.

175. Про акціонерні товариства : Закон України від 27.12.2022 № 2465-IX. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2465-20#Text.

176. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність : Закон України від 21.11.2017 № 2258-VIII (зі змінами). URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#Text. 222.

177. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV (зі змінами). URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/996-14.

178. Про віртуальні активи : Закон України № 2074-IX від 17.02.2022. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2074-20#Text.

179. Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо

створення умов для забезпечення продовольчої безпеки в умовах воєнного стану : Закон України від 24.03.2022 № 2145-IX. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2145-20#Text.

180. Про затвердження типових форм первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів : наказ Міністерства фінансів України від 22.11.2004 № 732. URL: https://zakon.rada.gov.ua/ laws/show/z1580-04#Text.

181. Прокопова О. М., Кудлаєва Н. В. Бухгалтерський облік в умовах воєнного стану: ключові характеристики та проблемні аспекти. *Інвестиції: практика та досвід.* 2022. № 9-10. С. 38–43. DOI: https://doi.org/10.32702/2306-6814.2022.9-10.38.

182. Пушкар М. С., Семанюк В. З. Внутрішній аудит : підручник. Тернопіль : ТНЕУ, 2016. 211 с.

183. Реслер М. Нематеріальні активи у структурі прокатного майна: облікові аспекти. *Економіка та суспільство*. 2024. № 65. DOI: https://doi.org/10.32782/2524-0072/2024-65-17.

184. Рета В. М., Вергелес Ю. С. Сучасні питання організації обліку нематеріальних активів за національними та міжнародними стандартами. *Вісник НТУ «ХПІ».* 2015. № 26 (1135). С. 43–48.

185. Рєпіна І. М., Яцун. Н. В. Нематеріальні активи у процесі капіталізації вартості підприємства. *Стратегія економічного розвитку України*. 2016. № 38. С. 188-199. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/seru_2016_38_20.

186. Річна фінансова звітність KWS SAAT SE & Co. KGaA 2024-2025 (Jahresabschluss der KWS SAAT SE & Co. KGaA 2024-2025. URL: https://www.hauptversammlung.de/fileadmin/public/user_upload/KWS_JA24.pdf.

187. Річний звіт Групи за 2024 рік (Group Annual Report 2024). URL: https://agravisprod-media.e-spirit.cloud/9b22dc98-182f-4a49-a2fa-24e024a2e40b/content/unternehmen/investor-relations/geschaeftsbericht/gb-2024/konzern-gb-2024_englisch.pdf.

188. Рудченко Ю.С. Облік торговельних марок (брендів) на

підприємствах харчової промисловості : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09. Київ, 2007. 20 с.

189. Рябчук О., Білобровенко Т., Лісовий А. Внутрішній фінансовий аудит як превентивна контрольна діяльність у сфері публічних закупівель. *Вісник Національного технічного університету "Харківський політехнічний інститут" (економічні науки)*. 2025. Вип. 6. С. 10-20, DOI: https://doi.org/10.20998/2519-4461.2025.6.10.

190. Савенко В. Г. Підвищення рівня економічної безпеки держави на основі комерціалізації інтелектуальної власності : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 21.04.01. Київ, 2011. 18 с.

191. Семеген Л. Г. Облік інших необоротних матеріальних активів у будівельних підприємствах : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09. Тернопіль, 2010. 20 с.

192. Сікач Н. С. Сутність і структура обліково-аналітичного забезпечення системи управління підприємницької діяльності. *Регіональна економіка.* 2024. № 2(112). С. 155-165. DOI: https://doi.org/10.36818/1562-0905-2024-2-16.

193. Слободянюк Н. О. Формування системи управління нематеріальними активами промислових підприємств : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.04. Маріуполь, 2010. 20 с.

194. Снеткова А.В. Облік та аудит інвестицій в необортні активи підприємств: дисерт. канд. екон. наук : 08.00.09. Київ, 2020. 227 с.

195. Собакар М. В. Облікова політика нематеріальних активів у системі управлінського обліку : автореф. дис. ... д-ра філософ : 071. Харків, 2023.

196. Собакар М. В. Удосконалення підходів до ідентифікації нематеріальних активів в системі управлінського обліку підприємства. *Науковий вісник Полтавського університету економіки і торгівлі.* 2022. №1(105). С. 68–77. DOI: https://doi.org/10.37734/2409-6873-2022-1-9

197. Соловей Н. В., Деркач О. С., Тітаренко А. Д. Проблеми та шляхи покращення обліку нематеріальних активів. *Економіка та держава.* 2019.

№ 3. С. 114–117. URL: http://www.economy.in.ua/pdf/3_2019/22.pdf.

198. Сугак Т. М., Тимофеєв О. Ю. Внутрішній аудит як інструмент підвищення ефективності функціонування підприємства. *Актуальні проблеми економіки*. 2019. № 10 (220). С. 79-85. URL: https://eco-science.net/archive/2019/APE-10-2019/10.19_topic_Sugak%20T.M.,%20Tymofeiev%20O..pdf.

199. Сунь Лінь. Облік, аудит і аналіз нематеріальних активів : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.06.04. Київ, 2001. 20 с.

200. Тарасенко, Л. О. Особливості аудиту нематеріальних активів: аналітичні процедури та інспектування. *Економічний аналіз.* 2017. Т. 27, № 2. С. 201-208.

201. Татенко М. Ю., Гордополов В. Ю. Облікове забезпечення аудиту зовнішньоекономічної діяльності підприємств агробізнесу. *Агросвіт.* № 14 2024. С. 28-36. DOI: https://doi.org/10.32702/2306-6792.2024.14.28.

202. Терновський О. Застосування системного підходу до удосконалення обліку та аудиту нематеріальних активів підприємств в умовах сталого розвитку. *Науковий вісник Полтавського університету економіки і торгівлі. Сер.: Економічні науки*. 2025. № 1 (115). С. 62-69. DOI: https://doi.org/10.37734/2409-6873-2025-1-9.

203. Тичук Т. Принципи оцінки у національній системі бухгалтерського обліку. *Економіка та суспільство.* 2020. № 21. URL: https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/40.

204. Труніна І. М. Напрями вдосконалення обліку нематеріальних активів підприємства. *Науковий вісник Полтавського університету економіки і торгівлі. Сер. Економічні науки*. 2016. № 3. С. 116–125.

205. Ужва А. М. Обліково-аналітичне забезпечення нематеріальних активів підприємства у сучасних умовах: стан та напрями вдосконалення. *Економіка і суспільство*. 2018. Вип. 19. С.1371–1375.

206. Уманців Г., Шушакова І., Міняйло О., Щербакова Т., Хрустальова В. Оцінка нематеріальних активів в умовах економічної нестабільності в україні. *Financial and Credit Activity Problems of Theory and*

Practice. 2023. Т. 3(50). С. 102–115. DOI: https://doi.org/10.55643/fcaptp.3.50.2023.4063.

207. Фатенок-Ткачук А., Комариця Л. Основні проблеми відображення нематеріальних активів в обліку підприємства. *Економіка та суспільство*. 2021. № 25. DOI: https://doi.org/10.32782/2524-0072/2021-25-67.

208. Федорова І. В. Амортизація нематеріальних активів у контексті облікової політики: актуальна проблематика. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Сер.: Міжнародні економічні відносини та світове господарство*. 2018. Вип. 20 (3). С. 101–105.

209. Федорова І. В. Ідентифікація нематеріальних активів як початкова стадія їх обліку: проблемні питання. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету*. 2017. № 23(2). С. 128–131.

210. Федорова І. В. Сучасний стан та тенденції розвитку організаційно-методичного забезпечення бухгалтерського обліку нематеріальних активів. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2020. Вип. 1. С. 96-101. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/ptmbo_2020_1_16.

211. Федорова І. Визнання нематеріальних активів крізь призму нормативного регулювання. *Науковий вісник Одеського національного економічного університету*. 2017. № 3. С. 159–178.

212. Цегельник Н. І., Бедер Д. А. Роль внутрішнього аудиту у забезпеченні прозорості інформаційних ресурсів для управління бізнесом в умовах цифровізації. *Актуальні питання економічних наук*. 2025. № 8. DOI: https://doi.org/10.5281/zenodo.14955203.

213. Цифрова трансформація та цифрова економіка в умовах воєнного стану: аспекти інтелектуальної власності : зб. матеріалів V Всеукр. наук.-практ. конф. з проблем економіки інтелектуальної власності, 27 травня 2022 р. Київ : Науково-дослідний інститут інтелектуальної власності НАПрН України, 2022. 258 с.

214. Чік М. Ю. Аспекти обліку нематеріальних активів в аграрних формуваннях. *Підприємництво та інновації*. 2025. Вип. 37. С. 37-41. DOI: https://doi.org/10.32782/2415-3583/37.5.

215. Чік М. Ю. Нормативно-правове регулювання обліку нематеріальних активів. *Ефективна економіка*. № 8. 2025. DOI: http://doi.org/10.32702/2307-2105.2025.8.65.

216. Чік М. Ю. Нормативно-правові аспекти визнання та обліку нематеріальних активів. *Облік і фінанси*. 2017. № 3 (77). С. 59–65.

217. Чік М. Ю., Корягін М. В. Облік та оцінка нематеріальних активів у системі національних та міжнародних стандартів. *Інвестиції: практика та досвід*. № 2. 2026. С. 36-41. DOI: https://doi.org/10.32702/2306-6814.2026.2.36.

218. Чуб Ю. В., Ткаль Я. С. Система управління нематеріальними активами підприємств АПК. *Вісник Харківського національного аграрного університету ім. В. В. Докучаєва.* Харків : ХНАУ, 2017. URL: http://repo.snau.edu.ua/bitstream/123456789/5287/1/Чуб%20Ю.%20В.%20Система%20управління.pdf.

219. Чуб Ю.В. Управління нематеріальними активами підприємств АПК: автореф. дис. … канд. екон. наук : за спец. 08.00.04 ; Сум. нац. аграр. ун-т. Суми, 2012. 20 с.

220. Чугрій Н. А. Організаційні та методичні засади проведення аудиту нематеріальних активів. *Інфраструктура ринку*. Вип. 7. 2017. С. 397-403. URL: http://www.market-infr.od.ua/journals/2017/7_2017_ukr/69.pdf.

221. Шерстюк О. Аудиторські процедури оцінювання тверджень управлінського персоналу щодо нематеріальних активів. *Herald of Khmelnytskyi National University. Economic Sciences*. 2022. Vol. 306(3). С. 131-138. DOI: https://doi.org/10.31891/2307-5740-2022-306-3-19.

222. Шинкаренко А. В. Визнання, оцінка та класифікація нематеріальних активів. *Причорноморські економічні студії*. 2018. Вип. 36. С. 138–143. URL: https://www.bses.in.ua/journals/2018/36_2_2018/27.pdf.

223. Шульга С. В. Облік і аудит нематеріальних активів: теорія, організація, методика : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.06.04. Київ, 2006. 21 с.

224. Юрлова А. М. Внутрішній аудит нематеріальних активів аграрних

підприємств: облікове забезпечення та ризик-орієнтований підхід. *Економіка та суспільство.* 2026. № 85. DOI: https://doi.org/10.32782/2524-0072/2026-85-51.

225. Юрлова А. М. Інформаційне забезпечення аудиту нематеріальних активів в умовах післявоєнної відбудови. *Стратегія інноваційного розвитку аграрних формувань України: аналітико-прогнозний аспект* : збірник тез доповідей IV Міжнародної науково-практичної конференції, 5-6 жовтня 2022 р. Київ : НУБіП України, 2022. 194 с.

226. Юрлова А. М. Капіталізація нематеріальних активів підприємств агробізнесу в умовах сучасних викликів. *Інтернаука. Сер.: Економічні науки.* 2025. № 12. DOI: https://doi.org/10.25313/2520-2294-2025-12-11748.

227. Юрлова А. М. Нематеріальні активи, як важливий ресурс в аграрному підприємстві та особливості його аудиту. *Ефективна економіка*. 2025. № 6. DOI: http://doi.org/10.32702/2307-2105.2025.6.103.

228. Юрлова А. М. Ризики викривлення інформації щодо нематеріальних активів та їх врахування в аудиті фінансової звітності аграрних підприємств. *Актуальні проблеми сталого розвитку*. 2026. № 3(5). С. 15-24. DOI: https://doi.org/10.60022/3(5)-2S.

229. Юрлова А.М. Нематеріальні активи: зміни у веденні обліку 2024 року. *Економічні дні – 2024:* матеріали Всеукраїнської науково-практичної конференції молодих вчених та студентів, 10 квітня 2024 р. Київ : НУБіП України, 2024. 276 с.

230. Яременко Л. М., Пономаренко Я. А. Організація і методологія бухгалтерського обліку та аудиту нематеріальних активів. *Агросвіт*. 2019. № 20. С. 76-81. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/agrosvit_2019_20_13.

231. Ясишена В. В., Чобану Г. Г., Пилявець В. М. Штучний інтелект як нематеріальна складова управлінського обліку передових компаній. *Вісник економіки*. 2025. Вип. 3. С. 119–137. DOI: https://doi.org/10.35774/visnyk2025.03.119.

232. Ясишена В. В. Принципи облікової політики нематеріальних активів. *Інноваційна економіка.* 2019. № 3-4. С. 156–162. URL:

https://inneco.org/index.php/innecoua/article/view/57.

233. Ясишена В. Окремі аспекти методології обліку нематеріальних активів. *Вісник економіки*. 2020. № 2. С 219–233. DOI: https://doi.org/10.35774/visnyk2020.02.219.

234. Ясишена В., Пилявець В. Модель удосконалення організаційно-методологічних аспектів управлінського обліку нематеріальних активів та гудвілу. *Вісник економіки*. 2024. № 1. С. 129–144. DOI: https://doi.org/10.35774/.

235. Ясишена В. В, Пилявець В. М. Практичні аспекти аналізу використання нематеріальних активів у діяльності підприємств харчової промисловості. *Проблеми системного підходу в економіці*. 2020. № 1(75). С. 100-106.

236. Ясишена В. В. Нормативно-правове регулювання обліку нематеріальних активів підприємств. *Вісник ЖДТУ: Економіка, управління та адміністрування.* 2018. Т. 4(86). С. 76–83. DOI: https://doi.org/10.26642/jen-2018-4(86)-76-83.

237. Ясишена В. В. Модель удосконалення методології та організації бухгалтерського обліку нематеріальних активів та гудвілу. *Інноваційна економіка*. 2023. Вип. 1, С. 79-87. DOI: https://doi.org/10.37332/2309-1533.2023.1.11.

238. Ясишена В. В. Проблемні аспекти методології та організації обліку нематеріальних активів : монографія. Тернопіль : ТНЕУ, 2020. 330 с.

Додаток А

Підходи до тлумачення «нематеріальні активи» у працях науковців

№ з/п	Автор / Джерело	Визначення
1	Гавриловський О. С. [58]	Під нематеріальними активами розуміють об'єкти, які не мають матеріальної форми, не мають фізичних властивостей, але мають вартісну оцінку й приносять дохід
2	Гнатюк Т. М. [62]	Нематеріальні активи єдиного майнового комплексу підприємства є самостійною категорією, що охоплює об'єкти немайнового змісту. Вони, незважаючи на немайновий характер, використовуються в процесі господарської діяльності для отримання прибутку
3	Ясишена В. В. [238]	Нематеріальні активи можна визначити як ідентифіковані й оцінені довгострокові та поточні активи, які не мають фізичного втілення, є правами на об'єкти інтелектуальної власності, користування природними ресурсами, майном та організаційними й економічними привілеями, здатні приносити економічну вигоду та можуть впливати на формування вартості підприємства, підвищувати його прибутковість і конкурентоспроможність
4	Куцик П. О., Дрогобицький І. М., Плиса З. П., Скоп Х. І. [120]	Нематеріальні активи є унікальною економічною категорією, основними властивостями якої згідно з проведеним дослідженням є відсутність або другорядність матеріальної форми, що пов'язано з домінантністю інтелектуальної (нематеріальної) складової, та наявність неадитивного впливу на процес їхнього використання суб'єктами господарювання. Вони здатні забезпечити підприємство значними економічними вигодами і водночас можуть наражати його на високий ризик, який пов'язаний із необґрунтованим інвестуванням / застосуванням, що може в майбутньому призвести до неплатоспроможності чи банкрутства підприємства. Вони створюються аграрним формуванням, але не завжди можуть вважатися його власністю
5	Лепетан І. М. [126]	Нематеріальними визнаються лише такі активи, право на користування якими придбано в інших суб'єктів або які створені самим аграрним формуванням і здатні забезпечувати в майбутньому економічні вигоди, тобто нематеріальними активами мають бути придбані або створені самим аграрним формуванням права
6	Пилипенко С. М. [161]	Сутність нематеріальних активів доцільно розглядати як сукупність усіх наявних у підприємства прав на різні види власності, які мають певну цінність для суб'єкта господарювання і забезпечують йому можливість отримання вигоди чи доходу. Нематеріальні активи є специфічним об'єктом управління, завдяки якому на підприємстві створюються умови, необхідні для забезпечення і підвищення ефективності діяльності
7	Груздова Т. В. [71]	Нематеріальний актив – це немонетарний актив, що не має матеріальної форми, об'єктами якого є права інтелектуальної власності, інші об'єкти права власності та користування, строк корисного використання яких більше

		одного року
8	Голуб Н.О. [65]	Нематеріальні активи виступають головним каталізатором створення вартості підприємства, а їхня частка в структурі капіталу постійно зростає. Нематеріальні активи – це нова і недостатньо вивчена облікова категорія у вітчизняній бухгалтерській науці
9	Грибовська Ю. [69]	Специфікою нематеріальних активів є те, що вони практично не мають матеріальної складової. Вони наділяють власника правами на використання матеріальних, інтелектуальних, природних, економічних ресурсів та авторськими правами
10	Zakharchuk, O., Matsybora, T., Nechytailo, V., & Antonenko, V [25]	Нематеріальні активи – це специфічні нематеріальні активи, які використовуються тривалий час і можуть приносити дохід
11	Михайлова Л. І. [137]	Нематеріальний актив – це сукупність немонетарних активів та прав на різноманітні види власності що є цінними для підприємства та володіння якими забезпечує йому отримання певної користі та отримання доходу. Нематеріальні активи мають велике значення у формуванні ресурсного потенціалу, бо саме за допомогою використання інтелектуальної власності, різноманітних комп'ютерних програм, ліцензій сільськогосподарські підприємства підвищують свою можливість ефективніше використовувати всі ресурси, підвищувати свій потенціал, інвестиційну привабливість, вартість підприємств, фінансові показники своєї діяльності
12	***Авторське визначення***	*ідентифіковані немонетарні активи, які не мають матеріальної форми, контролюються суб'єктом господарювання внаслідок минулих подій та здатні забезпечувати отримання майбутніх економічних вигід, особливості визнання, оцінки й облікового відображення яких визначаються їх економіко-правовою природою та специфікою аграрної діяльності.*

Додаток Б

Дисертації щодо нематеріальних активів та інтелектуального капіталу протягом 2001-2024 рр.

№ з/п	Автор	Назва
1	Побурко О.Я.	Побурко О. Я. Організація управління капіталізацією господарського комплексу : автореф. дис. … канд. екон. наук: 08.06.04. Львів, 2001. 15 с.
2	Сунь Лінь.	Сунь Лінь. Облік, аудит і аналіз нематеріальних активів : автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.06.04. Київ, 2001. 20 с.
3	Погорєловська І.Д.	Погорєловська І. Д. Засоби моделювання та підтримки прийняття інноваційних рішень щодо нематеріальних активів : автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.03.02. Київ, 2002. 19 с.
4	Дишкант М.В.	Дишкант М. В. Моделювання управління нематеріальними активами на підприємстві : автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.03.02. Київ, 2003. 20 с.
5	Бігдан І.А.	Бігдан І. А. Облік і аудит нематеріальних активів : автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.06.04. Харків, 2003. 19 с.: рис.
6	Равашдех Абдель-Вахаб М. Д.	Равашдех Абдель-Вахаб М. Д. Облік і аналіз нематеріальних активів підприємств торгівлі в умовах комп'ютеризації : автореф. дис. … канд. екон. наук: 08.06.04 ; наук. керівник А. І. Пушкарь ; Харків. держ. ун-т харчування та торгівлі. Харків, 2004. 196 с.
7	Шульга С.В.	Шульга С.В. Облік і аудит нематеріальних активів: теорія, організація, методика : автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.06.04. Київ, 2006. 21 с.
8	Польова Т.В.	Польова Т. В. Облік, аудит і аналіз нематеріальних активів : автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.06.04. Харків, 2006. 19 с.
9	Рудченко Ю.С.	Рудченко Ю. С. Облік торговельних марок (брендів) на підприємствах харчової промисловості : автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.00.09. Київ, 2007. 20 с.
10	Захаров С.Є.	Захаров С.Є. Розвиток механізмів державного управління інтелектуальною промисловою власністю у контексті інноваційного розвитку регіону : автореф. дис. ... канд. наук з держ. упр. : 25.00.02. Запоріжжя, 2007. 20 с.
11	Бразілій Н.М.	Бразілій Н. М. Облік і аудит нематеріальних активів (на прикладі підприємств харчової промисловості) : автореф. дис... канд. екон. наук: 08.00.09. Київ, 2007. 20 с.
12	Іванченко Н.О.	Іванченко Н. О. Механізм управління нематеріальними активами на підприємствах легкої промисловості : автореф. дис... канд. екон. наук: 08.00.04. Київ, 2007. 20 с. укр.
13	Грицуленко С.І.	Грицуленко С. І. Інтелектуальний потенціал в інноваційній моделі розвитку оператора зв'язку : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.04. Одеса, 2008. 20 с.
14	Жураковська І.В.	Жураковська І. В. Облік інтелектуальної власності в сільськогосподарських підприємствах : автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.00.09. Київ, 2008. 20 с.
15	Криштопа І.І.	Криштопа І. І. Методика та організація обліку та контролю нематеріальних активів : автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.00.09. Київ, 2008. 19 с.

