

ЗАТВЕРДЖЕНО

Наказ Вищого навчального закладу Укоопспілки
«Полтавський університет економіки і торгівлі»
18 квітня 2019 року № 88-Н

Форма № П-4.04

**ВИЩИЙ НАВЧАЛЬНИЙ ЗАКЛАД УКООПСІЛКИ
«ПОЛТАВСЬКИЙ УНІВЕРСИТЕТ ЕКОНОМІКИ І ТОРГІВЛІ»**

Інститут економіки, управління та інформаційних технологій
Форма навчання заочна
Кафедра бухгалтерського обліку і аудиту

Допускається до захисту

Завідувач кафедри _____ доц. В.А. Кулик
«__» листопада 2019 р.

ДИПЛОМНА РОБОТА

на тему:

«Облік і аудит нематеріальних активів підприємства»

(за матеріалами ПрАТ «Полтавський олійно-екстракційний завод – Кернел
Груп»)

зі спеціальності 071 «Облік і оподаткування»

за освітньою програмою «Облік і аудит»

ступеня «магістр»

Виконавець роботи Дерев`янка Анжела Віталіївна
_____ 26.11.2019 р.

Науковий керівник д.е.н., доцент Кулик Вікторія Анатоліївна
_____ 26.11.2019 р.

Полтава – 2019

ЗМІСТ

ВСТУП	4
РОЗДІЛ 1	8
ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ І АУДИТУ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ	8
1.1. Економічна сутність, класифікація та оцінка нематеріальних активів	8
1.2. Значення і завдання обліку та аудиту нематеріальних активів, їх нормативно-правове регулювання	29
1.3. Характеристика фінансово-господарської діяльності та постановки обліково-аналітичної роботи на ПрАТ «Полтавський олійно-екстракційний завод – Кернел Груп»	35
Висновки за розділом 1	47
РОЗДІЛ 2	49
СТАН, ПРОБЛЕМИ ТА НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ	49
2.1. Сучасний стан та практика організації обліку нематеріальних активів...	49
2.2. Проблеми та напрями удосконалення обліку і звітності про нематеріальні активи	63
Висновки за розділом 2	72
РОЗДІЛ 3	74
СТАН, ПРОБЛЕМИ ТА НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ АУДИТУ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ	74
3.1. Концептуальні основи аудиту нематеріальних активів	74
3.2. Сучасний стан та практика аудиту нематеріальних активів	79
3.3. Особливості аудиту інформаційних ресурсів і систем	88
Висновки за розділом 3	93
ВИСНОВКИ	95
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ІНФОРМАЦІЙНИХ ДЖЕРЕЛ	97

ВСТУП

В умовах переходу економіки на постіндустріальну модель розвитку основну частину вартості компаній буде формувати вартість її нематеріальних активів. Менеджмент компаній все активніше шукатиме шляхи до підвищення вартості нематеріальних активів, пов'язаних із зростанням продуктивності розумової праці. Тобто одним з основних чинників зростання вартості компаній стане її здатність до підтримки зростання вартості саме нематеріальних активів.

З огляду на це потребує вирішення низка проблем, пов'язаних із ідентифікацією, оцінкою та удосконаленням методики обліку нематеріальних активів. Вказані проблеми знижують релевантність облікової інформації у процесі прийняття рішень. Оскільки нематеріальні активи впливають на підвищення конкурентоспроможності та інвестиційної привабливості підприємства, гостро постає питання щодо контролю за їх використанням та підвищення достовірного відображення в обліку та фінансовій звітності шляхом незалежного аудиту.

На сьогодні, розвиток сфери використання нематеріальних активів, недосконалість законодавчої бази та класифікації об'єктів, недостатньо розроблена методика оцінки зумовлюють необхідність в удосконаленні їх обліку та аудиту. Проведенню аудиту нематеріальних активів перешкоджає наявність проблем, обумовлених специфікою об'єкта аудиту та відсутністю розробленої методики. Тому аудит нематеріальних активів відіграє велику роль у пошуку невиявлених резервів підприємства для підвищення результатів його діяльності. Необхідність вирішення окремих проблемних питань щодо обліку та аудиту нематеріальних активів визначає актуальність обраної теми дослідження.

Дослідженню проблеми обліку нематеріальних активів приділили увагу в своїх працях такі вчені, як: Афанасьєва А., Блейк Дж., Бутинець Ф.Ф.,

Герасимчук Н.В., Гернон Г., Голов С.Ф., Гура Н.О., Дрозд І.К., Друрі К., Завгородній В.П., Коблянська О.І., Кужельний М.В., Кузьмінський А.Н., Лінник В.Г., Мітчел Д., Нападовська Л.В., Палій В.Ф., Савченко В.Я., Соколов Я.В., Сопко В.В., Чижевська Л.В., Швець В.Г. та інші, але питання гармонізації обліку нематеріальних активів з міжнародними стандартами потребують подальшого дослідження. Значний внесок у розвиток теоретичних засад і методичних підходів до вирішення проблем оцінки, обліку, аналізу та аудиту нематеріальних активів в Україні протягом останніх років зробили такі науковці, як Ф.Ф. Бутинець, Л.В. Дікань, Л.П. Кулаковська, І.І. Пилипенко та інші. Однак, залишається невирішеним питання забезпечення єдиних підходів до визначення економічної сутності нематеріальних активів, обґрунтування їх класифікації, визначення окремих організаційних та методичних аспектів їх обліку та аудиту.

Метою дипломної роботи є виявлення проблем теорії та практики обліку і аудиту нематеріальних активів та надання рекомендацій щодо можливих шляхів їх вирішення.

Для досягнення поставленої мети необхідним є вирішення наступних завдань:

- обґрунтувати економічну сутність, методичні підходи до класифікації та оцінки нематеріальних активів;
- розкрити значення і завдання обліку та аудиту нематеріальних активів, особливості їх нормативно-правового регулювання;
- охарактеризувати фінансово-господарську діяльність ПрАТ «Полтавський олійно-екстракційний завод – Кернел Груп» та постановку обліково-аналітичної роботи на ньому;
- дослідити сучасний стан та практику організації обліку нематеріальних активів;
- встановити особливості розкриття інформації про нематеріальні активи у звітності та обґрунтувати напрями її використання в управлінні;

- обґрунтувати напрями удосконалення обліку і звітності про нематеріальні активи шляхом визначенням проблемних питань та надання пропозицій щодо їх вирішення;

- оцінити сучасний стан та практику аудиту нематеріальних активів;

- окреслити проблеми нормативно-інформаційного забезпечення аудиту нематеріальних активів та обґрунтувати напрями їх вирішення;

- визначити перспективи розвитку комп'ютерного аудиту нематеріальних активів.

Об'єктом дослідження є нематеріальні активи підприємства.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, організаційних, методичних та прикладних аспектів обліку та аудиту нематеріальних активів.

Суб'єктом дослідження обрано ПрАТ «Полтавський олійно-екстракційний завод – Кернел Груп».

У ході дослідження застосовано загальнонаукові (теоретичного узагальнення, групування, порівняння, аналізу та синтезу, індукції і дедукції, логічний метод) та спеціальні (аналітичного групування, зведення та вибіркового метод, графічний) методи пізнання. Загальнонаукові методи використано для узагальнення підходів до визнання та оцінки нематеріальних активів; обґрунтування методик їх обліку та аудиту. Спеціальні методи використано під час аналізу показників господарської діяльності досліджуваного підприємства.

Методологічною основою дослідження є наукові праці вітчизняних та зарубіжних вчених у сфері економічної теорії, обліку, аналізу, аудиту, довідково-інформаційні видання та матеріали науково-практичних конференцій.

Інформаційною базою дослідження є нормативно-правові акти України та фінансова звітність ПрАТ «Полтавський олійно-екстракційний завод – Кернел Груп».

Наукова новизна дослідження полягає у обґрунтуванні необхідності використання різних підходів до оцінки нематеріальних активів у бухгалтерському обліку залежно від їх виду та призначення.

Практична значимість роботи полягає в критичній оцінці традиційних підходів до аудиту нематеріальних активів та пропозицій щодо їх удосконалення для виробничих підприємств.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ І АУДИТУ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ

1.1. Економічна сутність, класифікація та оцінка нематеріальних активів

Особливості обліку нематеріальних активів у процесі господарської діяльності є об'єктом пильної уваги науковців. Це зумовлено відсутністю досконалої практики їх використання та необхідністю забезпечення єдиних підходів до їх критеріїв визнання, оцінки та класифікації.

Одним із важливих етапів дослідження зазначеної проблеми є уточнення економічного змісту терміну «нематеріальні активи». Відповідно до першого наукового підходу, пов'язаного із визначенням сутності поняття «нематеріальний актив» [82], визначаються такі ознаки, що його характеризують:

- відсутність матеріально-речовинної структури;
- використання протягом тривалого періоду часу;
- реальна участь у фінансово-економічних процесах, яка виражається у функції впливу на підвищення ефективності діяльності підприємств;
- значна міра невизначеності розмірів майбутнього прибутку від їх використання;
- суттєва роль в інноваційних процесах.

Саме «значна міра невизначеності розмірів майбутнього прибутку від їх використання» та «суттєва роль в інноваційних процесах» є ключовими складовими першого підходу до трактування економічної сутності нематеріальних активів. Однак такий підхід характерний для більш ранніх наукових досліджень, адже перелік нематеріальних активів постійно зростає,

використовуються вони не лише в інноваційній діяльності, а майбутній прибуток від їх використання можна достовірно визначити.

Другий підхід до визначення нематеріальних активів передбачає їх визнання в обліку виключно при відсутності матеріально-речової складової даного виду активів. Так, у своїх дослідженнях американські вчені Є. Хендріксен та М. Ван Бреда наголошують, що нематеріальними активами є об'єкти, які не мають речового втілення. Для того, щоб об'єкт був значущим і достовірним. С. Грей та Б. Нідлз характеризують нематеріальні активи як довгострокові, які не мають фізичної форми, їх цінність проявляється в юридичних правах і привілеях власника, а також в отриманні ним економічних вигод у майбутньому. Економічна природа нематеріальних активів проявляється в тому, що, не маючи фізичної субстанції, вони водночас є одним із видів ресурсів підприємства, являють певні права та переваги, які дозволяють власнику здійснювати підприємницьку діяльність з метою отримання економічних вигід. Зважаючи на відсутність матеріальної форми, нематеріальні активи стають відчутними тільки у процесі виробництва і реалізації продукції, при здійсненні управлінської діяльності. Лише у поєднанні із засобами та предметами праці і робочою силою проявляється ефект від їх використання [50].

На нашу думку, необхідно відзначити певну обмеженість зазначеного підходу. Оскільки, такі визначення певним чином характеризують економічну сутність нематеріальних активів, але не є визначальними для віднесення об'єктів до цієї категорії, оскільки нематеріальні активи також можуть міститись у (або на) фізичній субстанції, наприклад, компакт-диск та ін. У такому випадку суб'єкт господарювання оцінює, який об'єкт є більш важливим. Якщо матеріальний носій має вартість набагато меншу, ніж вартість самого нематеріального активу, то в обліку визнається об'єкт – нематеріальний актив, а матеріальний актив є лише засобом втілення нематеріального активу, носієм інформації щодо нематеріального активу.

Третій підхід визначає економічну сутність досліджуваної економічної категорії як сукупність прав розпоряджатися об'єктами інтелектуальної та промислової власності, які підприємство утримує з метою використання у господарській діяльності для отримання доходу. Щодо нематеріальних активів М. Климова зазначає: «До них належать лише авторські майнові й немайнові права, ділова репутація та організаційні видатки» [46]. Аналогічної позиції дотримуються Г. Азгальдов і Н. Карпова [12]. Такий підхід заслуговує на увагу, оскільки через відсутність у досліджуваної категорії матеріальної складової у фінансовій звітності підприємств відображаються саме права на об'єкти нематеріальних активів, а не об'єкти прав.

Прийнявши до уваги дослідження відомих науковців доцільно більш детально розглянути визначення економічної сутності нематеріальних активів, встановлені нормативно-правовими актами.

Методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про нематеріальні активи та розкриття інформації про них у фінансовій звітності відображаються у П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [64]. Відповідно до зазначеного нормативно-правового акту, нематеріальний актив – це немонетарний актив, який не має матеріальної форми та може бути ідентифікований. Нематеріальний актив відображається в балансі, якщо існує ймовірність отримання майбутніх економічних вигод, пов'язаних із його використанням, та його вартість може бути достовірно визначена. При цьому, під активом у НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», розуміють ресурси, контрольовані підприємством у результаті минулих подій, використання яких, як очікується, призведе до отримання економічних вигод у майбутньому.

Аналогічне визначення нематеріальних активів наводять міжнародні стандарти бухгалтерського обліку (МСБО). Згідно з МСБО 38 «Нематеріальні активи», нематеріальний актив – це немонетарний актив, який не має фізичної субстанції та може бути ідентифікований. Відповідно,

актив – це ресурс, контрольований суб'єктом господарювання у результаті минулих подій, від якого очікується надходження майбутніх економічних вигід до суб'єкта господарювання [51]. Керуючись цим визначенням, необхідно виділити критерії віднесення активу до нематеріального та порівняти їх економічний зміст у вітчизняному та міжнародному законодавстві (табл. 1.1).

Таблиця 1.1

Критерії визнання нематеріальних активів

Критерії	Економічний зміст	
	П(С)БО	МСБО
Немонетарність	Немонетарні активи – всі активи, крім грошових коштів, їх еквівалентів та дебіторської заборгованості у фіксованій (або визначеній) сумі грошей (П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств»)	Всі активи крім грошових коштів та активів, які мають бути отримані у фіксованій або визначеній сумі грошей (п. 8 МСБО 38 «Нематеріальні активи»)
Нематеріальність	Не містить визначення	Актив не має матеріальної форми. Матеріальний актив являється лише засобом втілення нематеріального активу, носієм інформації щодо нематеріального активу. Причому матеріальний носій має набагато меншу вартість, ніж вартість самого нематеріального активу (п. 4 МСБО 38 «Нематеріальні активи»)
Ідентифікованість	Ідентифіковані активи та зобов'язання – це придбані активи та зобов'язання, які на дату придбання відповідають критеріям визнання статей балансу, встановлених П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств»	Актив є ідентифікованим, якщо він: – може бути відокремлений, тобто, його можна відокремити або відділити від суб'єкта господарювання і продати, передати, ліцензувати, здати в оренду або обміняти індивідуально або разом із пов'язаним із ним контрактом, ідентифікованим активом чи зобов'язанням, незалежно від того, чи має суб'єкт господарювання намір зробити це; – виникає внаслідок договірних або інших юридичних прав, незалежно від того, чи можуть вони бути передані або відокремлені від суб'єкта господарювання або ж від інших прав та зобов'язань (п. 12 МСБО 38 «Нематеріальні активи»)

Критерії	Економічний зміст	
	П(С)БО	МСБО
Контрольованість	Не містить визначення	Суб'єкт господарювання контролює актив, якщо він має повноваження отримувати майбутні економічні вигоди, що надходять від основного ресурсу, та обмежувати доступ інших до цих вигід. Необхідною умовою контролю ресурсів є наявність юридичних прав (п.13 МСБО 38 «Нематеріальні активи»)
Отримання економічних вигод у майбутньому	Не містить визначення	Майбутні економічні вигоди, які надходять від нематеріального активу, можуть включати дохід від продажу продукції чи послуг, заощадження витрат або інші вигоди, які є результатом використання активу суб'єктом господарювання. Наприклад, використання інтелектуальної власності у виробничому процесі може зменшити майбутні виробничі витрати, а не збільшити майбутні доходи (п. 17 МСБО 38 «Нематеріальні активи»)
Вартість достовірно визначена	Придбані (створені) нематеріальні активи зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю (пп. 10–18 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи»)	Нематеріальний актив слід первісно оцінювати за собівартістю (п. 24 МСБО 38 «Нематеріальні активи»)
Наявність первинних документів	Типові форми первісного обліку об'єктів нематеріальних активів та порядок їх застосування затверджені Наказом Міністерства фінансів України «Про затвердження типових форм первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів» від 22 листопада 2004 р. № 732	Не містить визначення

Отже, порівняльний аналіз дозволив виявити, що Положення (стандарти) бухгалтерського обліку не містять чіткого визначення та пояснення таких термінів:

- ідентифікованість;
- нематеріальність;
- контрольованість;
- отримання економічних вигод у майбутньому.

Через це критерії нематеріальних активів, згідно з Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, виявляються звуженими, потребують уточнення, допускають неоднозначне трактування сутності цієї економічної категорії.

При цьому доцільно порівняти критерії невизнання нематеріальних активів у національному та міжнародному законодавстві. Не визнаються нематеріальним активом, а підлягають відображенню у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені:

а) згідно з Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку:

- витрати на дослідження;
- витрати на підготовку та 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, вартість видань і витрати на створення торгових марок;

б) згідно з Міжнародними стандартами бухгалтерського обліку:

- етап дослідження;
- етап розробок;
- внутрішньо генеровані бренди, заголовки, назви видань, перелік клієнтів та інші подібні за своєю сутністю об'єкти.

У цілому, критерії невизнання об'єктів нематеріальними активами у національному та міжнародному законодавстві відрізняються лише в частині: «витрат на підготовку та перепідготовку кадрів», які в Міжнародних стандартах бухгалтерського обліку однозначно відносяться до організаційних витрат і не потребують додаткових пояснень, та «витрат на рекламу та

просування продукції на ринку», тому що в Міжнародних стандартах бухгалтерського обліку витрати на рекламу та маркетинг також є витратами періоду.

Окремо необхідно зауважити щодо невизнання нематеріальними активами витрат на створення торгових марок. У практичній діяльності підприємств, якщо на торгові марки отримано свідоцтво про виключне право власності, вони фактично є нематеріальними активами і можуть бути об'єктами продажу, оренди, ліцензування. Однак у процесі узгодження національних стандартів із міжнародними до П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» було внесено зміни, що розширили перелік витрат, які не визнаються нематеріальними активами, включивши до них витрати на створення торгових марок без обмежень та коментарів. Однак відбулося викривлення трактування міжнародними стандартами термінів «бренд» та «назва бренду». У МСБО 38 «Нематеріальні активи» (п. 37) зазначено, що під терміном «бренд» потрібно розуміти саме маркетингові витрати. Згідно з МСБО 38 «Нематеріальні активи» не визнаються нематеріальними активами витрати на внутрішньо генеровані бренди, які не можна достовірно оцінити та відділити від вартості гудвілу, створеного всередині компанії. Якщо ж індивідуальну справедливую вартість активів можна достовірно оцінити, активи можна визнавати нематеріальними за умови, якщо їх можна ідентифікувати та вони мають визначені строки корисної експлуатації [51].

На підставі проведеного дослідження можна зробити висновок, що основними взаємообумовленими і взаємопов'язаними компонентами, які характеризують економічний зміст нематеріальних активів є:

- немонетарність;
- нематеріальність;
- ідентифікованість;
- підконтрольність;
- достовірна оцінка;
- можливість отримання економічних вигод у майбутньому;

- наявність документів на право власності;
- реальна участь у фінансово-господарській діяльності підприємств.

Крім того, до Положень (стандартів) бухгалтерського обліку доцільно внести доповнення щодо можливості визнання нематеріальними активами внутрішньо генерованих (створених) торгових марок, якщо вони відповідають усім критеріям визнання нематеріальних активів.

Важливим етапом даного дослідження є побудова науково обґрунтованої класифікації нематеріальних активів. Для цілей бухгалтерського обліку всі нематеріальні активи поділяються на 6 груп, передбачених п. 5 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи»:

- 1) права користування природними ресурсами;
- 2) права користування майном;
- 3) права на знаки для товарів і послуг;
- 4) права на об'єкти промислової власності;
- 5) авторські та суміжні з ними права;
- 6) інші нематеріальні активи.

Для цілей податкового обліку Податковий кодекс України також розділяє нематеріальні активи на 6 груп (пп. 145.1.1), на сьогодні класифікація нематеріальних активів для обох видів обліку збігається [62].

Водночас, міжнародні стандарти, на відміну від національних, не наводять групування нематеріальних активів за певними ознаками. Таким чином, можна зробити висновок, що групування нематеріальних активів пооб'єктно згідно з П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» робить класифікацію більш чіткою і структурованою, але вводить певні обмеження.

У ході аналізу класифікації нематеріальних активів у економічній та науковій літературі було виявлено неоднозначність підходів авторів до групування нематеріальних активів.

Основними критеріями для класифікації нематеріальних активів О. Кантерман вважає:

– спосіб придбання нематеріальних активів (створення, купівля, отримання як внесок до статутного капіталу тощо);

– вид нематеріального активу та група, до якої він належить [71].

Однак цих чинників недостатньо, щоб охопити всі об'єкти нематеріальних активів.

Польова Т. пропонує:

– групу «права на комерційні позначення» перейменувати в «права індивідуалізації учасників цивільного обороту товарів та послуг»;

– виключити з групи прав на об'єкти промислової власності право на захист від сумнівної конкуренції, зважаючи на неможливість його оцінки;

– зі складу авторського і суміжних із ним прав виключити право на програми для ЕОМ і додати право на веб-сайт та видавничі права;

– крім того, всю сукупність нематеріальних активів об'єднати «за природою виникнення об'єктів прав» у дві групи: права на об'єкти, які є та не є результатами інтелектуальної діяльності [48].

Цей підхід, на нашу думку, є досить цікавим та інноваційним, однак недостатньо аргументованим та науково обґрунтованим.

Бездушна Ю.С. розробила класифікацію нематеріальних активів за такими характеристиками:

– об'єктами права;

– функціональним призначенням;

– засобами придбання, характером володіння;

– використанням у діяльності;

– терміном корисного використання, засобом оцінки;

– рівнем правової охорони;

– можливостями ідентифікації, джерелами придбання;

– характером участі у виробництві продукції, впливом на фінансовий результат; ступенем ризику вкладень капіталу в активи [6].

Цей підхід відрізняється ґрунтовністю, системністю, максимальним охопленням усіх можливих об'єктів нематеріальних активів за їх

характеристиками та призначенням. Однак на сучасному етапі розвитку суспільно-економічних відносин та реформування облікового процесу нематеріальні активи потребують ще більш чіткої економічної класифікації та однозначного трактування у законодавчих актах. На нашу думку, інформацію про нематеріальні активи потрібно систематизувати наступним чином (табл. 1.2).

