

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

Факультет обліку і аудиту

Кафедра обліку у виробничій сфері

**Облік і аудит нематеріальних активів та відображення їх в
системі звітності підприємства**

Виконала студентка групи

ОПДм-21 Заяць В. П.

Науковий керівник:

ст.викл., к.е.н., Богуцька Л.Т.

Тернопіль - 2018

ВСТУП

Зростання конкурентоспроможності підприємств передбачає ефективне використання природних, матеріальних, трудових та фінансових ресурсів. Водночас дедалі більшу роль відіграють нематеріальні активи, частка яких у структурі активів суб'єктів підприємницької діяльності постійно зростає. Наявність нематеріальних активів у складі ресурсів підприємства збільшує ринкову вартість підприємств, підвищує інвестиційну привабливість та забезпечує захист їхніх прав.

Облікове законодавство звужує склад нематеріальних активів, зараховуючи витрати зі створення багатьох об'єктів на витрати звітного періоду. Унікальні об'єкти нематеріальних активів часто не враховуються у балансі, або їхня облікова вартість набагато нижче ринкової вартості, що приводить до заниження майнового стану підприємств. Причиною такої ситуації є, насамперед, відсутність стандартів оцінки вартості нематеріальних активів.

Розширення сфери використання нематеріальних активів, недосконалість законодавчої бази та класифікації об'єктів, недостатня розробка методики оцінки, зумовлює потребу в удосконаленні їх обліку та аудиту.

Вагомий внесок у розробку теоретичних та методичних питань обліку і аудиту нематеріальних активів внесли вітчизняні та зарубіжні вчені - економісти: С.Ф. Голов, Ф.Ф. Бутинець, В.В. Сопко, М.В. Кужельний, В.С. Рудницький, І.А. Бігдан, В.В. Сатовський, С.Й. Сажинець, Г.В. Савицька, А.Д. Шеремет, А. Велш Глен, Г. Шорт Деніел, Б. Нідлз, Д. Колдуел та інші

Разом із тим окремі проблеми обліку та аудиту нематеріальних активів у вітчизняній економіці залишаються все ще недостатньо дослідженими. З огляду на це, сьогодні важливо звертати увагу на такі основні питання: визначення сутності нематеріальних активів та їх

відповідна класифікація; оцінка нематеріальних активів; відображення (розкриття) інформації щодо нематеріальних активів у звітності; послідовність аудиту нематеріальних активів; система показників для аналізу нематеріальних активів в процесі аудиту.

Актуальність викладених вище проблем і необхідність удосконалення системи обліку та аудиту нематеріальних активів, зумовили вибір теми, постановку його мети та основні завдання.

Метою дипломної роботи є теоретичне і методичне обґрунтування положень, а також розробка практичних рекомендацій, спрямованих на вдосконалення методики обліку й аудиту нематеріальних активів та визначення найсуттєвіших аспектів їх організації на прикладі ФГ «Колос».

Відповідно до мети дослідження, сформульовано основні його завдання:

- дослідити та розкрити економічну сутність нематеріальних активів;
- доповнити класифікацію нематеріальних активів та надати пропозиції щодо її удосконалення;
- систематизувати й узагальнити підходи щодо оцінки різних видів і груп нематеріальних активів;
- дослідити основні напрями амортизаційної політики та запропонувати використання окремих методів нарахування амортизації для різних груп нематеріальних активів;
- розробити форми первинних документів та облікових регістрів з обліку нематеріальних активів;
- надати рекомендації щодо вдосконалення організації та методики аудиту нематеріальних активів і розробити робочу документацію аудитора для їх перевірки;
- дослідити аудиторські процедури з перевірки нематеріальних активів та надати пропозиції щодо підвищення їх ефективності;
- розглянути систему використаних показників економічного аналізу нематеріальних активів та внести пропозиції щодо її поліпшення.

Предметом дослідження є методика та організація обліку і аудиту нематеріальних активів на підприємстві.

Об'єктом дослідження є процес утримання нематеріальних активів, оцінка їх стану і рух на ФГ «Колос».

Методи дослідження. Для досягнення поставленої мети в дипломній роботі використовувались такі методи економічних досліджень: теоретичного узагальнення, дедукції та індукції, порівняння, аналізу і синтезу.

Під час проведення дослідження були проаналізовані праці провідних вітчизняних та зарубіжних економістів, нормативно-правові акти, дані поточного обліку та фінансова звітність ФГ «Колос».

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

- удосконалено методичні підходи до розкриття сутності нематеріальних активів як об'єкта обліку та аудиту за рахунок більш повного і поглибленого визначення особливостей і характерних ознак цього виду активів з метою підвищення ефективності їх використання в умовах конкурентного середовища, а також класифікацію нематеріальних активів за видами і функціональним призначенням;

- підходи щодо оцінки об'єктів нематеріальних активів з урахуванням європейського та світового досвіду, застосовуючи витратний, прибутковий та дохідний методи оцінки вартості нематеріальних активів, для формування достовірної інформації;

- систему обліку амортизаційних відрахувань та їх використання через введення субрахунків за видами необоротних активів до забалансового рахунку 09 «Амортизаційні відрахування», зокрема субрахунку 093 «Амортизаційні відрахування нематеріальних активів», що забезпечує посилення контролю за накопиченими сумами амортизаційних відрахувань

та їх використання на придбання й створення нових об'єктів нематеріальних активів.

Практичне значення результатів дипломної роботи полягає в розробці рекомендацій, спрямованих на удосконалення обліку та аудиту нематеріальних активів на підприємстві. Результати дослідження впроваджено у практичну діяльність ФГ «Колос», що підтверджено довідкою про впровадження.

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ І АУДИТУ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ

1.1. Економічна сутність і класифікація нематеріальних активів підприємства

В сучасних умовах жодне підприємство не може працювати без використання у своїй діяльності різних об'єктів нематеріальних активів. Незважаючи на права власності на них, відображення у балансі нематеріальних активів можливе лише за умови конкретизації їх сутності.

Для достовірного відображення операцій з нематеріальними активами в обліку та фінансовій звітності розглянено економічно – облікову категорію «Нематеріальні активи».

Визначення даного поняття наводяться у П(С)БО, М(С)БО 38, Методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку нематеріальних активів та Податковому кодексі України (табл. 1.1.)

Таблиця 1.1

Визначення понять нематеріальних активів

Джерело	Визначення
П(С)БО 8	Немонетарний актив, який не має матеріальної форми та може бути ідентифікований [70].
М(С)БО 38	Немонетарний актив, що його можна ідентифікувати, без фізичної субстанції, який утримують для використання у виробництві чи постачанні товарів або послуг, а також для передачі в оренду іншим сторонам чи для адміністративних цілей [54].
Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку нематеріальних активів	Вважаються немонетарні активи, які не мають матеріальної форми та можуть бути ідентифіковані (незалежно від строку їх корисного використання (експлуатації)) [50].

Податковий кодекс України	Право власності на результати інтелектуальної діяльності, у тому числі промислової власності, а також інші аналогічні права, визнані об'єктом права власності, право користування майном та майновими правами платника податку в установленому законодавством порядку [69].
---------------------------	---

Аналізуючи наведені визначення нематеріального активу зазначимо, що існують деякі розбіжності у трактуванні даного поняття.

Сутність нематеріальних активів досліджується також у працях багатьох вчених. Кожен з яких висвітлює свій погляд на нематеріальні активи і трактування даної економічної категорії.

На думку Покропивного С.Ф. нематеріальні активи – це категорія, яка виникає внаслідок володіння правами на об'єкти інтелектуальної власності або обмежені природні ресурси для використання в господарській діяльності [30]. В даному визначенні акцентується увага на правах власності, але не враховано інші складові нематеріальних активів.

Зовсім інший підхід у Краївської І.А., яка визначає нематеріальні активи, як довгострокові активи, які не мають фізичної субстанції, але мають вартість. Зокрема – це активи, які використовуються в операційній діяльності та забезпечують власнику певні права, але не існують фізично [44].

За визначенням, даним М. Армстронгом, нематеріальні активи – це фактор, який спільно із фінансовими і матеріальними активами впливає на формування вартості компанії і знаходиться під її контролем [2].

На думку Л.Едвінсона і М.Мелоуна нематеріальні активи включають у себе вартість усіх взаємовідносин всередині і ззовні організації, а також вартість репутації, іміджу компанії і торгової марки [28].

І.А. Бігдан стверджує, що нематеріальні активи не маючи фізичної субстанції, одночасно є одним з видів ресурсів підприємства, які представляють певні права і переваги та дозволяють власнику здійснювати підприємницьку діяльність з метою отримання економічних вигод. Зважаючи на відсутність матеріальної форми, вони стають відчутними лише в процесі виробництва, реалізації продукції чи при здійсненні управлінської діяльності.

Тільки в поєднанні із засобами, предметами праці і робочою силою проявляється ефект від їх використання [10, с.78].

У своїх дослідженнях Л.З. Шнейдман та А.І. Добринін дають визначення нематеріальних активів як умовної вартості об'єктів промислової та інтелектуальної власності, а також інших майнових прав [97]. Варто зазначити, що це суперечить визначенню активу, оскільки умовна вартість передбачає те, що об'єкт неможливо оцінити.

В економічній літературі існують ще й інші підходи до тлумачення поняття нематеріальних активів. Зокрема І.Т. Балабанов пропонує розглядати їх як вкладення коштів підприємства в нематеріальні об'єкти, які використовуватимуться протягом довгострокового періоду в господарській діяльності та приносять дохід [6, с.36-37].

І.А. Бланк визначає нематеріальні активи як необоротні активи, які не мають матеріальної форми і забезпечують здійснення усіх основних видів господарської діяльності [11, с.185].

На думку Куцика В.І. та Медведя Я.Я. нематеріальні активи – це активи, які не мають матеріально-речової форми, але приносять підприємству додатковий прибуток або створюють умови для його отримання [47].

Є науковці, які стверджують, що нематеріальні активи – це вартість документально оформлених прав користування землею, водою, іншими природними ресурсами, а також патенти, авторські права і товарні знаки, програмне забезпечення комп'ютерної техніки тощо [75, с.107].

Свої дослідження природи нематеріальних активів В.Ф. Палій і В.В. Палій сформулювали так: це об'єкти майна, які не мають матеріально - речового змісту, або цей зміст не має вирішального значення для продуктивного його використання, або матеріально-речовий зміст не розглядається через юридичну обмеженість [65, с.157].

Більшість вчених Атамас П.Й, Жилкіна Л.В, Голенко О.М. розглядають нематеріальні активи з точки зору П(С)БО 8 та М(С)БО 38. Але

в цих нормативних документах при визначенні поняття не враховано, що більша частина нематеріальних активів створюється завдяки результату творчої діяльності людини (інтелектуального капіталу), її здобутки повинні бути захищені правами власності автора (правами інтелектуальної власності є патенти, ліцензії, авторські свідоцтва та ін.). На нашу думку, найбільш повним буде наступне визначення: нематеріальний актив – це немонетарний актив, який 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. Процес прийняття рішення з приводу віднесення активу до складу нематеріальних можна схематично зобразити наступним чином (рис. 1.1).



Рис. 1.1 Ознаки визнання нематеріальних активів

Тлумачення поняття «нематеріальні активи» в різних країнах не відрізняється. Критеріями зарахування до такого виду активів є відсутність матеріальної форми, довгостроковість використання і здатність приносити дохід. Відмінності спостерігаються на рівні складу нематеріальних активів, їх

відображення в балансі, визначення терміну використання. Наприклад, в обліку окремих країн, на відміну від вітчизняного обліку, до складу нематеріальних активів відносяться організаційні витрати (витрати на створення підприємства, на рекламу, випуск акцій).

Розглянемо порядок відображення в системі обліку організаційних витрат у (США, Франція, Іспанія, Португалія), де вони розглядаються як довгострокові авансовані витрати (табл. 1.2), тому згідно з принципом відповідності вони підлягають капіталізації та визнаються поточними витратами (шляхом нарахування амортизації) в тих облікових періодах, у яких вони сприяють отриманню доходу [20, с. 383].

Таблиця 1.2

Особливості обліку організаційних витрат в окремих країнах світу

Назва країни	Порядок обліку організаційних витрат	Термін списання
1	2	3
США	До організаційних витрат відносяться всі витрати, які пов'язані з організацією діяльності підприємства на початку його функціонування.	не менше 5 років
Франція	Організаційні витрати капіталізуються в складі нематеріальних активів із наступним віднесенням витрат	не більше 5 років
Іспанія	Організаційні витрати оцінюють за витратами, пов'язаними з придбанням і початком роботи відповідного об'єкта.	не більше 5 років
Португалія	Організаційні витрати показані в складі нематеріальних активів, з обов'язковим відображенням інформації у примітках до фінансової звітності.	не більше 5 років

Відображення вітчизняними підприємствами у своїй звітності нематеріальних активів, на відміну від зарубіжного досвіду є більш рідкісним явищем. Так, як свідчить звітність підприємств України, нематеріальні активи займають лише 2-5% у складі всіх активів. Натомість у провідних компаніях світу частка НМА становить 30-40%, а в наукомістких компаніях цей показник досягає 70-80% [62].

Отже, дослідження обліку нематеріальних активів та їх економічної сутності виявили критерії їх визначення, однак непевність отримання економічної вигоди, внаслідок їх застосування зумовлюють потребу подальшого глибокого дослідження з метою напрацювання відповідних методологічних підходів у бухгалтерському обліку.

Подальшого вивчення потребує також питання класифікації нематеріальних активів. На даний час існує велика кількість елементів, які розглядаються як нематеріальні активи, тому виділяють різні підходи щодо їх класифікації.

Наприклад, нематеріальні активи можуть бути класифіковані як ділова репутація або ж визначені відокремлено і згруповані в різні категорії. Хендріксон, Ван Бреда та Мільнер вважають, що нематеріальні активи можуть бути поділені на традиційні нематеріальні активи (ділова репутація, бренди, патенти) і відстрочені витрати (реклама, дослідження і розвиток, витрати на навчання) [52].

З точки зору маркетингу нематеріальні активи можна класифікувати на чотири категорії, що ґрунтуються на концептуальному уявленні про серію подій, які передбачають створення конкурентних переваг:

- творчі цінності (реклама, розвиток продукту та інші інструменти маркетингу);
- ринкові активи (торгові марки, бренди, вхідні бар'єри, інформаційні системи),
- вияви цінності (імідж, репутація і преміальна ціна),
- поєднання ринкових активів (конкурентна перевага) [68].

З позиції фінансової перспективи нематеріальні активи класифікуються як інноваційний капітал, структурний капітал (інтелектуальний капітал і знання, майстерність працівників), виконувані контракти (робота з ліцензіями і франшизами, сільськогосподарські і інші квоти виробництва, експлуатаційні, сервісні можливості), ринковий капітал (бренди, торгові марки, титульні дані) і ділова репутація [67].

Для цілей бухгалтерського обліку П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» передбачено поділ нематеріальних активів на декілька груп (рис. 1.2).

– права користування природними ресурсами (право користування надрами, іншими ресурсами природного середовища, геологічною та іншою інформацією)

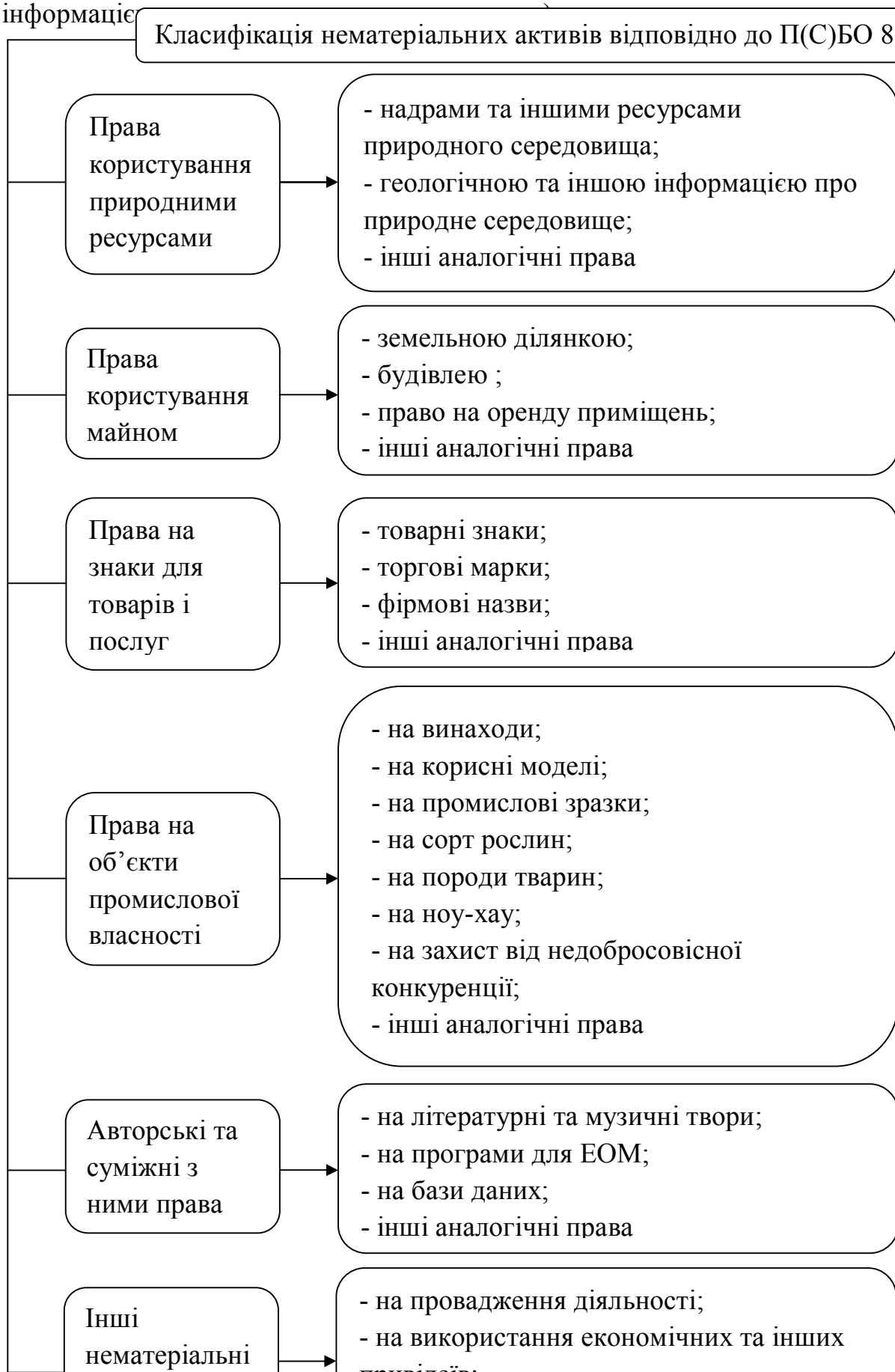


Рис 1.2. Класифікація нематеріальних активів відповідно до П(С)БО 8

– права користування майном (право користування земельною ділянкою відповідно до земельного законодавства, право користування будівлею, право на оренду приміщень тощо);

– права на комерційні позначення (права на торговельні марки (знаки для товарів і послуг), комерційні (фірмові) найменування тощо), крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті;

– права на об'єкти промислової власності (право на винаходи, корисні моделі, промислові зразки, сорти рослин, породи тварин, компонування (топографії) інтегральних мікросхем, комерційні таємниці, у тому числі ноу-хау, захист від недобросовісної конкуренції тощо), крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті;

– авторське право та суміжні з ним права (право на літературні, художні, музичні твори, комп'ютерні програми, програми для електронно-обчислювальних машин, компіляції даних (бази даних), виконання, фонограми, відеограми, передачі (програми) організацій мовлення тощо), крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті;

– інші нематеріальні активи (право на провадження діяльності, використання економічних та інших привілеїв тощо) [70].

Розглянемо більш детально окремі групи нематеріальних активів, зокрема:

1) право користування надрами та іншими ресурсами природного середовища – це право на користування надрами, у тому числі на розробку корисних копалин, на використання водних, біологічних та інших ресурсів, яке будь-яким чином впливає на рівень екологічної безпеки життєдіяльності підприємства, населеного пункту, регіону тощо;

2) право користування геологічною та іншою інформацією про природне середовище – це право на користування геологічною, геоморфологічною та іншою інформацією про стан та можливості господарського використання елементів природного середовища;

3) право користування земельною ділянкою – це право покупця на подальше господарське або інше користування земельною ділянкою. До цього права відноситься також право оренди земельної ділянки.

4) товарні знаки і торгові марки – це зареєстровані символи, знаки, слова, речення, які дають власнику право виділяти або ідентифікувати певне підприємство, продукт чи послуги.

5) право на програми для ЕОМ – це право на опублікування, відтворення, розповсюдження та інші дії по введенню в господарський обіг сукупності даних і команд, призначених для функціонування ЕОМ та інших комп'ютерних пристроїв з метою отримання результату.

6) право на бази даних – це право на опублікування, відтворення, розповсюдження та інші дії щодо введення в господарський обіг сукупності даних (статей, розрахунків тощо), які систематизовані для пошуку та обробки з допомогою ЕОМ.

7) право на використання економічних та інших привілеїв – це права на користування податковими, господарськими та іншими привілеями. Визначаються на підставі документів, що засвідчують ці права. Право користування податковими привілеями визначається на підставі інформації, наданої податковою адміністрацією.

Однак дана класифікація не задовольняє всіх вимог, які глобальні інтеграційні процеси ставлять перед нематеріальними активами. Ця проблема не залишилася поза увагою науковців. Існує багато підходів до класифікації нематеріальних активів. На сьогодні відсутня апробована багатоаспектна класифікація нематеріальних активів за найсуттєвішими ознаками та метою застосування, що не дозволяє повною мірою ефективно використовувати

нематеріальні активи та, виходячи з особливостей цих активів, вдосконалювати методика обліку і їх й аналізу.

Провівши критичний аналіз різних підходів, важливо відзначити ґрунтовну роботу Ю. Бородіна, в якій він виділив близько 30 прав щодо об'єктів інтелектуальної власності, тобто класифікував нематеріальні активи за правовою ознакою [13]. Тоді як Г. Десмонд та Р. Келлі згрупували нематеріальні активи за ознакою цілого, а саме:

- 1) об'єкти, які не можна відокремити від підприємства;
- 2) об'єкти, які не можна відокремити від фізичної особи;
- 3) об'єкти, які можна відокремити як від підприємства, так і від фізичної особи [26].

Бразілій Н.М. у своїй класифікації виділяє такі ознаки: термін використання, правова ознака, ступінь ідентифікації, правова захищеність, відчуження, ліквідність, ризику та шляхи надходження. Криштопа І.І. вважає доцільним розрізняти нематеріальні активи за ознакою правочинності права власності [45]. Кожна із зазначених класифікацій потребує уточнень та доопрацювань, але безсумнівно, праці вчених суттєво розширили межі знань в області нематеріальних активів.

Необхідно взяти до уваги зарубіжний досвід, так як інститут інтелектуальної власності там з'явився раніше і, відповідно досліджується він там довше. Виходячи із зарубіжних нормативних документів, для класифікації нематеріальних активів застосовують два критерії:

- ідентифікованість (виходячи з цього нематеріальні активи поділяють на ідентифіковані та неідентифіковані);
- шлях надходження на підприємство (відповідно надійшли зовні чи створені на підприємстві) (рис. 1.3).

Розглянемо ідентифікованість як перший критерій, відповідно до якого виділяють дві категорії нематеріальних активів: ідентифіковані, від яких можна чітко визначити майбутні економічні вигоди (окремо чи спільно з правами на них) та неідентифіковані, які створюють гудвіл.

Наступним критерієм вважається шлях надходження активів на підприємство. Відповідно до цієї категорії виділяють нематеріальні активи, що надійшли на підприємство в результаті господарських операцій (надійшли ззовні) та нематеріальні активи, створені підприємством. Серед нематеріальних активів, що надійшли зовні, виділяють ті які надійшли на підприємство самостійно, як частина основних засобів та які виникли з інших нематеріальних активів, що надійшли на підприємство в результаті обміну активами і на безоплатній основі, як внесок до статутного капіталу.

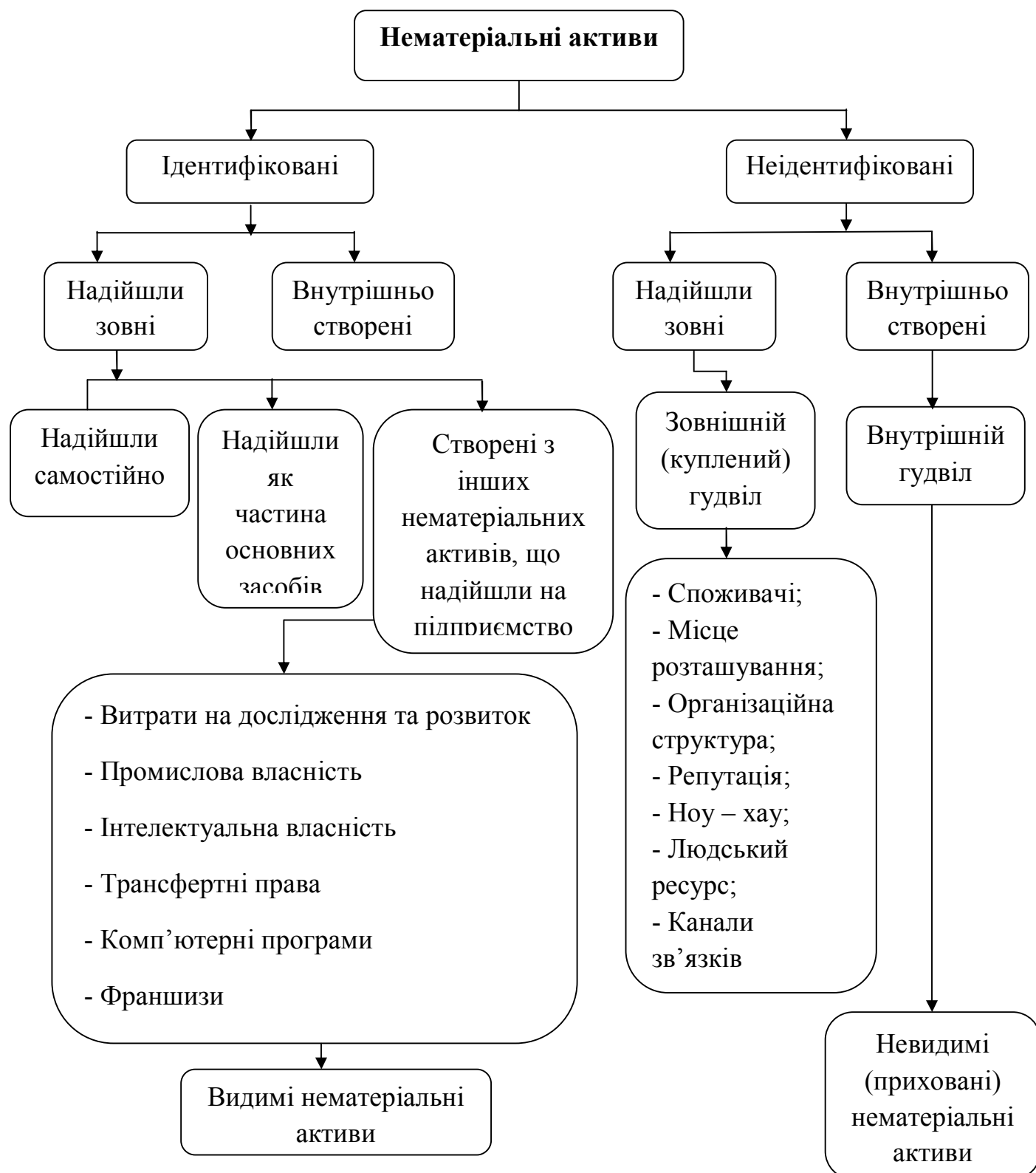


Рис. 1.3. Класифікація нематеріальних активів

Різні нематеріальні елементи групують за природою походження та сутністю відповідних інвестицій. Серед ідентифікованих нематеріальних активів (як тих, що надійшли зовні, так і створених на підприємстві) виділяють: витрати на науково-дослідні й дослідно-конструкторські роботи, промислову власність (патенти, торгові марки, корисні моделі, фірмові найменування та позначення), авторське право інтелектуальної власності, трансфертні права, комп'ютерні програми, франшизи тощо.