16	Писаренко Ю.В.	Писаренко Ю. В. Організація та методика обліку і контролю нематеріальних активів : автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.00.09. Київ, 2008. 20 с.
17	Мельник Л.Ю.	Мельник Л. Ю. Управління нематеріальними активами та ефективність їх використання на підприємствах АПК : автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.00.04. Дніпропетровськ, 2008. 20 с.
18	Білов Г.О.	Білов Г. О. Інтелектуальний капітал в системі економічних відносин агропромислових підприємств України : автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.00.04. Херсон, 2009. 20 с.
19	Головай Н.М.	Головай Н. М. Облік та аналіз в управлінні інтелектуальним капіталом підприємства : автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.00.09. Київ, 2009. 20 с.
20	Подольна В.В.	Подольна В. В. Формування позитивного гудвілу на малих підприємствах (на прикладі легкої промисловості) : автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.00.04. Київ, 2009. 19 с.
21	Мельничук Л.Ю.	Мельничук Л. Ю. Нематеріальні активи в забезпеченні результативності діяльності підприємств : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.04. Одеса, 2010. 21 с.
22	Банасько Т. М.	Банасько Т. М. Бухгалтерський облік і контроль нематеріальних активів: оцінка та порядок відображення : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09. Житомир, 2010. 18 с.
23	Семеген Л.Г.	Семеген Л. Г. Облік інших необоротних матеріальних активів у будівельних підприємствах : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09. Тернопіль, 2010. 20 с.
24	Слободянюк Н.О.	Слободянюк Н. О. Формування системи управління нематеріальними активами промислових підприємств : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.04. Маріуполь, 2010. 20 с.
25	Лепетан І.М.	Лепетан І. М. Облік і контроль нематеріальних активів у науково-дослідних господарствах : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09. Київ, 2010. 23 с.
26	Савенко В.Г.	Савенко В. Г. Підвищення рівня економічної безпеки держави на основі комерціалізації інтелектуальної власності : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 21.04.01. Київ, 2011. 18 с.
27	Киричок О. В.	Киричок О. В. Формування ресурсного потенціалу сільськогосподарських підприємств з урахуванням нематеріальних активів : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.04. Суми, 2011. 20 с.
28	Чуб Ю.В.	Чуб Ю. В. Управління нематеріальними активами підприємств АПК : автореф. дис. … канд. екон. наук : 08.00.04 ; Сум. нац. аграр. ун-т. Суми, 2012. 20 с. Бібліогр.: с. 17-18
29	Жарінова А.Г.	Жарінова А. Г. Механізм управління інтелектуальним капіталом на етапі становлення економіки знань : автореф. дис. … канд. екон. наук : 08.00.03 ; Київ. нац. ун-т технологій та дизайну. Київ, 2014. 40 с.
30	Анохіна К. О.	Анохіна К. О. Ефективність використання нематеріальних ресурсів підприємства : дис. … канд. екон. наук: 08.00.04. Одеса, 2015. 222 с.

31	Коріненко А.І.	Коріненко А. І. Облікове забезпечення включення прав користування землею до економічного обігу: автореф. дис. … канд. екон. наук : 08.00.09 ; Нац. наук. центр "Ін-т аграр. економіки". Київ, 2017. 21 с. Бібліогр.: с. 17-18
32	Гороховець Ю.А.	Гороховець Ю. А. Облік і аналіз нематеріальних активів в системі вартісно-орієнтованого управління : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09 ; Держ. служба статистики України, Нац. акад. статистики, обліку та аудиту. Київ, 2018. 21 с. : рис.
33	Дерев'янко В. М.	Дерев'янко В. М. Інтелектуальний капітал як фактор розвитку національної економіки.: автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.03. 2019.
34	Снеткова А.В.	Снеткова А.В. Облік та аудит інвестицій в необоротні активи підприємств: дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09. Київ, 2020. 227 с.
35	Козенкова В. Д.	Козенкова В. Д. Моделювання впливу нематеріальних активів на вартість підприємства: автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.11 2021
36	Буднік І. В.	Буднік І. В. Обліково-аналітичне забезпечення управління нематеріальними активами: автореф. дис. ... д. філософ : 071. 2021
37	Дядюн О. О.	Дядюн О. О. Облік і аудит нематеріальних активів підприємств в умовах сталого розвитку: автореф. дис. ... д. філософ : 071. 2021
38	Адамська І. Є.	Адамська І. Є. Облік і аналіз в процесі формування креації вартості підприємства (на прикладі підприємств будівельної галузі в Україні) : автореф. дис. ... д. філософ : 071. Тернопіль, 2022
39	Собакар М. В.	Собакар М. В. Облікова політика нематеріальних активів у системі управлінського обліку: автореф. дис. ... д. філософ : 071. 2023
40	Кондратюк Ю. В.	Кондратюк Ю. В. Удосконалення управління інтелектуальним капіталом будівельних підприємств : автореф. дис. ... д. філософ : 051. 2023
41	Макаревич О. В.	Макаревич О. В. Формування інтелектуального капіталу підприємств харчової промисловості : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.04. 2024

Додаток В

Визначення мети, завдань, новизни і практичного значення щодо нематеріальних активів

Гороховець Ю.А. Облік і аналіз нематеріальних активів в системі вартісно-орієнтованого управління: автореф. дис. … канд. екон. наук: 08.00.09 ; Держ. служба статистики України, Нац. акад. статистики, обліку та аудиту. Київ, 2018. 21 с.	Козенкова В. Д. Моделювання впливу нематеріальних активів на вартість підприємства: автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.00.11. 2021	Дядюн О. О. Облік і аудит нематеріальних активів підприємств в умовах сталого розвитку: автореф. дис. ... д. філософ : 071. 2021	Собакар М. В. Облікова політика нематеріальних активів у системі управлінського обліку: автореф. дис. ... д. філософ : 071. 2023
1	2	3	4
Мета			
Обґрунтування теоретико-методичних, організаційних положень та розроблення практичних рекомендацій щодо обліку і аналізу нематеріальних активів у системі вартісно орієнтованого управління підприємством	Метою дисертаційної роботи є удосконалення теоретико-методичного забезпечення та розробка економіко-математичних моделей оцінки та моніторингу впливу нематеріальних активів на вартість підприємства в умовах невизначеності	Метою дисертаційної роботи є наукове обґрунтування теоретичних положень і розроблення практичних рекомендацій щодо удосконалення організаційно-методичних підходів до нематеріальних активів як об’єкта бухгалтерського обліку та аудиту	Метою дисертаційної роботи є розвиток теоретико-методичних аспектів управлінського обліку нематеріальних активів та розробка практичних рекомендацій з удосконалення облікової політики для забезпечення ефективності управління нематеріальними активами в системі менеджменту підприємств в умовах посилення ролі інформаційно-інтелектуального ресурсу в забезпеченні конкурентоспроможності підприємства
Об’єкт			
Обліково-аналітичне забезпечення вартісно орієнтованого управління нематеріальними активами підприємств.	Процеси оцінки та моніторингу впливу нематеріальних активів на вартість промислового підприємства.	Об'єктом дослідження є процес обліково-аналітичного забезпечення нематеріальних активів вітчизняних підприємств.	Об’єктом дослідження є процес формування облікової політики щодо нематеріальних активів підприємств в системі управлінського обліку.
Предмет			

Теоретико-методичні, організаційні та практичні засади обліку і аналізу нематеріальних активів в системі вартісно орієнтованого управління підприємством.	Методи та інструментарій економіко-математичного моделювання оцінки та моніторингу впливу нематеріальних активів на вартість промислового підприємства.	Предметом дослідження є сукупність теоретичних, методичних та практичних підходів щодо обліку, звітності та аудиту нематеріальних активів у системі ефективної діяльності підприємства в середовищі сталого розвитку.	Предметом дослідження є сукупність теоретичних, організаційно-методичних і практичних положень формування облікової політики для ефективного управління нематеріальними активами підприємств.
Завдання			
- проаналізувати сутність нематеріальних активів як об’єкта обліку і економічного аналізу; - обґрунтувати особливості історичного розвитку та виявити актуальні проблеми побудови системи обліково-аналітичного забезпечення вартісно орієнтованого управління; - сформувати напрями розвитку обліку нематеріальних активів в системі вартісно-орієнтованого управління; - розробити концептуальні засади обліку нематеріальних активів в системі вартісно-орієнтованого управління; - удосконалити методичне нематеріальних активів; забезпечення облікової оцінки - розвинути теоретичні та практичні аспекти до формування звітності про нематеріальні активи	– проаналізувати та узагальнити наукові підходи щодо сутності оцінки та моніторингу НМА підприємства, удосконалити теоретико-методичні підходи до визначення вартості НМА на основі економіко-математичного моделювання; – розвинути типологію визначення сутності та характеристик НМА на основі класифікаційних підходів з позицій їх юридичних, фінансово-бухгалтерських, економічних та управлінських складових; – удосконалити науково-методичний підхід до визначення вартості підприємств на основі мультиплікативних оцінок; – запропонувати методичний підхід до оцінки НМА підприємства на основі нечітко-лінгвістичного моделювання; – обґрунтувати механізм	Відповідно до поставленої мети передбачено вирішення таких завдань: дослідити економічну сутність дефініції «нематеріальні активи» з метою її уточнення та встановлення взаємозв’язку між категоріями «нематеріальні активи» та «інтелектуальний капітал»; визначити вплив нормативно-правового регулювання на облік і аудит нематеріальних активів та ідентифікувати базові проблемні аспекти; проаналізувати існуючі підходи щодо класифікації нематеріальних активів з метою її удосконалення для більш повного забезпечення потреб бухгалтерського обліку в умовах сталого розвитку; здійснити критичний огляд існуючих методологічних підходів до оцінки нематеріальних активів та обґрунтувати способи вимірювання їх вартості з	Мета дослідження обумовила необхідність вирішення таких завдань: - розвинути теоретичні підходи до трактування понять «нематеріальні активи», «внутрішньо генерований гудвіл» як об‘єкта управлінського обліку підприємства; - визначити роль інформаційно-інтелектуальної складової у загальній оцінці економічного потенціалу сучасного підприємства; - дослідити існуючі нормативні вимоги щодо визнання та обліку нематеріальних активів та виявити основні напрями удосконалень облікового процесу; - сформувати основні елементи облікової політики нематеріальних активів в системі управлінського обліку та підходи до їх формування з метою розширення кола нематеріальних ресурсів, визнаних активами; - розвинути класифікацію та структуризацію нематеріальних активів для подальшого

підприємства; - сформувати пріоритетні напрями удосконалення економічного аналізу нематеріальних активів; - розробити пропозиції, спрямовані на удосконалення методики економічного аналізу нематеріальних активів в системі вартісно-орієнтованого управління; - проаналізувати вплив нематеріальних активів та витрат на дослідження і розробки на ринкову вартість підприємства	формування та використання лінгвістичних шкал для проведення оцінки НМА за відповідними групами показників; – розвинути використання коефіцієнта Тобіна для визначення тенденцій зміни функції попиту на бізнес підприємства та зміни його інвестиційної привабливості; – розробити та обґрунтувати систему економіко-математичних моделей вертикальної, горизонтальної та перехресної еластичності впливу НМА на вартість підприємств трубопрокатної галузі; – здійснити визначення профілю еластичності підприємства за показниками впливу пакетів НМА на вартість; – здійснити апробацію та протестувати розроблену систему моделей оцінки та моніторингу впливу НМА на вартість підприємств трубопрокатної галузі	урахуванням потреб обліково-аналітичного забезпечення менеджменту та досягнення сталості; дослідити шляхи удосконалення теоретичного базису бухгалтерського обліку нематеріальних активів для приведення його методології у відповідність сучасним умовам ведення бізнесу в контексті спрямування господарської діяльності на засади сталого розвитку; розробити практичні рекомендації щодо відображення нематеріальних активів сучасних підприємств у звітності, що підвищить рівень відкритості та забезпеченості інтересів розширеного кола користувачів; дослідити засадничі принципи та напрями трансформації аудиту нематеріальних активів в умовах сталого розвитку; обґрунтувати пропозиції щодо вдосконалення методики аудиту нематеріальних активів для підвищення достовірності їх відображенням у системі обліку та звітності, а також формування думки аудитора, що відповідає сучасним запитам користувачів	удосконалення їх облікового відображення та аналітичних процедур з метою управління; - дослідити існуючі методи оцінки гудвілу підприємства на предмет їх придатності для використання в практичній діяльності та отримання об‘єктивної поточної оцінки гудвілу; - розвинути методичне забезпечення оцінки внутрішньо генерованого гудвілу на основі комплексного застосування методів оцінки; - запропонувати процедуру ідентифікації інформаційного ресурсу як складової нематеріальних активів та об‘єкту управлінського обліку, що 26 супроводжується рекомендаціями змін до методики капіталізації витрат на його формування; - розвинути процес формування вартості нематеріальних активів за рахунок капіталізації витрат на їх формування, а також вартості внутрішньо генерованого гудвілу в процесі поточної діяльності з позицій врахування можливості принесення економічних вигід; - удосконалити процедури синтетичного та аналітичного обліку нематеріальних активів та внутрішньо генерованого гудвілу підприємств в системі управлінського обліку та розширити

			зміст та форми документально-інформаційного забезпечення управлінських рішень щодо нематеріальних активів підприємства; - поглибити методичні засади аналізу впливу якості управління нематеріальними активами та сформованого гудвілу на інвестиційну привабливість підприємства
Наукова новизна			
Удосконалено: концептуальні засади розвитку системи обліково-аналітичного забезпечення вартісно-орієнтованого управління нематеріальними активами підприємства; методичне забезпечення облікової оцінки нематеріальних активів, яке, на відміну від усталеної практики, базується на обґрунтуванні складових процесу формування первісної вартості внутрішньо створених кваліфікаційних нематеріальних активів за алгоритмом включення до їх складу фінансових витрат з урахуванням процедури формалізації переоцінки нематеріальних активів за справедливою вартістю в межах виділення етапів здійснення переоцінки; стратегічну панель	Полягає у розробці й обґрунтуванні теоретико-методичних підходів щодо економіко-математичного інструментарію методів оцінювання та моніторингу впливу НМА на вартість промислового підприємства. У результаті дослідження отримано наступні наукові результати: вперше: 23 – розроблено та обґрунтовано систему економіко-математичних моделей вертикальної, горизонтальної та перехресної еластичності впливу НМА на вартість підприємств трубопрокатної галузі, яка дає можливість визначення впливу окремих пакетів активів на формування вартості підприємства, визначити пріоритети розвитку окремих пакетів та обґрунтувати	Полягає у формуванні комплексу методичних підходів та обґрунтуванні прикладних засад обліку та аудиту нематеріальних активів в умовах сталого розвитку. Найбільш суттєвими 27 результатами, що одержані особисто автором та характеризують новизну здійсненого дослідження є такі: вперше: – розроблено концептуальну модель організації бухгалтерського обліку нематеріальних активів у середовищі сталого розвитку, що побудована з урахуванням базових елементів методу бухгалтерського обліку з їх адаптацією до обліково-аналітичних потреб управління та особливостей нестандартно-облікових нематеріальних активів. Модель передбачає п’ять	Наукова новизна отриманих результатів полягає в удосконаленні теоретичних, методичних та практичних положень формування облікової політики щодо нематеріальних активів в системі управлінського обліку, а саме: удосконалено: - методичний підхід до ідентифікації інформаційних ресурсів в якості об‘єкту обліку у складі нематеріальних активів підприємства, відмінність якого полягає у можливості оцінки інформаційного ресурсу на підґрунті включення до його вартості капіталізованих витрат за стадіями життєвого циклу інформаційного ресурсу та врахуванні часового лагу між датою здійснення витрат і отриманням економічних вигід від його використання, та формуванні елементів облікової політики в системі управлінського обліку з

індикаторів нематеріальних активів шляхом формування її архітектури (технічна складова; бізнес-архітектура) та визначення послідовності розробки системи показників нематеріальних активів; методику аналізу впливу нематеріальних ресурсів на ринкову вартість підприємства шляхом використання багатофакторного кореляційно-регресійного аналізу; обґрунтування специфічних особливостей нематеріальних ресурсів як об’єкта обліку та економічного аналізу (невідчутність; наявність творчого та інноваційного компонента; відсутність фізичного зносу та високий ризик морального зносу; низький рівень ліквідності; неадитивність), що дозволило уточнити їх сутність та удосконалити методику їх оцінки і відображення в системі обліку; історичний аналіз розвитку концепції вартісно-орієнтованого управління в контексті облікової проблематики, що дозволило виділити три її основні етапи (виникнення; становлення; активний розвиток і вдосконалення), обґрунтувати	раціональний профіль еластичності підприємства; удосконалено: – науково-методичний підхід до визначення вартості підприємств на основі мультиплікативних оцінок її елементів, що, на відміну від існуючих методів, дозволяє врахувати загальні і специфічні характеристики вартості промислових підприємств трубопрокатної галузі, пов’язаних з їх функціонуванням на цільовому ринку; – методичний підхід до оцінки НМА підприємства, що, на відміну від відомих, базується на основі нечітко-лінгвістичного моделювання та дає можливість визначення та оцінки пакетів НМА для формування системи моніторингу їх впливу на вартість промислового підприємства; – визначення профілю еластичності підприємства за показниками впливу пакетів НМА на вартість, який дає можливість візуалізації інформації щодо рівню еластичності та сприяє обґрунтуванню пріоритетів розвитку НМА з метою підвищення ефективності діяльності підприємства; набуло	послідовних кроків – від первісного визнання до розкриття інформації у звітності щодо нематеріальних активів; для їх реалізації сформовано документальне забезпечення операцій з нематеріальними активами (юридичне, первинне, створене підприємством); розширено перелік інформаційних запитів бухгалтерії щодо інвентаризації для ідентифікації нестандартно-облікових нематеріальних активів; запропоновано позабалансовий облік об’єктів, сформованих за рахунок інтелектуального капіталу; доведено необхідність тестування щодо зміни (зменшення) корисності нестандартно-облікових нематеріальних активів. Запропонована модель сприятиме синергетичній взаємодії всіх ланок управління підприємства з метою запровадження інтегрованих систем обліку та звітності нематеріальних активів; удосконалено: – склад та рівні нормативно-правового забезпечення обліку нематеріальних активів,	врахуванням специфічних ознак інформаційного ресурсу; - науково-теоретичний підхід щодо оцінки внутрішньо генерованого гудвілу як результату управління активами підприємства, в т. ч. 28 нематеріальними, який, на відміну від існуючих, передбачає комплексну оцінку внутрішньо генерованого гудвілу із застосуванням різних методик щодо його елементів, відповідно до функціональної характеристики елементу гудвілу й ступеню його значущості, виходячи з особливостей діяльності підприємства, який базується на комбінації застосування розрахункових та емпіричних методів та дозволяє підвищити достовірність оцінки. дістали подальшого розвитку: - понятійний апарат щодо нематеріальних активів підприємства, а саме тлумачення сутності нематеріальних активів як об‘єкту управлінського обліку, що, на відміну від існуючих, порівнює економічну та облікову сутність нематеріальних активів та за основний критерій визнання приймає можливість отримання економічних вигід, розширюючи таким чином коло ресурсів, що визнаються активами, та

роль обліку на кожному з них та розробити структуру інформаційного забезпечення вартісно-орієнтованого управління; напрями адаптації облікової системи в частині нематеріальних активів до змін в економіці (уточнення сутності нематеріальних активів; пошук нових вартісно-орієнтованих підходів до облікової оцінки нематеріальних активів; перегляд концепції гудвілу; удосконалення фінансової та управлінської звітності підприємства як засобу інформування про нематеріальні фактори створення ринкової вартості підприємства) та розробка шляхів їх реалізації, що дозволяє проаналізувати вплив нематеріальних факторів на формування вартості підприємства; підсистема звітності вартісно-орієнтованого спрямування щодо нематеріальних активів підприємства шляхом виділення її структури, розробки 24 форми звіту про інтелектуальний капітал підприємства в розрізі трьох його основних видів та доповнення ф.№ 5 «Примітки до річної фінансової звітності» в частині витрат, які формують	подальшого розвитку: – типологія визначення сутності та характеристик НМА на основі класифікаційних підходів з позицій їх юридичних, фінансово-бухгалтерських, економічних та управлінських складових, що, на відміну від існуючих підходів, формує передумови використання економічного та управлінського підходів, які відображають потенційну здатність НМА приносити доходи, але недостатньо використовуються в оцінці НМА та управлінні вартістю підприємства; – обґрунтування механізму формування та використання лінгвістичних шкал для проведення оцінки НМА за групами показників: на основі фінансової звітності підприємств та інформації відкритого доступу; внутрішньої 24 управлінської звітності, або які можуть бути оцінені чи розраховані за кількісними оціночними судженнями експертів; якісних оціночних суджень, які можуть бути оцінено лише за допомогою експертних оцінок із використанням нечіткої логіки,	особливістю якого є синергія із унормуванням процесу аудиту, а також включення до його складу базових міжнародних та вітчизняних нормативних актів з питань сталого розвитку: запропоновано розглядати нормативно-правове регулювання обліку і аудиту нематеріальних активів через призму чотирьох комплексних рівнів (від нормативів найвищої юридичної сили до внутрішніх регламентів підприємств) у їх нерозривному взаємозв’язку із законодавством у сфері сталого розвитку; це сприятиме формуванню актуального інформаційного забезпечення процесу обліку та аудиту нематеріальних активів у середовищі сталого розвитку з урахуванням динамічних змін умов здійснення господарської діяльності; 28 – ідентифікацію базових елементів облікової політики в частині нематеріальних активів для підприємств, що звітують за міжнародними стандартами фінансової звітності з орієнтацією на сталий розвиток: визначено та обґрунтовано дванадцять основних складових,	достовірність оцінки підприємства; тлумачення сутності «внутрішньо генерованого гудвілу» як додаткових вигід від наявності ресурсів у підприємства та якості управління ними, забезпеченою організаційним та компетентнісним рівнем системи менеджменту суб‘єкту господарювання, відмінність якого полягає у розгляді нематеріальних ресурсів в якості фактору формування гудвілу, а не його складових елементів; - процедура формування вартості нематеріальних активів та внутрішньо генерованого гудвілу, як показника ефективності їх використання, подальшого облікового відображення зазначених об‘єктів в системі управлінського обліку, а також документально-інформаційне забезпечення управління нематеріальними активами підприємства, відмінність якої полягає у можливості визнання гудвілу в системі бухгалтерського обліку підприємства у процесі поточної діяльності, а не лише в момент продажу або реорганізації, через оцінку результативності здійснених витрат та управління наявними активами підприємства; - науково-практичний підхід до оцінки впливу формування гудвілу