Таблиця 1.2

Класифікація об'єктів нематеріальних активів

Група	Об'єкт	Документальне оформлення прав	Код рахунку
1 – права користування природними ресурсами	Право користування надрами. Право користування іншими ресурсами природного середовища. Право користування геологічною та іншою інформацією про природне середовище	Дозволи на користування надрами чи іншими ресурсами природного середовища, а також, геологічною та іншою інформацією про природне середовище	121
2 – права користування майном	Право користування земельною ділянкою (крім права постійного користування). Право користування будівлею. Право на оренду приміщення. Інші подібні права	Установчий договір про здійснення внеску до статутного капіталу у вигляді права користування. Акт приймання-передачі прав. Відповідний договір про придбання прав (наприклад, придбання емфітевзису, суперфіцію). Витяг із Державного реєстру речових прав на нерухомість	122
3 – права на комерційні позначення	Право на торгові марки (знаки для товарів і послуг). Право на комерційні (фірмові) найменування. Інші подібні права	Свідоцтво про реєстрацію виключного права на знак для товарів та послуг	123
4 – права на об'єкти промислової власності	Винаходи. Корисні моделі. Промислові зразки. Сорти рослин. Породи тварин. Компонування (топографії) інтегральних мікросхем. Комерційні таємниці, у тому числі ноу-хау. Захист від недобросовісної конкуренції	Свідоцтво про державну реєстрацію авторського права на інтелектуальну власність, стосовно винаходів, корисних моделей, промислових зразків. Державна реєстрація сортів рослин у службі з охорони прав на сорти рослин Міністерства агропромислової політики	124

Група	Об'єкт	Документальне оформлення прав	Код рахунку
5 – авторське право та суміжні з ним права	Право на літературні, художні, музичні твори. Право на комп'ютерні програми. Право на програми для ЕОМ, компіляції даних (бази даних). Право на фонограми, відеограми. Право на передачі (програми) організацій мовлення. Інші подібні права Авторські права не потребують державної реєстрації	Права виникають у момент створення твору (самостійно автором, або на замовлення з повною передачею авторських прав замовнику). Реєстрація проводиться за бажанням автора в Державній службі інтелектуальної власності	125
6 – інші нематеріальні активи	Право на провадження діяльності. Використання економічних та інших привілеїв. Інші подібні права	Суб'єкт господарювання для проведення ліцензованого виду діяльності повинен отримати ліцензію. Ліцензія видається на визначений у ній строк і не підлягає відчуженню та передачі іншим суб'єктам господарювання	127

Оскільки в сучасних умовах інноваційного розвитку виробництва перелік об'єктів нематеріальних активів постійно розширюється, удосконалення класифікації названих об'єктів дозволить уникнути викривлення показників обліку господарської діяльності та сформувати ефективні системи управління нематеріальними активами для підвищення ефективності виробництва. З огляду на це цікавим є підхід до класифікації нематеріальних активів залежно від мети, яка ставиться користувачами.

Розширений перелік класифікаційних ознак нематеріальних активів залежно від мети, яка ставиться користувачами облікової інформації, наведено у табл. 1.3.

При цьому для цілей бухгалтерського обліку пріоритетною є правова ознака, яка передбачає групування нематеріальних активів за трьома видами: права користування ресурсами та іншим майном; права на здійснення певних видів діяльності; права на об'єкти інтелектуальної власності. З погляду автора, запропонована класифікація містить мінімальну кількість класифікаційних видів нематеріальних активів, що значно полегшує роботу бухгалтера і є простою у використанні.

Класифікація нематеріальних активів залежно від мети, що при цьому ставиться користувачами

Класифікаційна ознака	Групування	Можливість використання
Термін використання	З обмеженим строком Без обмеженого строку	Використовується для цілей бухгалтерського обліку при нарахуванні амортизації
Ступінь ідентифікації	Ідентифіковані Не ідентифіковані	Використовується для цілей бухгалтерського обліку з метою визнання даного об'єкту
Ступінь правової захищеності	Захищені Не захищені	Використовується в юридичній практиці, для цілей бухгалтерського обліку з метою документального оформлення прав на даний об'єкт
Ступінь відчуження	Не відчужені від підприємства Не відчужені від індивіда Відчужені	Використовується для цілей бухгалтерського обліку з метою визнання даного об'єкту
Шляхи надходження	Отримані від інших суб'єктів Створені самим підприємством	Використовується для цілей бухгалтерського обліку з метою визначення вартості даного об'єкту
Ступінь ліквідності і ризику	Низьколіквідні Високоліквідні	Використовується для цілей аналізу
Правова ознака	Права користування природними ресурсами і майном Права на винаходи та інші об'єкти інтелектуальної власності Права користування економічними, організаційними та іншими вигодами	Використовується для цілей бухгалтерського обліку з метою побудови системи рахунків бухгалтерського обліку

Підходи до визначення, визнання та класифікації нематеріальних активів суттєво впливають на методику їх оцінки.

За висновком експертів П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» дозволяє обліковувати й оцінити нематеріальні активи лише з позицій традиційного витратного підходу, оскільки у вітчизняній традиції об'єкти, які мають цінність і вартість, обліковуються перш за все з урахуванням витрат на їх створення, а також амортизації. У постіндустріальній економіці такий підхід непридатний: користь від використання нематеріального активу може в багато разів перевищувати витрати на його створення. У такому випадку справедлива вартість нематеріальних активів має буде визначатися не з

урахуванням витрат на створення певних активів, а згідно з оцінкою перспектив їх комерційного використання [62].

Фахівці в галузі оцінки вартості зазначають, що нематеріальні активи можуть бути представлені як один із трьох оціночних об'єктів [10]:

- нематеріальні активи, які не можуть бути відділені від компанії – наявність усталеної клієнтури, наявність системи управління якістю, досягнення у сфері громадської чи соціальної діяльності, загальна репутація компанії;

- нематеріальні активи, що не можуть бути відділені від індивіда (знаннєвий ресурс) – особиста репутація менеджменту або власників компанії, їхні професійні навички тощо;

- нематеріальні активи, які можуть бути відділені як від компанії, так і від індивіда – товарні знаки, патенти, ліцензії, архіви, особливості технології тощо.

Загальна вартість нематеріальних активів може бути визначена як сума окремих об'єктів нематеріальних активів, при цьому певна група таких об'єктів може бути оцінена за одним методом, а інша група – за іншими методами (залежно від їхнього призначення та особливостей використання в конкретний проміжок часу). Проте, пріоритетною є оцінка нематеріальних активів за справедливою вартістю.

Алгоритм справедливої (ринкової) оцінки нематеріальних активів передбачає виконання таких робіт [44]:

- ідентифікація нематеріального активу (управлінська і правова);

- визначення справедливої вартості нематеріального активу з використанням різних підходів;

- визначення ролі і значення нематеріального активу у формуванні результатних показників (загальна вартість компанії, рентабельність, дохідність тощо);

- формування пропозицій (з використанням інструментарію факторного аналізу з урахуванням даних маркетингових досліджень) щодо підвищення ефективності використання нематеріального активу;

- побудова прогнозу (передбачення) життєвого циклу нематеріального активу та визначення перспектив його модифікації (удосконалення).

У контексті запропонованого дослідження варто зупинитися на питанні вартісної оцінки нематеріальних активів, а також визначенні можливостей збільшення їхньої справедливої вартості. Для визначення сумарної вартості нематеріальних активів варто застосовувати один з трьох підходів:

- вартість визначається на основі витратного методу як сума складових елементів витрат (витрати на оплату праці, податки, загальноуправлінські витрати, витрати на придбання патенту тощо);

- вартість визначається як різниця ринкової вартості компанії та вартості матеріальних активів;

- вартість визначається по кожному нематеріальному активу окремо (в тому числі можливе одночасне використання різних методів – дохідного, витратного, порівняльного) з подальшим поєднанням отриманих результатів з урахуванням «синергетичного ефекту» (вважається, що згідно з цим ефектом вартість складових нематеріальних активів може зростати не лінійно, а за законами прогресії).

У сучасних дослідженнях найпоширенішим методом оцінки вартості нематеріальних активів є дохідний, оскільки так звані знаннєві компанії створюватимуть, як правило, унікальні знання (інтелектуальну продукцію), які переважно не матимуть здатності до порівняння (що унеможливить застосування порівняльного підходу) (табл. 1.4). Крім того, нові знання (інтелектуальна продукція) все частіше використовуватимуться разом з попередніми або суміжними знаннями (інтелектуальною продукцією), що створюватиме значний «ефект синергії», який важно буде враховувати при застосуванні витратного підходу [25].

Таблиця 1.4

Порівняльна характеристика підходів та методів оцінки нематеріальних активів

Експертна оцінка нематеріальних активів			Оцінка нематеріальних активів для цілей бухгалтерського обліку		
Підхід	Методи оцінки	Сутність підходу	Вид оцінки	Шляхи надходження	Складові і порядок формування вартості
Витратний	1. Прямого відтворення 2. Заміщення	Передбачає визначення поточної вартості витрат на відтворення або заміщення об'єкта оцінки з подальшим коригуванням їх на суму зносу (знецінення)	Первісна вартість придбаного об'єкта	Придбання за грошові кошти	Складається з ціни (вартості) придбання (крім отриманих торговельних знижок), мита, непрямих податків, що не підлягають відшкодуванню, та інших витрат, безпосередньо пов'язаних з його придбанням і доведенням до стану, в якому він придатний для використання за призначенням
Витратний			Первісна вартість об'єкта, створеного власними силами	Створення власними силами	Включає прямі витрати на оплату праці, прямі матеріальні витрати, інші витрати, безпосередньо пов'язані із створенням цього нематеріального активу та доведенням його до стану придатності для використання за призначенням (оплата реєстрації юридичного права, амортизація патентів, ліцензій тощо)

Продовж. табл. 1.4

Експертна оцінка нематеріальних активів			Оцінка нематеріальних активів для цілей бухгалтерського обліку		
Підхід	Методи оцінки	Сутність підходу	Вид оцінки	Шляхи надходження	Складові і порядок формування вартості
Порівняльний	1. Накопичення активів 2. Ринку капіталу	Передбачає аналіз цін продажу та пропонування подібного майна з коригуванням відмінностей між об'єктами порівняння та оцінки	Справедлива вартість	Внесення до статутного капіталу Безоплатне надходження В обмін на інше майно	Сума, за якою може бути здійснений обмін активу, або оплата зобов'язання в результаті операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами
Дохідний	1. Пряма капіталізація доходу 2. Непряма капіталізація доходу (дисконтування грошового потоку)	В яких вартість об'єкта оцінки визначається як поточна вартість очікуваних доходів від найбільш ефективного використання об'єкта оцінки, включаючи дохід від його можливого перепродажу	Не застосовують		

За наявності у компанії наукових розробок вартісний еквівалент їхньої цінності може бути визначений за стандартними формулами, наведеними у спеціальній літературі [44]. Можливе застосування підходу «врахування попередніх інвестицій». Згідно з цим підходом, при визначенні вартості наукової розробки, яка має, приміром, чотирічну давнину, необхідно скласти одну четверту частину витрат, які здійснені три роки назад, дві чверті частини витрат, що здійснені два роки тому, три чверті частини витрат, що здійснені рік тому, і повні витрати поточного року. В ході оцінки наукової розробки необхідно врахувати результати використання розробки (вплив на

результат) за дохідним методом, а також порівняти її з аналогічними. Останнє також необхідне для визначення стадії життєвого циклу розробки та перспектив її подальшого використання.

У практиці управління знання можуть розглядатися як нематеріальний актив лише у тому випадку, якщо вони відповідають усім критеріям такого активу, а саме: знання має бути ідентифікованим, а також приносити економічну користь. Та обставина, що знання зазвичай не належать компанії (на противагу від інформації), дозволило сформулювати теоретико-методологічні засади визначення так званої «інтелектуальної ренти».

Так, Ю. Козир зазначає, що визначити вартість знання можна на основі одного з методів [48]: метод відновної вартості, метод вартості заміщення, метод нагромадження знань, метод капіталізації, метод співставлення (табл. 1.5).

Таблиця 1.5

Методи оцінки вартості знань

Метод, особливості застосування	Формула
Метод відновної вартості базується на тому, що знання з точки зору продавця можуть бути «продані», «здані в оренду» або «втрачені», а з точки зору покупця – «куплені», «взяті в оренду» або «отримані самостійно». Це відбувається тоді, коли підприємству (підприємцю) вигідніше (корисніше) вкласти власні або залучені інвестиції у пошук нового знання на свій ризик, аніж купувати їх у власника або користувача. Показник вартості знання отримується з урахуванням індексованої інвестицій у пошук аналогічного знання на момент оцінки	$P_3 = B + Y - I \quad (1.1)$ <p>де P_3 – вартісна оцінка знань; B – сума індексованих витрат на знання, отримані раніше; Y – сума вартості індексованих зусиль на опанування знанням; I – сумарний накопичений знос знань (ефект «старіння знань»)</p>
Оцінка за методом вартості заміщення базується на визначенні «витратного попиту», в межах якого встановлюється обсяг витрат на придбання знань з урахуванням перспективи попиту на них	$P_3 = \sum_{i=1}^{t-1} \frac{B_i(1+g)}{(1+inf)} + PV \quad (1.2)$ <p>де B_i – витрати періоду i на отримання знань; g – очікуваний темп зростання вартості освіти; inf – очікуваний темп інфляції; t – кількість періодів часу, необхідних для отримання знань; PV – приведена вартість зусиль на опанування знанням</p>

Метод, особливості застосування	Формула
<p>Оцінка за методом нагромаджених знань базується на принципах методу нагромадження активів. При визначенні вартості знань необхідно оцінити обсяг знань кожного працівника, зробити корегування на їх об'єктивну втрату (старіння знань, небажання або невміння працівників використовувати набуті знання, втрачання знань через забудькуватість тощо). Загалом вартість нагромаджених знань визначається з урахуванням чинників зносу (фізичного і морального) знань. Сумарно нагромажені знання працівника можуть бути визначені з урахуванням чинників старіння отриманих знань («моральний знос») та забування</p>	$P_3 = \sum_{i=1}^k a_i TK_i \quad (1.3)$ <p>де a_i – емпірично визначені коефіцієнти, які призводять до залежності вартості та обсягу нагромаджених знань типу i; TK_i – вартісна оцінка сумарно нагромаджених знань типу i; k – кількість видів (типів) знань</p> $TK_i = \sum_{j=-t}^0 tk_{ij}(1 - A_{ij})(1 - B_{ij}) \quad (1.4)$ <p>де tk_{ij} – нагромажені знання i-го типу, отримані в період j; A_{ij} – моральне старіння знання i-го типу в період часу j; B_{ij} – втрата (забування) знань i-го типу в період часу j</p>
<p>В основі підходу оцінки нематеріальних активів за методом капіталізації лежить ідея про капіталізацію оплати найманої праці працівника, який використовує спеціальні (унікальні) знання</p>	<p>При цьому обсяг витрат на утримання працівника є для компанії капіталізованою оцінкою використання певного знання. Слід враховувати, що вартість праці може розглядатися з точки зору «внутрішніх витрат» (реальна заробітна плата) і «зовнішніх вигод» (дохід, пов'язаний з використанням результатів праці)</p>
<p>Метод порівняння дозволяє провести оцінювання вартості знання на основі даних порівняльних досліджень (невідомо вартість певного знання порівнюється з відомою вартістю аналогічного знання). Для проведення розрахунків необхідно знати вартість аналогічного знання (інтелектуального продукту)</p>	$P_c = P_{np} \times k \times T / t \quad (1.5)$ <p>де k – частка інтелектуальної праці в вартості інтелектуального продукту; T – строк амортизації знань (інтелектуального продукту); t – кількість виробничих циклів, протягом яких може використовуватися знання (інтелектуальний продукт)</p>

На основі зроблених узагальнень можна запропонувати модель, яка дозволяє визначити (оцінити) вартість кваліфікованих послуг працівника:

$$P_{ky} = P_p \times n_i \times k_i = P_3 \times n_i \times t_i \times z \quad (1.6)$$

де P_{ky} – вартість надання кваліфікованих послуг; P_3 – вартість накопичених знань, які можуть бути визначені за формулами (1), (2), (3); n_i – частка накопичених знань, необхідних для вирішення i -го завдання; k_i –

кількість циклів використання знань при вирішенні i -го завдання; t_i – час, необхідний для вирішення i -го завдання; z – коефіцієнт пропорційності.

Вартість повних кваліфікованих послуг для зовнішніх користувачів (покупців) можна оцінити, якщо підсумувати вартість відповідних чинників:

$$P_{\text{кузаг}} = P_{\text{куобл}} + P_{\text{кум}} + Am + Bo + П \quad (1.7)$$

де $P_{\text{ку обл}}$ – вартість послуг, пов'язаних із використанням спеціального обладнання; $P_{\text{ку н}}$ – вартість послуг, не пов'язаних з використанням спеціального обладнання; Am – амортизація використаних активів; Bo – інші витрати (оренда, податки, матеріали тощо); $П$ – прибуток.

Вартість компетенції працівника в певній сфері діяльності визначається затребуваністю ринком відповідних послуг з урахуванням кількості працівників, які мають необхідний рівень кваліфікації. В умовах постіндустріальної економіки все більшого значення набуватиме така характеристика працівника, як здатність самостійно вирішувати виробничі завдання, формалізовані або неформалізовані з точки зору технологій ухвалення виробничих рішень.

Йдеться про здатність працівника правильно, самостійно і в належні строки ухвалювати виробничі рішення. Природно, що набуватимуть розповсюдження системи тестування інтелектуального потенціалу та знаннєвого ресурсу працівників (зокрема, за допомогою широко відомої методології визначення коефіцієнта IQ). Вартість компетенції працівника в такому разі може бути визначеною за формулою:

$$P_z = b \times IQ \times TK_i \quad (1.8)$$

де b – коефіцієнт затребуваності ринком відповідного знання (сукупності знань, навичок, вмінь); IQ – коефіцієнт інтелекту працівника; TK_i – обсяг нагромаджених знань, визначених за формулою (1.9).

На практиці застосування даних методологічних підходів можуть спричинити певні ускладнення. Одне з найрозповсюджених – складність визначення загальної вартості нематеріальних активів, які представлені багатьма об'єктами. В такому випадку доцільно визначити «фокусну групу» нематеріальних активів, до складу якої включити ті об'єкти, що об'єктивно є найбільш економічно вигідними для компанії. Вартість інших нематеріальних активів доцільно визначити за прискореною (стандартною) методологією, наприклад, з використанням даних бухгалтерського обліку.

Інше ускладнення – високий динамізм вартості нематеріального активу (він може швидко змінювати свою ціну і вартість). Тому в процесі управління вартістю нематеріальних активів важливо врахувати особливості і тенденції ринків (галузевих, регіональних, національних, локальних тощо), на які розповсюджується діяльність компанії.

Ще одне ускладнення – невизначеність життєвого циклу нематеріальних активів (одні можуть «жити» кілька років і навіть десятиліть, інші – кілька днів або взагалі жодного дня). В цьому контексті рекомендується застосовувати різні методологічні підходи. У випадку невизначеності перспектив використання нематеріального активу доцільне застосування витратного підходу, у випадку його використання, але неналежного патентного захисту застосовується порівняльний підхід, а у випадку використання унікального активу з високим ступенем патентного захисту – дохідний підхід.

Одним із проявів переходу до постіндустріальної економіки є скорочення частки традиційних асигнувань інвестицій і інновацій та формування потреби збільшення частки власних коштів підприємств, спрямованих на формування і приріст конкурентоспроможного інтелектуального капіталу. Такий капітал формується з нематеріальних активів, які комерціалізуються. У зв'язку із розширенням пріоритетів інноваційного розвитку в системі корпоративного управління виникають

якісно нові завдання, пов'язані з управлінням вартістю нематеріальних активів.

Компанії-лідери з метою побудови ефективної системи управління вартістю в умовах постіндустріальної економіки концентрують увагу на трьох аспектах: побудова систем загального та вартісного управління, спрямованого на майбутнє ринку та (або) галузі; систематичне переосмислення ринкової ситуації (моніторинг, аналіз і корегування умов господарювання в контексті вартісного управління); гнучкість реагування та адаптації. Одним із проявів управлінської гнучкості в контексті вартісного управління є здатність до концентрації нематеріальних активів.

Особливе місце в системі стратегічних ресурсів сучасних компаній займають результати інтелектуальної діяльності, можливості нарощування та використання інтелектуального потенціалу, а також прирівняні до них засоби індивідуалізації (фірмові назви, бренди, товарні знаки тощо). Досвід провідних компаній щодо створення систем ефективного управління нематеріальними активами, зокрема досліджуваного підприємства ПрАТ «Полтавський олійно-екстракційний завод – Кернел Груп», дає змогу виділити два аспекти одержання комерційної користі (йдеться передусім про зростання вартості таких компаній): створення так званої «інтелектуальної вартості» (value creation), тобто інтелектуальних продуктів; екстракція (вилучення) цієї вартості (value extraction), тобто її комерційне використання. Створення вартості на основі використання інтелектуального ресурсу відбувається в результаті генерування нового перспективного знання та його трансформації в інновації з подальшим одержанням комерційного ефекту.

Організація на рівні компанії раціонального управління нематеріальними активами набуватиме дедалі відчутнішої ваги ще й тому, що перехід на рейки постіндустріальної економіки супроводжується стрімкою зміною структури і показників результативності виробництва (у розвинутих країнах внесок знаннєвих галузей у формування валового внутрішнього продукту перевищує 40%, в Росії – 12%, в Україні – 9%),

трансформацією управлінських мереж, ускладненням інформаційних потоків [26]. У цьому зв'язку російський дослідник Б. Мільнер наводить цікаві дані: «За останні 20 років обсяги продажів у наукомісткому секторі розвинутих країн світу зростали у 1,7 рази швидше, ніж в обробній промисловості... Нечувано зросла швидкість матеріалізації та впровадження знань. Так, час між винаходом та його застосуванням складав для: фотографії – 100 років, парової машини – 80, телефона – 50, літака – 20, радара – 15, атомної бомби – 6, лазера – 2, факса – 3 місяці».

1.2. Значення і завдання обліку та аудиту нематеріальних активів, їх нормативно-правове регулювання

Бухгалтерський облік є складною системою – сукупністю елементів методу обліку, пов'язаних між собою та об'єднаних в єдине ціле, які надають інформацію про стан і рух активів, капіталу і зобов'язань, про характер і результати господарювання в єдиному грошовому вимірнику. Виступаючи ланкою зв'язку між господарською діяльністю та особами, які приймають рішення, бухгалтерський облік:

- по-перше, вимірює господарську діяльність шляхом реєстрації даних про неї для подальшого використання;
- по-друге, виконує обробку даних та інтерпретує їх таким чином, щоб вони набули практичної корисності;
- по-третє, передає у вигляді звітів і інформацію тим, хто використовує її для прийняття управлінських рішень [12].

