

Міністерство освіти і науки України  
Сумський державний університет  
Центр заочного, дистанційного та вечірнього навчання  
Кафедра бухгалтерського обліку та оподаткування

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА МАГІСТРА  
На тему «ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА АУДИТУ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ  
АКТИВІВ»

Спеціальності 071 «Облік і оподаткування»

Студента 2 курсу, групи ОП.мз-13с

Дроженко Світлани Володимирівни

Дроженко С. В

(підпис)

Керівник: к.е.н., доцент

Кравченко О.В.

---

(підпис)

Суми – 2022 рік

## РЕФЕРАТ

кваліфікаційної роботи на тему:

### «ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА АУДИТУ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ»

студента Дроженко Світлани Володимирівни

Актуальність. Аудит нематеріальних активів полягає в перевірці наявності бухгалтерських і юридичних документів, що підтверджують права на володіння ними, а також правильності та своєчасності відображення нематеріальних активів на балансі підприємства. Під аудитом інтелектуальної власності (нематеріальних активів) розуміють перевірку документів, які підтверджують право підприємства на відповідний об'єкт нематеріальних активів (на користування землею, водою, об'єктами промислової та інтелектуальної власності - авторське право в галузі науки, мистецтва, літератури тощо).

Метою кваліфікаційної роботи дослідження теоретичних і методичних основ організації та методики аудиту нематеріальних активів, а також розробка шляхів їх удосконалення.

Об'єктом дослідження кваліфікаційної роботи є процес організації й методики аудиту нематеріальних активів на підприємстві.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, методичних та практичних положень організації та методики аудиту нематеріальних активів.

Для досягнення поставленої мети та завдань були використані такі методи дослідження: загальнонаукові методи системного аналізу, спостереження, узагальнення, синтезу, абстракції; специфічних прийомів наукового дослідження, зокрема класифікації, групування, порівняння, експертних оцінок.

Інформаційною базою кваліфікаційної магістерської роботи є: наукові дослідження вітчизняних та зарубіжних вчених та практиків, положення і стандарти обліку, інші нормативні документи у сфері обліку, аудиту та

оподаткування, що регулюють їх визнання, оцінювання, облік та аудит. При написанні роботи використовувалися міжнародні стандарти обліку та аудиту.

положень організації та методики аудиту нематеріальних активів. Основний науковий результат роботи полягає у такому:

- за результатами дослідження стану обліку нематеріальних активів було зроблено висновок про відповідність обліку вимогам національним стандартам та іншим нормативним документам;
- основна мета внутрішнього контролю – перевірка достовірності відображення в обліку та відповідності чинному законодавству, що не є повним для підтвердження правильності ведення обліку та ефективності використання нематеріальних активів;
- запропоновано структуру синтетичного рахунку 12 «Нематеріальні активи» з урахуванням рекомендацій міжнародних стандартів фінансової звітності;
- надано пропозиції щодо вдосконалення етапів внутрішнього аудиту підприємства та запропоновано форму узагальнення документальної перевірки при проведенні внутрішнього аудиту;
- розглянуто основні напрямки і концепції проведення аудиту ефективності нематеріальних активів.

Одержані результати можуть бути використані на ТОВ «Innovation» та іншими підприємствами, не залежно від організаційно-правової форми.

Ключові слова: нематеріальні активи, об'єкт активів, організація обліку, аудит нематеріальних активів, первісна вартість, справедлива вартість.

Зміст кваліфікаційної випускної роботи викладено на 50 сторінках, зокрема список використаних джерел із 33 найменувань, розміщений на 4 сторінках. Робота містить 8 таблиць, 10 рисунків, та 3 додатки.

Рік виконання кваліфікаційної роботи – 2022 рік.

Рік захисту роботи – 2022 рік.

Міністерство освіти і науки України  
Сумський державний університет  
Центр заочного, дистанційного та вечірнього навчання  
Кафедра бухгалтерського обліку та оподаткування

ЗАТВЕРДЖУЮ

В.о. зав.кафедри

к.е.н., ст.викладач

\_\_\_\_\_ Олексіч Ж.А.

(підпис)

«\_\_\_» \_\_\_\_\_ 2022 р.

ЗАВДАННЯ НА КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ МАГІСТРА  
спеціальність 071 «Облік і оподаткування»  
студенту 2 курсу, групи ОП.мз-13с  
Дроженко Світлани Володимирівни

1. Тема роботи: «Організація і методика аудиту нематеріальних активів» затверджена наказом по університету від «4» листопада 2022 року № 1016-VI
2. Термін подання студентом закінченої роботи «12» грудня 2022 року
3. Мета кваліфікаційної роботи полягає в дослідженні теоретичних і практичних основ організації та методики аудиту нематеріальних активів, а також розробка шляхів їх удосконалення.
4. Об'єктом дослідження є процес організації й методики аудиту нематеріальних активів на підприємстві.
5. Предметом дослідження є сукупність теоретичних, методичних та практичних положень організації та методики аудиту нематеріальних активів.

6. Орієнтовний план кваліфікаційної роботи, термін подання розділів керівникові та зміст завдань для виконання поставленої мети.

Розділ 1 «Теоретичні основи аудиту нематеріальних активів», 24 жовтня 2022 року

У розділі 1 розкрити економічну сутність, класифікацію, визнання та оцінку нематеріальних активів, теоретичні основи аудиту нематеріальних активів.

Розділ 2 «Методика аудиту нематеріальних активів на підприємстві», 21 листопада 2022 року

У розділі 2 розглянути особливості методики обліку, організації внутрішнього контролю нематеріальних активів.

Розділ 3 «Шляхи вдосконалення методики організації аудиту нематеріальних активів», 21 листопада 2022 року.

У розділі 3 запропонувати шляхи вдосконалення організації обліку та напрямки вдосконалення внутрішнього аудиту нематеріальних активів.

Дата видачі завдання: «14»жовтня 2022 року

Керівник кваліфікаційної роботи \_\_\_\_\_  
(підпис)

Кравченко О.В.

Завдання до виконання одержав \_\_\_\_\_  
(підпис)

Дроженко С.В.

## ЗМІСТ

ВСТУП.....	7
РОЗДІЛ 1 ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ АУДИТУ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ .....	9
1.1 Економічна сутність, класифікація, визнання та оцінки нематеріальних активів .....	9
1.2 Теоретичні основи аудиту нематеріальних активів .....	16
РОЗДІЛ 2 МЕТОДИКА АУДИТУ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ НА ПІДПРИЄМСТВІ.....	22
2.1 Особливості методики обліку нематеріальних активів .....	22
2.2 Організація внутрішнього контролю нематеріальних активів.....	29
РОЗДІЛ 3. ШЛЯХИ ВДОСКОНАЛЕННЯ МЕТОДИКИ АУДИТУ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ.....	33
3.1 Шляхи вдосконалення організації обліку нематеріальних активів.....	33
3.2 Напрями вдосконалення внутрішнього аудиту нематеріальних активів.....	38
ВИСНОВКИ .....	42
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	44
ДОДАТКИ.....	48

## ВСТУП

Розвиток світової економіки спровокував різке зростання технологій та технологічних новацій. Саме такі новації призвели до появи нової категорії необоротних активів – нематеріальних активів. Сучасні підприємства не можливо уявити без нематеріальних активів, ці активи поряд з основними засобами приносять економічні вигоди підприємству та впливають на його конкурентоспроможність.

Проблеми розвитку теоретичних і практичних питань нематеріальних активів у своїх працях досліджували вітчизняні і зарубіжні науковці, зокрема О. Гамова, С. Л. Гевліч, О. Дядун, С. Покропивний, І. Бойчик, П. Куцик, Р. Рейлі, К. Стендфілд, Р. Швайс, Н. Соловей, Л. Тврасенко тощо.

Проте незважаючи на широкий спектр досліджень нематеріальних активів залишаються спірні питання в методології їх обліку та аудиту.

Метою випускної кваліфікаційної роботи є теоретичні і практичні основи організації та методики обліку та аудиту нематеріальних активів, а також розробка шляхів їх удосконалення.

Для досягнення мети поставлені такі завдання:

- вивчити теоретичні основи організації методики обліку та аудиту нематеріальних активів, а саме визначити поняття, класифікацію нематеріальних активів, вивчити порядок оцінювання нематеріальних активів;
- дослідити організацію первинного обліку нематеріальних активів;
- проаналізувати організацію методики ведення синтетичного й аналітичного обліку нематеріальних активів на підприємстві;
- запропонувати напрямки удосконалення організації обліку та аудиту нематеріальних активів.

Об'єктом дослідження кваліфікаційної роботи є процес організації й методика обліку й аудиту нематеріальних активів на підприємстві.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, методичних та практичних положень організації та методики обліку та аудиту нематеріальних активів.

Вирішення поставлених завдань досягнуто на основі застосування загальнонаукових методів системного аналізу, спостереження, узагальнення, синтезу, абстракції; специфічних прийомів наукового дослідження, зокрема класифікації, групування, порівняння, експертних оцінок.

Теоретичні й методичні аспекти дослідження гуртуються на наукових дослідженнях вітчизняних та зарубіжних вчених та практиків, положеннях і стандартах чинного законодавства у сфері обліку, аудиту та оподаткування, що регулюють їх визнання, оцінювання, облік та аудит. При написанні роботи використовувалися міжнародні стандарти обліку та аудиту.



## РОЗДІЛ 1 ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ АУДИТУ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ

### 1.1 Економічна сутність, класифікація, визнання та оцінка нематеріальних активів

Для успішного розвитку та отримання безперечних конкурентних переваг для будь-якого суб'єкта господарювання в епоху над швидкого розвитку технологій, зокрема й інформаційних, необхідно використання в процесі своєї діяльності нематеріальних активів. Через відсутність у таких активів матеріальної форми і певній суперечності визнання витрат на їх створення можуть існувати проблемні моменти в процесі обліку таких активів. Для усунення та попередження помилок на ці ділянці обліку необхідно забезпечити якісну організацію та методику їх обліку та аудиту.