Неідентифіковані нематеріальні активи, що надійшли від іншого підприємства, називають купленим гудвілом, зовнішнім гудвілом чи простим гудвілом. Такі активи відображаються в балансі підприємства та складаються з таких елементів: покупці, фірмове найменування, територіальне розташування бізнесу, комерційний рівень конкуренції, організаційна структура, престиж, креативність, людські ресурси, команда управлінців, штатні працівники та комерційні канали. Тобто відсутні вимоги щодо відображення у звітності внутрішньо створеного гудвілу, крім того, він не відображається в активах балансу.

Нематеріальні активи поділяються на видимі й невидимі (приховані) залежно від можливості відображення у звітності. До видимих нематеріальних активів відносяться ті, що відповідають вимогам відображення у звітності (таким, як можливість достовірного оцінювання) та які фіксуються в статтях активів балансу. Такі активи координуються різними регулятивними органами у сфері обліку, хоча досі не розроблене єдине загальноприйняте трактування. Тоді як до прихованих нематеріальних активів відносяться ті, які не можуть бути визнані активами відповідно до вимог бухгалтерського обліку та які не відображаються в балансі. Серед

прихованих нематеріальних активів виділяють внутрішньо створені не - ідентифіковані нематеріальні активи.

Виходячи з класифікаційних підходів щодо нематеріальних активів у вітчизняній та зарубіжній практиці, можна зазначити, що хоча існують суттєві розбіжності в економічних системах України, країн СНД, Європи і Америки класифікація нематеріальних активів є досить близькою за своєю сутністю.

Класифікація нематеріальних активів за способом отримання пов'язана з особливостями їх визнання і оцінки в обліку та звітності.

Отже, за способом отримання нематеріальні активи розрізняють, як такі, що:

- створені власними силами;
- отримані іншим шляхом:
 - 1) придбані за грошові кошти;
 - 2) придбані в обмін на інші активи;
 - 3) придбані в обмін на інструменти капіталу (як внесок в уставний капітал);
 - 4) отримані внаслідок об'єднання підприємств;
 - 5) отримані безоплатно;
 - 6) придбані за рахунок коштів цільового фінансування [36].

Таким чином, класифікація нематеріальних активів може розглядатися з точки зору маркетингу, з позиції фінансової перспективи чи бути заснованою на збалансованій системі показників, що розкривають інформацію про нематеріальні активи в щорічних бухгалтерських звітах.

На сьогодні, враховуючи новизну нематеріальних активів як об'єктів обліку, особливого значення набуває проблема розроблення науково обґрунтованої класифікації нематеріальних активів, що є важливою передумовою раціональної організації бухгалтерського обліку цього об'єкту.

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про нематеріальні активи та її розкриття у фінансовій звітності

визначає П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [70]. Відповідно до Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, яку затверджено наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р., зазначену класифікацію покладено в основу субрахунків рахунку 12 «Нематеріальні активи».

Критичний аналіз складу зазначених груп свідчить про існування ряду неточностей. Насамперед, ця класифікація не в повному обсязі відповідає змісту терміна «класифікація», який більшість тлумачних словників трактує як розподіл предметів, явищ та понять за класами, відділами, розрядами залежно від їх загальних ознак.

Так, група «Права на об'єкти про мислової власності» об'єднує в собі об'єкти, які мають різні сфери охорони та охоронні документи. Зокрема, охоронним документом таких об'єктів нематеріальних активів, як винахід, корисна модель, промисловий зразок, сорти рослин, породи тварин, є патент, що охороняє ідеї, продукти, процеси, методи діяльності. У свою чергу, охоронним документом прав компонування (топографії) інтегральних мікросхем є свідоцтво державного зразка, сферою охорони якого є схема – технічні і технологічні рішення в мікроелектроніці. Охоронним документом права на комерційну таємницю (у тому числі ноу хау) є договір, сферою охорони якого є ідеї, продукти, процеси, методи й організація діяльності.

Тлумаченню терміна класифікація не в повному обсязі відповідає також група «Авторське право та суміжні з ним права». Зокрема, охоронним документом на твори (художні, літературні, музичні, аудіовізуальні, живопису, архітектури, скульптури, графіки тощо) є спеціальний знак, свідоцтво державного зразка або договір, сферою охорони якого є форма вираження ідей, процесів, методів діяльності або математичних концепцій як таких. У свою чергу, охоронним документом права на виконання, публікацію, мовлення, розповсюдження об'єктів авторського права є

спеціальний знак або договір, сферою охорони якого є способи використання об'єктів авторського права.

Серед негативних аспектів діючої класифікації слід також відзначити об'єднання однакових видів майнових прав у складі різних груп нематеріальних активів. Зокрема, право на провадження діяльності за видами, що є об'єктом специфічних майнових прав, належить групі «Інші нематеріальні активи». У свою чергу, право користування надрами та право користування геологічною інформацією, що також входять до специфічних майнових прав, належать до групи «Право користування природними ресурсами».

З метою усунення виявлених неточностей пропонуємо об'єднати нематеріальні активи у два класи за ознакою «об'єкти охорони прав власності» (Додаток А).

Таким чином, за результатами проведеного дослідження було уточнено класифікацію нематеріальних активів за ознакою «об'єкти охорони прав власності» шляхом розмежування цієї економічної категорії на об'єкти різних майнових прав.

1.2 Оцінка та визнання нематеріальних активів

Визначення (визнання) нематеріальних активів сформульоване в МСФЗ, передбачає дотримання певних критеріїв для відображення капіталізації цього об'єкта – наявність контролю, ідентифікованість (можливість об'єктивної вартісної оцінки), забезпечення майбутніх економічних вигід.

Для визнання нематеріальних активів необхідна можливість їх ідентифікації, зокрема, що нематеріальний актив може бути віднесений до певної групи нематеріальних активів і відокремлений від підприємства, іншими словами, по відношенню до конкретного об'єкта нематеріальних

активів існує можливість вилучення його із сукупності майна, зафіксованого у балансі підприємства, і є можливість відокремлення його від інших активів та розпорядження ним. Так, придбання авторського права отримує статус нематеріального активу, якщо існує конкретний об'єкт — рукопис і договір, що підтверджує факт і умови передачі прав на його використання.

У зв'язку з наявністю окремих неузгодженостей у розкритті змісту поняття «нематеріальні активи» для виправлення ситуації необхідно враховувати критерії визнання нематеріальних активів.

Отже, не слід забувати, що у бухгалтерському обліку придбаний або створений нематеріальний актив насамперед визнається активом і відображається у балансі лише тоді, коли існує ймовірність отримання у майбутньому економічних вигід, пов'язаних із його використанням, і його вартість може бути достовірно визначена.

Звідси основні критерії визнання нематеріальних активів, які слід брати до уваги:

- оцінка активу може бути достовірно визначена;
- існує ймовірність того, що підприємство отримає у майбутньому економічні вигоди від використання такого активу, і це може сприяти надходженню на підприємство (прямо чи опосередковано) грошових коштів та їх еквівалентів.

Якщо нематеріальний актив не відповідає зазначеним критеріям, то витрати, пов'язані з його придбанням або створенням, визнаються витратами того звітного періоду, упродовж якого вони були понесені.

Дискусійним виявляється визначення критеріїв визнання нематеріальних активів, серед яких законодавчо виділені:

- 1) немонетарність;
- 2) відсутність матеріальної форми;
- 3) можливість ідентифікації;
- 4) використання упродовж або більше 1 року (чи операційного циклу, якщо він перевищує 1 рік).

Розглянемо більш детально нематеріальність активів як основний критерій, що визначає їх віднесення до складу нематеріальних. Деякі дослідники, зокрема Я. Соколов, пропонує включати до складу нематеріальних активів основні засоби із відповідним структуруванням капіталу:

– капітал, вкладений у власне підприємство, що залучає матеріальні і нематеріальні цінності;

– капітал, вкладений в інше підприємство (фінансові вкладення) [83].

Однак таке ототожнення нематеріальних активів із основними засобами не можна визнати слушним, оскільки за терміном використання більше 1 року (операційного циклу, якщо він більше 1 року) нематеріальні активи відносять до необоротних, хоча і критерій строку використання теж не визначений чітко стосовно різних об'єктів, зокрема, це стосується програмних продуктів. З іншого боку, на підприємстві застосовують нематеріальні активи терміном дії менше 1 року (ліцензії, патенти), списання яких на витрати поточного року негативно впливає на виробничий потенціал підприємства, тому, наприклад, І. Бігдан пропонує нематеріальні активи відображати у складі оборотних, - як оборотні нематеріальні активи. Отже, згаданий критерій на нашу думку термін використання якого більше одного року, є доцільним для обліку оборотних і необоротних нематеріальних активів.

Що стосується критерію здатності приносити майбутні економічні вигоди об'єктом нематеріальних активів, то до останнього часу залишається невідомим як її визначати. У момент постановки на облік економічна вигода може бути спрогнозованою, але визначеною є лише через певний час на підставі економічних розрахунків, здійснених на підприємстві.

Можливість ідентифікації нематеріальних активів об'єктивно обумовлена характеристиками таких об'єктів, що відрізняють їх від іншого майна. Однак нематеріальність активів ускладнює цей процес, тому деякі дослідники відзначають проблемні моменти їх виділення серед інших активів

підприємства або виокремлення у самостійний вид майна у балансі підприємства. Тому важливим є наявність необхідної документації, що підтверджує існування нематеріальних активів та виключні права організації на результати інтелектуальної діяльності.

Отже, у бухгалтерському обліку нематеріальними визнаються лише такі активи, право на користування якими придбано в інших суб'єктів або, які створені самим підприємством і здатні забезпечувати у майбутньому економічні вигоди, тобто нематеріальними активами мають бути придбані або створені самим підприємством права, що можуть бути:

- використані окремо або разом з іншими активами для виробництва товарів (наданні послуг), призначених для реалізації;
- використані в обмін на інші активи;
- використані для погашення заборгованості;
- розподілені між власниками підприємства;
- використані у господарській діяльності підприємства, спрямованій на отримання прибутку.

Відтак, згідно із п. 9 П(С)БО 8 витрати, що не можуть бути капіталізовані як нематеріальні активи, не визнаються активом, а підлягають відображенню у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені, зокрема:

- витрати на дослідження;
- витрати на рекламу та просування продукції (товарів) на ринку;
- витрати на створення, реорганізацію та переміщення підприємства або його частини;
- витрати на підвищення ділової репутації підприємства тощо [70].

У майбутньому, коли підприємство працюватиме прибутково, воно має право прийняти рішення, щодо нематеріального активу, якщо такі об'єкти більше не відповідають критеріям його визнання (відсутня ймовірність отримання майбутніх економічних вигід, пов'язаних із використанням об'єкту нематеріальних активів, і його собівартість більше не

може бути достовірно визначена). Тоді витрати, пов'язані зі створенням такого нематеріального активу списуються на витрати періоду і вплинуть на надмірно великий прибуток у бік його зменшення.

Нематеріальні активи є однією із найменш досліджених категорій бухгалтерського обліку, що пов'язано із специфічними властивостями економічної природи та особливостями їх вартісної оцінки. Проте нематеріальні активи, якими володіють підприємства, – це чинники подальшого інноваційного розвитку та конкурентоздатності на ринку.

Складність вартісної оцінки нематеріальних активів зумовлено:

- 1) різноманітністю об'єктів інтелектуальної власності, кожний з яких за законом має бути оригінальним;
- 2) різними способами надходження (визнання) на підприємство;
- 3) різними формами практичного використання на підприємстві;

Розглянемо оцінку вартості нематеріальних активів, яка проводиться в певній послідовності і включає 6 етапів, які зображено схематично на рис. 1.4



Рис. 1.4. Послідовність проведення оцінки нематеріальних активів [15].

На кожному етапі використання нематеріальних активів має бути дотриманий принцип достовірної оцінки.

Достовірна оцінка нематеріальних активів є обов'язковим і незмінним критерієм визнання в обліку таких об'єктів та управління ними. Вона необхідна у процесі формування статутного капіталу, створення, надходження та відчуження нематеріальних активів, нарахування амортизації, оцінки та переоцінки активів підприємства, придбання прав на об'єкти інтелектуальної власності, складання фінансової звітності, надання застави, організації франчайзингу.

В залежності від шляхів надходження нематеріального активу здійснюється й відповідна їх вартісна оцінка. Важливим при цьому є юридичний статус нематеріального об'єкта. Під юридичним статусом розуміється документально підтверджені права особи чи підприємства на володіння нематеріальним активом. Зазначино випадки, при яких виникає необхідність оцінки нематеріальних активів, зокрема:

– зміна юридичного статусу нематеріального активу (внесення нематеріальних активів до статутного капіталу та їх страхування; укладання ліцензійних договорів; одержання кредиту під заставу нематеріальних активів);

– юридичний статус нематеріальних активів не змінюється (угода з продажу чи купівлі нематеріального активу; розподіл майна між власниками; реорганізація чи ліквідація підприємства).

При зміні юридичного статусу оцінка активу також змінюється.

У відповідності з нормами П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» підприємства можуть використовувати два види оцінки вартості нематеріального активу:

- історична собівартість;

- справедлива вартість [70].

Згідно П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств» «справедлива вартість» – це сума, за якою може бути здійснений обмін активу чи оплата зобов'язань в результаті операцій між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами [71]. У відповідності з вимогами стандарту справедливу оцінку активів, зокрема і нематеріальних, слід застосовувати для отримання достовірної та справедливої інформації про їх оцінену та переоцінену вартість.

Здійснюючи оцінку за справедливою вартістю необхідно пам'ятати про чотири її основи, які включають історичну та поточну собівартість, вартість реалізації (погашення) і теперішню вартість.

Історична собівартість передбачає, що активи відображають за сумою сплачених грошових коштів чи їх еквівалентів або за справедливою вартістю компенсації, виданої, щоб придбати їх на момент придбання.

При застосуванні поточної собівартості вартість нематеріальних активів відображається за сумою грошових коштів або їх еквівалентів, яка була б сплачена в разі придбання подібного нематеріального активу на поточний момент.

Вартість реалізації передбачає, що нематеріальні активи відображаються за сумою грошових коштів або їх еквівалентів, яку можна було б отримати на поточний момент шляхом продажу даного активу в процесі звичайної реалізації.

Теперішня вартість являє собою суму майбутніх грошових надходжень, що наведені з урахуванням зміни вартості грошей в часі (ставкою ануїтету).

Шляхи надходження нематеріальних активів на підприємство різні. Вони можуть бути придбані за готівку, отримані безкоштовно від інших підприємств, отримані у результаті обміну або як внесок до статутного капіталу. Первісна вартість при придбанні за грошові кошти або їх еквіваленти є досить простою. Оскільки, до первісної вартості придбаного

нематеріального активу включають ціну придбання (крім отриманих торговельних знижок), мито, непрямі податки, що не підлягають відшкодуванню та інші витрати, безпосередньо пов'язані з придбанням об'єкта та доведенням його до стану, придатного для використання за призначенням. Прикладами таких витрат є: витрати на виплати робітникам, які виникають безпосередньо в результаті доведення активу до робочого стану; професійні гонорари; витрати на перевірку належного функціонування такого активу. Якщо одночасно купують кілька нематеріальних активів, вартість кожного з яких не виділена, то розподіл вартості слід здійснювати виходячи з їх справедливої оцінки. Якщо нематеріальний актив отриманий в обмін на подібний об'єкт, то його первісна вартість дорівнює залишковій вартості переданого нематеріального активу. Але у разі перевищення залишкової вартості над справедливою, нематеріальний актив оцінюється за справедливою вартістю, а різниця включається до фінансових результатів (витрат) звітного періоду. Якщо нематеріальний актив обмінюється на неподібний об'єкт, то його вартість визначається за справедливою вартістю переданого об'єкта, що збільшується або зменшується на суму грошових коштів та їх еквівалентів, отримана під час обміну [61, с. 26]. Нематеріальні активи можуть надійти до підприємства як внесок до статутного капіталу. Собівартість активу у цьому випадку визначається на рівні справедливої вартості, узгодженої засновниками підприємства.

Для вдосконалення оцінки нематеріальних активів у бухгалтерському обліку та побудови диференційованого підходу їх оцінки запропоновано використовувати чотирирівневу модель визначення справедливої вартості для окремих видів нематеріальних активів схематично зображено на рис. 1.5.

Слід відмітити, що у вітчизняній практиці оцінка нематеріальних активів ще не набула свого поширення. Але, якщо підприємство зможе достовірно оцінити об'єкти НМА, то воно отримає ряд переваг: збалансування обліку всіх активів на підприємстві; оптимізація співвідношення активів, а також їх структури; підвищення ринкової вартості

підприємства; врахування повної вартості НМА при злитті чи поглинанні даного підприємства; контроль величини амортизаційних відрахувань. Тому необхідно зосередити увагу на зарубіжних підходах щодо оцінки даних активів з метою запозичення їх досвіду та удосконалення обліку НМА на вітчизняних підприємствах.



Рис. 1.5 Модель визначення справедливої вартості нематеріальних активів

У міжнародній практиці оцінка нематеріальних активів – це процес визначення грошових сум, за якими мають визнаватися і відображатися об'єкти нематеріальних активів у фінансовій звітності. Оцінка нематеріальних активів може проводитися з використанням таких підходів (рис. 1.6).

Дуже поширеним є витратний підхід, який полягає у розрахунку витрат на відтворення нематеріальних активів.

За методом початкових витрат вартість нематеріальних активів визначається за бухгалтерською звітністю підприємства за кілька останніх

років. При цьому увага звертається на величину витрат і термін створення активів. Реалізація даного методу передбачає виявлення фактичних витрат, пов'язаних зі створенням, придбанням або запровадженням об'єкта інтелектуальної власності; коригування витрат на величину індексу цін на день оцінки; нарахування амортизації по об'єктах інтелектуальної власності; визначення вартості об'єкту інтелектуальної власності як різниці між величиною витрат, що коригувалися і нарахованою амортизацією.

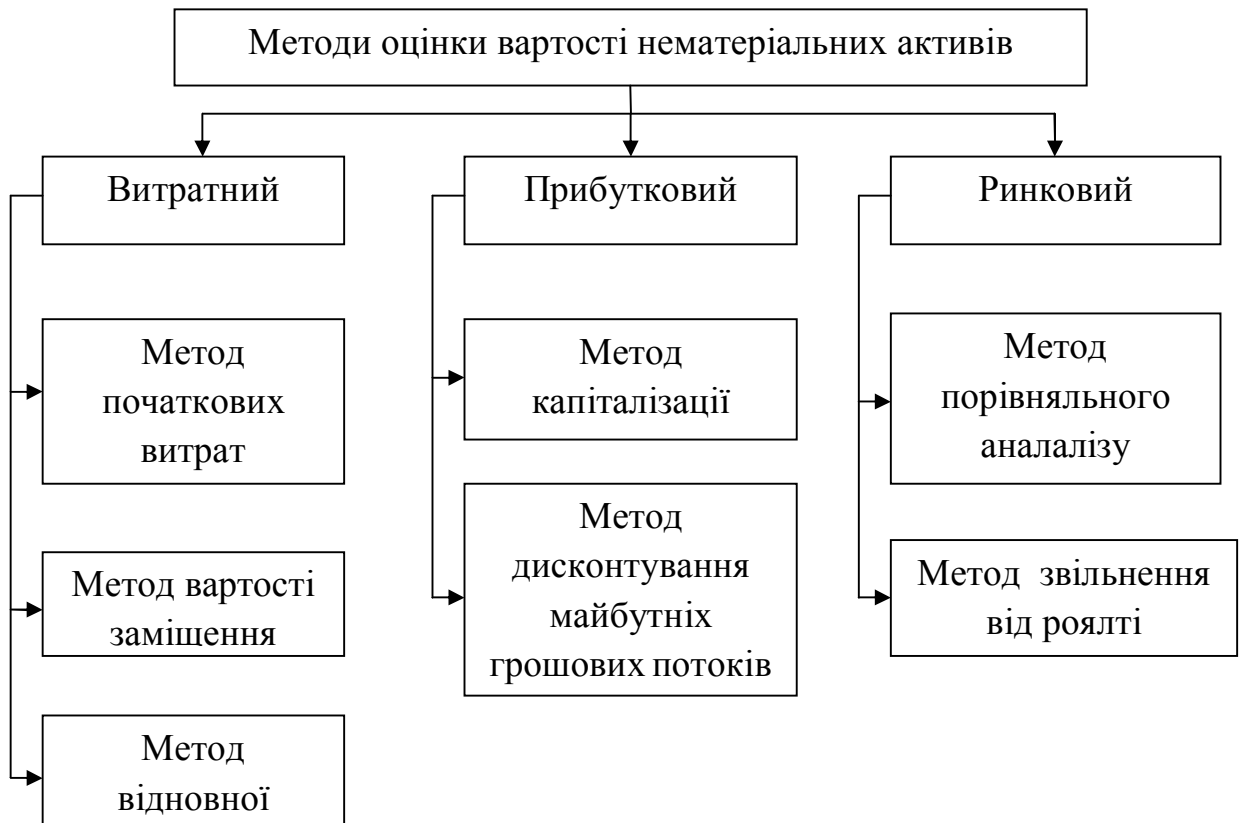


Рис. 1.6. Методи оцінки вартості нематеріальних активів

Метод вартості заміщення передбачає визначення максимальної вартості нематеріального активу, що враховує мінімальну ціну, яку необхідно заплатити за придбання активу аналогічної корисності або аналогічної споживчої вартості.

За методом відновної вартості, відновна вартість активу визначається як сума витрат, необхідних для створення нової подібної копії оцінюваного активу в сучасних умовах.

Прибутковий (дохідний) підхід базується на врахуванні економічних вигод, які сподіваються отримати від використання даного активу в

майбутньому. Тобто, вартість об'єкта може бути визначена як його здатність приносити прибуток у майбутньому. Прибутковий підхід реалізується за допомогою використання методів капіталізації прибутків та дисконтування майбутніх грошових прибутків. В межах даного методу виявляються джерела і розміри чистого прибутку від використання даного нематеріального активу, визначаються ставки капіталізації чистого прибутку, проводиться розрахунок вартості активу.

Ринковий (порівняльний) підхід до оцінки вартості нематеріальних активів реалізується за допомогою методу порівняльного аналізу і методу звільнення від роялті. Метод порівняльного аналізу передбачає порівняння об'єкта інтелектуальної власності, що оцінюється з вартістю аналогічних об'єктів, які були реалізовані на ринку. При застосуванні методу звільнення від роялті вартість активів визначається з урахуванням припущення, що проценти, які б підприємство мало б заплатити власнику інтелектуальної власності є додатковим його прибутком.

Кожний з цих підходів має свою методологію, тому при одночасному їх використанні отримують різні значення вартості оцінюваного об'єкта, що в кінцевому результаті впливає на величину фінансового результату підприємства та ускладнює аналіз стану та використання нематеріальних активів як всередині конкретного підприємства, так і при порівнянні фінансового стану двох і більше суб'єктів господарювання. З метою узгодження результатів оцінки варто застосовувати порівняльний аналіз оцінки вартості нематеріальних активів на основі різних підходів і, таким чином, більш достовірно визначити вартість об'єкта. Окрім того, такі методи, перш за все, стосуються оцінки об'єктів, які можна ідентифікувати, а щодо не ідентифікованих об'єктів (наприклад, складові гудвілу) – виникає проблема оцінки.

Гудвіл – унікальний внутрішній ресурс, що характеризує приріст вартості підприємства, який досягається за рахунок ефективного управління [12]. Гудвіл розраховується як різниця між ринковою вартістю підприємства

як цілісного майнового комплексу та балансовою вартістю. Гудвіл спричинений сукупністю чинників (місцезнаходження підприємства, його клієнтура, кваліфікація менеджерів тощо), які забезпечують можливість досягнення вищого рівня прибутку. Тому при визначенні продажної ціни підприємства звичайно враховують вартість чистих активів підприємства і вартість його ділової репутації.

При визнанні гудвілу активом його можна ідентифікувати як позитивний чи негативний. Позитивний гудвіл виникає у випадку, коли вартість придбаного суб'єкта господарювання є вищою від вартості його чистих активів за справедливою (ринковою) оцінкою. Зарахований на баланс гудвіл оцінюється на наявність ознак можливого зменшення його корисності.

Натомість, негативний гудвіл виникає, коли справедлива вартість чистих активів придбаного підприємства є вищою від вартості його придбання. Варто зазначити, що у МСФЗ 3 «Об'єднання бізнесу», як і в національній системі бухгалтерського обліку визначення негативного гудвілу не передбачено [87, с. 368].

Окремі країни (наприклад, США) проблему негативного гудвілу вирішують шляхом розподілу сукупної чистої вартості підприємства за ідентифікованими активами, так щоб їх оцінка була знижена до ринкової, і тоді негативний гудвіл буде відхилено.

У Великобританії вважають, що ідентифіковані активи не повинні оцінюватися з метою емілінування негативного гудвілу, оскільки їх оцінкою виступає ринкова ціна. У Німеччині негативний гудвіл визначається як кредиторська заборгованість, яка списується за певних обставинах (при отриманні прибутку від перепродаю підприємства або при настанні події, яку очікували раніше, з врахуванням якої призначалася ціна купівлі).