До завдань бухгалтерського обліку відносять:

- забезпечення збереження майна підприємства;
- контроль за майном підприємства для забезпечення системи управління інформацією про його зміни;

– визначення фінансового результату, який в економічному значення не завжди співпадає з фінансовим результатом в юридичному розумінні;

– перерозподіл ресурсів в економіці країни за рахунок збільшення вартості цінних паперів окремого підприємства та попиту на них на фондовому ринку, що залежить від результатів діяльності, які визначаються бухгалтером та офіційно оприлюднюються.

Таким чином, основним завданням бухгалтерського обліку є опрацювання фактів господарської діяльності й одержання достовірних облікових даних з метою формування об'єктивної фінансової, податкової та статистичної інформації (звітності) для прийняття на її підставі управлінських рішень.

Виконання поставлених завдань стає цілком можливим за умов:

- безперервного ведення бухгалтерського обліку;
- вибору оптимальної форми організації бухгалтерського обліку;
- формування ефективної облікової політики на підставі пріоритетів економічної політики підприємства;
- розробки системи управлінського (внутрішньогосподарського) обліку за бажанням підприємства;
- розробки схеми документообігу та технології оброблення облікової інформації;
- створення необхідних умов для раціональної організації облікового процесу з боку керівництва підприємства та його ведення — з боку головного бухгалтера або особи, на яку покладено ведення бухгалтерського обліку підприємства.

Основними завданнями обліку нематеріальних активів є:

- правильне і своєчасне документування та відображення в обліку операцій, пов'язаних з рухом нематеріальних активів;
- контроль за зберіганням та ефективним використанням нематеріальних активів;

– правильне і своєчасне нарахування амортизації (зносу) нематеріальних активів;

– правильне і своєчасне складання та подання звітності щодо нематеріальних активів.

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 [50].

Мета аудиту нематеріальних активів полягає у висловленні незалежної кваліфікованої думки про вірогідність, повноту та неупередженість подання інформації про нематеріальні активи у фінансовій звітності підприємства [2].

Специфічність нематеріальних активів потребує наявності у того, хто перевіряє, компетентності та високої професійної майстерності під час здійснення аудиторських процедур з цими об'єктами.

Завданнями аудиту операцій з нематеріальних активів є:

1. Перевірка складу нематеріальних активів для: об'єктів, які засновники підприємства внесли до статутного фонду; об'єктів, придбаних за плату; об'єктів, одержаних безкоштовно від юридичних і фізичних осіб.

2. Перевірка операцій з надходження нематеріальних активів.

3. Перевірка операцій з реалізації нематеріальних активів і передавання безкоштовно іншим підприємствам.

4. Перевірка нарахування амортизації нематеріальних активів.

5. Перевірка правильності бухгалтерських записів у облікових реєстрах і звітності.

6. Перевірка достовірності визначення вартості нематеріальних активів.

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

8. Контроль за дотриманням законодавства і нормативних документів, що регулюють правила ведення обліку і складання звітності, методології оцінки нематеріальних активів.

Виконання поставлених перед аудитором завдань дозволяє підтвердити достовірність даних фінансової звітності та використовувати їх для прийняття ефективних управлінських рішень. Нематеріальні активи унікальні за своїми характеристиками, своїм складом, за рівнем впливу на результати господарської діяльності та фінансовий стан підприємств. Проаналізувавши прийняті нормативні документи з бухгалтерського обліку та аудиту, в тому числі обліку нематеріальних активів, можна виділити декілька рівнів нормативного регулювання обліку та аудиту нематеріальних активів підприємства (рис. 1.1).

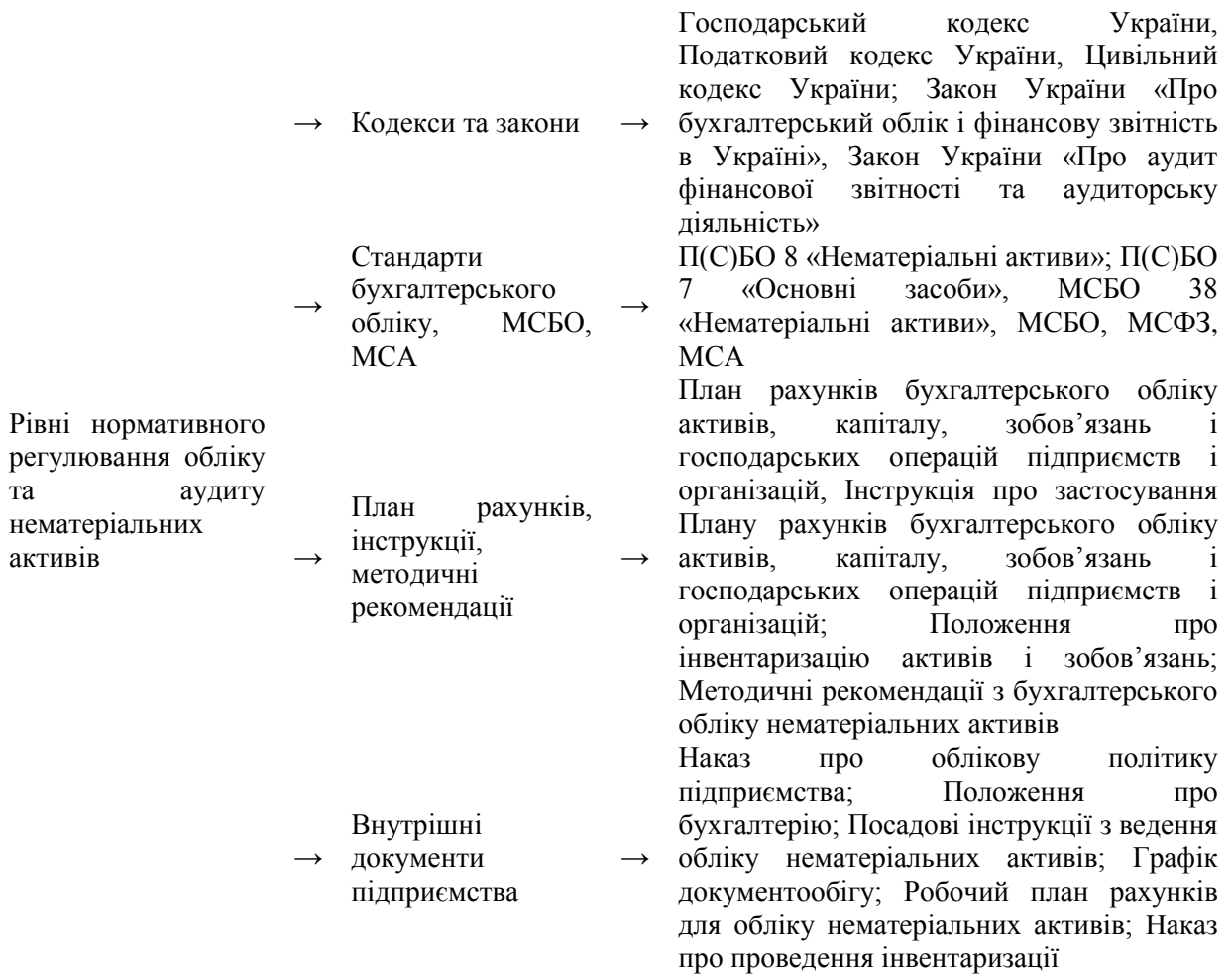


Рис. 1.1. Рівні нормативного регулювання обліку та аудиту нематеріальних активів підприємства

Перших три рівні регулюються державою і є обов'язковими для виконання усіма підприємствами та організаціями. При чому, документи певного рівня не повинні суперечити документам більш вищого рівня. Документи четвертого рівня формуються безпосередньо на підприємстві.

Основним нормативним документом, який визначає правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні, є Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». Закон надає право підприємству самостійно визначати облікову політику підприємства, обирати форму бухгалтерського обліку як певну систему реєстрів обліку, порядку і способу реєстрації та узагальнення інформації в них з дотриманням єдиних засад, встановлених цим Законом, та з урахуванням особливостей своєї діяльності і технології обробки облікових даних, розробляти систему і форми внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, звітності і контролю господарських операцій, визначає права працівників на підписання бухгалтерських документів, затверджувати правила документообігу і технологію обробки облікової інформації, додаткову систему рахунків і реєстрів аналітичного обліку, може виділяти на окремий баланс філії, представництва, відділення та інші відокремлені підрозділи, які зобов'язані вести бухгалтерський облік, з наступним включенням їх показників до фінансової звітності підприємства. Зазначено також, що питання організації бухгалтерського обліку на підприємстві належать до компетенції його власника або уповноваженого органа [3].

У П(С)БО 7 «Основні засоби» розкрито методи нарахування амортизації нематеріальних активів та строки нарахування амортизації [63].

П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» визначає методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про нематеріальні активи і незавершені капітальні інвестиції в нематеріальні активи та розкриття інформації про них у фінансовій звітності. Однак норми цього Положення не поширюються на гудвіл та операції з нематеріальними активами, особливості

обліку яких визначаються іншими положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку [64].

Відповідно до Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій для обліку нематеріальних активів передбачено рахунок 12 «Нематеріальні активи».

В Інструкції про застосування Плану рахунків розкрито характеристику цього рахунку та наведено типову кореспонденцію рахунків з обліку нематеріальних активів.

Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» визначає правові засади здійснення аудиторської діяльності в Україні і спрямований на створення системи незалежного фінансового контролю з метою захисту інтересів користувачів фінансової та іншої економічної інформації.

Міжнародні стандарти аудиту (МСА) є обов'язковими до застосування при здійсненні аудиторської перевірки в Україні, у тому числі щодо нематеріальних активів.

Призначення стандартів полягає у забезпеченні: високого рівня гарантій щодо якості аудиторських послуг; високого іміджу професії аудитора; взаємозв'язку між окремими елементами та процесами аудиторського циклу; вирішення спірних питань між аудиторами та замовниками їх послуг, встановлення рівня відповідальності аудиторів; розуміння користувачів аудиторської інформації процесу аудиторської перевірки [52]. З наведеного вище можна зробити висновок, що, незважаючи на адаптацію вітчизняної практики обліку та аудиту до міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, звітності та аудиту, нині зберігаються національні відмінності в обліку нематеріальних активів. Тому нагальною потребою залишаються питання реформування бухгалтерського обліку й аудиту та удосконалення чинної нормативної бази.

1.3. Характеристика фінансово-господарської діяльності та постановки обліково-аналітичної роботи на ПрАТ «Полтавський олійно-екстракційний завод – Кернел Груп»

Дослідження виконано на матеріалах підприємства ПрАТ «Полтавський олійно-екстракційний завод – Кернел Груп».

Кернел (Kernel Holding S.A.) – провідний у світі та найбільший в Україні виробник та експортер соняшникової олії, ключовий постачальник сільськогосподарської продукції з регіону Чорноморського басейну на світові ринки. Свою продукцію Кернел експортує більш ніж в 60 країн світу. Бізнес-модель підприємства відображена на рис. 1.2.

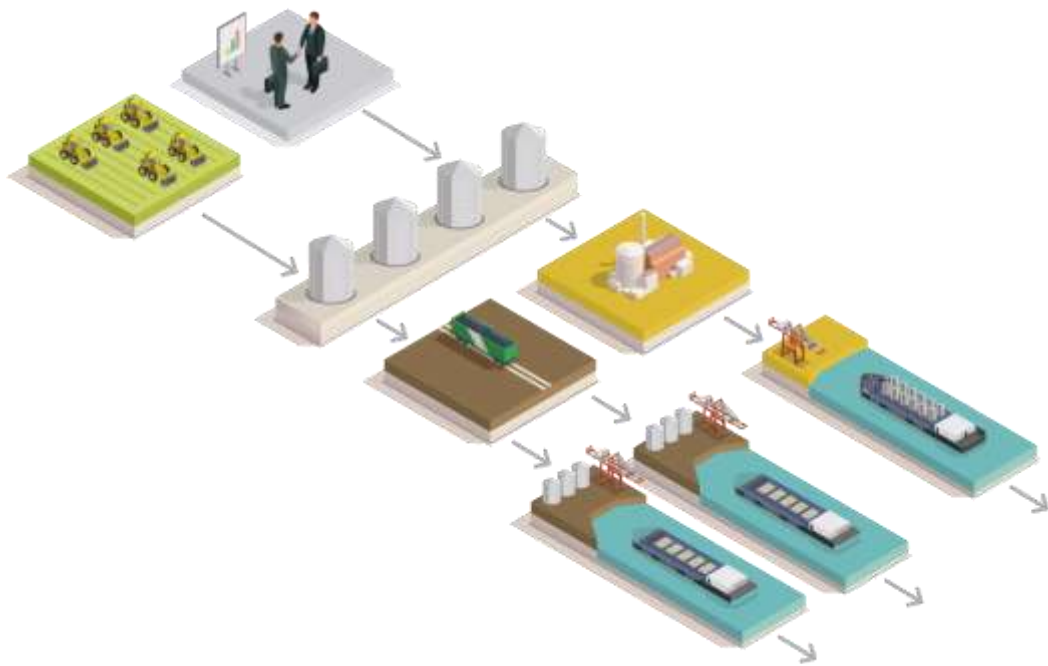


Рис. 1.2. Бізнес-модель «Кернел-Груп»

Kernel Holding S.A. є акціонерним товариством, зареєстрованим у Люксембурзі. Акції компанії торгуються на Варшавській фондовій біржі з 2007 року.

Компанія дотримується принципів корпоративного управління, встановлених Фондовою біржею Люксембургу і найкращих практик

корпоративного управління емітентів Варшавської фондової біржі. Принципи і структуру корпоративного управління визначено у статуті компанії.

Рада директорів компанії складається з восьми директорів, троє з яких є незалежними. У Раді директорів діє Аудиторський комітет, основними функціями якого є сприяння в моніторингу повноти і достовірності фінансової інформації, а також розгляд та оцінювання аудиторських, бухгалтерських і фінансових процесів звітності компанії. До складу Аудиторського комітету входять незалежні директори: Сергій Шibaєв (голова комітету), Наталі Башиш та Анджей Данильчук.

Основною функцією Комітету з призначень і винагород є сприяння Раді директорів у визначенні критеріїв і процедур винагородження директорів, а також у розгляді кандидатур для обрання чи переобрання до складу Ради директорів. До Комітету з призначень і винагород входять незалежні директори Анджей Данильчук (голова комітету) та Наталі Башиш, а також голова Ради директорів компанії Андрій Веревський.

Аудит річної фінансової звітності компанії та огляд піврічної звітності проводить незалежний аудитор, якого призначають на щорічних зборах акціонерів. З 2012 року звітність Кернел аудіюється Deloitte Audit S.à r.l.

Управління підприємством здійснюється із використанням принципів, наведених у табл. 1.6.

Таблиця 1.6

Принципи управління Кернел Груп

Фінансова стабільність	Стійка ділова репутація	Професійна команда лідерів
Стратегічний системний менеджмент	Прозорість і чесність	Партнерство і єдність цілей
Синергія бізнес-інтеграції	Відповідальне лідерство	Залученість як внутрішнє підприємництво
Ефективне управління активами і ресурсами	Дотримання законів і правил	Взаємоповага і довіра
Зміни та інновації	Сталий розвиток і соціальна відповідальність	Розвиток потенціалу людей

Основні торгові марки, що виготовляються та реалізуються Кернел узагальнено у табл. 1.7.

Таблиця 1.7

Торгові марки Кернел

Торгова марка	Характеристика
1	2
	<p>«Щедрий Дар» – національний бренд, що входить до трійки лідерів ринку соняшникової олії в Україні. Виготовляється за двома унікальними технологіями: холодної рафінації (олія не зазнає багаторазового нагрівання та охолодження, зберігаючи свою первинну структуру) та першого віджиму (для отримання олії використовується виключно ціле ядро насіння, з якого одноразовим віджимом за низької температури відбирається тільки перша, біологічно найцінніша олія)</p>
	<p>«СТОЖАР» – статусний бренд для сучасної господині. Завдяки технології глибокого очищення Soft Column – рафінована олія «СТОЖАР» є ідеальною для універсального використання: смаження, випікання, приготування дресінгів, соусів</p>
	<p>Соняшникова олія «ЧУМАК» – premium-олія з українським колоритом, що виготовляється лише з найкращих українських сортів соняшнику. Асортиментний ряд складається з рафінованої олії «ЧУМАК Золота» і нерафінованої «ЧУМАК Домашня» з традиційним присмаком смаженого насіння</p>
	<p>Асортиментний ряд ТМ «QLIO» містить олію extra virgin та оливки. Це – найкраща іспанська сировина, дбайливе збирання оливок, що запобігає пошкодженню та окисленню плодів до процесу їх віджиму, сучасні європейські технології виробництва. Головним принципом продукції цієї торгової марки є збереження конкурентної доступної ціни за незмінно високої якості товару європейського виробництва</p>

1	2
 <p><i>З апетитом до життя!</i></p>	<p>«МАРИНАДО» – національний бренд, який входить до п'ятірки лідерів у категорії «Овочева консервація». Вже понад 10 років під цим брендом проводиться селекція та виготовлення найкращих зразків у своїй категорії як українського, так і європейського виробництва. Бренд успішно реалізує завдання зі створення асортименту виключно якісної продукції, що підтверджують сертифікати IFS, ISO 22000, BRC BODY та ін. «МАРИНАДО» пропонує більше 30 видів продуктів різних товарних груп – овочеву консервацію та натуральні соуси (хрін, гірчицю, томатну пасту), які зможуть задовольнити потреби найвибагливіших гурманів</p>
 <p>REFINED PERFECTION</p>	<p>На найбільш вишуканих кухнях світу завжди присутня елегантна пляшка «Le Blanc». Ця соняшникова олія настільки чиста, що її неможливо відчуту на смак навіть у найвитонченіших стравах. Вона така прозора, що деколи її складно розгледіти на найбільш гладкій поверхні. І настільки досконала, що з нею хочеться готувати знову і знову. Про таку олію зазвичай кажуть: це – Refined Perfection</p>
 <p>From Kernel to the world</p>	<p>KERNEL – виробник соняшникової олії №1 у світі. Як визнаний світовий лідер, компанія забезпечує стабільний контроль усіх етапів виробництва продукту, який відповідає всім найвищим стандартам якості. Якість олії бренду «KERNEL» високо цінують споживачі в понад 30 країнах світу</p>
 <p>THE CHEF IS HERE</p>	<p>Соняшникова олія «Premi», у якій будь-який шеф-кухар – чи то за фахом, чи то за покликанням – відшукає власні переваги. Завдяки ретельному очищенню «Premi» не має смаку та запаху, повністю зберігаючи первинний смак усіх інгредієнтів страви. «Premi» створено з добірного насіння соняшника, очищеного за допомогою спеціальної технології SoftColumn</p>

На ПрАТ «Полтавський олійно-екстракційний завод – Кернел Груп» виготовляється продукція торгової марки «Щедрий Дар». Також, відповідно до статуту досліджуване підприємство займається оптовою торгівлею зерном, необробленим тютюном, насінням і кормами для тварин; оптовою торгівлею молочними продуктами, яйцями, харчовими оліями та жирами.

Основні показники, що характеризують обсяги виробництва та реалізації основних видів продукції, наведено у табл. 1.8.

Таблиця 1.8

Інформація про обсяги виробництва та реалізації основних видів продукції ПрАТ «Полтавський олійно-екстракційний завод – Кернел Груп» за 2018 р.

Основний вид продукції ¹	Обсяг виробництва			Обсяг реалізованої продукції		
	у натуральній формі (фізична од. вим.) ²	у грошовій формі (тис.грн.)	у відсотках до всієї виробленої продукції	у натуральній формі (фізична од. вим.)	у грошовій формі (тис. грн.)	у відсотках до всієї реалізованої продукції
Надання послуг з переробки насіння соняшнику	199790.851	170814.035	27.1	199790.851	170814.035	27.1
Надання послуг з рафінації	76660.200	70373.29	11.2	76660.200	70373.29	11.2
Надання послуг з фасування олії	72711.160	203382.427	32.3	72711.160	203382.427	32.3
Інші послуги	-	184720.096	29.4	-	184720.096	29.4

Управління на ПрАТ «Полтавський олійно-екстракційний завод – Кернел Груп» здійснюється директором підприємства – Данильченко Сергій Анатолійович, бухгалтерський облік на підприємстві ведеться відокремленим структурним підрозділом – бухгалтерією, на чолі із головним бухгалтером –

¹ Зазначаються основні види продукції, які складають більше 5% від загального обсягу виробленої продукції в грошовому вимірі.

² Фізична одиниця виміру (зазначити) - штуки, тонни, кілограми, метри тощо.

Аболмасовою Вікторіє Валеріївною. Результатом ведення обліку є складання та подання фінансової звітності, що була джерелом проведення аналізу.

В сучасних умовах господарювання, які характеризуються високими ризиками невизначеності, розробка ефективних управлінських рішень економічними суб'єктами набуває особливої актуальності. В умовах ринкової економіки обґрунтованість та дієвість управлінських рішень на мікро- та макрорівнях значною мірою залежить від результатів оцінки фінансового стану суб'єктів господарювання, зміст яких виходить за межі обчислення окремих коефіцієнтів і передбачає вивчення комплексу показників, які відображають різні аспекти діяльності кожного окремого підприємства. Враховуючи, що інформаційною базою для прийняття рішень є результати аналізу, то аналітичне забезпечення управлінських рішень займає в наш час центральне місце в управлінні підприємницькою діяльністю. Основним і достовірним джерелом інформації для прийняття управлінських рішень у сфері планування є фінансова звітність.

В умовах ринкової економіки фінансова звітність господарюючих суб'єктів є основним засобом комунікації і найважливішим елементом інформаційного забезпечення фінансового аналізу. Вона використовується для встановлення вартості реальних активів підприємства, ступеня їх ліквідності, оцінки платоспроможності та життєздатності підприємства, розробки в необхідних випадках власних заходів фінансового оздоровлення (санації) підприємства.

Попередження розвитку негативних кризових явищ на підприємстві є можливим тільки за систематичного забезпечення управлінського персоналу інформацією про поточний рівень фінансової стійкості та здатність підприємства до подальшого розвитку. Джерелами інформації для аналізу фінансового стану підприємства та прогнозу його розвитку є основні форми фінансової звітності.

Аналіз показників стану та динаміки активів підприємства наведено у табл. 1.9.

Таблиця 1.9

Показники стану та динаміки активів ПрАТ «Полтавський олійно-екстракційний завод – Кернел Груп» станом на кінець 2016-2018 рр.