Почнемо розгляд проблемних питань із розгляду економічної сутності цього об'єкту обліку.

НПСБО 8 визначає нематеріальні активи як немонетарні активи, у яких відсутня матеріальна форма, при цьому їх можна ідентифікувати та утримуються вони з метою виробництва, в адміністративних цілях, надання в оренду тощо, більше одного року або операційного циклу. Крім того НПСБО 1 підкреслює, що активами є ресурси, які контролює підприємство в результат минулих подій, і які, як очікується принесуть економічну вигоду..

Слушне визначення надає Вакаров В.М.: «Нематеріальний актив – ресурс, контрольований підприємством в результаті минулих подій, використання якого, як очікується, призведе до надходження економічних вигід у майбутньому, що не має матеріальної форми, може бути ідентифікований та утримується підприємством з метою використання впродовж періоду, який більше одного року (або одного операційного циклу, якщо він перевищує один рік) для

виробництва, торгівлі, в адміністративних цілях чи наданні в оренду іншим особам [2].

Розглянемо інші визначення нематеріальних активів, які надають науковці і нормативні документи у табл. Б.1.

Узагальнення сутності та природи нематеріальних активів на підставі табл. Б.1 дозволили виділити їх ключові ознаки (рис. 1.1).

Усе це дозволяє надати визначення сутності матеріальних активів – це ресурси, які контролює підприємство та які не мають матеріальної форми, з метою отримання економічних вигід у процесі виробництва, торгівлі, надання в оренду, впродовж терміну, що перевищує один рік або операційний цикл.

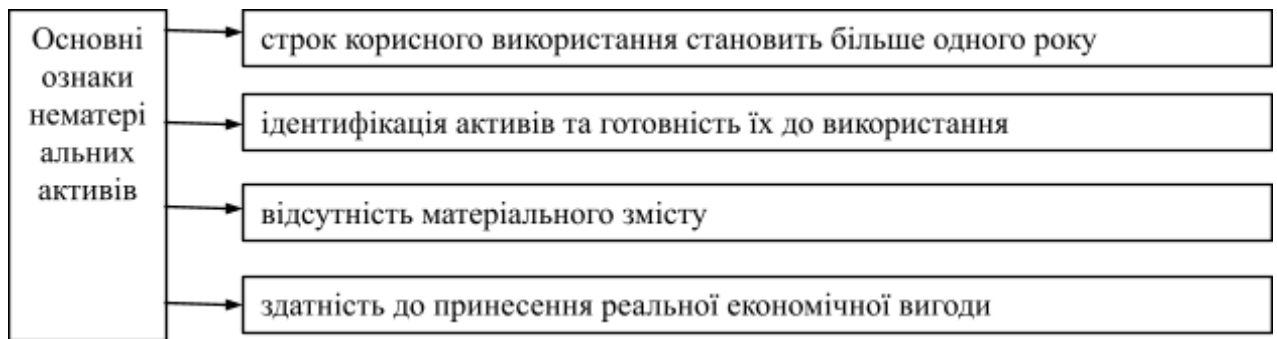


Рисунок 1.1 – Основні ознаки нематеріальних активів

Неодмінною умовою організації обліку та планування відновлення нематеріальних активів є їх класифікація. Це питання завжди привертало багато уваги як практиків, так і науковців. На даний момент існують різні підходи щодо класифікації необоротних активів.

Окремо існує класифікація в бухгалтерському, податковому обліках, юридичному праві, за фінансовою перспективою, за маркетинговою позицією. Проте найбільш доцільною з точки зору нашого дослідження є класифікація в бухгалтерському та податковому обліку.

Вважаємо за доцільне детальніше розглянути класифікацію нематеріальних активів, що ґрунтується на НПСБО 8 (рис. 1.2).

Отже, зростання ролі і кількості нематеріальних активів в діяльності будь-якого підприємства, вимагає здійснювати їх класифікацію. Саме класифікаційні ознаки дозволяють правильно організувати облік нематеріальних активів та здійснювати контроль за ними.

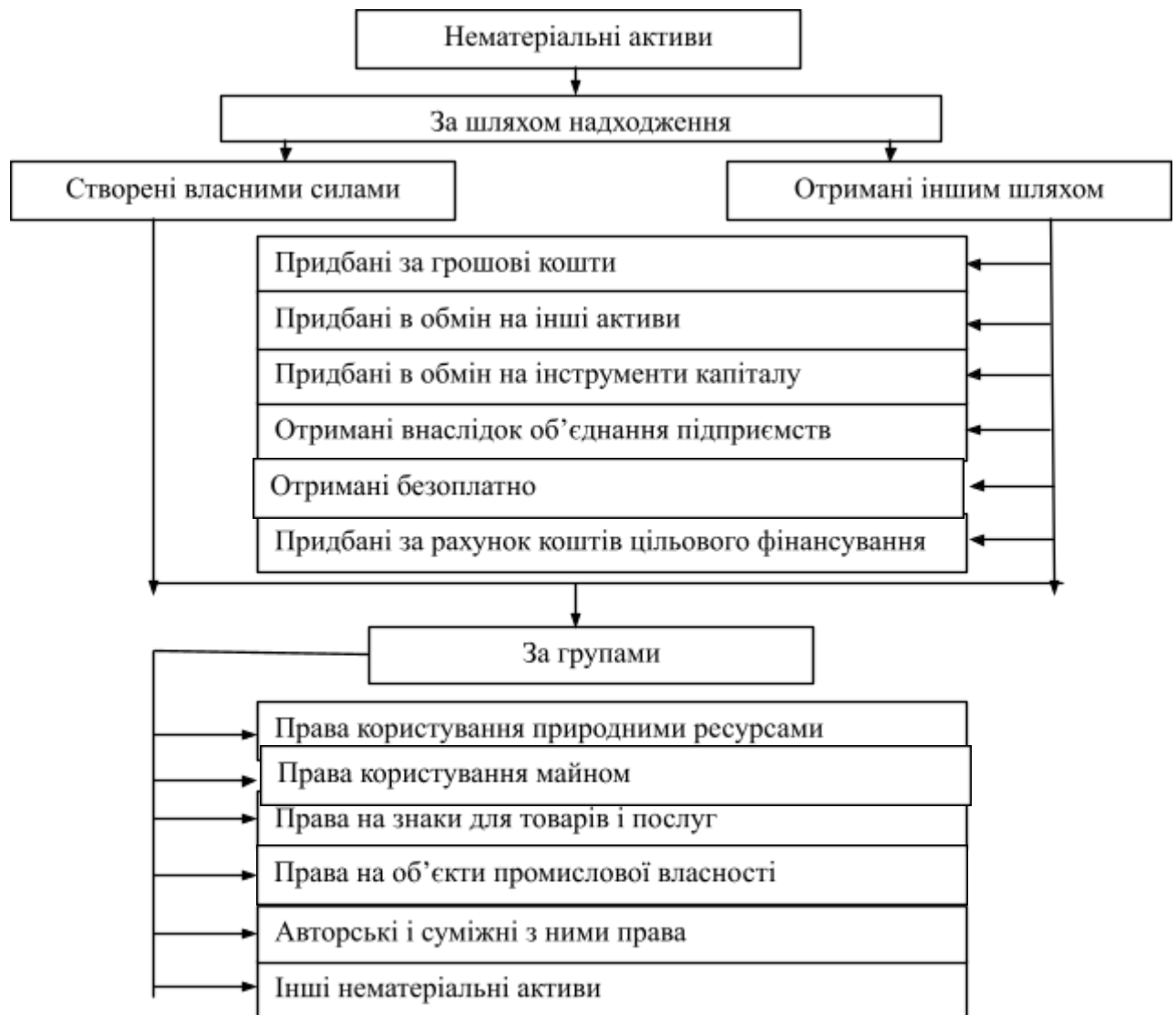


Рисунок 1.2 – Класифікація нематеріальних активів в бухгалтерському обліку

Розглянемо класифікацію нематеріальних активів відповідно до Податкового кодексу України (рис. 1.3).



Рисунок 1.3 – Класифікація нематеріальних активів згідно з Податковим кодексом

Правова сутність нематеріального активу полягає у тому, що він є елементом бухгалтерського обліку та опосередковано предметом цивільного

права. Безпосередньо предметами цивільного права є майнові права, як правило це виключні права. Сутність виключного права є неможливість використання жодним суб'єктом господарювання цього права без згоди його власника. І тільки з моменту, коли суб'єкт підприємницької діяльності отримає майнове право у складі відокремленого майна, таке майнове право стає нематеріальним активом [27].

Згідно з міжнародними правовими документами, поняття «інтелектуальна власність» поділяється на дві групи:

- промислова власність, до якої належать винаходи, корисні зразки, промислові моделі, фабричні або товарні знаки. Винахід – це технічне рішення в будь-якій галузі суспільної корисної діяльності, придатне для промислового використання. Близьким до винаходу є поняття корисної моделі. Корисна модель – це конструктивне виконання пристрою, що є новим і придатним. Товарні знаки і торгові марки – це зареєстровані символи, знаки, слова тощо, що надають власнику право виділяти або ідентифікувати певне підприємство, продукт чи послуги [5];
- інші об'єкти творчої діяльності, що не ввійшли в поняття промислової власності. Вони становлять групу результатів творчої діяльності, що охороняються авторським правом [19].

Отже, всі результати інтелектуальної діяльності охороняються і їх охоронність поділяється на дві групи:

- охороняється правом промислової власності;
- охороняється авторським правом.

За базу для визначення суми роялті при наданні права на використання патенті на винаходи і корисні моделі, а також на промислові зразки приймають ціну продажу продукції, що виготовляється за ліцензією, тобто з використанням патентів на винаходи, корисні моделі або промислові зразки [32].