У зарубіжних країнах використовуються три основні підходи до обліку гудвілу:

1. Капіталізація (відображення в складі активів) без амортизації та списання лише при очевидній та суттєвій втраті вартості (наприклад, у

Даній). При цьому вважається, що гудвіл не втрачає вартості і при належному управлінні підприємством повинен підпримуватись на постійному рівні;

2. Капіталізація з наступною амортизацією протягом терміну корисного використання (характерний для США). При такому варіанті вважається, що забезпечується дотримання принципу відповідності доходів і витрат, оскільки витрати на придбання гудвілу співставляються з доходами, які він приносить у наступні роки;

3. Негайне списання за рахунок власного капіталу чи прибутку (дозволено у Великобританії). Такий підхід базується на тверденні, що гудвіл не може вважатися активом, оскільки не може контролюватися менеджментом, термін корисного використання його практично визначити неможливо, а при ліквідації підприємства нічого не коштує.

У випадку, коли вважається, що гудвіл не є активом у звичайному розумінні та не має об'єктивної вартості, виникає можливість, з одного боку показати його специфіку, а з іншого, користувачі інформації самостійно трактувати сутність даної категорії нематеріальний активів. У такій ситуації гудвіл обліковується як дебетовий залишок на контррахунку до власного капіталу [20, с. 386].

Оцінка нематеріальних активів є важливою складовою ефективного функціонування господарюючого суб'єкта, яка повинна забезпечувати достовірне уявлення інформації про майновий і фінансовий стан підприємства в його бухгалтерській звітності.

Однак недосконалість законодавчої бази, несформований ринок НМА і недостатнє вивчення методики оцінки призводять до того, що нематеріальні активи, на відміну від зарубіжної практики, майже не обліковуються на вітчизняних підприємствах.

1.3. Нематеріальні активи як об'єкт обліку і аудиту

Визначальним фактором стабільного функціонування підприємства постіндустріального типу, зростання його ринкової вартості та зміцнення фінансово – економічної позиції на ринках капіталів й інвестицій є використання нематеріальних економічних ресурсів. Ефективне функціонування сучасного підприємства забезпечують нематеріальні активи як важлива складова власного капіталу і забезпечує реалізацію стратегію його розвитку, формування інвестиційної привабливості та забезпечення конкурентних переваг на галузевих ринках.

У більшості вітчизняних економічних досліджень зазначається про недостовірне відображення у балансах українських підприємств реально утримуваних нематеріальних активів, роблячи при цьому висновок, що «така ситуація характеризує неефективне використання цього виду активів у діяльності підприємств та гальмує їх можливий розвиток за інноваційним напрямом».

Використання нематеріальних активів економічними суб'єктами є необхідною умовою реалізації стратегії їх інноваційного розвитку, формування інвестиційної привабливості та забезпечення позицій на ринках капіталів. Враховуючи той факт, що нематеріальні активи займають суттєву питому вагу у загальній величині власного капіталу підприємства постіндустріального типу, то розробка достовірної методики їх оцінки і відображення у системі бухгалтерського обліку для внутрішнього управління з подальшою репрезентацією у фінансовій звітності для зовнішніх користувачів є актуальною темою дослідження.

У сучасних дослідженнях достатньо обґрунтованим є висновок, що нематеріальні економічні ресурси, виступаючи новим і специфічним об'єктом, є визначальним активом в діяльності підприємства, ефективно

управління якими забезпечує передумови для підвищення загальної ефективності діяльності підприємства. При цьому Т.М. Банасько, зазначає, що «однією з основних причин неефективного управління нематеріальними активами вітчизняних підприємств є недостатня розробленість та конвенційність існуючих методик бухгалтерського обліку і контролю» [7, с. 1]. Вартісний вимір оцінки наявних нематеріальних активів є проблемою міждисциплінарною, а не суто сфери бухгалтерського обліку.

Вдало зазначив О.В. Сизоненко про потребу глибшого дослідження критеріїв визнання та системного відображення нематеріальних активів в обліку та звітності, а також їх класифікацій, які б забезпечували ефективність бухгалтерського обліку [81, с. 1].

У деяких тематичних дослідженнях проблематику відображення складових об'єктів нематеріальних активів у системі бухгалтерського обліку пропонують вирішувати шляхом використання позабалансових рахунків. Проте такий об'єкт у балансі відобразитися не буде [40, с. 258]. Відповідно, відсутньою буде і їх репрезентація у фінансовій (корпоративній) звітності. Саме тому вважаємо, що доцільно відображення нематеріальних активів в активі, а інтелектуального капіталу в пасиві балансу [29].

Б. Лев констатує, що сучасний бухгалтерський облік дуже погано справляється з внутрішньо генерованими нематеріальними активами, які є двигунами сучасного економічного розвитку [24, с. 18]. У підтвердження цього висновку є науковці, які зазначають, що в сучасних умовах зростає вимога до нових теоретико-методологічних і організаційно-методичних підходів у системі бухгалтерського обліку щодо об'єктів інтелектуальної власності з метою підвищення ефективності управлінських рішень для впровадження таких активів у виробничий процес і соціально-економічні відносини з метою підвищення результативної діяльності підприємств на ринку інтелектуальної власності [31, с. 186].

Першопричина проблеми формалізації нематеріальних активів як об'єкта обліку добре відома – відсутність об'єктивованої методики їх оцінки.

У цьому контексті М.А. Мещерякова зазначає, що існує не тільки облікова проблема, але й економічна, оскільки жодна з існуючих моделей виміру інтелектуального капіталу і його компонентів не підходить до використання їх на практиці [51, с. 13]. І. Ф. Радіонова також вказує на обмеженість у застосуванні методик оцінювання об'єктів нематеріальних активів як сумарного вираження інтелектуального капіталу, які пов'язані з недостатністю статистичної інформації для використання показників оцінювання окремих його структурних елементів [76, с. 65].

Визначення (визнання) активу, що сформульоване у МСФЗ, передбачає дотримання певних критеріїв для відображення капіталізації цього об'єкта – наявність контролю, ідентифікованість (можливість об'єктивної вартісної оцінки), забезпечення майбутніх економічних вигод. Так, ідентифікація активу забезпечує можливість організації та ведення аналітичного обліку стосовно цього об'єкта. У класичній моделі обліку актив капіталізується на основі оцінки, визначеної із собівартості. Тобто проблема об'єктивної оцінки нематеріальних активів, що виступає основою визнання їх об'єктом обліку, є першочерговою.

Сьогодні у балансі нематеріальні активи – стаття, яка акумулює в собі різноманітні об'єкти, з точки зору загальноприйнятого погляду і є незрозумілою і специфічною у різних країнах. При цьому зазначено, що повноцінний облік нематеріальних активів дозволить нівелювати відмінності в методиках обліку гудвілу в різних країнах та поліпшить прозорість звітності [49, с. 42]. Виходячи із суто традиційних методів бухгалтерського обліку, такий підхід можна вважати достатньо аргументованим, хоча, наприклад, Е.С. Хедріксен та М.Ф. Ван Бреда та деякі інші провідні вчені у сфері обліку і звітності поняття «нематеріальні активи» класифікують надуманим, таким, що не має чіткого вирізнення від витрат майбутніх періодів [91, с. 396].

Європейські стандарти оцінки нематеріальних активів передбачають надання такому виду економічних ресурсів вартісної характеристики для

подальшого відображення їх у фінансовій звітності. При цьому, Методичні вказівки № 8 «Оцінка невідчутних (нематеріальних) активів (та інтелектуальної власності)» передбачають включення до нематеріального виду економічних ресурсів достатньо об'ємних груп:

- 1) гудвіл бізнесу (нерозподілювані нематеріальні активи);
- 2) персональний гудвіл;
- 3) нематеріальні активи, що ідентифікуються;
- 4) інші нематеріальні активи, склад яких є надзвичайно різноманітним.

Виходячи з наведеного, науковцями встановлено відсутність єдиного методу, який доцільно було б застосовувати до всіх об'єктів, тому до кожного окремого виду нематеріального активу повинен застосовуватися підхід, залежно від походження, сфери та умов його використання [7, с. 8].

Норми вітчизняних положень передбачають, що за умови, коли нематеріальний актив не відповідає критеріям його визнання у системі бухгалтерського обліку, зокрема відсутності інформації для достовірного визначення витрат, пов'язаних з розробкою цього об'єкта, ці витрати визнаються витратами того звітного періоду, протягом якого вони були здійснені. Капіталізація витрат на формування об'єктів нематеріальних активів (дослідження і розробки), формалізоване визнання його продуктивною силою капіталу економічного суб'єкта – одне з важливих завдань обліку, оскільки відсутнє повне й однозначне визначення критеріїв, за якими об'єкт визнається нематеріальним активом [81, с. 7].

Розвиток відображення показників про інтелектуальний капітал підприємства, очевидно, повинен виходити із принципу, що інтелектуальні активи – це інтелектуальний капітал, який зафіксований, збережений та доступний для ознайомлення. Формування концепції інтелектуального капіталу є об'єктивно ускладненим, а тому багато теоретико - прикладних аспектів потребують допрацювання. Існуючі системи обліку та фінансової звітності, здатні формалізовано розкривати інформацію про ці об'єкти, не забезпечують потреби управління.

Можливість капіталізації нематеріальних активів як передумова відображення інтелектуального капіталу, визначається, передусім, їх ідентифікованістю. Нематеріальний актив вважається ідентифікованим у тому разі, коли його можна відділити чи виділити, продати, передати, ліцензувати, здати в оренду або обміняти окремо чи разом із пов'язаним із ним договором, активом або зобов'язанням. Дотримання таких вимог дає змогу відрізнити об'єкт нематеріального активу від гудвілу.

Капіталізація інтелектуального капіталу у формі нематеріальних активів носить характер значного розриву у часовому періоді від моменту виникнення витрат. Вважано, що сучасна методологія не має у своєму арсеналі прийомів для перманентного виникнення таких об'єктів, оскільки в системі подвійного запису необхідно, щоб в одній проводці двом об'єктам (один в дебеті, інший у кредиті) присвоювались різні дати.

Поява такого виду інструментарію значною мірою пов'язується з розробкою і впровадженням у практичну діяльність концепції управління, орієнтованого на максимізацію ринкової вартості підприємства. Традиційно облікова система не може задовольняти інформаційні потреби такої управлінської концепції, оскільки капіталізація активів стосується, перш за все, ключових за продуктивністю нематеріальних економічних ресурсів, які приносять додаткові грошові потоки суб'єкту господарювання (ділова репутація, торгова марка, товарний знак, тощо).

Достатньо важливою, з точки зору розширення можливостей обліку нематеріальних активів може розглядатися норма, наведена у п. 1.5 «Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку нематеріальних активів» [50], що стосується тих об'єктів, які мають характер внутрішньо-сформованого нематеріального економічного ресурсу. З точки зору відображення окремих видів нематеріальних активів у системі бухгалтерського обліку, то найбільші проблеми виникають з внутрішньо-генерованим гудвілом і діловою репутацією. Це стає найбільш очевидним при зміні власника бізнесу (купівлі, продажі чи злитті (поглинанні) компа-

ній. Науковці наводять безліч прикладів про те, що багато зарубіжних підприємств, які брали участь у великому злитті або поглинанні, вимушені переоцінювати ділову репутацію, оскільки ціна таких операцій виглядає дуже високою [77, с. 143]. Тому очевидно є необхідність відображення в обліку такого об'єкта нематеріальних активів, його вартісної оцінки. Ця проблема пов'язується з тим, що вартість ділової репутації, як і всіх інших нематеріальних активів, визначається на основі витрат на її створення і витрат на її підтримку (доведення до певного рівня).

Існуюче нормативно – правове регулювання бухгалтерського обліку та звітності, зокрема, стандарти оцінки нематеріальних активів для цілей фінансової звітності не забезпечують вартісного виразу значної частини таких об'єктів. Відсутність методики оцінки не дає змоги однозначно визначити місце цього виду економічних ресурсів в обліковому процесі, репрезентувати їх у публічній звітності підприємства, передусім включити їх у баланс для зрівноваження ринкової і балансової вартості компанії.

Висновки до розділу 1

1. За результатами проведеного дослідження економічної категорії «нематеріальний актив» визначено, що це немонетарний актив, який не має матеріальної форми, може бути ідентифікованим та утримується підприємством для одержання майбутніх економічних вигод. У роботі уточнено методичні підходи до визначення сутності нематеріальних активів завдяки більш повному визначенню особливостей і характерних ознак цього виду активів, а саме: відсутність матеріальної форми та здатність приносити майбутні економічні вигоди від їх використання; використання протягом періоду більш як один рік, що дає змогу об'єктивно відносити їх до необоротних активів та зумовлює необхідність встановлення оптимального терміну корисного використання для розподілу вартості між звітними періодами; відсутність, як правило, ліквідаційної вартості на момент ліквідації або реалізації; можливість використання нематеріальних активів за різними видами й напрямками діяльності господарюючих суб'єктів (основна, фінансова та інвестиційна діяльність, виробництво, торгівля, сфера управління тощо); одержання надприбутків від раціонального використання об'єктів нематеріальних активів, що викликає мотивацію їх власників утримувати такі об'єкти (активи) протягом максимального терміну можливого використання, не вдаючись до ліквідації чи реалізації, тощо.

2. Запропоновано основні класифікаційні ознаки для групування нематеріальних активів, а саме: за терміном використання, за ступенем ідентифікації; за ступенем правової захищеності, за ступенем відчуження, за шляхами надходження, за ступенем ліквідності і ризику, за правовою ознакою.

3. Досліджено методику обліку нематеріальних активів. Визначено, що важливою умовою формування достовірної інформації про нематеріальні

активи і відображення її у фінансовій та іншій спеціальній звітності є науково обґрунтована їх оцінка. Виходячи з цього запропоновано послідовність та етапи оцінки вартості нематеріальних активів.

4. З метою вдосконалення процедури застосування ринкового підходу в практичній діяльності бухгалтерів нами запропоновано таку послідовність дій під час проведення оціночних процедур пошук аналогічного нематеріального активу; зіставлення оцінюваного й аналогічного нематеріальних активів на основі встановленого набору критеріїв, закріпленого в Наказі про облікову політику; установа ступеня відповідності критеріїв зіставлення оцінюваного й аналогічного нематеріальних активів; визначення діапазону допустимого відхилення вартості оцінюваного й аналогічного нематеріальних активів; розрахунок вартості нематеріального активу.

5. Визначено низку проблем, пов'язаних з обліком нематеріальних активів у вітчизняній практиці. Основні з них такі:

- неоднозначне визначення «нематеріальні активи»;
- відсутність єдиної доцільної методики оцінки НМА;
- відсутність єдиної класифікації НМА.

Для оптимізації процесів оцінки НМА та їх відображення в обліку слід чітко обґрунтувати пропозиції щодо їх усунення:

- удосконалити правову бази з обліку НМА;
- визначити єдиний, оптимальний підхід щодо оцінювання вартості НМА;
- розробити єдині критерії щодо віднесення того чи іншого об'єкта НМА до відповідної групи;

Наведені пропозиції дають можливість оптимізувати процес оцінки та обліку нематеріальних активів, а також стимулюють до належного відображення даних активів у звітності суб'єктів господарювання.

РОЗДІЛ 2.МЕТОДИКА ТА ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ

2.1 Організація первинного обліку нематеріальних активів

Обов'язковою ознакою нематеріального активу є відсутність матеріальної форми, по відношенню до будь-якого об'єкту, що приймається на облік, проте, повинні бути документи, що його ідентифікують, тобто підтверджують існування самого об'єкту та права підприємства на його використання в тій чи іншій формі. До таких документів відносяться, насамперед, документи, що описують нематеріальний актив або порядок його використання, а також ті, що підтверджують майнові права підприємства.

Об'єктом дослідження є ФГ «Колос». Саме на його прикладі відображено операції з бухгалтерського обліку нематеріальних активів.

Теоретичні засади бухгалтерського обліку на підприємстві складають Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», національні стандарти бухгалтерського обліку, інструкції та положення. Бухгалтерський облік нематеріальних активів на підприємстві здійснюється відповідно до П(С)БО 8. Нематеріальні активи можуть представлені патентами, ліцензіями, торговими марками, програмним забезпеченням для комп'ютерів, а також правами користування майном та ресурсами.

Первинний облік нематеріальних активів на ФГ «Колос» здійснюється відповідно до Наказу Міністерства фінансів України 732 «Про затвердження типових форм первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів» від 22.11.2004 року [59].

Первинні документи необхідні для відображення інформації про здійсненні господарські операції у регістрах бухгалтерського обліку, вони

повинні містити достовірні дані і складатися в момент здійснення господарської операції або безпосередньо після її закінчення.

Згідно з п. 2 ст. 9 Закону України Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні первинні та зведені облікові документи можуть бути складені на паперових або машинних носіях і повинні мати такі обов'язкові реквізити:

- номер документа;
- дату складання;
- місце складання або видачі (назва міста чи іншого пункту, де видається розпорядчий, організаційний чи колегіальний документ) ;
- зміст оформленої господарської операції (розкривається об'єкт документування);
- вимірник господарської операції (натуральні (в одиницях маси, ваги тощо), трудові (в людино-годинах), грошовими). Відсутність вимірників в документі позбавляє його обліково-розрахункової основи;
- підписи відповідальних осіб;
- назви, а в деяких випадках адреси і поточні рахунки в банках сторін (юридичних та фізичних осіб), що беруть участь в господарській операції, яка відображена в даному документі.

Залежно від характеру операції, вимог нормативних актів, методичних вказівок з бухгалтерського обліку і технології обробки облікової інформації первинні облікові документи, крім обов'язкових, можуть містити додаткові реквізити.

Первинний документ, в якому немає назви та відповідних реквізитів хоча б однієї із сторін господарської операції, втрачає свою адресність і не може бути достовірним.

У разі складання та зберігання первинних документів на машинних носіях інформації, підприємство зобов'язане за свій рахунок виготовити їх копії на паперових носіях на вимогу інших учасників господарських

операцій, а також правоохоронних органів та відповідних органів у межах їх повноважень, передбачених законами.

Відповідальність за несвоєчасне складання первинних документів бухгалтерського обліку та недостовірність відображення у них даних несуть особи, які склали та підписали ці документи.

Первинні документи можуть бути вилучені у підприємства тільки за рішеннями відповідних органів у межах їх повноважень, передбачених законами. Посадова особа підприємства має право у присутності представників органів, які здійснюють вилучення, зняти копії документів, що вилучаються.

Первинні облікові документи оформляють за фактом надходження (вибуття) нематеріальних активів, їх виготовлення, отримання прав на їх використання. Роблять це на підставі документів, які підтверджують право власності підприємства і відображають сутність господарських операцій. В умовах автоматизованого ведення бухгалтерського обліку реквізити первинних документів доречніше буде зафіксувати у вигляді кодів.

Для здійснення контролю і впорядкування обробки даних про господарські операції на підставі первісної документації складаються зведені облікові документи.

Для документування операцій з руху нематеріальних активів використовують типові форми документів для обліку основних засобів, до яких додаються документи, що описують сам об'єкт або порядок його використання, а також документи, що підтверджують ті або інші майнові права підприємства (табл. 2.1).

Право користування землею приймаються на облік на підставі оформленої у відповідності з встановленим законодавством порядком документації, що підтверджує право підприємства на земельну ділянку.

Право на винахід, корисні моделі, промислові зразки підтверджується патентами та ліцензіями. Що ж стосується ноу-хау, то підприємство повинно мати повний вербальний або винахідний опис.

Таблиця 2.1

Документування операцій з нематеріальними активами

№ п/п	Вид нематеріального активу		Документ
	1	2	3
1	Об'єкти права користування ресурсами природного середовища	Права користування землею	Оформлена відповідно до встановленого законодавством порядку документація, що підтверджує право підприємства на земельну ділянку
		Геологічна та інша інформація про надра	Геологічний звіт, карти та інші матеріали
2	Об'єкти матеріальним та майном користування нематеріальним		Ліцензія на право здійснення будь-якої діяльності, ліцензія на право використання нематеріального активу
3	Ноу-хау		Повний вербальний або вихідний опис
4	Об'єкти промислової власності	Об'єкти патентного права	Патент, ліцензія, свідоцтво, свідоцтво на поширення
		Комерційні позначення	Свідоцтво, комерційні (фірмові) найменування є чинним з моменту першого використання цього найменування та охороняються без обов'язкового подання заявки
		Нетрадиційні об'єкти права інтелектуальної власності	Свідоцтво, опис, креслення якщо вони подані
5	Об'єкти авторського права та суміжних з ним прав	Об'єкти авторського права	Свідоцтво, ліцензія, ліцензійний договір, акт передачі виключних авторських прав
		Об'єкти суміжних прав	Виконання, виробництво фонограми, виробництво відеограми, організація мовлення

Підтвердженням права на товарний знак є свідоцтво або договір уступки, зареєстрований належним чином. Геологічна та інша інформація про надра представляється у вигляді геологічних звітів, карт та інших матеріалів.

При оприбуткуванні нематеріального активу на підприємстві оформлюється акт приймання – передачі, до якого додається копія охоронного документа, також документи, що описують сам об'єкт або порядок його використання.

Обов'язковою підставою відображення в бухгалтерському обліку будь-якого об'єкта нематеріальних активів на підприємстві слугують правильно оформлені первинні документи [72]. Для документування операцій з обліку нематеріальних активів використовуються типові форми документів, порядок застосування зображено схематично на рис. 2.1.

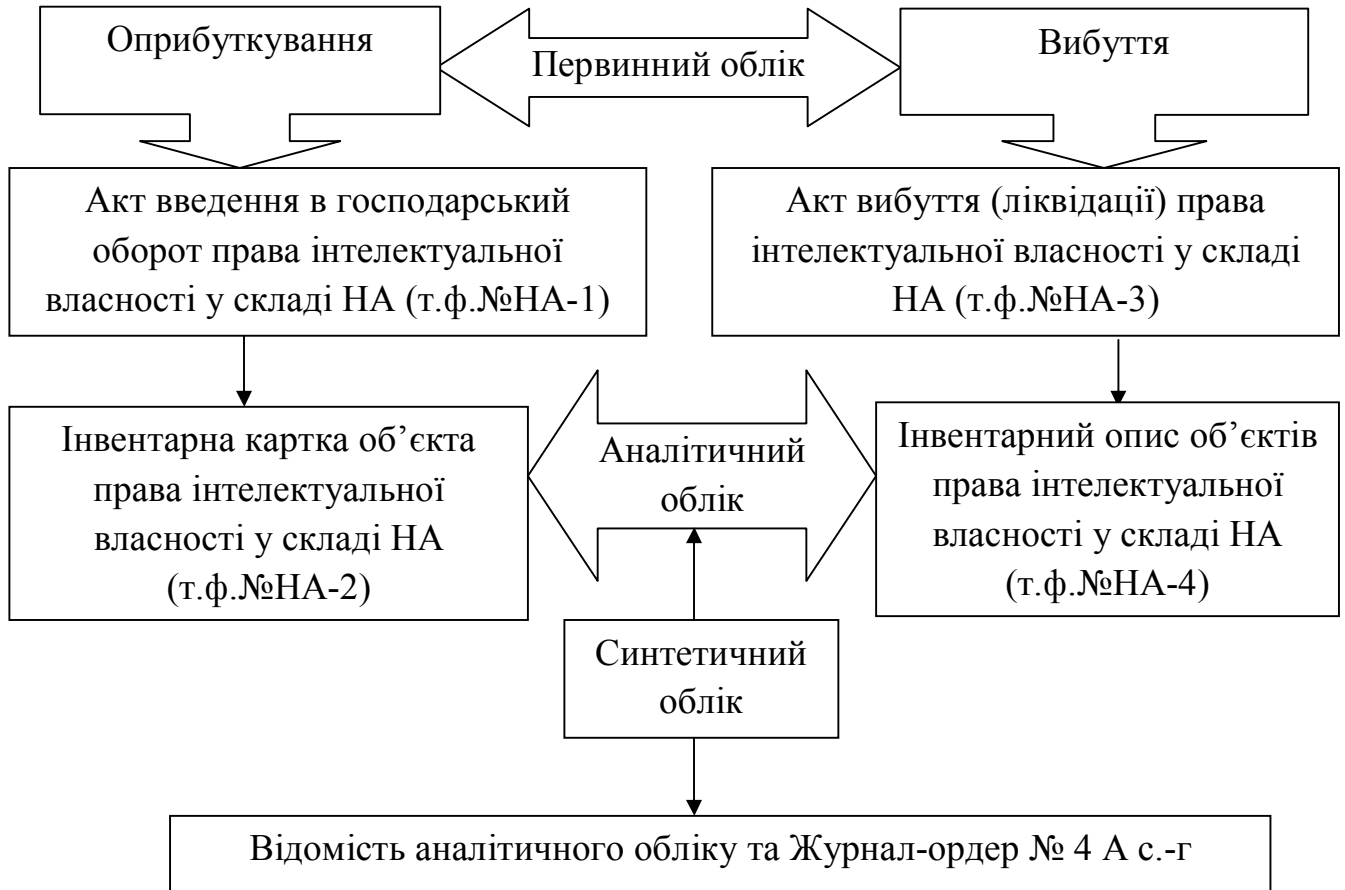


Рис.2.1. Порядок обліку нематеріальних активів

Типова форма НА–1 «Акт введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів» застосовується підприємствами, установами та організаціями незалежно від форм власності для оформлення операцій із введення в господарський оборот і використання окремих придбаних (створених) об'єктів права інтелектуальної власності.

При оформленні введення в господарський оборот об'єктів права інтелектуальної власності акт складається на кожний окремий об'єкт приймальною комісією, призначеною наказом (розпорядженням) власника

або уповноваженого органу (посадової особи), який здійснює керівництво підприємством.

Акт заповнюється в одному примірнику на основі технічної, науково-технічної та іншої документації (ліцензійний договір, авторський договір, патент тощо), підписується головою та членами комісії, особою, відповідальною за прийняття для використання об'єкта права інтелектуальної власності.

При оформленні акта введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності визначених у графах здійснюються наступні записи:

– «Найменування та номер документа, що підтверджує майнові права на об'єкт права інтелектуальної власності» – зазначається номер патенту (деклараційного патенту) на винахід, деклараційного патенту на корисну модель, патенту на промисловий зразок, номер свідоцтва на знак для товарів і послуг, номер авторського свідоцтва тощо;

– «Дата виникнення права» – зазначається дата підписання договору, дата пріоритету, дата створення твору тощо;

– «Власник об'єкта права інтелектуальної власності» – зазначається власник майнових прав на об'єкт права інтелектуальної власності, свідоцтва, авторського права тощо, який може використовувати об'єкт права інтелектуальної власності на власний розсуд, має право давати дозвіл (видавати ліцензію) на використання та передавати право власності на об'єкт права інтелектуальної власності іншій особі на підставі договору.

– «Правові умови введення об'єкта права інтелектуальної власності в господарський оборот» – зазначається назва документів, згідно з якими об'єкт права інтелектуальної власності вводиться в господарський оборот (назва та номер документа, що підтверджує введення такого об'єкта в господарський оборот (договір на використання майнових прав інтелектуальної власності, ліцензійний договір тощо));

– «Документ, який підтверджує вартість об'єкта права інтелектуальної власності» – вказується повна назва акта оцінки, номер та дата.

В акті введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності наводиться характеристика такого об'єкта, яка містить докладний його опис і порядок використання, особливості і переваги, зазначаються основні якісні та кількісні показники об'єкта права інтелектуальної власності.