(тис. грн., %)

Показники	2016р.	2017р.	2018р.	Відхилення 2018р. від:		2018р. у % до:	
				2016р.	2017р.	2016р.	2017р.
1	2	3	4	5	6	7	8
I. Необоротні активи							
Нематеріальні активи:	1163	904	2271	1108	1367	195,3	251,2
первісна вартість	2291	2392	4209	1918	1817	183,7	176,0
накопичена амортизація	1128	1488	1938	810	450	171,8	130,2
Незавершені капітальні інвестиції	5229	480	1637	-3592	1157	31,3	341,0
Основні засоби:	322156	324406	320287	-1869	-4119	99,4	98,7
первісна вартість	1169369	1194533	1195915	26546	1382	102,3	100,1
знос	847213	870127	875628	28415	5501	103,4	100,6
інші фінансові інвестиції	2435	2435	2435	-	-	100,0	100,0
Довгострокова дебіторська заборгованість	57021	66527	92914	35893	26387	162,9	139,7
Відстрочені податкові активи	51978	11630	5097	-46881	-6533	9,8	43,8
Необоротні активи разом	439982	406382	424641	-15341	18259	96,5	104,5
II. Оборотні активи							
Запаси	14583	18313	36223	21640	17910	248,4	197,8
Виробничі запаси	14460	18106	36030	21570	17924	249,2	199,0
Незавершене виробництво	29	19	61	32	42	210,3	321,1
Готова продукція			13	13	13		
Товари	94	187	119	25	-68	126,6	63,6
Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги	4259	47735	41417	37158	-6318	972,5	86,8
Дебіторська заборгованість за розрахунками: за виданими авансами	1528	41850	211723	210195	169873	13856,2	505,9
з бюджетом	13792	7302	15054	1262	7752	109,2	206,2
у тому числі з податку на прибуток	54	54	5089	5035	5035	9424,1	9424,1

1	2	3	4	5	6	7	8
Інша поточна дебіторська заборгованість	18498	251682	142052	123554	-109630	767,9	56,4
Гроші та їх еквіваленти	451	312	357	-94	45	79,2	114,4
Готівка	6	-	65	59	65	1083,3	-
Рахунки в банках	445	312	292	-153	-20	65,6	93,6
Витрати майбутніх періодів	7931	11304	11354	3423	50	143,2	100,4
Інші оборотні активи	92	147	2506	2414	2359	2723,9	1704,8
Оборотні активи разом	61134	378645	460686	399552	82041	753,6	121,7
III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття	-	-	752	752	752	-	-
Баланс	501116	785027	886079	384963	101052	176,8	112,9

Фінансова звітність ПрАТ «Полтавський олійно-екстракційний завод – Кернел Груп» складається своєчасно, у повній мірі і відповідає вимогам НП(С)БО. Бухгалтерський облік на підприємстві ведеться за журнально-ордерною формою та відповідає вимогам, викладеним в Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» № 996-XIV від 16 липня 1999 р., з урахуванням змін та доповнень.

У відповідності до норм ведення бухгалтерського обліку в товаристві прийнятий Наказ № 1-ОС від 02.01.2016 року «Про організацію бухгалтерського обліку та облікову політику товариства», згідно якого облікова політика в товаристві є єдиною і незмінною.

Визнання, класифікація та оцінка активів в бухгалтерському обліку в товаристві проводиться у відповідності з П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», 9 «Запаси», 7 «Основні засоби» та іншими П(С)БО якими визначаються активи.

Відповідно до наказу про облікову політику Товариством до складу основних засобів відносяться товарно-матеріальні цінності очікуваний строк корисного використання яких більше одного року. Оцінка основних засобів, облік надходжень, ліквідації та реалізації основних засобів протягом звітного року проводилися відповідно до Положення(стандарту) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби». Амортизація основних засобів та інших необоротних матеріальних активів здійснюється прямолінійним методом із

застосуванням строків, встановлених для кожного об'єкта основних засобів. Матеріальні активи з терміном корисного використання понад один рік, вартістю менше 6000,0 грн. вважаються малоцінними необоротними активами, нарахування амортизації по таких активах здійснюється методом зменшення залишку за нормою амортизації в розмірі 100% в момент передачі в експлуатацію. Визнання та оцінка нематеріальних активів, облік їх надходжень, ліквідації та реалізації проводилися відповідно до вимог Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи».

Первісна оцінка запасів, оцінка вибуття запасів, оцінка запасів на дату балансу проводилася відповідно до вимог Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», облікової політики Товариства, Інструкції по застосуванню Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженої наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 № 291. Облікові дані підтверджуються первинними документами. Запаси відображаються в бухгалтерському обліку і фінансовій звітності за первісною вартістю у відповідності до вимог П(С)БО 9 «Запаси».

За результатами проведеного аналізу, можна зазначити, що вартість майна підприємства за 2016-2018 рр. зросла у 2018 році порівняно із 2016 роком на 384963 тис. грн. (або 76,8 %), а у 2018 році порівняно із 2017 роком – на 101052 тис. грн. (або 12,9 %). Необоротні активи підприємства протягом 2016-2018 рр. зросли на 4,5 % (або 18259 тис. грн.), оборотні активи – на 21,7 % (або 399552 тис. грн.).

Підприємство залучає в оборот майже у рівних частках необоротні та оборотні активи, що для виробничого підприємства є надзвичайно вигідним, оскільки не всі джерела фінансування витрачені на створення та розширення виробничих потужностей. У складі оборотних активів значна частка дебіторської заборгованості, що потребує додаткової уваги від керівництва підприємством.

Аналіз показників стану та динаміки власного капіталу та зобов'язань підприємства наведено у табл. 1.10.

Таблиця 1.10

**Показники стану та динаміки джерел фінансування активів
ПРАТ «Полтавський олійно-екстракційний завод – Кернел Груп» станом
на кінець 2016-2018 рр.**

(тис. грн., %)

Показники	2016р.	2017р.	2018р.	Відхилення 2018р. від:		2018р. у % до:	
				2016р.	2017р.	2016р.	2017р.
1	2	3	4	5	6	7	8
I. Власний капітал							
Зареєстрований (пайовий) капітал	118737	118737	118737			100,0	100,0
Капітал у дооцінках	120050	119935	116074	-3976	-3861	96,7	96,8
Додатковий капітал	47	47	47			100,0	100,0
Емісійний дохід	6	6	6			100,0	100,0
Резервний капітал	996	996	996			100,0	100,0
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	-230193	-34980	231	230424	35211	-0,1	-0,7
Власний капітал разом	9637	204735	236085	226448	31350	2449,8	115,3
Інші довгострокові зобов'язання	483633	547918	565578	81945	17660	116,9	103,2
Довгострокові зобов'язання разом	483633	547918	565578	81945	17660	116,9	103,2
III. Поточні зобов'язання і забезпечення							
за товари, роботи, послуги	3453	4194	9330	5877	5136	270,2	222,5
за розрахунками з бюджетом	208	235	264	56	29	126,9	112,3
за розрахунками зі страхування	440	1136		-440	-1136		
за розрахунками з оплати праці	58			-58			
за одержаними авансами	309	3	13596	13287	13593	4400,0	453200,0
Поточні забезпечення	2716	3942	6720	4004	2778	247,4	170,5
Інші поточні зобов'язання	662	22864	54506	53844	31642	8233,5	238,4
Поточні забезпечення і зобов'язання разом	7846	32374	84416	76570	52042	1075,9	260,8
Баланс	501116	785027	886079	384963	101052	176,8	112,9

Власним капіталом товариства є частина в активах, що залишається після вирахування зобов'язань підприємства. Статутний фонд товариства складає 118736528,00 грн., який розподілено на 118736528,00 простих іменних акцій номінальною вартістю 1,0 грн. кожна. Зареєстрований (пайовий) капітал протягом 2016-2018 рр. за загальною сумою не змінювався та дорівнює 118737 тис. грн. Позитивним моментом є те, що у 2018 р. підприємство змогло перетнути межу беззбитковості та отримати прибуток у розмірі 231 тис. грн.

Більш детально аналіз доходів та витрат підприємства може бути проведена на підставі інформації, наведеної у табл. 1.11.

Таблиця 1.11

**Показники стану та динаміки доходів, витрат та фінансових результатів
ПРАТ «Полтавський олійно-екстракційний завод – Кернел Груп» за
2016-2018 рр.**

(тис. грн., %)

Показники	2016р.	2017р.	2018р.	Відхилення 2018р. від:		2018р. у % до:	
				2016р.	2017р.	2016р.	2017р.
1	2	3	4	5	6	7	8
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	392571	452312	629290	236719	176978	160,3	139,1
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	362728	358176	550737	188009	192561	151,8	153,8
Валовий: прибуток	29843	94136	78553	48710	-15583	263,2	83,4
Інші операційні доходи	8511	8117	16205	7694	8088	190,4	199,6
Адміністративні витрати	12587	13914	16925	4338	3011	134,5	121,6
Витрати на збут	1829			-1829			
Інші операційні витрати	7559	8471	15753	8194	7282	208,4	186,0

Продовж. табл. 1.11

1	2	3	4	5	6	7	8
Фінансовий результат від операційної діяльності: прибуток	16379	79868	62080	45701	-17788	379,0	77,7
Інші доходи	104730	1657134	22511	-82219	-1634623	21,5	1,4
Фінансові витрати	45	52	54	9	2	120,0	103,8
Інші витрати	262527	1501505	45733	-216794	-1455772	17,4	3,0
Фінансовий результат до оподаткування: прибуток		235445	38804	38804	-196641		16,5
Фінансовий результат до оподаткування: збиток	141463			-141463			
Витрати (дохід з податку на прибуток)	30786	-40348	-7454	-38240	32894	-24,2	18,5
Чистий фінансовий результат: прибуток		195097	31350	31350	-163747		16,1
Чистий фінансовий результат: збиток	110677			-110677			

Фінансові результати товариства за звітний період відображено згідно вимог НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності та П(С)БО 17 «Податок на прибуток» і побудовані на реальних даних бухгалтерського обліку, який ведеться у відповідності до прийнятих на даний час П(С)БО, обраної та впровадженої облікової політики товариства. В цілому облік доходів та витрат виробництва в товаристві ведеться згідно вимог чинного законодавства. Відображення витрат підприємства проводиться на рахунках 9 класу «Витрати діяльності». В результаті фінансово-господарської діяльності у звітному фінансовому році було отримано прибуток в сумі 31350 тис. грн.

Висновки за розділом 1

Методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про нематеріальні активи та розкриття інформації про них у фінансовій звітності відображаються у П(С)БО 8 «Нематеріальні активи». Згідно з ним, нематеріальний актив – це немонетарний актив, який не має матеріальної форми та може бути ідентифікований. Аналогічне визначення нематеріальних активів наводять міжнародні стандарти бухгалтерського обліку (МСБО). Згідно з МСБО 38 «Нематеріальні активи», нематеріальний актив – немонетарний актив, який не має фізичної субстанції та може бути ідентифікований.

Порівняльний аналіз змісту П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» та МСБО 38 «Нематеріальний актив» у частині визначення ознак нематеріальних активів дозволив виявити, що Положення (стандарти) бухгалтерського обліку не містять чіткого визначення та пояснення таких термінів як ідентифікованість, нематеріальність, контрольованість та отримання економічних вигод у майбутньому. Через це критерії нематеріальних активів, згідно з Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, виявляються звуженими, потребують уточнення, допускають неоднозначне трактування сутності цієї економічної категорії.

На підставі проведеного дослідження можна зробити висновок, що основними взаємообумовленими і взаємопов'язаними компонентами, які характеризують економічний зміст нематеріальних активів є: немонетарність, нематеріальність, ідентифікованість, підконтрольність, достовірна оцінка, можливість отримання економічних вигод у майбутньому, наявність документів на право власності та реальна участь у фінансово-господарській діяльності підприємств.

Досліджуючи підходи до оцінки нематеріальних активів, було визначено, що для визначення сумарної вартості нематеріальних активів варто застосовувати один з трьох підходів:

- вартість визначається на основі витратного методу як сума складових елементів витрат (витрати на оплату праці, податки, загальноуправлінські витрати, витрати на придбання патенту тощо);

- вартість визначається як різниця ринкової вартості компанії та вартості матеріальних активів;

- вартість визначається по кожному нематеріальному активу окремо (в тому числі можливе одночасне використання різних методів – дохідного, витратного, порівняльного) з подальшим поєднанням отриманих результатів з урахуванням «синергетичного ефекту» (вважається, що згідно з цим ефектом вартість складових нематеріальних активів може зростати не лінійно, а за законами прогресії).

Для цілей бухгалтерського обліку всі нематеріальні активи поділяються на 6 груп, передбачених п. 5 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи»:

- 1) права користування природними ресурсами;
- 2) права користування майном;
- 3) права на знаки для товарів і послуг;
- 4) права на об'єкти промислової власності;
- 5) авторські та суміжні з ними права;
- 6) інші нематеріальні активи.

Для цілей податкового обліку Податковий кодекс України також розділяє нематеріальні активи на 6 груп (пп. 145.1.1), на сьогодні класифікація нематеріальних активів для обох видів обліку збігається.

Основними завданнями обліку та аудиту нематеріальних активів є: правильне і своєчасне документування та відображення в обліку операцій, пов'язаних з рухом нематеріальних активів; контроль за зберіганням та ефективним використанням нематеріальних активів; правильне і своєчасне нарахування амортизації (зносу) нематеріальних активів; правильне і своєчасне складання та подання звітності щодо нематеріальних активів. Дослідження проводилося за матеріалами підприємства ПрАТ «Полтавський олійно-екстракційний завод – Кернел Груп».

РОЗДІЛ 2

СТАН, ПРОБЛЕМИ ТА НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ

2.1. Сучасний стан та практика організації обліку нематеріальних активів

Однією з найважливіших проблем організації бухгалтерського обліку нематеріальних активів є їх первинний облік на ПрАТ «Полтавський олійно-екстракційний завод – Кернел Груп», а саме розробка первинної документації та удосконалення наявної. На сьогодні з типових форм первинної документації нематеріальних активів є лише типові форми первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів, затверджені наказом Міністерства фінансів України. Тому на практиці бухгалтери, зокрема працівники облікової служби на ПрАТ «Полтавський олійно-екстракційний завод – Кернел Груп», найчастіше застосовують типові форми первинного обліку основних засобів.

У вищезгаданому Порядку застосування типових форм первинного обліку об'єктів прав інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів запропоновано лише чотири типові форми первинного обліку:

– Акт введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів (типова форма № НА-1).

– Інвентарна картка обліку об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів (типова форма № НА-2).

– Акт вибуття (ліквідації) об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів (типова форма № НА-3).

– Інвентарний опис об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів (типова форма № НА-4).

Даючи критичну оцінку зазначених форм первинних документів, варто відмітити досить довгу та не зовсім коректну назву кожної із затверджених форм (табл. 2.1).

Таблиця 2.1

Критична оцінка типових форм, призначених для первинного обліку нематеріальних активів

Назва форми	Недоліки форми первинного обліку
Акт введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів (типова форма № НА-1)	1) неправомірність включення графи 1 (№ з/п); 2) некоректність назви графи 3 «Власник об'єкта права інтелектуальної власності»
Інвентарна картка обліку об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів (типова форма № НА-2)	1) некоректність назви документа; 2) зазначення одного і того ж реквізиту у двох графах «Повна назва об'єкта права інтелектуальної власності» та «Об'єкт права інтелектуальної власності. Назва»
Акт вибуття (ліквідації) об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів (типова форма № НА-3)	1) неправомірність включення графи 1 (№ з/п); 2) некоректність назви графи 3 «Власник об'єкта права інтелектуальної власності»; 3) некоректність назви реквізиту «Правові умови вибуття (ліквідації) об'єкта права інтелектуальної власності з господарського обороту»
Інвентарний опис об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів (типова форма № НА-4)	1) відсутність реквізиту «Місцеперебування об'єкта»; 2) відсутність останнього рядка з підсумковими даними за показниками: первісна вартість, грн.; фактична наявність - кількість

По-перше, об'єкти права інтелектуальної власності не є нематеріальними активами, оскільки нематеріальними активами є майнові права на об'єкти інтелектуальної власності. У зв'язку з цим вважаємо за необхідне вилучити з назви кожної типової форми слово «об'єкти».

У Акті введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів (типова форма № НА-1) не зовсім зрозуміле призначення графи 1 (№ з/п), оскільки, як вказано у Порядку

застосування типових форм первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів «...акт складається в одному екземплярі на кожен окремий об'єкт...», і це правильно, ураховуючи, що нематеріальним активам властиві критерії рідкості й унікальності. На нашу думку, на цьому місці було б доцільніше вказувати реєстраційний номер нематеріального активу.

Спірним є формулювання реквізиту у графі 3 «Власник об'єкта права інтелектуальної власності», оскільки ним може бути і саме підприємство в результаті створення, придбання або безкоштовного отримання нематеріального активу. Краще використовувати таку редакцію: «Від кого одержані інтелектуальні активи».

У такому разі цей реквізит матиме більшу інформаційну місткість. У графі 13 «Річна сума амортизації, грн.», на наш погляд, краще вказувати метод амортизації, а річну суму амортизації треба відображати в окремому розрахунковому документі. Крім того, вважаємо зайвим реквізит «є/не має можливості отримання майбутніх економічних вигід від реалізації або використання об'єкта права інтелектуальної власності», адже згідно з критеріями визнання активів, якщо немає можливості отримання економічних вигід, то об'єкт не може бути активом, а отже, і немає сенсу заповнювати Акт введення в господарський оборот.

Другою типовою формою з обліку об'єктів прав інтелектуальної власності, затвердженою Міністерством фінансів України, є Інвентарна картка обліку об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів (типова форма № НА-2). Перш за все, хотілося б відзначити, що стосовно нематеріальних активів термін «інвентарна картка» є некоректним, оскільки історично в практиці обліку склалося уявлення про те, що інвентар - це матеріальний об'єкт. У економічній літературі і зарубіжній нормативній базі зустрічаються й інші назви: «Реєстраційна картка обліку нематеріальних активів» і «Картка обліку нематеріальних активів». На наш погляд, найприйнятнішою є друга назва, а реєстрація

нематеріального активу та надання йому реєстраційного номера здійснюватиметься в Описі карток нематеріальних активів і обліку їх руху. Крім того, в Інвентарній картці обліку об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів двічі передбачено один і той же реквізит: «Повна назва об'єкта права інтелектуальної власності» та «Об'єкт права інтелектуальної власності. Назва» (ст. 2). Таке дублювання необхідно усунути, а поділ графи «Місце використання, прізвище відповідальної особи» дозволить інформації, що відображається, бути наочною та зробить заповнення форми зручнішим. Так само в графі 8 «Річна сума амортизації, грн.», на наш погляд, краще вказувати метод амортизації. Оскільки Інвентарна картка (типова форма № НА-2) має якнайповніше відображати інформацію про нематеріальний актив протягом усього його існування на підприємстві, вважаємо за необхідну наявність у ній таких реквізитів: місячна норма амортизаційних відрахувань; рахунок, субрахунок для віднесення амортизаційних відрахувань; відомості про витрати на нематеріальні активи (на удосконалення, підтримку в придатному для використання стані); відомості про зменшення (відновлення) корисності нематеріальних активів; відомості про перегляд терміну використання об'єкта і відомості про зміни методу амортизації. Основним недоліком Інвентарної картки обліку об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів (типова форма № НА-2) вважаємо те, що вона стосується лише частини нематеріальних активів.

Третьою типовою формою НА-3, затвердженою Міністерством фінансів України, є Акт вибуття (ліквідації) об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів. Ця типова форма, як і Акт введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів (форма № НА-1), містить реквізити «№ з/п» (ст. 1.) і «Власник об'єкта права інтелектуальної власності», думка щодо яких була висловлена раніше, під час розгляду форми № НА-1. Крім того, ця форма містить такий реквізит, як «Правові умови вибуття (ліквідації) об'єкта

права інтелектуальної власності з господарського обороту». Відповідно до Порядку застосування типових форм первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів наведено розшифрування змісту цього реквізиту, а саме «... указуються причини вибуття (закінчення терміну дії: майнових прав інтелектуальної власності, договору на використання майнових прав інтелектуальної власності, зберігання інформації щодо об'єктів права інтелектуальної власності як комерційної таємниці, ліцензійного договору; дострокове припинення ліцензійного договору і т. ін.)». Проте це не повний перелік. Не зазначено, наприклад, реалізації та морального старіння, яке ніяк не пов'язане з правовими умовами вибуття, тому цей реквізит краще було б перейменувати в «Підстава для вибуття (ліквідації) права інтелектуальної власності з господарського обороту». Зворотна сторона типової форми НА-3 містить два такі реквізити: «Об'єкт права інтелектуальної власності придатний/не придатний для реалізації та підлягає/не підлягає ліквідації» та «Є/не має економічної вигоди від реалізації об'єкта права інтелектуальної власності». На наш погляд, ці реквізити є зайвими, оскільки вони практично дублюють висновки комісії. Крім того, як вже було зазначено, ця типова форма Акта вибуття (ліквідації) об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів стосується тільки інтелектуальних активів.

Для прав користування природними ресурсами та майном нами розроблено Акт вибуття прав користування майном і природними ресурсами. Він так само, як і Акт набуття прав користування майном і природними ресурсами скрадатиметься з двох частин. У першій частині «Відомості про право користування, яке вибуває» буде відображена інформація про повну назву нематеріального активу, їх реєстраційний номер, документ, який підтверджує набуття прав користування (назва, дата, номер), відомості про власника (орендодавця) об'єкт користування, термін і місце використання, кореспонденція рахунків, зі списання прав користування, дата вибуття, а так само вказуватимуться первинна (переоцінена), залишкова і ліквідаційна

вартості. Друга частина Акта вибуття прав користування майном і природними ресурсам - «Відомості про майно, природні ресурси, що оренднуються або надаються в користування». У ній будуть відображені ті самі відомості, що і у відповідному розділі Акта набуття прав користування майном і природними ресурсами. За умови вибуття нематеріального активу цього виду в Акті вибуття прав користування майном і природними ресурсам необхідно зробити позначку у відповідному реквізиті про проведений огляд об'єкта оренди, а також документації, яка підтверджує виникнення прав користування, вказавши при цьому номер, дату наказу та повне найменування майна або природних ресурсів, які оренднуються або надаються в користування. Так само необхідні реквізити, в яких буде зазначено, де знаходиться орендоване майно, природні ресурси у момент вибуття, підстава для вибуття прав користування та висновки комісії.