Наступним важливим питанням в організації процесу обліку нематеріальних активів є їх визнання в обліку та балансі. Проте умови їх визнання залежать від умови надходження. Зазначимо, що незалежно від джерел надходження існують дві умови однакові у будь-яких випадках:

- існує ймовірність отримання майбутніх економічних вигід від використання активів;
- вартість активу можна достовірно визначити.

Якщо підприємство не отримує такий актив, але здійснює витрати з метою отримання майбутніх економічних вигід, то такі витрати визнаються витратами звітного періоду.

Важливим і дуже складним питанням залишається оцінювання нематеріальних активів. Це обумовлено специфікою цих активів, обмеженістю активного ринку та інформації щодо цих активів.

Загально прийнято і регламентовано і НПСБО 8 і МСБО 38, що нематеріальні активи оцінюються за собівартістю. У вітчизняному обліку це первісна вартість, що складається із ціни придбання, включаючи мито й митні збори та інші податки, що не відшкодовуються, а також інші витрати, які можна безпосередньо віднести до нього.

Створені самим підприємством торгові марки, торгові знаки, а також гудвіл, список клієнтури тощо, не визнаються нематеріальним активом. Необхідно провести аналіз витрат, понесених при їх створенні. При цьому поділ процесу створення нематеріальних активів поділяється на два етапи: дослідження та розробка.

Якщо підприємство не може відокремити етап дослідження від етапу розробки внутрішнього проекту для створення нематеріального активу, він розглядає видатки на такий проект так, ніби вони були понесені на етапі дослідження.

Собівартість внутрішньо генерованого нематеріального активу складається із всіх витрат, що обґрунтовано та послідовно можна прямо віднести або розподілити на створення, виробництво та підготовку активу до використання за призначенням.

Первісна оцінка нематеріальних активів, що ставляться на баланс, наведено в таблиці В.1 [18].

Згідно з міжнародними і національними стандартами до первісної вартості таких активів не включають витрати на продаж, адміністративні і загальновиробничі, якщо їх не можна прямо віднести на підготовку активу до використання; дійсно визначені недоліки та стартові операційні збитки, що їх зазнають до того як актив отримає заплановану ефективність; витрати на навчання працівників, а також витрати на дослідження.

Первісна вартість окремого об'єкту, сплаченого загальною сумою, розраховується шляхом розподілу сплаченої суми пропорційно справедливій вартості кожного об'єкта, що придбали.

НПСБО 8 передбачає альтернативний спосіб оцінювання нематеріальних активів – за справедливою вартістю, якщо для таких активів існує активний ринок. Однак приймаючи рішення про переоцінку нематеріальних активів слід урахувати, що у цьому випадку переоцінюється всі інші активи цієї групи. Крім того, після першої переоцінки підприємству потрібно переоцінювати нематеріальні активи щорічно на постійній основі, при умові, що балансова вартість суттєво відрізняється від справедливої. Переоцінка таких активів проводиться на підставі договору між оцінювачем і підприємством.

Відповідно до стандарту при неможливості визначенні справедливої вартості вже переоціненого нематеріального активу на активному ринку, балансовою вартістю є його переоцінена вартість на дату останньої переоцінки з посиланням на такий ринок за вирахуванням будь-якої накопиченої амортизації та будь-яких накопичених збитків від зменшення корисності.

Таким чином, нематеріальні активи є досить складною категорією активів, що має такі характеристики: відсутність матеріальної форми, очікується отримання економічних вигід у майбутньому від їх використання. Нематеріальні активи найчастіше класифікують за такими ознаками: об'єкт промислової власності, об'єкт природного середовища, об'єкт права користування, об'єкт авторського права, об'єкт суміжних прав тощо. Основою для оцінювання нематеріальних активів є господарські договори, розпорядчі та інші бухгалтерські документи, що засвідчують факт понесення витрат, пов'язаних з їх придбанням.

## 1.2 Теоретичні основи аудиту нематеріальних активів

Аудит нематеріальних активів є складовою частиною аудиту фінансової звітності суб'єкта господарювання.

Метою аудиту таких активів є неупереджений збір інформації про господарські операції з ними, їх оцінювання для виявлення рівня відповідності стану бухгалтерського обліку чинному законодавству, зокрема і податковому, та представлення результатів перевірки зацікавленим особам. Зокрема у ході перевірки аудитор з'ясовує:

- достовірність формування первісної вартості;
- наявність матеріального носія об'єкту і документів, що підтверджують права на нематеріальний актив;
- строки дії правовстановлюючих документів;
- суми нарахованої амортизації;
- правомірність операцій щодо руху нематеріальних активів;
- витрати на поліпшення нематеріальних активів;
- результати переоцінок нематеріальних активів (при наявності).

Нормативне забезпечення аудиту нематеріальних активів включає:



- Господарський кодекс України;
- Податковий кодекс;
- Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»;
- Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку;
- НПСБО 8 «Нематеріальні активи»;
- НПСБО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»;
- МСБО 38 «Нематеріальні активи»;
- Інструкція про затвердження Плану рахунків;
- Інструкція про застосування Плану рахунків;
- Методичні рекомендації з обліку нематеріальних активів;
- Облікова політика підприємства.

Для аудитора важлива уся інформація за об'єктом перевірки, що сформована у бухгалтерському обліку, саме тому аудитор значну увагу приділяє перевірці на відповідність ведення обліку НПСБО 8 «Нематеріальні активи» та наказу про облікову політику, зокрема в частині нематеріальних активів. Важливими положеннями, яким приділяють увагу при перевірці є положення щодо ідентифікації активів, їх класифікації, оцінюванню, формуванні первісної вартості тощо.

Аудит здійснюється на підставі договору про надання аудиторських послуг. Після підписання договору аудитор надає програму аудиту нематеріальних активів, де узгоджує свої майбутні дії під час перевірки. Програма аудиту повинна містити дії та питання за окремими етапами, що є взаємопов'язаними між собою. Загальна програма містить розподіл за етапами проведення аудиту, зокрема попереднього, безпосереднього та заключного.

Основною доказово-інформаційною базою при аудиті нематеріальних активів є первинні документи з реєстрації факту господарської операції,

облікові реєстри синтетичного та аналітичного обліку, Головна книга, фінансова звітність, документи внутрішнього аудиту (при наявності), робочі документи і звіт попереднього аудитора, наказ про облікову політику, договори з контрагентами про оренду й інші операції з нематеріальними активами.

Аудит нематеріальних активів найчастіше поділяють на дві частини: перевірку фактичної наявності та документальна перевірка.

Перевірка на фактичну наявність це проведення інвентаризації. При інвентаризації враховують наступне:

Інвентаризація проводиться тільки в грошовому вираженні, при цьому обов'язково перевіряється наявність документального підтвердження руху нематеріальних активів, відповідність строку корисного використання технічним та нормативним вимогам, відповідність на критерії визнання їх активів, правильність нарахування амортизації, тощо.

Програмні продукти перевіряються за їх наявністю на відповідних носіях та експлуатаційною пробою. При перевірці за фактом особливу увагу приділяють матеріалам попередньої інвентаризації. Розбіжності в документальному оформленні наявності і руху нематеріальних активів виявляють зіставленням сум, що наведені в аналітичних та синтетичних реєстрах.

Після вивчення фактичної наявності активів аудитор переходить до документальної перевірки. При цьому основні моменти, що необхідно з'ясувати на відповідність законодавству:

- наявність всіх умов визнання об'єктів нематеріальних активів;
- правильність встановлення строку корисного використання, який не повинен перевищувати 20 років;
- наявність документального оформлення оприбуткування та вибуття нематеріальних активів залежно від шляхів їх надходження та вибуття;

- правильність оприбуткування програмних продуктів;
- відповідність даних аналітичного та синтетичного обліку;
- відповідність нарахування амортизації положенням облікової політики та НПСБО 8.

Найбільш важливе завдання під час перевірки нематеріальних активів є методика їх оцінювання. Саме від оцінювання залежить достовірність статей фінансової звітності. Користувачем цієї інформації є безпосередньо аудитор, який під час перевірки показників фінансової звітності, зокрема достовірності та відповідності облікових оцінок, повинен використовувати тільки підтверджену вартість або первісну, або справедливу.

Метою аудиту оцінювання є підтвердження достовірності даних про вартість нематеріальних активів, відображених у фінансовій звітності підприємства. Так як у фінансовій звітності нематеріальні активи відображаються за залишковою вартістю, то аудитора цікавить правильність формування показників : первісна вартість та накопичена амортизація нематеріальних активів.

Особливу увагу при перевірці аудитор приділяє програмним продуктам і документам, що засвідчують право на їх використання. Такими документами є договір купівлі-продажу, договір дарування, ліцензії, патенти тощо, що підтверджують право власності. Крім того, необхідно перевірити відомості у первинних документах з документами постачальника та з виписками банку.

Після перевірки аудитор повинен викласти свою думку. Думка про достовірність та відповідність обліку нормативним документам надається у аудиторському висновку і може бути надана у таких формах як: не модифікована; модифікована; думка із застереженням; негативна думка; відмова від висловлення думки, що також надається у формі аудиторського висновку.

У кожному разі думка про достовірність звітності повинна супроводжуватися поясненням того, що розуміється під достовірністю.

Регулює форму та сутність висловлення думки аудитора МСА 700 «Аудиторський звіт». Цей документ встановлює типову форму документу, щоб будь-який користувач міг ознайомитися і зрозуміти сутність думки аудитора.

Отже, узагальнено послідовність проведення аудиту за етапами.

Перший етап характеризується тим, що аудитор ознайомлюється із нормативними основами проведення операцій з нематеріальними активами; рішеннями керівництва щодо доцільності й законності їх проведення; організацією бухгалтерського та податкового обліків.