Оформлений акт підписується головним бухгалтером та затверджується керівником підприємства чи уповноваженою особою [59].

Типова форма НА–2 «Інвентарна картка обліку об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів» застосовується для аналітичного обліку об'єктів права інтелектуальної власності, а також для аналітичного обліку групи однотипних за призначенням та умовами використання об'єктів, що надійшли в одному календарному місяці та одній відповідальній за їх використання особі.

Інвентарна картка ведеться в бухгалтерії на кожний об'єкт чи групу об'єктів права інтелектуальної власності, заповнюється в одному примірнику на основі «Акта введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів».

У рядку «Повна назва об'єкта права інтелектуальної власності із зазначенням реквізитів» вказується назва об'єкта права інтелектуальної власності та назва документації, на підставі якої такий об'єкт введено в господарський оборот підприємства (договір на використання майнових прав інтелектуальної власності, ліцензійний договір тощо).

У графі «Код субрахунку бухгалтерського обліку об'єкта права інтелектуальної власності» зазначається код субрахунку бухгалтерського обліку, на якому в подальшому обліковується даний актив.

У розділі «Характеристика об'єкта права інтелектуальної власності за призначенням» наводяться лише основні, притаманні цьому об'єкту ознаки або властивості. У випадку обліку групи об'єктів права інтелектуальної

власності наводяться основні показники, що характеризують такі об'єкти, не за кожним об'єктом окремо, а в цілому за всією групою об'єктів права інтелектуальної власності, що враховуються в інвентарній картці [59].

Підставою для відміток в інвентарній картці про вибуття об'єкта права інтелектуальної власності є «Акт вибуття (ліквідації) об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів» (типова форма НА-3).

Типова форма НА-3 «Акт вибуття (ліквідації) об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів» застосовується для оформлення вибуття таких об'єктів при їх списанні (ліквідації). Акт складається у двох примірниках комісією, призначеною наказом (розпорядженням) власника або уповноваженого органу (посадової особи), який здійснює керівництво підприємством, підписується головою та членами комісії, особою, що була відповідальною за використання об'єкта права інтелектуальної власності, затверджується керівником підприємства чи особою, на те уповноваженою.

Залишкова вартість, яка наводиться у графі 13 акта вибуття, визначається за даними бухгалтерського обліку на останнє число місяця вибуття такого об'єкта як різниця між первісною вартістю і сумою нарахованої амортизації за період його корисного використання.

У рядку «Правові умови вибуття (ліквідації) об'єкта права інтелектуальної власності з господарського обороту» зазначаються причини вибуття (закінчення строку дії: майнових прав інтелектуальної власності, договору на використання майнових прав інтелектуальної власності, зберігання інформації щодо об'єктів права інтелектуальної власності як комерційної таємниці, ліцензійного договору; дострокове припинення ліцензійного договору тощо).

Перший примірник акта передається до бухгалтерії, другий залишається у особи, яка була відповідальною за використання об'єкта права інтелектуальної власності [59].

Типова форма НА–4 «Інвентаризаційний опис об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів» складається в одному примірнику для оформлення даних інвентаризації окремо за кожним місцезнаходженням об'єктів права інтелектуальної власності та за кожною особою, відповідальною за використання об'єктів права інтелектуальної власності. В інвентарний опис включається кожний окремий об'єкт права інтелектуальної власності.

При складанні інвентаризаційного опису особа, відповідальна за використання об'єктів права інтелектуальної власності, дає розписку про те, що до початку інвентаризації всі документи, що реєструють прихід і вибуття нематеріальних активів передані бухгалтерській службі і всі об'єкти права інтелектуальної власності, одержані для використання і зберігання. А ті об'єкти, що вибули (ліквідовані) – списані.

Таким чином, типові форми НА–1, НА–2, НА–3, НА–4 забезпечують документальне оформлення у первинному обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів.

Одним із шляхів контролю за збереженням об'єктів нематеріальних активів є проведення інвентаризації, яка полягає в перевірці наявності документів, що підтверджують права на їх використання, а також правильності та своєчасності відображення нематеріальних активів на балансі підприємства.

Оскільки нематеріальні активи – особливий об'єкт обліку, що не має матеріальної форми, тому при інвентаризації цих активів вирішуються наступні завдання, зокрема:

- виявлення фактичної наявності нематеріальних активів в натурі – для встановлення надлишків або нестач нематеріальних активів та їх правильного відображення в обліку;
- виявлення нематеріальних активів, які не використовуються і в подальшому не можуть приносити економічних вигод, – для їх списання;

- перевірки реальності вартості нематеріальних активів, що відображаються в обліку, – для проведення їх переоцінки;
- перевірка наявності документів, що підтверджують права на використання нематеріальних активів, – для прийняття рішень про подальшу експлуатацію нематеріальних активів або відмову від неї [84].

Постійна інвентаризаційна комісія створюється згідно із розпорядчим документом керівника підприємства, до якої входять керівник, головний бухгалтер, керівники структурних підрозділів. На великих підприємствах можуть створюватись кілька робочих інвентаризаційних комісій з інженерів, технологів, механіків та інших досвідчених працівників, які добре знають об'єкт інвентаризації.

Інвентаризаційна комісія має перевірити обґрунтованість оприбуткування нематеріальних активів, тобто наявність документів, на підставі яких оформлено придбання необоротних активів, і документів, що описують сам об'єкт нематеріальних активів.

Документами, що підтверджують майнові права установи на об'єкт нематеріальних активів та їх правовий статус, є:

- охоронні документи встановленого зразка (патенти, авторські);
- виписки з державних реєстрів, що свідчать про права на об'єкт;
- договори – замовлення;
- авторські договори, інші договори про використання та розпорядження майновими правами на об'єкти в інтелектуальній власності;
- акти приймання-передачі, акти передачі, в яких зазначено власника;
- інші документи, що мають юридичну силу і відображають специфіку цих об'єктів.

Те ж саме стосується і таких видів нематеріальних активів, як власні веб-сторінки, веб-сайти, веб-портали: якщо організація є їх власником, тобто щодо них є охоронні документи (патенти, свідоцтва), то таке програмне забезпечення обліковується у складі нематеріальних активів установи.

Якщо ж установа придбала нематеріальний актив на умовах користування ним без передачі їй прав на володіння та розпорядження, то витрати, пов'язані з його придбанням (створенням), визнаються витратами того звітного періоду, в якому їх було здійснено, без визнання таких витрат у майбутньому нематеріальним активом. Ці особливості придбання необоротних активів інвентаризаційна комісія має враховувати під час проведення перевірки [88].

Документальне оформлення результатів інвентаризації представлено типовою формою НА-4 «Інвентаризаційний опис об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів».

При інвентаризації об'єктів права інтелектуальної власності їх наявність установлюється або за документами, що були підставою для оприбуткування, або додатково за документами, якими оформлені (тобто підтверджуються) майнові права.

При інвентаризації об'єктів права інтелектуальної власності до інвентаризаційного опису вписуються такі дані: назва, характеристика, первісна вартість, сума зносу, дата придбання, термін корисного використання.

При цьому перевіряється обґрунтованість сум. При виявленні об'єктів права інтелектуальної власності, що не відображенні у обліку, інвентаризаційна комісія повинна включити їх до інвентаризаційного опису із зазначенням необхідних даних.

Інвентаризаційний опис підписується всіма членами інвентаризаційної комісії та особою, відповідальною за використання об'єктів права інтелектуальної власності. При цьому особа, відповідальна за використання об'єктів права інтелектуальної власності, підтверджує, що перевірка цих об'єктів відбулася в її присутності, що вона не має до членів комісії ніяких претензій, а також зазначає, що вона приймає на відповідальне зберігання перелічені в описі об'єкти права інтелектуальної власності.

Оформлений інвентаризаційний опис передається до бухгалтерської служби підприємства для заповнення даних про кількість, вартість об'єктів права інтелектуальної власності і суму накопиченої амортизації за даними бухгалтерського обліку.

Перед складанням відомості та визначенням результатів інвентаризації бухгалтерія підприємства проводить перевірку всіх підрахунків в інвентаризаційному описі, де робиться відповідна відмітка щодо перевірки даних опису за підписом особи, яка проводила перевірку.

У разі виявлення розходжень (нестач, надлишків) між даними бухгалтерського обліку і даними інвентаризаційних описів бухгалтером підприємства складається звіряльна відомість, яка підписується бухгалтером підприємства. Після перевірки інвентаризаційною комісією правильності складання звіряльної відомості підписується керівником інвентаризаційної комісії та особою, відповідальною за використання об'єктів права інтелектуальної власності, яка ознайомлюється з результатами звіряння.

Відносно нестач і надлишків інвентаризаційна комісія додає до звіряльної відомості письмові пояснення осіб, відповідальних за використання та зберігання об'єктів права інтелектуальної власності. Результати інвентаризації оформляються протоколом, до якого включаються висновки та пропозиції щодо врегулювання інвентаризаційних розходжень.

Протокол інвентаризаційної комісії підлягає у п'ятиденний строк з дати його оформлення, надати для розгляду керівнику підприємства та прийняття ним рішення щодо висновків і пропозицій інвентаризаційної комісії. Звіряльна відомість разом з протоколом інвентаризаційної комісії і рішенням керівника підприємства передається до бухгалтерської служби, яка вносить до неї дані про прийняте рішення щодо врегулювання розходжень.

Отже, під час інвентаризації нематеріальних активів перевіряють наявність супровідних документів, що підтверджують права підприємства на їх використання та правильність відображення в обліку. Результати

інвентаризації відображають в інвентаризаційному описі нематеріальних активів.

Відображення нематеріальних активів, як особливого виду об'єкта бухгалтерського обліку, повинно бути забезпечено документацією, яка б враховувала специфічні ознаки кожного з таких об'єктів. Вдосконалення первинного обліку нематеріальних активів повинно відбуватись у напрямках посилення змістового навантаження під час розроблення конкретної форми з метою забезпечити відображення всіх особливостей кожного об'єкта права інтелектуальної власності. Використання раціональних форм первинних документів сприятиме оперативності прийняття управлінських рішень, отриманню необхідних даних для управлінського та економічного аналізу, впливатиме на достовірність оцінки об'єктів нематеріальних активів.

2.2. Методика обліку наявності та руху нематеріальних активів

Українська облікова модель відображення об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів перебуває в процесі розроблення раціональних форм первинного спостереження та документації. На сьогодні для обліку наявності та руху нематеріальних активів застосовують типові форми, затверджені наказом Міністерства фінансів № 732 від 22.11.2004 р. [59]. Цей наказ лише частково вирішив питання відображення в обліку невідчутних активів і фактично є дублюванням первинної документації з обліку основних засобів. На наш погляд, первинна документація щодо об'єктів повинна вестись стосовно груп нематеріальних активів та відображати специфіку кожного об'єкта. Порядок їх застосування для фіксації операцій з нематеріальними активами відображено в таблиці 2.2.

Таблиця 2.2

Типові форми первинного обліку нематеріальних активів та порядок їх застосування

Типова форма та назва документа	Сфера застосування	Підстава для оформлення	Кількість примірників
1	2	3	4
НА-1 «Акт введення в господарський обіг об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів»	Для оформлення операцій із введення в господарський обіг і використання окремих придбаних об'єктів права інтелектуальної власності підприємств, установ та організацій, незалежно від форм власності	Технічна, науково - технічна та інша документація (ліцензійний договір, авторський договір, патент)	Складається приймальною комісією в одному примірнику на кожний окремий об'єкт
НА-2 «Інвентарна картка обліку об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів»	Для аналітичного обліку об'єктів права інтелектуальної власності	Акт введення в господарський обіг об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів (типова ф. № НА-1)	Заповнюють у бухгалтерії в одному примірнику та ведуть на кожен об'єкт чи групу об'єктів
НА-3 «Акт вибуття (ліквідації) об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів»	Для оформлення вибуття об'єктів нематеріальних активів під час їх списання	Зазначають причини вибуття (закінчення / дострокового припинення строку дії: майнових прав, договору на використання майнових прав, ліцензійного договору тощо)	Складає у двох примірниках призначена комісія, затверджує керівник підприємства чи уповноважена особа
НА-4 «Інвентаризаційний опис об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів»	Для оформлення даних інвентаризації окремо за кожним місцем знаходження об'єктів права інтелектуальної власності та за кожною особою, відповідальною за використання об'єктів права інтелектуальної власності	Наявність об'єктів права інтелектуальної власності встановлюється за документами, що були підставою для їх оприбуткування або якими оформлені (підтверджені) майнові права	Складає в одному примірнику призначена інвентаризаційна комісія

Проведений аналіз форм первинної документації за їх сутністю та змістом показав, що вони повною мірою не відповідають обліковим завданням, зокрема виникають сумніви в доцільності складання інвентарної

картки форми № НА - 2, оскільки об'єкт нематеріальних активів надходить в господарський обіг на основі підтверджувальних документів права власності (або користування) на об'єкт, а факт надходження цих об'єктів оформляють актом введення в господарський обіг об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів (форма № НА-1).

Виходячи з цього, бачимо дублювання інформації у цих документах, що не сприяє спрощенню формування облікових відомостей. На наш погляд, аналітичний облік об'єктів нематеріальних активів доцільно та достатньо вести по оформлених актах, складених за окремими групами нематеріальних активів стосовно субрахунків до рахунку 12 «Нематеріальні активи». Таким чином, ми пропонуємо надходження об'єктів права інтелектуальної власності оформляти не уніфікованим документом, а конкретизувати, тобто замінити одну форму № НА-1 на декілька форм, які б відображали інформацію за групами нематеріальних активів. Для цілей аналітичного розкриття інформації доцільним є оформлення «Аналітичної картки обліку руху об'єкта нематеріальних активів» на підставі актів про приймання/списання нематеріальних активів щодо кожного об'єкта.

Крім типових форм первинних документів, затверджених наказом Міністерства фінансів, підприємства також використовують форми первинної облікової документації щодо обліку об'єктів права інтелектуальної власності, згідно з наказом Міністерства статистики №469 від 10.08.2004 р. [58], заповнення яких передбачено в підрозділах з питань інтелектуальної власності для оперативного обліку таких об'єктів. Основні реквізити окремих форм по обліку об'єктів права інтелектуальної власності мають бути зазначені в бухгалтерській документації з метою повного відображення прав користування ними [32].

Бухгалтерський облік як упорядкована система узагальнення інформації про діяльність підприємств ґрунтується на суцільному та безперервному документуванні всіх господарських операцій, що відбуваються.

Первинна інформація про наявність, стан та рух нематеріальних активів повинна відображатись у спеціалізованих регістрах бухгалтерського обліку, які є юридичним доказом здійснення операцій та використовуються для проведення економічного аналізу і прийняття управлінських рішень. Тільки та інформація, що міститься в первинних документах, знаходить відображення в облікових регістрах та систематизується на рахунках бухгалтерського обліку. Саме тому правильне та своєчасне складання цих документів є необхідною умовою для впевненості бухгалтера в тому, що ті, хто перевірятиме, не зможуть висунути претензії до його роботи.

Важливою проблемою, яку необхідно вирішити в процесі організації обліку нематеріальних активів, є вибір бланків форм первинних документів.

На сьогодні наказом Мінфіну України від 22.11.2004 р. 732 затверджено типові форми первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів (акт введення в господарський оборот, інвентарна картка обліку, акт вибуття (ліквідації), інвентаризаційний опис), але зазначені об'єкти є лише частиною прав, які становлять нематеріальні активи, тому цей наказ не вирішив питання бухгалтерського обліку нематеріальних цінностей у цілому.

Відсутність типових форм первинних документів, розроблених для нематеріальних активів, як облікової групи активів підприємства, не відповідає вимогам сучасності, які сьогодні все ширше залучаються в господарський обіг.

Значна група економістів акцентує увагу на доцільності використання для документального оформлення руху нематеріальних активів форм первинного обліку основних засобів, затверджених наказом Мінстату України від 29.12.95 р. 352. Окремі автори рекомендують використовувати форми цих документів максимально пристосовані для обліку невідчутних цінностей. Інша група – пропонує застосовувати для документування господарських операцій з нематеріальними активами самостійно розроблені бланки.

Аналіз рекомендацій вищезазначених авторів дозволяє зробити висновок, що кількість облікових форм є достатньо великою (від семи до дев'яти). На нашу думку, використання такої кількості документів для обліку нематеріальних активів є нераціональною. По-перше, застосування типових форм з обліку основних засобів для нематеріальних активів робить неможливим всебічне відображення господарських операцій та не дозволяє повною мірою охарактеризувати даний об'єкт обліку. По-друге, первинна інформація в численних запропонованих документах дублюється, що не на користь їх інформативності та аналітичності.

З метою підвищення інформативності та аналітичності первинних документів з обліку нематеріальних активів пропонується використовувати форму «Комплексний документ обліку надходження, наявності та вибуття нематеріальних активів».

Комплексний документ обліку надходження, наявності та вибуття нематеріальних активів заступає типові форми НА-1, НА-2, НА-3, акт приймання – здачі удосконалених об'єктів нематеріальних активів та опис за місцем їхнього використання. Документ складається у трьох примірниках на кожен обліковий об'єкт, підписується головою та членами комісії, особою, відповідальною за збереження нематеріальних активів, затверджується керівником підприємства чи уповноваженою на це особою.

Перший примірник «Комплексного документа обліку надходження, наявності та вибуття нематеріальних активів» передається до бухгалтерії, другий – залишається у підрозділі, який відповідає за використання коштів на капітальні інвестиції, а третій передається особі, що відповідає за збереження об'єкта.

Під час оформлення комплексного документа у графі «Документ, що підтверджує майнові права на об'єкт» зазначається номер патенту на винахід, свідоцтва на знак для товарів та послуг, авторського свідоцтва тощо, а в графі «Дата виникнення права» фіксується дата підписання договору, дата пріоритету, дата створення твору.

Графа «Документація, що є підставою для введення об'єкта в оборот» містить номер договору на використання майнових прав інтелектуальної власності, ліцензійного договору тощо.

У графі «Обліковий номер об'єкта нематеріальних активів» відображається інформація про облікову групу активів підприємства, номер субрахунку бухгалтерського обліку, номер відповідного класу нематеріальних активів та порядковий номер певного об'єкта всередині класу.

У графу «Документ, який підтверджує вартість об'єкта» вписують номер та дату складання «Комплексного документа оцінки та переоцінки нематеріальних активів», на основі даних якого у графах 18-20 фіксують первісну та ліквідаційну вартість, строк корисного використання об'єкта. У графі 21 фіксується норма амортизації, встановлена на підставі вартості об'єкта та визначення строку його корисного використання.

Під час тривалого використання деяких видів нематеріальних активів може виникнути необхідність їх удосконалення (розширення бази даних, запровадження додаткових комп'ютерних підпрограм, зміна дизайну удосконалення, вартість об'єкта після удосконалення).

У графах «Вибуття об'єкта» зазначають причини вибуття нематеріальних активів (завершення терміну дії майнових прав інтелектуальної власності, ліцензійного договору, припинення виробництва продукції із використанням нематеріальних активів, моральне застаріння об'єктів та ін.).

Пропозиції щодо використання «Комплексного документа обліку надходження, наявності та вибуття нематеріальних активів», який є універсальним джерелом інформації про окремі об'єкти нематеріальних активів [43], є доцільним на підприємствах, де використовується незначна кількість таких активів. Для оперативного вирішення питань, пов'язаних із оцінюванням (встановлення початкової та відновної вартості), визначенням нормативних термінів використання, прийняттям рішень щодо списання з

балансу об'єктів нематеріальних активів доцільно створювати (призначати) постійно діючу експертну комісію з питань нематеріальних активів. Одною із основних функцій такої комісії повинно бути оформлення первинної та іншої документації з питань, пов'язаних з придбанням, переміщенням, продажем, передачею та ліквідацією нематеріальних активів [79]. Створення такої комісії було б доцільним на підприємствах, які володіють та використовують у своїй діяльності велику кількість різних об'єктів права інтелектуальної власності.

При оприбуткуванні нематеріального активу на підприємстві оформляється Акт введення в господарський оборот права інтелектуальної власності у складі НА (типова форма № НА-1).

Акт застосовується для:

- оформлення зарахування до складу нематеріальних активів окремих об'єктів;

- обліку вводу їх в експлуатацію, за винятком тих випадків, коли введення об'єктів в дію повинно, у відповідності з існуючим законодавством, оформлятися в особливому порядку;

- оформлення внутрішнього переміщення нематеріальних активів із одного підрозділу (відділу, дільниці) в інший.

При вибутті окремих об'єктів нематеріальних активів заповнюють Акт вибуття (ліквідації) права інтелектуальної власності у складі НА (типова форма № НА-3). Документ застосовується для оформлення вибуття нематеріальних активів при повному або частковому їх списанні. Акт складається у двох примірниках комісією, призначеною керівником підприємства, затверджується керівником або уповноваженою особою.

Згідно П(С)БО 8 придбаний (отриманий) нематеріальний актив відображається в балансі, якщо:

- можна використовувати при виробництві товарів, наданні послуг, призначених для реалізації;

– можна обміняти на інші нематеріальні активи; його можна використовувати на погашення заборгованості чи розподіляти між власниками підприємства або використовувати у господарській діяльності, спрямованій на отримання прибутку.

Бухгалтерський облік наявності та руху нематеріальних активів, прийнятих на баланс ведеться на інвентарному балансовому рахунку 12 «Нематеріальні активи». Відображення гудвілу в обліку здійснюється на рахунку 19 «Гудвіл».

Для обліку нематеріальних активів призначені як балансові, так і позабалансові рахунки.

Рахунок 12 «Нематеріальні активи» призначений для обліку і узагальнення інформації про наявність та рух нематеріальних активів. За дебетом цього рахунку відображаються придбання або отримання в результаті розробки (від інших фізичних або юридичних осіб) нематеріальні активи, а за кредитом – вибуття внаслідок продажу, безоплатної передачі або неможливості отримання підприємством в подальшому економічних вигод від використання цих об'єктів, а також сума уцінки нематеріальних активів. Бухгалтерський облік нематеріальних активів ведеться щодо кожного об'єкта за відповідними групами.

Інструкцією з використанням Плану рахунків передбачено відкриття субрахунків до рахунку 12 «Нематеріальні активи», що представлені в таблиці 2.3.

Аналітичний облік організовується за видами нематеріальних активів та інвентарними об'єктами, на кожний з яких відкривається картка обліку нематеріальних активів. Підприємство може самостійно розробляти додаткові субрахунки та аналітичні рахунки, виходячи зі специфіки діяльності, конкретних потреб, завдань управління та контролю.

Субрахунки до рахунку 12 «Нематеріальні активи»

Субрахунок		Сфера застосування
Код	Назва	
121	Права користування природними ресурсами	Призначений для відображення наявності об'єктів права користування ресурсами природного середовища. На цьому субрахунку ведеться облік прав користування надрами, іншими ресурсами природного середовища, геологічною та іншою інформацією про природне середовище тощо.
122	Права користування майном	Призначений для відображення в обліку прав користування майном. На цьому субрахунку ведеться облік прав користування земельною ділянкою, прав користування будівлею, прав на оренду приміщень тощо.
123	Права на комерційні позначення	Призначений для відображення в обліку прав на комерційні позначення. На цьому субрахунку ведеться облік наявності прав на комерційні позначення (права на торговельні марки (знаки для товарів і послуг), комерційні (фірмові) найменування тощо).
124	Права на об'єкти промислової власності	Призначений для відображення наявності прав на об'єкти промислової власності. На цьому субрахунку ведеться облік прав на винаходи, корисні моделі, промислові зразки, сорт рослин, породи тварин, ноу-хау, захист від недобросовісної конкуренції тощо.
125	Авторські та суміжні з ними права	Призначений для відображення наявності авторських та суміжних з ними прав. На цьому субрахунку ведеться облік прав на літературні та музичні твори, програми для ЕОМ, бази даних тощо.
127	Інші нематеріальні активи	Призначений для обліку інших нематеріальних активів, якими володіє підприємство. На цьому субрахунку ведеться облік прав на здійснення діяльності, використання економічних та інших привілеїв тощо.

Рахунок 19 «Гудвіл» призначений для узагальнення інформації про гудвіл, що виникає при придбанні, відповідно до ПСБО 19 «Об'єднання підприємств», та/або гудвіл, що виник у процесі приватизації (корпоратизації) підприємства.

Рахунок 19 має такі субрахунки:

- 191 «Гудвіл при придбанні»;
- 192 Субрахунок виключено;
- 193 «Гудвіл при приватизації (корпоратизації)».

За дебетом субрахунку 191 «Гудвіл при придбанні» відображається вартість гудвілу, що виникає при придбанні іншого підприємства, за

кредитом — втрати від зменшення корисності гудвілу і сума списаного гудвілу.

За дебетом субрахунку 193 «Гудвіл при приватизації» підприємства державного, комунального секторів економіки відображають вартість гудвілу, який виник при приватизації (корпоратизації), за кредитом — суму списаного гудвілу.

Аналітичний облік гудвілу ведеться за об'єктами придбання

Правильно організований аналітичний облік дозволяє забезпечувати своєчасний контроль за наявністю, рухом кожного об'єкта нематеріального активу окремо.

Синтетичний облік нематеріальних активів ведеться на рахунку 12 «Нематеріальні активи» за первісною вартістю, яка визначається наступним чином за об'єктами:

– придбані за плату – виходячи з фактичної ціни (вартості) їх придбання (крім одержаних торгових знижок), мита, непрямих податків, які не підлягають відшкодуванню, та інших витрат, безпосередньо пов'язаних з їх придбанням і доведенням до стану, придатного до використання за призначенням. Витрати на сплату відсотків за кредит не включаються до первинної вартості нематеріальних активів, придбаних за рахунок кредиту банку;

– внесені засновниками до статутного капіталу підприємства. При формуванні статутного капіталу товариства в бухгалтерському обліку робиться запис по дебету рахунка 46 «Неоплачений капітал» та кредиту субрахунка 401 «Статутний капітал» на загальну суму зареєстрованого статутного капіталу. Операції з оприбуткування об'єкта нематеріальних активів як внеску до статутного капіталу засновником відображаються в бухгалтерському обліку по дебету рахунка 12 «Нематеріальні активи» та кредиту рахунка 46 «Неоплачений капітал» за справедливою вартістю, узгодженою засновниками;

– одержані безоплатно від інших юридичних осіб - за справедливою вартістю. У бухгалтерському обліку вартість безоплатного отримання об'єктів нематеріальних активів відображається по дебету рахунка 12 «Нематеріальні активи» та кредиту рахунка 42 «Додатковий капітал» субрахунок 4 «Безоплатно одержані необоротні активи»;

– придбані у результаті обміну одного нематеріального активу на інший нематеріальний актив - за залишковою вартістю переданого об'єкта. Якщо залишкова вартість переданого об'єкта перевищує його справедливую вартість, то первісна вартість отриманого нематеріального активу дорівнюватиме справедливій вартості переданого активу. Різниця між справедливою і залишковою вартістю включається до доходів (витрат) звітного періоду;

– придбані у результаті обміну нематеріального активу на інший об'єкт – за справедливою вартістю переданого нематеріального активу плюс (мінус) сума коштів (їх еквівалентів), отриманих (доплачених) в результаті обміну;

– одержані у результаті об'єднання підприємств - за їх справедливою вартістю. При цьому згідно з Положенням (стандартом) № 19 «Об'єднання підприємств» під справедливою вартістю розуміють суму, за якою може бути здійснений обмін активу або оплата зобов'язання в результаті операції між заінтересованими і незалежними сторонами. Первинна вартість нематеріального активу, створеного (виготовленого) самим підприємством, включає прямі матеріальні витрати, витрати на оплату праці та інші витрати, які безпосередньо пов'язані із створенням такого нематеріального активу і доведенням його до стану придатності для використання за призначенням (оплата реєстрації юридичного права тощо). При цьому право інтелектуальної власності, одержаного в процесі виконання завдання, належить його автору, але право використання - підприємству (юридичній особі), за завданням якого право створено.

