

ности получения доходов и социальных услуг для принимающих территорий, а также способствовать сокращению масштабов нищеты. Целью туризма и экотуризма является оптимизация сбалансированного соотношения значений между усилиями и эффектами, доходами и расходами, активами и источниками их происхождения. Контролирование этих соотношений предполагает обязательное использование бухгалтерской информации. Цель статьи состоит в том, чтобы доказать, что особенности туризма и экотуризма влияют на бухгалтерскую информацию. Ожидания и предвидения, основывающиеся на бухгалтерской информации, имеют особое значение для повышения эффективности туризма и экотуризма с точки зрения устойчивого развития. Одной из основных целей учетной информации является создание общего языка для инвесторов и менеджеров, создание моста между инвесторами и субъектами предпринимательства в сфере туризма и экотуризма.

Ключевые слова: затраты, экотуризм, бухгалтерская информация, туризм, справедливая стоимость, доход.

УДК 657:331

Шендригоренко М. Т.

Донецький національний університет економіки і торгівлі
імені Михайла Туган-Барановського

АКТУАЛЬНІ ПРОБЛЕМИ АУДИТУ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ ТА НАПРЯМИ ЇХ ВИРІШЕННЯ

У статті проведено аналіз сутності нематеріальних активів, що використовуються в практичній діяльності підприємств. Надано критичну оцінку законодавчим актам і нормативним документам, які регламентують облік нематеріальних активів. Проаналізовано місце і значення внутрішнього аудиту в діяльності суб'єктів господарювання. Досліджено актуальні питання організації і методики внутрішнього аудиту нематеріальних активів на промислових підприємствах. Запропоновано послідовність здійснення процесу внутрішнього аудиту операцій із надходження, руху і вибуття нематеріальних активів на підприємствах.

Ключові слова: внутрішній аудит, нематеріальний актив, контроль, підприємство, звітність.

Постановка проблеми. Орієнтування України на вимоги європейського ринку потребує опанування власниками нових підходів до ефективного управління діяльністю виробничого підприємства. Одним із найважливіших напрямів підвищення ефективності функціонування підприємства є необхідність удосконалення системи управління нематеріальними активами як важливої складової частини оборотних активів виробничого підприємства, адже повсякденне використання комп'ютерних програм, інтелектуальної власності, розвиток науки і техніки зумовлюють потребу правового оформлення та відображення в бухгалтерському обліку цих процесів.

Інформація про нематеріальні активи у фінансовій звітності дає її користувачам змогу приймати управлінські рішення стосовно майбутніх взаємовідносин із суб'єктами господарювання. А гарантом достовірності такої інформації є аудитор (зовнішній, внутрішній).

Внутрішній контроль (аудит) нематеріальних активів у сучасних умовах консалтингу та управління відіграє важливу роль у досягненні як стратегічних, так і оперативних цілей, які спрямовані на підвищення конкурентоспроможності та ефективне управління підприємством. Однак, незважаючи на велику кількість нормативних актів, саме методика обліку, а як наслідок, і аудиту нематеріальних активів в Україні не достатньо врегульована. Порівнюючи показники фінансової звітності українських та зарубіжних компаній, видно, наскільки незначною є частка нематеріальних активів у балансі. За кордоном даному об'єкту бухгалтерського обліку приділяється значно більше уваги. Причинами такої ситуації є несформований ринок нематеріальних активів, недосконалість нормативно-законодавчої бази, неконкретизований порядок проведення

внутрішнього аудиту операцій із нематеріальними активами тощо.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Доцільність організації внутрішнього аудиту нематеріальних активів на підприємствах доводить у своїх наукових працях такі науковці, як Ф.Ф. Бутинець, Л.П. Кулаковська, Ю.В. Піча, Н.І. Дорош, М.С. Пушкар, Н.С. Петренко, О.В. Сметанко, І.Я. Максименко, В.Ф. Максимова, Л.О. Сухарева та ін. Але дослідження теорії і практики ведення обліку й аудиту нематеріальних активів виявили низку проблемних питань, що потребують конкретизації і вирішення. Так, актуальними питаннями залишаються визначення, класифікація нематеріальних активів, з'ясування послідовності дій внутрішнього аудитора в процесі перевірки операцій із надходження, оцінки, руху і вибуття нематеріальних активів.