інтелектуальний капітал, що сприяє зменшенню інформаційної асиметрії між внутрішніми та зовнішніми користувачами щодо нематеріальних факторів створення вартості підприємства; сутнісні ознаки багаторівневого аналізу нематеріальних активів з урахуванням закономірностей розвитку облікової системи підприємства, дотримання яких базується на паритеті функції вартісно-орієнтованого спрямування у кореляції із структурно-інформаційними факторами впливу на структуру підсистеми аналітичного забезпечення нематеріальних активів, зміну їх ринкової вартості та процесу формування майбутньої економічної вартості нематеріальних активів	що, на відміну від існуючих підходів, дозволяє представити інформацію для вирішення неструктурованих завдань у вигляді якісного опису вихідних факторів та взаємозалежностей між ними до кількісних оцінок; – використання коефіцієнтів Тобіна для визначення тенденцій зміни функції попиту на бізнес підприємства та зміни його інвестиційної привабливості, що, на відміну від відомих підходів, дає можливість його використання для визначення ринкової вартості підприємства та його НМА	на яких має будуватися облікова політика щодо нематеріальних активів; окреслено напрями включення додаткової інформації про інноваційно-орієнтовані активи у контексті самостійних рішень підприємства щодо розкриття інформації; це розширить функціонал нормативно-правового забезпечення нематеріальних активів на рівні підприємства та уможливить розробку якісної інноваційно-орієнтованої облікової політики в частині нематеріальних активів; – порядок обрання пріоритетних методів оцінки стандартно-облікових нематеріальних активів, що базується на принципі «витрати-вигоди», зрозумілості і практичності тощо	на інвестиційну привабливість підприємства, особливість якого полягає у застосуванні канонічного аналізу задля побудови моделі взаємозв‘язку факторів, що формують внутрішньо генерований гудвіл, та показників привабливості підприємства для інвестування з метою визначення найбільш значимих елементів гудвілу відповідно до специфіки діяльності підприємства та виявлення критичних точок для розробки управлінських рішень

Додаток Г

Основні ознаки концепції обліку та аудиту нематеріальних активів

Ознака	Облік	Аудит
Ідентифікованість	Визнання нематеріальних активів можливе лише за умови їхньої чіткої ідентифікації (наявність документів, наприклад, патенту)	Перевірка первинних документів (ліцензій, договорів) для підтвердження ідентифікованості нематеріальних активів
Нематеріальність	Нематеріальні активи не мають фізичної форми, їхня цінність базується на правах чи знаннях (наприклад, гудвіл)	Аналіз економічної сутності нематеріальних активів, а не фізичної наявності (перевірка ринкової вартості, вигід)
Контроль і вигоди	Визнання нематеріальних активів за умови контролю підприємством і ймовірності економічних вигід (наприклад, права оренди)	Перевірка реальності контролю (договори) і прогнозів вигід (фінансові дані, ринкові умови)
Оцінка вартості	Оцінка за первісною вартістю (витрати) або за МСФЗ, справедливою вартістю (обмежено в НП(С)БО)	Перевірка обґрунтованості оцінки, відповідності витрат документам і доцільності методів оцінки
Амортизація	Амортизація нематеріальних активів з визначеним строком (патенти), тестування на знецінення для невизначених (гудвіл)	Аналіз правильності строку корисного використання, методів амортизації та ознак знецінення
Суб’єктивізм	Оцінка нематеріальних активів залежить від суб’єктивних суджень (прогноз доходів), що підвищує ризик помилок	Перевірка обґрунтованості суджень менеджменту, відповідності принципам достовірності
Інституціональна залежність	Регулюється стандартами (НП(С)БО, МСФЗ) і законами (наприклад, про оренду землі в воєнний стан)	Оцінка відповідності обліку нормативним вимогам і врахування інституціональних змін
Ризик знецінення	Нематеріальні активи тестуються на знецінення через ринкові зміни чи втрату актуальності (МСФЗ 36)	Аналіз ознак знецінення (зниження доходів, конкуренція) і правильності відображення збитків
Комплексність документації	Формування нематеріальних активів супроводжується складними документами (патенти, договори оренди)	Перевірка юридичної сили документів, їхньої повноти та відповідності стандартам
Інтеграція з управлінням	Облік нематеріальних активів слугує для управлінських рішень (оцінка ефективності бренду)	Аналіз використання нематеріальних активів в управлінні, відповідності обліку стратегічним цілям підприємства

Джерело: сформовано автором.

Додаток Д

Анкета
Для аналізу наявності нематеріальних активів та дієвості внутрішнього аудиту на підприємстві

№	Питання	Варіанти відповіді / Поле для заповнення
1	Повна назва підприємства	
2	Адреса підприємства	
3	Організаційно-правова форма	☐ Приватна ☐ Державна ☐ Комунальна ☐ Інше: _____
4	Чи застосовується автоматизована форма обліку?	☐ Так ☐ Ні
5	За якими стандартами складається фінансова звітність?	☐ МСФЗ ☐ НП(С)БО ☐ Інше: _____
6	Чи готується фінансова звітність за формами МСФЗ?	☐ Так ☐ Ні
7	Чи є нематеріальні активи у складі активів?	☐ Так ☐ Ні

Якщо відповідь на попереднє питання так, заповніть інформацію з Балансу:

	Стаття Балансу	Код рядка	Рік				
			2020	2021	2022	2023	2024
	Нематеріальні активи	1000					
	Первісна вартість	1001					
	Накопичена амортизація	1002					
	Загальна валюта Балансу (підсумок Балансу)	1300					

8	Чи розкривається інформація про НМА у Примітках?	☐ Так ☐ Ні Якщо так, наведіть класифікаційні ознаки: 1. _____ 2. _____ 3. _____
9	Чи є розділ про НМА в обліковій політиці?	☐ Так ☐ Ні
10	Органи контролю, передбачені статутом	☐ Ревізійна комісія ☐ Інвентаризаційна комісія ☐ Служба внутрішнього аудиту ☐ Інше: _____
11	Чи є внутрішні нормативні акти щодо контролюючих служб?	☐ Так ☐ Ні Якщо так, вкажіть назву:

		_____
12	Чи здійснюється внутрішній аудит?	☐ Так ☐ Ні
13	Періодичність внутрішнього аудиту	☐ Щорічно ☐ Щоквартально ☐ Інше: _____
14	Чи розроблено робочі документи внутрішнього аудиту?	☐ Так ☐ Ні Якщо так вкажіть назву: _____
15	Чи проводиться незалежний аудит?	☐ Так ☐ Ні
16	Незалежний аудит є	☐ Обов'язковий ☐ Ініціативний

Джерело: сформовано автором.

Додаток Е

Перелік аграрних формувань Вінницької області, що брали участь в анкетуванні

№ з/п	Повна назва підприємства	Адреса	Наявність нематеріальних активів на балансі
1	Приватне акціонерне товариство «Племзавод «Літинський»	22343, Вінницька область, Літинський район, с. Громадське, вул. Центральна, 1	Так
2	Товариство з обмеженою відповідальністю «АГРОКОМПЛЕКС «ЗЕЛЕНА ДОЛИНА»	вул. Івана Богуна, 4, смт Томашпіль, Вінницька обл., Україна, 24200	Так
3	Товариство з обмеженою відповідальністю «Продовольча компанія «Зоря Поділля»	Україна, 23700, Вінницька обл., Гайсинський р-н, м. Гайсин, вул. Заводська, 150	Так
4	ТОВ «МХП-АГРОКРЯЖ»	Вінницька обл., Могилів-Подільський р-н, с. Яришів, вул. Головна, буд. 161	Так
5	ТОВ «КРАЄВИД ПОДІЛЛЯ»	Україна, 23021, Вінницька обл., Жмеринський р-н, с. Ялтушків, пров. Дружби, буд. 11	Так
6	ТОВ «ТАС АГРО ЗАХІД»	Україна, 22500, Вінницька обл., Вінницький р-н, м. Липовець, вул. Героїв Майдану, буд. 63	Так
7	ТОВ «КУСТО АГРО ФАРМІНГ»	Україна, 21050, Вінницька обл., Вінницький р-н, м. Вінниця, вул. Грушевського, буд. 28, приміщення 3	Так
8	ТОВ «ЕЛЕВАТОРНА КОМПАНІЯ «КУСТО АГРО»	Україна, 21050, Вінницька обл., Вінницький р-н, м. Вінниця, вул. Грушевського, буд. 28, приміщення 3	Так
9	ТОВ «СЕРВІСАГРОТЕХ»	Україна, 21050, Вінницька обл., Вінницький р-н, м. Вінниця, вул. Грушевського, буд. 28, приміщення 3	Так
10	ТОВ «АМГ «МИРОНІВСЬКЕ»	Україна, 24525, Вінницька обл., Могилів-Подільський р-н, с. Петрашівка, вул. Соборна, буд. 13	Так
11	ТОВ «ЗЕРНОЗБУД»	Україна, 21100, Вінницька обл., Вінницький р-н, м. Вінниця, просп.	Так

		Космонавтів, буд. 35, кв. 58	
12	ТОВ «ПОДІЛЛЯ ЕНЕРГО»	Україна, 24400, Вінницька обл., Гайсинський р-н, м. Бершадь, вул. Єрусалимка, буд. 4, кімн. 22	Так
13	ТОВ «ХМІЛЬНИЦЬКЕ»	Україна, 22050, Вінницька обл., Хмільницький р-н, с. Війтівці, вул. Заводська, 2	Так
14	ТОВ «ВІННИЦЬКА ПТАХОФАБРИКА»	Україна, 01609, Вінницька обл., Гайсинський р-н, м. Ладижин, вул. Слобода, буд. 141	Так
15	ТОВ «НЕМИРІВСЬКИЙ КОМБІНАТ ХЛІБОПРОДУКТІВ»	Україна, 22882, Вінницька обл., Тульчинський р-н, с. Зяньківці, вул. Миру, буд. 23	Так
16	ТОВ «ДИННАСТІЯ»	Україна, 23034, Вінницька обл., Жмеринський р-н, с. Мальчівці, вул. Миру, буд. 1а	Так
17	Приватне акціонерне товариство «Продовольча компанія «Поділля»	Україна, 24600, Вінницька обл., Тульчинський р-н, смт Крижопіль, вул. Порошенка О. Героя України, буд. 74А	Так
18	ТОВ «КУРИЛОВЕЦЬКЕ І К»	Україна, 23114, Вінницька обл., Жмеринський р-н, с. Курилівці, вул. Миру, буд. 5	Так
19	ТОВ «АГРО-ЕТАЛОН»	Україна, 23303, Вінницька обл., Вінницький р-н, с. Василівка, Тиврівська ТГ, вул. Польова, буд. 1-А	Так
20	Сільськогосподарське товариство з обмеженою відповідальністю агрофірма «Ольгопіль»	Україна, 23224, Вінницька обл., Вінницький р-н, с. Майдан, вул. Незалежності, буд. 64А	Так

Джерело: сформовано автором.

Додаток Є

Частка нематеріальних активів у структурі Балансу опитуваних підприємств, 2020-2025рр., тис. грн

Приватне акціонерне товариство «Племзавод «Літинський»							
Стаття Балансу	Код рядка	Рік					
		2020	2021	2022	2023	2024	2025
Нематеріальні активи	1000	106,00	438,00	144,00	132,00	106,00	106,00
Первісна вартість	1001	201,00	534,00	600,00	662,00	662,00	658,00
Накопичена амортизація	1002	95,00	96,00	456,00	530,00	556,00	552,00
Загальна валюта Балансу (підсумок Балансу)	1300	328 340,00	415 397,00	476 217,00	522 954,00	604 593,00	788 815,00
Частка нематеріальних активів у структурі балансу, %		0,03%	0,11%	0,03%	0,03%	0,02%	0,01%
Товариство з обмеженою відповідальністю «АГРОКОМПЛЕКС «ЗЕЛЕНА ДОЛИНА»							
Стаття Балансу	Код рядка	Рік					
		2020	2021	2022	2023	2024	2025
Нематеріальні активи	1000	-	640,00	570,00	501,00	432,00	444,00
Первісна вартість	1001	766,00	1 457,00	1 457,00	1 457,00	1 457,00	1 558,00
Накопичена амортизація	1002	766,00	817,00	887,00	956,00	1 025,00	1 114,00
Загальна валюта Балансу (підсумок Балансу)	1300	1 856 153,00	2 485 734,00	3 057 067,00	3 184 806,00	3 237 459,00	3 270 898,00
Частка нематеріальних активів у структурі балансу, %		0,00%	0,03%	0,02%	0,02%	0,01%	0,01%
Товариство з обмеженою відповідальністю «Продовольча компанія «Зоря Поділля»							
Стаття Балансу	Код рядка	Рік					
		2020	2021	2022	2023	2024	2025
Нематеріальні активи	1000	21 498,00	31 884,00	36 885,00	54 679,00	54 374,00	2 192,00
Первісна вартість	1001	22 557,00	33 738,00	39 839,00	58 656,00	61 691,00	4 847,00
Накопичена амортизація	1002	1 059,00	1 856,00	2 954,00	3 977,00	7 317,00	2 655,00
Право користування активами		806 445,00	779 560,00	749 169,00	994 279,00	1 431 754,00	1 715 479,00

Загальна валюта Балансу (підсумок Балансу)	1300	3 285 175,00	4 885 237,00	5 484 027,00	6 329 664,00	7 369 294,00	8 412 479,00
Частка нематеріальних активів у структурі балансу, %		0,65%	0,65%	0,67%	0,86%	0,74%	0,03%
ТОВ «МХП-АГРОКРЯЖ»							
Стаття Балансу	Код рядка	Рік					
		2020	2021	2022	2023	2024	2025
Нематеріальні активи	1000	105 886,00	114 726,00	116 017,00	115 380,00	111 136,00	105 203,00
Первісна вартість	1001	138 471,00	162 314,00	181 042,00	200 089,00	217 671,00	235 817,00
Накопичена амортизація	1002	32 585,00	47 588,00	65 025,00	84 709,00	106 536,00	130 614,00
Загальна валюта Балансу (підсумок Балансу)	1300	797 044,00	1 450 887,00	1 498 429,00	1 813 229,00	1 561 803,00	1 685 018,00
Частка нематеріальних активів у структурі балансу, %		13,28%	7,91%	7,74%	6,36%	7,12%	6,24%
ТОВ «КРАЄВИД ПОДІЛЛЯ»							
Стаття Балансу	Код рядка	Рік					
		2020	2021	2022	2023	2024	2025
Нематеріальні активи	1000	18,00	90,00	6 305,00	5 371,00	4 443,00	3 723,00
Первісна вартість	1001	88,00	189,00	7 111,00	7 111,00	7 111,00	7 334,00
Накопичена амортизація	1002	70,00	99,00	806,00	1 740,00	2 668,00	3 611,00
Загальна валюта Балансу (підсумок Балансу)	1300	353 911,00	678 880,00	1 208 128,00	1 081 554,00	1 506 422,00	1 327 909,00
Частка нематеріальних активів у структурі балансу, %		0,01%	0,01%	0,52%	0,50%	0,29%	0,28%
ТОВ «ТАС АГРО ЗАХІД»							
Стаття Балансу	Код рядка	Рік					
		2020	2021	2022	2023	2024	2025
Нематеріальні активи	1000	12 272,00	18 313,00	21 801,00	28 817,00	28 835,00	653 666,00
Первісна вартість	1001	12 728,00	19 102,00	23 005,00	30 576,00	31 223,00	787 358,00
Накопичена амортизація	1002	456,00	789,00	1 204,00	1 759,00	2 388,00	133 692,00
Загальна валюта Балансу	1300	491 240,00	767 311,00	880 483,00	1 132 542,00	1 359 569,00	3 160 356,00

(підсумок Балансу)							
Частка нематеріальних активів у структурі балансу, %		2,50%	2,39%	2,48%	2,54%	2,12%	20,68%

ТОВ «КУСТО АГРО ФАРМІНГ»

Стаття Балансу	Код рядка	Рік					
		2020	2021	2022	2023	2024	2025
Нематеріальні активи	1000	-	865,00	836,00	1 268,00	2 249,00	5 149,00
Первісна вартість	1001	-	908,00	908,00	1 739,00	4 210,00	7 367,00
Накопичена амортизація	1002	-	43,00	72,00	471,00	1 961,00	2 218,00
Загальна валюта Балансу (підсумок Балансу)	1300	-	651 801,00	854 869,00	1 317 712,00	1 721 234,00	1 760 095,00
Частка нематеріальних активів у структурі балансу, %		-	0,13%	0,10%	0,10%	0,13%	0,29%

ТОВ «ЕЛЕВАТОРНА КОМПАНІЯ «КУСТО АГРО»

Стаття Балансу	Код рядка	Рік					
		2020	2021	2022	2023	2024	2025
Нематеріальні активи	1000	1 750,00	340,00	184,00	22,00	27,00	26,00
Первісна вартість	1001	5 266,00	5 407,00	5 581,00	5 613,00	5 646,00	6 966,00
Накопичена амортизація	1002	3 516,00	5 067,00	5 397,00	5 591,00	5 619,00	6 940,00
Загальна валюта Балансу (підсумок Балансу)	1300	370 672,00	368 766,00	374 341,00	315 609,00	390 035,00	426 429,00
Частка нематеріальних активів у структурі балансу, %		0,47%	0,09%	0,05%	0,01%	0,01%	0,01%

ТОВ «СЕРВІСАГРОТЕХ»

Стаття Балансу	Код рядка	Рік					
		2020	2021	2022	2023	2024	2025
Нематеріальні активи	1000	1 819,00	2 673,00	2 012,00	1 212,00	685,00	395,00
Первісна вартість	1001	1 970,00	3 370,00	4 188,00	4 255,00	4 462,00	4 462,00
Накопичена амортизація	1002	151,00	697,00	2 176,00	3 043,00	3 777,00	4 067,00
Загальна валюта Балансу (підсумок Балансу)	1300	236 036,00	323 702,00	273 851,00	253 082,00	332 634,00	195 657,00

Частка нематеріальних активів у структурі балансу, %		0,77%	0,83%	0,73%	0,48%	0,21%	0,20%
ТОВ «АМГ «МИРОНІВСЬКЕ»							
Стаття Балансу	Код рядка	Рік					
		2020	2021	2022	2023	2024	2025
Нематеріальні активи	1000	42,00	85 441,00	70 416,00	71 009,00	58 944,00	51 834,00
Первісна вартість	1001	42,00	97 878,00	95 589,00	98 582,00	95 907,00	102 032,00
Накопичена амортизація	1002	-	12 437,00	25 173,00	27 573,00	36 963,00	50 198,00
Загальна валюта Балансу (підсумок Балансу)	1300	56 327,00	266 539,00	426 029,00	232 425,00	241 749,00	339 162,00
Частка нематеріальних активів у структурі балансу, %		0,07%	32,06%	16,53%	30,55%	24,38%	15,28%
ТОВ «ЗЕРНОЗБУД»							
Стаття Балансу	Код рядка	Рік					
		2020	2021	2022	2023	2024	2025
Нематеріальні активи	1000	-	-	198,70	54,40	48,80	43,20
Первісна вартість	1001	-	-	360,10	55,80	55,80	55,80
Накопичена амортизація	1002	-	-	161,40	1,40	7,00	12,60
Загальна валюта Балансу (підсумок Балансу)	1300	1,20	1 459,20	15 803,60	30 092,90	21 804,80	36 374,60
Частка нематеріальних активів у структурі балансу, %		0,00%	0,00%	1,26%	0,18%	0,22%	0,12%
ТОВ «ПОДІЛЛЯ ЕНЕРГО»							
Стаття Балансу	Код рядка	Рік					
		2020	2021	2022	2023	2024	2025
Нематеріальні активи	1000	36,30	85,40	83,60	81,70	79,90	78,10
Первісна вартість	1001	39,50	89,70	89,70	89,70	89,70	89,70
Накопичена амортизація	1002	3,20	4,30	6,10	8,00	9,80	11,6
Загальна валюта Балансу (підсумок Балансу)	1300	18 947,80	50 158,20	106 901,30	141 324,20	163 271,10	360 833,40

Частка нематеріальних активів у структурі балансу, %		0,19%	0,17%	0,08%	0,06%	0,05%	0,02%
ТОВ «ХМІЛЬНИЦЬКЕ»							
Стаття Балансу	Код рядка	Рік					
		2020	2021	2022	2023	2024	2025
Нематеріальні активи	1000	4 863,00	6 838,00	9 655,00	11 696,00	13 461,00	16 806,00
Первісна вартість	1001	6 010,00	9 076,00	13 426,00	17 651,00	22 910,00	29 029,00
Накопичена амортизація	1002	1 147,00	2 238,00	3 771,00	5 955,00	9 449,00	12 223,00
Загальна валюта Балансу (підсумок Балансу)	1300	2 141 545,00	2 959 684,00	3 048 247,00	3 365 392,00	4 260 377,00	4 734 397,00
Частка нематеріальних активів у структурі балансу, %		0,23%	0,23%	0,32%	0,35%	0,32%	0,35%
ТОВ «ВІННИЦЬКА ПТАХОФАБРИКА»							
Стаття Балансу	Код рядка	Рік					
		2020	2021	2022	2023	2024	2025
Нематеріальні активи	1000	125 674,00	82 618,00	66 093,00	71 692,00	71 141,00	80 582,00
Первісна вартість	1001	138 402,00	99 375,00	84 599,00	94 860,00	98 941,00	119 043,00
Накопичена амортизація	1002	12 728,00	16 757,00	18 506,00	23 168,00	27 800,00	38 461,00
Права користування активом (МСФЗ 16, оренда)		1 877 998,00	2 018 952,00	1 289 334,00	1 650 339,00	1 045 694,00	1 856 187,00
Загальна валюта Балансу (підсумок Балансу)	1300	21 908 239,00	23 168 041,00	43 665 009,00	52 993 891,00	59 455 402,00	61 107 804
Частка нематеріальних активів у структурі балансу, %		0,57%	0,36%	0,15%	0,14%	0,12%	0,13%
ТОВ «НЕМИРІВСЬКИЙ КОМБІНАТ ХЛІБОПРОДУКТІВ»							
Стаття Балансу	Код рядка	Рік					
		2020	2021	2022	2023	2024	2025
Нематеріальні активи	1000	36 913,00	31 505,00	27 900,00	27 458,00	12 499,00	9 734,00
Первісна вартість	1001	37 683,00	32 635,00	29 397,00	29 397,00	13 669,00	10 810,00
Накопичена амортизація	1002	770,00	1 130,00	1 497,00	1 939,00	1 170,00	1 076,00