Згідно з П(С)БО 8 нематеріальний актив списується з балансу в разі його вибуття або внаслідок продажу, безоплатної передачі або неможливості отримання підприємством надалі економічних вигод від його використання.

Фінансовий результат від вибуття об'єктів нематеріальних активів визначається як різниця між доходом від вибуття (за вирахуванням непрямих податків і витрат, пов'язаних з вибуттям) та їх залишковою вартістю. Реєстри аналітичного обліку нематеріальних активів, що вибули, додаються до документів, якими оформлені факти вибуття цих об'єктів.

Для обліку та реєстрації господарських операцій підприємства застосовують різноманітні за формою, змістом, способом відображення і нагромадження інформації облікові реєстри. Склад облікових реєстрів, які ведуться на конкретному підприємстві, залежить від прийнятої на підприємстві форма бухгалтерського обліку.

Під словом реєстр в бухгалтерському обліку розуміють різні види таблиць, в які записують дані з первинних документів.

Записи в облікових реєстрах базуються на інформації з ретельно перевічених первинних документів, тому й самі реєстри набувають доказової сили при використанні їх показників для аналізу господарської діяльності підприємства, при контролі за станом засобів та при виявленні результатів господарювання.

Облікові реєстри є носіями даних певної форми, побудовані відповідно до економічного групування інформації прі активи, капітал та зобов'язання економічного суб'єкта.

На досліджуваному підприємстві ФГ «Колос» застосовується журнально – ордерна форма обліку. Вона ґрунтується на застосуванні журналів – ордерів, де збираються і систематизується дані первинних документів, необхідні для синтетичного і аналітичного обліку. Для кожного рахунку у відповідному журналі-ордері зазначаються суми всіх господарських операцій, що проходять по кредиту, а також номери рахунків, дебет яких змінюється в результаті цієї операції. Всі

господарські операції записуються в хронологічному порядку на підставі первинних документів. Однак при великій кількості документів, які відображають однорідні операції, ведуться накопичувальні (допоміжні) відомості, а в кінці місяця їх підсумкові дані переносять до журналів - ордерів. В кожному журналі-ордері відображаються господарські операції по одному або по декількох взаємопов'язаних синтетичних рахунках. Підсумки журналів-ордерів переносяться в Головну книгу, в якій виводяться кінцеві залишки по всіх рахунках, необхідні при складанні нового балансу за звітний період.

Журнали - ордери — це бланки, виготовлені друкарським способом, в яких зазначаються коди (шифри) і найменування кореспондуючих рахунків по операціях, що обліковуються в даному журналі-ордері, Журнали-ордери відкривають на місяць на окремій синтетичний рахунок або групу синтетичних рахунків.

Узагальнення інформації про наявність та рух нематеріальних активів і нараховану суму зносу відображають в Журналі-ордері № 4 А с. - г. та Відомості аналітичного обліку нематеріальних активів (ф. № 4.3 с. - г.).

Звітність — це система узагальнюючих (взаємопов'язаних показників стану та використання основних та оборотних засобів, про джерела їх формування, фінансові результати, напрямки використання прибутку тощо.

Методологічно та організаційно звітність є невід'ємним елементом всієї системи бухгалтерського обліку та виступає завершальним етапом облікового процесу, що обумовлює органічну єдність показників, які в ній відображаються, з первиною документацією та обліковими регістрами.

ФГ «Колос» визнається суб'єктом малого підприємництва, оскільки в нього середньооблікова чисельність працюючих за звітний (фінансовий) рік не перевищує п'ятдесяти осіб, а обсяг доходу від реалізації продукції (робіт, послуг) за цей період не перевищує сімдесяти мільйонів гривень.

Для суб'єктів малого підприємництва установлена скорочена по показникам та формам звітності фінансова звітність. До складу квартальної та річної форм звітності входять баланс та Звіт про фінансові результати.

Фінансова звітність складається на основі даних бухгалтерського обліку, за достовірність якого несуть відповідальність керівник і головний бухгалтер підприємства. Звітність заповнюють на основі облікових регістрів – відомостей, ордерів, книг, журналів, які в свою чергу складаються на основі первинних документів. Звітним періодом для складання фінансової звітності є календарний рік, тобто період з 1 січня по 31 грудня.

При веденні бухгалтерського обліку та складанні фінансових звітів фермерське господарство не використовує П(С)БО 17 «Податок на прибуток».

Фінансова звітність ФГ «Колос» регламентує П(С)БО 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва» і включає Спрощений фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва (Додаток Б,В).

Баланс ф.№ 1М є однією з важливих форм фінансової звітності, яка слугує джерелом для вертикального і горизонтального аналізу показників діяльності підприємств. Будучи формою зовнішньої звітності, яка публікується, він дає змогу вивчити такі показники не тільки працівникам державних органів управління, але й потенційним інвесторам, акціонерам, що сприяє розвитку економіки завдяки залученого в оборот додаткового капіталу.

При заповненні Балансу (графа 3) дані на початок звітного періоду заповнюється із попереднього звіту, а дані на кінець звітного періоду (графа 4) заповнюється за сальдо синтетичних рахунків з Головної книги за журнальною формою обліку або з оборотної відомості за синтетичними рахунками при інших формах обліку.

Баланс складається на підставі зведених даних синтетичного та аналітичного обліку на кінець звітного періоду. Такими даними є облікові регістри (відомості, книги, журнали), які в свою чергу складаються на основі

первинних документів. Залишки на рахунках обліку на початок року повинні бути тотожні відповідним даним на кінець року в балансі за попередній період.

У балансі ф.№ 1М в статті «Основні засоби» (рядок 1010) наводять залишкову вартість нематеріальних активів. Залишкову вартість необоротних активів, що відображаються в цій статті, визначають як різницю між первісною (переоціненою) вартістю та сумою їх зносу на дату балансу. У статті «Первісна вартість» (рядок 1011) показують первісну (переоцінену) вартість нематеріальних активів. В статті «Знос» заносять нараховану в установленому порядку суму зносу нематеріальних активів.

Звіт про фінансові результати ф. № 2М – звіт про доходи, витрати, фінансові результати. Метою складання звіту про фінансові результати є надання користувачам повної, правдивої і неупередженої інформації про доходи, витрати, прибутки і збитки та сукупний дохід підприємства за звітний період. Звіт про фінансові результати надає інформацію про активність та результативність діяльності підприємства за певний проміжок часу та є основою, на підставі якої будуються прогнози майбутньої діяльності підприємства.

2.3. Облік амортизації нематеріальних активів

У процесі використання нематеріальні активи поступово втрачають властивості, що обумовлюють отримання економічних вигод, внаслідок старіння.

Порядок амортизації нематеріальних активів у бухгалтерському обліку в Україні регламентовано П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [70].

Загалом амортизація – це комплексна економічна категорія, яка характеризує процес систематичного, поступового перенесення вартості засобів праці на вартість готової продукції підприємства, виготовленої з їх

використанням, з метою забезпечення планомірного відновлення засобів праці внаслідок їх морального і фізичного зносу.

Особливою проблемою нематеріальних активів є нарахування амортизації.

Систематичний розподіл вартості нематеріальних активів на періоди, у яких вони приносять прибутки, визначається обсягом амортизації, яка залежить від способу нарахування, але нарахування амортизації повинно бути обмежене процесом отримання економічних вигод.

Амортизація нематеріальних активів – постійне списання вартості нематеріальних активів в процесі їх виробничого використання. Вона покликана компенсувати затрати, понесені підприємством при їх придбанні, і забезпечити формування джерел придбань відповідних активів у майбутньому.

У бухгалтерському обліку згідно П(С)БО №8 «Нематеріальні активи» нарахування амортизації об'єктів нематеріальних активів здійснюється протягом строку їх корисного використання, який встановлюється підприємством самостійно у разі визнання такого об'єкта активом (тобто при зарахуванні його на баланс), але не більше 10 років [70]. При визначенні строку корисного використання об'єкта нематеріальних активів необхідно враховувати такі чинники:

- строки корисного використання подібних активів;
- моральний знос, що передбачається;
- правові або інші подібні обмеження щодо строків його використання;
- очікуваний спосіб використання підприємством нематеріального активу;
- залежність строку корисного використання нематеріального активу від строку корисного використання інших активів підприємства.

Нарахування амортизації починається з місяця, наступного за місяцем, в якому нематеріальний актив став придатним для використання (у

тому звітному періоді, коли об'єкт нематеріальних активів був переданий до експлуатації на підставі складання відповідного акта).

Припиняється нарахування амортизації, починаючи з місяця, наступного за місцем вибуття об'єкта нематеріального активу.

Протягом терміну корисного використання об'єкта нематеріальних активів амортизація його не зупиняється, окрім випадків консервації підприємства. Нархування амортизаційних відрахувань не залежить від фінансового результату діяльності підприємства.

Термін корисного використання нематеріального активу та метод його амортизації переглядаються в кінці звітного року, якщо в наступному періоді очікуються зміни строку корисного використання активу або зміни умов отримання майбутніх економічних вигод.

Амортизація нематеріального активу нараховується, виходячи з нового методу нарахування амортизації і строку використання, починаючи з місяця, наступного за місяцем змін.

Метод нарахування амортизації нематеріальних активів обирається підприємством самостійно, виходячи з умов отримання майбутніх економічних вигод. Якщо такі умови визначити неможливо, то амортизація нараховується із застосуванням прямолінійного методу. В інших випадках використовують методи амортизації, визначені П(С)БО 7 «Основні засоби». Але ці методи можна застосовувати лише до нематеріальних активів, за якими визначено конкретний строк корисного використання. Якщо ж визначити строк неможливо, то амортизація не нараховується. Прикладом може бути торгова марка.

Слід відзначити, що нематеріальні активи чутливі до технічного старіння, тож термін їхньої корисної експлуатації буде коротким і завжди обмеженим. Тому для нарахування амортизації нематеріальних активів використовують прямолінійний метод до того часу, поки компанія не доведе необхідність застосування іншого методу або нематеріальні активи перестануть приносити економічні вигоди.

Для підприємств, які є платниками податку на прибуток, амортизація нараховується впродовж строку їх корисного використання, який повинен бути зазначений у правостановлюючих документах. По групі "Права на об'єкти промислової власності" амортизація нараховується протягом періоду не менше 5 років. По групі «Авторське право та суміжні з ним права» амортизація нараховується протягом періоду не менше 2 років.

Під час розрахунку вартості, яка амортизується, ліквідаційна вартість нематеріальних активів прирівнюється до нуля, крім випадків:

- коли існує невідновне зобов'язання іншої особи щодо придбання цього об'єкта наприкінці строку його корисного використання;
- коли ліквідаційна вартість може бути визначена на підставі інформації існуючого активного ринку і очікується, що такий ринок існуватиме наприкінці строку корисного використання цього об'єкта.

Амортизація нематеріальних активів нараховується із застосуванням таких методів:

- прямолінійний;
- зменшення залишкової вартості;
- прискореного зменшення залишкової вартості;
- кумулятивний;
- виробничий.

Згідно з П(С)БО №8 при застосуванні прямолінійного методу, за яким річна сума амортизації визначається діленням вартості, яка амортизується, на очікуваний період часу використання об'єктом нарахування амортизації є первісна вартість нематеріальних активів.

Зменшення залишкової вартості, за яким річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об'єкта на початок звітного року або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації та річної норми амортизації. Річна норма амортизації (у %) обчислюється як різниця між одиницею та результатом кореня ступеня кількості років

корисного використання об'єкта з результату від ділення ліквідаційної вартості об'єкта на його первісну вартість.

Прискореного зменшення залишкової вартості, за яким річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об'єкта на початок звітної року або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації та річної норми амортизації, яка обчислюється виходячи із строку корисного використання об'єкта і подвоюється.

Кумулятивного, за яким річна сума амортизації визначається як добуток вартості, яка амортизується, та кумулятивного коефіцієнта. Кумулятивний коефіцієнт розраховується діленням кількості років, що залишаються до кінця очікуваного строку використання об'єкта нематеріальних активів, на суму числа років його корисного використання.

Виробничого, за яким місячна сума амортизації визначається як добуток фактичного місячного обсягу продукції (робіт, послуг) та виробничої ставки амортизації. Виробнича ставка амортизації обчислюється діленням вартості, яка амортизується, на загальний обсяг продукції (робіт, послуг), який підприємство очікує виробити (виконати) з використанням об'єкта нематеріальних активів.

Підприємство може змінювати в кінці звітної періоду метод нарахування амортизації на нематеріальні активи і термін їх корисного використання в тому випадку, якщо очікується зміна умов отримання майбутніх економічних вигід від використання такого нематеріального активу. Зміну методу нарахування амортизації та терміну корисного використання нематеріальних активів відображують у наказі про облікову політику підприємства.

Проаналізувавши процес нарахування амортизації на ФГ «Колос», можна зазначити, що це господарство застосовує лише прямолінійний метод до всіх видів нематеріальних активів, які використовуються на підприємстві.

МСФЗ 38 «Нематеріальні активи» визначає лише три методи нарахування амортизації щодо нематеріальних активів: прямолінійний; зменшення залишку; виробничий.

Підсумовуючи викладене здійснимо групування нематеріальних активів з огляду можливостей використання методів амортизації (табл.2.4).

Таблиця 2.4

Застосування методів амортизації для різних груп нематеріальних активів

№	Метод амортизації	Група нематеріальних активів	Переваги застосування
1	Прямолінійний	Нематеріальні активи, для яких не має впливу технологічне старіння (наприклад: знаки індивідуалізації)	Дає змогу списання вартості об'єкту рівними частками. Не залежить від ступеню морального старіння об'єкту
2	Зменшення залишкової вартості	Нематеріальні активи чутливі до технологічного (морального) старіння (наприклад: програмне забезпечення, наукомісткі патенти та винаходи тощо)	Дають змогу за перші два-три роки списати більшу частину вартості об'єкту
3	Виробничий	Нематеріальні активи, які безпосередньо використовуються в процесі виробництва	Дає змогу списання вартості об'єкту рівними частками. Не залежить від ступеню морального старіння об'єкту

Бухгалтерський облік нарахованої амортизації ведеться на контрактивному рахунку класу першого 13 «Знос (амортизація) необоротних активів» субрахунок 133 «Накопичена амортизація нематеріальних активів». Нарухування амортизації відображається по кредиту зазначеного субрахунку, списання (зменшення) суми раніше нарахованої амортизації – дебету.

Зменшення суми раніше нарахованої амортизації може відбуватися внаслідок: вибуття нематеріальних активів у зв'язку з їх реалізацією внеску до статутного капіталу інших суб'єктів господарської діяльності, їх безкоштовної передачі, ліквідації, списання у зв'язку з нестачею або псуванням.

Аналітичний облік амортизації ведеться за видами таких нематеріальних активів.

МСБО 38 «Нематеріальні активи» містить загальне припущення, що строк корисного використання не має перевищувати 20 років. Нематеріальні активи з невизначеним терміном корисного використання не амортизуються.

Нематеріальні активи, по яких можливо встановити термін корисного використання, такі як патенти і авторські права, мають бути списані через нарахування амортизації протягом терміну їх корисного використання.

Існує два варіанти відображення амортизації нематеріальних активів:

- 1) Пряме списання з рахунка нематеріальних активів;
- 2) Використання коригуючого рахунка «Накопичена амортизація»

У США перший варіант є найбільш поширеним [25 с. 235].

Деякі нематеріальні активи, такі як торгові знаки, не мають встановленого обмеження терміну корисного використання. Тому вони не амортизуються, а щорічно тестуються на знецінення. Якщо внутрішні або зовнішні фактори вказують на те, що актив знецінився, тобто його відновлювальна вартість стала меншою за балансову, то різниця між балансовою і відновлювальною вартістю відноситься на витрати поточного періоду.

Патент – ексклюзивне право власника, підтвержене законодавством, на виробництво певного товару або використання специфічного процесу чи технології. Патент дає власнику виключне право використовувати, виготовляти або продавати продукт чи процес, що є предметом патенту. Патенти видаються на певний проміжок часу (у США це 17 років).

Патенти відображають в обліку за первісною вартістю, до складу якої включають всі витрати, пов'язані з юридичним оформленням патенту, гонорари юристам, тощо. Придбання його відображається записом:

Дебет рахунка «Патент»

Кредит рахунка «Грошові кошти»

Первісна вартість патенту амортизується упродовж юридично закріпленого терміну його дії або упродовж терміну його корисного використання, визначеного методом бухгалтерської оцінки, залежно від того, який із них є коротшим. Якщо патент втрачає свою корисність, а його вартість ще не амортизована повністю, його залишкова вартість списується на збитки:

Дебет рахунка «Збиток від патенту»

Кредит рахунка «Патенти»

Авторські права – ексклюзивне право, дане урядом власнику на публікацію та продаж літературних, музичних та інших художніх творів, а також коп'ютерних програм. Термін дії авторських прав визначається законодавством кожної країни. Наприклад, у США вони дійсні упродовж життя автора плюс п'ятдесят років. Вони не відновлюються, але можуть бути передані або продані фізичній чи юридичній особі. Авторські права за своїм змістом та порядком обліку не відрізняються від патенту.

Період амортизації авторських прав є набагато коротшим за юридичний строк їх дії. Вартість авторських прав списується за період, упродовж якого вони приносять прибуток.

Торгові марки (товарні знаки) – зареєстровані символи або назви, які можуть бути використані тільки їх власником для ідентифікації товару чи послуг. Зареєстровані торгові марки і товарні знаки діють упродовж встановленого терміну (у США – 20 років) і мають необмежене право на відновлення.

Ринкова вартість даного виду може досягати мільйон доларів. Однак, в бухгалтерському обліку в їх первісну вартість включається лише купівельна вартість та інші необхідні для придбання витрати, а у випадку самостійної розробки – витрати, пов'язані із забезпеченням існування і захисту торгової марки чи товарного знаку: гонорари юристам, реєстраційні збори, витрати на оформлення, тощо. Торгові марки і товарні знаки

амортизуються впродовж терміну їх корисного використання, якщо такий можливо встановити або тестуються на знецінення.

Франшиза – привілей, який надається за певну плату власником – франчайзором іншій особі на основі контракту і дає останньому право продавати певні продукти або надавати послуги, використовувати торгові марки чи товарні знаки чи здійснювати діяльність у певній географічній зоні, користуючись ім'ям франчайзора. Прикладом франшизи є закусочні «Макдональдс» [45, с. 76].

Ліцензія – дозвіл, що видається державними органами на ведення видів господарської діяльності за умови обов'язкового дотримання ліцензійних вимог.

Франшизи та ліцензії можуть бути отримані на визначений термін, на невизначений строк або у постійне користування. Період амортизації франшиз та ліцензій з обмеженим строком дії дорівнює цьому строку, з необмеженим терміном та отриманих у постійне користування – встановлюється виходячи зі строку корисного використання, якщо такий можливо визначити.

Гудвіл – переваги, які отримує покупець, придбаваючи вже існуючу та діючу компанію порівняно з організацією власної нової фірми. Гудвіл виникає при придбанні компаній. Він є перевищенням вартості придбаної компанії над сумою ринкових вартостей чистих активів підприємства.

У деяких національних системах обліку гудвіл вважається активом, що амортизується: у Греції і Бельгії – не більше 5 років, в Італії та Іспанії – 5-10 років, у Великій Британії або відразу списується в резерв, або амортизується протягом економічно обґрунтованого терміну життя активу [6, с. 238].

Однак у МСФЗ гудвіл визнається нематеріальним активом з необмеженим терміном використання, тому на кожну звітну дату він тестується на знецінення. При цьому він може бути повністю списаний

упродовж першого року після придбання компанії, а може переноситися на витрати впродовж декількох звітних періодів.

В Україні порядок нарахування амортизації цього активу визначає П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств» [71]. Однак згідно із Планом рахунків та Інструкцією про його використання рахунок 19 «Гудвіл» не кореспондує з субрахунком 133 «Накопичена амортизація нематеріальних активів». За Інструкцією для зменшення вартості гудвілу застосовують субрахунок 977 «Інші витрати звичайної діяльності», внаслідок чого стає очевидним, що ця операція швидше відображує зменшення корисності активу, ніж нарахування амортизації. У зв'язку з цим стає зрозумілим, що ці два документи суперечать один одному щодо питань амортизації гудвілу. Згідно з П(С)БО 19 первісна (балансова) вартість гудвілу зменшується щомісячним рівномірним нарахуванням амортизації протягом терміну корисного його використання, але не більше як 20 років. Термін корисного використання гудвілу визначають з урахуванням:

- прогнозованого терміну діяльності підприємства;
- нормативно - правових актів або контрактів, що впливають на термін корисного використання;
- зміни попиту на продукцію (роботи, послуги) підприємства тощо.

Якщо гудвіл на кінець року не відповідає ознакам активу, його списують з включенням залишкової вартості до витрат.

Амортизацію нематеріальних активів відображують у реєстраційних картках обліку на основі даних реєстру бухгалтерського обліку Відомості нарахування амортизації нематеріальних активів. Відомість підписує виконавець-бухгалтер, на якого покладено облік об'єктів нематеріальних активів. Цей документ складають щомісяця.

Облік нематеріальних активів вимагає особливої уваги до таких характеристик, як термін експлуатації, дата виведення з експлуатації, ступінь зношеності. Вартість та ефективність використання нематеріальних активів

залежать від терміну їх служби. Визначення терміну вартості нематеріальних активів проводиться прямолінійним методом, а методи визначення терміну експлуатації та їх урахування при амортизації потребують подальшої розробки.

Отже, кожний вид нематеріальних активів, який використовується підприємством, має бути відображений в обліку на окремому субрахунку, мати свій підхід до обліку, нарахування амортизації і списання. Кожен нематеріальний актив повинен переносити свою вартість на витрати виробництва залежно від його участі та ролі в процесі діяльності підприємства.

Висновки до розділу 2

1. Досліджено порядок відображення нематеріальних активів у облікових регістрах, а також реєстрація операцій з такими об'єктами в системі рахунків бухгалтерського обліку.

2. Розглянуто, що важливе значення в організації бухгалтерського обліку мають регістри обліку як носії важливої обліково-аналітичної та синтетичної інформації. Тому пропонуємо на дослідженому підприємстві ФГ «Колос» для належного обліку нематеріальних активів заповнювати «Акт інвентаризації нематеріальних активів», Відомість 4.3 аналітичного обліку та регістр синтетичного обліку – Журнал 4.

3. Розроблено і запропоновано графіки документообігу з метою підвищення якості організації обліку нематеріальних активів і посилення системи внутрішньогосподарського контролю на ФГ «Колос».

4. З метою підвищення інформативності та аналітичності первинних документів з обліку нематеріальних активів пропонується використовувати форму «Комплексний документ обліку надходження, наявності та вибуття нематеріальних активів». Цей документ містить оптимальну кількість показників та буде універсальним джерелом інформації про окремі об'єкти нематеріальних активів.

5. Обґрунтовано, що важливою складовою облікової політики підприємства є його амортизаційна політика. В роботі визначено підходи стосовно облікової політики підприємства в частині застосування методів нарахування амортизації для різних видів нематеріальних активів.

6. Пропонуємо для отримання більш деталізованої інформації про нарахування й використання сум амортизаційних відрахувань доповнити забалансовий рахунок 09 «Амортизаційні відрахування» субрахунками за видами необоротних активів, а саме: 091 «Амортизаційні відрахування основних засобів»; 092 «Амортизаційні відрахування інших необоротних

активів»; 093 «Амортизаційні відрахування нематеріальних активів»; 094 «Амортизаційні відрахування довгострокових біологічних активів». Введення субрахунку 093 дасть змогу мати повну інформацію про нараховані та використані суми амортизаційних відрахувань на придбання й створення нових об'єктів нематеріальних активів.

РОЗДІЛ 3. ОРГАНІЗАЦІЯ АУДИТУ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ ПІДПРИЄМСТВА

3.1 Організація та завдання аудиту нематеріальних активів на підприємстві

В ринкових умовах відносин різко зростає практичне значення використання нематеріальних активів. Тому для підприємців, бухгалтерів і аудиторів значний інтерес представляє аналіз особливостей їх аудиту.

Основна мета проведення аудиту – забезпечити контроль достовірності інформації, відображеної у фінансовій і податковій звітності.

Інформація сформована в бухгалтерському обліку підприємств є основою для проведення аудиту, саме тому значну увагу необхідно приділяти Положенням (стандартам) бухгалтерського обліку затверджених для ведення обліку в Україні. Зокрема, звернути увагу необхідно на норми прописані у П(С)БО № 8 «Нематеріальні активи», в якому наводиться загальна інформацій про нематеріальні активи, зокрема: ідентифікацію, оцінку, переоцінку, класифікацію, визначення вартості нематеріальних активів, визначення можливих шляхів їх надходження і вибуття. Відповідно до положень П(С)БО №8, під «нематеріальними активами» слід розуміти немонетарні активи, які не мають матеріальної форми та можуть бути ідентифікованими [70].

Основною передумовою аудиту є взаємна зацікавленість підприємства (фірми) в особі його власників (акціонерів), держави в особі податкової адміністрації й самого аудитора в забезпеченні реальності та достовірності обліку і звітності. Аудит є незалежною експертизою фінансової звітності комерційних підприємств уповноваженими на те особами (аудиторами) з метою підтвердження її достовірності. Іншими словами, аудит – це надання практичної допомоги керівництву й економічним службам підприємства щодо ведення справ і управління його фінансами, а також щодо

налагодження бухгалтерського фінансового і управлінського обліку, надання різних консультацій.

Особливість нематеріальних активів як об'єкту обліку і контролю та значення їх використання підприємствами накладають свій відбиток на завдання, організацію і методи проведення їх аудиту. Але як форма незалежного контролю і вид підприємницької діяльності аудит має ряд загальних положень. Вони не пов'язані з конкретними об'єктами контролю, але їх потрібно враховувати при проведенні аудиту.