Четвертою типовою формою з обліку об'єктів інтелектуальної власності є Інвентарний опис об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів (типова форма № НА-4). Як вказано у порядку застосування, цей опис складається в одному примірнику для оформлення даних інвентаризації окремо по кожному місці перебуванню об'єктів права інтелектуальної власності та по кожній особі, відповідальній за використання об'єктів права інтелектуальної власності. Проте в самому описі немає реквізиту «Місцеперебування об'єкта», що необхідно виправити. Так само, на нашу думку, опис у табличній частині повинен містити графу для відображення реєстраційного номера нематеріальних активів, а назву графи 9 «Вартість, грн.» слід уточнити та викласти у редакції «Залишкова вартість, грн.». Оскільки бухгалтер повинен здогадуватися, про яку вартість йде мова, беручи до уваги, що графа 5 «Первісна вартість, грн.», а графа 10 «Сума накопиченої амортизації, грн.». У результаті інвентаризації можуть бути виявлені розбіжності (недостачі, надлишки) між даними бухгалтерського обліку та даними інвентаризаційних описів, тому типова форма інвентаризаційного опису № НА-4 повинна містити останній рядок з

підсумковими даними за показниками: первісна вартість, грн.; фактична наявність - кількість. За даними бухгалтерського обліку: кількість; вартість; грн.; сума накопиченої амортизації, грн. Крім того, вважаємо, що в цій типовій формі повинні бути передбачені підсумкові відомості за наслідками інвентаризації. А саме реквізити: «Разом за описом: а) порядкових номерів (словами); б) кількість одиниць, фактично (словами); в) кількість одиниць за даними бухгалтерського обліку (словами). Також, вважаємо, що вищезазначена типова форма повинна застосовуватися до всіх видів нематеріальних активів, а не тільки до прав інтелектуальної власності в нематеріальних активах. А отже, назва типової форми повинна звучати як «Інвентарний опис нематеріальних активів». У ході проведення інвентаризації можуть бути виявлені неохоплені обліком нематеріальні активи (ноу-хау, комп'ютерні програми, які, наприклад, створені працівниками підприємства). Для їх постановки до обліку потрібно провести оцінку, однак відповідної типової форми з оцінки нематеріальних активів немає.

Отже, на сьогодні є лише чотири типові форми з обліку прав інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів, які не охоплюють усі види нематеріальних активів, що, на нашу думку, є суттєвим недоліком.

На сьогодні, немає типових форм з обліку прав користування природними ресурсами і майном. Тому на ПрАТ «Полтавський олійно-екстракційний завод – Кернел Груп» бухгалтери вимушені для цих видів нематеріальних активів пристосовувати типові форми з обліку основних засобів або розробляти власну документацію, що є дуже незручним, не сприяє уніфікації обліку та скороченню трудомісткості облікових робіт.

Синтетичний облік нематеріальних активів на ПрАТ «Полтавський олійно-екстракційний завод – Кернел Груп» ведеться відповідно до вимог чинного законодавства. Зокрема, для обліку та узагальнення інформації про наявність та рух нематеріальних активів використовується рахунок 12 «Нематеріальні активи».

Рахунок 12 «Нематеріальні активи», що використовується для ведення синтетичного обліку нематеріальних активів, є активним, балансовим. За дебетом рахунку 12 «Нематеріальні активи» відображується інформація про придбання або отримання у результаті розробки нематеріальних активів, які обліковуються за первісною вартістю, та сума дооцінки нематеріальних активів; за кредитом – інформація про вибуття внаслідок продажу, безоплатної передачі або неможливості отримання підприємством надалі економічних вигод від його використання та сума уцінки нематеріальних активів; залишок за рахунком означає первісну вартість нематеріальних активів, що знаходяться у власності підприємства. Рахунок 12 «Нематеріальні активи» має наступні субрахунки:

121 «Права користування природними ресурсами» - для ведення обліку наявності об'єктів права користування ресурсами природного середовища (права користування надрами, іншими ресурсами природного середовища тощо);

122 «Права користування майном» - для ведення обліку наявності прав користування майном (право користування земельною ділянкою, право користування будівлею, право на оренду приміщень тощо);

123 «Права на комерційні позначення» - для ведення обліку наявності прав на комерційні позначення (права на торговельні марки), комерційні (фірмові) найменування тощо);

124 «Права на об'єкти промислової власності» - для ведення обліку наявності прав на об'єкти промислової власності право на винаходи, корисні моделі, промислові зразки, сорти рослин, породи тварин, компонування (топографії) інтегральних мікросхем, комерційні таємниці, у тому числі ноу-хау, захист від недобросовісної конкуренції тощо);

**Типова кореспонденція рахунків з обліку руху нематеріальних активів
на ПрАТ «Полтавський олійно-екстракційний завод – Кернел Груп»**

Зміст операції	Дебет	Кредит
<i>1. Облік надходження (придбання) нематеріальних активів</i>		
Отримано об'єкт нематеріальних активів:		
від підприємства – платника податку на додану вартість (далі – ПДВ) за вартістю придбання без ПДВ	154	63
на суму ПДВ за операцією	641	63
від підприємства – неплатника ПДВ за вартістю придбання підприємством – неплатником ПДВ за вартістю придбання	154	63
Виконано сторонньою організацією для підприємства роботи, безпосередньо пов'язані зі створенням об'єкта нематеріальних активів та доведенням його до стану, в якому цей об'єкт придатний для використання за призначенням:	154	63
підприємством – платником ПДВ за сумою платежу без ПДВ	641	63
на суму ПДВ за операцією	154	63
підприємством – неплатником ПДВ за сумою платежу		
для підприємства – неплатника ПДВ за вартістю придбання		
Включення фінансових витрат до вартості кваліфікаційного активу	154	95
Уведення в господарський оборот об'єкта нематеріальних активів	12	154
Оприбуткування внесків учасників (засновників) до статутного капіталу підприємства	12	46
<i>2. Облік нематеріальних активів, створених господарським способом</i>		
Вартість матеріалів, використаних для створення об'єкта нематеріальних активів	154	20
Заробітна плата працівників, зайнятих створенням об'єкта нематеріальних активів	154	661
Відрахування на соціальні заходи	154	65
Інші прямі витрати, безпосередньо пов'язані зі створенням об'єкта нематеріальних активів	154	22, 68
Уведення в господарський оборот створеного підприємством об'єкта нематеріальних активів	12	154
<i>3. Облік нематеріальних активів за результатами інвентаризації</i>		
Оприбуткування за результатами інвентаризації раніше не врахованих на балансі об'єктів нематеріальних активів	12	746
Оприбуткування за результатами інвентаризації об'єктів нематеріальних активів, що створені за рахунок коштів цільового фінансування або належать державі та не були враховані в балансі	12	69
Оприбуткування за результатами інвентаризації об'єктів нематеріальних активів, що були отримані підприємством безоплатно	12	424
Оприбуткування за результатами інвентаризації розробок (незавершених або завершених, щодо яких оформлюються або не оформлюються правостановлюючі документи – патенти, свідоцтва, ліцензії тощо):		

Продовж. табл. 2.2

Зміст операції	Дебет	Кредит
щодо розробок, виконаних за рахунок власних коштів підприємства	154	746
щодо розробок, виконаних за рахунок коштів цільового фінансування	154	69
щодо розробок, виконаних за рахунок безоплатно одержаних коштів	154	424
<i>4. Облік безоплатно одержаних нематеріальних активів</i>		
Оприбуткування безоплатно одержаного об'єкта нематеріальних активів (справедлива вартість)	12	424
Відображення суми податку на прибуток, що підлягає сплаті за операцією з безоплатного одержання об'єкта нематеріальних активів (за наявності поточного податку на прибуток)	424	641
<i>5. Облік безоплатно переданих нематеріальних активів</i>		
Списання суми накопиченої амортизації безоплатно переданого об'єкта нематеріальних активів	133	12
Списання залишкової вартості безоплатно переданого об'єкта нематеріальних активів	976	12
Визнання податкового зобов'язання з ПДВ за операцією з безоплатної передачі об'єкта нематеріальних активів	976	641
<i>6. Облік амортизації нематеріальних активів</i>		
Нарахування амортизації нематеріальних активів:		
виробничого призначення	23, 91	133
загальногосподарського призначення	92	133
що використовуються для збуту продукції	93	133
що використовуються на об'єктах житлово-комунального та соціально-культурного призначення підприємства	949	133
що використовуються для досліджень та розробок, здійснених підприємством	941	133
Визнання доходу по об'єктах нематеріальних активів, отриманих безоплатно, придбаних (створених) за рахунок коштів цільового фінансування, в сумі, пропорційній нарахованій амортизації	424, 69	745
<i>7. Облік переоцінки нематеріальних активів</i>		
Відображення результатів дооцінки раніше не переоцінюваних об'єктів нематеріальних активів, що проводиться вперше:		
дооцінка первісної вартості	12	423
дооцінка накопиченої амортизації	423	133
Дооцінка раніше уцінених об'єктів нематеріальних активів:		
на суму дооцінки накопиченої амортизації об'єкта нематеріальних активів	12	133
на суму дооцінки вартості об'єкта нематеріальних активів в межах перевищення сум попередніх уцінок над сумою попередніх дооцінок	12	746
на суму перевищення останньої дооцінки залишкової вартості об'єкта нематеріальних активів над сумою попередніх уцінок	12	423
Уцінка раніше не переоцінюваних об'єктів нематеріальних активів: на суму уцінки залишкової вартості об'єкта нематеріальних активів	975	12

Продовж. табл. 2.2

Зміст операції	Дебет	Кредит
на суму уцінки накопиченої амортизації об'єкта нематеріальних активів	133	12
Уцінка раніше переоцінених об'єктів нематеріальних активів: на суму уцінки накопиченої амортизації об'єкта нематеріальних активів	133	12
на суму уцінки залишкової вартості об'єкта нематеріальних активів в межах суми перевищення попередніх дооцінок над сумами попередніх уцінок	423	12
на різницю між сумою останньої уцінки залишкової вартості об'єкта нематеріальних активів та сумою перевищення попередніх дооцінок над уцінками цього об'єкта	975	12
<i>8. Облік зменшення корисності нематеріальних активів</i>		
Відображення втрат від зменшення корисності об'єктів нематеріальних активів: якщо втрати визнаються вперше або сума попередніх уцінок і втрат від зменшення корисності перевищує суму попередніх дооцінок і вигод від відновлення корисності	972	133
якщо сума попередніх дооцінок і вигод від відновлення корисності перевищує суму попередніх уцінок і втрат від зменшення корисності (в межах зазначеного перевищення з відображенням різниці кореспонденцією)	423	133
Відображення вигод від відновлення корисності об'єктів нематеріальних активів: якщо сума попередніх уцінок і втрат від зменшення корисності перевищує суму попередніх дооцінок і вигод від відновлення корисності	133	742
якщо сума визнаних попередніх втрат від зменшення корисності відображалася за рахунок зменшення додаткового капіталу	133	423
<i>9. Облік реалізації нематеріальних активів</i>		
Включено об'єкт нематеріальних активів до групи вибуття: сума накопиченої амортизації	133	12
залишкова вартість	286	12
Реалізація об'єктів групи вибуття: продажна вартість	36	712
податкове зобов'язання з ПДВ	712	641
балансова вартість групи вибуття	943	286
<i>10. Облік ліквідації нематеріальних активів</i>		
Списання об'єктів нематеріальних активів як таких, що не відповідають критеріям визнання активом: списана залишкова вартість сума накопиченої амортизації ліквідованих об'єктів нематеріальних активів	133	12
ліквідованих об'єктів нематеріальних активів	976	12
Включення до фінансового результату витрат, пов'язаних з ліквідацією об'єктів нематеріальних активів	79	976
Відображення сум дооцінки об'єкта нематеріальних активів при його вибутті	423	441

Продовж. табл. 2.2

Зміст операції	Дебет	Кредит
<i>II. Облік нематеріальних активів в оренді</i>		
Отримано об'єкт нематеріальних активів в оренду:		
операційну	-	01
фінансову	154	531
Передано об'єкт нематеріальних активів в оренду:		
операційну	-	12
фінансову	181	712
	943	286

125 «Авторське право та суміжні з ним права» - для ведення обліку наявності авторського та суміжного з ним права (право на літературні, художні, музичні твори, комп'ютерні програми, програми для електронно-обчислювальних машин, компіляції даних (бази даних), виконання, фонограми, відеограми, передачі (програми) організацій мовлення тощо);

127 «Інші нематеріальні активи» - для ведення обліку інших нематеріальних активів, якими володіє підприємство.

Операції, пов'язані із рухом нематеріальних активів на досліджуваному підприємстві ПрАТ «Полтавський олійно-екстракційний завод – Кернел Груп», відображаються з використанням типових кореспонденцій рахунків за допомогою субрахунків першого та другого порядку.

Після групування інформації щодо нематеріальних активів за рахунками бухгалтерського обліку, облікові дані переносяться у Головну книгу та форми фінансової звітності (табл. 2.3).

При розкритті інформації щодо нематеріальних активів у Примітках до річної фінансової звітності є така інформація:

1) вартість первісна або переоцінена, за якою нематеріальні активи відображені в балансі;

2) методи амортизації та діапазон термінів корисного використання нематеріальних активів;

3) наявність та рух у звітному році:

**Розкриття інформації за рахунком 12 «Нематеріальні активи» і
субрахунками 133 «Накопичена амортизація нематеріальних активів»,
154 «Придбання (створення) нематеріальних активів» у фінансовій
звітності у фінансовій звітності**

Код та назва рахунку, субрахунку	Форма фінансової звітності		
	Назва форми	Назва рядка	Код рядка
12 «Нематеріальні активи»	Баланс (Звіт про фінансовий стан)	Нематеріальні активи (первісна вартість за вирахуванням нарахованої амортизації)	1000
		Нематеріальні активи: Первісна вартість	1001
	Примітки до річної фінансової звітності	Права користування природними ресурсами	010
		Права користування майном	020
		Права на комерційні позначення	030
		Права на об'єкти промислової власності	040
		Авторське право та суміжні з ним права	050
		Інші нематеріальні активи	070
133 «Накопичена амортизація нематеріальних активів»	Баланс (Звіт про фінансовий стан)	Нематеріальні активи: Накопичена амортизація	1002
	Примітки до річної фінансової звітності	Графи 4,7,9,10,13,15	010 - 070
154 «Придбання (створення) нематеріальних активів»	Баланс (Звіт про фінансовий стан)	Незавершені капітальні інвестиції	1005
	Примітки до річної фінансової звітності	Графи 3,4	310

а) первісна (переоцінена вартість нематеріальних активів та сума зносу на початок звітного року; б) первісна вартість нематеріальних активів, які визнані активом, з виділенням вартості нематеріальних активів, отриманих внаслідок об'єднання підприємств; в) сума зміни первісної (переоціненої) вартості та зносу нематеріальних активів внаслідок переоцінки; г) первісна (переоцінена) вартість та сума зносу нематеріальних активів, які вибули; д) сума нарахованої амортизації; е) сума втрат від зменшення корисності відображена у звіті про фінансові результати у звітному періоді; ж) інші

зміни первісної (переоціненої) вартості та сума зносу нематеріальних активів; з) первісна (переоцінена) вартість та сума зносу на кінець звітного року.

На досліджуваному підприємстві інформація щодо нематеріальних активів у фінансовій звітності розкривається наступним чином (табл. 2.4).

Таблиця 2.4

Розкриття інформації щодо нематеріальних активів у фінансовій звітності у фінансовій звітності ПрАТ «Полтавський олійно-екстракційний завод – Кернел Груп» за 2016 р.

Показники	Права користування природними ресурсами	Авторське та суміжні з ними права	Інші нематеріальні активи	Аванси, незавершені капітальні інвестиції	Всього
Первісна вартість, тис. грн.	325	815	9051	21	10212
Накопичена амортизація, тис. грн.	325	815	7242	-	(8412)
Залишкова (балансова) вартість, тис. грн.	-	-	1779	21	1800

У Примітках до річної фінансової звітності наводиться також така інформація: а) вартість нематеріальних активів, щодо яких існує обмеження права власності; б) вартість переданих у заставу нематеріальних активів; в) сума угод на придбання у майбутньому нематеріальних активів; г) загальна сума витрат на дослідження та розроблення, включена до складу витрат звітного періоду; д) первісна вартість, залишкова вартість та метод оцінки нематеріальних активів, отриманих за рахунок цільових асигнувань.

2.2. Проблеми та напрями удосконалення обліку і звітності про нематеріальні активи

Проблеми обліку нематеріальних активів на підприємствах вітчизняного бізнесу тісно пов'язані із відображенням в обліку нетипових об'єктів, які передбачають використання у діяльності підприємства інформаційно-комунікаційних технологій. Особливо це стосується підприємств, що впроваджують інновації, а ведення обліку здійснюють за міжнародними стандартами. До цих підприємств належить ПрАТ «Полтавський олійно-екстракційний завод – Кернел Груп».

До об'єктів обліку, бухгалтерське відображення яких викликає інтерес бухгалтерів-практиків та жваві дискусії із цього приводу, відносяться:

- програмне забезпечення, на яке підприємство отримало невиключне право користування;
- операційні системи;
- антивірусні програми та інше аналогічне програмне забезпечення для комп'ютерного контролю;
- веб-сторінка.

Так, Закон України від 23.12.1993 р. № 3791-ХІІ «Про авторське право і суміжні права» (в редакції Закону від 11.07.2011 р. № 2627-ІІІ) містить наступні визначення термінів:

– комп'ютерна програма - набір інструкцій у вигляді слів, цифр, кодів, схем, символів чи у будь-якому іншому вигляді, виражених у формі, придатній для зчитування комп'ютером, які приводять його у дію для досягнення певної мети або результату (це поняття охоплює як операційну систему, так і прикладну програму, виражені у вихідному або об'єктному кодах);

– база даних (компіляція даних) - сукупність творів, даних або будь-якої іншої незалежної інформації у довільній формі, в тому числі - електронній, підбір і розташування складових частин якої та її

упорядкування є результатом творчої праці, і складові частини якої є доступними індивідуально і можуть бути знайдені за допомогою спеціальної пошукової системи на основі електронних засобів (комп'ютера) чи інших засобів.

Комп'ютерні програми та бази даних (далі - програмне забезпечення), на яке підприємство отримало невиключне право користування, а саме:

- офісне програмне забезпечення для роботи з різними типами документів: текстами, електронними таблицями, базами даних тощо (наприклад, Microsoft Office),

- інформаційні системи (ЛІГА:ЗАКОН та інші),

- комп'ютерні програми та бази даних типу «1 С» та інші програми автоматизації обліку,

- інші комп'ютерні програми та програмне забезпечення від використання яких підприємство очікує майбутні економічні вигоди у вигляді підвищення ефективності бізнес-процесів та мінімізації операційних витрат діяльності, відповідно до МСБО 38 визнається нематеріальним активом, який виникає внаслідок договірних чи інших юридичних прав.

Вважається, що підприємство контролює майбутні економічні вигоди від використання таких активів та має змогу обмежувати доступ до економічних вигід третіх сторін.

До видатків, які прямо пов'язані з підготовкою програмного забезпечення до використання за призначенням та повинні капіталізуватися (включатися до собівартості нематеріального активу при його первісному визнанні), належать:

- видатки на актуалізацію інформації або активацію доступу;

- видатки на етапі впровадження по доопрацюванню програмного забезпечення з урахуванням індивідуальних вимог підприємства

Послуги з інформатизації (абонентське обслуговування інформаційних систем) та інформаційно-технічне обслуговування є видатками на підтримання інформаційної системи у нормальному робочому стані, які не

призводять до зростання майбутніх економічних вигід від активу. Тому такі видатки визнаються витратами звітного періоду.

Подальші видатки на внесення оперативних змін і будь-які доробки програмного забезпечення, які не змінюють основний спосіб та мету використання такого програмного забезпечення в господарській діяльності підприємства, є також пов'язаними з підтриманням на певному рівні первісно очікуваних майбутніх економічних вигід та визнаються витратами звітного періоду.

Наприклад, якщо підприємство веде бухгалтерський та податковий облік в базі даних «1 С» та здійснює доопрацювання бази у зв'язку зі змінами законодавства, то понесені видатки є поточними витратами (п. 20 МСБО 38).

Але якщо підприємство замовляє розробнику програмного забезпечення додатковий модуль для ведення паралельного обліку за МСФЗ, такий модуль 1) може функціонувати окремо від основної програми, 2) витрати на його створення є суттєвими, 3) можна розрахувати очікувані майбутні економічні вигоди (наприклад, економію за рахунок оптимізації штату фінансової служби), то понесені видатки можуть бути капіталізовані, як складова вже існуючого нематеріального активу або як окремий об'єкт нематеріальних активів.

У будь-якому разі для прийняття обґрунтованого рішення щодо визнання подальших видатків у складі балансової вартості нематеріальних активів слід керуватися основними критеріями визнання, встановленими в п. 21 МСФЗ 38, професійною думкою технічного спеціаліста та судженням керівництва підприємства.

Що стосується амортизації програмного забезпечення, то підприємство повинно визначити строк корисного використання такого активу та амортизувати його з моменту, коли цей актив стає придатним до використання.

У податковому обліку програмне забезпечення, на яке підприємство отримало невиключне право користування, класифікується відповідно до

п.145.1 ст. 145 Податкового кодексу України (далі – ПКУ) як нематеріальний актив групи 5 «авторське право та суміжні з ним права (право на літературні, художні, музичні твори, комп'ютерні програми, програми для електронно-обчислювальних машин, компіляції даних (бази даних), фонограми, відеограми, передачі (програми) організацій мовлення тощо) крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті».

Строк корисної експлуатації нематеріального активу в податковому обліку залежить від того, чи встановлений у правовстановлюючому документі строк дії права користування таким активом:

– якщо строк встановлений – на протязі такого строку, але не менше 2-х років;

– якщо строк не встановлений – 10 років безперервної експлуатації.

Для більшості зазначених вище нематеріальних активів виникне необхідність встановлювати строк корисної експлуатації не менше 10 років через відсутність у правовстановлюючому документі строку дії права користування активом.

Поняття «правовстановлюючий документ» відсутнє в ПКУ, тому у відповідності з п. 5.3. ст. 5 ПКУ необхідно застосовувати тлумачення цього терміну іншими законами. Чіткого визначення терміну «правовстановлюючий документ» чинне законодавство не містить. В загальному розумінні правовстановлюючим документом є документ, який надає права (власності, користування і т.д.). Якщо програмне забезпечення придбається за ліцензійним договором, то саме такий договір є правовстановлюючим документом.

В переважній більшості випадків в ліцензійних договорах на невиключне право користування програмним забезпеченням строк такого права не зазначається, що призводить до необхідності становлення у податковому обліку для таких нематеріальних активів строку корисного використання щонайменше 10 років.

