

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ  
Тернопільський національний економічний університет  
Факультет обліку і аудиту  
Кафедра економічної експертизи та аудиту бізнесу

**Діденко Анатолій Леонідович**

**ІДЕНТИФІКАЦІЯ, АУДИТ ТА АНАЛІЗ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ  
АКТИВІВ ПІДПРИЄМСТВА**

спеціальність 071 - Облік і оподаткування

магістерська програма – Економічна експертиза та аудит бізнесу

Магістерська робота

Виконав студент групи ОАБм-21

Діденко А.Л.

---

ТЕРНОПІЛЬ - 2018

# ЗМІСТ

Вступ

Розділ 1. Нематеріальні активи підприємства як об'єкт аудиту

1.1. Визнання і класифікація нематеріальних активів у вітчизняній та зарубіжній практиці господарювання

1.2. Оцінка нематеріальних активів підприємства

1.3. Мета і завдання аудиту нематеріальних активів

Висновки до розділу 1

Розділ 2. Організація аудиту нематеріальних активів

2.1. Планування аудиторської перевірки, оцінка системи обліку та внутрішнього контролю

2.2. Інформаційна база аудиту нематеріальних активів

2.3. Організація аудиту нематеріальних активів з використання інформаційних технологій

Висновки до розділу 2

Розділ 3. Методика аудиту й аналізу нематеріальних активів

3.1. Аудит достовірності розкриття інформації щодо нематеріальних активів у фінансовій звітності

3.2. Аудит господарських фактів з нематеріальними активами

3.3. Економічний аналіз нематеріальних активів

Висновки до розділу 3

Висновки

Список використаних джерел

Додатки

## ВСТУП

**Актуальність теми.** В сучасних умовах, коли триває процес глобалізації та інтернаціоналізації економіки не можуть залишатися без змін господарські зв'язки вітчизняних суб'єктів господарювання. Зокрема, виникає необхідність перегляду та уточнення принципів формування активів підприємства. Пріоритетності серед існуючих набувають нематеріальні активи. А вже доведено, та і очевидним є той факт, що збільшення обсягів виробництва та реалізації конкурентоспроможної продукції на вітчизняному та світовому ринках усе більшою мірою потребують використання науково-технологічних знань, різних видів інновацій, як результатів інтелектуальної діяльності людини. Так, іноземні науковці переконують що «...успіх корпорації залежить більшою мірою від інтелектуальних можливостей системи, чим від фізичних активів» [14].

Зростання ролі нематеріальних активів, які є унікальними по своїй природі дозволило виокремити їх як важливого об'єкта контролю. Одним механізмів фінансового управління, який дозволяє керівництву своєчасно реагувати на несподівані зміни зовнішнього та внутрішнього середовища, аби підтримувати ліквідність підприємства на достатньому рівні, є ефективний контроль, в системі якого важливу роль відіграє аудит. Нематеріальні активи, як об'єкт аудиту, викликають потребу в уточненні окремих проблемних питань: визначення мети і завдань аудиту цих об'єктів, підходів щодо організації та методики проведення аудиту нематеріальних активів. Не досить повно розкриті питання впливу інформаційної бази на ефективність проведення перевірки нематеріальних активів.

Проблеми аудиту нематеріальних активів досліджували у своїх працях як вітчизняні, так і зарубіжні науковці, зокрема, Немченко В. В., Редько О. Ю., Пушкар М.С., Садовська І. Б., Банасько Т.М., Бигдан І.А., Болгучева Р.Б., Брукінг Е., Козырев А.Н., Котенко Л.М., Коупленд Т., Левченко Н.М. та інші.

Актуальність питань щодо вдосконалення інформаційної бази, організації і методики аудиту нематеріальних активів визначили вибір теми даного дослідження.

**Мета і завдання дослідження.** Метою магістерської роботи є вивчення діючої практики, дослідження проблемних питань аудиту й аналізу нематеріальних активів, оцінка ефективності їх використання та розроблення пропозиції щодо вдосконалення організації і методики аудиту й аналізу нематеріальних активів.

Для досягнення мети в роботі поставлені такі завдання:

- визначити зміст економічної категорії «нематеріальні активи», та їх роль в процесі господарювання;
- розглянути порядок класифікації та оцінки нематеріальних активів;
- дослідити інформаційну базу нематеріальних активів та розробити пропозиції щодо її вдосконалення;
- розробити пропозиції щодо вдосконалення інформаційної бази аудиту нематеріальних активів підприємства в умовах автоматизації;
- запропонувати вдосконалену організацію і методику аудиту нематеріальних активів;
- розробити рекомендації щодо підвищення ефективності їх використання.

**Об'єктом дослідження** є фінансово-господарська діяльність ТОВ.

**Предметом дослідження** виступає інформаційна база, організація і методика аудиту й аналізу нематеріальних активів.

**Методи дослідження.** Для досягнення поставленої в магістерській роботі мети було використано такі методи дослідження як порівняння, елімінування, перерахунок показників, прийом балансових співвідношень, балансовий і сальдовий прийоми, спосіб аналітичних групувань.

Так, методом порівняння досліджувалось питання відповідності діючої методики обліку нематеріальних активів законодавчим і нормативним актам. Балансовий та сальдовий прийом та спосіб аналітичних групувань застосовано при перевірці наявності та використання нематеріальних активів.

**Наукова новизна одержаних результатів.** На основі проведеного у магістерській роботі дослідження:

- обґрунтовано економічний зміст нематеріальних активів, як важливого об'єкта аудиту;
- дані пропозиції щодо вдосконалення організації і методики аудиту нематеріальних активів;
- розроблені пропозиції щодо вдосконалення інформаційної бази аудиту нематеріальних активів підприємства в умовах автоматизації.

**Практичне значення одержаних результатів.** Розроблені в роботі рекомендації можуть бути запроваджені в практику діяльності підприємств.

**Апробація результатів дослідження.** За результатами дослідження опублікована стаття «Аудит нематеріальних активів»

# РОЗДІЛ 1.

## НЕМАТЕРІАЛЬНІ АКТИВИ ПІДПРИЄМСТВА ЯК ОБ'ЄКТ АУДИТУ

### **1.1.Визнання і класифікація нематеріальних активів у вітчизняній та зарубіжній практиці господарювання**

В тих умовах, коли розвиваються інтеграційні процеси визнання, оцінка й облік нематеріальних активів є об'єктом уваги менеджерів, бухгалтерів і аудиторів. Така ситуація обумовлена відсутністю досконалої практики їх використання і необхідністю визначення єдиних критеріїв їх визнання та оцінки. Ось чому дослідження сутності нематеріальних активів, методів їх оцінки, обліку та контролю є досить актуальним.

На сучасному етапі підприємства не можуть працювати без використання у своїй діяльності різних об'єктів нематеріальних активів. Облік, відображення у балансі нематеріальних активів, контроль за їх використанням можливі лише за умови конкретизації їх сутності.

Функціонування зарубіжних підприємств доводить значну цінність нематеріальних активів, які забезпечують стратегічні переваги в умовах зростаючої конкуренції в економіці. В економічній літературі сформовано значний пласт досліджень, пов'язаних із управлінням нематеріальними активами, а також активним застосуванням методичних принципів роботи з ними у практичній діяльності.

Сутність нематеріальних активів досліджують багато економістів. Кожен з них висвітлює своє бачення даної економічної категорії.

Методологічні засади формування в обліку інформації про нематеріальні активи та розкриття даних про них у фінансовій звітності обґрунтовані Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 8 „Нематеріальні активи”, розробленим на базі Міжнародного стандарту фінансової звітності 38. Згідно П(С)БО 8 нематеріальним активом є „немонетарний актив, який не має

матеріальної форми та може бути ідентифікований” [67]. У складі нематеріальних активів може бути визначений актив, який підприємство утримує терміном більше одного року (або одного операційного циклу) для отримання майбутніх економічних вигод у виробництві, торгівлі, надання в оренду іншим особам або з адміністративною метою. Крім вказаних, характеристик даних активів є також можливість їх ідентифікації, використання в різних видах діяльності, відсутність, як правило, ліквідаційної вартості на момент реалізації чи ліквідації, і можливість достовірного визначення витрат, пов'язаних з розробленням нематеріальних активів. Авторське і суміжні з ним права, права на комерційні позначення, на об'єкти промислової власності теж відносять до нематеріальних активів

Нематеріальними активами підприємств можуть бути визнані авторські права, ліцензії, переліки клієнтів, патенти, кінофільми, квоти на імпорт, права на іпотечне обслуговування, маркетингові права, франшизи, взаємовідносини з клієнтами або з постачальниками й інші об'єкти, щодо яких застосовують такі умови:

1) можливість ідентифікації. Активи є ідентифікованими, якщо вони: можуть бути відокремлені, тобто їх можна відділити від підприємства і продати, здати в оренду, передати, ліцензувати чи обміняти індивідуально або разом з пов'язаними з ними контрактами, ідентифікованими активами чи зобов'язаннями, незалежно від того, чи має компанія намір зробити це, чи виникає внаслідок договірних або інших юридичних прав, незалежно від того, чи можуть вони бути передані або відокремлені від суб'єкта господарювання чи від інших прав і зобов'язань.

2) контроль над ресурсами. Суб'єкт господарювання контролює активи, якщо він має повноваження отримувати від них майбутні економічні вигоди й обмежувати до цих вигід доступ інших [18, с.494].

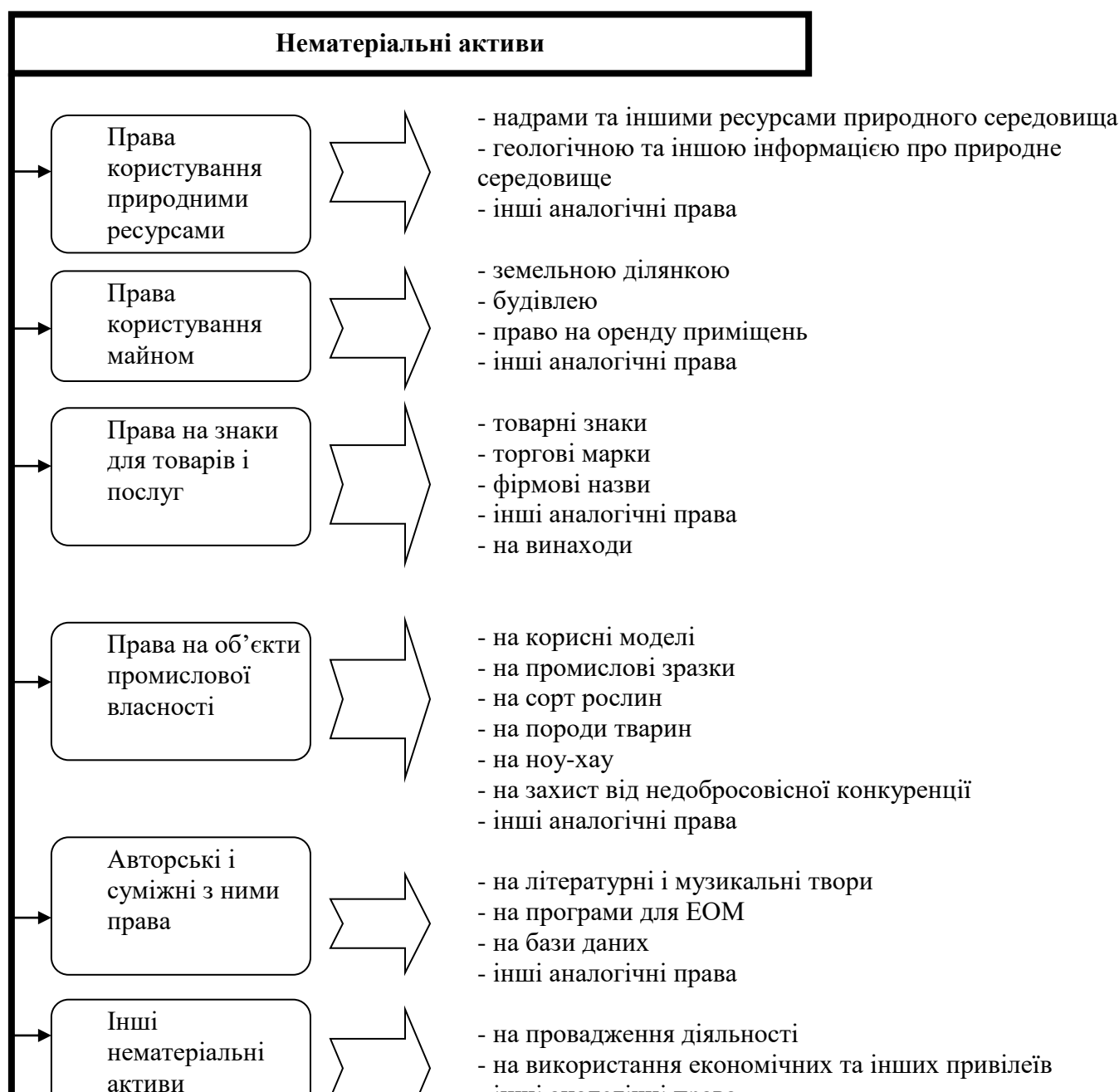
Через те, що відсутній контроль не визнають як нематеріальні активи кваліфікацію та додаткові навички персоналу, частку ринку, лояльність клієнтів, зв'язки з клієнтами тощо. Разом з тим програмне забезпечення, щодо

якого суб'єкт господарювання отримав невиключне право на користування, може цілком відповідати умовам контролю.

Для визнання об'єкту нематеріальним активом суб'єкт господарювання повинен продемонструвати, що такий об'єкт відповідає даному визначенню за такими критеріям визнання: є впевненість у тому, що в майбутньому фірма отримає економічні вигоди від цього активу; вартість активу може бути реально оцінена.

Ймовірність надходження майбутніх економічних вигід менеджери фірми оцінюють, виходячи з очікуваних економічних умов, що існуватимуть на протязі терміну корисного використання нематеріальних активів.

З метою обліку нематеріальні активи класифікують за відповідальними групами визначеними пунктом 5 П(С)БО 8 (рис.1.1.) [16,с.344].





### Рис.1.1. Класифікація нематеріальних активів

маркетингу, сфери творчої (інтелектуальної) роботи, інженерної діяльності, обробки даних, роботи з клієнтами, контрактами, людьми, земельними ділянками та «гудвілом» [89, с.79].