Мета статті полягає у відстеженні актуальних і проблемних аспектів аудиту нематеріальних активів, визначенні напрямів підвищення ефективності організації аудиторської перевірки операцій із нематеріальними активами, які відповідали б сучасним завданням управління господарськими процесами і були адаптовані до особливостей діяльності підприємств.

На основі вищевикладеного можна сформулювати завдання дослідження, яке полягає в конкретизації методичних підходів до сутності та характеристики нематеріальних активів як об'єкту обліку й аудиту, критичному дослідженні нормативно-правового забезпечення та розробленні практичних рекомендацій щодо організації внутрішнього аудиту операцій із нематеріальними активами на підприємствах.

Виклад основного матеріалу дослідження. Сутність нематеріальних активів підприємства наведена у різних нормативно-правових актах. Так,

відповідно до Податкового кодексу України, нематеріальні активи – це право власності на результати інтелектуальної діяльності, у тому числі промислової власності, а також інші права, визнані об'єктом права власності, право користування майном та майновими правами платника податку в установленому законодавством порядку права користування природними ресурсами, майном та майновими правами [1].

У Законі України «Про державне регулювання діяльності у сфері трансферу технологій» зазначено, що нематеріальні активи як об'єкт (об'єкти) права інтелектуальної власності, а також інші аналогічні права визнані в порядку, встановленому законодавством [2].

П(с)БО 8 як нематеріальні активи розглядає винятково речові права, права інтелектуальної власності й інші права. Таким чином, саме права є об'єктом обліку й до них повинні застосовуватися бухгалтерські процедури, передбачені стандартом [3].

Відповідно до п.4 П(с)БО 8, «нематеріальний актив – немонетарний актив, який не має матеріальної форми та може бути ідентифікований». У визначенні цього терміну, що наведено в п. 8 МСБО 38, замість «форми» – «субстанція» [3; 4]. За змістом указаних нормативних документів інших відмінностей немає, отже, визначення термінів у міжнародному й українському стандартах можна вважати ідентичним. Розглянуті визначення мають розбіжності щодо складників нематеріальних активів та збігаються в особливості їх використання та нематеріальності форми існування.

Узагальнене визначення поняття «нематеріальний актив», які наводяться в П(С)БО 8, МСБО 38, Методичних рекомендацій із бухгалтерського обліку нематеріальних активів [3–5], Податковому кодексу України, наведено в табл. 1.

Аналізуючи наведені визначення нематеріального активу, можна зробити висновок, що існують розбіжності, які мають своє пояснення, але для достовірності відображення в обліку та звітності важливо мати одне доступне для розуміння визначення нематеріального активу. На нашу думку, у визначенні терміну «нематеріальний актив» можна виділити три властивості, наявність яких дає змогу віднести конкретний об'єкт до категорії активів, що розглядається: немонетарність, нематеріальність, можливість ідентифікації. Також об'єкт має відповідати основним ознакам активу (бути контрольованим та нести для підприємства економічну вигоду).

На перший погляд, ідентифікація нематеріального активу не викликає складнощів. Але на теоретичному рівні дане твердження можна вважати спірним.

Ідентифікація нематеріальних активів принципово важлива з таких причин:

– різноманітність нематеріальних активів на ринку;

– нематеріальні активи, за визначенням, не мають матеріальної форми, а тому користувач фінансової звітності прагне конкретизації та деталізації якостей таких активів підприємства.