Загальна валюта Балансу (підсумок Балансу)	1300	460 800,00	516 490,00	661 098,00	635 131,00	632 762,00	792 116,00
Частка нематеріальних активів у структурі балансу, %		8,01%	6,10%	4,22%	4,32%	1,98%	1,23%
ТОВ «ДИННАСТІЯ»							
Стаття Балансу	Код рядка	Рік					
		2020	2021	2022	2023	2024	2025
Нематеріальні активи	1000	3,00	3,00	3,00	69,00	45,00	45,00
Первісна вартість	1001	22,00	22,00	22,00	88,00	88,00	88,00
Накопичена амортизація	1002	19,00	19,00	19,00	19,00	43,00	43,00
Загальна валюта Балансу (підсумок Балансу)	1300	139 186,00	171 889,00	199 925,00	164 683,00	224 565,00	278 910,00
Частка нематеріальних активів у структурі балансу, %		0,002%	0,002%	0,002%	0,04%	0,02%	0,02%
Приватне акціонерне товариство «Продовольча компанія «Поділля»							
Стаття Балансу	Код рядка	Рік					
		2020	2021	2022	2023	2024	2025
Нематеріальні активи	1000	49 209,00	60 643,00	74 210,00	86 389,00	85 253,00	234
Первісна вартість	1001	50 888,00	63 530,00	78 680,00	92 355,00	93 339,00	559
Накопичена амортизація	1002	1 679,00	2 887,00	4 470,00	5 966,00	8 086,00	325
Загальна валюта Балансу (підсумок Балансу)	1300	3 677 190,00	5 338 235,00	7 141 269,00	7 806 396,00	8 510 355,00	9 378 474,00
Частка нематеріальних активів у структурі балансу, %		1,34%	1,14%	1,04%	1,11%	1,00%	0,002%
ТОВ «КУРИЛОВЕЦЬКЕ І К»							
Стаття Балансу	Код рядка	Рік					
		2020	2021	2022	2023	2024	2025
Нематеріальні активи	1000	214,00	215,00	220,00	211,00	205,40	206,90
Первісна вартість	1001	298,00	292,00	307,00	310,00	285,50	305,70
Накопичена амортизація	1002	84,00	77,00	87,00	99,00	80,10	98,80
Загальна валюта Балансу	1300	94 638,00	121 551,00	132 164,00	98 653,00	100 845,50	64 018,70

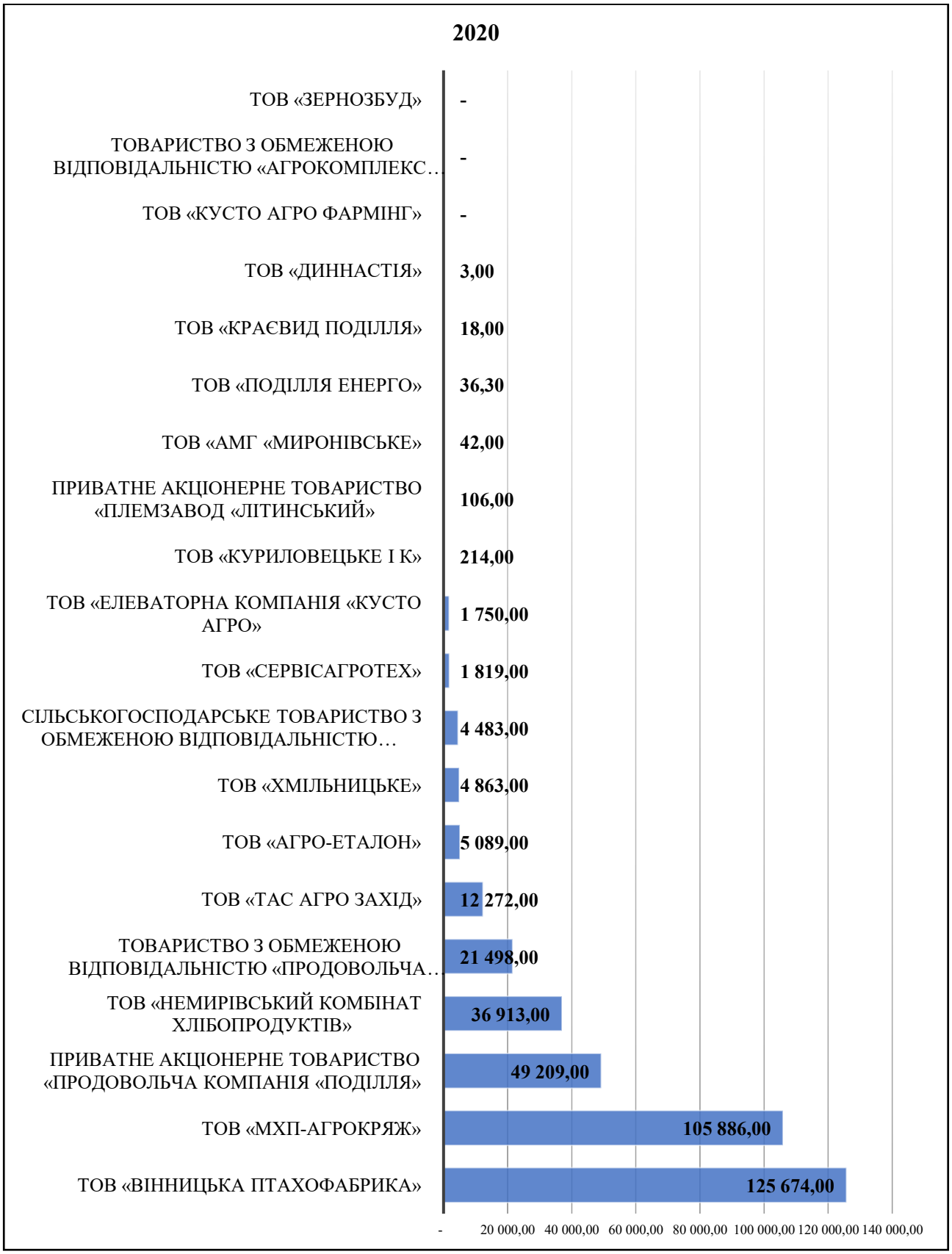
(підсумок Балансу)							
Частка нематеріальних активів у структурі балансу, %		0,23%	0,18%	0,17%	0,21%	0,20%	0,32%
ТОВ «АГРО-ЕТАЛОН»							
Стаття Балансу	Код рядка	Рік					
		2020	2021	2022	2023	2024	2025
Нематеріальні активи	1000	5 089,00	5 383,00	5 271,00	5 731,00	5 488,00	5 452,00
Первісна вартість	1001	5 427,00	5 840,00	5 840,00	6 442,00	6 442,00	6 648,00
Накопичена амортизація	1002	338,00	457,00	569,00	711,00	954,00	1 196,00
Загальна валюта Балансу (підсумок Балансу)	1300	290 570,00	299 544,00	284 170,00	268 060,00	276 024,00	289 242,00
Частка нематеріальних активів у структурі балансу, %		1,75%	1,80%	1,85%	2,14%	1,99%	1,88%
Сільськогосподарське товариство з обмеженою відповідальністю агрофірма «Ольгопіль»							
Стаття Балансу	Код рядка	Рік					
		2020	2021	2022	2023	2024	2025
Нематеріальні активи	1000	4 483,00	4 776,00	4 849,00	4 756,00	4 664,00	4 598,00
Первісна вартість	1001	4 626,00	5 005,00	5 169,00	5 169,00	5 170,00	5 195,00
Накопичена амортизація	1002	143,00	229,00	320,00	413,00	506,00	597,00
Загальна валюта Балансу (підсумок Балансу)	1300	297 915,00	372 878,00	478 383,00	585 588,00	543 367,00	598 538,00
Частка нематеріальних активів у структурі балансу, %		1,50%	1,28%	1,01%	0,81%	0,86%	0,77%

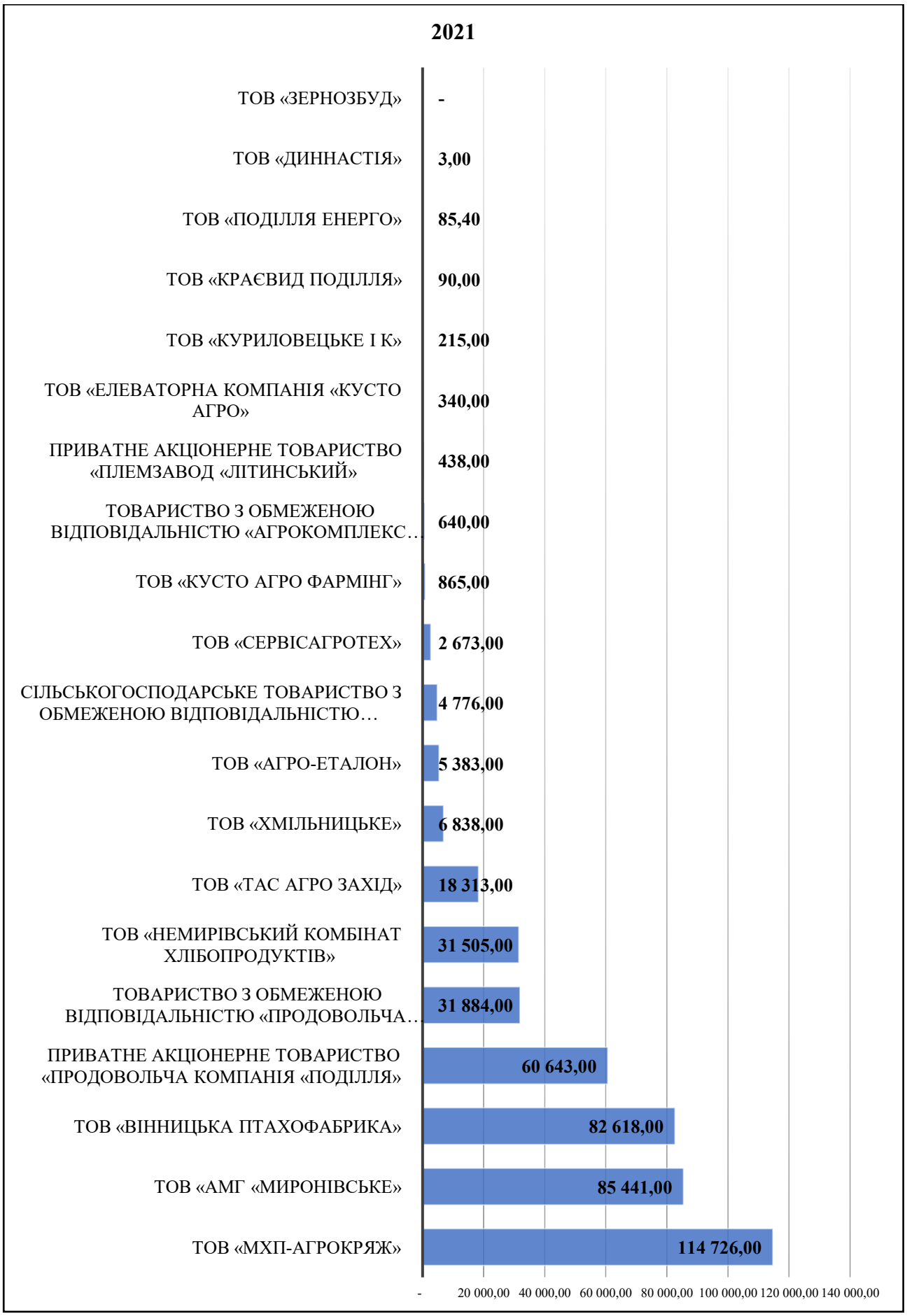
Продовження додатку Є

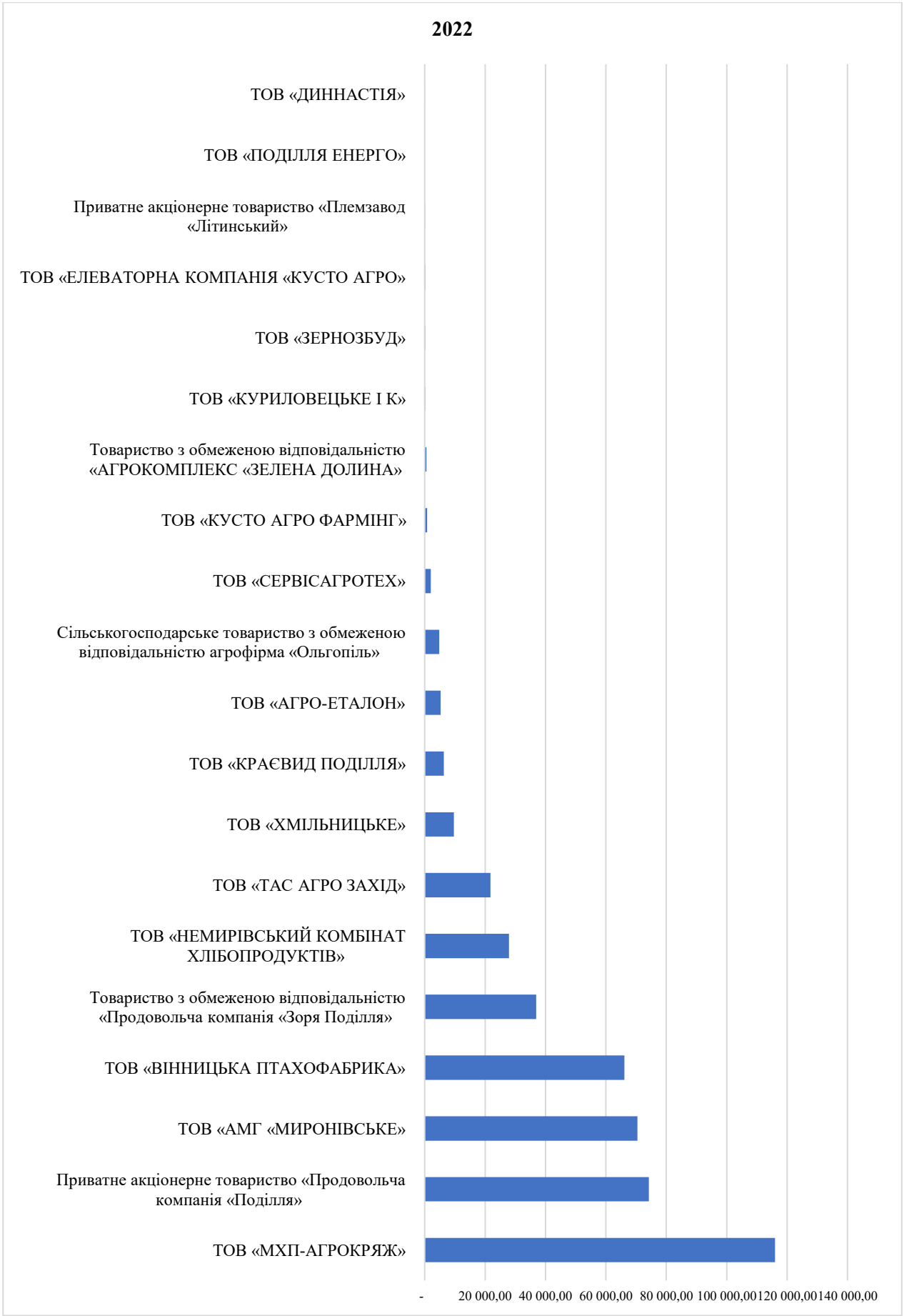
Дані для діаграми для одночасного показу 20,68 і 0,002% (див. рис 2.2. у роботі)

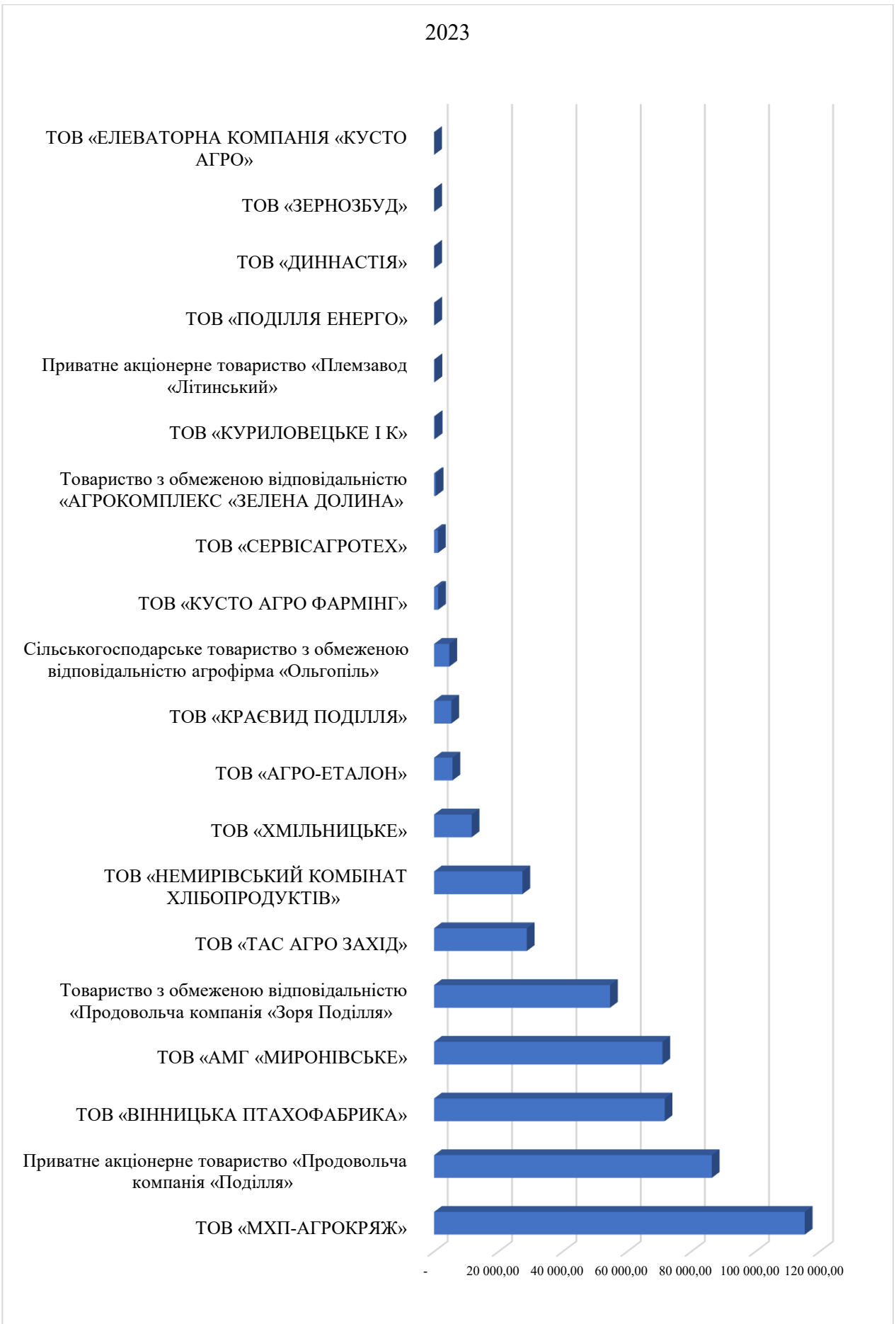
Підприємство	Частка 2025, %	Індекс видимості	Пояснення
ТОВ «ТАС АГРО ЗАХІД»	20,683	4,32	20,683% → індекс 4,32
ТОВ «АМГ «МИРОНІВСЬКЕ»	15,283	4,18	15,283% → індекс 4,18
ТОВ «МХП-АГРОКРЯЖ»	6,243	3,80	6,243% → індекс 3,8
ТОВ «АГРО-ЕТАЛОН»	1,885	3,28	1,885% → індекс 3,28
ТОВ «НЕМИРІВСЬКИЙ КОМБІНАТ ХЛІБОПРОДУКТІВ»	1,229	3,09	1,229% → індекс 3,09
СТОВ агрофірма «Ольгопіль»	0,768	2,89	0,768% → індекс 2,89
ТОВ «ХМІЛЬНИЦЬКЕ»	0,355	2,55	0,355% → індекс 2,55
ТОВ «КУРИЛОВЕЦЬКЕ І К»	0,323	2,51	0,323% → індекс 2,51
ТОВ «КУСТО АГРО ФАРМІНГ»	0,293	2,47	0,293% → індекс 2,47
ТОВ «КРАЄВИД ПОДІЛЛЯ»	0,280	2,45	0,28% → індекс 2,45
ТОВ «СЕРВІСАГРОТЕХ»	0,202	2,31	0,202% → індекс 2,31
ТОВ «ВІННИЦЬКА ПТАХОФАБРИКА»	0,132	2,12	0,132% → індекс 2,12
ТОВ «ЗЕРНОЗБУД»	0,119	2,07	0,119% → індекс 2,07
ТОВ «Продовольча компанія «Зоря Поділля»	0,026	1,42	0,026% → індекс 1,42
ТОВ «ПОДІЛЛЯ ЕНЕРГО»	0,022	1,34	0,022% → індекс 1,34
ТОВ «ДИННАСТІЯ»	0,016	1,21	0,016% → індекс 1,21
ТОВ «АГРОКОМПЛЕКС «ЗЕЛЕНА ДОЛИНА»	0,014	1,13	0,014% → індекс 1,13
ПрАТ «Племзавод «Літинський»	0,013	1,13	0,013% → індекс 1,13
ТОВ «ЕЛЕВАТОРНА КОМПАНІЯ «КУСТО АГРО»	0,006	0,79	0,006% → індекс 0,79
ПрАТ «Продовольча компанія «Поділля»	0,002	0,40	0,002% → індекс 0,4
Індекс видимості = LOG10(частка у відсоткових пунктах) + 3. Він зберігає порядок значень, але робить дуже малі частки видимими			