Такий підхід, не дає повного, системного уявлення про джерела походження та використання нематеріальних активів у господарській діяльності підприємства, а також про способи участі окремих складових нематеріальних активів у створенні інтелектуальної ренти, під якою розуміють отримання більшої вигоди внаслідок використання унікальних, важко копіюваних ресурсів.

## **1.2. Оцінка нематеріальних активів підприємства**

На сучасному етапі є багато спроб визначити ефективності діяльності підприємства. Однак ключовим проблемним параметром цих методичних підходів є неможливість виявити причинно-наслідкові зв'язки між системою управління та результатами діяльності підприємства [ 105, с.217].

Вартісно-орієнтований підхід став головним при прийнятті стратегічних управлінських рішень. Крізь призму розвитку капіталізації вартості суб'єкта господарювання оцінюють ефективність управління, мотивацію менеджменту, формується політика управління активами. Саме капіталізація вартості характеризує здатність компанії ефективно використовувати ресурси, перетворюючи їх у високоліквідні активи, які працюють і створюють певні конкурентні переваги, що важко імітувати конкурентам, які підвищують їх інвестиційну привабливість для власників та стратегічних інвесторів підприємства.

Суть капіталізації визначається, з однієї сторони, через процес перетворення різних видів ресурсів на капітал, тобто вартість, яка створює додану вартість, а з другої – через результати, які проявляються у збільшенні

вартості бізнесу. Не дивлячись на багатомірність істотних характеристик кінцевим результатом капіталізації є збільшення вартості, за рахунок якої суб'єкт господарювання підвищує опір до зовнішніх загроз та формує резерв майбутнього зростання [23,с.1]. Капіталізація є похідною величиною від зростання цінності підприємств, тобто результатом формування управлінських рішень з пошуку напрямів збільшення вартості підприємств[101, с. 223]. Визначення чинників впливу на капіталізацію суб'єктів господарювання, їх ідентифікація та розробка механізму перетворення їх дії у вартісні параметри діяльності – дуже складне завдання, тому що відсутня пряма залежність між наявними у підприємства активами, зокрема нематеріальними активами, та динаміки капіталізації підприємства. Основне припущення при визначенні вартості бізнесу ґрунтується на тому, що теперішня вартість дорівнює вартості майбутніх економічних вигод, які може отримати власник, володіючи цим бізнесом.

Якщо визначають вартість суб'єкта господарювання та чинники, які впливають на її величину слід розрізнити ринкову вартість суб'єкта господарювання та балансову. Під балансовою вартістю розуміють вартість основних та оборотних активів компанії на певний період, яку розраховують як початкову вартість придбаного капіталу, за якою його обліковують у балансі за мінусом накопиченої суми зносу. Балансову вартість суб'єкта господарювання визначають як її чисті активи, власний капітал, тобто як різницю між сукупними активами і сукупними зобов'язаннями. Коли визначають сутність ринкової вартості суб'єкта господарювання доцільно взяти до уваги нормативні положення [34,35,36], які регламентують дану сферу діяльності підприємства і дозволяють визначити ринкову вартість підприємства як певну суму, яку можна отримати від продажу власності суб'єкта господарювання на ринку.

Для машинобудівних та металургійних підприємств найбільш важливими є нематеріальні активи когнітивного та маркетингового типу, оскільки для стабільної конкурентної позиції підприємств даних галузей, а відповідно і зростання капіталізації визначальними будуть рівень загальнокорпоративної

стратегії, інтелектуальний потенціал кадрів, досвід на ринку та ін. Для суб'єктів господарювання хімічної промисловості суттєвий вплив на вартість підприємств мають нематеріальні активи когнітивного та техніко-технологічного типів, а для підприємств добувної промисловості найбільше значення мають нематеріальні активи когнітивного типу.

Суб'єкт господарювання може отримувати нематеріальні активи різними шляхами:

- придбати окремо;
- отримувати шляхом обміну;
- придбати як частину об'єднаного бізнесу;
- придбати за рахунок державних грантів;
- внутрішньо генерувати.

Залежно від напрямів надходження по різному визначають ціну нематеріальних активів (таблиця 1.1).

Таблиця 1.1.  
Оцінка нематеріальних активів при надходженні на підприємство [50, с.25]

№ з/п	Шляхи проходження на підприємстві	Оцінка нематеріальних активів
1	Придбання нематеріальних активів	Нематеріальні активи зараховують на баланс підприємства за первісною вартістю. Первісна вартість складається з вартості придбання (крім отриманих торговельних знижок), непрямих податків, які не підлягають відшкодуванню, мита, та інших витрат, безпосередньо пов'язаних із придбанням такого нематеріального активу та доведенням його до стану, в якому він придатний для використання за призначенням. Не включаються до первісної вартості витрати на сплату відсотків за кредит, використаний повністю або частково на придбання (створення) таких нематеріальних активів
2	Отримання нематеріального активу на виконання бартерної угоди в обмін на подібний актив	Первісна вартість такого нематеріального активу дорівнює залишковій вартості переданого нематеріального активу: якщо залишкова вартість переданого об'єкта нематеріальних активів перевищує його справедливую вартість, то первісною вартістю нематеріального активу, отриманого в обмін на подібний об'єкт, є його справедлива вартість

3	Придбання нематеріального активу в обмін на неподібний об'єкт (будь-які інші товари або послуги)	Первісна вартість дорівнює справедливій вартості переданого нематеріального активу, збільшеній (зменшеній) на суму грошових коштів або їх еквівалентів, що була передана (отримана) під час обміну
4	Внесення нематеріального активу до статутного капіталу, постановка нематеріального активу на баланс при об'єднанні підприємств, безоплатне отримання нематеріального активу	Первісна вартість дорівнює справедливій вартості отриманих нематеріальних активів

Залежно від способу отримання нематеріальних активів їх вартість буде формуватися, виходячи з наступних правил.

Якщо суб'єкт господарювання купує нематеріальний актив окремо, то вартість такого активу, як правило, можна достовірно оцінити.

Крім безпосередньо ціни купівлі нематеріального активу його вартість включає:

- ввізне мито та не відшкодовувані податки;
  - витрати на перевірку відповідного функціонування такого активу тощо;
- витрати на виплати працівникам та на гонорари спеціалістам, які виникають безпосередньо від приведення активу до робочого стану.

Вартістю нематеріального активу, купленого як частина об'єднання бізнесу відповідно до МСФЗ 3 «Об'єднання бізнесу» є його справедлива вартість на дату придбання [60].

Якщо суб'єкт господарювання отримує нематеріальні активи (ліцензії на радіо-і телемовлення; ліцензії на імпорту; права на доступ до певних обмежених ресурсів) за рахунок державних грантів, то, згідно з МСБО 20 «Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу», первісне визнання і нематеріальних активів, державних грантів може бути здійснена таким чином:

- за номінальною вартістю з врахуванням будь-яких видатків, які прямо відносять до підготовки активів до їх використання за призначенням;

- за справедливою вартістю [60].

Якщо нематеріальні активи отримують шляхом обміну, то собівартість таких нематеріальних активів оцінюють за справедливою вартістю, за винятком ситуації, якщо:

- ці операції з обміну позбавлені комерційної сутності;
- неможливо достовірно визначити оцінку справедливої вартості ані державного ані переданого активу.

Коли придбаний актив оцінюється не за справедливою вартістю, його вартість визначається за балансовою вартістю переданого в обмін активу [69, с.239].

Для суб'єктів господарювання, які внутрішньо генерують (створюють) нематеріальні активи, великою проблемою є визначення, чи відповідають такі активи критеріям визнання. В першу чергу складність викликає встановлення моменту, з якого ідентифікований нематеріальний актив починає існувати.

Тому в МСБО 38 додержуються достатньо консервативного підходу до визнання внутрішньо створених нематеріальних активів, який полягає у такому. Процес створення активу поділяється на два етапи:

по перше - етап дослідження

по друге - етап розробки.

До першого етапу відносять діяльність, спрямовану на отримання нових знань, пошук альтернативи матеріалам, приладам, продуктам, технологічним процесам, системам чи послугам.

На цьому етапі фірма не може довести існування нематеріального активу, що буде створювати майбутні ймовірні економічні вигоди, тому всі видатки на дослідження визнають витратами в періоді їх виникнення [98, с.140].

До етапу розробки належить діяльність з проектування, конструювання та випробовування прототипів, вдосконалених матеріалів, приладів, продуктів, технологічних процесів і т.п.

Нематеріальні активи, виготовлені власними силами суб'єкта господарювання, відображають в обліку лише у разі якщо вони відповідають таким критеріям (рисунок 1.2).

Якщо нематеріальні активи перестають відповідати цим критеріям, то всі витрати, які були понесені у зв'язку з їх придбанням чи створенням, визнають як витрати звітного періоду, протягом якого вони були здійснені без визнання їх в майбутньому нематеріальними активами.

Не визнають активом, а підлягають відображенню у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені:

- витрати на дослідження;
- витрати на підготовку і перепідготовку кадрів;
- витрати на рекламу та просування продукції на ринку;
- витрати на створення, реорганізацію та переміщення підприємства або його частини;
- витрати на підвищення ділової репутації підприємства [72].

Іноді для оцінки вартості нематеріальних активів можна здійснити їх експертну оцінку такими способами:

- - шляхом капіталізації прибутків для визначення сумарної вартості нематеріальних активів, які не відображені в балансі;
- - шляхом визначення сучасної вартості відтворення нематеріальних активів, які взяті на облік в результаті проведеної інвентаризації;
- - шляхом поєднання двох способів.

Нематеріальні активи можуть створювати цінність суб'єкта господарювання та інтелектуальну ренту і впливати на формування вартості через стратегію компанії яка зорієнтована на ефективне їх поєднання з матеріальними активами, та управлінський вплив, який сприяє такому процесу. Лише стратегічні рішення дають змогу активно залучати нематеріальні активи у господарський обіг, створювати додаткову вартість, а потім фінансовий капітал. Це може відбуватися за такою схемою: правильна оцінка та постановка на баланс нематеріальних активів збільшують ринкову вартість підприємства; у

свою чергу, результат капіталізації нематеріальних активів буде залежати від стратегічних рішень стосовно залучення та використання інвестиційних ресурсів.

### **1.3. Мета і завдання аудиту нематеріальних активів**

Коли говорити про контроль як функцію управління, то необхідно відзначити, що зміст контролю є в тому, що суб'єкт управління проводить облік та перевірку того як об'єкт управління виконує його настанови. За допомогою контролю визначають відхилення від заданих параметрів, причини і винних у цих відхиленнях, та розробляють заходи по недопущення цих відхилень у майбутньому.

Контроль фінансово-господарської діяльності підприємств здійснюють:

- державні контролюючі органи;
- муніципальні органи – за комунальним майном;
- незалежні аудиторські фірми;
- власники капіталу вкладеного в діяльність підприємств.

Державний контроль є важливим інструментом в руках держави, який нею використовується для успішного здійснення поставлених завдань, а також для розв'язання проблем управління суспільними процесами [2, с.14].

Фінансово-господарська діяльність багатьох суб'єктів господарювання на сучасному етапі не підлягає державному контролю (у них він здійснюється лише у випадках, передбачених законодавством), але інвестори, власники та інші зацікавлені особи та користувачі інформації хочуть знати дійсний стан справ підприємства. З цією метою вони запрошують аудиторів, які можуть надавати звіт з будь-якої обліково-економічної, правової та фінансової тематики.

На підвищення ефективності всієї діяльності підприємства впливають правильне використання нематеріальних активів. Перевірка даних і є важливим завданням аудиту нематеріальних активів. Аудит – це перевірка даних обліку і

показників фінансової звітності суб'єктів господарювання з метою висловлення незалежної думки аудитора про її достовірність в усіх суттєвих аспектах та відповідність вимогам законів України, положень, стандартів обліку або інших правил згідно з вимогами користувачів.

Аудит нематеріальних активів, виконуючи контрольну функцію, дозволяє сформулювати думку про вірогідність й повноту їх відображення в фінансовій звітності, а також впливу їх використання на ефективність діяльності підприємств

Під аудиторською перевіркою нематеріальних активів розуміють дослідження прав промислового підприємства на користування природними надрами, майном, землею, авторське право у сфері науки, літератури, мистецтва, об'єктами промислової власності тощо [97,с.11].

Мета аудиту нематеріальних активів полягає у тому, щоб висловити незалежну кваліфіковану думку про вірогідність, повноту та неупередженість подання інформації про нематеріальні активи у фінансовій звітності підприємства [3, с. 267]. Вважаємо, це не повне формулювання мети, оскільки не враховано, що основне призначення аудиту не в тому, щоб лише дослідити чи повно відображення нематеріальні активи у звітності, ай дати оцінку того наскільки ефективним є їх використання, наскільки це збільшує вартість суб'єкта господарювання на ринку.

Специфіка нематеріальних активів потребує наявності у того, хто проводить аудит, компетентності та високої професійної майстерності під час проведення аудиторських процедур з цими об'єктами.

Завданнями аудиту операцій з нематеріальних активів є:

1. Перевірка складу нематеріальних активів для:

- об'єктів, внесених засновниками підприємства до статутного капіталу;
- об'єктів, які були придбані за плату;
- об'єктів, які були одержані від юридичних і фізичних осіб безкоштовно.

2. Контроль господарських фактів з надходження нематеріальних активів.



3. Контроль господарських фактів з реалізації нематеріальних активів і передавання безкоштовно іншим підприємствам.

4. Перевірка повноти і достовірності нарахування амортизації нематеріальних активів.

5. Контроль правильності записів в облікових регістрах і звітності.

6. Перевірка правильності визначення вартості нематеріальних активів.

7. Контроль наявності та чинності документів, які засвідчують правомірність набуття права власності на використання об'єктів нематеріальних активів.

8. Контроль за дотриманням законодавчих і нормативних актів, які регулюють методологію оцінки, ведення обліку і складання звітності, нематеріальних активів [1, с.279].

Інформаційною базою аудиту є дані обліку. Якщо аудит вивчає умови і чинники використання обмежених ресурсів для виробництва товарів, їх розподілу і споживання у суспільстві, то облік дозволяє зібрати первинні дані про використання ресурсів, ефективність процесів, формування витрат, доходів та фінансових результатів окремих компаній за окремими операціями.

За допомогою обліку отримують дані про факти господарської діяльності, які фіксують у первинних документах, оцінюють та групують однорідні факти на рахунках та у регістрах, на основі чого складають фінансову звітність про ті ж об'єкти, які потім вивчає аудитор.