Витрати на послуги з інформатизації (абонентське обслуговування інформаційних систем) та інші витрати, які не призводять до зростання майбутніх економічних вигід від використання нематеріального активу, визнаються податковими витратами звітного періоду.

Операційні системи (Microsoft Windows, Linux та інші аналогічні системи, комп'ютерне програмне забезпечення для верстатів) є нематеріальними активами, що містяться в фізичній субстанції. При цьому матеріальний елемент такого активу, що об'єднує нематеріальні і матеріальні елементи, є суттєвішим.

Тому операційні системи Microsoft Windows та інші аналогічні системи, а також комп'ютерне програмне забезпечення для верстатів, які управляються комп'ютером і не можуть функціонувати без цього конкретного програмного забезпечення, класифікуються відповідно до п. 4 МСБО 38 як складові основних засобів і обліковуються відповідно до вимог МСБО 16 «Основні засоби»:

- операційна система Microsoft Windows та інші аналогічні системи включаються до собівартості системних блоків комп'ютерів;

- комп'ютерне програмне забезпечення для обладнання та верстатів включається до собівартості або обліковується як компонент такого обладнання та верстатів.

У податковому обліку витрати на придбання операційних систем Microsoft Windows та інших аналогічних систем є складовими балансової вартості електронно-обчислювальних машин (системних блоків), що класифікуються відповідно до п. 145.1 ст. 145 НКУ як основні засоби групи 4 «електронно-обчислювальні машини, інші машини для автоматичного оброблення інформації, пов'язані з ними засоби зчитування або друку інформації, пов'язані з ними комп'ютерні програми (крім програм, витрати на придбання яких визнаються роялті, та/або програм, які визнаються нематеріальним активом), інші інформаційні системи, комутатори, маршрутизатори, модулі, модеми, джерела безперебійного живлення та

засоби їх підключення до телекомунікаційних мереж, телефони (в тому числі стільникові), мікрофони і рації, вартість яких перевищує 2500 гривень».

Тобто, якщо вартість електронно-обчислювальної машини, яка складається з вартості системного блоку та вартості операційні системи Microsoft Windows або іншої аналогічної системи, перевищує 2 500 гривень, така електронно-обчислювальна машина визнається основним засобом групи 4. В іншому випадку така електронно-обчислювальної машина класифікується як МНМА, а витрати на її придбання визнаються податковими витратами в місяці введення МНМА в експлуатацію відповідно до пп. 145.1.6 п. 145.1 ст. 145 ПКУ.

Витрати на придбання комп'ютерного програмного забезпечення для комп'ютеризованого обладнання та верстатів є складовою балансової вартості такого обладнання, а амортизація здійснюється відповідно до вимог п. 145.1 ст. 145 ПКУ.

Антивірусні програми та інше аналогічне програмне забезпечення для комп'ютерного контролю спрямовані на збільшення техніко-економічного потенціалу електронно-обчислювальних машин. Більш того, відсутність такого програмного забезпечення у більшості випадків створює загрозу ефективній роботі об'єктів основних засобів.

Тому такі програми теж доцільно розглядати як окремі компоненти основних засобів (електронно-обчислювальних машин), облік яких здійснюється відповідно до вимог МСБО 16 «Основні засоби». При цьому строк корисного використання такого компоненту встановлюється в межах строку дії договірному права на користування та може бути відмінним від строку корисної експлуатації самої електронно-обчислювальної машини.

В податковому обліку витрати на придбання антивірусних програм та іншого аналогічного програмного забезпечення для комп'ютерного контролю класифікуються відповідно до п. 145.1 ст. 145 ПКУ як основні засоби групи 4.

Якщо вартість антивірусної програми або іншого аналогічного програмного забезпечення для комп'ютерного контролю не перевищує 2500 гривень, то витрати на її придбання визнаються податковими витратами в місяці введення такої програми в експлуатацію відповідно до пп. 145.1.6 п. 145.1 ст. 145 ПКУ.

У питаннях обліку витрат на створення веб-сторінки слід керуватися Тлумаченням ПКТ 32 «Нематеріальні активи: витрати на сторінку в Інтернеті» (далі – ПКТ 32), застосування якого є обов'язковим для підприємств, які складають звітність відповідно до МСФЗ.

Відповідно до ПКТ 32, власна веб-сторінка суб'єкта господарювання, що є результатом розробки та призначена для внутрішнього або зовнішнього доступу, є внутрішньо генерованим нематеріальним активом, на який поширюються вимоги МСБО 38.

Веб-сторінка, що є результатом розробки, визнається як нематеріальний актив виключно тоді, коли, крім виконання загальних вимог, викладених в п. 21 МСБО 38 стосовно визнання та початкової оцінки, виконуються всі критерії визнання на етапі розробки відповідно до п. 57 МСБО 38.

Всі витрати на створення веб-сторінки у Тлумаченні ПКТ 32 умовно розподіляються на наступні етапи:

- етап планування;
- етап розробки прикладних програм та інфраструктури;
- етап розробки графічного дизайну;
- етап розробки контенту (наповнення сайту);
- операційний етап.

Етап планування включає розробку техніко-економічного обґрунтування, визначення специфікацій програмного забезпечення та обладнання, вибір компаній-розробників тощо. За своєю природою він подібний до етапу дослідження, тому всі видатки, понесені на цьому етапі, визнаються витратами звітного періоду.

Капіталізація витрат є можливою тільки на етапах розробки і тільки тоді, коли підприємство може переконливо продемонструвати, що всі критерії визнання внутрішньо генерованого нематеріального активу виконуються.

У п. 8 Тлумачення ПКТ 32 зазначається, що підприємство може бути здатним продемонструвати, як його веб-сторінка генеруватиме можливі майбутні економічні вигоди тільки тоді, коли така веб-сторінка здатна генерувати доходи, включаючи прямі доходи від надання можливості розміщувати замовлення.

Якщо веб-сторінка розроблена виключно або головним чином для підвищення ділової репутації підприємства, рекламування своїх власних продуктів та послуг або стимулювання попиту на них, то підприємство не зможе продемонструвати, як воно генеруватиме можливі майбутні економічні вигоди, а, отже, всі видатки на розробку такої веб-сторінки повинні визнаватися витратами звітного періоду.

Тобто капіталізувати можна виключно витрати на створення:

- веб-сторінок інтернет-магазинів;
- веб-сторінок, на яких розміщується платна реклама третіх осіб.

При цьому у п. 10 Тлумачення ПКТ 32 зазначається, що найкраща оцінка строку корисної експлуатації веб-сторінки має бути короткою.

Щодо податкового обліку веб-сторінок, то найбільш обґрунтованим є відображення витрат на створення веб-сторінок у повній відповідності з логікою бухгалтерського обліку.

Тобто, якщо веб-сторінка визнається в бухгалтерському обліку та звітності за МСФЗ нематеріальним активом, то і у податковому обліку вона визнається нематеріальним активом групи 6 «інші нематеріальні активи (право на ведення діяльності, використання економічних та інших привілеїв тощо)», строк корисного використання якого встановлюється відповідно до правовстановлюючого документа.

Якщо у правовстановлюючому документі строк дії права користування не встановлений, то веб-сторінка повинна амортизуватися на протязі 10 років відповідно до пп. 145.1.1 ПКУ.

Якщо видатки на створення веб-сторінки визнаються в бухгалтерському обліку витратами звітної періоду, то і в податковому обліку такі видатки є податковими витратами.

Але треба зауважити, що Єдина база податкових знань містить досить «консервативні» консультації податківців, згідно яких витрати платника податку, пов'язані з розробкою веб-сторінки та її розміщенням в мережі Інтернет (реєстрація доменного імені та хостінг, а також витрати на розробку), формують балансову вартість нематеріальних активів.

Крім того, чинним законодавством не повною мірою регламентовано особливості обліку нематеріальних активів, отриманих у тимчасове користування передані права на використання нематеріальних активів.

Для відображення отримання в тимчасове користування об'єкта нематеріальних активів підприємствами-користувачами ці активи мають обліковуватися на позабалансовому рахунку, для чого запропоновано ввести додатковий позабалансовий рахунок для їх обліку або відкрити субрахунок 012 «Надані права на використання об'єктів нематеріальних активів» до рахунку 01 «Орендовані необоротні активи».

Нематеріальні активи, які надані підприємством-правовласником у користування суб'єктам господарювання при збереженні першим підприємством виключних прав на результати інтелектуальної діяльності, не списуються і підлягають окремому відображенню в бухгалтерському обліку підприємства-правовласника на окремому субрахунку. Для цього до рахунку 12 «Нематеріальні активи» рекомендовано ввести субрахунок 128 «Передані права на використання нематеріальних активів».

Враховуючи виникнення нових об'єктів обліку у процесі здійснення господарських операцій, система бухгалтерського обліку постійно трансформується. Нематеріальні активи є одним із видів об'єктів бухгалтерського обліку, який змінюється надшвидкими темпами, що зумовлює необхідність змін у законодавстві у галузі бухгалтерського обліку.

Висновки за розділом 2

Бухгалтерський облік покликаний формувати інформаційні масиви у вигляді хронологічно систематизованих обліково-економічних показників з метою здійснення аналізу господарської діяльності та прийняття відповідних управлінських рішень.

При оприбуткуванні нематеріального активу на підприємстві оформляється Акт введення в господарський оборот права інтелектуальної власності у складі НА (типова форма № НА-1). Для оформлення вибуття окремих об'єктів нематеріальних активів застосовують Акт вибуття (ліквідації) права інтелектуальної власності у складі НА (типова форма № НА-3). Для нарахування амортизації нематеріальних активів та відображення її в обліку застосовують «Відомість обліку нематеріальних активів і нарахування амортизації» (форма № ВНА-1). Нарухування амортизації нематеріальних активів (крім права постійного користування земельною ділянкою) здійснюється протягом строку їх корисного використання, який встановлюється підприємством/установою (у розпорядчому акті) при визнанні цього об'єкта активом (при зарахуванні на баланс). Первинні документи щодо оформлення руху нематеріальних активів мають недоліки та потребують удосконалення.

Облік нематеріальних активів ведеться на рахунку 12 «Нематеріальні активи». Він використовується для обліку нетипових об'єктів обліку, таких

як програмне забезпечення, на яке підприємство отримало невиключне право користування; операційні системи; антивірусні програми та інше аналогічне програмне забезпечення для комп'ютерного контролю; веб-сторінка.

Рахунок 12 «Нематеріальні активи» може бути удосконалено через введення додаткових субрахунків, зокрема, субрахунку 128 «Передані права на використання нематеріальних активів».

На досліджуваному підприємстві ПрАТ «Полтавський олійно-екстракційний завод – Кернел Груп» бухгалтерський облік нематеріальних активів ведеться до чинного законодавства та може бути удосконалено шляхом розробки удосконалених форм первинних документів та внесення додаткових субрахунків до робочого плану рахунків.

РОЗДІЛ 3

СТАН, ПРОБЛЕМИ ТА НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ АУДИТУ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ

3.1. Концептуальні основи аудиту нематеріальних активів

З метою зниження інформаційного ризику під час прийняття управлінських рішень користувачам необхідна впевненість у реальності й об'єктивності інформації, наявної у фінансовій звітності суб'єктів господарювання, у тому числі стосовно нематеріальних активів. Впевненість істотно збільшується, якщо вірогідність інформації про стан, структуру та ефективність використання нематеріальних активів підприємства підтверджена в ході незалежного аудиту.

Вибір тієї чи іншої методики аудиту нематеріальних активів має починатися не на етапі планування чи взагалі одержання доказів, як про це зазначено у [16, 39], а на переддоговірному етапі в процесі отримання аудитором розуміння суб'єкта господарювання та концептуальної основи його фінансової звітності, що впливає з досліджень [3, 81]. У зв'язку з цим, нами було узагальнено напрями варіації дій аудитора в контексті ідентифікованих джерел формування особливостей предмета перевірки (табл. 3.1).

Особливої уваги потребують специфічні типи активів, як-то гудвіл - нематеріальний актив, вартість якого визначається як різниця між ринковою ціною та балансовою вартістю активів підприємства як цілісного майнового комплексу, що виникає в результаті використання кращих управлінських якостей, домінуючої позиції на ринку товарів, послуг, нових технологій тощо. Вартість гудвілу не підлягає амортизації і не враховується під час визначення витрат платника податку, щодо активів якого виник такий

гудвіл [16]. До таких нематеріальних активів варто застосовувати суцільну перевірку.

Таблиця 3.1

Варіація предмету перевірки на етапах проведення аудиту

Етап аудиту	Критерій	Варіація предмету перевірки
Переддоговірний	концептуальна основа	стандарти обліку, податкове законодавство, технічні стандарти
	отримання розуміння клієнта та його бізнесу	визнання та класифікація нематеріальних активів виходячи з виду діяльності (необоротний актив, товар)
Планування	Релевантність	Вибір підходу до перевірки виходячи з суттєвості статті, подання та розкриття інформації
	Оцінка суттєвих викривлень	Складність предмета перевірки (підходи до оцінки, визнання, періоду експлуатації)
Отримання доказів	Аудиторські процедури	Використання роботи експерта, перевірка документів і записів, перерахунок, запит і підтвердження, аналітичні процедури
	Аудиторські докази	Пооб'єктна суцільна перевірка для суттєвих статей, обмеження отримання доказів непрямим шляхом
Висловлення думки	Суттєвість викривлень та невизначеності	Повнота подання та розкриття інформації, суттєвість невиправлених викривлень
	Вплив твердження про безперервність на облікові оцінки	Класифікація, оцінка, амортизація

Таким чином, неврахування аудитором відмінностей в концептуальній основі може призвести до неумисного введення користувачів його звіту в оману.

І якщо концептуальна основа, що базується на стандартах обліку, концентрує увагу на критеріях визнання та відображення у звітності:

1) придбаний або отриманий нематеріальний актив відображається в балансі, якщо існує імовірність одержання майбутніх економічних вигод, пов'язаних з його використанням, та його вартість може бути достовірно визначена;

2) нематеріальний актив, отриманий в результаті розробки, слід відображати в балансі за умов, якщо підприємство/установа має:

- намір, технічну можливість та ресурси для доведення нематеріального активу до стану, у якому він придатний для реалізації або використання;
- можливість отримання майбутніх економічних вигод від реалізації або використання нематеріального активу;
- інформацію для достовірного визначення витрат, пов'язаних з розробкою нематеріального активу;
- якщо нематеріальний актив не відповідає вказаним критеріям визнання, то витрати, пов'язані з його придбанням чи створенням, визнаються витратами того звітного періоду, протягом якого вони були здійснені без визнання таких витрат у майбутньому нематеріальним активом;
- не визнаються нематеріальним 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 підприємств/установ або їх частини; витрати на підвищення ділової репутації підприємства/установи, вартість видань і витрати на створення торгових марок (товарних знаків) [42].

То концептуальна основа, що базується на податковому законодавстві, більше акцентує увагу на порядку визнання витрат та нарахування амортизації, створюючи додаткові обставини для застосування облікових оцінок:

1) нарахування амортизації нематеріальних активів (крім права постійного користування земельною ділянкою) здійснюється протягом строку їх корисного використання, який встановлюється підприємством/установою (у розпорядчому акті) при визнанні цього об'єкта активом (при зарахуванні на баланс). Нематеріальні активи з невизначеним строком корисного використання амортизації не підлягають. До нематеріальних активів з невизначеним строком корисного використання належать ті, щодо яких підприємством/установою (у розпорядчому акті) не визначено обмеження строку, протягом якого очікується збільшення

грошових коштів (чи їх еквівалентів) від використання таких нематеріальних активів.

2) при визначенні строку корисного використання об'єкта нематеріальних активів враховуються:

- строки корисного використання подібних активів;
- моральний знос, що передбачається;
- правові або інші подібні обмеження щодо строків його використання.
- очікуваний спосіб використання нематеріального активу підприємством/установою з урахуванням його потужності або продуктивності;

3) метод амортизації нематеріального активу обирається підприємством/установою самостійно, виходячи з умов отримання майбутніх економічних вигод. Якщо такі умови визначити неможливо, то амортизація нараховується із застосуванням прямолінійного методу. Розрахунок амортизації при застосуванні відповідних методів нарахування здійснюється згідно з Положенням (стандарту) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби».

Для нарахування амортизації нематеріальних активів підприємство може застосовувати строки їх корисного використання, встановлені податковим законодавством [54].

Саме у контексті нарахування амортизації в цілях оподаткування з 2011 року в П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» було замінено групи нематеріальних активів (що є дуже суперечливим кроком, адже цілі податкового та бухгалтерського обліку є принципово різними).

Відповідно до підпункту 145.1. статті 145 ПКУ нарахування амортизації нематеріальних активів здійснюється виходячи з терміну дії відповідної однорідної групи нематеріальних активів:

- група 1 - права користування природними ресурсами (право користування надрами, іншими ресурсами природного середовища, геологічною та іншою інформацією про природне середовище) - відповідно до правовстановлюючого документа;

– група 2 - права користування майном (право користування земельною ділянкою, крім права постійного користування земельною ділянкою, відповідно до закону, право користування будівлею, право на оренду приміщень тощо) - відповідно до правовстановлюючого документа;

– група 3 - права на комерційні позначення (права на торговельні марки (знаки для товарів і послуг), комерційні (фірмові) найменування тощо), крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті - відповідно до правовстановлюючого документа;

– група 4 - права на об'єкти промислової власності (право на винаходи, корисні моделі, документа, промислові зразки, сорти рослин, породи тварин, компонування (топографії) інтегральних мікросхем, комерційні таємниці, в тому числі ноу-хау, захист від недобросовісної конкуренції тощо) крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті - відповідно до правовстановлюючого документа, але не менш як 5 років;

– група 5 - авторське право та суміжні з ним права (право на літературні, художні, музичні твори, комп'ютерні програми, програми для електронно-обчислювальних машин, компіляції даних (бази даних), фонограми, відеограми, передачі (програми) організацій мовлення тощо) крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті; відповідно до правовстановлюючого документа, але не менш як 2 роки;

– група 6 - інші нематеріальні активи (право на ведення діяльності, використання економічних та інших привілеїв тощо) – відповідно до правовстановлюючого документа [1].

Якщо відповідно до правовстановлюючого документа строк дії права користування нематеріального активу не встановлено, такий строк становить 10 років безперервної експлуатації.

Інформація сформована в бухгалтерському обліку підприємств є основою для проведення аудиту, саме тому значну увагу необхідно приділяти Положенням (стандартам) бухгалтерського обліку затверджених для ведення обліку в Україні. Зокрема, звернути увагу необхідно на П(С)БО 8

«Нематеріальні активи», в якому наводиться загальна інформація про нематеріальні активи, зокрема про: ідентифікацію, оцінку, переоцінку, класифікацію, визначення вартості нематеріальних активів, визначення можливих шляхів їх надходження і вибуття.

3.2. Сучасний стан та практика аудиту нематеріальних активів

Аудит нематеріальних активів, як і інших об'єктів обліку, має здійснюватися відповідно до аудиторських стандартів, де сформульовані єдині базові вимоги до якості аудиту, що забезпечують при їх дотриманні рівень гарантії результатів аудиторської перевірки. Аудитору слід пам'ятати, що перевірка нематеріальних активів здійснюється тільки в грошовому (вартісному) вираженні на підставі первинних документів у певній послідовності (табл. 3.2).

Таблиця 3.2

Етапи аудиту нематеріальних активів

Етап перевірки	Процедури перевірки
Перевірка положень облікової політики частині нематеріальних активів	<p>Перевірка:</p> <ul style="list-style-type: none"> • висвітлення критеріїв визнання та оцінки нематеріальних активів у обліковій політиці підприємства; • визначення термінів корисного використання нематеріальних активів в обліковій політиці та відповідності їх чинному законодавству; • висвітлення способів нарахування амортизаційних відрахувань за окремими групами нематеріальних активів; • висвітлення організації аналітичного обліку нематеріальних активів
Перевірка наявності нематеріальних активів	<p>Перевірка:</p> <ul style="list-style-type: none"> • періодичності проведення інвентаризацій нематеріальних активів та їх відповідності законодавчим актам; • правильності оформлення результатів інвентаризацій

Етап перевірки	Процедури перевірки
Перевірка відповідності показників фінансової звітності показникам синтетичного і аналітичного обліку нематеріальних активів	<p>Перевірка:</p> <ul style="list-style-type: none"> • організації синтетичного й аналітичного обліку нематеріальних активів у бухгалтерії підприємства та за матеріально відповідальними особам у місцях експлуатації; • відображення у звітності нематеріальних активів за їх видами та відповідність даним синтетичного й аналітичного обліку; • відображення у звітності сум амортизаційних відрахувань нематеріальних активів та їх відповідність даним синтетичного й аналітичного обліку
Аудит операцій по надходженню нематеріальних активів	<p>Перевірка:</p> <ul style="list-style-type: none"> • джерел надходження нематеріальних активів; • правильності оформлення придбаних нематеріальних активів; • правильності визначення сум ПДВ при придбанні нематеріальних активів; • правильності використання форм первинних документів
Аудит амортизації нематеріальних активів	<p>Перевірка:</p> <ul style="list-style-type: none"> • правильності нарахування і відображення в обліку амортизації нематеріальних активів; • відповідності методів амортизації нематеріальних активів, які використовують
Аудит операцій із вибуття нематеріальних активів	<p>Перевірка відповідності:</p> <ul style="list-style-type: none"> • бухгалтерського обліку й оподаткування операцій із продажу виключних прав на об'єкти нематеріальних активів положенням нормативних актів; • обліку операцій по передачі невиняткових прав на нематеріальний актив положенням нормативних актів; • бухгалтерського обліку й оподаткування операцій по безоплатній передачі нематеріальних активів положенням нормативних актів; • бухгалтерського обліку й оподаткування операцій по передачі нематеріальних активів як внесок до статутного капіталу положенням нормативних актів; • бухгалтерського обліку операцій по списанню нематеріальних активів положенням нормативних актів
Аудит операцій, пов'язаних із наданням права на використання нематеріальних активів	<p>Перевірка:</p> <ul style="list-style-type: none"> • наявності та правильності оформлення договорів на використання нематеріальних активів; • відповідності бухгалтерського обліку прав на використання нематеріальних активів положенням нормативних актів

Аудит нематеріальних активів починається з проведення інвентаризації нематеріальних активів починається з визначення правильності віднесення сум, що обліковуються на рахунку 12 «Нематеріальні активи», саме до складу нематеріальних активів, після чого проводиться перевірка

обґрунтованості їх оприбуткування, наявності документів, на підставі яких оформлені придбані майнові права.