Згідно з Законом України «Про аудиторську діяльність» від 20 лютого 1996 року аудит – це перевірка даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності суб'єкта господарювання з метою висловлення незалежної думки аудитора про її достовірність в усіх суттєвих аспектах та відповідність вимогам законів України, положень (стандартів) бухгалтерського обліку або інших правил (внутрішніх положень суб'єктів господарювання) згідно з вимогами користувачів. [34].

Аудит слід розглядати як інтелектуальну діяльність, яка має свою специфіку організації. Міжнародні асоціації бухгалтерів та аудиторів узагальнили наявний досвід з організації та методики обліку й аудиту у вигляді міжнародних стандартів аудиту (МСА), які у певній мірі можуть виконувати функції національних стандартів [1].

Аудит об'єктів нематеріальних активів — це перевірка правильності оформлення первинних (юридичних, облікових) документів та організації бухгалтерського обліку цих об'єктів на підприємстві.

Під аудиторською перевіркою нематеріальних активів слід розуміти дослідження прав підприємства на користування природними надрами, майном, землею, авторським правом у сфері науки, літератури, мистецтв, об'єктами промислової власності тощо.

Головною метою проведення аудиту нематеріальних активів є висловлення незалежної думки аудитора щодо достовірності даних бухгалтерського обліку господарюючого суб'єкта, а також повноти і

своєчасності відображення цих даних у фінансові звітності. Також здійснюється перевірка первинних документів і майнових прав на нематеріальні активи, що підтверджують права володіння ними.

Під час проведення аудиту нематеріальних активів необхідно виконати ряд завдань, до яких можна віднести:

- 1) перевірка положень облікової політики в частині обліку нематеріальних активів;
- 2) перевірка наявності та застосування системи внутрішнього контролю на підприємстві;
- 3) фактична перевірка наявності нематеріальних активів та перевірка підтверджуючих документів власності на наявні нематеріальні активи;
- 4) перевірка правильності відображення в бухгалтерському обліку надходження, переоцінки, вибуття нематеріальних активів;
- 5) здійснення перевірки щодо дотримання нормативного законодавства під час здійснення операцій з нематеріальними активами;
- 6) зіставлення фактичних даних синтетичного і аналітичного обліку нематеріальних активів та їх зносу із записами реєстрів обліку та фінансової звітності;
- 7) перевірка правильності нарахування амортизації на нематеріальні активи [17].

Нормативна база, яка регулює порядок здійснення аудиту нематеріальних активів поділяють на зовнішню і внутрішню. Зовнішня нормативна база – це відповідні закони, положення, методичні матеріали з обліку та звітності, оподаткування і аудиторські правила (стандарти). Ці нормативні акти необхідні аудиторам, щоб виявити відповідність ведення бухгалтерського обліку та складання звітності, проведення аналізу, складання аудиторського висновку. Внутрішня нормативна база – це наказ про облікову політику, різноманітні методичні та інструкційні матеріали з організації обліку на конкретному підприємстві. Що не суперечать чинному нормативно - правовому регулюванню. [22, с.58].

Основними джерелами інформації для аудиту нематеріальних активів є:

- наказ «Про облікову політику підприємства»;
- акт інвентаризації нематеріальних активів;
- наказ про призначення постійно діючої інвентаризаційної комісії;
- ліцензійні угоди;
- картки обліку нематеріальних активів;
- опис карток обліку нематеріальних активів;
- акти про ліквідацію об'єктів інтелектуальної власності;
- акти приймання - передачі нематеріальних активів;
- рахунки-фактури;
- первинні облікові документи з надходження й вибуття нематеріальних активів;
- договори (виключна, невиключна, відкрита ліцензія), авторські угоди (про передачу виключних, невиключних прав на користування творами мистецтва, науки, літератури), угоди комерційної концесії та інші аналогічні угоди, укладені відповідно до чинного законодавства України;
- розрахунок визначення ринкової вартості об'єктів нематеріальних активів;
- інші документи, необхідні для проведення аудиту.

Для перевірки операцій з нематеріальними активами використовують регістри синтетичного і аналітичного обліку залежно від форм обліку, прийнятих на підприємстві. Так, при журнальній формі обліку перевіряють такі регістри, як:

- головну книгу;
- журнал № 4 за кредитом рахунків 12 «Нематеріальні активи», 13 «Знос (амортизація) необоротних активів», 15 «Капітальні інвестиції», 19 «Гудвіл», Відомість 4.1 аналітичного обліку капітальних інвестицій, Відомість 4 аналітичного обліку;

– бухгалтерські довідки нарахування амортизації по нематеріальних об'єктах.

Аудит нематеріальних активів є частиною загального аудиту фінансової звітності ФГ «Колос». В процесі здійснення якого досліджуються операції з нематеріальними активами, а також їх облік.

Основні питання, які треба розглянути при плануванні аудиту нематеріальних активів:

- мета;
- застосовувані критерії;
- процес виконання завдання та можливі джерела доказів;
- попереднє судження про суттєвість та ризик;
- персонал та вимоги щодо нього, зокрема участь експертів.

Обсяг планування залежить від розмірів суб'єкта господарювання, складності завдань аудиторської перевірки, досвіду роботи аудитора з певним суб'єктом господарювання, а також від рівня знання його бізнесу.

Аудитор повинен розробити й документально оформити загальний план аудиту нематеріальних активів, описавши очікуваний обсяг і хід аудиторської перевірки. Загальний план має бути досить детальним, оскільки це інструкція для розробки програми аудиту. Його точна форма і зміст залежатимуть від розмірів суб'єкта господарювання, складності аудиторської перевірки, а також від конкретних методик і технологій, які застосовують аудитори.

Під час планування аудиту доцільно використовувати МСА 300 «Планування аудиту фінансової звітності». Аудитор складає план виходячи із програми, яка визначає характер, часові обмеження та об'єм запланованих аудиторських процедур та складається з урахуванням оцінки системи наявного внутрішнього контролю на підприємстві. З метою забезпечення можливості зниження рівня аудиторського ризику, відповідно до МСА 300-499 «Оцінка ризиків та дії у відповідь на оцінені ризики», та підвищення якості роботи аудитора, необхідним є дотримання послідовності проведення

усіх етапів аудиту нематеріальних активів з детальним розкриттям особливостей проведених аудиторських процедур – МСА 500-599 «Аудиторські докази» [66]. Процес проведення аудиту нематеріальних активів можна відобразити схематично (рис. 3.1).

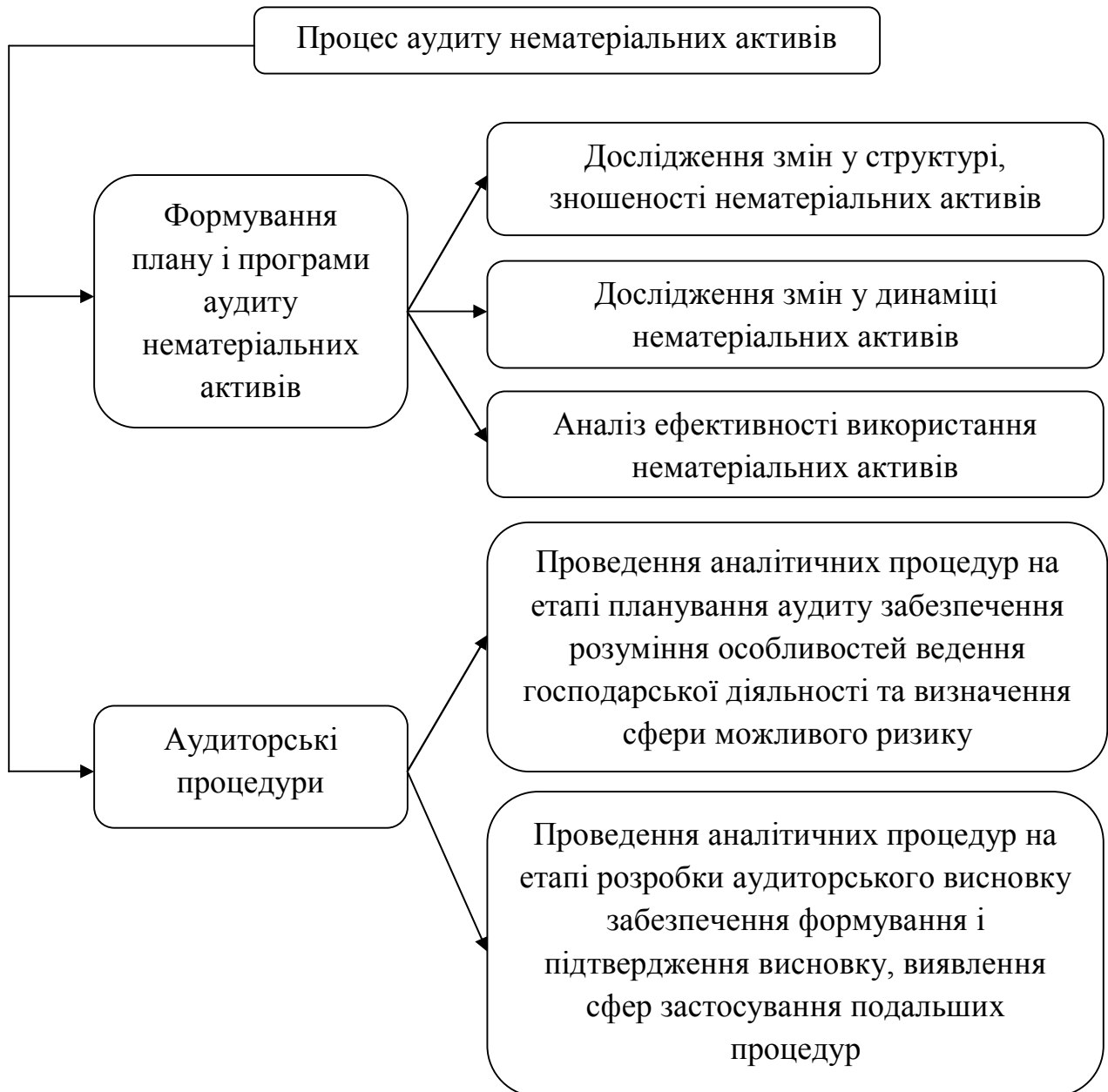


Рис. 3.1. Процес проведення аудиту нематеріальних активів [48]

Всі етапи проведення аудиторської перевірки підлягають обов'язковому документуванню, тобто відображенню отриманої інформації в робочих документах аудитора відповідно до вимог МСА 230 [33, с.21-26].

Плануючи перевірку обліку нематеріальних активів, аудитор аналізує, які дії й операції призводять до помилок і викривлень даних фінансової

звітності підприємства щодо питань нематеріальних активів. Аудиторська оцінка залишків на бухгалтерських рахунках і укладених угод дає змогу вирішити, які питання і статті фінансової звітності слід проаналізувати, які вибірки використати і які аналітичні процедури провести.

Завершальним етапом аудиту є складання аудиторського висновку, тобто аудитор оформляє результати своєї перевірки у вигляді висновку і звіту. Аудиторський висновок – це офіційний документ, засвідчений підписом та печаткою аудитора, аудиторської фірми, який складається у встановленому порядку і містить в собі висновок щодо достовірності звітності, повноти й відповідності чинному законодавству та встановленим нормативам бухгалтерського обліку фінансово - господарської діяльності.

Аудитори і аудиторські фірми не мають права безпосередньо брати участь у виробничому процесі на підприємстві або впливати на нього. Ця законодавча норма обумовлена існуванням двох форм проведення аудиту, які мають різну мету:

- внутрішній аудит;
- зовнішній аудит.

Внутрішній аудит здійснюється всередині самої організації за вимогою керівництва підприємства аудиторами, які працюють у цій організації, і тією чи іншою мірою виконання їхніх функцій залежить від впливу керівництва підприємства. Тому внутрішній аудит не можна вважати незалежним і об'єктивним, проте це не зменшує його значення і важливості як невід'ємної частини контролю. Внутрішній аудит – складник системи внутрішньогосподарського контролю підприємства. Метою здійснення внутрішнього аудиту нематеріальних активів є надання допомоги працівника підприємства щодо ефективного використання об'єктів інтелектуальної власності та майнових прав у процесі діяльності підприємства. Внутрішній аудит нематеріальних активів проводять особи, працівники підприємства. Доцільно зазначає В.І. Подольський, що в невеликих організаціях, де відсутні штатні аудитори, проведення внутрішнього аудиту можна доручити

ревізійній комісії підприємства чи аудиторській фірмі на договірній основі [4, с.14].

Провідне місце в організації внутрішнього аудиту нематеріальних активів належить раціональній побудові його апарату та оптимальне застосування організаційних форм.

В залежності від розподілу праці співробітників сфери контролю й побудови служби внутрішнього аудиту розрізняють централізовану та децентралізовану її форми.

При централізованій формі організації внутрішнього аудиту, аудитори перебувають у штаті бухгалтерії й підпорядковуються головному бухгалтерові в адміністративному і методологічному відношенні.

При децентралізованій формі – аудитори працюють у самостійному структурному підрозділі. Загальне керівництво службою внутрішнього аудиту здійснює начальник, який безпосередньо підпорядковується керівнику підприємства.

Тому внутрішній аудит на підприємстві є підконтрольний керівництву підприємства. У такому разі незахищеними залишаються інтереси власників підприємства (засновників, акціонерів, власників), особливо тих, для яких відповідно до чинного законодавства проведення щорічного зовнішнього аудиту не є обов'язковим. До інститутів внутрішнього аудиту належать ревізори, яких призначають власниками економічного суб'єкта, ревізійні комісії, внутрішні аудитори чи групи внутрішніх аудиторів.

Загальний порядок організації та проведення внутрішнього аудиту нематеріальних активів наведено в таблиці 3.1 [9, с.197].

Виявлені в процесі перевірки відхилення, що не потребують суттєвих змін усувають під час її проведення. Про це роблять відповідні записи в звіті.

Таблиця 3.1

Порядок організації проведення внутрішнього аудиту нематеріальних активів

Етапи робіт	Зміст робіт	Джерела інформації	Робочі документи
1	2	3	4
Інформаційне забезпечення перевірки обліку нематеріальних активів	Визначення переліку документів правового, економічного, організаційно-технологічного та організаційного забезпечення нематеріальних активів	Законодавчі та нормативні акти, рекомендації, внутрішні положення, стандарти тощо	Регістри нормативних документів (для швидкого пошуку необхідного нормативного документа)
Складання плану перевірки нематеріальних активів	Отримання необхідної інформації з перевірки нематеріальних активів. Складання календарного графіка робіт і розподілу обов'язків	Звітність, наказ про облікову політику, інформація про організацію бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю	Робочий зошит, бланки тестів, опитувальники
Перевірка обліку нематеріальних активів	Визначення способів виконання роботи щодо перевірки обліку нематеріальних активів. Отримання необхідної інформації та її систематизація	Первинна документація, облікові регістри, Головна книга, фінансова звітність	Запис виявлених відхилень, порушень, зловживань у робочому зошиті аудитора
Обговорення попередніх висновків і пропозицій аудитора з керівництвом	Надання попередніх висновків і пропозицій. Отримання додаткової інформації, якщо виникла потреба в нових даних	Інформація, отримана в процесі перевірки. Робочі записи аудитора	Аудиторські записи, що потребують додаткової інформації. Обґрунтування пропозицій, і висновків.
Підготовка звіту (висновку) та пропозицій аудитора	Систематизація аудиторських записів за завданнями, формулювання узагальнюючих висновків. Виділення основних позицій достовірності (обґрунтованості) загального висновку	Аудиторські записи, протокол обговорення попередніх висновків	Звіт (висновок) про результати аудиторської перевірки нематеріальних активів, довідка до висновку, підписана аудитором та посадовими особами

Продовження таб. 3.1

1	2	3	4
Впровадження рішень, пропозицій за результатами перевірки	Підготовка проекту наказу та розпоряджень, щодо усунення порушень та відхилень, виявлених перевіркою	Звіт (висновок) аудитора про результати перевірки	Накази та розпорядження керівництва, прийняті за результатами перевірки

Для того, щоб досягти накреслених цілей, звіт не варто розтягувати і перевантажувати зайвим. Він має бути чітким, точним, зрозумілим і своєчасним. Стандартної форми для звітів внутрішніх аудиторів немає і, ймовірно, ніколи не буде через багатогранність об'єктів перевірки, відмінності у здібностях та інтересах керівників.

У висновку коротко викладаються факти порушень правил ведення обліку нематеріальних активів, інструкцій і законів, що їх регулюють наводиться висновок аудитора за кожним встановленим фактом, вказуються винні особи того чи іншого порушення.

Аудитор результати перевірки оформляє у висновках і підписує їх особисто. В аудиторському звіті викладають усі факти порушень, виявлені перевіркою, а у висновках вказують найсуттєвіші з них. Складаючи висновки, аудитор повинен посилатися на конкретні сторінки аудиторського звіту.

Аудитор має право складати тільки такі висновки, які відображують результати проведених ним досліджень. Якщо аудитор одночасно є спеціалістом і в іншій галузі, то він може складати висновки також спеціального характеру. Аудитор зобов'язаний відобразити в аудиторському звіті усі виявлені ним порушення, але у своїх висновках не повинен виходити за межі компетенції.

Результати внутрішнього аудиту нематеріальних активів не можуть вважатися досягнутими до того часу, поки не будуть впроваджені

рекомендації аудитора й усунути виявлені відхилення щодо обліку їх наявності та руху.

Підсумовуючи результати дослідження, слід зауважити, що нематеріальні активи являють собою специфічний об'єкт бухгалтерського обліку, якість проведення аудиту якого залежить від правильно обраної облікової політики. Аудит нематеріальних активів має розпочинатися не на етапі планування чи одержання доказів, а на етапі отримання розуміння клієнта, визначення галузевих, нормативних та інших особливостей ведення бізнесу суб'єктом господарювання, що впливає на порядок визнання, використання та списання нематеріальних активів.

3.2 Методика аудиту нематеріальних активів

У сучасних умовах господарювання виникає необхідність посилення фінансово-економічного контролю діяльності суб'єктів господарювання. В останній час найбільшу увагу приділяють аудиторам, зокрема, до висловлення ними незалежної думки щодо достовірності здійснення господарської діяльності суб'єкта господарювання, її відображення в бухгалтерському обліку та складеній фінансовій звітності. Методика аудиту нематеріальних активів є однією із складових загальної перевірки фінансової звітності і відіграє важливу роль з урахуванням сучасних економічних відносин.

Зарубіжні вчені приділяють значну увагу організації та методиці проведення аудиту нематеріальних активів, оскільки саме роль нематеріальних активів у балансі підприємств починає відігравати більш значну увагу чим матеріальні активи. Нажаль в наявних нормативних актах немає чітко розкритої та затвердженої методики проведення аудиту нематеріальних активів, саме тому виникає необхідність у проведенні

досліджень, здатних виявити наявні проблеми та запропонувати шляхи їх вирішення.

Практика свідчить, що методика проведення аудиту нематеріальних активів багато в чому залежить від об'єкта перевірки, галузі економіки, до якої вони належать, кількості та вартості нематеріальних активів, які використовує підприємство, що перевіряється.

Головною умовою ефективного аудиту нематеріальних активів на підприємстві є чітке визначення завдань і постановка цілей та відповідність фінансовому, податковому, банківському й іншому господарському законодавству.

В процесі аудиту нематеріальних активів підприємства досліджують:

1. Постановку контролю за наявністю нематеріальних активів:

- правильність віднесення об'єктів до нематеріальних активів;
- наявність і правильність документального оформлення операцій із нематеріальними активами;

- правильність оцінки нематеріальних активів;

- інвентаризацію нематеріальних активів;

- відповідність звітності даним синтетичного й аналітичного обліку.

2. Ведення синтетичного обліку, оподаткування операцій по надходженню й вибуттю нематеріальних активів:

- відображення операцій надходження й вибуття нематеріальних активів у регістрах синтетичного обліку;

- питання оподаткування операцій при надходженні й вибутті нематеріальних активів.

3. Нарахування та відображення в обліку амортизації по нематеріальних активах:

- обґрунтованість установлення терміну корисного використання;

- правомірність та обґрунтованість методів нарахування амортизації, які застосовуються;

- правильність розрахунків амортизаційних відрахувань;

– відображення амортизаційних відрахувань в обліку.

Саме отримання достатньої кількості доказів дає змогу аудиторів надати незалежну оцінку стану обліку нематеріальних активів, виявити порушення чинного законодавства.

При дослідженні облікової політики підприємства доречно розробляти такі робочі документи, які б у повному обсязі висвітлювали порядок ведення бухгалтерського обліку нематеріальних активів на конкретному підприємстві.

Аудитор формує свою думку, вивчивши облікову політику й внутрішні інструктивні матеріали. Вважаємо, що необхідно дослідити наявність таких питань в обліковій політиці підприємства:

- порядок визнання нематеріальних активів;
- способи оцінки нематеріальних активів;
- терміни корисного використання нематеріальних активів, встановленні підприємством;
- способи нарахування амортизаційних відрахувань по окремих групах нематеріальних активів;
- способи відображення в бухгалтерському обліку амортизаційних відрахувань по нематеріальних активах;
- порядок відповідності облікової політики та інших внутрішніх інструкцій підприємства чинному законодавству України.

У разі наявності суттєвих суперечностей положень облікової політики чинному законодавству аудитор повинен зазначити цей факт у звітній документації. Для досягнення мети аудиторів потрібно:

- оцінити систему внутрішнього контролю підприємства, що перевіряється;
- визначити методи перевірки;
- розробити програму аудиторських процедур.

Для розробки ефективного підходу у аудиті нематеріальних активів на стадії планування здійснюють попередню оцінку системи внутрішнього

контролю. На багатьох підприємствах вітчизняної промисловості внутрішньогосподарський аудит або зовсім відсутній, або здійснюється не на належному рівні. За допомогою аудиторських процедур здійснюється перевірка достовірності даних бухгалтерського обліку й звітності. При виявленні порушень аудитор визначає їхній зміст, а також рівень суттєвості. При цьому аудитор описує аудиторські процедури або методи виявлення порушень, порядок побудови аудиторської вибірки та її застосування, тобто обґрунтовує достатність аудиторських доказів. За результатами проведених аудиторських процедур він розробляє рекомендації з усунення помилок у бухгалтерському обліку.

Враховуючи мету аудиту нематеріальних активів та специфіку вітчизняної практики його проведення наводимо перелік етапів аудиту нематеріальних активів (рис. 3.2).

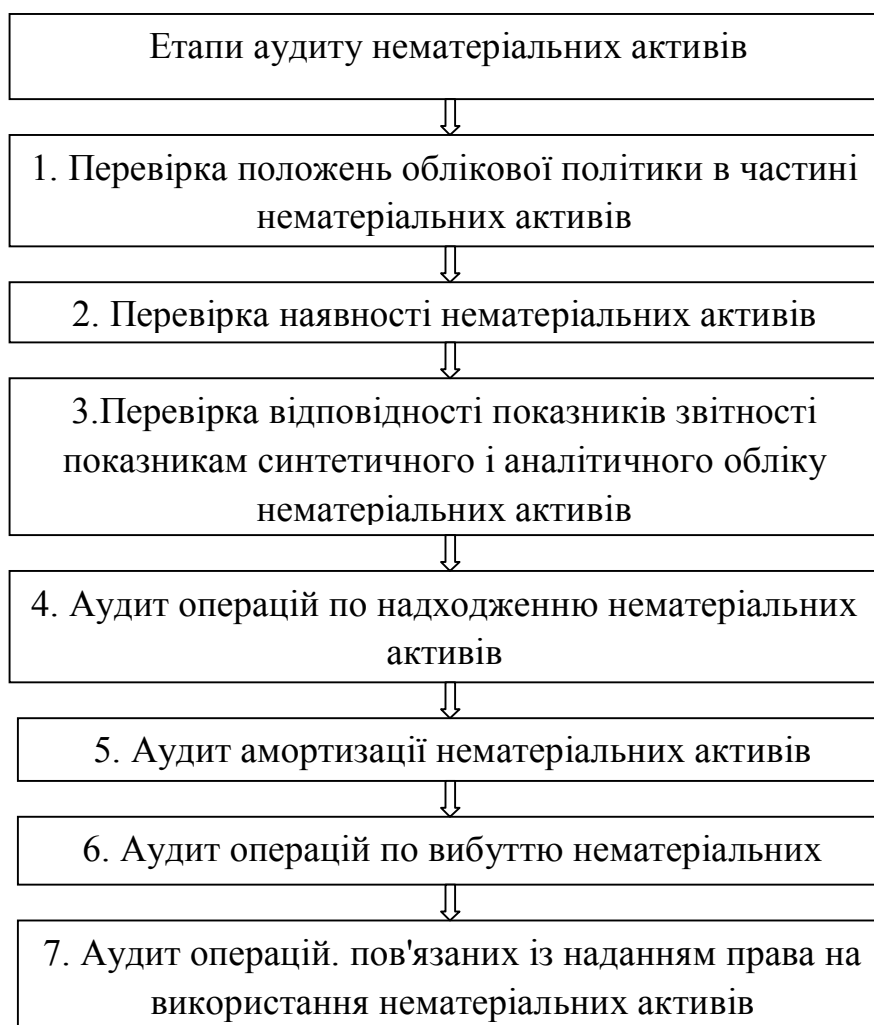


Рис. 3.2 Етапи проведення аудиту нематеріальних активів

Детальну перевірку операцій з нематеріальними активами, яка здійснюється за етапами відображено у Додатку Г.

Наведена послідовність етапів аудиту наявності і руху нематеріальних активів та запропонована методика проведення аудиторської перевірки нематеріальних активів та операцій з ними, аудиторських процедур, допоможуть систематизувати результати аудиторських процедур та полегшити проведення аудиту наявності та руху нематеріальних активів.

Проводячи аудит нематеріальних активів на ФГ «Колос», аудитор використовує дані останньої інвентаризації, яка проводиться відповідно до чинного законодавства України, кожного року перед початком складання річної фінансової звітності.

При проведенні інвентаризації нематеріальних активів перевіряють:

- 1) документальне оформлення нематеріальних активів;
- 2) наявність документів, які підтверджують право власності на нематеріальні активи або права на їх використання;
- 3) термін володіння правами та інші документально підтвержені умови закріплення прав власності чи прав використання таких об'єктів;
- 4) порядок оформлення режиму службової та комерційної таємниці щодо нематеріальних активів групи «ноу-хау»;
- 5) правильність нарахування амортизації.

Наявні нематеріальні активи записують до інвентаризаційних описів за наявності документів, які підтверджують для взяття їх на облік, а саме:

- рахунки за «ноу-хау» відповідно до договору власника;
- договори й акти про прийняття наукових і конструкторських розробок;
- рахунки на оплату вартості майнового комплексу, придбаного на аукціоні, і подальшого розрахунку суми гудвілу за наявності різниці між ціною придбання і вартістю активів підприємства;
- рахунків за роботи із створення програмного забезпечення;
- патент на винахід;

- свідоцтво на знаки для товарів і послуг;
- патент на промисловий зразок;
- патенти на сорт рослин або породи тварин;
- авторський договір або договір з організаціями, які управляють майновими правами авторів на колективній основі та ін.