Другий етап – безпосередня перевірка наявності активів, що проводиться двома способами: інвентаризація та документарна перевірка. Другий спосіб полягає у тому, що якщо існує документ, який підтверджує певний рух об'єкта, то такий об'єкт є в наявності.

Третій етап – аудит господарських операцій з нематеріальними активами. Цей етап характеризується перевіркою правильності формування первісної вартості. При цьому аудитор відображає результати своєї перевірки у робочих документах. Перелік такої документації визначає аудитор, який проводить перевірку. Головна умова до цієї документації – її переконливість і вагомість доказів і висновків. Робочі документи повинні бути детальними і мати повну інформацію про об'єкт аудіювання.

Останній етап передбачає, що аудитор узагальнює результати аудиту, робить свої висновки й готує обґрунтовані пропозиції щодо усунення недоліків.

Таким чином, можна визначити, що основними напрямками в проведенні аудиту нематеріальних активів є перевірка організації їх обліку, що забезпечується різними методами та способами. Виділимо основні питання, що ставляться перед перевіркою, зокрема вивчення облікової політики підприємства стосовно нематеріальних активів, правильність класифікації нематеріальних активів в бухгалтерському обліку згідно з робочим планом рахунків і ПКУ, доречність віднесення нематеріальних активів до складу активів, наявність і

виконання графіку документообороту. Виявлені порушення необхідно обґрунтувати й задокументувати з метою їх подальшого виправлення і уникнення штрафних санкцій.

## РОЗДІЛ 2 МЕТОДИКА АУДИТУ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ НА ПІДПРИЄМСТВІ

### 2.1 Особливості методики обліку нематеріальних активів

Організацію обліку нематеріальних активів будемо розглядати на підприємстві ТОВ «Innovation», яке займається розробкою комп'ютерних програм.

Документальне оформлення операцій з нематеріальних активів залежить від джерел їх надходження та каналів вибуття.

Підтвердженням існування конкретного об'єкта інтелектуальної власності, а також права на його використання підприємством, є документи, що ідентифікують ці об'єкти. Найчастіше на підприємстві для передачі нематеріальних активів застосовують договори купівлі, ліцензійні угоди та патенти, що обов'язково мають реєстраційний номер.

Рух нематеріальних активів оформлюється первинними документами типової форми (рис. 2.1).

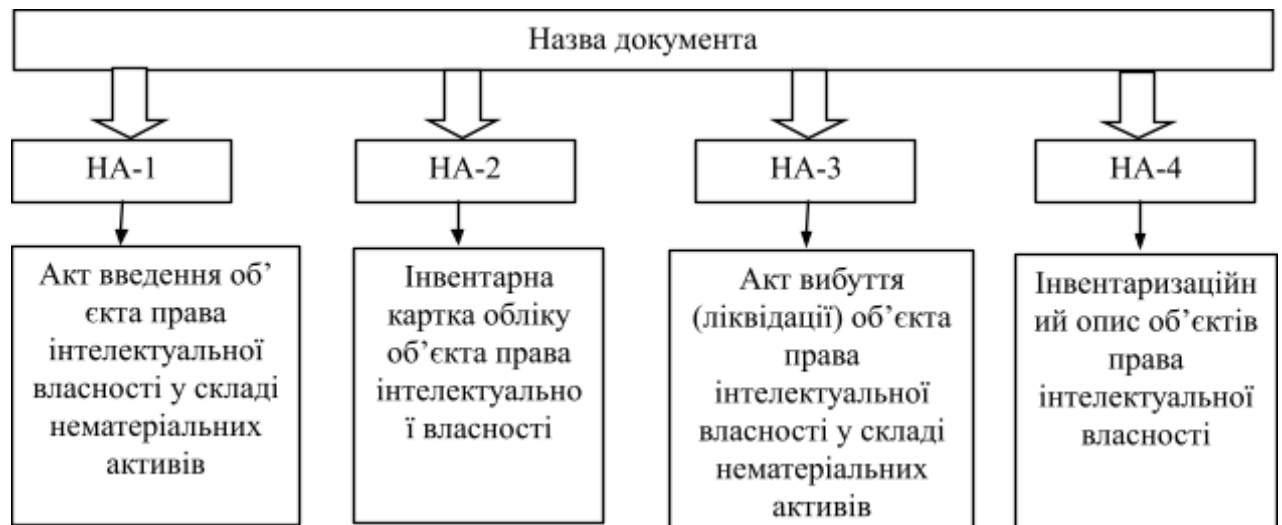


Рисунок 2.1 – Документи з обліку нематеріальних активів, що використовують на підприємстві

Форма НА-1 застосовується підприємством не тільки для оприбуткування створеного об'єкта інтелектуальної власності (рис. 2.2). Форма НА-1 заповнюється на основі рішень комісії, що створена для прийому об'єктів нематеріальних активів. При прийнятті рішень комісією, вона керується науково-технічною, технічною документацією, патентами, авторськими та ліцензійними договорами.

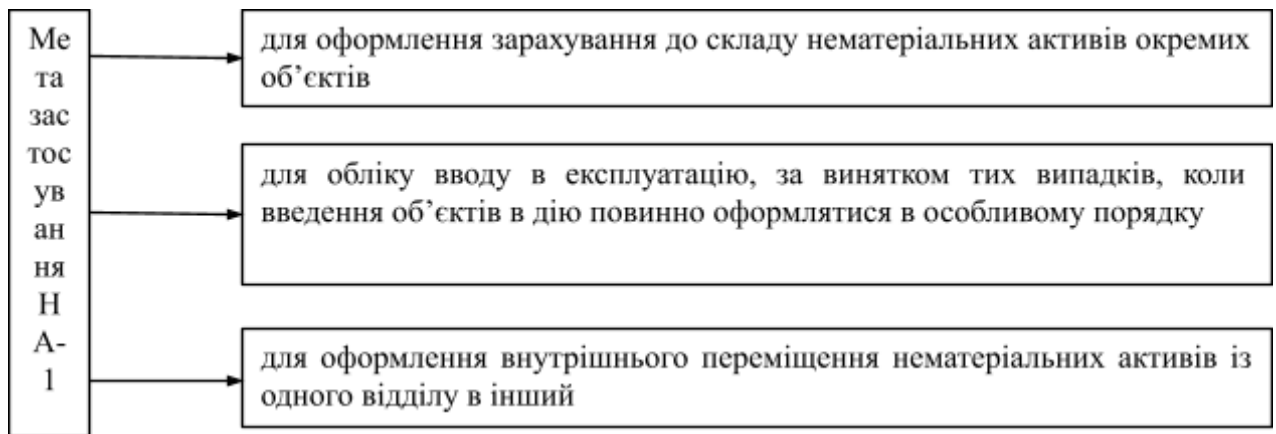


Рисунок 2.2 – Мета застосування НА-1

НА-2 – інвентарна картка обліку об'єктів інтелектуальної власності. Ця картка застосовується в аналітичному обліку нематеріальних активів або групи однотипних за призначенням та умовами експлуатації об'єктів та які надійшли в одному звітному періоді та знаходяться у однієї МВО. Ця форма ведеться в бухгалтерії, заповнення її здійснюють на підставі первинних документів. Порядок заповнення форми НА-2 надамо на рис 2.3.

Вибуття нематеріальних активів оформлюється формою НА-3. Саме ця форма первинного документу є підставою для відображення вибуття об'єкта в інвентарній картці за ф. НА-2. Як і введення в експлуатацію об'єкта нематеріальних активів, їх вибуття також оформлюють на підставі рішень комісії та наказу керівника. Ця форма складається у двох примірниках.

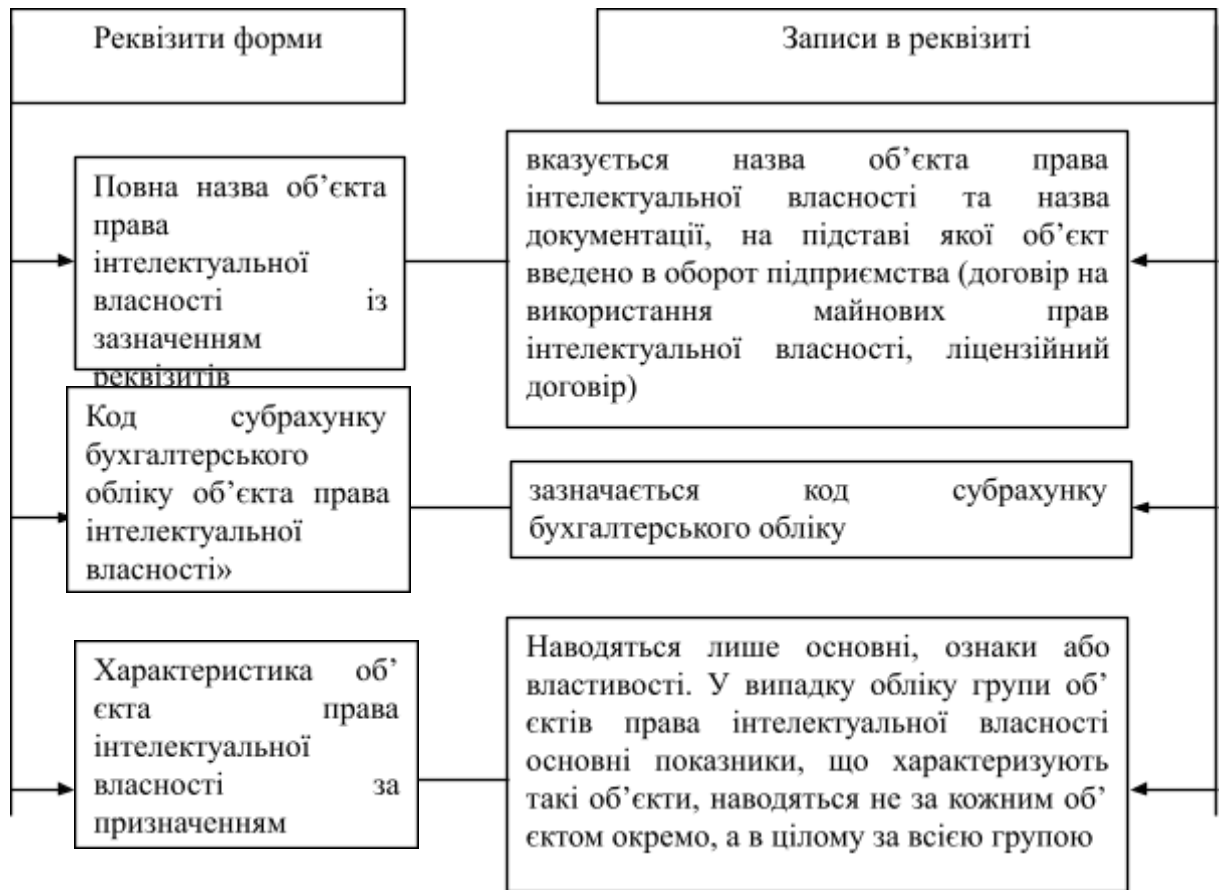


Рисунок 2.3 – Порядок заповнення форми НА-2

НА-4 – Інвентаризаційний опис об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів. Цей документ складають за результатами інвентаризації за місцем знаходження нематеріального активу, МВО та кожному із об'єктів.