Облік це динамічна і відкрита система, що контрастує з економікою, тому з розвитком економіки, відмирають старі, постають нові елементи (рахунки, правила розрахунків окремих економічних показників, моделі обліку ресурсів, собівартості, прибутку та ін.).

Кожне суспільство складається з соціальних груп населення, політичних організацій та економічної системи. У державі існують різні суб'єкти господарювання, громадські, політичні, релігійні організації, професійні спілки та інші організації, які мають справу з розподілом обмежених ресурсів. Кожна з підприємств, установ та організацій повинна отримувати інформацію про

володіння та розпорядження ресурсами, їх ефективне використання та примноження. Для визначення рівня ефективності використання капіталу, запасів, техніки, персоналу й інших ресурсів слід організувати збір і обробку даних в корисну фінансову інформацію та донести її до зацікавлених юридичних і фізичних осіб, які приймають управлінські рішення.

Вдосконалення в Україні ринкової економіки зумовило зміну системи обліку. Так, конкуренція зумовлює поділ єдиної системи обліку на дві підсистеми :

- 1) фінансовий облік, який є відкритим для всіх зацікавлених в його інформації осіб;
- 2) управлінський облік, що створює конфіденційну інформацію про витрати, доходи і прибуток за окремими видами діяльності.

Фінансовий облік є обов'язковим, регламентованим, а управлінський - організують для задоволення інформаційних потреб менеджерів суб'єктів господарювання.

Удосконалення фінансового обліку в перспективі пов'язують із вирішенням таких методологічних проблем:

- орієнтація на забезпечення інформацією не лише зовнішніх користувачів (керівні органи, інвестори, фінансові та банківські установи), а й внутрішніх (менеджери, працівники);
- розроблення економічних показників, які характеризують явища і процеси господарської діяльності, резерви ефективного використання ресурсів, отримання інформації про недоліки у роботі, втрати, непродуктивні витрати;
- уточнення плану рахунків фінансового обліку ;
- розроблення нових прогресивних форм обліку, орієнтованих на автоматизоване опрацювання інформації [8, с. 56 ].

Правильна організація обліку та контролю за наявністю та рухом нематеріальних активів на підприємстві може бути забезпечена затвердженням

наказом про облікову політику (рис. 1.3). У наказі слід обов'язково передбачити такі дані:

- первинні документи з обліку нематеріальних активів та графік їх документообігу;
- діапазон термінів корисного використання нематеріальних активів;
- порядок оцінки нематеріальних активів та визначення ліквідаційної вартості;
- методи та порядок нарахування амортизації нематеріальних активів;
- список осіб, на яких буде покладено відповідальність за збереження інформації;
- перелік субрахунків та аналітичних рахунків, які необхідні для організації аналітичного обліку нематеріальних активів;
- облік орендованих нематеріальних активів [90, с.94].



Рис.1.3. Основні положення з обліку нематеріальних активів, що наводяться в наказі про облікову політику [16, с.339]

Для оперативного вирішення проблем, пов'язаних з обліком і використанням нематеріальних активів, на підприємстві доцільно створити спеціальну, постійно діючу комісію, до складу якої слід внести керівників або провідних фахівців функціональних підрозділів суб'єкта господарювання.

Якщо потрібно, до участі у роботі комісії можуть бути запрошені аудитори, експерти, консультанти з інших організацій.

Функціями, які виконує комісія, є:

- складання проектів угод на придбання нематеріальних активів;
- розгляд пропозицій (документів) щодо придбання чи самостійного створення об'єктів нематеріальних активів;
- оцінка нематеріальних активів при їх придбанні та реалізації;
- встановлення термінів корисного використання нематеріальних активів;
- інформування керівництва підприємства про необхідність переоцінки балансової вартості нематеріальних активів;
- проведення інвентаризацій нематеріальних активів та здійснення контролю за їх використанням;
- оформлення первинної облікової та іншої документації з питань, пов'язаних з придбанням, переміщенням, продажем, передачею та ліквідацією нематеріальних активів, а також інші функції [37, с.194].

Постійним членом комісії має бути працівник бухгалтерії, на якого слід покласти відповідальність за зберігання оригіналів документів (угод, авторських свідоцтв, протоколів оцінки, актів приймання-передачі виконаних робіт, ліцензій тощо) та оригіналів машинних носіїв інформації (дискети, компакт-диски, засоби ZIP тощо) всіх об'єктів нематеріальних активів.

Отже, аудиторський контроль нематеріальних активів є надійним гарантом отримання прибутку суб'єкта господарювання і служить невід'ємним чинником для його зростання.

## **ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 1**

З врахуванням тенденцій інтернаціоналізації бізнесу та глобалізації, проблема створення та використання потенціалу нематеріальних активів набула значної актуальності і для вітчизняних підприємств, які активно ведуть пошук фінансових та інвестиційних партнерів і залучаються до світових фінансових ринків.

У складі нематеріальних активів може бути визначений актив, який підприємство утримує терміном більше одного року (або одного операційного циклу) для отримання майбутніх економічних вигод у виробництві, торгівлі, надання в оренду іншим особам або з адміністративною метою. Крім вказаних, характеристик даних активів є також можливість їх ідентифікації, використання в різних видах діяльності, відсутність, як правило, ліквідаційної вартості на момент реалізації чи ліквідації, і можливість достовірного визначення витрат, пов'язаних з розробленням нематеріальних активів. Авторське і суміжні з ним права, права на комерційні позначення, на об'єкти промислової власності теж відносять до нематеріальних активів

Великий обсяг досліджень, спрямований на визначення структуризації нематеріальних активів. Ці дослідження на даному етапі представляють різні наукові підходи, які пропонують різні авторські класифікаційні ознаки нематеріальних активів. Найбільш популярними принципами визначення класифікаційних ознак нематеріальних активів є їх належність до технологій, маркетингу, сфери творчої (інтелектуальної) роботи, інженерної діяльності, обробки даних, роботи з клієнтами, контрактами, людьми, земельними ділянками та «гудвілом».

Вартісно-орієнтований підхід став головним при прийнятті стратегічних управлінських рішень. Крізь призму розвитку капіталізації вартості суб'єкта господарювання оцінюють ефективність управління, мотивацію менеджменту, формується політика управління активами. Саме капіталізація вартості характеризує здатність компанії ефективно використовувати ресурси, перетворюючи їх у високоліквідні активи, які працюють і створюють певні конкурентні переваги, що важко імітувати конкурентам, які підвищують їх

інвестиційну привабливість для власників та стратегічних інвесторів підприємства.

Аудит нематеріальних активів, виконуючи контрольну функцію, дозволяє сформулювати думку про вірогідність й повноту їх відображення в фінансовій звітності, а також впливу їх використання на ефективність діяльності підприємств.

## РОЗДІЛ 2.

### ОРГАНІЗАЦІЯ АУДИТУ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ

#### 2.1. Планування аудиторської перевірки, оцінка системи обліку та внутрішнього контролю

В ході аудиторської перевірки вивчають достовірність вихідної інформації про фінансово-господарську діяльність суб'єктів господарювання та формують на цій базі звітність про їх реальний фінансовий стан. При цьому аудитор самостійно визначає форми і методи аудиту на підставі чинного законодавства, існуючих норм і стандартів, умов договору із замовником, професійних знань та досвіду.

Процес аудиту - це послідовність здійснення аудиторських процедур, які реалізуються через впорядковану систему методів дослідження фактів господарської діяльності, залежно від мети та завдань, які стоять перед аудитом. Процес аудиторської перевірки умовно можна поділити на окремі етапи залежно від змісту, терміну та призначення процедур, які виконує аудитор.

Доцільно виділити такі етапи процесу аудиту (табл. 2.1).

Таблиця 2.1

#### Етапи проведення аудиту

№ п/п	Етап	Процедура
1	Підготовчий	Визначення основних напрямків перевірки, ознайомлення з бізнесом клієнта, підписання договору, планування аудиту
2	Проміжний	Проведення поглибленої оцінки системи обліку та внутрішнього контролю
3	Основний	Фактична перевірка активів суб'єктів господарювання, документальна перевірка рахунків обліку, фінансової звітності
4	Заключний	Складання аудиторського звіту про достовірність перевіреної звітності, та проведений аналіз фінансового стану підприємства

На організаційному етапі аудитор повнен проводити бесіди з керівником та менеджерами сільського господарства, знайомитись із установчими документами, оцінювати результати роботи внутрішнього аудитора; аналізувати стан та перспективи розвитку фірми-клієнта, вивчати зовнішню інформацію, про діяльність підприємства (статті у періодичній пресі про підприємство, про поточну економічну ситуацію в галузі, тощо.).

Перед тим як прийняти замовлення на проведення аудиторської перевірки, аудитору слід отримати певне розуміння бізнесу замовника, його систем управління, обліку та внутрішнього контролю [74,с.28].

Щоб зрозуміти, що собою являє замовник (як суб'єкт господарювання) та його бізнес-середовище, аудитору слід одержати таку інформацію:

- характер галузі, в якій замовник здійснює свій бізнес
- стан ринку товарів, робіт, послуг замовника, попит на них (цінова політика, конкуренція)
- характер бізнесу (безперервна, сезонна, циклічна або інша діяльність)
- технологія діяльності (алгоритм бізнесу від «входу» до «виходу»)
- енергопостачання, вартість енергоносіїв, та їх вплив на вартість продукції
- правове регуляторне середовище (ліцензування, квотування, спеціальні постанови КМУ або рішення ВРУ, закони прямої дії, тощо) як в цілому так і галузеве
- особливості оподаткування для бізнесу підприємства-клієнта
- політика уряду щодо регулювання бізнесу та оподаткування учасників ринку на якому працює клієнт (стимули, обмеження, субсидії, субвенції, пільгові кредити, тощо)
- загальний рівень економічної активності (підйом, спад)
- інфляція, вплив коливання курсу обміну валют на обсяг і вартість діяльності підприємства
- доступність кредитів у бізнесовому-середовищі
- вид діяльності бізнесу (виробництво,торгівля, імпорт-експорт послуги, тощо)



- основні постачальники та покупці
- географічне розташування структурних підрозділів підприємства-клієнта
- трудові ресурси, рівень їх оплати та соціальні пільги, система стимулювання
- незвичайні операції й ті, які здійснюють з пов'язаними сторонами
- система управління (пряме централізоване управління, корпоративне управління, послуги куа або аутсорсінгові послуги, делегування прав на місця, тощо)
- наявність інноваційної та відповідної інвестиційної діяльності
- інвестиції (види, напрямки, в які об'єкти, від яких інвесторів, тощо)
- фінансування (структура заборгованості, перед дебіторами і кредиторами, пов'язані сторони, позабалансове фінансування, лізингові операції, похідні фінансові інструменти, тощо)
- облік і звітність (принципи обліку, особливості визнання доходу, застосування справедливої вартості, оцінка запасів, їх місце знаходження та кількість останніх; оцінка активів, операції в іноземній валюті, відображення у обліку незвичайних операцій, подання та розкриття звітності, тощо)
  - мета та стратегія бізнесу (наявність мети, розширення чи звуження бізнесу, нові технології, поточні та майбутні фінансові, інтелектуальні та інформаційні потреби для досягнення мети, тенденція у оподаткування бізнесу, окремі результати досягнення мети або її складових, тощо) [96, с.125]

Фінансова діяльність (ключові показники чи коефіцієнти по підприємству, ключові показник фінансових результатів, наявність кошторисів, бюджетів, прогнозування результатів діяльності, аналіз конкурентів).

Та це виключний та не обмежений перелік питань, відповіді на які повинен отримати аудитор. Для розуміння бізнесу клієнта, з точки зору встановлення ризиків викривлення інформації у звітності, аудитор повинен

мати достатньо інформації для того щоб у майбутньому якісно надати аудиторські послуги.

На підготовчому етапі процесу аудиту, при проведенні загального ознайомлення з бізнесом клієнта, аудитор повинен з'ясувати склад нематеріальних активів, рівень забезпечення суб'єкта господарювання нематеріальними активами, ступінь їх зносу, місце знаходження, хто несе матеріальну відповідальність за них, їх технічні характеристики. Важливою проблемою є оцінка надійності внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту (якщо такий є) нематеріальних активів у суб'єкта господарювання.

Одним з важливих методологічних принципів аудиту є планування. Воно включає розроблення загальної стратегії виконання завдання, з метою зменшення аудиторського ризику до прийнятно низького рівня, а також детальної характеристики очікуваних робіт, часу та обсягу аудиту.

Планування в аудиті слід розглядати у двох аспектах, як планування аудиторської діяльності, та як планування конкретної аудиторської перевірки. Аудиторська фірма розробляє такі види планів:

- стратегічні плани своєї діяльності, які розраховані на кілька років (стратегічне планування);
- бізнес-плани на поточний рік (поточне планування);
- загальний план і програму конкретної аудиторської перевірки (оперативне планування) [73, с.93].

При плануванні аудитор повинен обрати підхід до перевірки (базується на ризику, системно-орієнтований чи підтверджуючий), виходячи з попередньо встановленого рівня суттєвості статті, поданої та розкритої у примітках до фінансової звітності інформації про нематеріальні активи. На даному етапі необхідно здійснити попередню оцінку суттєвих викривлень, які, в умовах специфічності предмета перевірки (підходи до вибору облікових оцінок, визнання, періоду експлуатації), дозволять виявити найбільш вразливі ділянки обліку, які потребують детальнішого вивчення за допомогою процедур по суті.

Для того щоб планування було ефективним, його слід доповнити контролем виконаних робіт і постійною реєстрацією всіх фактів. Це дозволить уникнути зайвого ризику, більш ґрунтовно підійти до прийняття рішення щодо загальних результатів роботи.

Обсяг і характер планування залежать від обставин завдання, наприклад, характеру та складності діяльності підприємства, попереднього досвіду аудитора щодо нього.

Аудитор повинен розробляти загальну стратегію виконання завдання з аудиту, у даного клієнта, яка повинна охопити такі аспекти:

- мета виконання завдання та надання аудиторського звіту;
- умови, обсяг та характеристики завдання;
- характеристика предмету аудиторської перевірки та ідентифіковані критерії;
- розуміння аудитором бізнес-середовища клієнта, включаючи ризики того, що інформація про предмет перевірки може бути суттєво викривленою;
- ідентифікація можливих користувачів інформації;
- визначення суттєвості та складових ризику, завдання з надання впевненості;
- найважливіші питання, які потребують особливої уваги;
- терміни за які можуть бути виконані завдання;
- етапи виконання завдання;
- працівники та вимоги щодо необхідного досвіду, зокрема характер та рівень участі експертів;
- група фахівців, які будуть виконувати аудиторську перевірку.