На основі відповідних документів інвентаризаційна комісія перевіряє вартість нематеріальних активів, термін їх використання, суму нарахованого зносу, залишкову вартість та інші дані по кожному об'єкту. У разі виявлення активів, не взятих на облік, а також об'єктів, по яких в облікових регістрах міститься неповна інформація або її взагалі немає, комісія складає окремий інвентаризаційний опис і оформляє протокол. За результатами інвентаризації в обліку здійснюють такі записи:

1. Оприбуткування на баланс надлишків нематеріальних активів, виявлених при інвентаризації:

Дебет 12 «Нематеріальні активи»

Кредит 719 «Інші доходи від операційної діяльності»

2. Відображення віднесення на витрати підприємства сум нестач нематеріальних активів, коли винну особу не встановлено:

Дебет 947 «Нестачі і втрати від псування цінностей»

Кредит 12 «Нематеріальні активи»

Дебет 072 «Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей»

Для цілей бухгалтерського обліку порядок прийняття до обліку активів як і нематеріальних регулюється П(С)БО 8 «Нематеріальні активи». На цьому етапі аудиту слід встановити, чи виконуються умови при прийнятті об'єктів як нематеріальних передбачені П(С)БО 8 «Нематеріальні активи».

Особливу увагу аудиторю треба звернути на оцінку об'єктів нематеріальних активів і можливість прийняття рішення про залучення експертів для консультації з цього питання. Право залучати до перевірки експертів закріплено Законом України «Про аудиторську діяльність» і

Міжнародними стандартами аудиту [34]. Експерт може надати свідчення з таких питань:

- оцінки нематеріальних активів;
- оцінки робіт, виконаних за контрактами;
- юридичних консультацій відносно укладених договорів і чинних законодавчих актів та інструкцій.

Для аудиту операцій по надходженню нематеріальних активів розробляються робочі документи аудитора. На даному етапі особливу увагу приділяють експертизі договорів, якими оформлене придбання виключного права власності на об'єкти нематеріальних активів. Основним критерієм експертизи виступає забезпечення перевірки виконання умов для прийняття об'єктів як нематеріальних. При експертизі охоронних документів перевіряють їхню справжність: за об'єктом, за територією, за термінами дії охоронного документа.

У разі невідповідності кожному з цих критеріїв охоронний документ визнають недійсним відносно конкретного об'єкта інтелектуальної власності, на який його видано. При цьому треба враховувати, що видається тільки один офіційний охоронний документ (патент, свідоцтво), що перебуває, як правило, у патентовласника. В осіб, які використовують даний об'єкт за ліцензією, має бути копія охоронного документа й копії опису (зображення) об'єкта, а також офіційно зареєстрований ліцензійний договір.

Відображення в бухгалтерському обліку підприємства операцій, пов'язаних з наданням (одержанням) права на використання об'єктів інтелектуальної власності (крім права користування найменуванням місця походження товару), здійснюють на основі укладених між правовласником і користувачем ліцензійних договорів (виняткова, невиняткова, відкрита ліцензія), авторських договорів (про передачу виняткових, невиняткових прав на використання здобутків науки, творів літератури, мистецтва), договорів комерційної концесії й інших аналогічних договорів, укладених відповідно до встановленого законодавством України порядку.

Нематеріальні активи, надані підприємством – правовласником у користування іншій організації – користувачеві при збереженні першою організацією виключних прав на результати інтелектуальної діяльності, не списуються й підлягають відособленому відображенню в бухгалтерському обліку у підприємства - правовласника. Результати перевірки операцій з обліку нематеріальних активів узагальнюються у звіті аудитора. За кожним порушенням наводять:

- нормативний документ, вимоги якого порушені;
- суму збитку;
- оцінку суттєвості й значущості впливу виявленого порушення на результати діяльність організації та достовірність бухгалтерської звітності.

Перекручування даних бухгалтерської звітності й неможливість підтвердження достовірності статті балансу «Нематеріальні активи» викликані низкою причин. На практиці найбільш типовими помилками, які виявляють при аудиті нематеріальних активів, є такі, які подані в табл.3.2.

На підприємстві за внутрішній контроль щодо правильності здійснення операцій з обліку нематеріальних активів здійснює служба внутрішнього аудиту. Однак внутрішні аудитори зіштовхуються з відсутністю внутрішніх інструктивних матеріалів щодо норм і організації внутрішнього аудиту. Тоді як при проведенні обов'язкового зовнішнього аудиту є правила (стандарти) аудиторської діяльності.

Особливо доцільним у такому випадку буде використання інструментів, що дають змогу аналізувати бухгалтерську звітність, перевіряти ведення бухгалтерського обліку, правильність вирахування податків, а також планувати роботу внутрішніх аудитивів, які представленні в автоматизованому вигляді. Саме для аудиту нематеріальних активів доречно використовуватитакі програми як: «AuditNET Internal Audit»; «AuditXP».

Якість аудиту нематеріальних активів тісно взаємопов'язана із застосованою методикою аудиту. Аудитор повинен дотримуватись методики

проведення аудиту нематеріальних активів, яка впливає на якість аудиту і надання аудиторських послуг. Чим вище якість інформації, сформованої в системі бухгалтерського обліку, тим вище якість проведеного аудиту, а також більша впевненість користувача у висловленій професійній думці аудитора щодо правильності прийнятих та здійснення економічних рішень в майбутньому [99].

Таблиця 3.2

Типові помилки при аудиті нематеріальних активів

№ з/п	Помилка	Причини помилок
1	2	3
1	Оприбуткування в складі нематеріальних активів об'єктів, які не забезпечують одноразове виконання наступних умов	<ul style="list-style-type: none"> - відсутність матеріально-речової (фізичної) структури; - можливість ідентифікації (виділення, виокремлення) підприємством від іншого майна; - використання у виробництві продукції, при виконанні або наданні послуг або для управлінських потреб організації; - використання протягом тривалого часу, терміну корисного використання тривалістю понад 12 міс. або звичайного операційного циклу, якщо він перевищує 12 міс.; - організацією не передбачено наступний перепродаж даного майна; - здатність приносити організації економічні вигоди (дохід) у майбутньому; - наявність належно оформлених документів, що підтверджують існування самого активу й виключного права підприємства на результати інтелектуальної діяльності (патенти, свідоцтва, інші охоронні документи, договір поступки (придбання) патенту, товарного знака тощо)
2	Недотримання моменту переходу права власності від продавця до покупця	приводить до недостовірного відображення нематеріальних активів на балансових рахунках
3	Включення до складу нематеріальних активів об'єктів які до них не належать:	<ul style="list-style-type: none"> - не дали позитивного результату науково-дослідних, дослідно-конструкторських і технологічних робіт; - не закінчених і не оформлених у встановленому законодавством порядку науково-дослідних, дослідно-конструкторських і технологічних робіт; - матеріальних об'єктів, у яких виражені здобутки науки, твори літератури, мистецтва, програми для ЕОМ і бази даних.

Найважливішим критерієм якості аудиторських послуг є довіра з боку користувачів до аудиторської інформації, зокрема ставлення до професійної думки аудитора. Рівень корисності бухгалтерської інформації залежить від ефективності системи внутрішнього контролю господарюючого суб'єкта, а

ступінь довіри до професійної думки аудитора – від ефективності системи контролю якості аудиту. Чим ефективнішою є система внутрішнього контролю, тим більшою є вірогідність одержання більш якісних аудиторських послуг. Проведення належного аудиту нематеріальних активів значною мірою пов'язано із методикою проведення аудиту. Під час формування методики аудиту нематеріальних активів необхідно враховувати специфіку діяльності кожного підприємства, та будувати план і програму перевірки з урахуванням обсягів наданої інформації. Зазначимо, що чим вища якість інформації наданої для перевірки, тим буде вищою ефективність проведеного аудиту, а також буде впевненість користувачів у її достовірності інформації.

Розглянемо детальніше методику проведення аудиту нематеріальних активів, зокрема:

1-й етап – підготовчий. На цьому етапі здійснюється вивчення потреб перевірки, готується інформація про об'єкт перевірки, складаються документи, визначальні цілі та завдання перевірки, а також визначається перелік процедур, що плануються здійснити.

2-й етап – планування аудиту. Цей етап зазвичай складний для всіх внутрішніх аудиторів через відсутність внутрішніх стандартів. На цьому етапі необхідно визначити рівні суттєвості, аудиторські ризики, а також розрахувати величину вибірки. Використовувані в системі процедури дають можливість також розподілити величину суттєвості за статтями балансу. Крім того, системою формується загальний план і зведена програма аудиту

3-й етап – проведення аудиту, найбільш трудомісткий етап роботи. На цьому етапі провадиться класифікація нематеріальних активів за певними групами, за якими буде здійснюватися перевірка. Для об'єкта аудиту складена програма робіт, що являє собою перелік усіх необхідних аудиторських процедур. Для кожної аудиторської процедури розробляються робочі бланки.

4-й етап – заключний, це етап підготовки офіційного аудиторського висновку. На цьому етапі відповідно до Міжнародних стандартів аудиту проводяться такі заключні процедури, як збір інформації про особи та їхні угоди, аналіз подій, що відбулися після звітної дати, формується думка по допущенню безперервності діяльності підприємства протягом найближчого року.

Механізм збору аудиторських доказів дає можливість включити до робочих матеріалів з будь-якого питання будь-які коментарі аудитора, рекомендації з усунення порушень вимог законодавства, суми виявлених порушень, що вплинули на достовірність бухгалтерської й податкової звітності, перелік і реквізити перевірених документів. Всі ці дані автоматично документуються системою і згодом можуть бути відображені в підсумкових робочих документах. За підсумками аудиторської перевірки числові показники аудиторського ризику й рівня суттєвості можуть бути скориговані

Використання оцінки в бухгалтерському обліку як для облікового відображення, так і для складання фінансової звітності щодо нематеріальних активів вимагає від аудитора використання комплексу прямих та непрямих процедур для одержання достовірних доказів на яких буде ґрунтуватися аудиторська думка. Результатом проведеного аудиту нематеріальних активів є висловлена аудиторська думка, яка є неупередженою та містить достовірну інформацію. Серед перспективних напрямів подальшого дослідження в контексті аудиту нематеріальних активів можна назвати аналіз впливу галузевих чинників на методику перевірки та розширення практик застосування комбінованих процедур для одержання доказів.

3.3. Обліково – аналітичні процедури для оцінки стану та руху нематеріальних активів.

Обумовленою необхідністю сучасних економічних відносин є здійснення незалежного аудиту. Такий вид контролю спрямований на отримання неупередженої думки аудитора щодо достовірності відображеної у звітності суб'єкта господарювання інформації. Певні види діяльності вимагають значного залучення нематеріальних активів, що надалі знайде відображення у фінансовій звітності. При проведенні контролю нематеріальних активів необхідним є пошук шляхів вдосконалення аудиторських процедур, з метою підвищення рівня обґрунтованості аудиторської думки при формулюванні висновків перевірки.

Сучасний стан господарювання характеризується інноваційною спрямованістю, зокрема залученням нематеріальних ресурсів, які надають певні переваги їхньому власникові перед іншими суб'єктами господарювання. Враховуючи різноманіття нематеріальних активів, невідкладним є питання щодо правильного відображення їх у системі бухгалтерського обліку з метою надання достовірної інформації користувачам звітності, яка може бути підтверджена при здійсненні незалежного аудиту. Аудит нематеріальних активів проводиться з метою висловлення незалежної думки щодо повноти, достовірності та правомірності їх відображення у фінансовій звітності суб'єкта господарювання. Перевірка ускладнюється специфікою самого об'єкта (об'єкта перевірки), оскільки базується на документальній перевірці як бухгалтерської, так і юридичної документації (табл. 3.3).

Таким чином, процес аудиту операцій з нематеріальними активами ґрунтується насамперед на юридичному (правовому) забезпеченні, а не тільки на з'ясуванні правильності та законності бухгалтерського обліку.

Таблиця 3.3

Бухгалтерські та юридичні аспекти аудиту нематеріальних активів

Бухгалтерські аспекти	Юридичні аспекти
1) перевірка наявності первинних документів – підстави для зарахування в господарський обіг; 2) перевірка відповідності відображення сум у реєстрах обліку та звітності; 3) правильність формування первісної вартості виходячи зі складу понесених витрат.	1) наявність дозвільних документів, що надають право відображення нематеріальних активів: ліцензії, франшизи, свідоцтва про реєстрацію торгових знаків, державні акти, затверджені КМУ, договір оренди тощо; 2) правильність трактування нормативно - правового забезпечення операцій з нематеріальними активами;

З огляду на специфіку нематеріальних об'єктів перевірки можна зазначити такі труднощі здійснення їх аудиту:

1. Належний юридичний рівень підготовки аудитора, оскільки використання нематеріальних активів залежить від обсягу наданих прав, підтверджених відповідними правовими документами.

2. Відсутність матеріальної форми активів, що перевіряються. Основною процедурою аудиту залишається документальна перевірка, тобто документи, що були підставою для оприбуткування (вибуття) та руху нематеріальних активів.

3. Необхідність залучення фахівців з оцінки нематеріальних активів та правомірності їх відображення. Нематеріальні активи можуть бути оцінені лише незалежними фахівцями, які можуть перевірити правильність та правомірність відображення об'єктів інтелектуальної власності, прав користування майном тощо.

4. Складність проведення інвентаризації таких об'єктів через відсутність матеріальної форми і трудомісткість самої інвентаризації. Дата проведення інвентаризації не завжди збігається з датою фінансової звітності, крім того, не завжди можливо її здійснювати за участі аудитора. Отже, аудитор використовує надану управлінським персоналом результати перевірки фактичної наявності активів, які потребують додаткової оцінки.

Вищеперераховані питання мають суттєвий вплив на формулювання аудиторського висновку. У відповідності до Міжнародних стандартів аудиту (МСА) передбачено збір аудиторських доказів, на яких ґрунтується процес формулювання висновку. МСА 500 «Докази» визначає, що до процедур отримання доказів серед інших належать аналітичні процедури, які згідно з МСА 520 «Аналітичні процедури» визначені як оцінки фінансової інформації, зроблені на основі аналізу очікуваних взаємозв'язків між фінансовими та нефінансовими даними, що охоплюють необхідне вивчення ідентифікованих відхилень або взаємозв'язків, які не узгоджуються з іншою доречною інформацією чи значно відрізняються від очікуваних величин [55].

Важливим є аудит ефективності використання нематеріальних активів, для проведення якого аудитор використовує аналітичні процедури. Найбільш відомою концепцією проведення аудиту ефективності нематеріальних активів є концепція «Аудит інтелектуального капіталу» Е. Брукінга, яка включає:

1. Опис можливих перетворень, цілей, меж проведеної діяльності і обмежень. Цей етап передбачає встановлення бажаного стану, якого прагне досягти підприємство у майбутньому, наприклад, створення служби корпоративного навчання працівників, підготовка до реорганізації підприємства, встановлення потреби додаткового придбання нематеріальних активів тощо.

2. Встановлення оптимальних параметрів активів, тобто базових характеристик конкретного активу, які визначають його здатність забезпечувати одержання економічних вигід підприємством. Наприклад, для торгової марки, яка має відповідну бухгалтерську оцінку за доходним підходом – це обсяги реалізації відповідної марочної продукції.

3. Встановлення параметрів найвищих можливих значень – найоптимальніших значень, досягнення яких є основною метою використання конкретного нематеріального активу в господарській діяльності підприємства.

4. Вибір методу аудиту – передбачає обрання застосовуваної процедури відповідного методу аудиту (опитування, інтерв'ю, аналіз продаж, аналіз витрат, аналіз конкурентоспроможності, аналіз окупності інвестицій, аналіз платежів тощо). Також до цього етапу відноситься обрання методу оцінки для конкретного нематеріального активу, оскільки залежно від його виду (нематеріальні активи за стандартами обліку, інтелектуальний, людський капітал тощо).

5. Безпосереднє проведення аудиту на основі обраного методу за конкретним нематеріальним активом.

6. Документальне оформлення цінності нематеріальних активів (здатності приносити економічні вигоди) в базі знань інтелектуального капіталу. Передбачає збереження інформації і знань (тенденцій, взаємозалежності між параметрами, індексів стану інтелектуального капіталу) про нематеріальні активи підприємства в інтелектуальному інформаційному сховищі підприємства. Результатом здійснення останнього етапу є формування загальної картини інтелектуального капіталу підприємства, сильних і слабких сторін діяльності підприємства, що дозволяє побудувати стратегію його подальшого удосконалення шляхом підвищення ефективності управління нематеріальними активами підприємства [100].

Необхідною передумовою удосконалення формування, використання та відтворення нематеріальних активів підприємства є проведення аналізу їх сучасного стану та ефективності використання.

У процесі дослідження встановлено, що на даному підприємстві використовуються такі нематеріальні активи, як: база даних «Агробізнес ПЛЮС» з інформацією про контакти та вид діяльності 30000 фермерських господарств України) та ліцензія на програмне забезпечення. Представлений різновид нематеріальних активів на ФГ «Колос» викликає необхідність аналізу ефективності їх використання.

Інформаційними джерелами аналізу нематеріальних активів на ФГ «Колос» є такі облікові дані: первинні документи (акт оцінки нематеріальних

активів, акт їх наявності та руху, відомість обліку накопиченої амортизації нематеріальних активів), облікові регістри за рахунками нематеріальних активів, форми звітності (Баланс ф.№ 1М, Звіт про фінансові результати ф.№ 2М), матеріали внутрішньогосподарського обліку щодо нематеріальних активів (технічна документація, матеріали аудиторських висновків та протоколів зборів акціонерів) [42].

Аналіз стану та ефективності використання нематеріальних активів включає декілька етапів (рис. 3.3).



Рис. 3.3. Етапи аналізу стану та ефективності використання нематеріальних активів

На першому етапі аналізу визнається загальний обсяг нематеріальних активів підприємства у вартісному вимірі та визначається динаміка зміни обсягів нематеріальних активів протягом 2015 – 2016 р.р.

На другому етапі розглядається співвідношення основних засобів та нематеріальних активів, що використовуються в операційному процесі підприємства. У складі нематеріальних активів вивчаються окремі їх види.

На третьому етапі оцінюється стан нематеріальних активів за ступенем їх амортизації. В процесі такої оцінки використовуються такі показники, як:

– коефіцієнт амортизації нематеріальних активів. Даний показник визначає ступінь зносу нематеріальних активів та відшкодування витрат на формування нематеріальних активів. Розраховується за наступною формулою:

$$K_{\text{Ана}} = \text{Ана} / \text{ПВна} \quad (3.1)$$

де, $K_{\text{Ана}}$ – коефіцієнт амортизації нематеріальних активів; Ана – сума амортизації нематеріальних активів на певну дату; ПВна – первісна вартість нематеріальних активів на певну дату.

– коефіцієнт придатності нематеріальних активів. Показує можливість подальшого використання, ступінь невідшкодування витрат на формування нематеріальних активів. Розраховується за формулою:

$$K_{\text{Пна}} = \text{ЗВна} / \text{ПВна} \quad (3.2)$$

де, $K_{\text{Пна}}$ – коефіцієнт придатності нематеріальних активів; ЗВна – залишкова вартість нематеріальних активів підприємства на певну дату; ПВна – первісна вартість нематеріальних активів на певну дату.

Наведені дані про нематеріальні активи досліджуваного підприємства у таблиці 3.4.

Таблиця 3.4

Оцінка нематеріальних активів

Показник	2015		2016	
	на початок	на кінець	на початок	на кінець
Нематеріальні активи: Залишкова вартість, тис. грн.	37,1	191,5	191,5	242,2
Первісна вартість, тис. грн..	69,2	248,7	248,7	322,6
Сума накопиченої амортизації, тис. грн	32,1	57,2	57,2	80,4
Питома вага НА у складі необоротних активів, %	0,05	0,04	0,04	0,06
Питома вага НА у структурі активів, %	0,02	0,03	0,03	0,01

Аналіз даних табл. 3. 4 свідчить, що нематеріальні активи займають незначну частку у вартості майна, а саме: питома вага відносно необоротних активів на кінець 2015 року знизилась на 0,01. А у 2016 році даний показник зріс на 0,02. Питома вага відносно валюти балансу нематеріальних активів у 2015 і 2016 році має тенденцію до зменшення.

Розрахуємо показники стану нематеріальних активів

Таблиця 3.5

Оцінка стану нематеріальних активів

Показник	2015		2016		Абсолютне відхилення, (+,-)	
	на початок	на кінець	на початок	на кінець		
Коефіцієнт зносу нематеріальних активів (р. 1012, ф. 1 : р. 1011, ф. 1) · %	0,46	0,23	0,23	0,25	0,23	0,02
Коефіцієнт придатності нематеріальних активів (р. 1010, ф.1 : р. 1011, ф.1) · %	0,54	0,77	0,77	0,74	0,23	-0,03

Коефіцієнт зносу нематеріальних активів на кінець 2015 року зменшення, а це є позитивним явищем для даного показника. Також має місце значна зношеність нематеріальних активів. Зміна значень коефіцієнта амортизації свідчить про збільшення амортизаційних відрахувань у 2016 р, порівняно із даними 2015 р.

Коефіцієнт придатності нематеріальних активів протягом 2015 року зріс, зокрема на початку року становив 0,54, на кінець року – 0,77. Тобто протягом 2015 р. збільшився на 0,23, що може свідчити про усвідомлення керівництвом необхідності інвестування в нематеріальні активи. Значення коефіцієнта придатності у 2016 р. є досить високим, що свідчить про якість нематеріальних активів, однак цей показник має тенденцію до зменшення на 0,03.

Результати економічного аналізу залежать від доступності та якості інформації.

Одним із завдань досліджуваного підприємства ФГ «Колос» у сучасних умовах господарювання є підвищення ефективності використання нематеріальних активів.

Ступінь вирішення цього завдання оцінюється шляхом вивчення динаміки та порівняння системи показників ефективності використання нематеріальних активів з підприємствами - аналогами.

Придбання та утримання нематеріальних активів на ФГ «Колос» має за мету отримання економічного ефекту від їх використання при виробництві продукції, виконанні робіт тощо.

Розрахунок ефективності використання нематеріальних активів потребує комплексного підходу. Ефект від придбання підприємством «ноу – хау» може бути визначено лише за визначеними результатами здійснюваної діяльності. Однак, такі показники залежать від багатьох інших чиників (попиту, якості товару тощо) і виокремити дію кожного з них дуже важко.

Результатом ефективності використання ліцензії може бути отриманий обсяг виручки від реалізації продукції, якщо її продаж, виробництво не можливе без даної ліцензії.

Кінцевий ефект від використання нематеріальних активів виражається у загальних результатах господарської діяльності:

- зниження витрат на виробництво;
- збільшення обсягів реалізації продукції та прибутку;
- підвищення платоспроможності та фінансової стійкості підприємства.

Нарощення віддачі капіталу, можливе за умов, коли динаміка темпів зростання виручки від реалізації продукції випереджатиме темпи зростання вартості нематеріальних активів.

Основними показниками ефективності використання нематеріальних активів є:

– коефіцієнт рентабельності нематеріальних активів, який характеризує обсяг чистого прибутку на одиницю нематеріальних активів розраховується за формулою:

$$КР_{на} = ЧП/Q_{на} \quad (3.3)$$

де, ЧП- сума чистого прибутку;

$Q_{на}$ - середня вартість нематеріальних активів.

– коефіцієнт виробничої віддачі нематеріальних активів. Характеризує обсяг реалізації продукції (або обсяг виробництва) в розрахунку на одиницю нематеріальних активів. Розраховується за формулою:

$$КВВ_{на} = ОР/ Q_{на} \quad (3.4)$$

де, ОР – обсяг реалізації продукції (або обсяг виробництва) у звітному періоді;

$Q_{на}$ – середня вартість нематеріальних активів.

При здійсненні аналітичних процедур доречним є аналіз основних економічних показників: як загалом по підприємству, так і по окремих об'єктах перевірки. Так, результатами аналізу показників використання нематеріальних активів ФГ «Колос», наведені у табл. 3.6. Дані з Балансу ф.№ 1М свідчать, що нематеріальні активи обліковуються у складі основних засобів (ряд 1010) згідно П(С)БО 25 і становлять у 2015 р. 5% - 114,25, а у 2016 р. 5% - 216,82.

Середня вартість нематеріальних активів ФГ «Колос» збільшилась у 2016 р. на 102, 56 тис. грн., у порівнянні із 2015 р., що є позитивними явищем для підприємства.

Протягом проаналізованого періоду частка нематеріальних активів складе 1,26 % – 1,55 %, що свідчить про низьке значення таких активів у діяльності підприємства. У проаналізованому періоді спостерігається погіршення рівня рентабельності нематеріальних активів.

Таблиці 3.6.

Показники використання нематеріальних активів ФГ «Колос»

Показники	2015	2016	Абсолютне відхилення, (+,-)	Темпи росту, в %
Середня вартість НА підприємства, тис. грн.	114, 26	216,82	+102, 56	189, 76
Частка НМА у структурі активів (середня вартість НА/Валюта балансу), %	1, 26	1, 55	+0, 29	123, 02
Рентабельність (збитковість) НА (прибуток (збиток)/ середня вартість НА), %	46, 87	19, 89	-26, 98	42, 44
Фондовіддача нематеріальних активів (чистий дохід від реалізації/ середня вартість НА), грн/грн	67, 47	72, 07	+4, 6	106, 82

Показник рентабельності нематеріальних активів залежить від обсягу прибутку від реалізації продукції, виготовленої з використанням нематеріальних активів та середньорічної вартості нематеріальних активів. Це свідчить, що рентабельність нематеріальних активів може збільшуватися за рахунок зростання прибутку від реалізації та зниження середньої вартості нематеріальних активів. Дані таблиці та проведених розрахунків ефективності використання нематеріальних активів ФГ «Колос» свідчать, що у 2016 порівняно з 2015 роком показник рентабельності нематеріальних активів погіршився. У цілому він знизився на 26, 98 грн з кожної грошової одиниці їх вартості. Це відбулося під впливом зниження прибутку від реалізації продукції на 1044,2 тис. грн., що призвело до підвищення середньої вартості нематеріальних активів на 102, 56 тис. грн.

Отже, важливим у межах проведення аудиту нематеріальних активів є незалежна зовнішня оцінка достовірності та правильності ведення обліку цих об'єктів, а також оцінка їх ефективного використання. Аудит базується як на здійсненні на здійсненні аналітичних процедур, які надають змогу отримати додаткове підтвердження правомірності та достовірності записів

бухгалтерської системи. Використання при економічному аналізі системного підходу, який здійснюється на аналізі структури та динаміки нематеріальних активів, їх віддачі у взаємозв'язку з іншими коефіцієнтами, зокрема показником рентабельності продажів, надає можливість виявляти фактори впливу та дозволяє аудитору формулювати максимально обґрунтовані висновки, які надалі будуть надійною основою прийняття рішень як для зовнішніх, так і для внутрішніх користувачів.