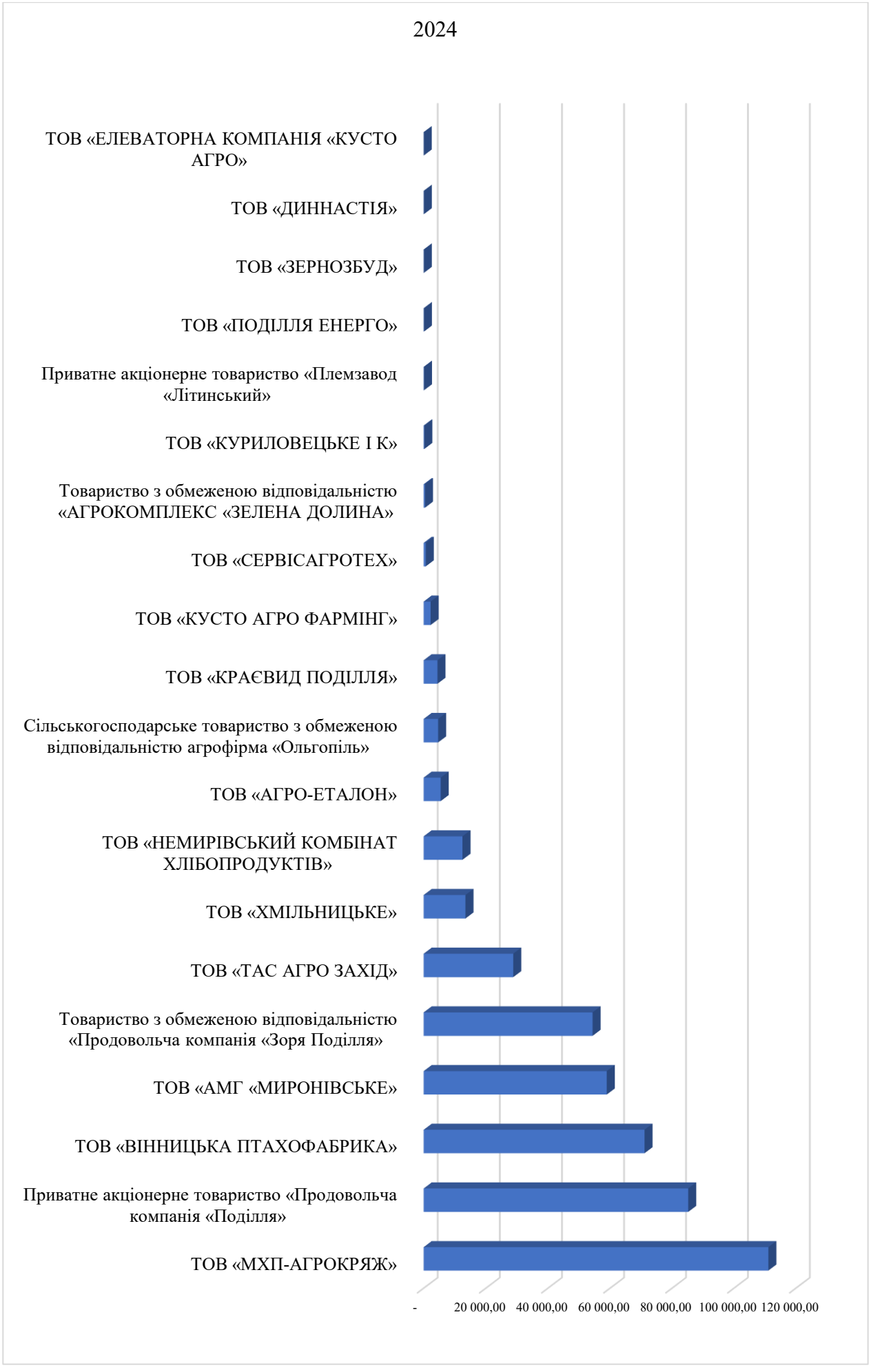
Структурний розподіл нематеріальних активів аграрних формувань у 2020–2025 рр., тис. грн

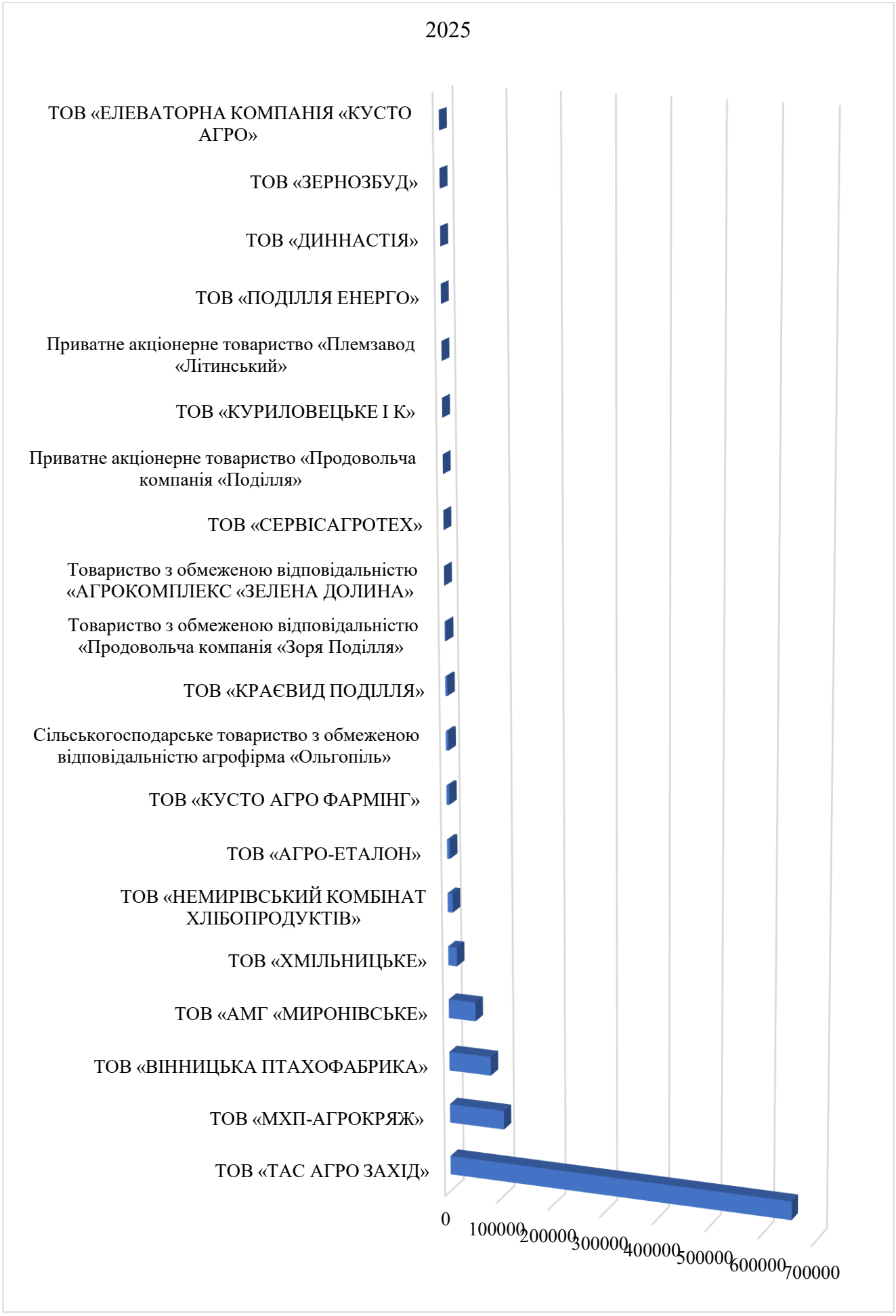



2021
ТОВ «ЗЕРНОЗБУД»
-
ТОВ «ДИННАСТІЯ»
3,00
ТОВ «ПОДІЛЛЯ ЕНЕРГО»
85,40
ТОВ «КРАЄВИД ПОДІЛЛЯ»
90,00
ТОВ «КУРИЛОВЕЦЬКЕ І К»
215,00
ТОВ «ЕЛЕВАТОРНА КОМПАНІЯ «КУСТО АГРО»
340,00
ПРИВАТНЕ АКЦІОНЕРНЕ ТОВАРИСТВО «ПЛЕМЗАВОД «ЛІТИНСЬКИЙ»
438,00
ТОВАРИСТВО З ОБМЕЖЕНОЮ ВІДПОВІДАЛЬНІСТЮ «АГРОКОМПЛЕКС…
640,00
ТОВ «КУСТО АГРО ФАРМІНГ»
865,00
ТОВ «СЕРВІСАГРОТЕХ»
2 673,00
СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКЕ ТОВАРИСТВО З ОБМЕЖЕНОЮ ВІДПОВІДАЛЬНІСТЮ…
4 776,00
ТОВ «АГРО-ЕТАЛОН»
5 383,00
ТОВ «ХМІЛЬНИЦЬКЕ»
6 838,00
ТОВ «ТАС АГРО ЗАХІД»
18 313,00
ТОВ «НЕМИРІВСЬКИЙ КОМБІНАТ ХЛІБОПРОДУКТІВ»
31 505,00
ТОВАРИСТВО З ОБМЕЖЕНОЮ ВІДПОВІДАЛЬНІСТЮ «ПРОДОВОЛЬЧА…
31 884,00
ПРИВАТНЕ АКЦІОНЕРНЕ ТОВАРИСТВО «ПРОДОВОЛЬЧА КОМПАНІЯ «ПОДІЛЛЯ»
60 643,00
ТОВ «ВІННИЦЬКА ПТАХОФАБРИКА»
82 618,00
ТОВ «АМГ «МИРОНІВСЬКЕ»
85 441,00
ТОВ «МХП-АГРОКРЯЖ»
114 726,00
-
20 000,00
40 000,00
60 000,00
80 000,00
100 000,00
120 000,00
140 000,00


2022
ТОВ «ДИННАСТІЯ»
ТОВ «ПОДІЛЛЯ ЕНЕРГО»
Приватне акціонерне товариство «Племзавод «Літинський»
ТОВ «ЕЛЕВАТОРНА КОМПАНІЯ «КУСТО АГРО»
ТОВ «ЗЕРНОЗБУД»
ТОВ «КУРИЛОВЕЦЬКЕ І К»
Товариство з обмеженою відповідальністю «АГРОКОМПЛЕКС «ЗЕЛЕНА ДОЛИНА»
ТОВ «КУСТО АГРО ФАРМІНГ»
ТОВ «СЕРВІСАГРОТЕХ»
Сільськогосподарське товариство з обмеженою відповідальністю агрофірма «Ольгопіль»
ТОВ «АГРО-ЕТАЛОН»
ТОВ «КРАЄВИД ПОДІЛЛЯ»
ТОВ «ХМІЛЬНИЦЬКЕ»
ТОВ «ТАС АГРО ЗАХІД»
ТОВ «НЕМИРІВСЬКИЙ КОМБІНАТ ХЛІБОПРОДУКТІВ»
Товариство з обмеженою відповідальністю «Продовольча компанія «Зоря Поділля»
ТОВ «ВІННИЦЬКА ПТАХОФАБРИКА»
ТОВ «АМГ «МИРОНІВСЬКЕ»
Приватне акціонерне товариство «Продовольча компанія «Поділля»
ТОВ «МХП-АГРОКРЯЖ»
- 20 000,00 40 000,00 60 000,00 80 000,00 100 000,00 120 000,00 140 000,00


2023
ТОВ «ЕЛЕВАТОРНА КОМПАНІЯ «КУСТО АГРО»
ТОВ «ЗЕРНОЗБУД»
ТОВ «ДИННАСТІЯ»
ТОВ «ПОДІЛЛЯ ЕНЕРГО»
Приватне акціонерне товариство «Племзавод «Літинський»
ТОВ «КУРИЛОВЕЦЬКЕ І К»
Товариство з обмеженою відповідальністю «АГРОКОМПЛЕКС «ЗЕЛЕНА ДОЛИНА»
ТОВ «СЕРВІСАГРОТЕХ»
ТОВ «КУСТО АГРО ФАРМІНГ»
Сільськогосподарське товариство з обмеженою відповідальністю агрофірма «Ольгопіль»
ТОВ «КРАЄВИД ПОДІЛЛЯ»
ТОВ «АГРО-ЕТАЛОН»
ТОВ «ХМІЛЬНИЦЬКЕ»
ТОВ «НЕМИРІВСЬКИЙ КОМБІНАТ ХЛІБОПРОДУКТІВ»
ТОВ «ТАС АГРО ЗАХІД»
Товариство з обмеженою відповідальністю «Продовольча компанія «Зоря Поділля»
ТОВ «АМГ «МИРОНІВСЬКЕ»
ТОВ «ВІННИЦЬКА ПТАХОФАБРИКА»
Приватне акціонерне товариство «Продовольча компанія «Поділля»
ТОВ «МХП-АГРОКРЯЖ»
-
20 000,00
40 000,00
60 000,00
80 000,00
100 000,00
120 000,00


2024
ТОВ «ЕЛЕВАТОРНА КОМПАНІЯ «КУСТО АГРО»
ТОВ «ДИННАСТІЯ»
ТОВ «ЗЕРНОЗБУД»
ТОВ «ПОДІЛЛЯ ЕНЕРГО»
Приватне акціонерне товариство «Племзавод «Літинський»
ТОВ «КУРИЛОВЕЦЬКЕ І К»
Товариство з обмеженою відповідальністю «АГРОКОМПЛЕКС «ЗЕЛЕНА ДОЛИНА»
ТОВ «СЕРВІСАГРОТЕХ»
ТОВ «КУСТО АГРО ФАРМІНГ»
ТОВ «КРАЄВИД ПОДІЛЛЯ»
Сільськогосподарське товариство з обмеженою відповідальністю агрофірма «Ольгопіль»
ТОВ «АГРО-ЕТАЛОН»
ТОВ «НЕМИРІВСЬКИЙ КОМБІНАТ ХЛІБОПРОДУКТІВ»
ТОВ «ХМІЛЬНИЦЬКЕ»
ТОВ «ТАС АГРО ЗАХІД»
Товариство з обмеженою відповідальністю «Продовольча компанія «Зоря Поділля»
ТОВ «АМГ «МИРОНІВСЬКЕ»
ТОВ «ВІННИЦЬКА ПТАХОФАБРИКА»
Приватне акціонерне товариство «Продовольча компанія «Поділля»
ТОВ «МХП-АГРОКРЯЖ»
-
20 000,00
40 000,00
60 000,00
80 000,00
100 000,00
120 000,00


2025
ТОВ «ЕЛЕВАТОРНА КОМПАНІЯ «КУСТО АГРО»
ТОВ «ЗЕРНОЗБУД»
ТОВ «ДИННАСТІЯ»
ТОВ «ПОДІЛЛЯ ЕНЕРГО»
Приватне акціонерне товариство «Племзавод «Літинський»
ТОВ «КУРИЛОВЕЦЬКЕ І К»
Приватне акціонерне товариство «Продовольча компанія «Поділля»
ТОВ «СЕРВІСАГРОТЕХ»
Товариство з обмеженою відповідальністю «АГРОКОМПЛЕКС «ЗЕЛЕНА ДОЛИНА»
Товариство з обмеженою відповідальністю «Продовольча компанія «Зоря Поділля»
ТОВ «КРАЄВИД ПОДІЛЛЯ»
Сільськогосподарське товариство з обмеженою відповідальністю агрофірма «Ольгопіль»
ТОВ «КУСТО АГРО ФАРМІНГ»
ТОВ «АГРО-ЕТАЛОН»
ТОВ «НЕМИРІВСЬКИЙ КОМБІНАТ ХЛІБОПРОДУКТІВ»
ТОВ «ХМІЛЬНИЦЬКЕ»
ТОВ «АМГ «МИРОНІВСЬКЕ»
ТОВ «ВІННИЦЬКА ПТАХОФАБРИКА»
ТОВ «МХП-АГРОКРЯЖ»
ТОВ «ТАС АГРО ЗАХІД»
0
100000
200000
300000
400000
500000
600000
700000

Додаток Ж

Проєкт звіту незалежного аудитора щодо проведеного аудиту окремої статті фінансової звітності «Нематеріальні активи»*

ЗВІТ НЕЗАЛЕЖНОГО АУДИТОРА

Акціонерам Компанії АВС

Думка

Ми провели аудит окремої статті балансу Компанії АВС («Компанія») станом на 31 грудня 20ХХ р. та інформації щодо нематеріальних активів, яка зазначена в примітках до фінансового звіту, включно зі стислим викладом значущих облікових політик (разом – «інформація щодо нематеріальних активів»).

На нашу думку, відображена інформація щодо нематеріальних активів, яка додається, складена в усіх суттєвих аспектах відповідно до вимог концептуальної основи фінансової звітності, визначеної законодавством України та застосовними Міжнародними стандартами фінансової звітності (МСФЗ).

Основа для думки

Ми провели аудит відповідно до Міжнародних стандартів аудиту (МСА). Нашу відповідальність згідно з цими стандартами викладено в розділі *«Відповідальність аудитора за аудит фінансового звіту»* нашого звіту. Ми є незалежними стосовно Компанії згідно з етичними вимогами Кодексу етики професійних бухгалтерів Ради з Міжнародних стандартів етики для бухгалтерів (Кодекс РМСЕБ) та етичними вимогами, застосовними в Україні до нашого аудиту інформації щодо нематеріальних активів, а також виконали інші обов'язки з етики відповідно до цих вимог та Кодексу РМСЕБ.

Ми вважаємо, що отримані нами аудиторські докази є достатніми і прийнятними для використання їх як основи для нашої думки.

Пояснювальний параграф – Основа бухгалтерського обліку та обмеження щодо розповсюдження

Ми звертаємо увагу на Примітку Х до інформації щодо нематеріальних активів, у якій описано застосовану основу бухгалтерського обліку та фінансову інформацію. Інформація щодо нематеріальних активів була складена з метою виконання вимог керівництва Компанії та відповідно до умов завдання щодо аудиту окремої статті фінансової звітності. З огляду на це така інформація може бути непридатною для використання з будь-якою іншою метою.

Наш звіт призначений виключно для Компанії АВС та її акціонерів, визначених умовами договору на надання аудиторських послуг, і не повинен розповсюджуватися іншим сторонам або використовуватися для будь-яких інших цілей. Нашу думку не було модифіковано щодо цього питання.

Відповідальність управлінського персоналу та тих, кого наділено найвищими повноваженнями, за відомість

Управлінський персонал несе відповідальність за складання інформації щодо нематеріальних активів відповідно до МСФЗ та таку систему внутрішнього контролю, яку управлінський персонал визначає потрібною для того, щоб забезпечити складання інформації, що не містить суттєвих викривлень внаслідок шахрайства або помилки.

При складанні відомості управлінський персонал несе відповідальність за оцінку здатності Компанії продовжувати свою діяльність на безперервній основі, розкриваючи, де це застосовно, питання, що стосуються безперервності діяльності, та, використовуючи припущення про безперервність діяльності як основи для бухгалтерського обліку, крім випадків, якщо управлінський персонал або планує ліквідувати Компанію чи припинити діяльність, або не має інших реальних альтернатив цьому.

Ті, кого наділено найвищими повноваженнями, несуть відповідальність за нагляд за процесом фінансового звітування Компанії.

Відповідальність аудитора за аудит відомості

Нашими цілями є отримання обґрунтованої впевненості, що інформація щодо нематеріальних активів не містить суттєвого викривлення внаслідок шахрайства або помилки, та випуск звіту аудитора, що містить нашу думку. Обґрунтована впевненість є високим рівнем впевненості, проте не гарантує, що аудит, проведений відповідно до МСА, завжди виявить суттєве викривлення, коли воно існує. Викривлення можуть

бути результатом шахрайства або помилки; вони вважаються суттєвими, якщо окремо або в сукупності, як обґрунтовано очікується, вони можуть впливати на економічні рішення користувачів, що приймаються на основі цієї відомості.

Виконуючи аудит відповідно до вимог МСА, ми використовуємо професійне судження та професійний скептицизм протягом усього завдання з аудиту. Крім того, ми:

- ідентифікуємо та оцінюємо ризики суттєвого викривлення відомості, внаслідок шахрайства чи помилки, розробляємо й виконуємо аудиторські процедури у відповідь на ці ризики, а також отримуємо аудиторські докази, що є достатніми та прийнятними для використання їх як основи для нашої думки. Ризик невиявлення суттєвого викривлення внаслідок шахрайства є вищим, ніж для викривлення внаслідок помилки, оскільки шахрайство може передбачати змову, підробку, навмисні пропуски, неправильні твердження або нехтування заходами внутрішнього контролю;

- отримуємо розуміння заходів внутрішнього контролю, що стосуються аудиту, для розроблення аудиторських процедур, які б відповідали, обставинам, а не для висловлення думки щодо ефективності системи внутрішнього контролю Компанії;

- доходимо висновку щодо прийнятності використання управлінським персоналом припущення про безперервність діяльності як основи для бухгалтерського обліку та, на основі отриманих аудиторських доказів, робимо висновок, чи існує суттєва невизначеність щодо подій або умов, що може поставити під значний сумнів здатність Компанії продовжувати свою діяльність на безперервній основі. Якщо ми доходимо висновку щодо існування такої суттєвої невизначеності, то повинні привернути увагу в нашому звіті аудитора до відповідних прикладів розкриття інформації у відомості або, якщо вони є неналежними, модифікувати свою думку. Наші висновки ґрунтуються на аудиторських доказах, отриманих до дати нашого звіту аудитора. Втім майбутні події або умови можуть примусити Компанію припинити свою діяльність на безперервній основі;

- оцінюємо прийнятність застосованих облікових політик та обґрунтованість облікових оцінок, якщо такі є, та відповідних прикладів розкриття інформації, зроблених управлінським персоналом.

Ми повідомляємо тим, кого наділено найвищими повноваженнями, разом з іншими питаннями, інформацію про запланований обсяг та час проведення аудиту та суттєві результати аудиту, включно з будь-якими суттєвими недоліками заходів внутрішнього контролю, виявленими нами під час аудиту.

Ми також надаємо тим, кого наділено найвищими повноваженнями, твердження, що ми виконали відповідні етичні вимоги щодо незалежності, та повідомляємо їм про всі стосунки й інші питання, які могли б обґрунтовано вважатись такими, що впливають на нашу незалежність, а також, де це застосовно, щодо дій, вжитих для усунення загроз, або відповідних застережних заходів.

Партнером завдання з аудиту, результатом якого є цей звіт незалежного аудитора, є [*повне ім'я*].

[*Підпис від імені аудиторської фірми, повне ім'я аудитора або обидва підписи, як доречно в конкретній юрисдикції*]

[*Адреса аудитора*] [Розміщення дати та адреси змінено місцями] [*Дата*]

Джерело: шаблон звіту використано з МСА 805 із формуванням власної авторської думки щодо нематеріальних активів.