Питання стратегії аудиторської перевірки впливають на загальний план аудиту та його обсяг.

У процесі планування аудиторської перевірки слід дотримуватися таких принципів (рис.2.1)

Необхідно зазначити, що правильна організація планування аудиторської роботи сприяє своєчасній перевірці діяльності підприємства, в

тому числі щодо руху нематеріальних активів, дозволяє ефективно використовувати результати внутрішнього контролю.

В загальному плані аудиторської перевірки зазначають види робіт та терміни їх проведення. В програмі аудиторської перевірки конкретизуються ті аспекти, які передбачені в загальному плані аудиту. У ній визначають обсяг, види і послідовність проведення аудиторських процедур, виконавців, робочі документи. Програму використовують як інструктивний матеріал, який визначає методи документального і фактичного контролю, які використовують в ході перевірки нематеріальних активів.

На підготовчому етапі аудиторів слід провести детальну оцінку, аналіз надійності та ефективності функціонування системи обліку і внутрішнього контролю, визначити, якою мірою він можуть довіряти інформації, яку містять облікові записи і документи. При цьому аудитор повинен керуватися МСА 400 «Оцінка ризиків і внутрішній контроль».

Дослідження системи внутрішнього контролю можна провести шляхом:

- вивчення результатів попередньої аудиторської перевірки;
- опитування керівництва та менеджерів клієнта;
- вивчення розпорядчих документів (службових інструкцій, положень) фірми-клієнта;
- дослідження документів та записів в системі обліку та внутрішнього контролю;
- спостереження за діяльністю і операціями суб'єкта господарювання[59].

На підготовчому етапі аудитор повинен розробити наскрізні тести на відповідність системи внутрішнього контролю. Якщо вона надійна і діє ефективний внутрішній контроль, то аудитор може провести менш детальну перевірку повноти і достовірності обліку і звітності. Якщо система внутрішнього контролю є ненадійною або він повністю відсутній аудитору необхідно впевнитись в достовірності звітності за допомогою проведення великої кількості аудиторських процедур.

Аудитору при дослідженні системи обліку слід перевірити дотримання суб'єктом господарювання загальноприйнятих принципів обліку; вивчити структуру системи обліку; дослідити схему документообігу в компанії; визначити послідовність проведення облікових операцій; провести аналітичний огляд рахунків суб'єкта господарювання.

Коли аудитор на підготовчому етапі виявить помилок більше, ніж він попередньо очікував, то йому необхідно зробити певні коригування загального плану і програми аудиторської перевірки в інших етапах аудиту.

Отже, на організаційному етапі аудитор повинен ознайомитись із діяльністю фірми-клієнта й одержати; інформацію, яка характеризує господарські процеси щодо нематеріальних активів. Необхідно зазначити, що в ході проведення аудиту можуть виникнути підстави для перегляду окремих питань загального плану і програми перевірки. Внесені в план і програму зміни, а також їх причини детально документуються аудитором. Оперативне корегування плану і програми аудиторського дослідження дасть змогу своєчасно вирішити проблеми, що виникають в ході аудиту, і скорегувати роботу асистентів та експертів.

## **2.2. Інформаційна база аудиту нематеріальних активів**

Важливою проблемою під час проведення аудиторських перевірок є відсутні або не належним чином оформлені первинні документи, які формують загальну інформаційну базу з питань контролю нематеріальних активів. Ось чому ефективність проведення аудиторських досліджень нематеріальних активів залежить від якості інформаційної бази, і аудиторів необхідно вивчити та запровадити заходи стосовно підвищення якості оформлення документації та інформаційно-аналітичного забезпечення системи обліку нематеріальних активів. Така ситуація зумовлена тим, що інформаційна база є ключовою ланкою під час складання аудиторських тестів та програм, а також впливає на методику проведення аудиту нематеріальних активів .

Дослідження літературних джерел показує що відсутній комплексний підхід до визначення місця та ролі інформаційної бази аудиту нематеріальних активів та її впливу на методику проведення аудиту.

Для вирішення поставлених завдань аудиторю слід розробити комплексну методику здійснення перевірки операцій з нематеріальними активами. Методика аудиту повинна включати: визначення, класифікацію та особливості групування нематеріальних активів; інформаційну базу, яка спрямована на розкриття питань, що пов'язані з проведенням аудиту, а також виділення основних етапів та напрямів проведення перевірок відповідно до плану і програми аудиту (рис. 2.2). З рисунку 2.2 видно, що кожна складова інформаційної бази є основою для вирішення конкретних завдань під час проведення аудиту нематеріальних активів на підприємстві.

Ключовим елементом інформаційної бази аудиту нематеріальних активів є первинні документи й облікові записи. Такий підхід обумовлений тим, що первинні документи є базою для проведення аудиту, а на підставі облікових регістрів та звітності проводять комплексний економічний аналіз нематеріальних активів в компанії. Ось чому на основі первинних документів аудитор може отримати необхідні показники за допомогою яких будуть запропоновані заходи, з підвищення ефективності системи обліку та управління нематеріальними активами.

В загальному господарські факти з нематеріальними активами відображають в таких групах документів (рис.2.3)

На сучасному етапі в Україні діють два нормативно-правових акти з питання ведення первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності. Відповідно «Порядку застосування типових форм первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів», затвердженого Наказом Міністерства фінансів України від 22.11.2004 № 732, з метою обліку операцій з об'єктами права інтелектуальної власності використовують такі первинні документи (табл.2. 5).

Таблиця 2.5.

Типові форми первинних документів об'єктів права інтелектуальної власності які входять до складу нематеріальних активів [63]

Типові форми первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів(відповідно з Наказом Міністерства фінансів України від 22.11.2004 № 732)	
НА-1	Акт введення в господарський обіг об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів
НА-2	Інвентарна картка з обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів
НА-3	Акта вибуття (ліквідації) об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів
НА-4	Інвентаризаційний опис об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів

Дамо коротку характеристику цих документів. Акт введення в господарський обіг об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів (форма № НА-1) оформлюють в одному примірнику на кожен окремий об'єкт права інтелектуальної власності в ході введення в господарський обіг і використання придбаних об'єктів. На основі цього акту заповнюють інвентарну картку обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів (форма № НА-2). Яку відкривають на кожен об'єкт чи групу нематеріальних активів в одному примірнику з метою ведення аналітичного обліку таких об'єктів. До інвентарної картки вносять зміни на підставі форми № НА-1 та форми НА-3 (Акта вибуття (ліквідації) об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів). Акт вибуття складають у двох примірниках під час оформлення вибуття об'єктів нематеріальних активів в результаті їх списання. Якщо форму № НА-4 (Інвентаризаційний опис об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів), яку складають в одному примірнику, застосовують для оформлення даних інвентаризації окремо за кожним місцеперебуванням

об'єктів права інтелектуальної власності та за кожною особою, відповідальною за використання таких об'єктів [80, с.323].

Відповідно до Наказу Міністерства фінансів України від 29.12.2000 № 356 [64], первинні документи, які відображають операції з нематеріальними активами, систематизують в регістрах аналітичного та синтетичного обліку, а саме: 1. Журнал 4. : Розділ І. Облік основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів та зносу необоротних активів (за кредитом рахунків 10, 11, 12, 13, 19).

2. Розділ II Журналу 4. Облік капітальних і фінансових інвестицій та інших необоротних активів (за кредитом рахунків 14, 15, 18).

3. Відомість 4.1 аналітичного обліку капітальних інвестицій.

4. Відомість 4.3 аналітичного обліку нематеріальних активів.



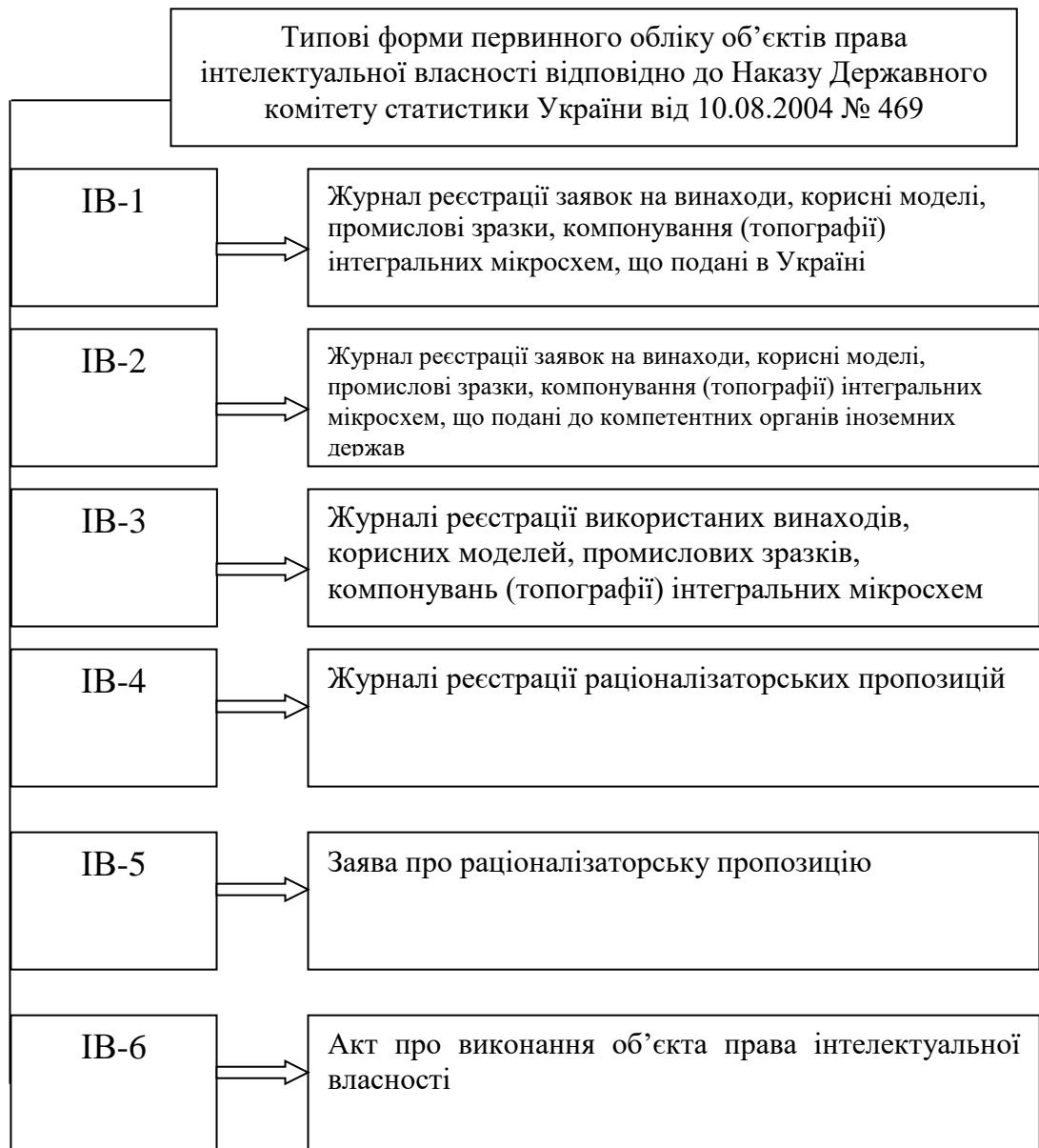


Рис.2.4. Перелік реєстрів та первинних документів з обліку нематеріальних активів відповідно до наказу Державного комітету статистики України № 469 [63].

Велика кількість дублювань інформації в різних формах («Дата виникнення права», «Власник об'єкта права інтелектуальної власності», «Первісна вартість», «Ліквідаційна вартість», «Термін корисного використання»), а іноді навіть дублювання ідентичної інформації в одній формі кілька разів («Дата введення об'єкта інтелектуальної власності в господарський оборот» – Форма № НА-1) свідчать про те що існуючі первинні документи не

сприяють підвищенню оперативності й аналітичності відповідної фінансової інформації [92, с.367].

В практичній діяльності, часто зустрічають випадки, коли за результатами проведення науково-технічних робіт права на які не підтверджені встановленими чинним законодавством охоронними документами, що засвідчують майнові права суб'єкта господарювання. Для аналізу та виявлення в результатах науково-технічних робіт об'єктів інтелектуальної власності, слід створювати в компаніях діючу комісію з моніторингу об'єктів інтелектуальної власності та отримання охоронних документів безпосередньо суб'єктом господарювання.

Період глобалізації ставить перед суб'єктами господарювання вимоги щодо повноти швидкості і надійності обміну інформацією в режимі реального часу. У цей же час, будучи «специфічним предметом праці», який існує як в паперовому так і в електронному вигляді, документ за рахунок своєї двоїстої природи викликає гострі дискусії серед економістів [31, с.47.]. Недосконала нормативно-правова база створює непорозуміння у тлумаченні поняття «документ» в обліку і в теорії інформаційних систем. Так, в обліку електронний документ трактується, як інформаційний масив певного набору обов'язкових реквізитів, які підтверджені електронним цифровим підписом та який носить специфічні ознаки розпорядження на активізацію діяльності або виправдання такої діяльності. Разом з тим як, виступаючи елементом бази даних інформаційних систем, електронний документ відповідає за фізичну реєстрацію даних на носіях інформації і за форму в якій подаються інформаційні ресурси. Тому, виникає потреба розширити зміст поняття «документ» в інформаційній системі управління суб'єктом господарювання на законодавчому рівні.

У наказі про облікову політику регламентується: порядок визначення первісної вартості нематеріальних активів при їх надходженні або вибутті; класифікація та визначення кожної групи нематеріальних активів з метою обліку; умови, порядок та відображення результатів переоцінки; визначення терміну корисного використання; порядок і методи проведення амортизації

нематеріальних активів; випадки зміни термінів корисного використання та способів розрахунку амортизації нематеріальних активів; перелік та порядок документів якими оформляють надходження, вибуття нематеріальних активів; порядок відображення інформації у звітності; особливості документування й обліку об'єктів нематеріальних активів в компанії; особливості податкового обліку нематеріальних активів тощо [96, с.93].