Синтетичний облік на підприємстві нематеріальних активів базується на обліковій політиці та робочому плані підприємства. Обліковою політикою та робочим планом для цих цілей призначений рахунок 12 «Нематеріальні активи» та субрахунок 154 «Придбання (виготовлення) нематеріальних активів». Ці рахунки є балансовими, інвентарними і слугують для накопичення інформації щодо первісної вартості нематеріальних активів і їх залишків на дату балансу.



Робочим планом передбачені субрахунки рахунку 12 «Нематеріальні активи» (рис. 2.4).



Рисунок 2.4 – Характеристика субрахунків рахунку 12 «Нематеріальні активи»

На підприємстві аналітичний облік організований за окремим видом нематеріальних активів відповідно до їх класифікації і матеріально відповідальними особами. Аналітичний облік дозволяє оперативно керувати цими активами.

Розглянемо порядок ведення синтетичного обліку на підприємстві на ситуаціях.

Розглянемо порядок відображення в обліку створеної ТОВ «Innovation» бази даних (табл. 2.1). Підприємство створило базу даних контрагентів. Вартість даного матеріального активу склала 50000 грн. Потім ця база була продана замовнику за 72000 грн, зокрема ПДВ – 12000 грн.

Таблиця 2.1 – Відображення в обліку створення бази даних та її продаж

№ з/п	Зміст господарської операції	Дт	Кт	Сума, грн
1	Відображення витрат, пов'язаних із створенням бази даних	154	20, 22, 661, 65, 63	50000
2	Визнано в обліку витрати із виробництва бази даних в склад нематеріальних активів	125	154	50000
3	Заклучено договір про продаж даного об'єкта нематеріальних активів	286	125	50000
4	Визнано заборгованість покупця	361	712	72000
5	Відображено податкове зобов'язання з ПДВ	712	641/ПДВ	12000
6	Отримано гроші від покупця на поточний рахунок	311	361	72000

У ході своєї діяльності підприємство також здійснює і придбання нематеріальних активів для потреб підприємства. ТОВ для управління процесом створення продуктів придбало програмне забезпечення вартістю 123135 грн, (зокрема ПДВ 20522,50 грн). Сума витрат, пов'язаних з придбанням і введенням в експлуатацію склала 10261 грн. ліквідаційна вартість відсутня для цього об'єкта. Придбання було здійснено через передоплату. Розглянемо відображення операцій за цією ситуацією у табл. 2.2.

Таблиця 2.2 – Відображення в обліку операцій із придбання нематеріальних активів

№ з/п	Зміст господарської операції	Дт	Кт	Сума, грн
1	Здійснено передоплату за програмне забезпечення	371	311	123135
2	Нараховано податковий кредит з ПДВ	641	644	20522,50
3	Отриманий нематеріальний актив від постачальника	154	631	102612,50
4	Відображено витрати, пов'язані з придбанням і введенням в експлуатацію	154	66,65	10261
5	Визнано програмне забезпечення у складі нематеріальних активів	125	154	112873,50
6	Здійснено взаємозалік заборгованостей	631	371	123135

Розглянемо облік вибуття нематеріальних активів. Основні причини списання їх з балансу є: реалізація та ліквідація. Відображення в обліку реалізації нематеріального активу ми розглянули у табл. 2.1. розглянемо детальніше відображення їх ліквідації (табл. 2.3).

Таблиця 2.3 – Відображення в обліку ліквідації нематеріального активу

№ з/п	Зміст господарської операції	Дт	Кт	Сума, грн
1	Списано знос комп'ютерної програми	133	125	24600
2	Списано залишкову вартість комп'ютерної програми	976	125	400

Зауважимо, що на підприємстві трапляються випадки коли збільшується первісна вартість активу. Збільшення вартості відбувається через витрати, пов'язані із проведенням поліпшення нематеріальних активів. Відповідно до НПСБО 8 ці витрати призведуть до зростання економічних вигід первісно очікуваних, зокрема покращуються швидкість обробки даних, збільшується строк їх експлуатації. Витрати, що дозволяють підтримувати їх в робочому стані, списують на поточні витрати.

Порядок відображення витрат, пов'язаних з поліпшенням нематеріальних активів, надамо у табл. 2.4.

Таблиця 2.4 – Відображення в обліку витрат з поліпшення нематеріальних активів

№ з/п	Зміст господарської операції	Дт	Кт	Сума, грн
1	Відображення витрат, пов'язаних модернізацією програмного продукту	154	20, 22, 661, 65	7000
2	Визнано в обліку витрати, пов'язані модернізацією програмного продукту	125	154	7000

Переоцінка нематеріальних активів не передбачена обліковою політикою і не проводиться.

Заключним етапом обліку нематеріальних активів є складання фінансової звітності. Фінансова звітність складається на підставі даних бухгалтерського обліку. Відповідальність за достовірність і вчасність складання фінансової звітності несе керівник та головний бухгалтер. Звітність заповнюється на підставі оборотних відомостей та Головної книги. Звітним періодом у підприємства вважається період з 01 січня – 31 грудня.

Нематеріальні активи відображаються у Балансі ф №1 «Звіт про фінансовий стан» у рядку 1000 за залишковою вартістю. Залишкова вартість різниця за первісною вартістю та накопиченою амортизацією, відповідно вони відображаються у рядку 1001 і 1002.

Крім того, сума накопиченої амортизації, яка є витратами підприємства відображається у звітній формі №2 «Звіт про фінансові результати» у першому його розділі «Фінансовий результат» у складі собівартості реалізації продукції – рядок 2050, а також у другому розділі «Елементи операційних витрат» у складі амортизації – рядок 2515.

У примітках до фінансової звітності обов'язково відображають додаткову інформацію, що передбачена НПСБО 1, зокрема:

- вартість, за якою нематеріальні активи відображаються у балансі;
- методи амортизації та спектр строків експлуатації;
- наявність та рух за звітний період.

Таким чином, організація первісного обліку нематеріальних активів на підприємстві передбачає використання типових форм. Аналітичний та синтетичний обліки відповідають обліковій політиці та робочому плану рахунків. Надходження, вибуття та поліпшення нематеріальних активів відображається в обліку без порушень. Проте, на нашу думку, класифікація і розподіл за субрахунками на підприємстві не достатньо повно відповідають потребам підприємства.

## 2.2 Організація внутрішнього контролю нематеріальних активів

Класично під внутрішнім контролем розуміють сукупність не тільки організаційних заходів, але й певні процедури, методики, заходи, що дозволяють перевіряти виконання вимог чинного законодавства щодо організації обліку нематеріальних активів, повноту документації операцій з нематеріальними активами, повноту їх відображення в обліку, своєчасність і достовірність складання фінансової звітності, виконання усіх локальних наказів, запобігання помилок та викривлень, а також контролювати збереження нематеріальних активів.

Усе це впливає на швидкість обміну інформації для прийняття управлінських рішень, сприяє підвищенню конкурентоздатності підприємства, дозволяє виявляти резерви і вирішувати проблемні питання.

У ході вивчення процедури внутрішнього контролю за обліком нематеріальних активів було з'ясовано, що на підприємстві обов'язковим є:

- контроль за збереженням нематеріальних активів;
- процедура ідентифікації як об'єкту нематеріального активу під час розробки, так і прав власності при їх придбанні;
- моніторинг за змінами у чинному законодавстві та вчасне введення їх в процедуру обліку;
- забезпечення повноти і достовірності інформації щодо нематеріальних активів для внутрішніх та зовнішніх користувачів.

Ураховуючи всі ці особливості організації внутрішнього контролю було виокремлено етапи в послідовності перевірки за станом обліку нематеріальних активів на підприємстві (рис. 2.4).



Рисунок 2.4 Процедури внутрішнього контролю на підприємстві

Правильність ідентифікації об'єктів нематеріальних активів та їх класифікація повинна відповідати норма облікової політики та ПКУ.

Контроль первинних і зведених документів передбачає перевірку за суттю, за змістом і оформленням, а також перевірка повноти відображення первісної вартості і відповідності її іншим реєстрам.

Контроль за правильністю ведення аналітичного та синтетичного обліку. Цей вид контролю передбачає перевірку:

- відповідності даних первинного обліку з обліковими реєстрами;

- порівняння залишкової вартості на синтетичних рахунках з аналітичними на кожну дату балансу;
- вчасності здійснення записів на рахунках бухгалтерського обліку;
- правильності відображення витрат, пов'язаних з поліпшенням і ремонтом;
- нарахування сум амортизації та правильність їх відображення у складі витрат.