У П(с)БО 8 під час описання вмісту груп нематеріальних активів не надається вичерпного переліку [3]. Весь перелік активів, які входять до груп нематеріальних активів, закінчується словами «і т. п.». А остання група носить безрозмірне найменування «Інші нематеріальні активи».

Таким чином, указаний нормативний документ регламентує документальне оформлення процесу визнання нематеріальних активів, вимагаючи щоб визнання об'єкта нематеріальним активом здійснювалося на підставі первинного документа, який вміщує в себе його назву, характеристику (опис), порядок та строк його корисного використання, первісну вартість, дату придбання, підписи осіб, які прийняли об'єкт нематеріального активу. Під час ідентифікації об'єктів нематеріальних активів комісія підприємства, до складу якої повинні бути включені фахівці з питань інтелектуальної власності, перевіряє наявність та дійсність документів, які є підставою для оприбуткування об'єкта нематеріального активу, засвідчують правомірність придбання права авторства, права власності, права на використання об'єкта нематеріального активу, а саме: патентів – для винаходів, корисних моделей, промислових зразків; свідоцтва – для комерційних назв, торгових марок, об'єктів авторського права; дипломів – для наукових винаходів, ліцензій, договорів про передачу права власності на об'єкт нематеріального активу; актів прийому-передачі прав на об'єкти нематеріального активу тощо.

У практичній діяльності комісією підприємства на підставі обґрунтованих розрахунків приймається рішення щодо відповідності придбаних активів критеріям, установленим П(с)БО 8 для зарахування їх до складу нематеріальних активів, яке вказується у відповідному Акті введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів.

Отже, питання ідентифікації нематеріального активу перекладається на фахівців самого підприємства.

Для приведення національних стандартів у відповідність до міжнародних було запроваджено П(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» [6]. Але даний стандарт лише вносить плутанину у ведення обліку нематеріальних активів, оскільки передбачає переведення об'єктів раніше функціонуючого

Таблиця 1

Визначення поняття нематеріальних активів

Джерело	Визначення
Податковий кодекс України	Право власності на результати інтелектуальної діяльності, у тому числі промислової власності, а також інші аналогічні права, визнані об'єктом права власності (інтелектуальної власності), право користування майном та майновими правами платника податку в установленому законодавством порядку, у тому числі набуті в установленому законодавством порядку права користування природними ресурсами, майном та майновими правами.
П(с)БО 8	Немонетарний актив, який не має матеріальної форми та може бути ідентифікований.
МСБО 38	Немонетарний актив, що його можна ідентифікувати, без фізичної субстанції, який утримують для використання у виробництві чи постачанні товарів або послуг, а також для передачі в оренду іншим сторонам чи для адміністративних цілей.
Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку нематеріальних активів	Вважаються немонетарні активи, які не мають матеріальної форми та можуть бути ідентифіковані (незалежно від строку їх корисного використання (експлуатації)).

підприємства у товари. При цьому такий процес є сам по собі специфічним. Окрім того, відповідно до Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, класифікацію нематеріальних активів покладено в основу субрахунків рахунку 12 «Нематеріальні активи» і передбачено застосування ще субрахунку 286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу» щодо обліку необоротних активів, які утримуються для продажу [7; 8].

Чітко відпрацьована система внутрішнього контролю (аудиту) своєчасно виявляє проблеми, які виникають на підприємстві під дією залежних та незалежних чинників. За допомогою дієвої системи перевірок керівництво підприємства визначає правильність своїх рішень у коригуванні проблемних аспектів діяльності, адже процес контролю, з одного боку, – це процес визначення відхилень від встановлених стандартів, а з іншого – це дослідження процесу виконання управлінських рішень і оцінка досягнутих результатів у ході їх виконання.

Організація внутрішнього аудиту передбачає досягнення та збереження стану певної впорядкованості елементів системи у цілому, підтримання якісної її визначеності.

Внутрішній аудит нематеріальних активів є важливим складником системи управління ними, без якого неможлива повноцінна реалізація інших її функцій.