Важливим джерелом інформаційної бази аудиту є показники фінансової звітності, а саме Баланс(Звіт про фінансовий стан); Звіт про фінансові результати(про сукупний дохід); Звіт про рух грошових коштів, Звіт про власний капітал, Примітки до річної фінансової звітності. Інформація подана у звітності суб'єкта господарювання надає змогу аудитору оцінити наявність, вартість, рух нематеріальних активів, провести детальний аналіз стану, ефективності використання, прибутковості та витрат, понесених по операціях з нематеріальними активами;

Документи, які надає служба внутрішнього контролю: підтвердження формування первісної вартості нематеріальних активів; законності наявних в суб'єкта господарювання нематеріальних активів; підтвердження обґрунтованості та необхідності капітальних інвестицій в нематеріальні активи підприємства; підтвердження правильності нарахування та дотримання постійності методів амортизації нематеріальних активів; підтвердження правильності, обґрунтованості та доцільності здійснення ліквідації нематеріальних активів.

Наведені документи під час аудиту дають змогу аудитору з встановленою часткою впевненості використовувати інформацію у ході проведення контролю, а також дозволяють суттєво скоротити обсяг вибірки інформації. На основі документів служби внутрішнього контролю за умови того що вони є якісними та обґрунтованими аудитор може надати рекомендації про підвищення ефективності роботи служби внутрішнього контролю;

Документи, надані аналітичною службою підприємства: довідку аналітичного відділу про стан і структуру нематеріальних активів на

підприємстві; висновки про ефективність застосування прийнятих на підприємстві методів амортизації нематеріальних активів; та про ефективність використання наявних на підприємстві нематеріальних активів; довідку про ефективності інвестицій в нематеріальні активи.

Висновки аналітичного відділу суб'єкта господарювання дають можливість аудитору використовувати досвід та знання спеціалістів для розробки виваженого аудиторського звіту, а також скоротити терміни проведення перевірки нематеріальних активів.

Документи, які надає відділ управлінського обліку, дають змогу аудитору оцінити у ретроспективі причини та зіставити наслідки прийнятих управлінських рішень щодо нематеріальних активів в компанії з реально існуючою ситуацією. До цих документів можна віднести: план заходів про покращення нематеріальних активів; бюджет капітальних інвестицій; план розширення діяльності тощо.

Розглянуті документи, облікові реєстри, форми звітності у своїй сукупності формують інформаційну базу аудиту нематеріальних активів. На основі цих документів аудитор розробляє тести, робить висновки про підвищення ефективності політики управління нематеріальними активами та проводить всебічний аналіз і консультування з питань обліку нематеріальних активів.

### **2.3. Організація аудиту нематеріальних активів з використання інформаційних технологій**

На сучасному етапі автоматизація охопила усі сфери суспільного життя. Використання комп'ютерів стало поштовхом щодо підвищення ефективності функціонування суб'єктів господарювання у зв'язку із значно стислішими термінами внесення та обробки даних, і у зв'язку з полегшенням обліково-аналітичної роботи.

Процеси компютеризації торкнулися і галузі аудиту й складання фінансової звітності. Однак слід зазначити, що автоматизація процесів контролю, які пов'язані з обліком, у тому числі й аудиту в Україні, знаходиться на початковому рівні. Ось чому актуальними залишаються питання щодо впровадження в практичну діяльність аудиторів програмних продуктів, функції яких були б допоміжним чинником у проведенні аудиторських перевірок.

Теоретичні аспекти з проблем автоматизації аудиту досліджували вітчизняні та зарубіжні вчені, як Ф.Ф. Бутинець, В.П. Завгородній, С.В. Івахненко, Б.Е. Одінцов, А.Н. Романов, та ін. Вони окреслили теоретико-методичні підходи, які застосовують аудитори під час автоматизації, сформувавши основні вимоги щодо комп'ютеризації аудиту. Але програмні продукти вітчизняного виробництва майже відсутні [30, с.56].

В практичній діяльності для суб'єктів господарювання, з якими аудиторська фірма має довготермінові договірні відносини, розробляють спеціальні аудиторські модулі, які вбудовані в існуючі програмні засоби обліку, контролю й аудиту.

В програмних засобах використовують такі види контролю даних: систематичний контроль, при якому дані обліку тестують за всіма основними критеріями (діапазон, зіставлення з нормативною інформацією тощо), вибірковий контроль, який проводять за деякою вибіркою даних (за визначеними операціями, за окремими завданнями тощо.). Використання персональних комп'ютерних засобів у аудиті дає можливість скоротити витрати часу і праці на його проведення й у кінцевому результаті створює нові можливості щодо організації та методики проведення аудиту.

В умовах використання спеціальних аудиторських програм (систем) аудитору слід виконати такі процедури:

- визначити завдання, необхідні для вирішення в ході аудиту, за допомогою спеціального програмного забезпечення.
- скласти план виконання поставлених завдань і оцінити реальні застосування аудиторських програмних засобів. З цією метою проводять аналіз

форм і методів обліку, який ведуть на підприємстві, й оцінюють можливість використання аудиторського програмного забезпечення. На цьому етапі визначають необхідну потужність обчислювальної техніки і встановлюють графік виконання аудиторських робіт із зазначенням обсягів, термінів виконання, конкретних виконавців і форм завершення.

- налагодити стандартні програмні засоби і розробити нові, необхідні для аудиторської перевірки. Адаптувати існуючі програми до фактичних облікових даних.

- перевірити сформовані на машинних носіях дані з метою підтвердження їх незмінності, оцінити стан підприємства, яке контролюють, тестувати та опрацювати за запланованим графіком, аналізувати отриману інформацію і оцінювати її за допомогою бази знань та формувати комп'ютерний висновок по перевірених позиціях [38, с.148].

Облікові комп'ютерні системи дають аудитору працювати з комп'ютерною мережею клієнта. Для цього слід мати комп'ютерні програми, які використовують для перевірки змісту файлів клієнта контрольні дані, що використовують для комп'ютерної обробки з метою перевірки функціонування комп'ютерних програм підприємств-клієнтів.

В положенні міжнародної аудиторської практики 1009 «Методи аудиту з використанням комп'ютерів» описують методи аудиту з використанням комп'ютерів.

Проблеми комп'ютеризації контролю й аудиту ґрунтується на проблемі формалізації даного процесу. Формалізація, яку здійснюють у стандартах аудиту, дуже мало підходить для проведення якісної аудиторської перевірки. На сучасному етапі неможливо повністю формалізувати такий творчий процес, як аудит, на такому рівні, щоб у підсумку мати алгоритми для комп'ютерної автоматизації і щоб при цьому не втратилася якість перевірок [41].

В таблиці 2.6 надана структура інформаційного забезпечення системи автоматизації, контролю та аудиту нематеріальних активів.

Структура інформаційного забезпечення системи автоматизації контролю  
та аудиту нематеріальних активів

Зовнішньо машинні інформаційні забезпечення	Внутрішньо машинні інформаційні забезпечення
<ul style="list-style-type: none"> <li>– система класифікації та кодування</li> <li>– система нормативно-дослідної інформації</li> <li>– оперативна документація</li> <li>– нормативно-методичні та, конструкторські матеріали по інформаційному забезпеченню</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– інформаційна база</li> <li>– вихідна інформація</li> <li>– вхідна інформація</li> <li>– проміжна інформація</li> <li>– комплекс програмних засобів організації та представлення даних</li> </ul>

Внутрішньомашинне інформаційне забезпечення системи автоматизації аудиту включає систему класифікації та кодування інформації, систему конструкторської, технологічної та технічної документації, оперативну інформацію та систему організацій ведення, зберігання та внесення змін у нормативні документи.

Внутрішньомашинне інформаційне забезпечення, складається з комплексу програмних засобів організації і представлення даних та інформаційної бази даних на машинних носіях. Інформаційну базу аудиту складає вхідна і проміжна інформація [53, с.98].

Організація і методика аудиту в значній мірі є творчим процесом, особливості якого залежать як від конкретного суб'єкта господарювання, що перевіряється, так і від практичного досвіду та кваліфікації аудитора. Однак аудиторські програми, які використовують при перевірці повинні відповідати таким вимогам:

- програма повинна бути забезпечена розвиненими засобами контролю операцій. Причому контроль операцій слід здійснювати не в момент оформлення документу чи облікового проведення, як це прийнято в облікових програмах, а окремо, якщо у цьому є необхідність;

- ергономічність системи. Тут розуміють наявність засобів для зручного введення великих обсягів інформації для оперативного і простого формування даних. Іншими словами, програма повинна бути розрахована не на програміста, не на оператора, а на аудитора, сфера знань якого не в комп'ютерній сферобмежена. Крім того це користувач, який, працюючи з великим обсягом документів, цінує кожен хвилину;
- розробку можна легко перенастроювати. Аудиторам доводиться працювати з різноманітними замовниками, в яких різноманітні облікові політики, прийняті форми документів, навіть плани рахунків. Зу зв'язку з цим слід врахувати принцип підвищеної гнучкості системи;
- простота засвоєння програми, її швидка дія, професіональна оперативна підтримка з боку розробника;
- зв'язок на рівні вихідної інформації з іншими обліковими системами;
- додаткові засоби імпорту і експорту даних, представлених в різних форматах [41, с.201].

Ринок аудиторського програмного забезпечення в Україні тільки починає розвиватися. Серед спеціалізованого аудиторського програмного забезпечення, яке представляє собою завершені програмні продукти для продажу, можна назвати лише кілька таких зарубіжних пакетів: програмний продукт «Асистент Аудитора» (розробник - фірма «Сервис-аудит»), програмний продукт «Помощник аудитора» (фірма «Гольдберг-аудит»), програмний продукт «Abacus Professional», програмний комплекс «ЭкспрессАудит: ПРОФ» та програмний продукт «IT Audit: Аудитор» (КСБ «Мастер-Софт») [43]. Усі ці програми російського виробництва.

Разом з тим, на вітчизняному ринку аудиторських послуг представлено лише два основні програмні продукти, а саме: адаптований російський програмний комплекс «IT Аудит: Аудитор» та вітчизняний програмний комплекс «Турбо Аудит».



По-перше необхідно відзначити, що програмний комплекс «Турбо Аудит» в цілому відповідає таким основним вимогам, які висувають користувачі до сучасних програмних продуктів аудиту, а саме:

- гнучкість і здатність швидко змінюватись відповідно до специфіки діяльності аудиторської фірми та суб'єкта господарювання, який перевіряють;
- простим у використанні та можливість не вимагати значного часу на перенавчання персоналу;
- відповідність методики аудиту, реалізованої в програмному комплексі, до вимог стандартів аудиту;
- максимально повно охоплюваність завдань аудиторської перевірки;
- забезпеченість реалізації процедур з контролю якості аудиту;
- забезпечуваність післяпродажної підтримки з боку розробників.

Гнучкість системи «Турбо Аудит» розроблена з використанням потужної платформи «Турбо Бухгалтер», що дозволяє швидко вносити зміни в алгоритми, редагувати основні елементи інтерфейсу та форми основних робочих документів, пристосовувати програмний продукт до особливостей суб'єктів господарювання.

Крім того система не потребує самостійного налаштування та допрацювання зі сторони аудиторів і постачається вже готовою для використання, що особливо корисно як для нових фірм, так і для тих, що потребують чітко розробленої методики аудиту.

Всі з існуючі програмні продукти, які представлені на українському ринку, мають свої переваги й особливості, однак повністю охопити процес аудиту жоден з них не може. Тому актуальним залишається питання щодо розроблення такого програмного продукту, який дозволив би комп'ютеризувати усі етапи власне аудиту, і полегшити роботу з надання супутніх аудиторських послуг.

Важливою проблемою автоматизації аудиту, на яку необхідні звернути увагу, є те, що різні компанії для ведення обліку застосовують різне програмне

забезпечення, і в результаті цього аудитор не може використовувати одну і ту ж програму для різних суб'єктів господарювання. Вчені, які досліджували цю проблему, пропонують дані обліку з використанням спеціалізованих програм або штатних засобів самої облікової програми виводити в загальнопоширені формати даних. Але вони не врахували того, що вітчизняні фірми використовують облікові програми уже досить довгий період, і затрати додаткові кошти, при купівлі оновлених їх версій або спеціалізованих продуктів для конвертації форматів, не будуть. Тим більше, що комп'ютеризація роботи аудитора - це його інтерес, а не клієнта, і тому навпаки, саме аудиторські програми повинні мати властивість обробляти файли у форматах поширених в Україні облікових пакетів.

Комп'ютеризація аудиту суб'єкта господарювання є об'єктивно необхідним процесом, що дасть змогу підвищити якість і ефективність його проведення, однак, перш ніж цей процес буде закінчено, слід вирішити ще цілий ряд проблем, які заважають його здійсненню, а саме:

- слід залучати до аудиту кваліфікованих спеціалістів та потужну комп'ютерну техніку високої продуктивності;
- різна галузева спеціалізація програмних продуктів, яка при мінливому законодавстві заважає детально налагодити спеціалізовані системи на усі можливі випадки. Тим більше, що загальних, стандартних для всіх галузей, форм планів та програм перевірки, тестів контролю, показників аналізу тощо, якими керується аудитор, просто не існує. Тому розробники програмних продуктів повинні бути компетентними у сфері права, економіки та бухгалтерії, щоб створити потужні бази даних «на всі випадки життя» аудиторської практики;
- ще однією проблемою є те, що не всі підприємства мають в своєму розпорядженні програмні продукти для автоматизації обліку, і тому окремо необхідно розробити комплекс напівавтоматичних алгоритмів, які б дозволяли аудитору швидко вносити та аналізувати дані з паперових носіїв;
- низький рівень комп'ютерної грамотності користувачів [53, с.10].

Отже процес формування аудиторських звітів це надання незалежної думки аудитора, а тому комп'ютеризація повинна стосуватися лише технічного аспекту аудиту, але аж ніяк не звітів і суджень аудитора на основі перевіреної інформації. Кожен аудитор має свій власний досвід та професійні навички, які самостійно може використати в ході перевірок, ось чому програмні пакети для комп'ютеризації аудиту повинні дозволяти вносити до їх бази даних робочі документи та алгоритми, які розроблені самим аудитором. До того ж часу, коли всі ці проблеми не будуть вирішені, вірними помічниками усіх аудиторів будуть залишатися стандартні програми офісних пакетів.

Отже слід зробити висновок, що використання інформаційних технологій є не тільки актуальним завданням і найважливішим чинником успішної роботи суб'єкта господарювання, а й необхідною умовою її виконання. Комп'ютеризація інформаційних систем аудиту є гарантом розвитку та підвищення ефективності управління підприємством.