Додаток 3

Стан організації внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту в аграрних формуваннях Вінницької області за результатами анкетування

№ з/п	Повна назва підприємства	Органи контролю передбачені статутом підприємства				Нормативно-правові акти на підприємстві щодо контролюючих служб		Наявність внутрішньої перевірки			Наявність робочих документів для здійснення перевірки			Проведення обов'язкового зовнішнього аудиту
	Критерії	Інвентаризаційна комісія	Служба внутрішнього аудиту	Ревізійна комісія	Інші органи не створено	Положення про ревізора	Відсутні будь-які документи про внутрішні органи контролю	Внутрішній аудит	Ревізія	Відсутня	Внутрішній аудит	Ревізія	Відсутня	
1	Приватне акціонерне товариство «Племзавод «Літинський»	+		+	+	+			+				+	+
2	Товариство з обмеженою відповідальністю «АГРОКОМПЛЕКС «ЗЕЛЕНА ДОЛИНА»	+			+		+			+			+	+
3	Товариство з обмеженою відповідальністю «Продовольча компанія «Зоря Поділля»	+		+	+	+			+				+	+
4	ТОВ «МХП-АГРОКРЯЖ»	+			+		+						+	+
5	ТОВ «КРАЄВИД ПОДІЛЛЯ»	+			+		+			+			+	+
6	ТОВ «ТАС АГРО ЗАХІД»	+			+		+			+			+	+
7	ТОВ «КУСТО АГРО ФАРМІНГ»	+			+		+			+			+	+
8	ТОВ «ЕЛЕВАТОРНА КОМПАНІЯ «КУСТО АГРО»	+			+		+			+			+	+

9	ТОВ «СЕРВІСАГРОТЕХ»	+			+		+			+			+	+
10	ТОВ «АМГ «МИРОНІВСЬКЕ»	+			+		+			+			+	-
11	ТОВ «ЗЕРНОЗБУД»	+			+		+			+			+	-
12	ТОВ «ПОДІЛЛЯ ЕНЕРГО»	+			+		+			+			+	-
13	ТОВ «ХМІЛЬНИЦЬКЕ»	+			+		+			+			+	+
14	ТОВ «ВІННИЦЬКА ПТАХОФАБРИКА»	+			+		+			+			+	+
15	ТОВ «НЕМИРІВСЬКИЙ КОМБІНАТ ХЛІБОПРОДУКТІВ»	+			+		+			+			+	-
16	ТОВ «ДИННАСТІЯ»	+			+		+			+			+	-
17	Приватне акціонерне товариство «Продовольча компанія «Поділля»	+		+		+				+			+	+
18	ТОВ «КУРИЛОВЕЦЬКЕ І К»	+			+		+			+			+	-
19	ТОВ «АГРО-ЕТАЛОН»	+			+		+			+			+	+
20	Сільськогосподарське товариство з обмеженою відповідальністю агрофірма «Ольгопіль»	+			+		+			+			+	+

Додаток Л

РОБОЧИЙ ДОКУМЕНТ ДЛЯ ПРОВЕДЕННЯ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ

№	ДАНІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ			РЕЗУЛЬТАТИ ПРОВЕДЕНОГО ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ			ВИЯВЛЕНІ ВІДХИЛЕННЯ / РОЗБІЖНОСТІ / ПОМИЛКИ	РЕКОМЕНДАЦІЇ ЩОДО ВИПРАВЛЕННЯ ПОМИЛОК
	Показник	Ціна, грн	Термін	Показник	Ціна, грн	Термін		
1	2	3	4	5	6	7	8	9
1	Ліцензія на програмне забезпечення для бухгалтерського обліку	120 000	5 років	Первинні документи наявні, актив введено в експлуатацію	120 000	5 років	Не виявлено	Контролювати своєчасне поновлення ліцензії
	Ліцензія на програмне забезпечення для управління земельним банком	80 000	3 роки	Дані обліку підтверджені договором	80 000	3 роки	Не виявлено	Проводити щорічний моніторинг ефективності використання
	Торговельна марка підприємства	50 000	10 років	Право власності підтверджене свідоцтвом	50 000	10 років	Не виявлено	Забезпечити своєчасне продовження реєстрації
2	Строк дії ліцензії на бухгалтерське ПЗ – 31.12.2028	x	31.12.2028	Підтверджено аудитом	x	31.12.2028	Не виявлено	Здійснювати контроль строків
	Строк дії ліцензії на управління земельним банком – 31.12.2026	x	31.12.2026	Встановлено наближення строку завершення	x	31.12.2026	До завершення залишилося менше року	Передбачити кошти на продовження ліцензії
3	Економічний ефект від використання НА	350 000	За рік	Підвищення продуктивності праці та скорочення адміністративних витрат підтверджено	340 000	За рік	Відхилення 10 000 грн	Уточнити методику розрахунку економічного ефекту
4	Метод амортизації НА – прямолінійний	x	x	Відповідає обліковій політиці підприємства	x	x	Не виявлено	Продовжувати застосування обраного методу
5	Нарахована амортизація НА за рік	46 000	За рік	Перевіркою встановлено правильність розрахунків	46 000	За рік	Не виявлено	Періодично проводити контрольні розрахунки
6	Ознаки знецінення програмного забезпечення відсутні	150 000	За рік	Встановлено зниження можливостей програмного забезпечення внаслідок технологічного зносу	150 000	За рік	Не виявлено	Передбачити витрати у бюджеті підприємства на оновлення
7	Зауваження персоналу: необхідність оновлення програмного забезпечення	x	x	Підтверджено	x	x	Частина програмного забезпечення застаріла	Розробити графік модернізації

	Зауваження персоналу: потреба в додатковому навчанні користувачів	x	x	Підтверджено	x	x	Недостатній рівень цифрових компетентностей	Організувати навчальні заходи
8	Допустима межа частки НА в активах – 3–10 %	x	x	Фактичний показник – 8,2 %	x	x	Не виявлено	Продовжувати моніторинг показника

Джерело: авторська розробка.

Додаток М

АНКЕТА ОЦІНЮВАННЯ КВАЛІФІКАЦІЇ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТОРА

(рекомендована форма для аграрних формувань)

Питання для оцінювання	**Макс. бал (2)**	Факт. бал	Коментарі
I. Освіта та професійний досвід			
Чи має кандидат вищу освіту у сфері бухгалтерського обліку, аудиту, фінансів або економіки?	2	2	Вища економічна освіта (облік і аудит)
Чи має додаткову освіту/сертифікати (напр., CIA, ACCA, CAP/CIPA або спеціалізовані в АПК)?	2	1	Пройдено курси підвищення кваліфікації з внутрішнього аудиту
Досвід роботи внутрішнім/зовнішнім аудитором (мін. 1–3 роки)?	2	2	Досвід роботи понад 5 років
Досвід роботи або аудиту саме в аграрному секторі?	2	2	Практичний досвід аудиту аграрних підприємств
II. Технічні компетенції та знання (аудит)			
Знання Міжнародних стандартів професійної практики внутрішнього аудиту (IIA)?	2	2	Володіє методологією внутрішнього аудиту
Розуміння принципів ризик-орієнтованого аудиту та методології оцінки ризиків?	2	2	Застосовує ризик-орієнтований підхід
Знання процесів внутрішнього контролю та методів їх оцінювання?	2	2	Має практичний досвід оцінювання контролів
Навички розроблення робочих документів, аудиторських звітів та рекомендацій?	2	2	Володіє методикою документування аудиту
Володіння методами аналізу даних (напр., Excel, спеціалізовані АПК-системи)?	2	2	Високий рівень володіння Excel та ERP-системами
III. Спеціалізовані знання (аграрний сектор)			
Знання специфіки обліку біологічних активів (оцінка, переоцінка) та с/г продукції?	2	2	Добре орієнтується у вимогах НП(С)БО та МСФЗ
Розуміння основних виробничих процесів (рослинництво, тваринництво), технологічних карт та контроль витрат?	2	2	Має досвід перевірки виробничих процесів
Знання нормативно-правових вимог щодо сертифікації, контролю якості (HACCP) та земельних відносин?	2	1	Базові знання нормативної бази
Досвід аудиту управління запасами (насіння, ЗЗР, ЗЗТ, паливо) та основних засобів (с/г техніка)?	2	2	Практичний досвід перевірки запасів і техніки
Розуміння ризиків, притаманних АПК (погодні, цінові, логістичні) та методів їх мінімізації?	2	2	Володіє методиками оцінки ризиків АПК
IV. Поведінкові та особистісні навички			

Об'єктивність та незалежність (здатність виносити неупереджені судження)?	2	2	Дотримується принципів професійної етики
Аналітичні здібності (здатність опрацьовувати великі обсяги даних, виявляти причинно-наслідкові зв'язки)?	2	2	Високий рівень аналітичного мислення
Комунікативні навички (здатність чітко формулювати думки, вести інтерв'ю та переговори)?	2	2	Ефективна взаємодія з персоналом
Організованість та увага до деталей (здатність детально планувати аудит та перевіряти документи)?	2	2	Високий рівень самоорганізації
Навички вирішення проблем та надання практичних рекомендацій?	2	2	Формує дієві рекомендації
Знання особливостей обліку та аудиту нематеріальних активів аграрних підприємств (права на сорти рослин, селекційні досягнення, програмне забезпечення, торговельні марки, цифрові технології тощо)?	2	2	Володіє знаннями щодо ідентифікації, визнання, оцінки, амортизації та аудиту НМА аграрних підприємств
ПІДСУМОК	Загальний макс. бал: 40	**38**	
Загальний висновок комісії:			Кандидат має достатній рівень кваліфікації, професійних знань та практичного досвіду для виконання функцій внутрішнього аудитора аграрного підприємства.
Рекомендований: (30+ балів)		**Так**	
Умовно рекомендований: (20-29 балів)		Ні	
Не рекомендований: (менше 20 балів)		Ні	

Додаток Н

ЗАТВЕРДЖУЮ
Керівник ТОВ «Агроінновація Поділля»
Іван ІВАНОВ
«30» грудня 2025 р.

АКТ № 12/НМА-2025
капіталізації витрат, пов’язаних із формуванням нематеріального активу аграрного формування

Підприємство	ТОВ «Агроінновація Поділля»	**Код ЄДРПОУ**	12345678 [умовний приклад]
Місце складання	Вінниця	**Дата складання**	30.12.2025
Підстава для складання	наказ № 18-НМА від 02.09.2025	**Період накопичення витрат**	з 02.09.2025 по 30.11.2025

1. Склад комісії

Комісія у складі нижчезазначених осіб провела аналіз витрат, документального підтвердження прав та критеріїв визнання нематеріального активу з метою прийняття рішення щодо їх капіталізації.

№ з/п	ПІБ	Посада	Підпис
1	Юрлова А.М.	Головний бухгалтер	
2			
3			
4			

2. Ідентифікація об’єкта нематеріального активу

Найменування об’єкта НА	Модуль цифрової карти полів та GPS-моніторингу сільськогосподарської техніки
Вид нематеріального активу	☒ програмне забезпечення ☒ база даних ☐ торгова марка ☐ ліцензія / дозвіл ☐ селекційне досягнення / сорт рослин ☐ технологічна карта / агротехнологія ☐ інше: —
Короткий опис призначення	Внутрішній програмно-інформаційний модуль для обліку земельного банку, візуалізації меж полів, фіксації технологічних операцій, GPS-моніторингу техніки та формування аналітичних даних для планування посівної кампанії.
Підрозділ / напрям використання	рослинництво; управління; агрономічна служба; виробничо-технічний відділ
Документальне підтвердження прав	наказ про створення об’єкта, технічне завдання, внутрішні акти виконаних робіт, кошторис витрат, акт введення в експлуатацію, опис функціоналу та база агроданих
Строк дії прав / договору	безстроково; права належать аграрному формуванню як результат внутрішньої розробки
Очікуваний строк корисного використання	5 років; обґрунтування: очікуваний період використання програмного модуля до суттєвого технологічного оновлення
Відповідальна особа за використання НА	Мельник Олег Васильович, керівник ІТ-напряму; Савчук Наталія Андріївна, головний агроном

3. Критерії капіталізації витрат

Комісія підтверджує, що витрати можуть бути капіталізовані лише за умови одночасного виконання критеріїв визнання нематеріального активу та наявності належного документального підтвердження.

№	Критерій	Позначка	Коментар / доказ
1	Об’єкт є ідентифікованим та може бути відокремлений від підприємства або виникає з договірних чи інших юридичних прав	☒ так ☐ ні	Підтверджено технічним завданням, актом готовності та можливістю окремого використання модуля.
2	Підприємство має контроль над об’єктом та правомірну можливість отримувати від нього економічні вигоди	☒ так ☐ ні	Підприємство контролює доступ до системи, бази даних та результати використання.
3	Очікується отримання майбутніх економічних вигід від використання об’єкта в аграрній діяльності	☒ так ☐ ні	Очікується економія витрат на пальне, оптимізація маршрутів техніки та підвищення точності планування робіт.
4	Первісна вартість може бути достовірно визначена на підставі первинних документів	☒ так ☐ ні	Витрати підтверджені первинними документами, табелями, актами і кошторисом.
5	Витрати безпосередньо пов’язані з придбанням, створенням, доведенням або впровадженням НА до стану придатності для використання	☒ так ☐ ні	Витрати безпосередньо пов’язані зі створенням, тестуванням і доведенням модуля до стану використання.
6	Витрати не є витратами періоду: рекламою, навчанням	☒ так ☐ ні	Рекламні, загальноадміністративні та

	персоналу, адміністративними витратами, дослідженнями, запуском діяльності тощо		навчальні витрати до капіталізації не включались.

4. Перелік витрат, запропонованих до капіталізації

№	Дата документа	Документ	Постачальник / виконавець	Зміст витрат	Рахунок обліку витрат	Сума без ПДВ, грн	Рішення
1	05.09.2025	Наказ №18-НМА	ТОВ «ДАШКІВЦІ»	Початок проєкту, затвердження ТЗ та складу робочої групи	154	—	☐ капіталізувати ☐ списати
2	12.09.2025	Акт № ІТ-01	ІТ-відділ підприємства	Розробка структури бази даних земельного банку та полів	154	42 000,00	☒ капіталізувати ☐ списати
3	30.09.2025	Акт № ІТ-02	ІТ-відділ підприємства	Створення функціоналу GPS-моніторингу техніки	154	58 500,00	☒ капіталізувати ☐ списати
4	10.10.2025	Акт № АГ-03	Агрономічна служба	Оцифрування меж полів та формування агрохімічних шарів карти	154	36 800,00	☒ капіталізувати ☐ списати
5	31.10.2025	Акт № ТЕСТ-04	Проєктна група	Тестування модуля, усунення помилок та інтеграція з обліковою системою	154	49 700,00	☒ капіталізувати ☐ списати
6	15.11.2025	Акт № ВП-05	Виробничо-технічний відділ	Налаштування доступів, ролей користувачів та технічної документації	154	24 600,00	☒ капіталізувати ☐ списати
7	30.11.2025	Кошторис № К-11	ТОВ «ДАШКІВЦІ»	Оплата праці залучених працівників, нарахування ЄСВ, супровід впровадження	154	37 000,00	☒ капіталізувати ☐ списати

Разом витрат, що підлягають капіталізації: 248 600,00 грн, у т. ч. без ПДВ: 248 600,00 грн.

5. Специфічні ознаки аграрного формування, враховані при капіталізації

☒ об’єкт використовується для забезпечення виробництва, зберігання, переробки або реалізації аграрної продукції;

☒ об’єкт пов’язаний із правами користування земельними ділянками, договорами оренди, кадастровими даними або цифровими картами полів;

☒ об’єкт забезпечує ведення аграрного обліку, GPS-моніторинг техніки, агрохімічний аналіз, управління посівами, врожайністю або виробничими процесами;

☐ об’єкт пов’язаний із селекційними досягненнями, сортами рослин, ліцензіями, дозволами, торговельними марками аграрної продукції;

☒ об’єкт має підтверджені правові підстави використання та очікуваний економічний ефект для підприємства.

6. Висновок комісії

За результатами аналізу первинних документів, правовстановлюючих документів, критеріїв визнання та економічного призначення об’єкта комісія дійшла висновку:

☒ витрати відповідають критеріям капіталізації та підлягають включенню до первісної вартості нематеріального активу;

☐ витрати частково відповідають критеріям капіталізації; сума, що підлягає капіталізації, становить _____ грн;

☐ витрати не відповідають критеріям капіталізації та підлягають віднесенню до витрат звітного періоду.

7. Бухгалтерське відображення

№	Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума, грн
1	Накопичення витрат на створення / придбання НА	154	66 / 65 / 63	248 600,00
2	Введення НА в господарський оборот	125	154	248 600,00
3	Списання витрат, що не відповідають критеріям капіталізації	92 / 93 / 94	154 / 63 / інше	—
4	Нарахування амортизації після введення об’єкта в експлуатацію	92 / 91	133	щомісячно згідно з обліковою політикою

8. Додатки до акта

☒ копія договору / ліцензії / свідоцтва / патенту;

☒ акт приймання-передачі / акт виконаних робіт / видаткова накладна;

☒ рахунки, платіжні документи, калькуляції, кошториси;

☒ розрахунок первісної вартості;

☒ обґрунтування строку корисного використання;

☒ документи, що підтверджують використання об’єкта в аграрній діяльності;

☒ інші документи: протокол засідання комісії від 15.12.2025 № 4.

9. Підписи членів комісії

Посада	ПІБ	Підпис	Дата
Головний бухгалтер	Коваленко І.П.	_____	15.12.2025
Керівник ІТ-напряму	Мельник О.В.	_____	15.12.2025
Головний агроном	Савчук Н.А.	_____	15.12.2025
Юрисконсульт	Гнатюк М.С.	_____	15.12.2025

Примітка: акт є внутрішнім документом підприємства та може бути адаптований відповідно до облікової політики, робочого плану рахунків і специфіки конкретного об’єкта нематеріального активу.

Додаток О
до Методичних рекомендацій щодо облікового забезпечення аудиту
нематеріальних активів аграрних формувань

ЗАТВЕРДЖУЮ
Керівник ТОВ «Агроінновація Поділля»
Іван ІВАНОВ
«30» грудня 2025 р.

ЗВІТ

про створення нематеріального активу власними силами аграрного формування

Підприємство: ТОВ «Агроінновація Поділля»

Код ЄДРПОУ: 12345678

Структурний підрозділ / відповідальний центр витрат: Структурний підрозділ / відповідальний центр витрат: виробничий відділ, ІТ-служба, агрономічна служба

Назва проєкту / об’єкта нематеріального активу: цифрова карта полів та база агрохімічних даних для управління технологічними операціями

Період виконання робіт: з «01» березня 2025 р. по «30» вересня 2025 р.

Підстава для виконання робіт: наказ керівника № 12-НМА від «28» лютого 2025 р., технічне завдання від «01» березня 2025 р.

1. Загальна характеристика об’єкта нематеріального активу

Найменування об’єкта НМА	**Цифрова карта полів та база агрохімічних даних**
Вид об’єкта	програмне забезпечення / база даних / цифрова карта / GPS/ГІС-рішення
Мета створення	Систематизація інформації про земельний банк, агрохімічні показники ґрунтів, урожайність і технологічні операції для оптимізації виробничих рішень.
Передбачуваний спосіб використання	У виробничій та управлінській діяльності підприємства: планування посівів, внесення добрив, моніторинг стану полів, аналіз урожайності.
Очікуваний строк корисного використання	5 років
Відповідальні особи за створення та використання	Керівник проєкту, головний агроном, фахівець ІТ-служби, головний бухгалтер

2. Опис виконаних робіт за етапами створення об’єкта

№ з/п	Етап робіт	Зміст виконаних робіт	Період виконання	Відповідальні виконавці	Результат етапу
1	Ініціювання проєкту	Визначено потребу у створенні єдиної цифрової карти полів і бази агрохімічних даних; підготовлено технічне завдання.	03.2025	Керівник підприємства, головний агроном, ІТ-фахівець	Наказ про початок проєкту, затверджене ТЗ
2	Збір та систематизація даних	Зібрано відомості про земельні ділянки, межі полів, історію сівозміни, агрохімічні показники, дані GPS-моніторингу.	03-04.2025	Агрономічна служба, землевпорядник, ІТ-фахівець	Сформовано первинну базу даних
3	Розробка цифрової структури	Створено структуру бази даних, шаблони карт полів, класифікатори культур, показників ґрунтів і технологічних операцій.	05-06.2025	ІТ-фахівець, головний агроном	Робоча версія цифрової карти та бази даних
4	Тестування та доопрацювання	Проведено тестове використання на вибіркових полях, перевірено коректність внесення даних, звітів та аналітичних вибірок.	07-08.2025	ІТ-фахівець, агрономічна служба	Протокол тестування, перелік доопрацювань
5	Впровадження в експлуатацію	Завершено доопрацювання, затверджено порядок використання, передано об’єкт відповідальним особам для постійного застосування.	09.2025	Керівник проєкту, головний бухгалтер, ІТ-фахівець	Акт готовності до використання, акт капіталізації витрат

Примітка: у цьому розділі зазначаються фактично виконані дослідні, розробницькі, тестові, впроваджувальні та інші роботи, які підтверджують процес створення об’єкта нематеріального активу.

3. Розмежування стадії дослідження та стадії розробки

Стадія	Характер робіт	Ознаки / критерії	Облікове рішення	Сума витрат, грн
Дослідження	Пошук, аналіз, експерименти, оцінка альтернатив, попереднє тестування ідей	Відсутність достатньої визначеності щодо завершення об’єкта та отримання майбутніх економічних вигід	Витрати періоду	35 000
Розробка	Створення конкретного об’єкта, тестування, доопрацювання, підготовка до використання	Наявність технічної можливості завершення, наміру використання, майбутніх економічних вигід і можливості достовірної оцінки витрат	Капіталізація за умови виконання критеріїв визнання НМА	185 000

4. Перелік витрат, пов’язаних зі створенням об’єкта нематеріального активу

№	Дата	Документ-підстава	Зміст витрат	Сума, грн	Стадія	Капіталізується / списується	Примітка
1	05.03.2025	Акт внутрішніх робіт № 1	Попередній аналіз потреб, вибір концепції цифрової карти	15 000	дослідження	списується	Витрати періоду
2	20.03.2025	Акт внутрішніх робіт № 2	Порівняння альтернативних рішень і тестування ідеї	20 000	дослідження	списується	Витрати періоду
3	15.04.2025	Відомість витрат № 4	Оплата праці IT-фахівця за розробку структури бази	42 000	розробка	капіталізується	Прямі витрати
4	30.05.2025	Рахунок/акт № 18	Послуги геодезичного уточнення контурів полів	38 000	розробка	капіталізується	Безпосередньо пов’язано з об’єктом
5	30.06.2025	Відомість витрат № 6	Створення цифрових шарів карти та імпорт агрохімічних даних	46 000	розробка	капіталізується	Прямі витрати
6	31.07.2025	Акт тестування № 2	Тестування, виправлення помилок, налаштування звітів	29 000	розробка	капіталізується	Підготовка до використання
7	15.09.2025	Акт впровадження № 3	Впровадження об’єкта, оформлення технічної документації	30 000	розробка	капіталізується	Готовність до використання
Разом витрат, що підлягають списанню на витрати періоду:					**35 000 грн**		
Разом витрат, що підлягають капіталізації:					**185 000 грн**		
Первісна вартість об’єкта НМА до визнання в обліку:					**185 000 грн**		

До витрат, які можуть підлягати капіталізації, відносяться лише ті витрати, які безпосередньо пов’язані зі створенням об’єкта НМА та відповідають критеріям його визнання. Витрати на дослідження, загальне навчання персоналу, рекламу, адміністративні витрати та інші витрати, що не формують контрольований об’єкт, відносяться на витрати періоду.