Внутрішня аудиторська перевірка нематеріальних активів повинна передбачати вирішення таких завдань:

- проведення інвентаризації нематеріальних активів;
- оцінка якості інвентаризацій нематеріальних активів, що проводяться підприємством в періоді, що перевіряється;
- виявлення неврахованих нематеріальних активів;
- перевірка правомірності і правильності оприбутковування нематеріальних активів на підприємстві;
- перевірка порядку переоцінки нематеріальних активів на предмет відповідності вимогам П(с)БО 8;
- перевірка обґрунтованості вживаних методів амортизації нематеріальних активів;
- перевірка віддзеркалення в обліку амортизаційних витрат;
- перевірка віддзеркалення в обліку операцій вибуття нематеріальних активів;
- перевірка обліку лізингових операцій із нематеріальними активами;
- перевірка правильності формування показників фінансової звітності.

На початку аудиторської перевірки необхідно певнитися в обґрунтованості віднесення об'єктів до нематеріальних активів. У процесі перевірки внутрішнім аудитором перевіряється законність здійснення операцій шляхом перевірки документів, що підтверджують існування кожного об'єкта нематеріальних активів та виняткові права підприємства на кожен із цих об'єктів. Аудитор також слід переконатися в намірі керівництва організації використовувати дані об'єкти у виробничих або управлінських цілях протягом терміну, що перевищує 12 місяців.

Перевірка наявності неврахованих у балансі нематеріальних активів здійснюється в ході інвен-

таризації і є достатньо складною контрольною процедурою.

Оскільки об'єкти нематеріальних активів не мають матеріально-речової структури, проведення їх інвентаризації внутрішнім аудитором повинно здійснюватися шляхом:

- перевірки документів, які підтверджують існування об'єктів нематеріальних активів і прав організації на них;
- аналізу здатності конкретних об'єктів нематеріальних активів приносити економічні вигоди підприємству;
- перевірки правильності оформлення інвентаризаційних документів та відображення результатів інвентаризації в бухгалтерському обліку.

У процесі інвентаризації виявляються причини невіддзеркалення вказаних активів в обліку: списання бухгалтером вартості їх придбання на витрати діяльності або невміння визначити вартісну оцінку прав і документально оформити ці права (ноу-хау, право користування монополією положенням на ринку). Внутрішній аудитор може використовувати аналітичні процедури оцінки таких об'єктів.

Далі внутрішній аудитор має перевірити правильність документального оформлення операції з нематеріальними активами. Первинні документи з обліку операцій, які пов'язані з надходженням об'єктів нематеріальних активів, повинні фіксувати факт їх існування, надходження на підприємство і прийняття до бухгалтерського обліку, тому для досягнення зазначеної мети аудитором проглядаються поаркушно і порівнюються необхідні первинні документи (договори на придбання об'єктів нематеріальних активів, акт уведення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів, технічний паспорт, ліцензійний договір, авторський договір, патент, інвентарна картка обліку об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів, акт вибуття (ліквідації) об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів, інвентарний опис об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів, податкова накладна з ПДВ тощо). Внутрішньому аудитору на даному етапі доцільно використати методи документального контролю та узагальнити результати в табл. 2.

Таблиця 2
Документальний контроль операцій із надходження нематеріальних активів

Напрями перевірки документального оформлення операцій із нематеріальними активами	За даними підприємства	За даними перевірки	Наявність порушення
«Акт введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів», ліцензія	+	+	-
1. Наявність ліцензійного договору	+	+	-
2. Відповідність законодавству	+	+	-
3. Достовірність даних	+	+	-
4. Правильність розрахунків	+	+	-
5. Повнота розрахунку I т. д.	+	+	-

Внутрішньому аудитору слід визначити правильність і своєчасність відображення в обліку операцій із формування первісної вартості нематеріальних активів.