## **ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 2**

Процес аудиту - це послідовність здійснення аудиторських процедур, які реалізуються через впорядковану систему методів дослідження фактів господарської діяльності, залежно від мети та завдань, які стоять перед аудитором. Процес аудиторської перевірки умовно можна поділити на окремі етапи залежно від змісту, терміну та призначення процедур, які виконує аудитор.

На підготовчому етапі процесу аудиту, при проведенні загального ознайомлення з бізнесом клієнта, аудитор повинен з'ясувати склад нематеріальних активів, рівень забезпечення суб'єкта господарювання нематеріальними активами, ступінь їх зносу, місце знаходження, хто несе матеріальну відповідальність за них, їх технічні характеристики. Важливою проблемою є оцінка надійності внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту (якщо такий є) нематеріальних активів у суб'єкта господарювання.

Ефективність проведення аудиторських досліджень нематеріальних активів залежить від якості інформаційної бази, і аудиторів необхідно вивчити та запровадити заходи стосовно підвищення якості оформлення документації та інформаційно-аналітичного забезпечення системи обліку нематеріальних активів.

Процеси комп'ютеризації торкнулися і галузі аудиту й складання фінансової звітності. Однак слід зазначити, що автоматизація процесів контролю, які пов'язані з обліком, у тому числі й аудиту в Україні, знаходиться на початковому рівні. Ось чому актуальними залишаються питання щодо впровадження в практичну діяльність аудиторів програмних продуктів, функції яких були б допоміжним чинником у проведенні аудиторських перевірок.

## РОЗДІЛ 3.

### МЕТОДИКА АУДИТУ Й АНАЛІЗУ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ

#### 3.1. Аудит достовірності розкриття інформації щодо нематеріальних активів у фінансовій звітності

В на сучасному етапі розвитку економіки важливе значення має створення умов для залучення зовнішніх інвестицій з метою вдосконалення та оптимізації прибутковості діяльності суб'єктів господарювання. А інвестори повинні бути впевнені в тому, що вкладені ними кошти дадуть очікувані вигоди. Внутрішні та зовнішні користувачі зацікавлені отриманні інформації про активи суб'єкта господарювання.

Тому керівники суб'єктів господарювання повинні зосередити максимальну увагу на контроль ефективності діяльності, щоб мати змогу виявити її проблемні аспекти та створити умови для їх вирішення. Це дозволить зробити компанію конкурентоздатною на певному сегменті ринку, закріпити за собою визначені позиції, а в майбутньому завоювати й нові.

Специфікою використання загальнонаукових методів є можливість застосовувати їх на будь-якому етапі перевірки. Оскільки праця аудитора є розумовою, він аналізує, порівнює одні величини чи показника, які досліджує, з іншими для встановлення істини. Наприклад, на початковому етапі аудиторського дослідження в ході перевірки реквізитів суб'єктів господарювання чи в процесі аналізу показників звітності здійснюють такі логічні операції як аналіз і синтез, абстрагування і узагальнення, моделювання тощо.

Досвід і загальна інтелектуальний рівень аудитора сприяють також успішному використанню аналогії – це виявлення подібних ознак між різними об'єктами дослідження, явищами, які відображають в об'єктах обліку. Отримані в ході дослідження результати (на будь-якому з етапів аудиту) вимагають певної систематизації, формулювання об'єктивних і повних

висновків. Цього досягають за допомогою узагальнення - методу, за допомогою якого оцінюють проведену роботу з метою визначення подальшого напрямку дослідження, необхідності додаткового підтвердження отриманих результатів.

Особливістю методики аудиту облікової та фінансової інформації є те, що поряд із загальнонауковими методами дослідження показників діяльності суб'єкта господарювання використовують спеціальні методи господарського контролю. Найінтенсивніше у ході проведення аудиту нематеріальних активів застосовують методи документального та фактичного контролю. Отже, дослідження облікової та фінансової інформації здійснюють за допомогою комплексу методів, які й формують методику аудиту. Ця методика є тільки частиною загального порядку проведення аудиторської перевірки.

Перераховані методи аудиторського контролю необхідно застосовувати у певному порядку - відповідно до етапів аудиту.

До слідження показників обліку та звітності проводять у послідовності від загального до конкретного, чи навпаки - від конкретного до загального. Найчастіше застосовують підхід від загального до детального (конкретного). Кожен аудитор самостійно обирає послідовність своєї роботи залежно від особливостей діяльності суб'єкта господарювання й умов укладеного з ним договору.

Інвентаризацію проводять з метою забезпечення достовірності показників обліку та фінансової звітності. З погляду на технологію аудиторського контролю інвентаризація – є методом одержання найбільш цінних та точних доказів про реальність і точність залишків грошових коштів, необоротних активів, запасів, стан розрахунків.

Одним з напрямів контролю за збереженням об'єктів нематеріальних активів є своєчасне і правильне проведення інвентаризації. У зв'язку зі специфічними характеристиками цього об'єкту необоротних активів, що пов'язано в першу чергу з відсутністю матеріально-речової форми, його інвентаризація має свої особливості. В ході інвентаризації нематеріальних активів перевіряють наявність облікових і юридичних документів, які

підтверджують фактичну наявність даних об'єктів та право власності суб'єкта господарювання на них, а також правильність їх документального оформлення.

На початку аудиторської перевірки для одержання інформації про наявність та стан зберігання нематеріальних активів аудиторю необхідно провести контрольну інвентаризацію цих об'єктів. Але перед проведенням контрольної інвентаризації аудиторю слід дослідити матеріали попередніх інвентаризацій та перевірок. При цьому доцільно ретельно перевірити повноту і своєчасність проведення інвентаризації нематеріальних активів, на основі інвентаризаційних описів, порівняльних відомостей і доданих до них протоколів засідання інвентаризаційних комісій, рішень керівництва суб'єкта господарювання за результатами інвентаризації, відображення результатів в обліку в обліку. Такий контроль необхідний аудиторю для того, щоб бути впевненим у тому, наскільки можна довіряти результатам внутрішнього контролю, щоб скорегувати програму, аудиторський ризик і, відповідно, процедури отримання аудиторських доказів. В ході інвентаризації нематеріальних активів проводять перевірку таких питань (рис.3.1).

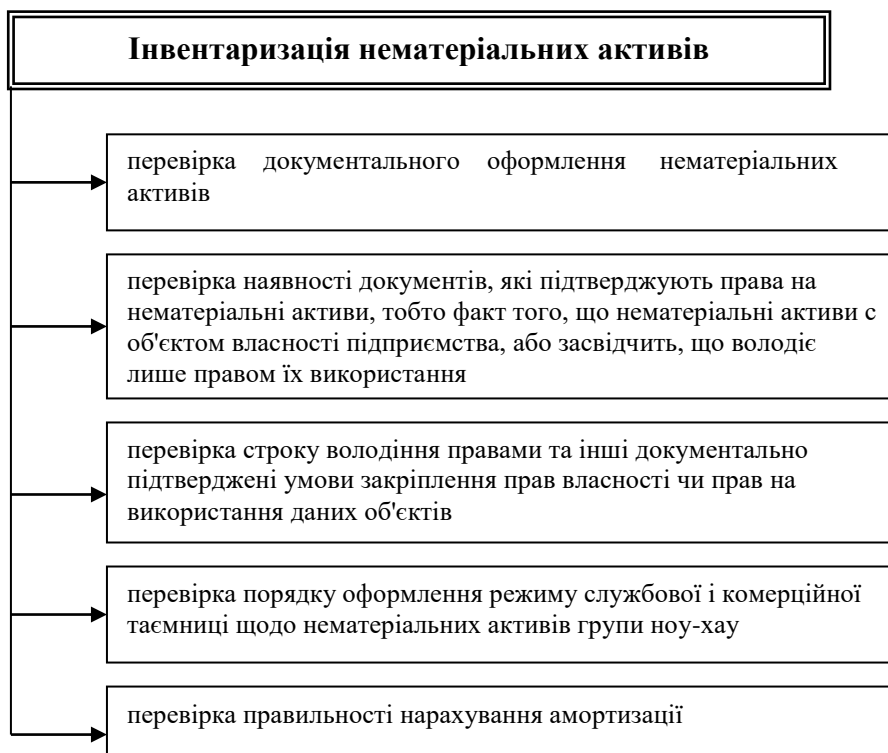


Рис 3.1. Основні завдання інвентаризації нематеріальних активів [ 3, с.342]

Спостереження за виконанням облікових операцій - це нескладна процедура, але надзвичайно важлива для оцінки системи внутрішнього контролю підприємства.

Програму оцінки внутрішнього контролю за нематеріальними активами і відповідними господарськими операціями частіше всього не розробляють, тому що у більшості суб'єктів господарювання таких операцій небагато і витрати на спеціальний контроль не виправдовують себе. Тому огляд системи внутрішнього контролю господарських фактів з нематеріальними активами є необхідним тільки при великій кількості операцій з ними. Але у будь-якому випадку аудиторські процедури направлені на вивчення системи обліку суб'єкта господарювання, а дослідження системи внутрішнього контролю дозволяє отримати цінну інформацію з цього приводу. Найбільш ефективним методом одержання інформації про стан системи внутрішнього контролю є тестування.

На основі результатів тестування можна зробити висновок, чи періодично проводять інвентаризацію в суб'єкта господарювання. Не вибрана єдина облікова політика по амортизації вартості нематеріальних активів, крім того відсутній контроль за правильністю нарахування амортизації з боку спеціалістів та внутрішніх аудиторів.

У статті «Нематеріальні активи» відображається вартість об'єктів, які віднесені до складу нематеріальних активів згідно з Положенням бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи». В ній наводять окремо первісну та залишкову вартість нематеріальних активів, а також нараховану у встановленому порядку суму накопиченої амортизації. До підсумку балансу включають залишкову вартість, яку визначають як різницю між первісною вартістю і сумою накопиченої амортизації, яку наводять у дужках. Нематеріальні активи відображають в балансі за таких умов:

а) існує ймовірність того, що майбутні економічні вигоди, які відносяться до активу, надходять суб'єкту господарювання;



б) вартість активу можна достовірно оцінити.

Нематеріальні активи доцільно поділити на дві групи:

1) об'єкти, які прямо пов'язані з обсягом виробництва;

2) об'єкти, які прямо не пов'язані з обсягом виробництва.

До першої групи можна віднести такі нематеріальні активи: винаходи; сорти рослин; породи тварин; комерційні таємниці; комп'ютерні програми та інші. Ці об'єкти нематеріальних активів необхідно амортизувати відповідно до встановленого терміну корисного використання або відповідно до обсягу виробництва.

До другої групи можна віднести такі об'єкти нематеріальних активів: комерційні (фірмові) назви; літературні та художні твори; торговельні марки; фонограми; промислові зразки та інші.

В процесі контролю операцій з надходження нематеріальних активів слід встановити доцільність та законність їх придбання, своєчасність і достовірність документального оформлення, реальність оцінки та повноту оприбуткування окремих об'єктів [4,с.4].

Придбання чи отримання нематеріальних активів відображають в балансі, за умови, що існує вірогідність отримання в майбутньому економічних вигод від їх використання і вартість активу може бути достовірно визначена.

В ході перевірки аудитору необхідно впевнитись у правильності оцінки об'єктів нематеріальних активів у фінансовому обліку та переоцінки, якщо така була проведена.

Слід пам'ятати, що облік нематеріальних активів ведуть за первісною вартістю на рахунку 12 «Нематеріальні активи». Первісна вартість придбаного нематеріального активу складається з вартості їх придбання (крім отриманих торгових знижок), мита, непрямих податків, які не підлягають поверненню, та інших витрат. Витрати на сплату відсотків за кредит не включають до первісної вартості нематеріальних активів.

На наступному етапі здійснюють контроль за відповідністю даних аналітичного синтетичного обліку нематеріальних активів на певну дату. З цією

метою аудитор підраховує вартість нематеріальних активів, та встановлює правильність обліку залишків на дату перевірки.

Потім аудитор перевіряє правильність нарахування амортизації (рис.3.2). По всіх фактах неправильного нарахування амортизації визначають суми надлишково нарахованої або недонарахованої амортизації. Встановлюють, як цей факт вплинув на собівартість продукції та фінансові результати господарської діяльності, визначають причини порушень і винних осіб, розробляють заходи для усунення порушень і їх недопущення у майбутньому.

Необхідно перевірити правильність відображення нарахованої суми амортизації на рахунках бухгалтерського обліку.

На сучасному етапі нарахування амортизації потребує узгодження законодавчої політики. Амортизація нематеріальних активів – постійне списання вартості нематеріальних активів у процесі їх використання. Вона покликана компенсувати витрати, понесені на їх придбанні, і забезпечити формування джерела фінансування майбутніх придбань відповідних активів. Амортизацію нараховують щомісяця, починаючи з наступного за місяцем, у якому актив був придатний до використання, і закінчують з місяця, наступного за місяцем вибуття. Протягом терміну корисного використання об'єкта нематеріальних активів амортизацію його не зупиняють. Нарухування амортизації не залежить від фінансових результатів діяльності суб'єкта господарювання.

Нарухування амортизації нематеріальних активів (крім права постійного користування земельною ділянкою) проводять протягом терміну їх корисного використання, який встановлює суб'єкта господарювання при зарахуванні цього об'єкта на баланс [11, с.67].

Нематеріальні активи з невизначеним терміном корисного використання амортизації не підлягають. До нематеріальних активів з невизначеним строком корисного використання належать ті, щодо яких підприємством не визначено обмеження строку, протягом якого очікується збільшення грошових коштів (чи їх еквівалентів) від використання таких нематеріальних активів.

Метод амортизації нематеріального активу обирає суб'єкт господарювання самостійно, виходячи з умов отримання майбутніх економічних вигод. Якщо такі умови визначити неможливо, то амортизацію нараховують із застосуванням прямолінійного методу. Розрахунок амортизації при застосуванні відповідних методів нарахування здійснюється згідно з Положенням (стандарту) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби».

Крім прямолінійного методу нарахування амортизації суб'єкта господарювання може вибрати інший метод амортизації, який краще враховує форму надходження економічних вигод від використання нематеріального активу. Можливі методи нарахування амортизації визначені у П(С)БО 7::

- 1) прямолінійний;
- 2) зменшення залишкової вартості;
- 3) прискореного зменшення залишкової вартості;
- 4) кумулятивний;
- 5) виробничий.