5. Оцінка виконання критеріїв визнання нематеріального активу

Критерій	Зміст критерію	Підтвердження / документи	Висновок
Ідентифікованість	Об’єкт може бути відокремлений або виникає з договірних чи інших юридичних прав	Технічне завдання, акт готовності до використання, внутрішній реєстр НМА	так
Контроль підприємства	Підприємство має можливість отримувати вигоди від об’єкта та обмежувати доступ інших осіб до цих вигід	Наказ керівника, регламент доступу, права адміністрування системи	так
Майбутні економічні вигоди	Очікується використання об’єкта для отримання доходу, економії витрат, підвищення врожайності, оптимізації управління або іншого ефекту	Розрахунок очікуваного ефекту, звіт агрономічної служби, план використання	так
Достовірна оцінка витрат	Витрати на створення об’єкта можуть бути достовірно визначені та документально підтверджені	Кошторис, акти робіт, відомості витрат, рахунки та первинні документи	так
Намір і технічна можливість завершення	Підприємство має ресурси, технічну можливість та управлінське рішення щодо завершення і використання об’єкта	Наказ про завершення проєкту, акт тестування, акт впровадження	так

6. Специфічні ознаки об’єкта для аграрного формування

Ознака	Так / ні	Опис прояву	Документальне підтвердження
Пов’язаний із земельним банком, полями, ґрунтами або агрохімічними даними	так	Містить контури полів, площі, агрохімічні показники, історію сівозміни та дані щодо земельного банку.	Кадастрові дані, агрохімічні паспорти, карти полів
Використовується у виробничій технології вирощування / зберігання / переробки продукції	так	Використовується для планування технологічних операцій, внесення добрив, контролю обробітку ґрунту і моніторингу врожайності.	Технологічні карти, звіти агронома, дані GPS-моніторингу
Пов’язаний із сортами рослин, селекційними досягненнями або біологічними технологіями	ні	Безпосередньо не створює прав на сорти рослин або селекційні досягнення, але може містити інформацію про посіви за культурами.	Внутрішні агрономічні звіти
Є програмним продуктом, базою даних, цифровою картою, GPS/ГІС-рішенням або модулем управління	так	Є базою даних та цифровою картою, інтегрованою з GPS/ГІС-даними і модулями управлінської аналітики.	Технічне завдання, опис структури бази, акт впровадження
Має вплив на підвищення врожайності, зниження витрат або покращення управлінських рішень	так	Очікується оптимізація норм внесення добрив, зменшення виробничих витрат та підвищення якості управлінських рішень.	Розрахунок очікуваного економічного ефекту, звіт агрономічної служби

7. Очікувані майбутні економічні вигоди від використання об’єкта

Напрям вигід	Опис очікуваного ефекту	Показник / орієнтир оцінки	Період очікуваного ефекту
Зростання доходів	Підвищення точності планування посівів і	Зростання реалізації продукції на 1-	2026-2030 рр.

	технологічних операцій, що сприятиме стабільності виробничих результатів.	2% за рахунок кращого планування виробництва	
Зменшення виробничих витрат	Оптимізація норм внесення добрив, ПММ та використання техніки.	Очікуване зниження окремих виробничих витрат на 3-5%	2026-2030 рр.
Підвищення врожайності / продуктивності	Більш точне врахування агрохімічних показників ґрунтів і стану полів.	Підвищення врожайності окремих культур на 2-4%	2026-2030 рр.
Покращення управління земельними, виробничими або цифровими ресурсами	Централізація даних про поля, технологічні операції, агрохімічні показники і карти врожайності.	Скорочення часу підготовки управлінських звітів на 20-30%	2025-2030 рр.
Інший економічний ефект	Підвищення якості внутрішнього контролю та доказовості даних для аудиту.	Повнота реєстру даних, доступність історії змін і звітів	2025-2030 рр.

8. Висновок відповідальних осіб щодо створення об’єкта

За результатами виконаних робіт встановлено, що об’єкт, зазначений у цьому Звіті, є результатом внутрішнього створення аграрним формуванням та може бути визнаний нематеріальним активом у бухгалтерському обліку. Витрати, здійснені на стадії дослідження, підлягають віднесенню на витрати звітного періоду. Витрати, здійснені на стадії розробки, відповідають критеріям визнання нематеріального активу, підлягають капіталізації та включенню до первісної вартості об’єкта.

Рекомендоване облікове рішення: частково капіталізувати

Сума витрат до капіталізації: 185 000 грн

Сума витрат до списання: 35 000 грн

Дата готовності об’єкта до використання: «30» вересня 2025 р.

Рекомендований рахунок обліку: 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів» до моменту введення в експлуатацію; після введення - 12 «Нематеріальні активи».

9. Перелік документів, що додаються до Звіту

№ з/п	Назва документа	Дата / номер	Примітка
1	Наказ про створення об’єкта / початок проєкту	№ 12-НМА від 28.02.2025	Затверджує початок робіт та відповідальних осіб
2	Технічне завдання / опис проєкту	від 01.03.2025	Визначає мету, функціонал і очікуваний результат
3	Акти виконаних робіт / внутрішні звіти виконавців	№ 1-5, 03-09.2025	Підтверджують фактичне виконання етапів
4	Кошторис / розрахунок витрат	кошторис № 1 від 01.03.2025	Обґрунтовує витрати за стадіями
5	Документи щодо правового захисту або реєстрації прав	внутрішній регламент доступу від 30.09.2025	Підтверджує контроль підприємства над об’єктом
6	Акт капіталізації витрат на створення НМА	№ 3 від 30.09.2025	Підстава для формування первісної вартості
7	Інші документи	протокол тестування № 2 від 31.08.2025	Підтверджує готовність до використання

10. Підписи відповідальних осіб

Посада	ПІБ	Підпис	Дата
Керівник проєкту / відповідальна особа	Іваненко І. І.		30.09.2025
Головний бухгалтер	Петренко О. В.		30.09.2025
Фахівець агрономічної / виробничої служби	Коваленко С. М.		30.09.2025
Фахівець ІТ / технічної служби	Мельник А. П.		30.09.2025
Юрист / відповідальний за правове забезпечення	Шевченко Н. В.		30.09.2025
Керівник підприємства	Директор _____		30.09.2025

Методичне призначення форми

Ця форма призначена для документального підтвердження процесу створення нематеріального активу власними силами аграрного формування, розмежування витрат на стадії дослідження та розробки, обґрунтування капіталізації витрат, а також формування доказової бази для подальшого аудиту визнання, оцінки, амортизації, знецінення та розкриття інформації про нематеріальні активи у фінансовій звітності.

Додаток П

Пропоновані формули для розрахунку вартості відтворення інтелектуальної власності згідно Методичних рекомендацій з оцінки майна в аграрних підприємствах України інтелектуальної власності [136] з поясненням автора

При оцінці прав на об'єкти інтелектуальної власності для обліку на балансі підприємства можна використати формулу:

$$Вв = Кс \cdot \sum_{i=T}^{T} Вi \cdot Кii,$$

де **Вв** – вартість відтворення інтелектуальної власності;
Кс – коефіцієнт морального старіння;
Ві – витрати на створення активу, що здійснені в і-му році;
Кіі – коефіцієнт індексації, що враховує зміни індексів цін і-го року до поточної дати (дати оцінки);
t – початковий рік розрахункового періоду;
Т – кінцевий рік розрахункового періоду.

Пояснення до формули: подана формула використовується для визначення вартості відтворення інтелектуальної власності (Вв), тобто тієї суми, яку підприємство повинно було б витратити, щоб знову створити аналогічний нематеріальний актив на дату оцінки. Такий підхід відповідає методології витратного підходу до оцінки нематеріальних активів і широко застосовується в умовах, коли активи не мають активного ринку або їхня унікальність унеможливлює застосування ринкового методу.

Формула враховує сукупні витрати на створення активу протягом усього періоду його формування, коригуючи їх на коефіцієнт індексації (Кіі) для приведення до поточної вартості та на коефіцієнт морального старіння (Кс), який відображає втрату економічної корисності активу внаслідок технологічного прогресу, появи інновацій або зменшення конкурентних переваг.

Ві показує фактичні витрати в кожному році створення активу.

Кіі коригує ці витрати відповідно до інфляційних та ринкових змін цін.

Кс зменшує відтворювальну вартість активу пропорційно його фактичному і номінальному строкам дії охоронного документа.

Таким чином, формула дає змогу отримати економічно обґрунтовану оцінку нематеріального активу, що відображає як історичні витрати на його створення, так і сучасні економічні умови, забезпечуючи об'єктивність і релевантність оцінки для цілей бухгалтерського обліку, фінансової звітності та управлінських рішень.

Коефіцієнт морального старіння (**Кс**) розраховується за формулою:

$$Кс = 1 – (Тф : Тн),$$

де **Тф** – фактичний (поточний) термін дії охоронного документа;
Тн – номінальний (юридичний) термін дії охоронного документа.

Пояснення до формули: розрахунок відображає зменшення корисності активу внаслідок технологічного прогресу, появи нових альтернатив або

зниження конкурентних переваг. Це є особливо актуальним для аграрної сфери, де темпи інновацій у галузях точного землеробства, генетики рослин і тварин, програмних продуктів та інших NMA стають визначальними. Значення показника Ві характеризує витрати на створення активу у відповідному році, а коефіцієнт індексації Кіі приводить ці витрати до сучасної вартості з урахуванням інфляційних та ринкових змін. Така деталізація допомагає отримати об'єктивну оцінку нематеріального активу за умов, коли пряме ринкове порівняння є неможливим через відсутність активного ринку чи унікальність об'єкта.

Витрати на створення активу на власному підприємстві можна визначити за формулою:

Взп = Всп + Вм + Вне + Ввд + Всо + Ва + Вндо + Вз + Внт + Він + Вп,

де **В** – витрати на створення нематеріального активу на власному підприємстві;
Взп – витрати на заробітну плату й інші виплати працівникам, безпосередньо зайнятим на виконанні науково-дослідних і проєктно-технологічних робіт;
Всп – відрахування на соціальні потреби;
Вм – вартість матеріально-виробничих запасів, використаних при виконанні вказаних робіт;
Вне – накладні витрати підприємств;
Ввд – витрати на відрядження виконавців;
Всо – вартість спецобладнання для досліджень та випробувань;
Ва – амортизація основних засобів і нематеріальних активів, що використовуються при виконанні вказаних робіт;
Вндо – витрати на утримання й експлуатацію науково-дослідного обладнання, установок і споруд, інших об'єктів основних засобів;
Вз – загальногосподарські витрати, безпосередньо пов'язані з виконанням цих робіт;
Вптм – витрати на патентування;
Він – інші витрати, включно з послугами сторонніх організацій, що залучені для створення активу;
Вп – податки та інші обов'язкові платежі у витратах на створення активу.

Пояснення до формули: ця формула дає змогу визначити фактичні витрати, що були здійснені аграрним формуванням у процесі його створення. Це є узагальнена формула, яка допомагає комплексно врахувати всі складові витрат, де кожний елемент відображає певний вид ресурсів, залучених до створення об'єкта, та дає можливість сформувати повну собівартість нематеріального активу. Застосування цієї формули забезпечує комплексний та системний підхід до визначення фактичної вартості створення нематеріальних активів, допомагає коректно формувати первісну вартість активу в бухгалтерському обліку та гарантує можливість подальшої об'єктивної оцінки, знецінення або переоцінки. Це особливо важливо для аграрних формувань, де значна частина нематеріальних активів створюється власними силами та має унікальний характер.

Таким чином, наведена методика забезпечує відтворення реальної

економічної вартості прав на об'єкти інтелектуальної власності, формує достовірні дані для бухгалтерського обліку та фінансової звітності, а також сприяє прийняттю обґрунтованих управлінських рішень щодо використання, комерціалізації чи оцінки ефективності таких активів в аграрних підприємствах.

Додаток Р

Основні напрями удосконалення облікового забезпечення аудиту нематеріальних активів в аграрних формуваннях

№	Напрям удосконалення	Суть удосконалення	Вплив на облік	Значення для аудиту
1	Удосконалення нормативно-правового регулювання	Гармонізація НП(С)БО 8 з МСБО 38 та МСФЗ 13; розширення переліку об'єктів нематеріальних активів; нормативне врегулювання переоцінки	Підвищення достовірності визнання та оцінки нематеріальних активів	Зменшення професійного судження, зниження аудиторського ризику
2	Розвиток справедливо-вартісної оцінки	Запровадження регулярної переоцінки нематеріальних активів, щодо яких існує активний ринок	Формування більш об'єктивної балансової вартості	Підвищення якості перевірки правильності оцінки та знецінення
3	Удосконалення документального забезпечення	Введення спеціалізованих форм: актів капіталізації, звітів про НДДКР, реєстрів витрат на створення нематеріальних активів	Чітке розмежування витрат періоду та капітальних інвестицій	Підвищення доказової бази аудиторських процедур
4	Розвиток інтегрованої та нефінансової звітності	Розкриття інформації про людський, структурний та ринковий капітал	Розширення інформаційного поля щодо нематеріальних активів	Можливість застосування аналітичних процедур поза межами фінансової звітності
5	Запровадження поетапної процедури економічного аналізу	Ідентифікація, оцінка, аналіз ефективності використання, тестування на знецінення	Формування системного підходу до управління нематеріальними активами	Підвищення повноти та якості аудиторських висновків
6	Використання системи тверджень управлінського персоналу	Перевірка існування, прав, повноти, оцінки, подання та розкриття	Формування логічно узгодженої структури облікової інформації	Комплексне охоплення всіх аспектів аудиту нематеріальних активів
7	Розвиток внутрішнього контролю нематеріальних активів	Впровадження регламентів, процедур моніторингу, контролю знецінення	Підвищення надійності облікової системи	Зменшення ймовірності суттєвих викривлень
8	Цифровізація обліково-аналітичних процесів	Використання ERP-систем, аналітичних платформ, баз даних	Оперативність формування облікової інформації	Можливість застосування безперервного та дистанційного аудиту
9	Підвищення професійної компетентності персоналу	Навчання бухгалтерів та аудиторів методам оцінки та аналізу нематеріальних активів	Підвищення якості облікових рішень	Підвищення рівня професійного скептицизму
10	Інтеграція обліку, аудиту та стратегічного управління	Орієнтація на створення вартості та управління нематеріальними активами	Перехід від формального обліку до стратегічної функції	Посилення ролі аудиту у прийнятті управлінських рішень

Джерело: розроблено автором на основі теоретичних та практичних досліджень.

Додаток С

ПРОГРАМА
ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ

(відповідно до наказу № ___ від «__» _____ 2025 р.)

І. Мета аудиту

- Оцінити повноту та достовірність відображення нематеріальних активів (НМА) у бухгалтерському обліку агроформування.
- Дослідити ефективність внутрішнього контролю за НМА і ризики втрати прав, перевищення строків, знецінення або неправильної класифікації.
- Перевірити відповідність процедур визнання, оцінювання, амортизації та знецінення вимогам НП(С)БО/МСФЗ.
- Оцінити економічний ефект та управлінську цінність НМА у забезпеченні конкурентоспроможності агробізнесу.

ІІ. Завдання аудиту

1. Виявити всі доступні НМА та перевірити їх юридичне обґрунтування.
2. Перевірити порядок первісного визнання та подальшої оцінки НМА.
3. Оцінити інформаційні системи, де ведеться облік НМА.
4. Перевірити дотримання строків дії прав, ліцензій, договорів користування.
5. Дослідити наявність ознак знецінення та коректність тестування.
6. Перевірити відображення НМА у примітках до фінансової звітності.
7. Оцінити внутрішні процеси управління інтелектуальним капіталом.

ІІІ. Програма внутрішнього аудиту (поетапно)

№	Процедури	Очікуваний результат	Джерела/документи	Відповідальний	Термін виконання
Етап 1. Підготовчо-організаційний					
1.1	Призначення відповідальних осіб та визначення складу аудиторської групи	Офіційний склад комісії	Офіційний склад комісії	Наказ про проведення внутрішнього аудиту, посадові інструкції	Керівник служби внутрішнього аудиту
1.2	Збір інформації про	Визначення нормативної	Визначення нормативної	Наказ про облікову	Внутрішній

	облікову політику підприємства щодо НМА	бази	бази	політику, робочий план рахунків, регістри обліку НМА	аудитор, головний бухгалтер
1.3	Виявлення проблемних ділянок обліку та контролю	Формування ризикових зон	Формування ризикових зон	Реєстр НМА, попередні акти інвентаризації, аудиторські файли минулих періодів	Внутрішній аудитор
1.4	Аналіз джерел даних: договірна база, реєстри НМА, програмне забезпечення, ліцензії, правові акти	Визначення достатності документів	Визначення достатності документів	Договори, патенти, свідоцтва, ліцензії, акти введення в експлуатацію, реєстри прав	Внутрішній аудитор, юрист
1.5	Проведення попереднього інтерв’ю з ІТ-відділом, юристом, бухгалтерією	Оцінка структури відповідальності	Оцінка структури відповідальності	Протоколи інтерв’ю, матриця відповідальності, регламенти доступу	Внутрішній аудитор
1.6	Розробка Програми внутрішнього аудиту НМА	Затверджений документ	Затверджений документ	Проєкт програми аудиту, графік перевірки	Керівник аудиторської групи
1.7	Формування критеріїв оцінювання (вартість, строк використання, ризики, корисність)	Уніфікована база оцінки	Уніфікована база оцінки	Критерії суттєвості, карта ризиків, облікова політика	Керівник аудиторської групи
Етап 2. Фактична перевірка **2.1. Ідентифікація НМА**					
2.1.1	Перевірка повноти реєстру НМА	Повний перелік активів	Повний перелік активів	Інвентарна картотека, оборотно-сальдова відомість за рах. 12, реєстр НМА	Внутрішній аудитор, бухгалтерія
2.1.2	Виявлення "прихованих" НМА: бази даних, внутрішні розробки, агрокарти	Включення до обліку	Включення до обліку	ІТ-реєстри, бази даних, карти полів, технічні описи внутрішніх розробок	Внутрішній аудитор, ІТ-служба

2.1.3	Перевірка відповідності критеріям активу	Оцінка на відповідність МСФЗ/НП(С)БО	Оцінка на відповідність МСФЗ/НП(С)БО	МСБО 38, НП(С)БО 8, наказ про облікову політику, первинні документи	Внутрішній аудитор
2.2. Юридичні аспекти					
2.2.1	Аналіз договорів користування землею, водними ресурсами, сервітутами	Юридичний статус прав	Юридичний статус прав	Договори оренди землі, сервітутів, водокористування, реєстри речових прав	Юрист, внутрішній аудитор
2.2.2	Перевірка ліцензій на використання ЗЗР, насіння, племінних ресурсів	Чинність документів	Чинність документів	Ліцензії, сертифікати, договори постачання насіння/ЗЗР, реєстраційні документи	Юрист, агрономічна служба
2.2.3	Аналіз чинності торговельних марок, патентів	Виявлення ризиків анулювання	Виявлення ризиків анулювання	Свідоцтва на ТМ, патенти, дані УКРНОІВІ, договори передачі прав	Юрист, внутрішній аудитор
2.3. Первісне визнання та оцінка					
2.3.1	Контроль первинних документів на придбання НМА	Обґрунтованість первісної вартості	Обґрунтованість первісної вартості	Накладні, акти, договори, платіжні документи, акти введення в експлуатацію	Внутрішній аудитор, бухгалтерія
2.3.2	Аналіз процесів створення внутрішніх НМА (програмне забезпечення, бази даних, алгоритми агромоніторингу)	Розмежування R&D	Розмежування R&D	Звіти про створення НМА, акти виконаних робіт, кошториси, технічні завдання	Внутрішній аудитор, бухгалтерія, ІТ-служба
2.3.3	Перевірка використання оцінювачів при визначенні справедливої вартості	Коректність переоцінки	Коректність переоцінки	Звіти оцінювачів, договори з оцінювачами, розрахунки справедливої вартості	Внутрішній аудитор, бухгалтерія
2.4. Амортизація та знецінення					
2.4.1	Аналіз строків корисного використання НМА	Раціональність строків	Раціональність строків	Наказ про облікову політику, інвентарні	Внутрішній аудитор

				картки, договори, технічні паспорти	
2.4.2	Перевірка наявності ознак знецінення в умовах війни	Визначення потреби в тестуванні	Визначення потреби в тестуванні	Фінансові показники, рішення керівництва, дані про простої/втрату прав, ринкові фактори	Внутрішній аудитор, бухгалтерія
2.4.3	Перевірка правильності нарахування амортизації	Відповідність обліковій політиці	Відповідність обліковій політиці	Розрахунки амортизації, оборотно-сальдова відомість, регістри бухобліку	Внутрішній аудитор, бухгалтерія
2.5. Технологічні та цифрові НМА					
2.5.1	Аналіз використання програмного забезпечення: точне землеробство, GPS-трекери техніки, карти врожайності	Ефективність та капіталізація	Ефективність та капіталізація	Перелік ПЗ, договори ліцензій, дані GPS/ГІС, карти врожайності, акти впровадження	Внутрішній аудитор, ІТ-служба, агроном
2.5.2	Перевірка захисту електронних баз даних	Запобігання втраті	Запобігання втраті	Регламенти доступу, політика резервного копіювання, журнали користувачів	ІТ-служба, внутрішній аудитор
2.5.3	Оцінка ризиків кібератак	Виявлення потреби у додатковому контролі	Виявлення потреби у додатковому контролі	Звіти ІТ-безпеки, журнал інцидентів, план резервного відновлення	ІТ-служба, внутрішній аудитор
2.6. Економічний ефект НМА					
2.6.1	Оцінка впливу НМА на урожайність, витрати, собівартість	Визначення економічної вигоди	Визначення економічної вигоди	Управлінська звітність, технологічні карти, дані урожайності, калькуляції собівартості	Внутрішній аудитор, економіст, агроном
2.6.2	Розрахунок ефективності інвестицій у технології	ROI-аналіз	ROI-аналіз	Бюджети інвестицій, фактичні витрати, економічні розрахунки, дані управлінського	Економіст, внутрішній аудитор

				обліку	
2.6.3	Аналіз брендової складової (ТМ, репутація, якість продукції)	Вплив на ринок та продажі	Вплив на ринок та продажі	Дані продажів, договори з покупцями, маркетингові матеріали, реєстр ТМ	Внутрішній аудитор, відділ збуту
Етап 3. Узагальнення результатів					
3.1	Класифікація виявлених недоліків за рівнем ризику	Високий/середній/низький	Високий/середній/низький	Робочі документи аудиту, матриця ризиків, перелік виявлених відхилень	Керівник аудиторської групи
3.2	Формування пропозицій з удосконалення обліку НМА	Рекомендації	Рекомендації	Проєкт рекомендацій, протоколи обговорення з відповідальними особами	Керівник аудиторської групи
3.3	Підготовка Звіту внутрішнього аудиту НМА	Офіційний документ	Офіційний документ	Робочі документи, узагальнення результатів, проєкт звіту	Керівник аудиторської групи
Етап 4. Контроль усунення недоліків					
4.1	Розробка Плану усунення недоліків	Конкретний перелік заходів	Конкретний перелік заходів	Звіт внутрішнього аудиту, план коригувальних заходів, відповідальні особи	Керівник підприємства, відповідальні підрозділи
4.2	Повторна перевірка найбільш ризикових ділянок	Оцінка виконання	Оцінка виконання	План усунення недоліків, підтвердні документи виконання заходів	Внутрішній аудитор
4.3	Підготовка заключного висновку щодо стану контролю за НМА	Підсумковий документ	Підсумковий документ	Акт повторної перевірки, заключний висновок, оновлена карта ризиків	Керівник служби внутрішнього аудиту

Джерело: розроблено автором

Додаток Т

Наукові праці, в яких опубліковані основні наукові результати дисертації

1. Gutsalenko, L., & Beldiy, A. (2020). Characteristics of intangible assets as object of accounting and specificities determination of its valuation. *Economics and Business Management*, 11(4), 51-59. URL: https://economicscience.com.ua/en/journals/t-11-4-2020/osoblivosti-nematerialnikh-aktiviv-yak-ob-yekta-obliku-ta-spetsifiki-viznachennya-yogo-vartisnoyi-otsinki. http://doi.org//10.31548/bioeconomy2020.04.006 (особисто автором узагальнено основні критерії нематеріальних активів).