Інвентаризація нематеріальних активів на підприємстві проводиться щорічно відповідно до наказу керівника підприємства робочою комісією. Особливістю інвентаризації нематеріальних активів є їх перевірка тільки на основі документів, що підтверджують оприбуткування та майнові права, з одночасною перевіркою обґрунтованості їх визнання. Зокрема такими документами є ф. НА-1, яка повинна містити додаткову інформацію щодо конкретного об'єкту нематеріального активу, а саме флешка, диск, письмовий опис).

Інвентаризації підлягають усі об'єкти нематеріальних активів відповідно до класифікаційних груп.

Особливу увагу приділяють первинним документам, що пов'язані з об'єктами прав інтелектуальної власності, які отримані шляхом розроблення. Документи за такими активами повинні мати інформацію про склад витрат, їх кількісні і вартісні показники.

Отже, при інвентаризації нематеріальних активів, а особливо об'єктів прав інтелектуальної власності перевіряють:

- документальне оформлення надходження та вибуття об'єктів;
- наявність документів, що засвідчують право власності на них;
- строк дії зазначених документів;
- правильність нарахування амортизації.

Під час проведення інвентаризації на підприємстві складають опис за типовою формою НА-4, куди включають усі об'єкти, ідентифіковані під час перевірки.

Головний бухгалтер підприємства контролює вчасність передачі інвентаризаційного опису до бухгалтерії. Бухгалтер, який веде цю ділянку перевіряє інвентаризаційний опис на правильність оформлення та вносить інформацію про кількість і вартість об'єктів нематеріальних активів, і також суму накопиченої амортизації.

Таким чином, особливістю внутрішнього контролю нематеріальних активів є перевірка не тільки правильності їх документації, але й наявності прав на них, тобто юридичної форми документів. Саме перевірці майнових прав на підприємстві не приділяють достатньої уваги. Крім того, ми вважаємо, що на підприємстві потрібно приділити увагу розробці рекомендацій підвищення ефективності використання та управління нематеріальними активами. У цілому на підприємстві основна мета внутрішнього контролю – перевірка достовірності відображення в обліку та відповідності чинному законодавству.



## РОЗДІЛ 3. ШЛЯХИ ВДОСКОНАЛЕННЯ МЕТОДИКИ ОРГАНІЗАЦІЇ АУДИТУ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ

### 3.1 Шляхи вдосконалення організації обліку нематеріальних активів

Бухгалтерський облік як система, що призначена для узагальнення інформації про фінансовий стан підприємства, ґрунтується на принципі безперервності його здійснення та відображенні всіх господарських операцій. Відображення всіх господарських операцій підприємства реалізується через рахунки, що в Україні базуються на єдиному Плані рахунків. Проте система рахунків не є ідеальною і потребує певного удосконалення. Удосконалення обліку саме нематеріальних активів розглядали вітчизняні науковці, зокрема Н.М. Задерака [10], О.В. Гамова [3], І.А Козачок [3] тощо.

Дослідники розглядали недоліки існуючих субрахунків, призначених для обліку нематеріальних активів діючого Плану рахунків. Коротко охарактеризуємо ці субрахунки з точки зору сучасного функціонування (табл. 3.1). Курсивом виділимо ті субрахунки, які, на нашу думку, некоректно віднесено до нематеріальних активів.

Так, субрахунок 121 призначений для обліку прав користування природними ресурсами. Цивільний кодекс визначає, що «земля, її надра, атмосферне повітря, водні та інші природні ресурси, що перебувають у межах України, природні ресурси її континентального шельфу є об'єктами права власності українського народу» [31]. Управління цими ресурсами здійснюють органи державної влади і місцевого самоврядування.

Під природними ресурсами розуміють виключно матеріальні ресурси, а право користування ними надають державні органи у вигляді ліцензій, рішень цих органів державної влади. Ці дозвільні документи не можуть

використовуватися у виробництві або реалізації, тому вони не можуть бути активом.

Таблиця 3.1 – Структура синтетичного рахунку 12 і його субрахунків за планом рахунків [12]

Номер субрахунку	Назва субрахунку за Планом рахунків	Зміст субрахунку за НПСБО 8
121	<i>Право користування природними ресурсами</i>	<i>Право користування надрами, іншими ресурсами природного середовища, геологічною й іншою інформацією про природне середовище й ін.</i>
122	<i>Право користування майном</i>	<i>Право користування земельною ділянкою, право користування будинком, право на оренду приміщення</i>
123	Право на знаки для товарів і послуг	Товарні знаки, торговельні марки, фірмові найменування
124	Права на об'єкти промислової власності	Право на винахід, корисну модель, промисловий зразок, сорт рослини, ноу-хау, захист від несумлінної конкуренції
125	Авторські й суміжні з ними права	Право на літературні й музичні добутки, програми для ЕОМ, бази даних
127	<i>Інші нематеріальні активи</i>	<i>Право на здійснення діяльності, використання економічних й інших привілеїв</i>

Для отримання дозволу на використання природних ресурсів, які у майбутньому принесуть економічні вигоди, що є спірним питанням, необхідно здійснити витрати. Такі витрати можна обліковувати на рахунку 39 «Витрати майбутніх періодів», а не в складі нематеріальних активів. І тільки після того як буде впевненість у отриманні таких економічних вигод, тільки тоді визнавати нематеріальний актив.

У випадку користування геологічною чи іншою інформацією про природне середовище, виникає поняття комерційної таємниці. У цьому випадку у підприємства виникає необхідність визнавати таку інформацію як об'єкт

нематеріальних активів при умові, що в майбутньому така інформація принесе економічну вигоду. Відповідно до чинного законодавства комерційна таємниця є об'єктом інтелектуальної власності.

Стосовно субрахунку 122 «Право користування майном», то до цього субрахунку включають право користування земельною ділянкою, право користування будівлею, право на оренду приміщення тощо. Орендні відносини будуються між орендарем і орендодавцем на основі договору оренди або найму. Право на використання чужого майна також регулюється договірними відносинами. Право набувач отримує тільки після державної реєстрації таких договорів. Проте право і сам договір не є об'єктом обліку, це є юридичною категорією, а не бухгалтерською. Витрати понесені при оформленні цих договорів відповідно до національних стандартів є витратами того звітного періоду, в якому вони були понесені. А самі об'єкти оренди, земельні ділянки тощо є об'єктами основних засобів.

Субрахунок 124 містить такий об'єкт як захист від несумлінної конкуренції. Несумлінна конкуренція – це неправомірне використання фірмового найменування, знаку для товарів і послуг або будь-якого маркування, а також неправомірне копіювання форми, пакування, зовнішнього оформлення, копіювання, пряме відтворення товару іншого підприємця, самовільне використання його імені, навмисне поширення недостовірних або неточних свідоцтв, що можуть зашкодити діловій репутації або майновим інтересам, одержання, використання, поширення комерційної таємниці, а також конфіденційної інформації з метою заподіяння шкоди діловій репутації або майну іншого підприємства, замовлення, виготовлення, розміщення або поширення юридичними або фізичними особами реклами, що не відповідає вимогам чинного законодавства України й може завдати шкоди громадянам, організаціям або державі [25]. Захист від недобросовісної конкуренції найчастіше здійснюється через судові органи.

Отже, аналіз вищезазначеного дозволяє запропонувати власну класифікацію нематеріальних активів та відображення їх на субрахунках (рис. 3.1).



Рисунок 3.1 – Рекомендована структура рахунку 12 «Нематеріальні активи»

З позиції бухгалтерського обліку захист прав через судові органи грошові витрати на судочинство, що здійснюються з метою припинення несумлінних дій конкурентів, що в майбутньому може призвести до зменшення прибутку суб'єкта господарювання [14]. Такі витрати є непередбаченими та відображаються через створення забезпечення.

Розглянемо основну кореспонденцію за запропонованими субрахунками на прикладі створення торгової марки.

Підприємство вирішило створити торгову марку для реалізації власної продукції. При створенні торгової марки були понесені витрати – 4392 грн, нарахована плата за реєстрації цього продукту – 7000 грн та держмити – 2400 грн, вартість робіт патентного повіреного склала – 1080 грн.

Розглянемо порядок відображення цих операцій в таблиці 3.2.

Таблиця 3.2 – Відображення створення та оприбуткування торгової марки

№ з/п	Зміст господарських операцій	Дт	Кт	Сума, грн.
1	Нараховано заробітну плату за створення символу торгової марки	152	661	3600,00
2	Здійснені нарахування ЄСВ	152	651	792,00
3	Нараховані реєстраційні платежі до Державного департаменту інтелектуальної власності	152	641	7000,00
4	Нарахована сума держмити при одержанні свідоцтва	152	641	2400,00
5	Нарахована вартість послуг патентного повіреного	152	631	900,00
6	Нарахований податковий кредит з ПДВ	641	631	180,00
7	Сплачено підприємством послуги Державного департаменту інтелектуальної власності та сума держмити з розрахункового рахунку	642	311	9400,00
8	Торгову марку введено в експлуатацію	122	152	14692,00

Таким чином, класифікація нематеріальних активів, яка запропонована наближає бухгалтерський облік до принципів та норм Європейського співтовариства, а також дозволяє більш правильно відображати об'єкти інтелектуальної власності в бухгалтерському обліку.

### 3.2 Напрями удосконалення внутрішнього аудиту нематеріальних активів

Дослідження контрольних заходів за правильністю ведення бухгалтерського обліку дозволив з'ясувати, що на підприємстві є лише внутрішній контроль, який здійснює головний бухгалтер. Проте цей контроль не є повним. Тому, на нашу думку, керівництву для отримання якісної інформації необхідно впровадити внутрішній аудит, який передбачає не тільки поточний контроль за здійсненням господарських операцій щодо нематеріальних активів, а також дозволить отримати інформацію про ефективність їх використання.