Таким чином, для аналізу ефективності використання нематеріальних активів на підприємстві доцільно використовувати системний підхід, бо він дозволяє забезпечити якість результатів аналізу та розкрити вплив різних чинників на результативний показник. У той же час, необхідні більш глибокі наукові дослідження питань організації та методики аналізу нематеріальних ресурсів.

Висновки до розділу 3

1. Запропоновано рекомендації щодо удосконалення методики аудиту нематеріальних активів, зокрема документального оформлення перевірки достовірності відображення в обліку нематеріальних активів. З метою забезпечення можливості зниження рівня ризику невиявлення помилок та підвищення якості праці аудитора нами розроблено план і програма аудиту нематеріальних активів.

2. При здійсненні аудиту нематеріальних активів пропонуємо використання спеціального програм, зокрема: «AuditNET Internal Audit»; «AuditXP», які дають змогу аналізувати бухгалтерську звітність, перевіряти правильність відображення у бухгалтерському обліку нематеріальних активів.

3. Для надання в аудиторському висновку щодо оцінки стану та ефективності використання на підприємстві нематеріальних активів доцільно застосовувати аналітичні процедури, зокрема здійснити аналіз структури, наявності та руху нематеріальних активів, а також аналіз ефективності утримання нематеріальних активів.

4. За результатами дослідження з'ясовано, що виконання контрольних функцій на підприємстві не може бути повноцінним і ефективним без застосування показників економічного аналізу. Це стосується також і нематеріальних активів, організація й методика аналізу яких на сьогодні потребують суттєвого вдосконалення. Обчислено низку економічних показників з оцінки наявності, ефективності використання нематеріальних активів.

5. Нами обчислено показники оцінки стану і руху нематеріальних активів. Аналіз результатів свідчить, що нематеріальні активи займають незначну частку у вартості майна, оскільки їх питома вага у необоротних активах протягом 2015 року знизилась на 0,01. А у 2016 році – зросла на

0,02. Частка нематеріальних активів у структурі активів у 2016 році зменшилася у порівнянні із 2015 роком. Коефіцієнт зносу нематеріальних активів на кінець 2015 року зменшення, а це є позитивним явищем для даного показника. Зміна значень коефіцієнта амортизації свідчить про збільшення амортизаційних відрахувань у 2016 р, порівняно із даними 2015 р. Коефіцієнт придатності нематеріальних активів протягом 2015 року зріс, зокрема на початку року становив 0,54, на кінець року – 0,77. Тобто протягом 2015 р. збільшився на 0,23. Значення коефіцієнта придатності у 2016 р. є високим, однак цей показник має тенденцію до зменшення на 0,03.

6. У процесі дослідження здійснено обчислення показників аналізу й оцінки ефективності використання нематеріальних активів, зокрема: показники дохідності, рентабельності, фондівіддічі нематеріальних активів. Середня вартість нематеріальних активів ФГ «Колос» збільшилась у 2016 р. на 102, 56 тис. грн., у порівнянні із 2015 р. Протягом досліджуваного періоду (2015-2016 рр) частка нематеріальних активів складала 1,26 % – 1,55 %, що свідчить про низьке значення таких активів у діяльності підприємства. У проаналізованому періоді спостерігається зниження рівня рентабельності нематеріальних активів, який залежить від обсягу прибутку, який отримано з використанням нематеріальних активів та середньорічної вартості цих об'єктів. Тому рентабельність нематеріальних активів може збільшуватися за рахунок зростання прибутку та (чи) зниження середньої вартості нематеріальних активів. Показник рентабельності використання нематеріальних активів на ФГ «Колос» у 2016 порівняно з 2015 роком зменшився на 26, 98 грн з кожної грошової одиниці їх вартості. Оскільки спостерігається зниження суми прибутку на 1044,2 тис. грн. та зростання середньої вартості нематеріальних активів на 102, 56 тис. грн.

Висновки

У дипломній роботі дано теоретичне узагальнення та нове вирішення проблеми, що виявляється в дослідженні та розробці науково-методичних та практичних рекомендацій з удосконалення обліку та аудиту нематеріальних активів. На основі проведеного дослідження можна зробити такі висновки:

1. За результатами проведеного дослідження економічної категорії «нематеріальний актив» визначено, що це немонетарний актив, який не має матеріальної форми, може бути ідентифікованим та утримується підприємством для одержання майбутніх економічних вигод. У роботі уточнено методичні підходи до сутності нематеріальних активів шляхом повного визначення особливостей і характерних ознак цього виду активів, а саме: відсутність матеріальної основи і при цьому здатність приносити дохід їх власнику; використання протягом періоду більш як один рік, що є підставою відносити їх до необоротних активів зі здійсненням з ними обліково-економічних процедур для довгострокових інвестицій; одержання економічної вигоди в майбутньому в результаті їх використання.

2. Запропоновано основні класифікаційні ознаки групування нематеріальних активів: термін використання, ступінь ідентифікації, ступінь правової захищеності, ступінь відчуження, шляхи надходження, ступінь ліквідності, правова ознака. Така класифікація включає мінімальну кількість класифікаційних одиниць, що значно полегшує роботу бухгалтера і є досить простою для використання. Уточнено класифікацію нематеріальних активів за ознакою «об'єкти охорони прав власності» шляхом розмежування цієї економічної категорії на об'єкти різних майнових прав.

3. Результатами дослідження підтверджено, що для визнання нематеріального активу, відображення його в обліку та звітності придбаний актив має відповідати одночасно двом критеріям, а саме: оцінка активу може бути достовірно визначена; в майбутньому при його використанні очікується

отримання економічних вигід.

4. Визначено, що важливою умовою достовірності інформації про нематеріальні активи, поданій у фінансовій та іншій спеціальній звітності, є правильна, науково обґрунтована їх оцінка. В результаті дослідження в роботі запропоновано послідовність та етапи оцінки вартості нематеріальних активів, критично оцінено чинні методи оцінки різних груп і видів та визначено підходи для вдосконалення з урахуванням європейського та світового досвіду.

5. Обґрунтовано, що важливою складовою облікової політики підприємства є його амортизаційна політика. В роботі визначено підходи стосовно облікової політики підприємства в частині застосування методів нарахування амортизації для різних видів нематеріальних активів. Для одержання більш докладної інформації про нарахування та використання сум амортизаційних відрахувань доцільно доповнити забалансовий рахунок 09 «Амортизаційні відрахування» субрахунком за видами необоротних активів. Введення субрахунку 093 «Амортизаційні відрахування нематеріальних активів» дасть змогу мати повну інформацію про нараховані суми амортизаційних відрахувань нематеріальних активів та їх використання на придбання й створення нових об'єктів нематеріальних активів.

6. Запропоновано рекомендації щодо удосконалення методики аудиту нематеріальних активів, зокрема документального оформлення перевірки достовірності відображення в обліку нематеріальних активів. З метою забезпечення можливості зниження рівня ризику невиявлення помилок та підвищення якості праці аудитора нами розроблено план і програма аудиту нематеріальних активів.

7. При здійсненні аудиту нематеріальних активів пропонуємо використання спеціального програм, зокрема: «AuditNET Internal Audit»; «AuditXP», які дають змогу аналізувати бухгалтерську звітність, перевіряти правильність відображення у бухгалтерському обліку нематеріальних активів.

8. Нами обчислено показники оцінки стану і руху нематеріальних активів. Аналіз результатів свідчить, що нематеріальні активи займають незначну частку у вартості майна, оскільки їх питома вага у необоротних активах протягом 2015 року знизилась на 0,01. А у 2016 році – зросла на 0,02. Частка нематеріальних активів у структурі активів у 2016 році зменшилася у порівнянні із 2015 роком. Коефіцієнт зносу нематеріальних активів на кінець 2015 року зменшення, а це є позитивним явищем для даного показника. Зміна значень коефіцієнта амортизації свідчить про збільшення амортизаційних відрахувань у 2016 р, порівняно із даними 2015 р. Коефіцієнт придатності нематеріальних активів протягом 2015 року зріс, зокрема на початку року становив 0,54, на кінець року – 0,77. Тобто протягом 2015 р. збільшився на 0,23. Значення коефіцієнта придатності у 2016 р. є високим, однак цей показник має тенденцію до зменшення на 0,03.

9. У процесі дослідження здійснено обчислення показників аналізу й оцінки ефективності використання нематеріальних активів, зокрема: показники дохідності, рентабельності, фондвіддічі нематеріальних активів. Середня вартість нематеріальних активів ФГ «Колос» збільшилась у 2016 р. на 102, 56 тис. грн., у порівнянні із 2015 р. Протягом досліджуваного періоду (2015-2016 рр) частка нематеріальних активів склала 1,26 % – 1,55 %, що свідчить про низьке значення таких активів у діяльності підприємства. У проаналізованому періоді спостерігається зниження рівня рентабельності нематеріальних активів, який залежить від обсягу прибутку, який отримано з використанням нематеріальних активів та середньорічної вартості цих об'єктів. Тому рентабельність нематеріальних активів може збільшуватися за рахунок зростання прибутку та (чи) зниження середньої вартості нематеріальних активів. Показник рентабельності використання нематеріальних активів на ФГ «Колос» у 2016 порівняно з 2015 роком зменшився на 26, 98 грн з кожної грошової одиниці їх вартості. Оскільки спостерігається зниження суми прибутку на 1044,2 тис. грн. та зростання середньої вартості нематеріальних активів на 102, 56 тис. грн.

Перелік використаних джерел

1. Андросова О.Ф. Методика аудиту основних засобів і нематеріальних активів та її вплив на якість аудиту / О.Ф. Андросова, К.А. Калугіна // Вісник Хмельницького національного університету. – 2011. – № 3. – Т. 3. – С. 250-255.
2. Армстронг М. Практика управління людськими ресурсами. 8-е изд. / Армстронг М.; [пер. с англ. под ред. С.К. Мордовина]. – СПб. Питер, 2004. – 832 с.
3. Архіпова М. Найменування місця походження товарів як об'єкт права промислової власності / М. Архіпова // Інтелектуальна власність. - 2003. - №5. - С.27 - 33.
4. Аудит: учебник для вузов / Под ред. проф. В.И. Подольского. - 2-е изд., перераб. и доп. - М.: ЮНИТИ: ДАНА, 2000. - 655 с.
5. Аудит і ревізія підприємницької діяльності : навч. посібник / За ред. проф. Ф.Ф.Бутинця. - Житомир: ПП „Рута”, 2001. - 416 с.
6. Балабанов И.Т. Основы финансового менеджмента. Как управлять капиталом? / И.Т. Балабанов. - М.: Финансы и статистика, 1998. - 363 с.
7. Банасько Т.М. Бухгалтерський облік і контроль нематеріальних активів: оцінка та порядок відображення: автореф. дис. канд. екон. наук / Т.М. Банасько. – Житомирський державний технологічний університет, 2010. – 18 с.
8. Бешуля И.В. Феномен нематериальных активов на этапе их первичного учетного признания / И. В. Бешуля // Економіка і організація управління. - 2009. - № 2 (6). - С. 70-78.
9. Бигдан И.А. Учет и аудит нематериальных активов: дис. ...канд. экон. наук: 08.00.09 / И. А. Бигдан. - Харьков, 2003. – 287 с.
10. Бігдан, І.А. Проблема оцінки нематеріальних активів. Науковий журнал "Регіональні перспективи", 2001, № 2, с. 78-80.

11. Бланк И.А. Финансовый менеджмент. [Учебный курс. 2-е изд., перераб. и доп.] / И.А. Бланк - К.: Эльга, Ника-Центр, 2004. - 656 с.
12. Бондаренко О. С. Визнання нематеріальних активів у вітчизняній і зарубіжній практиці господарювання // Бондаренко О. С., Гончаренко М. С. // Ефективна економіка. – 2010. – №9.
13. Бородин, Ю. Исследование бизнеса [Текст] / Ю. Бородин. – К.: АПП «Веполь», 1998. – 4 с.
14. Борщ Н. Облік негативного гудвілу / Н. Борщ // Податки та бухгалтерський облік. - 2003. - №39. - С.43-44.
15. Бражна Л.В. Порядок відображення в обліку створення нематеріальних активів / Л.В. Бражна // Облік і фінанси АПК. - 2005. - №4. - С.35-38.
16. Бурденко І. Фінансовий облік гудвілу / І. Бурденко // Баланс. - 2004. - № 51. - С.30-33
17. Бутинець Ф.Ф. Аудит: підручник / Ф. Ф. Бутинець. - Житомир: Рута, 2002. - 672 с.
18. Бухгалтерський облік та оподаткування : [навч. посіб.] / Хом'як Р.Л., Лемішовський В.І., Воськало В.І. та ін. ; за ред. Р.Л. Хом'яка, В. І. Лемішовського. – [6-те вид.]. -- Львів : Інтелект-Захід, 2009. – 120.
19. Воронина Л.И. Учет нематериальных активов: Учебное пособие. – М.: Изд-во Эксмо, 2005. – 240с.
20. Воронко Р.М. Облік у зарубіжних країнах: Навч. посіб. – Львів: «Магнолія 2006», 2009. – 744 с.
21. Голов С. Концепції амортизації нематеріальних активів / С. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. - 2004. - №8. - С.9-15
22. Гончарук Я.А. Аудит : навч. посібник / Я.А. Гончарук, В.С. Рудницький. - Львів : Світ, 2002. - 296 с.
23. Груздова Т. В. Поняття та оцінка нематеріальних активів (об'єктів інтелектуальної власності) / Т. В. Груздова // Український соціум. – 2011. – 3. – С. 99-112.

24. Гу Ф., Б.Лев. Нематеріальні активи, вимірювання, корисність, Бостон - Нью-Йорк, 2002. - 39 с.
25. Губачова О.М. Облік у зарубіжних країнах: Підручник / О.М. Губачова, С.І. Мельник. - К.: Центр учбової літератури, 2012.- 432с.
26. Десмонд, Г.М. Руководство по оценке бизнеса [Текст] / Г.М. Десмонд, Р.З. Келли; пер. з англ., ред.И.Л. Артеменков, А.В. Воронкин. – М.: Энциклопедия оценки, 1988. – 272 с.
27. Діброва Н. Загальні принципи класифікації необоротних активів на підприємствах // Баланс. – 2012. - №4.
28. Edvinsson L. Intellectual Capital. Realizing your Company's True Value by Finding Its hidden Brainpower / Edvinsson L., Malone M.S. – N.Y.: Harper Business, 1997.
29. Едвінссон Л., Малоун М.С. Інтелектуальний капітал. Розуміючи справжню цінність компанії, знайшовши її приховану силу мозку. Нью-Йорк, Harper Business, 1997. – 240 с.
30. Економіка підприємства: Підр-к /За ред. С.Ф. Покропивного. – К.:КНЕУ,2003.– 457 с.
31. Євдокимов В.В. Інтелектуальна власність у системі бухгалтерського обліку / В.В. Євдокимов // Торгівля, комерція, підприємництво. Збірник наукових праць Львівської комерційної академії. – 2012. – Вип. 14. – С. 186–191.
32. Жураковська І. Документування операцій з об'єктами інтелектуальної власності / І. Жураковська // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – № 4. – 422 с.
33. Загородній А.Г. Аудит: теорія і практика: навч. посібник / А.Г. Загородній. - Львів: Видавн. Національн. універ. «Львівська політех-ніка», - 2004, - 456 с.
34. Закон України “Про аудиторську діяльність” від 20 лютого — 1996року. — №54 / 96 - ВР.

35. Закон України про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні (зі змінами і доповненнями, внесеними Законами України від 11 травня 2000 року № 1707-111, від 8 червня 2000 року № 1807-111, від 22 червня 2000 року № 1829-111).
36. Зубилевич, С. Учет нематериальных активов [Текст] / С. Зубилевич // Бухгалтерский учет и аудит (рус.). – 2001. – 10. – С.3 – 13.
37. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій від 30.11.99.
38. Кантаєва О.В. Бухгалтерський облік і аналіз інноваційної діяльності підприємств: організація і методологія: [монографія] / О.В. Кантаєва. - Житомир: ФОП Кузьмін Дн.Л., 2010. 424 с.
39. Коноваленко О. Інтелектуальна власність в статутному фонді товариства / О. Коноваленко // Бухгалтерія. - 2004. - №49. -С.50-55
40. Королюк Н.М. Людський капітал як об'єкт бухгалтерської методології / Н.М. Королюк // Актуальні про-блеми економіки. – 2009. – №7 (97). – С.252–259.
41. Костюк Д. Облік патентів: можливі варіанти / Д. Костюк // Податки та бухгалтерський облік. - 2001. - №85. -С. 38-41.
42. Котенко, Л. М. Облік, аудит і аналіз нематеріальних активів: сучасний стан, проблеми, тенденції розвитку [Текст]: монографія / Л. М. Котенко, Т. В. Польова. – Х.: ХДУХТ, 2008. – 175 с.
43. Котенко Л.М. Удосконалення документування операцій з обліку нематеріальних активів / Л.М. Котенко, Т.В. Польова // Актуальні проблеми економіки. – 2005. – № 5(47). – 422 с.
44. Крайвська І.А. Облік у зарубіжних країнах: Конспект лекцій. – Харків: ХНАМГ, 2009. – 243 с.
45. Криштопа, І.І. Класифікація нематеріальних активів [Текст] / І.І. Криштопа // Держава та регіони. – 2009. – №3. – С. 76 – 82.

46. Кулаковська Л.П. Основи аудиту : навч. посібник / Л.П. Кулаковська, Ю.В. Піча. - К. : Каравела, 2002. - 504 с.
47. Куцик В.І, Медвідь Я.Я. Особливості формування активів торговельного підприємства в сучасних умовах // Вісник НЛТУ. – В. 18. – 2008. – с. 169.
48. Левченко Н.М. Удосконалення методики аудиту нематеріальних активів з метою систематизації результатів аудиторських процедур / Н.М. Левченко, Н.С. Понікарова // Вісник Хмельницького національного університету. – 2011. – № 2. – Т.1. – С. 118-121.
49. Легенчук С.Ф. Бухгалтерське відображення інтелектуального капіталу: дис. канд. екон. наук: спец. 08.06.04 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит / Сергій Федорович Легенчук. – Житомирський державний технологічний університет, 2006. – 233 с.
50. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку нематеріальних активів від 16.11.2009 № 1327.
51. Мещерякова М.А. Измерение интеллектуального капитала в современной экономике / М.А. Мещерякова // Вестник Московского университета. Серия 6. Экономика. – 2010. – №1. – С.3–14.
52. Мильнер, Б. Нематериальные активы компании [Текст] / Б. Мильнер // Проблемы теории и практики управления. – 2008. - 3. – С. 109 – 119.
53. Миронов Д. Нематеріальні активи в податковому і бухгалтерському обліку / Д. Миронов // Дебет-Кредит - 2006 - №12. - С.32-38.
54. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 38 «Нематеріальні активи» Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ). – К. : ФПБАУ, 2004.
55. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг видання 2015 року. Ч. 1 / Пер. з англ.: О. Л. Ольховікова, О. В. Селезньов. – К.: МФБ і АПУ, 2015. – 1249 с.
56. Могилова Н. Вітчизняна і зарубіжна практика оцінки гудвілу / Н. Могилова // Економіка АПК. - 2002. - №10. - С.76-82.

57. Морозов О. Труднощі обліку об'єктів інтелектуальної власності на підприємствах України / О. Морозов, Ю. Єрмейчикова, Т. Морозов // Інтелектуальна власність. – 2004. - №11. – С.
58. Наказ Міністерства статистики України "Про затвердження форм первинної облікової документації з обліку об'єктів права інтелектуальної власності (винаходів, корисних моделей, промислових зразків, інтегральних мікросхем) та Інструкції щодо їх застосування" від 10.08.2004 р., № 469. – 62.
59. Наказ Міністерства фінансів України "Про затвердження типових форм первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів" від 22.11.2004 р., № 732. – 232 с.
60. Нарожний А. Економічна сутність нематеріальних активів / А. Нарожний // Економіка АПК. - 2005. - № 1. - С. 81-86.
61. Нашкерська Г.В. Оцінка нематеріальних активів / Г.В. Нашкерська // Бухгалтерський облік і аудит. - 2006. - 11. - С. 23 - 30.
62. Офіційний сайт Державного комітету статистики України. – Режим доступу: www.ukrstat.gov.ua.
63. Павлюк І.М. Бухгалтерський облік основних засобів та інших необоротних матеріалів і нематеріальних засобів / І.М. Павлюк. - К. : ЦУЛ, 2004. - 159 с.
64. Павлюк І. Організація і ведення раціонального бухгалтерського обліку нематеріальних активів / І. Павлюк // Бухгалтерський облік і аудит.-2003. - №10. - С.18-23.
65. Палий В.Ф. Финансовый учет: учеб. пособие: В 2 ч. - ч.1 / В.Ф. Палий, В.В. Палий. - М.: ФБК-Пресс, 2001. - 295 с.
66. Петрик О.А. Аудиторська діяльність в Україні: законодавчо-нормативне регулювання, сучасний стан / О.А. Петрик, В. Зотов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – № 11. – С. 59-65.
67. Піняк, І. Інтелектуальні активи як ефективний ресурс економічного розвитку підприємства [Електронний ресурс] / І. Піняк // Галицький економічний вісник. — 2009. — № 1. — С. 33 – 40.

68. Плотникова, Л. А. Нематериальные активы: обзор международного опыта и перспективы развития [Текст] / Л.А. Плотникова, А.Е. Каспин // Международный бухгалтерский учет. – 2006. – т. 4. – С. 30 – 39.
69. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р., зі змінами і доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу: zakon4.rada.gov.ua.
70. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи» : Наказ Міністерства фінансів України від 18.10.1999 р. № 242 // Бізнес «Бухгалтерія». – 2012. – № 1.
71. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 «Об'єднання підприємств», затверджений наказом Міністерства фінансів України від 07.07.1999 р.
72. Порядок застосування типових форм первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів. [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1580-04>.
73. Прахов Б. Раціоналізаторська пропозиція як об'єкт охорони інтелектуальної власності / Б. Прахов // Інтелектуальний капітал. - 2002. - №7-8. -С.46-50.
74. Притуляк О. Ефективність використання нематеріальних активів / О. Притуляк // Фінанси України. - 2001. - №11. - С.41-46.
75. Пушкар М.С. Бухгалтерський облік: основи методології та організації / М.С. Пушкар, Г.П. Журавель, В.Г. Мельник. - Тернопіль: 1997 р.- 266 с.
76. Радіонова І.Ф. Інтелектуальний капітал та потенціал економіки : розмежування понять і явищ / І.Ф. Радіонова, В.І. Ісик // Актуальні проблеми економіки. – 2011. – №10(124). – С.56–66.
77. Родіонов О.В. Аналіз методик і підходів до оцінки ділової репутації / О.В. Родіонов, Ю.С. Погорелов // Прометей. – 2007. – №2 (23). – С. 142–148.
78. Савченко В.Я. Аудит : навч. посібник / В.Я. Савченко. - К. : КНЕУ, 2002. - 322 с.
79. Сажинець С.Й. Облік нематеріальних активів: навч. посібн. / С.Й. Сажинець. – Львів: Вид-во "Мс", 2003 р. – 332 с.

80. Сергеев А.А. Право интеллектуальной собственности в Российской Федерации : учеб. 2-е изд, перераб. и доп. / А.А. Сергеев. - М. : ПБОЮЛ, 2001. - 752с.
81. Сизоненко О.В. Облік, контроль і аналіз операцій з нематеріальними активами: автореф. дис. канд. екон. наук: спец.: 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит / О.В. Сизоненко. – Державна академія статистики обліку та аудиту, 2011. – 21 с.
82. Сингаєвський А. Оцінка інтелектуального капіталу / А. Сингаєвський // Менеджмент і менеджер. - 2004. -№7-8. - С.15-19.
83. Соколов Я. Счета бухгалтерского учета: содержание и применение. – М.: Финансы и статистика, 2006 р. – 576 с.
84. Солтан, А. Нематеріальні активи – особливий об’єкт інвентаризації [Текст] / А. Солтан // Все про бухгалтерський облік. – 2004. – 112. – С. 27 – 29.
85. Сопко В.В. Бухгалтерський облік : навч. посібник / В.В. Сопко. - К. : КНЕУ, 2000. - 578 с.
86. Стельмах Л. Проблеми обліку нематеріальних активів / Л. Стельмах // Вісник Тернопільської академії народного господарства. - 2001. - №18. - С.91-93.
87. Судин Ю.А. Облік гудвілу підприємств: теорія і практика // Науковий вісник Ужгородського університету.- 2015 р.№2 с.368-371.
88. Тихонов, С. Інвентаризація нематеріальних активів [Текст] / С. Тихонов // Податки та бухгалтерський облік. – 2005. – 88. – С. 18 – 19.
89. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність : навч. посібник / Н.М. Ткаченко. - К. :Алеута, 2007. - 954с.
90. Уманців Г. Проблеми ідентифікації, оцінки та обліку інтелектуального капіталу підприємства // Інтелектуальна власність. - 2007. - № 3. - С. 29-33.

91. Хедриксен Э.С. Теория бухгалтерского учета /Э.С. Хедриксен, М.Ф. Ван Бреда; пер. с англ.: под ред. Я.В.Соколова. – М.: Финансы и статистика, 1997. – 576 с.
92. Хвищук І.П. Об'єкти і види інтелектуальної власності як особливого нематеріального активу [Текст] / І.П. Хвищук // Економічні науки. - Луцьк, 2007. - Вип. 4, ч.2 (16): Серія: Облік і фінанси. - С. 184-193.
93. Хорунжак Н. Амортизація нематеріальних активів / Н. Хорунжак, І. Бенько //Вісник Тернопільської академії народного господарства. - 2002. - вип.1. - С.93-97.
94. Цибульов П. Кількісна оцінка інтелекту / П. Цибульов // Інтелектуальна власність. - 2004. - №12. - С.51-55.
95. Чеботарьов В. Формування ринку інтелектуальної власності в Україні / В. Чеботарьов // Інтелектуальна власність. - 2003. - №9. - С. 8-10.
96. Черепов Л. Оцінка вартості прав на об'єкти інтелектуальної власності / Л. Черепов // Інтелектуальна власність. - 2004. - №10. -С.54-56.
97. Шнейдман Л.З. Учет нематериальных активов на совместных предприятиях / Л.З. Шнейдман // Бухгалтерский учет. - 1991. - № 2. - с. 40-45.
98. Штовба О.В. Класифікація товарних брендів / О.В. Штовба // Вісник ВПІ. - 2005. - №4. - С.25-33.
99. Шульга С.В. Використання аналітичних процедур для здійснення аудиту нематеріальних активів / С.В. Шульга // Вісник Державної академії статистики, обліку та аудиту. – 2005. – № 4 (9). – С. 21-27.
100. Юрківська Л.Й. Аудит ефективності нематеріальних активів: аналіз існуючих підходів /Юрківська Л.Й., Біляченко О.Л. // Вісник ЖДТУ. – 2011. – № 2 (56). – С. 217 - 220.