

Міністерство освіти і науки України
Тернопільський національний економічний університет
Факультет обліку і аудиту
Кафедра обліку і оподаткування підприємницької діяльності

Буряківський Ігор Сергійович

ОБЛІК І АУДИТ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ

Спеціальність 6.030509 – Облік і аудит

Випускна кваліфікаційна робота

Виконав:
студент гр. ОПД – 41/1
Буряківський І. С.

(підпис)

Науковий керівник
Мельничук І.В.

(підпис)

Дипломну роботу допущено до
захисту

«___» _____ 2019 р.

В.о. зав.кафедри

доц, к.е.н. Починок Н. В.

Прізвище, ініціали (підпис)

Тернопіль – 2019

ЗМІСТ

ВСТУП	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ	6
1.1. Економічна сутність нематеріальних активів та їх класифікація	6
1.2. Документальне оформлення обліку операцій, пов'язаних з рухом нематеріальних активів	19
1.3. Синтетичний та аналітичний облік руху та амортизації нематеріальних активів	29
Висновки до розділу 1	44
РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ АУДИТУ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ	46
2.1. Особливості, завдання та джерела інформації аудиту нематеріальних активів	46
2.2. Організація та методика проведення аудиту нематеріальних активів.....	51
Висновки до розділу 2	64
ВИСНОВКИ	65
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	68
ДОДАТКИ	74

ВСТУП

Актуальність теми. В економічно розвинених країнах нематеріальні активи відіграють значну роль у виробничо-господарській діяльності підприємств, оскільки висока конкуренція та розвинутий ІТ-ринок передбачає вільний міжнародний рух не тільки інтелектуального капіталу й фінансових (капітальних) вкладень в інновації, а також наявність об'єктів нематеріальних активів для збільшення доходності підприємства, а також підвищення його конкурентоспроможності. Все це обумовлено швидкістю і масштабами технологічних змін, розповсюдженням інформаційних технологій, активною інвестиційно-інноваційною діяльністю, загостренням конкурентної боротьби, прагненням отримати визнання на внутрішньому і світовому ринку за рахунок «ноу-хау», бажанням інтеграції у міжнародне середовище.

Наявність нематеріальних активів у складі ресурсів підприємства збільшує ринкову вартість підприємств, підвищує інвестиційну привабливість та забезпечує захист їхніх прав.

Проблемами обліку і аудиту нематеріальних активів в Україні здійснили: Ф. Ф. Бутинець [8; 9], О. Береговий [3; 4], Л. В. Білозор [5], С.Ф.Голов [12], В. Диба [14; 15], С. М. Кафка [18], В. І. Оніщук [29], М. Рильська [49], О. А. Петрик [33], Ю. А. Судин [54], В. В. Ясишина [59; 60] та ін. Незважаючи на внесок згаданих дослідників та цінність отриманих ними результатів, залишаються невирішеними: економічний зміст нематеріальних активів як облікового об'єкта, їх класифікація, методика їх оцінки і обліку. Існують недоліки також в організації та методиці аудиту: послідовність аудиту нематеріальних активів, методика розробки аудиторських документів відповідно до вимог МСА.

Отже, необхідність удосконалення обліку і аудиту нематеріальних активів з урахуванням вітчизняної та світової практики зумовила актуальність проблеми і визначила її науковий характер.

Мета дослідження. Метою дипломної роботи є обґрунтування теоретико-методологічних положень та розробка практичних рекомендацій з удосконалення бухгалтерського обліку і аудиту нематеріальних активів.

Постановка завдання. Виходячи з мети дослідження сформульовано наступні завдання:

- дослідити і узагальнити розвиток обліку нематеріальних активів з метою виявлення світових тенденцій розвитку цього виду активів;
- уточнити сутність нематеріальних активів для правильного відображення їх в обліку;
- доповнити діючу класифікацію нематеріальних активів відповідно до потреб бухгалтерського обліку та аудиту для отримання за даними обліку достовірної інформації про операції з нематеріальними активами з достатнім рівнем аналітичності;
- удосконалити документальне забезпечення бухгалтерського обліку нематеріальних активів на всіх стадіях – від надходження до вибуття;
- розробити методику аудиту нематеріальних активів для поліпшення контролю за їх наявністю та рухом.