При розрахунку вартості, яка амортизується, ліквідаційну вартість нематеріальних активів прирівнюють до нуля, крім випадків:

- коли наявне невідоме зобов'язання іншої особи придбати цей об'єкт наприкінці терміну його корисного використання;
- якщо ліквідаційну вартість можна визначена на основі інформації існуючого активного ринку і очікують, що такий ринок існуватиме наприкінці строку корисного використання.

Термін використання та метод амортизації нематеріального активу оцінюють на кожну дату балансу на предмет відповідності новим умовам використання активу. Якщо у наступному періоді очікують зміни терміну корисного використання активу або зміни умов отримання майбутніх економічних вигод, то в кінці звітного періоду цей термін і метод амортизації об'єкту переглядають. Нарахування амортизації, виходячи з нового терміну корисного використання та нового методу, починають з місяця, наступного за місяцем змін.

Відповідно до Податкового кодексу України нематеріальні активи є правом власності на результати інтелектуальної діяльності, у тому числі промислової власності, а також інші аналогічні права, визнані об'єктом права інтелектуальної власності, право користування майном та майновими правами платника податку в установленому законодавством порядку, у тому числі набуті в установленому законодавством порядку права користування природними ресурсами, майном та майновими правами [76].

Нарахування амортизації з метою оподаткування здійснює суб'єкт господарювання за методом, визначеним наказом про облікову політику, з метою складання фінансової звітності, та може бути переглянутий в разі зміни очікуваного методу одержання економічних вигод від його використання.

Отже, з урахуванням характеристик нематеріального активу, нарахування амортизації суб'єктом господарювання здійснюють протягом терміну корисного використання об'єкта і за методом, які зазначають у наказі про облікову політику суб'єкта господарювання.

### **3.2. Аудит господарських фактів з нематеріальними активами**

На сучасному етапі економічного розвитку все більшого поширення набуває не просто поняття «аудит нематеріальних активів», а «аудит ефективності використання нематеріальних активів». Аудит ефективності є відносно новою формою аудиту. Це метод контролю, значення якого безупинно змінюється і який має значні потенційні можливості. Його мета – дати гарантії ефективної роботи суб'єкта господарювання в тому числі ефективного використання нематеріальних активів.

Появу аудиту ефективності, як особливого виду контролю, можна віднести до сімдесятих років минулого століття, коли таке поняття було визначене у Лімській декларації керівних принципів контролю (1977). У цій декларації зазначається, що в доповнення до фінансового аудита, важливість якого є незаперечною, важливим є інший вид контролю, який спрямований на

перевірку того, наскільки ефективно й ощадливо витрачають кошти. Якщо поєднати аудит ефективності з нематеріальними активами, то ефективно слід використовувати саме їх [105, с.217].

З метою проведення економічно грамотної політики діяльності суб'єкта господарювання доцільно безперервно контролювати процеси визнання, оцінки та обліку нематеріальних активів. Саме тому контроль нематеріальних активів на сучасному етапі відіграє надзвичайно важливу роль для суб'єкта господарювання. Ефективність є лише одним із результативних показників, які якісно і кількісно характеризують раціональне використання нематеріальних активів. Аудит ефективності дозволяє визначити, чи відповідають за обсягами одержані результати від використання нематеріальних активів понесеним на них витратам. Метою аудиту ефективності є оцінка повноти досягнення запланованих цілей, виявлення проблем у використанні нематеріальних активів та розроблення пропозицій щодо підвищення ефективності використання даних ресурсів [105, с.218].

Запровадження аудиту ефективності використання нематеріальних активів в практиці вітчизняних суб'єктів господарювання перебуває тільки на етапі становлення і розвитку.

Після завершення перевірки робочі документи залишаються в аудитора і є його власністю. Їх не можна вимагати або вилучати в аудитора за винятком випадків, коли на це є дозвіл клієнта чи за рішенням судових органів. Сукупність робочих документів, складених аудитором до початку і в процесі перевірки суб'єкта господарювання - клієнта, формують аудиторським досьє.

В повному обсязі дотримання порядку ведення обліку нематеріальних активів можна перевірити використовуючи методи документального контролю.

В ході цих перевірок визначають забезпеченість суб'єкта господарювання нематеріальними активами, дотримання порядку їх обліку. Аудитору необхідно дослідити правильність організації аналітичного обліку, законність та достовірність документації, правильність відображення показників у відповідних облікових регістрах, звітності.

При виявленні розбіжностей між даними синтетичного і аналітичного обліку слід встановити їх причини та винуватців, та внести пропозиції по усуненню виявлених недоліків.

Коли перевіряють операції з надходження нематеріальних активів слід встановити доцільність та законність придбання чи створення об'єктів, своєчасність і достовірність документального оформлення, реальність оцінки та повноту оприбуткування в обліку.

Аудиторську перевірку нематеріальних активів рекомендують проводити в такій послідовності: спочатку проводять тестування системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання, щодо обліку нематеріальних активів, якщо така існує; потім перевіряють фактичну наявність нематеріальних активів, їх документальне оформлення, документи які підтверджують право на дані нематеріальні активи; організацію бухгалтерського обліку нематеріальних активів, тощо [96, с.270].

Аудитор не може здійснити контроль, якщо занедбаний облік з питань, які підлягають перевірці. Про неможливість такого контролю складають відповідний акт, у якому чітко та конкретно обгрунтовують недоліки в організації обліку. Потім аудитор подає керівникові суб'єкта господарювання розроблені пропозиції щодо відновлення та наведення порядку в організації обліку. Аудитору також необхідно вивчити результати попередніх перевірок.

В повному обсязі дотримання порядку обліку нематеріальних активів виявляється в ході документальних перевірок.

В процесі таких перевірок визначають забезпеченість суб'єкта господарювання нематеріальними активами, дотримання чинного порядку їх обліку. Тобто слід впевнитися в правильності організації аналітичного обліку, звернути увагу на наявність документації, правильність закріплення техніко-економічних показників у відповідних облікових регістрах, строки надходження об'єктів на баланс підприємства.

У разі виявлення розбіжностей між даними синтетичного і аналітичного обліку необхідно визначити їх причини та винуватців, та внести пропозиції по усуненню виявлених недоліків.

Також аудитор повинен впевнитись у правильності оцінки об'єктів нематеріальних активів в фінансовому обліку та переоцінки, якщо така була проведена.

При перевірці операцій з надходження нематеріальних активів слід визначити доцільність та законність їх придбання чи створення, своєчасність і достовірність документального оформлення, реальність оцінки та повноту оприбуткування окремих об'єктів.

Якщо виявлено, що нематеріальні активи надійшли на підприємство і оприбутковані з порушенням законодавчих і нормативних актів аудитор повинен з'ясувати причину порушень і визначити винних в цьому осіб. Всі операції по надходженню, переміщенню та вибуття нематеріальних активів досліджують за первинними документами та обліковими записами.

Особливу увагу необхідно приділити перевірці операцій щодо оприбуткування нематеріальних активів, які були отримані безкоштовно, пересвідчитись в економічній доцільності їх переміщення.

Нематеріальні активи передані в оренду, залишаються на балансі орендодавця і обліковують на рахунку 12. Облік нематеріальних активів, що взяті в оренду, ведуть на позабалансовому рахунку 01 «Орендовані необоротні активи». Отже, проводячи контроль операцій з оренди нематеріальних активів, аудитору необхідно перевірити наявність угод на оренду, правильність та обґрунтованість ставок орендної плати, порядок повернення активів орендодавцю. При цьому з'ясовують, чи не віддані в оренду нематеріальні активи, які необхідні суб'єкту господарювання, чи не перевищена сума амортизації за відданими об'єктами, чи своєчасно та повною мірою вноситься орендна плата.

Окремо слід перевірити операції по оприбуткуванню отриманих нематеріальних активів у вигляді внеску до зареєстрованого капіталу.

Особливо уважно контролюють вибуття нематеріальних активів, яке може бути пов'язаним з: неможливістю отримання надалі економічних вигод від його використання, безоплатною передачею, продажем, тощо.

Списання нематеріального активу з балансу здійснюють внаслідок:

- реалізації нематеріального активу (з переходом права власності);
- реалізації права на користування або розпорядження нематеріальними активами (без переходу права власності на самі нематеріальні права);
- здійснення фінансових вкладень нематеріальними активами до зареєстрованого капіталу інших суб'єктів господарювання;
- безкоштовної передачі нематеріального активу;
- ліквідації об'єкта нематеріальних активів за ініціативою власника;
- недостачі нематеріальних активів виявленої при проведенні інвентаризації.

### **3.3. Економічний аналіз нематеріальних активів**

Аналізувати фінансовий стан суб'єкта господарювання починають з оцінки майна підприємства та джерел його формування. В активі балансу, як відомо, в загальному вираженні надана інформація стан і розміщення засобів суб'єкта господарювання, в пасиві – джерела їх формування. В процесі аналізу активів необхідно вирішити такі завдання:

- оцінити стан, структуру та динаміку зміни активів суб'єкта господарювання;
- оцінити вплив зміни активів суб'єкта господарювання на зміну його фінансового стану;
- виявити причини, позитивні та негативні тенденції зміни активів суб'єкта господарювання;
- дати оцінку ефективності функціонування активів суб'єкта господарювання.

В процесі аудиту діяльності суб'єкта господарювання проводять аналіз необоротних активів.



В ході аналізу необоротних активів, важливе значення для оцінки фінансового стану має діагностика динаміки їх зростання, структурних зрушень та ефективності використання. На основі дослідження динаміки зміни нематеріальних активів можна дати оцінку зміни економічного потенціалу суб'єкта господарювання (підвищення чи зниження можливостей продуктивності його діяльності) ступеня окупності капіталу (за ступенем зношуваності).

Будь-якому суб'єкту господарювання в частині використання необоротних активів необхідно йти за такими напрямками:

1. Прискорення темпів науково-технічного прогресу – постійне збільшення обсягу прогресивних необоротних активів.

2. Насичення суб'єкта господарювання неоворитними активами високотехнічного рівня, що необхідно здійснювати на базі реконструкції і технічного переобладнання.

3. Найкраще використання необоротних активів - це основне значення досягнення кінцевих результатів діяльності суб'єкта господарювання.

Нематеріальні активи є частиною загального капіталу суб'єкта господарювання. Протягом всього часу діяльності суб'єкта господарювання їх частково відносять на собівартість продукції.

Поняття «нематеріальні активи» використовують не лише в обліку, а також в управлінні, аналізі діяльності і безпосередньо в повсякденному житті. Відповідно до цих умов економічний аналіз, як одна з основних систем, яка сприяє прийняттю ефективних управлінських рішень повинна мати відповідний методологічний інструментарій для проведення оцінки ефективності використання нематеріальних активів з метою задоволення потреб внутрішніх і зовнішніх користувачів інформації [27, с. 587].

У переважній більшості нематеріальні активи є інвестиціями в об'єкти промислового призначення: купівля ліцензій, патентів на використання технології виготовлення продукції; витрати на надання технічної допомоги й інженерних послуг з проектування і розташування виробничих потужностей,

організації управління технологічними процесами, збуту й обслуговування ліцензованих виробів, використання програмного забезпечення. Тому ефективність цих інвестицій необхідно розглядати з позиції підвищення прибутковості виробництва [61, с. 456 ].

Найбільш ефективним економічний аналіз використання нематеріальних активів може бути тільки за умови, якщо його здійснюють на основі достовірних даних про всі об'єкти, які використовуються у діяльності суб'єкта господарювання. Важливим є відображення нематеріальних активів у повному обсязі. На сучасному етапі щодо цього виникає чимало проблем. Причинами є: по-перше, недосконалість законодавчої і нормативної бази, яка регулює облік нематеріальних активів, що призводить до того, що не всі об'єкти, які повинні бути віднесені до нематеріальних, відображаються у їх складі; по-друге, не вирішені проблеми ефективної оцінки нематеріальних активів. У зв'язку з тим, що існують різні методи визначення вартості даних об'єктів, не завжди їх обирають правильно. Зазначені проблеми призводять до того, що балансова вартість суб'єкта господарювання значно відрізняється від реальної. В результаті недосконалої інформаційної бази економічного аналізу виникають неточні отримані дані при його проведенні, що негативно впливає на різні аспекти використання нематеріальних активів, насамперед управлінські. Рішення, які приймають за результатами такого аналізу не дають очікуваного ефекту.

З метою аналізу нематеріальних активів розробляють систему економічних показників, які характеризують статику тобто стан і динаміку (рух) об'єкта, який досліджують. Важливе значення для аналізу мають показники ефективності використання нематеріальних об'єктів, і їх вплив на фінансовий стан і фінансові результати діяльності суб'єкта господарювання [29,с.60].

Основою такого дослідження є діалектичний метод пізнання. Застосовувались системний та історичний підходи до вивчення господарських явищ і процесів. Методи аналізу і синтезу, індукції і дедукції використовують

при вивченні статистичного матеріалу та у процесі розробки класифікації нематеріальних активів, методи логічного та ретроспективного аналізу – у процесі вивчення еволюції обліку нематеріальних активів, групування і порівняння проводять у ході узагальнення інформації досліджуваних суб'єктів господарювання; наукову абстракцію застосовують при вивченні окремих характеристик нематеріальних активів, графічний метод – для наочного представлення результатів проведеного аналізу.

В ході проведення економічного аналізу використанням нематеріальних активів необхідно вирішити такі проблемні питання:

1. Надати аналітикам повну, достовірну інформацію для проведення дослідження, оскільки від цього залежить глибина та точність оцінки ефективності використання підприємствами нематеріальних ресурсів.

2. Насамперед провести аналіз структури та динаміки, аналіз наявності та руху, аналіз ефективності, аналіз ліквідності нематеріальних активів, визначити резерви підвищення обсягів виробництва продукції, за рахунок ефективного використання нематеріальних активів. Можливі й інші напрями проведення економічного аналізу використання нематеріальних активів. Їх вибір та здійснення визначають особи, які його проводять і залежно від мети, поставленої перед аналітиками порядок та стадії аналізу використання нематеріальних активів можуть змінюватися.

3. Дотримуватися системного підходу при аналізі використання нематеріальних активів суб'єкта господарювання, оскільки тільки системний підхід дозволить найбільш оптимально та ефективно забезпечити оцінку наявності та руху нематеріальних активів суб'єкта господарювання [27, с.455].