На даному етапі аудиторю необхідно отримати достатні докази того, що первісна вартість нематеріальних активів, які надійшли на підприємство, сформована відповідно до вимог П(с)БО 8 «Нематеріальні активи» [3] та положеннями, затвердженими в обліковій політиці підприємства, а також упевнитися в тому, що всі операції з надходження нематеріальних активів відображені в бухгалтерському обліку своєчасно, відповідно до вимог нормативних документів.

Внутрішньому аудиторю необхідно також установити, чи здійснюється на підприємстві розрахунок амортизаційних відрахувань по нематеріальних активах відповідно до прийнятих та затверджених в обліковій політиці для однорідних груп нематеріальних активів способами нарахування амортизації з використанням методики розрахунку амортизаційних відрахувань, згідно зі ст. 145 Податкового кодексу України [1].

Під час перевірки правильності здійснення операцій по переоцінці нематеріальних активів вивченню підлягають документи, які підтверджують рішення підприємства про переоцінку, інформацію про наявність активного ринку об'єктів, їх справедливої вартості.

Слід зазначити, що в ході проведення внутрішнього аудиту доцільно перевірити облікові регістри по рахунках 412 «Дооцінка (уцінка) нематеріальних активів», 975 «Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій», 746 «Інші доходи», 133 «Накопичена амортизація нематеріальних активів» за окремими бухгалтерськими записами.

На нашу думку, аудиторська перевірка віддзеркалення в обліку операцій щодо вибуття нематеріальних активів має включати:

- документальну перевірку наявності і правильності оформлення всіх первинних документів, на підставі яких здійснювалося вибуття нематеріальних активів;

- перевірку фактичного факту списання нематеріального активу з балансу;

- оцінку на відповідних бухгалтерських рахунках суми списання залишкової вартості і зносу унаслідок реалізації і на субрахунку 976 «Списання необоротних активів» у результаті ліквідації об'єкту.

Для перевірки правомірності списання нематеріальних активів із бухгалтерського балансу підприємства внутрішньому аудиторю необхідно перевірити наявність і правильність оформлення бухгалтерських документів та записів:

- 1) у разі вибуття нематеріальних активів за грошові кошти – відповідних договорів, відміток в інвентарних картках;

- 2) акти вибуття (ліквідації) об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів, податкові накладні та відповідність указаних у цих первинних документах сум обліковим регістрам;

- 3) у разі передачі нематеріальних активів як внеску до зареєстрованого (пайового) капіталу інших організацій – установчих документів, оціночних актів та актів вибуття (ліквідації) об'єкта. Аудитору доцільно провести формальну перевірку

цих документів, оцінити наявність усіх необхідних реквізитів та здійснити арифметичний підрахунок правильності сум;

- 4) у разі припинення використання нематеріальних активів для виробничих цілей у зв'язку з моральним зносом або закінченням строку корисного використання – актів комісії з оцінки та списання нематеріальних активів, наказів керівника організації про списання нематеріальних активів та актів вибуття (ліквідації) об'єкта. У процесі перевірки необхідно перевірити відповідність бухгалтерських записів із ліквідації нематеріальних активів типовій кореспонденції рахунків.

Аудитору необхідно отримати достатні докази того, що всі нематеріальні активи, відображені в бухгалтерській звітності, належно оцінені і вся суттєва інформація про них розкрита за статтями звітності згідно з вимогами законодавства.

Особливу увагу необхідно приділити інформації, яка знаходить відображення у пояснювальній записці до бухгалтерської звітності: про способи оцінки нематеріальних активів, придбаних не за грошові кошти; про доходи та витрати, пов'язані з використанням об'єктів нематеріальних активів; про доходи та витрати, пов'язані з отриманням і наданням прав на об'єкти нематеріальних активів; про події після звітної дати й умовних фактів господарської діяльності, пов'язаних з об'єктами нематеріальних активів.