Отже, на підприємстві контроль полягає тільки в документальній перевірці засвідчення наявності активів, перевірки відображення операцій з їх надходження, вибуття та відображення руху в облікових реєстрах та оцінка якості інформації у бухгалтерській звітності. Однак така форма контролю не дозволяє виявити особливості стану та ефективність використання нематеріальних активів. Забезпечити такі показники може тільки внутрішній аудит. Для продуктивного проведення внутрішнього аудиту необхідно мати чітку послідовність цього процесу. Пропонуємо для підприємства внутрішній аудит здійснювати за такими етапами (рис. 3.2).

На нашу думку, при аудиті операцій з надходження нематеріальних активів аудитор слід більше уваги приділити документальній перевірці їх оформлення. На кожному етапі внутрішнього аудиту необхідно прискіпливо перевіряти наявність первинних документів, що фіксували господарські операції, правильність їх заповнення, наявність супровідних документів тощо. Для узагальнення результатів документально перевірки пропонуємо форму документу, що дозволить виявити недоліки на цьому етапі перевірки (табл. 3.3) [32].

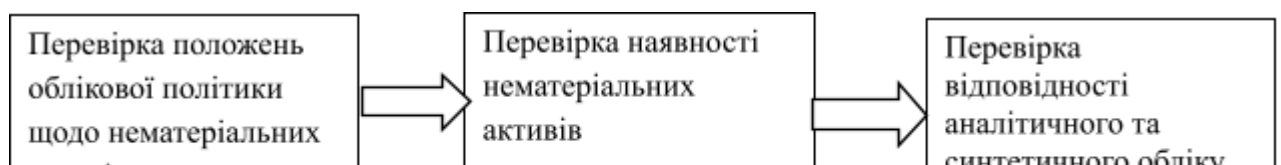


Рисунок 3.2 – Пропозиції щодо вдосконалення етапів внутрішнього аудиту

Таблиця 3.3 – Форма узагальнення документальної перевірки при проведенні внутрішнього аудиту [32]

Об'єкт документальної перевірки	За даними обліку	За даними перевірки	Виявлені порушення
Акт введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності	+	+	-
1. Наявність ліцензійного договору	+	+	-
2. Відповідність законодавству	+	+	-
3. Достовірність даних	+	+	-
4. Правильність розрахунку	+	+	-
тощо ...			

Як зазначалося вище, одним із етапів внутрішнього аудиту нематеріальних активів є надання висновку керівництву щодо ефективності їх використання. Результати цього етапу дозволять встановити рівень виконання запланованих цілей та рівень економічних вигід від використання активу. У менеджерів підприємства обгрунтовано виникають питання щодо використання

нематеріальних активів. Це вимагає застосування інших підходів до перевірки. Так, зарубіжними дослідниками запропоновані підходи до аудиту ефективності використання різноманітних активів невідчутної інтелектуальної природи в діяльності підприємства, які є значно ширшими у порівнянні із звичайними методами аудиту [33].

Основні підходи до аудиту ефективності нематеріальних активів надамо у табл. 3.4 [4].

Таблиця 3.4 – Основні підходи до аудиту ефективності нематеріальних активів [4]

Підходи	Характеристика	Положення
Концепція Е. Брукінг	Розгляд нематеріальних активів, фіксування стану і проведення розрахунку їх вартості. Аналізується освіта працівників, проводиться тести для вивчення їх інтелектуального потенціалу	1. Встановлення оптимальних параметрів активу, що визначають здатність забезпечити отримання економічних вигід 2. Встановлення параметрів найвищих можливих значень – найоптимальніших 3. Вибір методу аудиту 4. Проведення аудиту за кожним об'єктом 5. Документальне оформлення цінності
Концепція Д. Андріссена та Р. Тіссена – «Value Explorer»	Орієнтація на підвищення ефективності управління нематеріальних активів в умовах економічних знань, визначальним фактором розвитку є ефективність управління ними	Проведення в 15 етапів. Основні з них: 1. Визначення основи діяльності підприємства 2. Перевірка нематеріальних активів на додаткову цінність 3. Оцінка впливу на величину валового прибутку компетенцій та «прикріплених» до них об'єктів 4. Визначення та розрахунок потенціалу нематеріальних активів



## Продовження таблиці 3.4

Концепція Кузубова	С.А. Аудит інтелектуальних активів	Авторський підхід до контролю ефективності використання нематеріальних активів базується на ризик орієнтованому обліку. 1. Виявлення ключових активів 2. Аналіз відібраних активів відповідно до встановлених критеріїв 3. Обговорення результатів завдань, що забезпечують впевненість
Концепція Ю. Даума	Підхід до контролю ефективності використання нематеріальних активів базується на використанні інструментів інтелектуального капіталу	1. Ідентифікація прихованих активів 2. Пошук оптимального співвідношення матеріальними та нематеріальними активами 3. Введення ключових показників для обліку нематеріальних активів 4. Перетворення клієнтів на активи 5. Оптимізація портфелю інновацій 6. Перетворення мереж вартості на центри створення вартості

Аналіз цих концепцій дозволяє виділити основні відмінності між аудитом нематеріальних активів та аудитом їх ефективності – можливість оптимізації використання зазначених активів, що позитивно впливає як на показники фінансового стану, так і конкурентоспроможність. Правильність організації та методика проведення аудиту ефективності використання нематеріальних активів, допоможе отримати показники їх стану та використання, оптимізувати витрати для розширення обсягу виробництва та визначити нові можливості для реалізації таких активів у процесі господарської діяльності [4].

Таким чином, нематеріальні активи як специфічна категорія необоротних активів вимагає і застосування специфічних процедур їх аудіювання. На нашу думку, аудит ефективності використання нематеріальних активів дозволяє підвищити результативність їх перевірки та позитивно впливає на фінансово-господарський стан підприємства. Тому проведення аудиту ефективності активів є перспективним видом перевірки та дозволить удосконалити вже діючі методики аудиту.

## ВИСНОВКИ

Нематеріальні активи є досить складною категорією активів, що має такі характеристики: відсутність матеріальної форми, очікується отримання економічних вигід у майбутньому від їх використання. Нематеріальні активи найчастіше класифікують за такими ознаками: об'єкт промислової власності, об'єкт природного середовища, об'єкт права користування, об'єкт авторського права, об'єкт суміжних прав тощо. Основою для оцінювання нематеріальних активів є господарські договори, розпорядчі та інші бухгалтерські документи, що засвідчують факт понесення витрат, пов'язаних з їх придбанням.

Одним із критеріїв визнання в обліку нематеріальних активів є їх оцінювання. Формування вартості цих активів залежить від способів надходження активів на підприємство. На підприємстві найчастіше формується первісна вартість у результаті власних розробок та придбанні за грошові кошти.

Основними напрямками в проведенні аудиту нематеріальних активів є перевірка організації їх обліку, що забезпечується різними методами та способами. Виділимо основні питання, що ставляться перед перевіркою, зокрема вивчення облікової політики підприємства стосовно нематеріальних активів, правильність класифікації нематеріальних активів в бухгалтерському обліку згідно з робочим планом рахунків і ПКУ, доречність віднесення нематеріальних активів до складу активів, наявність і виконання графіку документообороту. Виявлені порушення необхідно обґрунтувати й задокументувати з метою їх подальшого виправлення і уникнення штрафних санкцій.

Первісний облік нематеріальних активів на підприємстві ведеться за допомогою типових форм. Аналітичний та синтетичний обліки відповідають обліковій політиці та робочому плану рахунків. Надходження, вибуття та поліпшення нематеріальних активів відображається в обліку без порушень.

Проте, на нашу думку, класифікація і розподіл за субрахунками на підприємстві не достатньо повно відповідають потребам підприємства.

Особливістю внутрішнього контролю нематеріальних активів є перевірка не тільки правильності їх документації, але й наявності прав на них, тобто юридичної форми документів. Саме перевірки майнових прав на підприємстві не приділяють достатньої уваги. Крім того, ми вважаємо, що на підприємстві потрібно приділити увагу розробці рекомендацій підвищення ефективності використання та управління нематеріальними активами. У цілому на підприємстві основна мета внутрішнього контролю – перевірка достовірності відображення в обліку та відповідності чинному законодавству.

Перспективними напрямками удосконаленні організації обліку на підприємстві є структурування синтетичного рахунку 12 «Нематеріальні активи» з урахуванням рекомендацій міжнародних стандартів фінансової звітності.