Об'єктом дослідження є господарські операції з нематеріальними активами, що підлягають відображенню в бухгалтерському обліку і фінансовій звітності підприємств та є об'єктом дослідження в аудиті.

Предметом дослідження є теоретичні, методичні та практичні аспекти обліку і аудиту операцій з нематеріальними активами на ПрАТ «Тернопіль-готель».

Методи дослідження. За методологічну основу роботи було взято діалектичний підхід до вивчення і розкриття сучасного стану обліку та аналізу нематеріальних активів і процесу їх використання. До основних загальнонаукових методів дослідження слід віднести діалектичний метод пізнання, логічний та структурно-функціональний методи. В процесі дослідження застосовувались

методи наукової абстракції, індукції та дедукції, аналізу й синтезу, групування і порівняння, вибіркового обстеження, а також інші прийоми економіко-статистичного дослідження. Для обробки даних було використано наступні методичні прийоми: документальна перевірка, узагальнення, огляд, аналітичні групування, індексний метод, метод рядів динаміки, коефіцієнтний аналіз.

Наукова новизна отриманих результатів полягає у постановці економіко-правового тлумачення поняття нематеріальних активів, що враховує особливості і забезпечує правильне відображення їх в обліку; удосконаленні класифікацію нематеріальних активів; узагальнені документального забезпечення бухгалтерського обліку нематеріальних активів, яке дає змогу підвищити якість контролю їх наявності і руху; уточнені методику аудиту нематеріальних активів виділенням його об'єктів, джерел дослідження інформації, визначені аналітичні процедури для аудиту нематеріальних активів, що дає можливість проводити комплексний аналіз їх питомої ваги у структурі активів підприємства;

Практична значущість отриманих результатів полягає в розробці основних напрямів і конкретних рекомендацій з удосконалення методики обліку нематеріальних активів, їх оцінки, порядку вибуття цих активів, методики аудиту нематеріальних активів, що можуть бути використанні в діяльності ПрАТ «Тернопіль-готель» та іншими підприємствами України.

Інформація про апробацію результатів роботи та публікації. Результати дослідження опубліковано в Збірнику тез кафедри обліку і оподаткування підприємницької діяльності (квітень, 2019 р.).

Обсяг та структура роботи. Дипломна робота складається з вступу, двох розділів, списку використаних джерел, додатків.

Повний обсяг роботи становить 77 сторінок комп'ютерного тексту, у тому числі 7 таблиць, 12 рисунків, список літератури з 60 найменувань, 2 додатки.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ

1.1. Економічна сутність нематеріальних активів та їх класифікація

Нематеріальні активи можуть мати юридичну та економічну природу. Це пов'язано з тим, що об'єкти нематеріальних активів створюються або виникають на різних правових підставах. В цілому ж виокремлюють дві основні групи об'єктів, які є нематеріальними активами: об'єкти інтелектуальної власності та права користування природними ресурсами і майном.

Права користування майном є матеріальним відображенням правовідносин, що впливають з окремих господарських договорів – найму (оренди), ліцензії, а також окремих правовідносин, які виникають у зв'язку з використанням у господарській діяльності підприємства деяких природних ресурсів.

Частіше в господарській діяльності підприємства використовується інтелектуальна власність, яку досить часто поєднують з розумінням промислової власності. Однак таке поєднання не є правильним, оскільки промислова власність – це лише одна із складових інтелектуальної власності.

Згідно з Паризькою конвенцією з охорони промислової власності (1883р.) до об'єктів цієї власності належать: патенти, корисні моделі, промислові зразки, товарні знаки, авторські свідоцтва [32].