У разі виявлення нестач необхідно встановити розмір збитку від крадіжок, знищення, псування нематеріальних активів, а також винних у цьому осіб та з'ясувати правильність нарахування сум для утримання й відображення їх на рахунках бухгалтерського обліку. За кожним напрямом перевірки нематеріальних активів і гудвілу аудитор має встановити правильність бухгалтерських записів.

На наступному етапі аудитору слід перевірити, щоб до складу визнаних підприємством необоротних активів не були включені створені підприємством об'єкти, які не визнаються як необоротні активи (гудвіл, газетні заголовки, назви видань, список клієнтури та інші об'єкти).

Щодо інших нематеріальних активів, то аудитор повинен проаналізувати процес їх створення за фазами дослідження і розробки з метою правильності їх визнання як активів підприємства. При цьому аудитор має врахувати, що будь-які нематеріальні активи, отримані в результаті дослідження, не визнаються як активи підприємства, і тому витрати на проведення дослідження мають бути списані й відображені у складі інших витрат операційної діяльності в тому періоді, в якому вони виникли.

Перевірка визнання нематеріальних активів, отриманих у результаті розробки, здійснюється через встановлення дотримання визначених умов. За відсутності таких умов витрати, понесені підприємством у процесі розробки, відображаються у складі інших витрат операційної діяльності підприємства.

Аудитор має перевірити факт наявності на об'єкти нематеріальних активів документації, в якій цей об'єкт описаний, зображений або іншим способом зафіксований на матеріальних носіях інформації. Головним критерієм на даному етапі аудиту є можливість ідентифікації об'єкта і встановлення факту його наявності в документації підприємства. При цьому необхідно перевірити наявність документів, що підтверджують права на їх

використання, а також правильність і своєчасність відображення нематеріальних активів в балансі підприємства.

Характерною особливістю об'єктів промислової власності є наявність охоронних документів, які підтверджують права на них; патентів на винаходи і промислові зразки, свідоцтв на корисні моделі, комп'ютерні програми, топологій інтегральних та інших мікросхем. Тому наступним етапом аудиту є перевірка реальності охоронних документів, що потребує участі кваліфікованих фахівців-консультантів, спроможних здійснити їх об'єктивну експертизу.

Наступним етапом аудиту є перевірка документів, що підтверджують права підприємства на дані об'єкти промислової власності. При цьому можливі три основних варіанти появи прав на об'єкти промислової власності:

- об'єкти були створені безпосередньо на підприємстві або на його замовлення (при фінансуванні розробок підприємством) і тому спочатку підприємство володіє правом власності (майновими правами) на дані об'єкти та винятковими правами на їх використання;

- об'єкти були створені на іншому підприємстві, а потім права на них були повністю передані даному підприємству;

- підприємство отримало від інших патентовласників офіційний дозвіл (ліцензію) на право використання об'єктів промислової власності. У цьому випадку необхідна наявність ліцензійних угод (договорів).

Основним змістом даного етапу аудиту є перевірка дійсності прав підприємства на інтелектуальну власність, обсягу прав підприємства (передається об'єкт у власність підприємства або тільки у тимчасове використання), строків володіння правами й інших основних договірних умов використання таких об'єктів.

На наступному етапі аудитор повинен встановити правильність оцінки нематеріальних активів. За даними бухгалтерського обліку досліджується вартість нематеріальних активів з урахуванням того, що первісна вартість їх складається із фактичних витрат на придбання та приведення у стан

готовності до використання. Слід звернути увагу, що витрати на сплату відсотків за кредит згідно з П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» не включаються до первісної вартості нематеріальних активів. Важливим для аудиту є правильність відображення в обліку та звітності операцій з придбання (за плату та безоплатно) нематеріальних активів з урахуванням нарахованого й сплаченого податку на додану вартість. Аудитор перевіряє вихідні документи про надходження нематеріальних активів, правильність їх оцінки, встановлення норм амортизаційних відрахувань, а також відповідність підтверджувальних документів на майнові права підприємства. Перевіряється правильність оприбуткування нематеріальних активів, внесених засновниками в рахунок їх вкладень до статутного капіталу підприємства, встановлюється повнота вкладень та правильність їх оцінки, законність віднесення на рахунки бухгалтерського обліку.

Особливе місце під час аудиторської перевірки нематеріальних активів відводиться нарахуванню та відображенню їх амортизації. Згідно з П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» нарахування амортизації нематеріальних активів здійснюється протягом строку їх корисного використання, який встановлюється підприємством при визнанні цього об'єкта активом (при зарахуванні на баланс), але не більш як 20 років.

Аудитор встановлює правильність переліку нематеріальних активів, на які підприємство нараховує амортизацію, визначення норми амортизацію за строком їх корисного використання, перевіряє правильність нарахування накопиченої амортизації і достовірність відображення у бухгалтерському обліку.

По всіх нематеріальних активах необхідно перевірити наявність розпорядчого документа підприємства про затвердження корисного строку їх використання. На підприємстві має бути встановлена наявність документів з докладним описом кожного нематеріального активу та порядку його використання.

Завдання аудитора полягає у встановленні правильності визначення підприємством нематеріальних активів, на які не нараховується амортизація, а також їх списання та віднесення на рахунки бухгалтерського обліку.

Особливим об'єктом аудиторської перевірки є правильність списання нематеріальних активів з неповним нарахуванням накопиченої амортизації.

З метою узагальнення аудиторських процедур, які використовують аудитори в процесі одержання доказів щодо повноти і достовірності статей фінансової звітності щодо нематеріальних активів нами було розроблено табл. 3.3.

Як видно з табл. 3.3, специфічність предмету перевірки зумовлює необхідність:

1) залучення роботи експерта (для перевірки як охоронних документів на права та об'єкти інтелектуальної власності, так і визначеної первісної вартості та застосовуваних облікових оцінок);

2) комбінування процедур прямої перевірки (перерахунок, перевірка документів і записів), так і процедур, що надають додаткові докази (запити і підтвердження, аналітичні процедури).

Саме на етапі одержання доказів у більшості проаналізованих нами наукових праць закінчується методика аудиту нематеріальних активів. З цього випливає, що проведення аудиторських процедур спрямоване на виявлення помилок та шахрайства. Втім, це не відповідає дійсності, адже метою аудиту є підвищення суспільної довіри користувачів фінансової звітності. Саме тому визначальним є завершальний етап аудиту, коли виходячи з одержаних доказів аудитор повинен висловити незалежну та неупереджену думку.

Аудиторські процедури для одержання доказів в розрізі тверджень

Твердження управлінського персоналу	Предмет обліку і звітності	Аудиторські процедури для одержання доказів
Твердження щодо залишків по рахунках	<ul style="list-style-type: none"> - вартість (первісна або переоцінена), за якою нематеріальні активи відображені в балансі. - сума накопиченої амортизації на початок та кінець звітного року 	Перевірка документів і записів, перерахунок
Твердження щодо оборотів по рахунках та класам операцій	<ul style="list-style-type: none"> - сума нарахованої амортизації протягом звітного періоду; - сума втрат від зменшення корисності і сума вигід від відновлення корисності, відображені в звіті про фінансові результати в звітному періоді; - інші зміни первісної (переоціненої) вартості та сума накопиченої амортизації нематеріальних активів; - загальна сума витрат на дослідження та розробки, включена до складу витрат звітного періоду; 	Перерахунок, використання роботи експертів, аналітичні процедури, отримання письмових пояснень управлінського персоналу
Твердження щодо подання та розкриття інформації	<p><i>Методи амортизації та діапазон строків корисного використання нематеріальних активів.</i></p> <p><i>Наявність та рух у звітному періоді:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> - первісна вартість нематеріальних активів, які визнані активом, з виділенням вартості нематеріальних активів, отриманих у результаті об'єднання підприємств; - сума зміни первісної (переоціненої) вартості та накопиченої амортизації нематеріальних активів у результаті переоцінки; - первісна (переоцінена) вартість та сума накопиченої амортизації нематеріальних активів, які вибули; - первісна (переоцінена) вартість та сума накопиченої амортизації на кінець звітного року. <p><i>Додаткова та уточнююча інформація:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> - первісна (переоцінена) вартість та накопичена амортизація нематеріальних активів, щодо яких існує обмеження права власності; - первісна (переоцінена) вартість та накопичена амортизація переданих у заставу нематеріальних активів; - сума угод на придбання у майбутньому нематеріальних активів; - первісна вартість, залишкова вартість та метод оцінки нематеріальних активів, отриманих за рахунок цільових асигнувань; - причини визнання невизначеним строку корисного використання нематеріального активу та його балансова вартість. 	Запит і підтвердження, перевірка документів і записів, аналітичні процедури, перерахунок

Проведення аудиторської перевірки за алгоритмом, що пропонується, дає змогу значно скоротити трудові витрати, оскільки у разі виявлення відсутності об'єктів нематеріальних активів або його нетотожності об'єкту, що відображується в документах, подальша перевірка втрачає сенс (немає об'єкта — немає і прав, що з нього випливають).

Згідно з МСА 700 «Аудиторський звіт» для цього професійною спільнотою розроблено та затверджено документ універсальної форми, в якому будь-який обізнаний та поінформований користувач зможе побачити висновок аудитора.

У разі виявлення викривлень (які після повідомлення управлінського персоналу у відповідному порядку не було виправлено), факти шахрайства чи певного інформаційного обмеження аудитор (згідно з МСА 450 та МСА 705) зобов'язаний модифікувати думку (табл. 3.4).

Таблиця 3.4

Вплив одержаних доказів щодо повноти і достовірності відображення нематеріальних активів в обліку і звітності на аудиторську думку [52]

Критерії		Масштаб	
		несуттєві	суттєві
Характер	невиправлені викривлення	умовно-позитивна думка	негативна думка
	інформаційна невизначеність		відмова від висловлення думки

Думка про достовірності звітності виражається в аудиторському висновку і може бути представлено у наступних формах: немодифікована; модифікована: а) думка із застереженням; б) негативна думка; в) відмова від висловлення думки, оформлюваний також в аудиторському висновку.

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

Типові порушення, що можуть бути виявлені у процесі аудиту нематеріальних активів та вплинути на думку аудитора наведено у табл. 3.5.

Перелік можливих порушень порядку ведення обліку нематеріальних активів

Можливі порушення	Пункти П(С)БО 8, що порушуються
Включення до вартості витрат на сплату відсотків за кредит, за рахунок якого був придбаний об'єкт	п.12
Не включення різниці між залишковою та справедливою вартістю об'єкта до складу витрат звітного періоду у разі придбання нематеріальних активів в обмін на подібні	п.12
Збільшення первісної вартості нематеріальних активів за рахунок поточних витрат	п.п. 17-18
Визначення строку корисного використання, нарахування зносу на нематеріальні активи строком, що перевищує граничний термін, передбачений Положеннями (стандартами)	п.п. 25-31
Проведення переоцінки нематеріальних активів, щодо яких не існує активного ринку. Проведення переоцінки лише окремого об'єкту групи	п.п. 19-24
Безпідставне відображення в обліку суми зменшення корисності нематеріальних активів	п.п. 32-33

При проведенні аудиту нематеріальних активів на досліджуваному підприємстві ПрАТ «Полтавський олійно-екстракційний завод – Кернел Груп» порушень у веденні бухгалтерського обліку виявлено не було. Річна фінансова звітність за 2017 р. була підтверджена аудитором, про що свідчить текст аудиторського звіту.

Відповідно до зазначеного документу, у ході перевірки, аудитором було висловлено умовно-позитивну думку. Пояснюючи причини висловлення умовно-позитивної думки, аудитор зазначив: «Ми звертаємо вашу увагу на те, що діяльність Товариства та інших підприємств України до теперішнього часу зазнають та можуть зазнавати у найближчому майбутньому впливу від політичної та економічної невизначеності, яка триває в Україні. Кінцевий результат розвитку та наслідки політичної та економічної кризи важко спрогнозувати, однак вони можуть мати подальший серйозний негативний вплив на економіку України. Хоча управлінський персонал вважає, що він вживає належні заходи на підтримку стабільності діяльності Товариства, необхідні за існуючих обставин, подальша

нестабільність ситуації може спричинити негативний вплив на діяльність Товариства, характер та наслідки якого на поточний момент визначити неможливо. Майбутні умови здійснення діяльності можуть відрізнятись від оцінок управлінського персоналу. Цей Звіт не включає коригувань у зв'язку з впливом подій в Україні, які мали місце після звітної дати. Ми не вносимо застереження до нашого висновку щодо цього аспекту. При проведенні аудиту встановлено, що у фінансовій звітності відсутнє розкриття по МСБО 36 «Зменшення корисності активів», щодо визначення вигод від відновлення корисності чи втрат від зменшення корисності. Вказані недоліки для фінансової звітності Товариства є несуттєвими та не всеохоплюючими». Виходячи, із зазначеного, фінансова звітність досліджуваного підприємства за 2016 р. є достовірною.

3.3. Особливості аудиту інформаційних ресурсів і систем

Здійснення аудиту інформаційних ресурсів і систем в електронному середовищі є можливим і необхідним для забезпечення зниження трудомісткості процесів використання інформаційних ресурсів, підвищення надійності та оперативності інформаційних ресурсів, ефективну організацію діяльності персоналу, вирішення управлінських завдань економічного об'єкта, підвищення ефективності фінансового аудиту підвідомчих установ і закладів, вирішення управлінських завдань суб'єктів аудиту, підвищення ефективності окремих процесів чи комплексу процесів аудиту.

Проведення аудиту інформаційних ресурсів і систем необхідно в певних стандартних ситуаціях:

- якщо змінюється інформаційна комп'ютерна система обліку;
- коли необхідно впровадити в мережеву інфраструктуру нові технології;
- якщо виникли практичні проблеми;

- коли необхідно впровадження ресурсомістких бізнес-додатків (EPR, система документообігу);
- при злитті компаній у холдинг і, відповідно, об'єднання систем обліку і управління підприємств;
- при підсумковій оцінці роботи нової ІТ-системи після її впровадження.

Завдання такого аудиту, на наш погляд, буде полягати в наступному: провести аналіз фінансово-господарської діяльності і дати незалежну оцінку стану бухгалтерського обліку і звітності; довести до відома зацікавлених осіб інформацію про стан обліку і звітності з відповідними висновками, зауваженнями та рекомендаціями.

Аудит інформаційних ресурсів і систем спрямований на перевірку правильності і повноти відображення в програмах господарських операцій бухгалтерського і податкового обліку, виявлення можливих причин розбіжностей аналітичних і облікових даних. Наприклад, іноді може виявитися дуже своєчасною перевірка правильності ведення обліку: основних засобів і нематеріальних активів; товарно-матеріальних цінностей; податку на додану вартість; товарів, готової продукції; банку, каси; взаєморозрахунків із постачальниками та підрядчиками, покупцями та замовниками, з підзвітними особами, іншими дебіторами і кредиторами; витрат майбутніх періодів; розрахунку собівартості випущеної продукції.

Своєчасний аудит інформаційних ресурсів і систем допоможе скоротити витрати на пошук і виправлення помилок в обліку, за його допомогою завжди можна перевірити, чи правильно ведеться облік, і (в разі виявлення неточностей) в'яснити, які саме помилки в роботі облікового персоналу потрібно виправити.

Аудит інформаційних ресурсів і систем корисно проводити не тільки перед закриттям звітного періоду, але і позапланово - для профілактики помилок при складанні звітності. Інтенсивний розвиток електронно-обчислювальної техніки і технологій надає значний вплив на ефективність

аудиту та вдосконалення його методів. З'явилася можливість не тільки розрахунку, але і перевірки показників ділової активності, фінансової стійкості короткострокової і довгострокової перспективи, ліквідності та платоспроможності, оцінки рентабельності активів і капіталу автоматично при використанні відповідного програмного забезпечення.

Необхідно зауважити, що облікові програми, які застосовуються в комп'ютерному середовищі, сприяють веденню аудиторських перевірок із використанням їх у комп'ютерній мережі. Можна виділити дві складові будь-якої програми, що використовується при внутрішньому аудиті: програми аудиту та контрольні дані. Перша використовується для перевірки змісту файлів, а іноді і для відновлення бухгалтерського обліку підприємства, друга – з метою перевірки функціонування комп'ютерних програм. Щоб зробити достовірні висновки згідно з цією програмою, аудитору необхідно оволодіти технічними знаннями обробки даних.

З метою опанування методикою застосування програмного забезпечення аудиту можна використовувати аналітичну перевірку, за допомогою якої розглядаються записи, які збираються у файлах комп'ютера, або скористатися методом контролю, що свідчить про законність, достовірність, повноту та якість результатів перевірки записів у облікових регістрах. Значна кількість науковців вважають, що комп'ютер в аудиторській практиці використовується здебільшого з метою здійснення аналітичних, розрахункових та інших процедур. Проте, практики переконані, що комп'ютерна техніка використовується в аудиті переважно з метою перевірки правильності ведення обліку за допомогою спеціальних програм. Об'єднати ці твердження можна одним – комп'ютерні технології обробки інформації в аудиторському процесі сприяють інтелектуалізації аудиту та науковому обґрунтуванню його висновків. З розвитком аудиторської діяльності виникає необхідність розробки методологічної бази комп'ютеризації процесу аудиту. Основними причинами, які зумовлюють використання аудиторських комп'ютерних засобів, є: відсутність вхідних

документів або інших документальних свідчень; незадовільний рівень надійності внутрішнього контролю в середовищі електронного обміну даними, відсутність упевненості в надійності бухгалтерських програм і систем захисту інформації протягом періоду, за який проводиться аудиторська перевірка, можливість підвищення ефективності роботи завдяки використанню аудиторських комп'ютерних засобів.

Склад і зміст аудиторських процедур в електронному середовищі визначається насамперед переліком завдань. Оскільки кожен з комплексів завдань складається з набору спеціальних алгоритмів і програм, згрупованих за певною ознакою (об'єкти аудиту або види послуг), у межах кожного комплексу можна використовувати тільки засоби, необхідні в певних умовах.

Дуже важливим чинником є відкритість системи, що дозволяє легко модернізувати і змінювати склад комп'ютерних засобів. Проте, автоматизація облікових процесів на підприємствах призвела до того, що в умовах використання автоматизованих алгоритмів обробки інформації ні бухгалтер, ні аудитор не мають чіткого розуміння суті та характеру функціонування алгоритмів, маючи тільки вихідну інформацію і узагальнений результат її обробки. Як наслідок, формування висновку про достовірність інформації, сформованої автоматизованою системою, вимагає збору доказів та оцінки надійності функціонування комп'ютерної системи обліку та базування аудиторського висновку на такій оцінці.

Система повинна дозволяти: посилити внутрішній та фінансовий контроль, забезпечити прозорість бізнес-одиниць; оперативно отримувати достовірну звітність різного призначення; знизити витрати на підготовку звітності; адекватно оцінити ризики та планувати діяльність підприємства. У наш час аудитор повинен зосередити свою увагу більше на надійності системи обліку і внутрішнього контролю, зосередившись на методичному, інформаційному, програмному та технічному забезпеченні перевірки інформаційної системи. При цьому тестування алгоритмів і файлів інформаційної бази вимагає застосування спеціальних комп'ютеризованих

методів перевірки, адже комп'ютер стає необхідним інструментом роботи аудитора при її проведенні.

Це вимагає перегляду вимог до компетенції аудитора, залучення до проведення перевірок спеціалістів з ІТ-технологій, що дозволить:

- проводити моніторинг стану бізнесу, прогнозування і моделювання діяльності підприємств;
- здійснювати регламентацію і управління процесом бюджетування;
- проводити факторний, фінансовий та інші аналізи за обліковими даними;
- забезпечувати інтеграцію з різними системами управління та обліку.

А тому потрібно налаштовувати математичну логіку обробки звітів з вихідними даними для отримання результату – конкретного показника ефективності діяльності підприємства, або набору таких показників.

Вихідними даними для одержання аналітичної інформації можуть служити різноманітні як стандартні, так і спеціалізовані внутрішні звіти підприємств. Отримані шляхом обчислення, порівняння або іншим методом дані можуть бути представлені різними способами, залежно від зручності обробки і аналізу.

Домінування комп'ютерних технологій, на наш погляд, визначає такі особливості аудиту:

- завдання аудиту змінюються завдяки дослідженням ефективності та надійності функціонування інформаційної системи;
- в об'єкт перевірки залучаються елементи автоматизованої інформаційної системи, що визначають надійність функціонування, а також якість інформації, що формується;
- проведення перевірки в комп'ютерній інформаційній системі вимагає активного застосування комп'ютеризованих методів аудиту;
- необхідно враховувати, що процес аудиторської перевірки в розвиненому середовищі комп'ютерної обробки даних неможливий без

дослідження надійності функціонування автоматизованої інформаційної системи;

– поширення інформаційних технологій аудиту призводить до повної або часткової автоматизації роботи аудиторів.

Висновки за розділом 3

Аудиторська перевірка нематеріальних активів (у разі суттєвого значення їх статті у фінансовій звітності) має розпочинатися не на етапі планування чи одержання доказів, а на етапі отримання розуміння клієнта, визначення галузевих, нормативних та інших особливостей ведення бізнесу суб'єктом господарювання, що впливає на порядок визнання, використання та списання нематеріальних активів.

Широке застосування облікових оцінок як в цілях обліку, так і складання звітності щодо нематеріальних активів вимагає від аудитора використання комплексу прямих та непрямих процедур для одержання достатніх та відповідних доказів, на яких буде ґрунтуватися аудиторська думка. Найбільш доцільною формою групування аудиторських процедур є в розрізі тверджень управлінського персоналу.

Результатом проведеного аудиту нематеріальних активів має стати висловлена аудиторська думка, вид якої (немодифікована чи модифікована) залежатиме від виявлених та не виправлених управлінським персоналом викривлень у фінансовій звітності та/або інформаційні обмеження, які не дадуть змоги аудитору сформулювати судження щодо предмету перевірки.

Розвиток автоматизованих інформаційних систем сприяв упровадженню комп'ютеризованої форми обліку переважної більшості суб'єктів господарювання. Комп'ютеризація обліку не впливає на застосування елементів методу бухгалтерського обліку, а лише змінює

технологію обробки облікової інформації. Проте методика аудиту безпосередньо залежить від способу опрацювання підприємством облікових даних. При цьому не змінюється загальна мета, завдання перевірки, основні аудиторські процедури.

Мета аудиту та основні елементів їх методології при проведенні перевірки в системі комп'ютерної обробки даних зберігаються. Однак наявність комп'ютерного середовища істотно впливає на процес аналізу системи обліку. У зв'язку з цим розрізняють аудит поза комп'ютерним середовищем і аудит в середовищі комп'ютерних інформаційних систем. При цьому аудиторська перевірка може здійснюватися як без використання спеціалізованих комп'ютерних програм, так і з їх використанням. Такі особливості полягають у вимогах до знань аудитора, у варіантах застосування комп'ютера в роботі аудитора, в аудиторських процедурах, зокрема і при аналізі.