На етапі формування висновків внутрішні аудитори складають аудиторський звіт, розробляють необхідні рекомендації та пропозиції та повідомляють вище керівництво підприємства про отримані результати. На завершальному етапі контроль над усуненням виявлених недоліків та виконанням рекомендацій після обговорення всіх питань із вищим керівництвом здійснює служба внутрішнього аудиту.

Висновки. Залучення до комерційного обороту нематеріальних активів насамперед спрямоване на отримання економічного ефекту від їх використання. У зв'язку із цим особливого значення (зокрема, для промислових підприємств, з огляду на ключову роль активів даного виду в процесі виробництва конкурентоспроможної продукції) набуває внутрішній аудит операцій із нематеріальними активами.

Нині не тільки бухгалтеру, а й внутрішньому аудитору слід ретельно розуміти сутність нематеріальних активів, їх особливості обліку, оскільки нез'ясування основних положень обліку нематеріальних активів призводить до помилок в їх визнанні, первісній оцінці, переоцінці, оцінці на дату балансу, нарахуванні амортизації, а головне – у відображенні інформації про нематеріальні активи у фінансовій звітності.

Отже, система внутрішнього аудиту на підприємстві за умов дотримання зазначених вимог щодо її організації та послідовності здійснення самого процесу перевірки нематеріальних активів є гарантією запобігання незаконним діям персоналу підприємства та забезпечить достовірність відтворення господарських операцій (процесів) у первинних бухгалтерських документах, облікових регістрах і формах звітності.

Список літератури:

1. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
2. Про державне регулювання діяльності у сфері трансферу технологій : Закон України від 14.09.2006 № 143 – V [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://rada.gov.ua>.
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи» : Наказ Міністерства фінансів України від 18.10.1999 № 242 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99>.

4. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 38 «Нематеріальні активи» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_050/page.
5. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку нематеріальних активів : Наказ Міністерства фінансів України від 16.11.2009 № 1327 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua>.
6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та діяльність, що припиняється» : Наказ Міністерства фінансів України від 07.11.2003 № 617 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://rada.gov.ua>.
7. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій підприємств та організацій : Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.99 № 291 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://rada.gov.ua>.
8. Про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій підприємств та організацій : Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 № 291 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/>.

Шендригоренко М. Т.

Донецкий национальный университет экономики и торговли
имени Михаила Туган-Барановского

АКТУАЛЬНЫЕ ПРОБЛЕМЫ АУДИТА НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ И НАПРАВЛЕНИЯ ИХ РЕШЕНИЯ

Резюме

В статье проведен анализ сущности нематериальных активов, используемых в практической деятельности предприятий. Проведена критическая оценка законодательных актов и нормативных документов, регламентирующих учет нематериальных активов. Проанализированы место и значение внутреннего аудита в деятельности субъектов хозяйствования. Исследованы актуальные вопросы организации и методики внутреннего аудита нематериальных активов на промышленных предприятиях. Предложена последовательность проведения процесса внутреннего аудита операций поступления, движения и выбывания нематериальных активов на предприятиях.

Ключевые слова: внутренний аудит, нематериальный актив, контроль, предприятие, отчетность.

Shendryhorenko M. T.

Donetsk National University of Economics and Trade
named after Mykhaylo Tugan-Baranovskiy

ACTUAL PROBLEMS OF AUDIT OF INTANGIBLE ASSETS AND AREAS OF THEIR SOLUTION

Summary

The article analyzes the essence of intangible assets which is used in practical activity of business. One carry out a critical assessment of laws and regulations governing the accounting of intangible assets. It analyzed the place and importance of internal audit in activities of business entities. It studied topical questions for the organization and methods of the internal audit of intangible assets in the industry. One proposed a sequence of carrying out the process of internal audit operations revenue, movement and elimination of intangible assets in enterprises.

Keywords: internal audit, an intangible asset, control, enterprise, reporting.