Німецька Конвенція про заснування Всесвітньої організації інтелектуальної власності (1967 р.) в поняття «інтелектуальна власність» включає права, що стосуються:

- літературних, художніх і наукових творів;
- виконавчої діяльності артистів, звукозапису, радіо- і телевізійних передач;
- винаходів у всіх галузях людської діяльності,

- наукових відкриттів;
- промислових зразків;
- товарних знаків, знаків обслуговування, фірмових найменувань, комерційних позначень;
- захисту проти недобросовісної конкуренції, а також всі інші права, які відносяться до інтелектуальної діяльності у виробничій, науковій, літературній і художній галузях [19].

Поняття об'єкта, що відноситься в бухгалтерському обліку до нематеріальних активів, представлене в П(С)БО 8 «Нематеріальні активи». На рис. 1.1 подано коротку характеристику П(С)БО 8 «Нематеріальні активи».

Відповідно до П(С)БО 8 нематеріальний актив визначається, як немонетарний актив, який не має матеріальної форми та може бути ідентифікований. Немонетарні активи, в свою чергу, трактуються як усі активи, крім грошових коштів, їх еквівалентів та дебіторської заборгованості у фіксованій (або визначеній) сумі грошей [9]. Таке ж визначення щодо немонетарних активів наводиться в п.4 П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств» [37].

У Податковому кодексі України (ст. 14 Розділу I) нематеріальні активи визначаються через їхню структуру подібну до групування в П(С)БО 8, а саме 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 [35].

Як бачимо, в законодавчих актах немає чіткого підходу щодо визначення «нематеріальні активи». Так, в Податковому кодексі України у визначенні перераховується склад нематеріальних активів, а в П(С)БО 8 не визначено що таке немонетарний актив, не встановлено строк утримання даних більше року. Адже необхідно було зазначити, що нематеріальний актив як складова необоротних активів може бути визнаний таким у випадку використання його підприємством

протягом терміну, що перевищує один рік (або операційний цикл, якщо він більше одного року). При цьому операційним циклом вважається проміжок часу між придбанням запасів і одержанням грошових коштів від реалізації виготовленої з них продукції або товарів і послуг.