Крім того, нематеріальні активи як специфічна категорія необоротних активів вимагає і застосування специфічних процедур їх аудіювання. На нашу думку, аудит ефективності використання нематеріальних активів дозволяє підвищити результативність їх перевірки та позитивно впливає на фінансово-господарський стан підприємства. Тому проведення аудиту ефективності активів є перспективним видом перевірки та дозволить удосконалити вже діючі методики аудиту.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Бойчик І.М. Економіка підприємства: навчальний посібник. - К.: Атіка, 2013. 480 с.
2. Вакаров В.М Сучасні підходи до аудиту нематеріальних активів : «Облік, аналіз, аудит і оподаткування в умовах глобалізації економіки» : матер. І Міжнар. Наук.-практ. Інтерн.-конференц, м. Ужгород, 21 квітня 2017 р. Ужгород : УжНУ «Говерла», 2017. 468 с. С. 383- 385.
3. Гамова О. В., Козачок І. А., Данько Е. С. Шляхи вдосконалення обліку та аудиту нематеріальних активів на підприємстві. / *Ефективна економіка*. 2019. № 1. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=6833> (дата звернення: 17.12.2022).
4. Гевлич Л.Л., Мошура Л.О. Методика аудиту нематеріальних активів: вітчизняна та зарубіжна практика. // *Економіка і Суспільство*. 2018. Випуск № 16. С. 888-893.
5. Гнатюк Т. М. Нематеріальні активи як елементи майнового комплексу підприємства // *Науково-інформаційний вісник Івано-Франківського університету права імені Короля Данила Галицького*. 2018.Серія Право. №6 (18). С. 54-59.
6. Господарський кодекс України : кодекс від 16.01.2003 № 436-IV Редакція від 19.08.2022. URL: [zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15#Text](http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15#Text) (дата звернення 10.12.2022)
7. Гусь А.В. Нематеріальні активи: господарсько-правовий аспект: монографія. Ужгород: Аутдор - Шарк, 2015. 248 с.
8. Дядюн О. О. Особливості здійснення внутрішнього контролю нематеріальних активів підприємства // *Економіка. фінанси. право*. 2019. № 10/3. С.6-13.
9. Економіка підприємства : підручн. / За заг. ред. С.Ф. Покропивного. К.:

- КНЕУ, 2001. 137 с.
10. Задерака Н. М., Лесько М. О. Проблеми та шляхи удосконалення обліку нематеріальних активів. Розвиток економіки та бізнес-адміністрування: наукові течії та рішення: матеріали II Міжнар. науково-практ. конф., м. Київ, 21 жовтня 2021 р. Т. 2. Київ: Національний авіаційний університет, 2021. С.192-194.
  11. Інститут внутрішнього аудиту України. URL: [https://www.iaa.org.ua/?page\\_id=212](https://www.iaa.org.ua/?page_id=212) (дата звернення 10.11.2022).
  12. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : наказ Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. № 291. URL: <https://docs.dtkr.ua/doc/z0893-99> (дата звернення 15.11.2022).
  13. Каменська Т.О. Внутрішній аудит: методологія та організація: автореф. дис. ... д-ра. екон. наук: 08.00.09 / Національна академія статистики, обліку та аудиту. Київ, 2011. 42 с.
  14. Куцик П.О., Дрогобицький І.М., Плиса З.П., Скоп Х.І. Облікова концепція управління вартістю нематеріальних активів підприємства : монографія. Львів: Растр-7, 2016. 268 с.
  15. Любенюк Н.О. Облік і контроль об'єктів права інтелектуальної власності: автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.00.09 / Київ. нац. економ. ун-т. Київ, 2013. 16 с.
  16. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку нематеріальних активів : наказ Мінфіну від 16.11.2009 № 1327. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v1327201-09#Text> (дата звернення 10.11.2022).
  17. Назаренко Т.П., Симура М.В. Організація та методика аудиту нематеріальних активів // *Економіка і суспільство*. 2016. № 7. С957-962.

18. Національне положення (Стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи» : наказ МФУ від 18.10.1999 р. № 242. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99#Text> (дата звернення 01.12.2022).
19. Ольховський В. Призначення та функціональний зміст нематеріальних активів сучасних компаній. *Проблеми теорії та практики управління*. 2007. № 11. С. 30-35.
20. Податковий кодекс України № 2755–VI від 02.12.2010 р. *Відомості Верховної Ради України*. Дата оновлення 25.02.2021. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення 19.11.2022).
21. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку: наказ Міністерства фінансів України від 24.05.1995 р. № 88. URL : <http://zakon.rada.gov.ua> (дата звернення 18.11.2022).
22. Право інтелектуальної власності : підручник / В.М. Коссак, І. Є. Якубівський; М-во освіти і науки України, Львів. нац. ун-т імені І. Франка., Київ: Істина, 2007. 206 с.
23. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність: Закон України від 16.07.1999 р. № 996–XIV. Дата оновлення 02.11.2020. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (дата звернення 10.11.2022).
24. Про затвердження типових форм первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів : Наказ Міністерства фінансів України № 732 від 22.11.2004. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1580-04>.
25. Про захист від недобросовісної конкуренції : закон України від 07.06.1996р. № 236/96-ВР (редакція 16.10.2020 р.): URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/236/96-%D0%B2%D1%80#Text> (дата звернення 03.12.2022)
26. Рубайко Є.А. Необхідність організації внутрішнього аудиту

нематеріальних активів на підприємстві : матеріали IV Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції

27. Садовська І. Б., Божидарнік Т. В., Нагірська К. Є. Бухгалтерський облік : навч. посіб. К. : «Центр учбової літератури», 2013. 305 с.
28. Соловей Н. В., Деркач О. С., Тітаренко А. Д. Проблеми та шляхи покращення обліку нематеріальних активів. *Економіка та держава*. 2019. № 3. С. 114- 117.
29. Старко І. Є. Особливості організації управлінського контролю нематеріальних активів. *Соціально-економічні проблеми сучасного періоду України*. 2016. № 1 (117). С. 134–137.
30. Тарасенко Л. О. Особливості аудиту нематеріальних активів: аналітичні процедури та інспектування. *Економічний аналіз*. 2017. № 2. Т. 27. С. 201-208.
31. Цивільний кодекс України : кодекс від 16.01.2003 р. № 435-IV. Редакція від 10.10.2022. URL: [zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15#Text](http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15#Text) (дата звернення 10.12.2022)
32. Шендригоренко М.Т.. Актуальні проблеми аудиту нематеріальних активів та напрямки їх вирішення // *Вісник Одеського національного університету. Економіка*. 2016. Т.21. Вип. 9 (51). С. 144 – 149.
33. Юрківська Л. Й., Біляченко О. Л. Аудит ефективності нематеріальних активів: аналіз існуючих підходів // *Вісник ЖДТУ: Економічні науки*. 2011. №2(56). С. 217–220.

## ДОДАТКИ

### Додаток А

Дроженко С.В. Організація і методика аудиту нематеріальних активів. Кваліфікаційна магістерська робота. Сумський державний університет, Суми, 2022.

Кваліфікаційна магістерська робота присвячена дослідженню та обґрунтуванню теоретичних основ організації обліку і аудиту нематеріальних активів. Проведено аналіз теоретико-методичних аспектів обліку і аудиту нематеріальних активів. Визначено основні напрямки удосконалення організації обліку і аудиту нематеріальних активів.

Ключові слова: нематеріальні активи, об'єкт активів, організація обліку, аудит нематеріальних активів, первісна вартість, справедлива вартість.

Drozhenko S.V. Organization and methodology of audit of intangible assets. Qualification master's work. Sumy State University, Sumy, 2022.

Qualification master's work is devoted to the study and substantiation of the theoretical foundations of the organization of accounting and audit of intangible assets. The analysis of theoretical and methodological aspects of accounting and audit of intangible assets is carried out. The main directions of improving the organization of accounting and audit of intangible assets are determined.

Key assets: intangible assets, asset object, organization of accounting, audit of intangible assets, initial value, fair value.



## Додаток Б

Таблиця Б.1– Визначення поняття «нематеріальний актив»

Джерело	Визначення нематеріального активу
НПСБО 8 [18]	немонетарний актив, який не має матеріальної форми та може бути ідентифікований
Податковий кодекс України (ПКУ) [20]	право власності на результати інтелектуальної діяльності, у тому числі промислової власності, а також інші аналогічні права, визнані об'єктом права власності (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
Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку нематеріальних активів [16]	немонетарні активи, які не мають матеріальної форми та можуть бути ідентифіковані (незалежно від строку їх корисного використання (експлуатації)). Немонетарними активами вважаються усі активи, крім грошових коштів, їх еквівалентів та дебіторської заборгованості у фіксованій (або визначеній) сумі грошей
Ольховський В. [19]	умовна вартість об'єктів промислової й інтелектуальної власності, інші аналогічні майнові права, що визнаються об'єктом права власності конкретного підприємства
Покропивний С.Ф. [9]	нематеріальні активи — це доступ до прав власності автора, які захищено правами, «що самі по собі і є нематеріальними активами
Бойчик І.М. [1]	нематеріальні активи – це права власності та захист доступу до нематеріальних ресурсів підприємства та їх використання в господарській діяльності з метою одержання доходу

## Додаток В

Таблиця В. 1 Порядок визначення первісної вартості нематеріальних активів

№ з/п	Спосіб надходження нематеріальних активів на підприємство	Складові і порядок утворення первісної вартості
1	Придбання за грошові кошти	Первісна вартість придбаного нематеріального активу складається з ціни придбання (крім торговельних знижок), мита, непрямих податків, що не підлягають відшкодуванню, та інших витрат, безпосередньо пов'язаних з його придбанням та доведенням до стану, у якому він придатний для використання за призначенням
2	Придбання в результаті обміну на подібний об'єкт	Залишкова вартість переданого об'єкту. При перевищенні залишкової вартості переданого об'єкта над справедливою вартістю об'єкта, отриманого в обмін на подібний об'єкт, вартістю є його справедлива вартість із включенням різниці у витрати звітного періоду
3	Обмін на неподібний об'єкт	Справедлива вартість переданого нематеріального активу, збільшена (зменшена) на суму коштів чи їх еквівалентів, що була передана (отримана) під час обміну
4	Внесок у статутний капітал	Погоджена засновниками (учасниками) справедлива вартість отриманих нематеріальних активів з урахуванням витрат, пов'язаних з їх придбанням
5	Безкоштовне одержання	Справедлива вартість отриманих нематеріальних активів з урахуванням витрат, пов'язаних їх з придбанням Суб'єкт господарювання також може обрати первісне визнання за справедливою вартістю і для нематеріальних активів, і для гранту.
6	Нематеріальні активи, отримані внаслідок об'єднання підприємств	За справедливою вартістю на дату придбання (згідно угоди)
7	Створення на підприємстві	Містить прямі витрати на оплату праці та інші витрати на працівників, які безпосередньо зайняті у створенні нематеріального активу, на матеріали чи послуги, використані або спожиті у процесі створення активу, загальновиробничі витрати, які можуть бути обґрунтовано та послідовно включені до вартості активу шляхом розподілу та інші витрати, безпосередньо пов'язані зі створенням цього нематеріального активу та приведенням його до стану, в якому він придатний для використання за призначенням.