За результатами дослідження можна зробити висновок, про те, які конкурентні переваги надають суб'єкту господарювання можливість отримати максимальний ефект від власної діяльності, завдяки цьому аналіз використання нематеріальних активів допоможе усунути всі наявні недоліки, що стримують розвиток підприємства.

Основними шляхами підвищення ефективності використання нематеріальних активів можна визначити:

- дотримання суб'єктом господарювання власної стратегії технічно – організаційного та економічного розвитку;
- переорієнтація на максимальне технічне переозброєння й реконструкцію;
- систематичне оновлення технологічної бази взаємопов'язаних виробничих ланок суб'єкта господарювання та багато інших шляхів та способів, які дадуть змогу покращити його стан, а також основні показники ефективності використання нематеріальних активів.

Питома вага нематеріальних активів у майні суб'єктів господарювання на сучасному етапі їх діяльності низька, що не дає можливості провести порівняння з аналогічними даними діяльності компаній у країнах з розвинутою економікою. Тому практичний досвід організації і методики економічного аналізу нематеріальних активів ще недосконалий і не дає змоги провести глибокі узагальнення і дати корисні рекомендації [77, с.127].

На основі даних фінансового обліку, показників балансу(звіту про фінансовий стан (форма 1) і приміток до фінансової звітності (форма 5) можна провести аналіз динаміки змін в обсязі нематеріальних активів усього і за видами за звітний період порівняно з даними базового періоду (табл. 3.2).

Таблиця 3.2

Аналіз обсягу і динаміки нематеріальних активів ТОВ за 2016-2017 роки

(тис.грн)

Показники	Попередній рік	Звітний рік	Абсолютне відхилення	Відносне відхилення %
Права користування природними ресурсами	-	-	-	-
Права користування майном	198	193	-5	-2,53
Права на знаки для товарів та послуг	-	-	-	-
Права на об'єкти промислової власності	-	-	-	-

Авторські та суміжні з ними права	76	75	-1	-1,32
Гудвіл	-	-	-	-
Інші нематеріальні активи	31	30	-1	-3,23
Разом	305	298	-7	-2,30

Як видно з даних таблиці 3.2, підприємство активно використовує у своїй роботі права на користування майном, результати інтелектуальної діяльності, тобто авторські та суміжні з ними права.

Оскільки нематеріальні активи неоднорідні за своїм складом, характером використання в процесі діяльності, за рівнем впливу на фінансовий стан і результати господарської діяльності суб'єкта господарювання, тому доцільно диференційовано підходити до їх оцінювання. З цією метою проводять класифікацію і групування нематеріальних активів за різними ознаками. І тому, виникла можливість провести економічний аналіз їх структури.

Найважливішим для аналізу нематеріальних активів є аналітичне обстеження за видами, джерелами придбання, термінами корисного використання та за рівнем правової захищеності, престижності, ліквідності ризику вкладень капіталу в нематеріальні об'єкти.

Аналіз зміни структури нематеріальних активів досліджуваного підприємства за видами проведено за даними таблиці 3.3.

Таблиця 3.3.

Аналіз структури нематеріальних активів ТОВ за 2016-2017 роки

Показники	Базовий рік		Звітний рік		Відхилення	
	сума	в % до підсумку	сума	в % до підсумку	сума	в % до підсумку
Права користування природними ресурсами	-	-	-	-	-	-
Права користування майном	198	64,92	193	64,77	-5	-0,15

(Продовження таблиці 3.3.)

Права на знаки для товарів та послуг	-	-	-	-	-	-
Права на об'єкти промислової власності	-	-	-	-	-	-
Авторські та суміжні з ними права	76	24,92	75	25,17	-1	0,24
Інші нематеріальні активи	31	10,16	30	10,07	-1	-0,09
Разом	305	100	298	100	-7	

З даних таблиці 3.3. можна зробити висновок, що в структурі нематеріальних активів найбільшу питому вагу мають права на користування майном (64,77% у звітному році), авторські та суміжні з ними права становлять 25,17%. Потім доцільно про вести аналіз структуру вкладень в об'єкти промислової власності, виділити у їх складі найефективніші види. За аналогічною схемою (за формою табл. 3.3.) проводять аналіз структури нематеріальних активів за іншими ознаками групування. При аналізі структури нематеріальних активів за джерелами надходження виділяють такі групи об'єктів.

Нематеріальні активи – всього , у тому числі:

- а) внесені засновниками;
- б) придбані за плату або в обмін на інше майно;
- в) одержані безпосередньо від фізичних і юридичних осіб;
- г) субсидії державних органів.

При проведенні аналізу структури нематеріальних активів за рівнем правової захищеності виділяють наступні групи об'єктів:

нематеріальні активи - всього, (тис грн.), у тому числі захищені:

- а) патентами на винаходи;
- б) зареєстровані ліцензіями;
- в) свідоцтвами на корисну модель;
- г) патентами на промислові взірці;
- д) свідоцтвами на торгову марку;

е) авторськими правами.

Для аналіз структури нематеріальних активів за термінами корисного використання проведено в таблиці (табл. 3.4.).

Таблиця 3.4.

Структура нематеріальних активів за термінами корисного використання

Показники	Роки											
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	більше 10	разом
Нематеріальні активи, тис.грн.			75		198		30					298
У % до підсумку			25,17		64,77		10,07					100

На основі даних таблиці 3.4. можна зробити висновок, що середній термін корисного використання результатів інтелектуальної власності становить 3-7 років. У сучасних умовах достатнім є термін «життя» промислових новинок.

Більше десятирічного терміну корисного використання мають нематеріальні активи: права на користування землею, природними та іншими ресурсами. У країнах з дефіцитом трудових ресурсів і землі цей показник значно вищий.

При проведенні аналізу структури вибуття нематеріальних активів об'єкти групують за наступними напрямками.

Вибуло в звітному періоді нематеріальних активів - всього (тис. грн.), у тому числі через такі причини:

- а) списання після закінчення терміну служби;
- б) списання раніше встановленого терміну служби;
- в) продаж виняткових прав;
- г) безкоштовна передача нематеріальних об'єктів.

На підприємстві, яке ми досліджуємо початкова вартість нематеріальних активів зменшується тільки в результаті їх амортизації, а операцій зі списання нематеріальних активів не було.

## ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 3

З метою проведення економічно грамотної політики діяльності необхідно безперервно контролювати процеси визнання, оцінки та обліку нематеріальних активів. Саме тому контроль нематеріальних активів сьогодні відіграє надзвичайно важливу роль на підприємстві. Ефективність є лише одним із результативних показників, що якісно та кількісно характеризують раціональне використання нематеріальних активів. Аудит ефективності визначає, чи відповідають за обсягами отримані результати від використання нематеріальних активів понесеним на них витратам.

Аудиторську перевірку нематеріальних активів рекомендується проводити в такій послідовності: спочатку проводять тестування системи внутрішнього контролю підприємства, щодо обліку нематеріальних активів, якщо така існує; потім перевіряють фактичну наявність нематеріальних активів, їх документальне оформлення, документи які підтверджують право на дані нематеріальні активи; організацію обліку нематеріальних активів, тощо.

Аналізуючи необоротні активи, найважливішим для оцінки фінансового стану є діагностика динаміки їх зростання структурних зрушень та ефективності використання. За динамікою зміни нематеріальних активів можна дати оцінку щодо зростання економічного потенціалу підприємства (підвищення чи зниження можливостей продуктивності діяльності) та про ступінь покриття (окупності) основного капіталу (за ступенем зношеності).



## ВИСНОВКИ

У магістерській роботі досліджені проблеми аудиту нематеріальних активів та розроблені напрями вирішення цих проблем. На основі проведеного дослідження можна зробити такі висновки.

1. Проаналізувавши варіанти визначень нематеріальних активів, в т. ч. гудвілу, можна виділити такі їх характерні ознаки: 1) об'єкти не мають матеріальної форми, 2) можуть бути ідентифіковані, 3) їх контролює підприємство в результаті минулих подій, 4) існує імовірність одержання підприємством майбутніх економічних вигод, пов'язаних з їх використанням; 5) їх вартість може бути достовірно визначена; 6) утримуються з метою використання протягом періоду більше одного року або операційного циклу, якщо він перевищує рік; 7) мають документальне підтвердження існування; 8) утримуються для використання у всіх напрямках господарської діяльності, в т.ч. надання в оренду.

Ймовірність надходження майбутніх економічних вигод менеджери фірми оцінюють, виходячи з очікуваних економічних умов, що існуватимуть протягом терміну корисного використання нематеріальних активів.

2. Великий обсяг досліджень, спрямований на визначення структуризації нематеріальних активів. Ці дослідження на даному етапі представляють різні наукові підходи, які пропонують різні авторські класифікаційні ознаки нематеріальних активів. Найбільш популярними принципами визначення класифікаційних ознак нематеріальних активів є їх належність до технологій, маркетингу, сфери творчої (інтелектуальної) роботи, інженерної діяльності, обробки даних, роботи з клієнтами, контрактами, людьми, земельними ділянками та «гудвілом».

3. Нематеріальні активи можуть створювати цінність суб'єкта господарювання та інтелектуальну ренту і впливати на формування вартості через стратегію компанії яка зорієнтована на ефективне їх поєднання з матеріальними активами, та управлінський вплив, який сприяє такому процесу.

Лише стратегічні рішення дають змогу активно залучати нематеріальні активи у господарський обіг, створювати додаткову вартість, а потім фінансовий капітал. Це може відбуватися за такою схемою: правильна оцінка та постановка на баланс нематеріальних активів збільшують ринкову вартість підприємства; у свою чергу, результат капіталізації нематеріальних активів буде залежати від стратегічних рішень стосовно залучення та використання інвестиційних ресурсів.

4. Важливою проблемою під час проведення аудиторських перевірок є відсутні або не належним чином оформлені первинні документи, які формують загальну інформаційну базу з питань контролю нематеріальних активів. Ось чому ефективність проведення аудиторських досліджень нематеріальних активів залежить від якості інформаційної бази, і аудиторів необхідно вивчити та запровадити заходи стосовно підвищення якості оформлення документації та інформаційно-аналітичного забезпечення системи обліку нематеріальних активів. Така ситуація зумовлена тим, що інформаційна база є ключовою ланкою під час складання аудиторських тестів та програм, а також впливає на методику проведення аудиту нематеріальних активів .

Завдання перевірки вимагають від аудитора комплексного дослідження інформаційної бази, а також спланованої і послідовної роботи з виконання аудиту нематеріальних активів, до якого слід віднести наступні складові: чітке визначення інформаційної бази з метою розробки аудиторських тестів, програм які будуть застосовувати в ході проведення аудиту нематеріальних активів; вивчення та групування нематеріальних активів відповідно до специфіки суб'єкта господарювання і галузі діяльності; розроблення і впровадження ефективних методів аналізу та контролю, які найбільш пристосовані до завдань аудиту; розроблення та визначення переліку етапів проведення аудиту й аудиторських процедур, що будуть використані під час здійснення аудиту нематеріальних активів Для вирішення поставлених завдань аудиторів слід розробити комплексну методику здійснення перевірки операцій з нематеріальними активами.

5. Погляди фахівців про документальне оформлення операцій з нематеріальними активами різняться. Так, окремі економісти вважають доцільним, для документального оформлення операцій з нематеріальними активами, використовувати уніфіковані форми первинних документів. Інші науковці віддають перевагу документам які максимально пристосовані до обліку нематеріальних активів. Є погляди науковців, які пропонують здійснювати документальне оформлення операцій із нематеріальними активами за індивідуально розробленими документами, які враховують специфіку суб'єкта господарювання. Аналіз нормативних документів, рекомендацій науковців і практики здійснення документального оформлення операцій з нематеріальними активами, дозволив зробити висновок про те, що відсутня раціональності в оформленні такої великої кількості форм первинних документів, які різні як за назвою, так і формою і частково за змістом. Є дублювання значної кількості реквізитів. Разом з тим, першочерговим повинен бути процес автоматизації всіх операцій з нематеріальними активами, шляхом запровадження спеціально розробленого програмного забезпечення. За рахунок автоматизації можна збільшити кількість інформації, підвищити оперативність обліку, зменшити кількість арифметичних помилок та загалом об'єктивно оцінити поточне фінансове становище підприємства і його можливі перспективи. Автоматизація господарських фактів з нематеріальними активами буде сприяти одночасній реєстрації кожного запису господарської операції з такими активами на рахунках обліку та відповідно формування облікових регістрів і показників звітності.

6. На сучасному етапі економічного розвитку все більшого поширення набуває не просто поняття «аудит нематеріальних активів», а «аудит ефективності використання нематеріальних активів». Аудит ефективності є відносно новою формою аудиту. Це метод контролю, значення якого безупинно змінюється і який має значні потенційні можливості. Його мета – дати гарантії ефективної роботи суб'єкта господарювання в тому числі ефективного використання нематеріальних активів. Аудит ефективності дозволяє визначити,

чи відповідають за обсягами одержані результати від використання нематеріальних активів понесеним на них витратам. Метою аудиту ефективності є оцінка повноти досягнення запланованих цілей, виявлення проблем у використанні нематеріальних активів та розроблення пропозицій щодо підвищення ефективності використання даних ресурсів.

7. З метою аналізу нематеріальних активів розробляють систему економічних показників, які характеризують статику тобто стан і динаміку (рух) об'єкта, який досліджують. Важливе значення для аналізу мають показники ефективності використання нематеріальних об'єктів, і їх вплив на фінансовий стан і фінансові результати діяльності суб'єкта господарювання. В ході проведення економічного аналізу використанням нематеріальних активів необхідно вирішити такі проблемні питання:

- надати аналітикам повну, достовірну інформацію для проведення дослідження, оскільки від цього залежить глибина та точність оцінки ефективності використання підприємствами нематеріальних ресурсів.
- насамперед провести аналіз структури та динаміки, аналіз наявності та руху, аналіз ефективності, аналіз ліквідності нематеріальних активів, визначити резерви підвищення обсягів виробництва продукції, за рахунок ефективного використання нематеріальних активів. можливі й інші напрями проведення економічного аналізу використання нематеріальних активів. їх вибір та здійснення визначають особи, які його проводять і залежно від мети, поставленої перед аналітиками порядок та стадії аналізу використання нематеріальних активів можуть змінюватися.
- дотримуватися системного підходу при аналізі використання нематеріальних активів суб'єкта господарювання, оскільки тільки системний підхід дозволить найбільш оптимально та ефективно забезпечити оцінку наявності та руху нематеріальних активів суб'єкта господарювання.