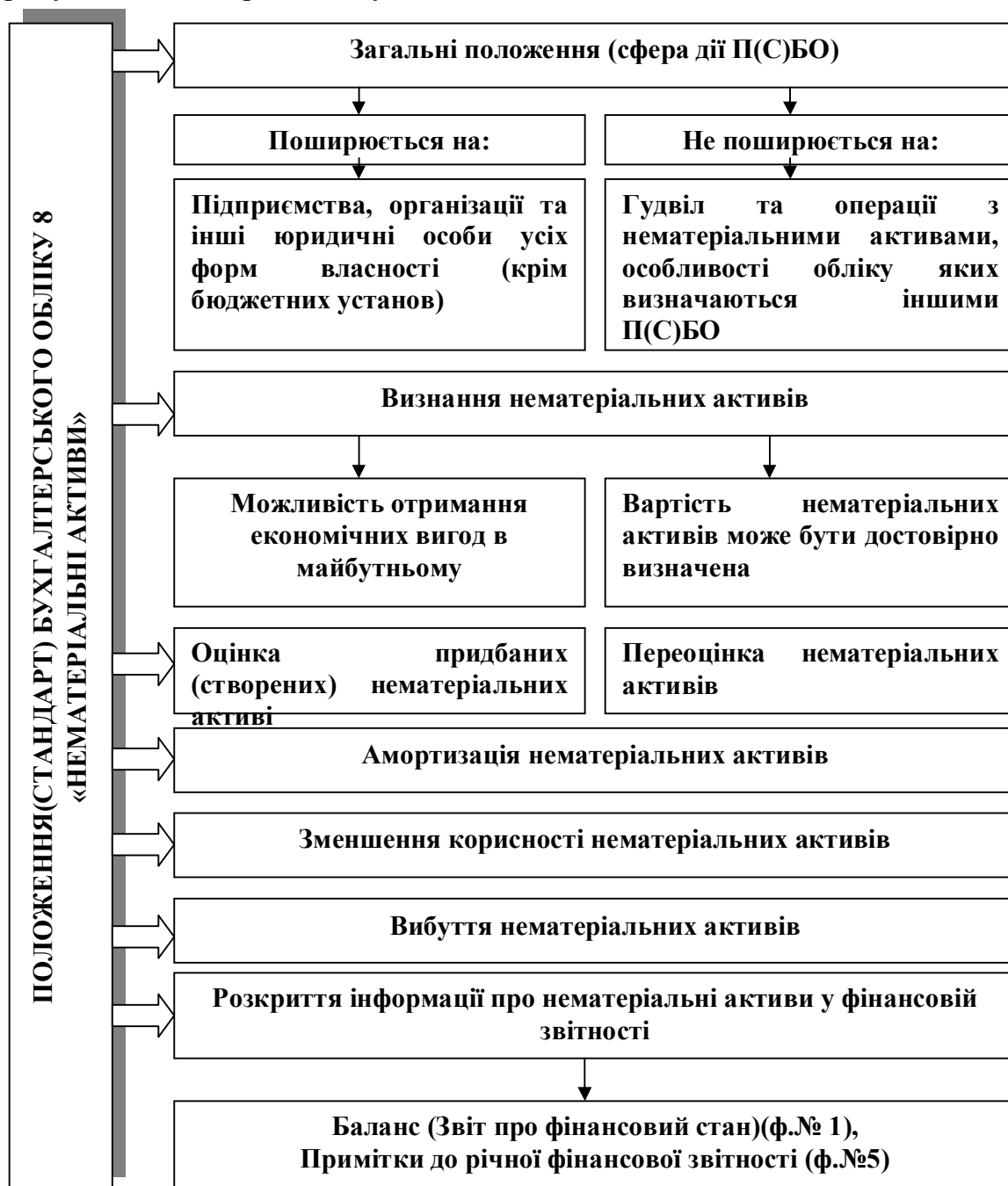


Рисунок 1.1. Характеристика П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [8, с. 275].

Бухгалтерський облік нематеріальних активів ведеться щодо кожного об'єкта за такими групами:

- права користування природними ресурсами (право користування надрами, іншими ресурсами природного середовища, геологічною та іншою інформацією про природне середовище тощо);
- права користування майном (право користування земельною ділянкою відповідно до земельного законодавства, право користування будівлею, право на оренду приміщень тощо);
- права на комерційні позначення (права на торговельні марки (знаки для товарів і послуг), комерційні (фірмові) найменування тощо), крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті;
- права на об'єкти промислової власності (право на винаходи, корисні моделі, промислові зразки, сорти рослин, породи тварин, компонування (топографії) інтегральних мікросхем, комерційні таємниці, у тому числі ноу-хау, захист від недобросовісної конкуренції тощо), крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті;
- авторське право та суміжні з ним права (право на літературні, художні, музичні твори, комп'ютерні програми, програми для електронно-обчислювальних машин, копії даних (бази даних), виконання, фонограми, відеограми, передачі (програми) організацій мовлення тощо), крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті;
- інші нематеріальні активи (право на провадження діяльності, використання економічних та інших привілеїв тощо) [39].

Крім того, склад нематеріальних активів, встановлений нормативними документами, що регламентують організацію їхнього обліку, може розширюватися в зв'язку з розвитком науки та техніки, адже вважати передбачений Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку перелік об'єктів незмінним неприпустима помилка.

С. Ф. Голов [12, с. 512] стверджує, що об'єкт може бути включений до складу нематеріальних активів, якщо він відповідає визначенню нематеріального активу та критеріям його визнання, встановленим МСФЗ 38 «Нематеріальні активи».

Згідно МСФЗ 38 нематеріальним активом є немонетарний актив, який:

- не має фізичної субстанції;
- може бути ідентифікований;
- утримується підприємством для виробництва або постачання товарів (послуг), для передання в оренду іншим особам або для адміністративних цілей [23].

Ці визначення, на наш погляд, потребують пояснення, оскільки є доволі складним. По-перше, слід з'ясувати, що таке немонетарний актив.