2. Марчук У. О., Юрлова А. М. Відмінність відображення нематеріальних активів у фінансовій звітності за формами МСФЗ та НП(С)БО на прикладі аграрних формувань. *Фінанси України*. 2024. № 1. С. 117-128. URL: https://finukr.com.ua/index.php/journal/article/view/8. DOI: https://doi.org/10.33763/finukr2024.01.117 (особисто автором представлено порівняння даних балансів за МСФЗ та НП(С)БО умовного аграрного формування).

3. Юрлова А. М. Нематеріальні активи, як важливий ресурс в аграрному підприємстві та особливості його аудиту. *Ефективна економіка*. 2025. № 6. URL: https://nayka.com.ua/index.php/ee/article/view/6827. DOI: http://doi.org/10.32702/2307-2105.2025.6.103.

4. Юрлова А. М. Капіталізація нематеріальних активів підприємств агробізнесу в умовах сучасних викликів. *Економічна парадигма*. 2025. № 12. URL: https://humanitarian.com.ua/index.php/economics/article/view/1771. DOI: https://doi.org/10.25313/2520-2294-2025-12-11748.

5. Юрлова А. М. Внутрішній аудит нематеріальних активів аграрних підприємств: облікове забезпечення та ризик-орієнтований підхід. *Економіка та суспільство*. 2026. № 85. URL: https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/7844. DOI: https://doi.org/10.32782/2524-0072/2026-85-51.

6. Юрлова А. М. Ризики викривлення інформації щодо нематеріальних активів та їх врахування в аудиті фінансової звітності аграрних підприємств. *Актуальні проблеми сталого розвитку*. 2026. № 3(5). С. 15-24. URL: https://journals.csr.com.ua/index.php/sustainability/uk/article/view/489. DOI: https://doi.org/10.60022/3(5)-2S.

7. Бельдій А. М. Облікове забезпечення аудиту нематеріальних активів. *Облік, аналіз, аудит та оподаткування: сучасна парадигма в умовах сталого розвитку* : зб. матеріалів VI Міжнар. наук.-практ. конф., присвяченої 20-й річниці створення кафедри аудиту; 10 грудня 2020 р. Київ : КНЕУ, 2020. 587 с. С. 290-291.

8. Бельдій А. М. Особливості проведення аудиту нематеріальних активів у карантинних умовах. *Актуальні проблеми та перспективи розвитку обліку, аналізу та контролю в соціально-орієнтованій системі управління підприємством* : матеріали IV Всеукраїнської науково-практичної конференції. м. Полтава, 31 березня 2021 року. Полтава, 2021. Ч. 1. 573 с. С. 526-527.

9. Бельдій А.М. Вплив амортизації нематеріальних активів на податкові різниці при визначенні податку на прибуток. *Перспективи розвитку бухгалтерського обліку, аудиту, оподаткування та фінансів в умовах цифрової трансформації економіки* : матеріали Всеукраїнської науково-практичної інтернет-конференції, м. Миколаїв; 20 травня 2021 р. Миколаїв : МНАУ, 2021. С. 13-16.

10. Гуцаленко Л. В., Бельдій А.М. Документування операцій з нематеріальними активами. *Міжнародні тенденції формування професійної компетентності фахівців з обліку і оподаткування* : тези доповідей І Міжнародної науково- практичної онлайн-конференції (м. Київ, 16-17 вересня 2021 року). С. 18-20.

11. Бельдій А. М. Особливості проведення внутрішнього аудиту нематеріальних активів аграрних формувань. *Аграрна політика України в умовах глобальних викликів* : матеріали доповідей Міжнародної науково-практичної конференції (м. Київ, 23-24 вересня 2021 р.) / за заг. ред. Діброва

А. Д. Київ : Редакційно-видавничий відділ НУБіП України, 2021. С. 199-201.

12. Бельдій А. М. Методичні підходи до облікового забезпечення аудиту нематеріальних активів. *Наукові читання професора Григорія Герасимовича Кірейцева (до 90-річчя від дня народження)* : збірник тез доповідей Всеукраїнської науково-практичної онлайн-конференції (м. Київ, 22 лютого 2022 р.) / за заг. ред. Гуцаленко Л. В. Київ : НУБіП України, 2022. С. 19-22.

13. Гуцаленко Л. В., Бельдій А. М. Аудит об'єктів інтелектуальної власності та нематеріальних активів в умовах воєнного стану. *Сучасні кризові явища в економіці та проблеми облікового, контрольного та аналітичного забезпечення управління підприємством* : XIV Міжнародна науково-практична конференція, 24 червня 2022 р. Луцьк, 2022.

14. Юрлова А. М. Інформаційне забезпечення аудиту нематеріальних активів в умовах післявоєнної відбудови. *Стратегія інноваційного розвитку аграрних формувань України: аналітико-прогнозний аспект* : зб. тез доповідей IV Міжнародної науково-практичної конференції, 5-6 жовтня 2022 р. Київ : НУБіП України, 2022. 194 с. С. 96-97.

15. Юрлова А. М. Нематеріальні активи: зміни у веденні обліку 2024 року. *Економічні дні – 2024* : матеріали Всеукраїнської науково-практичної конференції молодих вчених та студентів, 10 квітня 2024 р. Київ : НУБіП України, 2024. 276 с. С. 195-196.

16. Gutsalenko L., Beldii A. Methodological approaches to information support of audit of intangible assets. Účtovníctvo a audítorstvo v procese svetovej harmonizácie. medzinárodná vedecká konferencia. *Účtovníctvo a audítorstvo v procese svetovej harmonizácie* : zborník z medzinárodnej vedeckej konferencie, 7.-9. septembra 2021 (Skalica, Slovensko). Bratislava : Vydavateľstvo EKONÓM, 2021. ISBN 978-80-225-4847-2.

17. Beldii A. Criteria for recognition of intangible assets in the company's balance sheet. *International Symposium. Experience. Knowledge. Contemporary Challenges „Back to the Future. Social – economic Challenges and Perspectives" May 27th - 28th*. 2021. P. 951-956.

18. Gutsalenko L., Mulyk T., Tsaruk N., Yurlova A. Conceptual framework for accounting of Intangible Assets. *24th International Scientific Conference: Economic science for rural development 2023. 10-12 May 2023*. Jelgava, Latvia, 2023. P. 417-426.

19. Gutsalenko L., Beldii A. The impact of IFRS 16 «Lease» on the accounting treatment of intangible assets. *National and world financial and economic systems in the conditions of modern challenges* : collective monograph / ed. by Davydenko N. M. Verlag. SWG imex GmbH, Nuremberg, Deutschland, 2021. P. 253-265

20. Бельдій А. Траєкторія формування облікової політики нематеріальних активів підприємств. *Етапи становлення та розвитку економіки незалежної України* : кол. моногр. / за ред. Ю. Пасічник. Нюрнберг, Німеччина : Verlag SWG imex GmbH, 2021. С. 382-390.

21. Gutsalenko L. V., Beldii A. M. Leases under IFRS: recognition, accounting, disclosure and right to lease as an intangible asset. *Application of International Accounting Standards by Enterprises in the Context of Modern Challenges* : collective monograph / National University of Life and Environmental Sciences of Ukraine. Košice : Vysoká škola bezpečnostného manažérstva v Košiciach, 2022. 275 p. P. 102-113.

Додаток У

Відомості про апробацію результатів дисертації

1. Бельдій А. М. Облікове забезпечення аудиту нематеріальних активів. *Облік, аналіз, аудит та оподаткування: сучасна парадигма в умовах сталого розвитку* : зб. Матеріалів VI Міжнар. наук.-практ. конф., присвяченої 20-й річниці створення кафедри аудиту; 10 грудня 2020 р. Київ : КНЕУ, 2020. 587 с. С. 290-291.
2. Бельдій А. М. Особливості проведення аудиту нематеріальних активів у карантинних умовах. *Актуальні проблеми та перспективи розвитку обліку, аналізу та контролю в соціально-орієнтованій системі управління підприємством* : матеріали IV Всеукраїнської науково-практичної конференції. м. Полтава, 31 березня 2021 року. Полтава, 2021. Ч. 1. 573 с. С. 526-527.
3. Бельдій А.М. Вплив амортизації нематеріальних активів на податкові різниці при визначенні податку на прибуток. *Перспективи розвитку бухгалтерського обліку, аудиту, оподаткування та фінансів в умовах цифрової трансформації економіки* : матеріали Всеукраїнської науково-практичної інтернет-конференції, м. Миколаїв; 20 травня 2021 р. Миколаїв : МНАУ, 2021. С. 13-16.
4. Гуцаленко Л. В., Бельдій А.М. Документування операцій з нематеріальними активами. *Міжнародні тенденції формування професійної компетентності фахівців з обліку і оподаткування* : тези доповідей І Міжнародної науково- практичної онлайн-конференції (м. Київ, 16-17 вересня 2021 року). С. 18-20.
5. Бельдій А. М. Особливості проведення внутрішнього аудиту нематеріальних активів аграрних формувань. *Аграрна політика України в умовах глобальних викликів* : матеріали доповідей Міжнародної науково-практичної конференції (м. Київ, 23-24 вересня 2021 р.) / за заг. ред. Діброва А. Д. Київ : Редакційно-видавничий відділ НУБіП України, 2021. С. 199-201.
6. Бельдій А. М. Методичні підходи до облікового забезпечення аудиту нематеріальних активів. *Наукові читання професора Григорія Герасимовича Кірейцева (до 90-річчя від дня народження)* : збірник тез доповідей Всеукраїнської науково-практичної онлайн-конференції (м. Київ, 22 лютого 2022 р.) / за заг. ред. Гуцаленко Л. В. Київ : НУБіП України, 2022. С. 19-22.
7. Гуцаленко Л. В., Бельдій А. М. Аудит об’єктів інтелектуальної власності та нематеріальних активів в умовах воєнного стану. *Сучасні кризові явища в економіці та проблеми облікового, контрольного та аналітичного забезпечення управління підприємством* : XIV Міжнародна науково-практична конференція, 24 червня 2022 р. Луцьк, 2022.
8. Юрлова А. М. Інформаційне забезпечення аудиту нематеріальних активів в умовах післявоєнної відбудови. *Стратегія інноваційного розвитку аграрних формувань України: аналітико-прогнозний аспект* : зб. тез доповідей IV Міжнародної науково-практичної конференції, 5-6 жовтня 2022 р. Київ : НУБіП України, 2022. 194 с. С. 96-97.
9. Юрлова А. М. Нематеріальні активи: зміни у веденні обліку 2024 року. *Економічні дні – 2024* : матеріали Всеукраїнської науково-практичної конференції молодих вчених та студентів, 10 квітня 2024 р. Київ : НУБіП України, 2024. 276 с. С. 195-196.
10. Gutsalenko L., Beldii A. Methodological approaches to information support of audit of intangible assets. *Účtovníctvo a audítorstvo v procese svetovej harmonizácie. medzinárodná vedecká konferencia*. *Účtovníctvo a audítorstvo v procese svetovej harmonizácie* : zborník z medzinárodnej vedeckej konferencie, 7.-9. septembra 2021 (Skalica, Slovensko). Bratislava : Vydavateľstvo EKONÓM, 2021. ISBN 978-80-225-4847-2.
11. Beldii A. Criteria for recognition of intangible assets in the company’s balance sheet. International Symposium. Experience. Knowledge. Contemporary Challenges „Back to the Future. Social – economic Challenges and Perspectives” May 27th - 28th. 2021. P. 951-956.
12. Gutsalenko L., Mulyk T., Tsaruk N., Yurlova A. Conceptual framework for accounting of Intangible Assets. *24th International Scientific Conference: Economic science for rural development 2023*. 10-12 May 2023. Jelgava, Latvia, 2023. P. 417-426.

Додаток Ф

Довідки про впровадження дезультатів дисертації

Федерація аудиторів, бухгалтерів і фінансистів АПК України
(ФАБФ)
Україна, 03127, м. Київ,
вул. Героїв Оборони, 10
Тел.+38 (044) 259 01 24
e-mail: fabf.org@gmail.com

Federation of Auditors, Accountants and Financiers of AIC of Ukraine
(FAAF)
Heroiv Oborony, 10
Kyiv, 03127, Ukraine
Tel. +38 (044) 259 01 24
e-mail: fabf.org@gmail.com

Вих. № 05/06 від 10.06.2026 р.

ДОВІДКА
про впровадження результатів дисертаційного дослідження
ЮРЛОВОЇ АЛЬОНИ МИХАЙЛІВНИ
на тему: «Облікове забезпечення аудиту нематеріальних активів агроформувань»

Громадська організація «Федерація аудиторів, бухгалтерів і фінансистів АПК України» підтверджує практичне значення та методичну цінність рекомендацій та пропозиції наданих до впровадження Юрловою Альоною Михайлівною.

Зокрема, у практику Федерації та її членів упроваджено: Концептуальну модель засад обліку і аудиту НМА для розробки методичних рекомендацій з оцінки ризиків суттєвого викривлення інформації про специфічні галузеві активи агробізнесу (права оренди, селекційні досягнення, цифрові агротехнології); ризик-орієнтовані етапи внутрішнього аудиту НМА для оптимізації контрольних процедур, автоматизації обліку в ERP-системах та регулярного тестування цифрових ресурсів на знецінення; пакет робочих документів аудитора включаючи Програму внутрішнього аудиту НМА агроформування та Анкету оцінювання кваліфікації внутрішнього аудитора.

Результати дисертаційного дослідження, а також розроблені Юрловою Альоною Михайлівною рекомендації та пропозиції сприяють підвищенню достовірності фінансової звітності підприємств агропромислового комплексу та гармонізації національної практики з вимогами Міжнародних стандартів фінансової звітності.

Зазначені напрацювання взято до уваги та рекомендовано до використання у практичній діяльності Громадської організації «Федерація аудиторів, бухгалтерів і фінансистів АПК України».

Виконавчий директор
доктор філософії з менеджменту **Юлія НЕЖИД**

ЗАТВЕРДЖУЮ
Проректор з науково-педагогічної роботи та цифрової трансформації Національного університету біоресурсів і природокористування України, доктор педагогічних наук, професор

_____ **Олена ГЛАЗУНОВА**
(підпис) (Прізвище, ініціали)

« » _____ р.

ПОГОДЖЕНО
Проректор з наукової роботи та інноваційної діяльності Національного університету біоресурсів і природокористування України, доктор сільськогосподарських наук, професор

_____ **Оксана ТОНХА**
(підпис) (Прізвище, ініціали)

« » _____ р.

А К Т
про впровадження/використання результатів дисертаційної роботи у навчальний процес

Даним актом стверджується, що результати дисертаційної роботи на тему: «Облікове забезпечення аудиту нематеріальних активів аграрних формувань», що представлена на здобуття наукового ступеня доктора філософії за спеціальністю 071 «Облік і оподаткування», виконаної Юрловою Альоною Михайлівною, використовуються у навчальному процесі на кафедрі обліку та оподаткування при викладанні дисциплін «Організація і методика аудиту» та «Облік і фінансова звітність за міжнародними стандартами» у підготовці фахівців ОС «Магістр» із спеціальності 071 «Облік і оподаткування».

Зокрема, досліджуються методичні підходи до організації аудиту та облікового забезпечення нематеріальних активів, а також мінімізації ризиків при документуванні операцій з нематеріальними активами та посилення контрольної функції аудиту в системі управління підприємством.

Декан економічного факультету
к.е.н., доцент Андрій МУЗИЧЕНКО

Завідувач кафедри обліку та
оподаткування, к.е.н., доцент Володимир ЛИТВИНЕНКО

Crowe Erfolg Ukraine
вул. Л.Первомайського, 7, Київ
Україна, 01133
Тел. +38 050 353 30 33
o.bogdanova@croweerfolg.com.ua
www.crowe.com.ua/croweaa
croweerfolg.com.ua/

Вих. № 2026/08/03-8135
Від 03.08.2026

ДОВІДКА
про впровадження результатів дисертаційного дослідження

Даною довідкою підтверджується, що у Товаристві з обмеженою відповідальністю «КРОУ ЕРФОЛЬГ Україна» були впроваджені результати дисертаційного дослідження Юрлової Альони Михайлівни на тему «Облікове забезпечення аудиту нематеріальних активів агроформувань», зокрема:

- запропоновано шаблон Звіту незалежного аудитора щодо нематеріальних активів з урахуванням вимог Міжнародного стандарту аудиту 805;
- використано методичні підходи до ідентифікації, оцінки та перевірки нематеріальних активів аграрних формувань як окремого об'єкта аудиту;
- враховано рекомендації щодо оцінки ризиків суттєвого викривлення інформації про нематеріальні активи у фінансовій звітності аграрних формувань;
- застосовано пропозиції щодо документування аудиторських процедур під час перевірки правовстановлюючих документів, оцінки, амортизації, знецінення та розкриття інформації про нематеріальні активи.

Таким чином, результати дисертаційного дослідження Юрлової А. М. є доцільними, обґрунтованими та мають практичну цінність для аудиторської діяльності. Запропоновані рекомендації можуть бути використані в практиці аудиторських компаній і сприятимуть підвищенню ефективності, якості та обґрунтованості надання аудиторських послуг щодо перевірки нематеріальних активів аграрних формувань.

Директор
Богданова О. С.

"КРОУ ЕРФОЛЬГ УКРАЇНА"
Ідентифікаційний код 36694398

Crowe Erfolg Ukraine is a member of Crowe Global, a Swiss verein. Each member firm of Crowe Global is a separate and independent legal entity. Crowe Erfolg Ukraine and its affiliates are not responsible or liable for any acts or omissions of Crowe Global or any other member of Crowe Global. Crowe Global does not render any professional services and does not have an ownership or partnership interest in Crowe Erfolg Ukraine.
© 2026 Crowe Erfolg Ukraine

ТОВАРИСТВО З ОБМЕЖЕНОЮ ВІДПОВІДАЛЬНІСТЮ
«БІЗНЕС АГРО ІМПЕРІЯ»

22073, Вінницька обл., Хмільницький р-н, с. Кривошиї,
вул. Вишнева, 25, ЄДРПОУ 39893275, р/р UA853020760000026005131335326
АТ «Ощадбанк» МФО 302076 , ІПН 398932702232

№ 123/08 від 19.08.2026 р.

ДОВІДКА
про впровадження результатів дисертаційного дослідження Юрлової Альони Михайлівни на тему: «Облікове забезпечення аудиту нематеріальних активів агроформувань»

Нематеріальні активи є важливою складовою ресурсного потенціалу агроформувань, оскільки забезпечують їх інноваційний розвиток, конкурентоспроможність та ефективність господарської діяльності. В умовах цифровізації аграрного сектору особливого значення набуває достовірність їх облікового відображення та належне документальне забезпечення. Саме тому аудит нематеріальних активів потребує якісної інформаційної бази, яка дає змогу перевірити законність операцій, правильність оцінки, визнання, амортизації та відображення таких активів у фінансовій звітності агроформувань.

У практичній діяльності ТОВ «БІЗНЕС АГРО ІМПЕРІЯ» використано окремі науково-практичні розробки, викладені та обґрунтовані у дисертаційній роботі Юрлової Альони Михайлівни на тему «Облікове забезпечення аудиту нематеріальних активів агроформувань». Зокрема, автором запропоновано робочий документ для внутрішнього аудиту обліку нематеріальних активів аграрного формування, який може використовуватися під час проведення внутрішнього аудиту. Зазначений робочий документ спрямований на систематизацію даних щодо ідентифікації, правового підтвердження, оцінки, строку корисного використання, амортизації та документального оформлення нематеріальних активів.

Використання запропонованих розробок сприятиме підвищенню впорядкованості облікової інформації, посиленню контролю за наявністю та використанням нематеріальних активів, а також формуванню належної доказової бази для їх аудиторської перевірки.

Результати дисертаційного дослідження можуть бути використані у практичній діяльності ТОВ «БІЗНЕС АГРО ІМПЕРІЯ» для удосконалення облікового забезпечення аудиту нематеріальних активів з урахуванням специфіки аграрного виробництва.

Директор
ТОВ «БІЗНЕС АГРО ІМПЕРІЯ» Іван ТОМАШУК

УКРАЇНА
ТОВАРИСТВО З ОБМЕЖЕНОЮ ВІДПОВІДАЛЬНІСТЮ
«Дашківці»

22363 Вінницька обл., Літинський р-н, с. Дашківці, вул. Грушевського, 1,
ЗКПО 05527700 тел. +380674302267
Розрахунковий рахунок UA26 3808 0500 0000 0260 0421 7081
в ВОУ Райффайзен Банк «Аваль», МФО 380805
Податковий номер 055277002119

Вих. №3003-26
від 30 березня 2026 року

ДОВІДКА

про впровадження результатів дисертаційного дослідження

Юрлової Альони Михайлівни на тему: «Облікове забезпечення аудиту нематеріальних активів агроформувань»

В практичній діяльності ТОВ «ДАШКІВЦІ» використовуються наукові розробки, які викладені і обґрунтовані у дисертаційній роботі Юрлової Альони Михайлівни.

Зокрема, практичне значення мають запропоновані автором підходи до класифікації, ідентифікації, документального оформлення, облікового відображення та внутрішнього контролю нематеріальних активів з урахуванням особливостей діяльності аграрних підприємств. Використання зазначених рекомендацій сприяє підвищенню достовірності облікової інформації, удосконаленню організації обліку нематеріальних активів та формуванню належної інформаційної бази для проведення аудиту.

Результати дисертаційного дослідження можуть бути використані у процесі організації бухгалтерського обліку, внутрішнього контролю та підготовки інформації для аудиторської перевірки нематеріальних активів у діяльності ТОВ «ДАШКІВЦІ».

Директор ТОВ «ДАШКІВЦІ»
Іван СИДОРУК

Вінницька обл., Вінницький р-н, с. Дашківці, Товариство з обмеженою відповідальністю "ДАШКІВЦІ" ЄДРПОУ 05527700 Україна