Проте, на теоретичні основи комп'ютерного аудиту в системі обробки бухгалтерської інформації звертається порівняно мало уваги – це притаманно для досліджень здебільшого вітчизняних фахівців у галузі бухгалтерського обліку та аналізу.

ВИСНОВКИ

На сьогодні перед вітчизняними підприємствами виникає нове завдання, що потребує нагального вирішення: використання можливостей підприємства для досягнення конкурентних переваг. В свою чергу, сучасні тенденції виділяють панівну роль саме нематеріальних активів, тому з'являється необхідність в удосконаленні методики їх бухгалтерського обліку та аудиту.

Оскільки дані бухгалтерського обліку є базовою інформацією для проведення аудиту, слід звернутися до Положень (стандартів) бухгалтерського обліку, які визначають основні методологічні засади щодо ведення бухгалтерського обліку в Україні. Відповідно до П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», визначається методика їх ідентифікації, визнання, класифікації, оцінки при взятті на баланс та вибутті, шляхи їх надходження та вибуття, особливості переоцінки, амортизації, зменшення корисності.

Визначення сумарної вартості нематеріальних активів здійснюється за одним із трьох підходів: 1) вартість визначається на основі витратного методу як сума складових елементів витрат (витрати на оплату праці, податки, загальноуправлінські витрати, витрати на придбання патенту тощо); 2) вартість визначається як різниця ринкової вартості компанії та вартості матеріальних активів; 3) вартість визначається по кожному нематеріальному активу окремо (в тому числі можливе одночасне використання різних методів – дохідного, витратного, порівняльного).

Для цілей бухгалтерського обліку всі нематеріальні активи поділяються на 6 груп, передбачених п. 5 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи»: 1) права користування природними ресурсами; 2) права користування майном; 3) права на знаки для товарів і послуг; 4) права на об'єкти промислової власності; 5) авторські та суміжні з ними права; 6) інші нематеріальні активи. Для цілей податкового обліку Податковий кодекс України також розділяє

нематеріальні активи на 6 груп (пп. 145.1.1), на сьогодні класифікація нематеріальних активів для обох видів обліку збігається.

При оприбуткуванні нематеріального активу на досліджуваному підприємстві оформляється Акт введення в господарський оборот права інтелектуальної власності у складі НА (типова форма № НА-1). Для оформлення вибуття окремих об'єктів нематеріальних активів застосовують Акт вибуття (ліквідації) права інтелектуальної власності у складі НА (типова форма № НА-3). Для нарахування амортизації нематеріальних активів та відображення її в обліку застосовують «Відомість обліку нематеріальних активів і нарахування амортизації» (форма № ВНА-1).

На досліджуваному підприємстві ПрАТ «Полтавський олійно-екстракційний завод – Кернел Груп» бухгалтерський облік нематеріальних активів ведеться відповідно до чинного законодавства та може бути удосконалено шляхом розробки удосконалених форм первинних документів та внесення додаткових субрахунків до робочого плану рахунків.

При проведенні аудиту нематеріальних активів на досліджуваному підприємстві ПрАТ «Полтавський олійно-екстракційний завод – Кернел Груп» порушень у веденні бухгалтерського обліку виявлено не було. На підставі звіту аудитору встановлено, що звітність досліджуваного підприємства у 2018 р. була достовірною.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ІНФОРМАЦІЙНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Андрієнко В.О. Принципи формування фінансової звітності на підприємствах України та за кордоном / В.О. Андрієнко // Облік і фінанси. – 2014. – № 5. – С. 7–12.
2. Андросова О.Ф. Методика аудиту основних засобів і нематеріальних активів та її вплив на якість аудиту / О.Ф. Андросова, К.А. Калугіна // Вісник Хмельницького національного університету. – 2011. – № 3. – Т. 3. – С. 250–255.
3. Бенько М. М. Можливості здійснення фінансового аудиту у середовищі інформаційних технологій / М. М. Бенько. [Електронний ресурс] Режим доступу: http://irbis-nbuv.gov.ua/cgibin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe?C21COM=2&I21DBN=UJRN&P21DBN=UJRN&Z21ID=&IMAGE_FILE_DOWNLOAD=1&Image_file_name=PDF/Vzhdtu_econ_2013_2_3.pdf.
4. Безверхий К.В. План рахунків бухгалтерського обліку для цілей складання фінансової звітності за МСФЗ / К.В. Безверхий // Бухгалтерський облік і аудит. – 2014. – № 7. – С. 23–30.
5. Безверхий К.В. Вітчизняна фінансова звітність за МСФЗ: міфологія від Мінфіну / К.В. Безверхий // Бухгалтерський облік та аудит. – 2013. – №2. – С. 8–12.
6. Бездушна Ю.С. Бухгалтерський інжиніринг у Міжнародних стандартах фінансової звітності / Ю.С. Бездушна // Розвиток бухгалтерського обліку: теорія, професія, міжпредметні зв'язки: збірник матеріалів ІХ Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Київ, 26 лютого 2015 р.) / Відпов. за вип. Б.В. Мельничук. – К.: ННЦ «ІАЕ», 2015. – 632 с.
7. Бойко Н.В. Проблеми аудиту в Україні: автоматизація аудиторських перевірок / Н.В. Бойко, О.Г. Євтушенко. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Upsal_2012_9_62.

8. Боярова О.А. Оновлення нормативно-правового забезпечення вітчизняного бухгалтерського обліку в умовах запровадження МСФЗ / О.А. Боярова, Н.П. Кузик // Облік і фінанси. – 2013. – № 4. – С. 15–19.

9. Бойчук А.М. Деякі проблеми впровадження міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні / А.М. Бойчук, В.В. Бойчук // Формування інформаційного потенціалу бухгалтерського обліку, контроль, аналіз та аудит в умовах глобальних економічних змін: матеріали за міжнар. наук. практ. Інтернет– конф., 2013 р. / Кам'янець–Подільський: ПДАТУ – Тернопіль: Крок, 2013. – С. 109–110.

10. Брик Г.В. Проблеми і перспективи переходу українських підприємств на міжнародні стандарти бухгалтерського обліку та фінансової звітності / Г.В. Брик // Формування інформаційного потенціалу бухгалтерського обліку, контроль, аналіз та аудит в умовах глобальних економічних змін: матеріали за міжнар. наук. практ. Інтернет– конф., 2013р. / Тернопіль: Крок, 2013. – С. 116–118.

11. Бондар М.І. Звітність підприємства: підручник / М.І. Бондар, Ю.А. Верига, М.М. Орищенко та ін. – К.: «Центр учбової літератури», 2015. – 570 с.

12. Бочуля Т.В. Бухгалтерський облік, контроль і аналіз: проблеми теорії та методології / Т.В. Бочуля, [під заг. ред. проф. Ф.Ф. Бутинця]. – К.: НАСОА, 2013. – 606 с.

13. Веріга Г. Проблемні аспекти трансформації фінансової звітності підприємств України відповідно до принципів МСФЗ: міжнародні стандарти фінансової звітності / Г. Веріга, А. Савро // Бухгалтерський облік і аудит. – 2010. – № 9. – С. 19–25.

14. Верига Ю.А. Реформування фінансової звітності в Україні / Ю.А. Верига // Проблеми і перспективи розвитку бухгалтерського обліку, аналізу та контролю в умовах глобалізації економіки: монографія / колектив авторів ; за заг. ред. проф. Ю.А. Вериги, доц. Ю.О. Ночовної. – Полтава: ПУЕТ, 2014. – 333 с. – С. 8–16.

15. Воронко Р.М. Облік у зарубіжних країнах: навч. посіб. / Р.М. Воронко. – Львів: «Магнолія», 2012. – 744 с.
16. Галіцин В.К. Моніторинг та аудит інформаційних технологій в системі управління організації / В.К. Галіцин, Р.Л. Ус. [Електронний ресурс]. Режим доступу: http://irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe?C21COM=2&I21DBN=UJRN&P21DBN=UJRN&Z21ID=&IMAGE_FILE_DOWNLOAD=1&Image_file_name=PDF/Mise_2012_86_26.pdf.
17. Галям О.О. Сучасні проблеми інформаційної діяльності підприємства та методи прийняття рішень / О.О. Галям, Л.М. Колечкіна // Актуальні питання розвитку економіки, харчових технологій та товарознавства: збірник тез доповідей XXXVIII наукової студентської конференції за підсумками науково-дослідних робіт студентів за 2014 рік (м. Полтава, 21–22 квітня 2015 року). – Полтава: ПУЕТ, 2015. – С. 109–114.
18. Голов С.Ф. МСФЗ у форматі МІНФІНУ/ С.Ф. Голов // Бухгалтерський облік та аудит. – 2013. – №4. – С. 3–8.
19. Господарський кодекс України: від 16.01.2003 р. № 436-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/436-15>.
20. Давидюк Т.В. Конвергенція бухгалтерської та соціальної звітності в частині людського капіталу: розвиток існуючих підходів / Т.В. Давидюк // Економіка: реалії часу. Науковий журнал. –2012. – № 2 (3). – С. 123–129. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.economics.opu.ua/n3.html>.
21. Даньків Й.Я. Фінансова звітність в інформаційному забезпеченні управлінських рішень / Й.Я. Даньків, Я.В. Шеверя // Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні: матеріали міжнар. наук.-практ. конф. (23-24 квітня 2010 р., м. Тернопіль). відповід. ред. Я.Д. Крупка. – Тернопіль: Крок, 2010. – С. 190–191.
22. Діділовський О.М. Проблеми та перспективи застосування міжнародних стандартів фінансової звітності / О.М. Діділовський //

Міжнародний збірник наукових праць НТЛУ. – 2011. – Випуск 1(19). – С. 142–146.

23. Дегтяренко А.В. Перешкоди на шляху розповсюдження комп'ютерного аудиту в Україні / А.В. Дегтяренко // Вісник Сумського національного аграрного університету. Серія «Економіка та менеджмент». – 2012. – Випуск 4 (52). – С. 20–25.

24. Диба В.М. Гармонізація обліку і оцінки нематеріальних активів з міжнародними стандартами // Фінанси, облік і аудит. – 2013. Випуск 1(21). – С. 244–255.

25. Жук В.М. Бухгалтерський інжиніринг / В.М. Жук // Зростання ролі бухгалтерського обліку в сучасній економіці: збірник тез та доповідей I Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції (21 лютого 2013 р.; м. Київ) / Відпов. за вип. Б.В. Мельничук. – К.: ТОВ «Всеукраїнський інститут права і оцінки», 2013. – 534 с. – С. 51–54.

26. Жук В.Н. Основы институциональной теории бухгалтерского учета: монография / В.Н. Жук. – К.: «Аграрная наука», 2013. – 408 с.

27. Іванхів Ю.О. Концептуальні основи і методичні положення оцінювання елементів фінансової звітності / Ю.О. Іванхів // Актуальні проблеми економіки. – 2012. – № 2. – С. 278–285.

28. Інструкція «Про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій»: Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291 (зі змінами і доповненнями) // [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>.

29. Каменська Т.Г. Міжнародні стандарти фінансової звітності в Україні: сучасний стан, практика й проблеми впровадження / Т.Г. Каменська // Бухгалтерський облік і аудит. – 2012. – № 12. – С. 39–43.

30. Карпенко О.В. Класифікація управлінської звітності як основа розуміння її сутності / О.В. Карпенко, М.О. Любимов // Наукові записки

Національного університету «Острозька академія». Економіка. – 2011. – Випуск 16. – С. 145–151.

31. Карпенко О.В. Практичні підходи до підготовки внутрішньої звітності / О.В. Карпенко, Г.О. Соболь // Вісник Маріупольського державного університету. Серія: Економіка. – 2012. – Випуск 3. – С. 7–12.

32. Кір'ян С.Г. Економічна оцінка системи обліку в Україні та за рубежом. / С.Г. Кір'ян // Формування інформаційного потенціалу бухгалтерського обліку, контроль, аналіз та аудит в умовах глобальних економічних змін: матеріали за міжнар. наук. практи. Інтернет-конф. Тернопіль: Крок, 2013. – С. 128–130.

33. Козлов А. Робоча таблиця аудитора по оцінці внутрішнього контролю / А. Козлов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2012. – № 11. – С. 52–53.

34. Корягін М.В. Проблеми та перспективи розвитку бухгалтерської звітності: монографія / М.В. Корягін, П.О. Куцик. – Львів: ЛКА, 2016. – 276 с.

35. Концептуальна основа фінансової звітності від 01.09.2010 р.: ред. станом на 01.09.2010 р. / Міністерство фінансів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/929_009.

36. Кравчук П.Я. Проблеми та перспективи розвитку фінансової системи України / П.Я. Кравчук, Ю.С. Ткачук // Економічні науки. – 2013. – Випуск 10(2). – С. 129–133.

37. Кулик В.А. Критична оцінка нових форм фінансової звітності / В.А. Кулик, Ю.О. Ночовна // Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: проблеми теорії, методології, організації. Збірник наукових праць. – К.: ПП «Рута», 2013. – С. 271–275.

38. Куцик П.О. Особливості ідентифікації нематеріальних активів у банківському секторі // Науковий вісник Полтавського університету економіки і торгівлі. – 2013. – № 4(60). – С. 165–171.

39. Лазарева С.Ф. Методологічне і методичне забезпечення аудиту інформаційних технологій / С.Ф. Лазарева, Р.Л. Ус // Формування ринкових відносин в Україні. – 2012. – № 1(128) – С. 117–125.

40. Лазуренко В.И. Аудит: учебник / В.И. Лазуренко, В.Ю.Захарченко, А.О. Соболев. – Донецк: Каштан, 2011. – 496 с.

41. Лановенко К.В. Сучасні проблеми запровадження МСФЗ в Україні. Практичний аспект. / К.В. Лановенко // Формування інформаційного потенціалу бухгалтерського обліку, контроль, аналіз та аудит в умовах глобальних економічних змін: матеріали за міжнар. наук. практ. Інтернет-конф. Тернопіль: Крок, 2013. – С. 139–142.

42. Левченко Н.М. Удосконалення методики аудиту нематеріальних активів з метою систематизації результатів аудиторських процедур / Н.М. Левченко, Н.С. Понікарова // Вісник Хмельницького національного університету. – 2011. – № 2. – Т. 1. – С. 118–121.

43. Лисиченко О.О. Порівняльна характеристика форм звітності за міжнародними та національними стандартами / О.О. Лисиченко // Економіка і регіон / Науковий вісник / ПНТУ ім. Ю. Кондратюка. – 2012. – № 4. – С. 107–110.

44. Лоханова Н.О. Інтеграційні процеси в обліку в умовах інституціональних перетворень: монографія / Н.О. Лоханова. – Херсон: Грінв Д.С., 2012. – 400 с.

45. Любимов М.О. Значення застосування міжнародних стандартів бухгалтерського обліку і фінансової звітності у підвищенні якості інформаційного забезпечення управління підприємством / М.О. Любимов, С.І. Мельник // Бухгалтерський облік в управлінні підприємством: проблеми теорії та практики: матеріали Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції, (м. Полтава, 20–23 жовтня 2014 р.). – Полтава: ПУЕТ, 2014. – С. 114–116.

46. Мачуга Р. Визначення відносних показників якості інформаційних систем в обліку / Р. Мачуга // Наука молода. – 2011. – № 15–16. – С. 357–361.
47. Мельник А.Р. Підготовка фінансової звітності за міжнародними стандартами та особливості її аудиторської перевірки / А.Р. Мельник // Облік і фінанси. – 2013. – №4. – С. 121–129.
48. Мельник С.І. Облік за міжнародними стандартами: навч. посіб. / С.І. Мельник, М.О. Любимов – К: Центр навчальної літератури, 2011. – 139 с.
49. Мельник С.І. Теоретичні основи фінансової безпеки підприємства / С.І. Мельник // Науковий вісник / НТЛУ. – 2013. – Випуск 23(14). – С. 276–281.
50. Михаліцька Н.Я. Теоретичні засади фінансової безпеки підприємства / Н.Я. Михаліцька // Науковий вісник Львівського ДУВС. – Львів 2013. – Випуск 1. – С. 268–275.
51. Міжнародні стандарти фінансової звітності від 01.01.2012 р.: ред. станом на 12.03.2013 р. / Міністерство фінансів України. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_010.
52. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: видання 2013 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://apu.com.ua/msa?layout=edit&id=783>.
53. Никифорова Е.В. Бухгалтерская финансовая отчетность как основной источник информации инвестиционной привлекательности / Е.В. Никифорова, О.В. Шнайдер // Вектор науки ТГУ. – 2013. – № 1(23). – С. 217–219.
54. Олендїй О.Т. Методичні засади проведення аудиту нематеріальних активів / О.Т. Олендїй, І.К. Шушакова // Інноваційна економіка. – 2013. – № 5(43). – С. 291–297.
55. Облікова політика підприємства: навч. посіб. / Ю.А. Верига, В.А. Кулик, Ю.О. Ночовна, С.Ю. Іванюк. – К.: «Центр учбової літератури», 2015. – 312 с.

56. Огійчук М.Ф. Аудит: організація і методика: навч. посібник. / М.Ф. Огійчук, І.Т. Новіков, І.І. Рагуліна. – К.: Алерта, 2012. – 664 с.
57. Озеран А.В. Нормативно-правове регулювання бухгалтерського обліку і фінансової звітності в Україні / А.В. Озеран // Вісник Львівської комерційної академії (Серія економічна). – 2011. – Випуск 35. – С. 236–241.
58. Оновлена фінансова звітність: переваги і недоліки / М.М. Настенко, Ю.М. Мудрик // Збірник наукових праць Таврійського державного агротехнологічного університету (економічні науки). – 2013. – № 2(6). – С. 382–388.
59. Очеретна М.М. Система нагляду за дотриманням міжнародних стандартів фінансової звітності: європейський досвід / М.М. Очеретна // Інститут бухгалтерського обліку і аудиту в Україні, контроль та аналіз в умовах глобальних економічних змін: Матеріали за II міжнар. наук. практ. Інтернет-конф. Тернопіль: Крок, 2014. – С. 90–93.
60. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0918-04>.
61. Побережець О.В. Ідентифікація та класифікація нематеріальних активів та проблеми їх визначення / О.В. Побережець, К.В. Іванова // Економіка: реалії часу. – 2012. – № 2(3). – С. 98–104.
62. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI: текст із змін. станом на 01.10.2014 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
63. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» : Наказ Міністерства фінансів України від 27.04.00 р. № 288/4509 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>.
64. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи»: Наказ Міністерства фінансів України від 18.10.99 р. № 242.

[Електронний ресурс]. – Режим доступу:
<http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99>.

65. Про аудиторську діяльність: Закон України від 22.04.1993 р. № 3125-XII. [Електронний ресурс]. – Режим доступу:
<http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/3125-12>.

66. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV. [Електронний ресурс]. – Режим доступу:
<http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.

67. Про затвердження Програми реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів: Постанова Кабінету Міністрів України від 28 жовтня 1998 року № 1706 (зі змінами і доповненнями). [Електронний ресурс]. – Режим доступу:
<http://zakon.rada.gov.ua>.

68. Прийма І.К. Фінансова звітність за міжнародними та національними стандартами / І.К. Прийма // Інститут бухгалтерського обліку і аудиту в Україні, контроль та аналіз в умовах глобальних економічних змін: матеріали за II міжнар. наук практ. Інтернет-конф. Тернопіль: Крок, 2014. – С. 209–211.

69. Прохар Н.В. Облік доходів, витрат і фінансових результатів: проблеми теорії та практики: монографія / Н.В. Прохар, Ю.О. Ночовна. – Полтава: ПУЕТ, 2012. – 257 с.

70. Рабошук А.В. Фінансова звітність як засіб справедливого розподілу ресурсів: досвід мусульманських країн / А.В. Рабошук, Д.О. Грицишен // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Економічні науки. – 2010. – № 1 (51). – С. 111–116.

71. Рилєєв С.В. Нематеріальні активи: окремі нормативно-правові аспекти обліку / С.В. Рилєєв, А.Л. Романчук // Науковий вісник Буковинського державного фінансово-економічного університету. Економічні науки. – 2013. – Випуск 1. – С. 368–374.

72. Сверчкова О.Ф. Производная отчетность как метод управленческого учета / О.Ф. Сверчкова // Теория управления. – 2011. – № 10. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.uecs.ru/uecs-34-342011/item/719-2011-10-25-07-41-27>.

73. Сидоренко-Мельник Г.М. Прогнозна фінансова діагностика в системі фінансового планування діяльності підприємства / Г.М. Сидоренко-Мельник // Менеджмент і логістика – перспективні напрямки розвитку економіки: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції (м. Київ, 20-21 вересня 2013 р.). – К.: ГО «Київський науковий центр», 2013. – С. 21–23.

74. Слободняк И.А. К вопросу об определении понятия «бухгалтерская управленческая отчетность» / И.А. Слободняк // Вестник ИГЭА. – 2011. – № 4(78). – С. 25–30.

75. Смолін І.В. Конкурентоспроможність підприємств: навч. посіб. / І.В. Смолін. – К.: Центр навчальної літератури, 2011. – 204 с.

76. Фінансова аналітика сучасного бізнесу: монографія / Є.Є. Іонін, М.М. Овчинникова. – Донецьк: ДонНУ, 2012. – 304 с.

77. Фінансова звітність: актуальні питання зближення НП(С)БО та МСФЗ / В.П. Фурса // Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту. Економічні науки. – 2013. – Випуск 4. – С. 323–328.

78. Фінансова звітність у системі інформаційного забезпечення прийняття рішень: автореф. дис ... канд. екон. наук: 08.00.09 / Я.В. Шеверя; Житомир. держ. технол. ун-т. – Житомир, 2011. – 21 с.

79. Швець В.Г. Інституціональні аспекти розвитку бухгалтерського обліку / В.Г. Швець // Економіка АПК. – 2015. – № 6. – С. 131–132.

80. Шеверя Я.В. Удосконалення організаційних та методичних засад алгоритму прийняття управлінських рішень користувачами фінансової звітності / Я.В. Шеверя // Науковий вісник Ужгородського університету. Серія «Економіка». – 2010. – №30. – С. 177–184.

81. Юрківська Л.Й. Аудит ефективності нематеріальних активів: аналіз існуючих підходів / Юрківська Л.Й., Біляченко О.Л // Вісник ЖДТУ. – 2011. – № 2 (56). – С. 217–220.

82. Ярміш О.В. Облік нематеріальних активів по міжнародним і національним стандартам. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.rusnauka.com/35_OINBG_2012/Economics/7_122052.doc.htm.