Монетарними активами є грошові кошти, а також інші активи, які мають бути отримані у фіксованій або визначеній або визначеній сумі грошей. Усі інші активи є немонетарними. До них належать запаси, устаткування, меблі тощо, але вони не є нематеріальними активами, оскільки мають певну фізичну субстанцію.

Особливістю нематеріальних активів є відсутність такої субстанції. Тобто виходячи з визначення нематеріального активу (п.4 П(С)БО 8), можна виділити такі його критерії:

1. немонетарний актив;
2. не має матеріальної форми [39].

Згідно з п. 3 НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»:

активи – ресурси, які контролює підприємство в результаті минулих подій, використання яких, як очікується, призведе до отримання економічних вигод у майбутньому [25].

У методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку нематеріальних активів у визначенні нематеріального активу уточнено, що строк їх корисного використання може бути різним без будь-яких обмежень.

На думку В. В. Ясишеної, такий підхід можна розуміти двозначно, що може

внести непорозуміння щодо визнання нематеріального активу. З однієї сторони вираз «незалежно від строку їх корисного використання (експлуатації)» означає, що строк використання може бути визначений або невизначений. Під невизначеним строком використання слід розуміти строк, що не обмежується якимось конкретним терміном (роками), але він не може бути безкінечний. А з іншого боку, у визначенні не встановлено уточнення, яке вказує на те, що нематеріальний актив повинен використовуватися протягом періоду, який більше одного року (або одного операційного циклу, якщо він перевищує один рік). Це означає, що до нематеріальних активів можна відносити активи зі строком використання до одного року, а це суперечить критеріям визнання необоротних активів, а відповідно, – і відображенню в першому розділі балансу [60].

Враховуючи все вище описане, можна дати наступне визначення нематеріальному активу:

це активи підприємства, які не мають матеріальної форми, є немонетарними та використовуються підприємством більше одного року (або операційного періоду, якщо він більший ніж 12 місяців).

Світова практика впродовж тривалого періоду напрацювала багато варіантів видів нематеріальних активів. При розгляді цих видів слід виходити, насамперед, із ознак їх класифікації. До таких ознак відносять: корисність використання, ступінь ідентифікації, ступінь правової захищеності, ступінь відчуження, шляхи надходження тощо [7, с. 124].

Детальний список офіційно визнаних нематеріальних активів містить Національний стандарт № 4 «Оцінка майнових прав інтелектуальної власності» [26]. Згідно із цим документом, до об'єктів прав інтелектуальної власності відносяться:

- літературні та художні твори;
- компіляції даних (бази даних);
- комп'ютерні програми;

- фонограми, відеограми, передачі (програми) організацій мовлення;
- виконання;
- компонування (топографії) інтегральних мікросхем;
- винаходи, корисні моделі, промислові зразки;
- сорти рослин, породи тварин;
- раціоналізаторські пропозиції;
- комерційні таємниці;
- комерційні (фірмові) найменування, торговельні марки (знаки для товарів і послуг), географічні зазначення;
- інші об'єкти, що згідно із законодавством належать до об'єктів права інтелектуальної власності [26].

Т. Войтенко [11, с. 36] розглядає іншу класифікації нематеріальних активів, де визначальною ознакою є їх ідентифікації, що включає право власності, можливість оцінки та терміну корисного використання тощо. Діюча класифікація, на нашу думку, досить спрощена і не відображає повною мірою всім об'єктам нематеріальних активів. Зокрема, не визначено категорії прав на об'єкти інтелектуальної власності.

За рядом класифікаційних ознак розглядають нематеріальні активи О. П. Орлюк, О. Б. Бутнік–Сіверський, С. Ф. Ревуцький [16, с. 32] (рис. 1.2).

На наш погляд, така класифікація не має чіткого розмежування між об'єктами першої та останньої класифікаційної ознаки, як наслідок – вони дублюються (об'єкти права використання природними ресурсами, об'єкти права використання монопольним середовищем). Не відображені такі важливі з точки зору формування об'єктивної інформаційної бази управління нематеріальними активами критерії, як шляхи надходження. Не всі об'єкти подані в групі за правовою ознакою відображають правові підстави (об'єкти промислової власності).

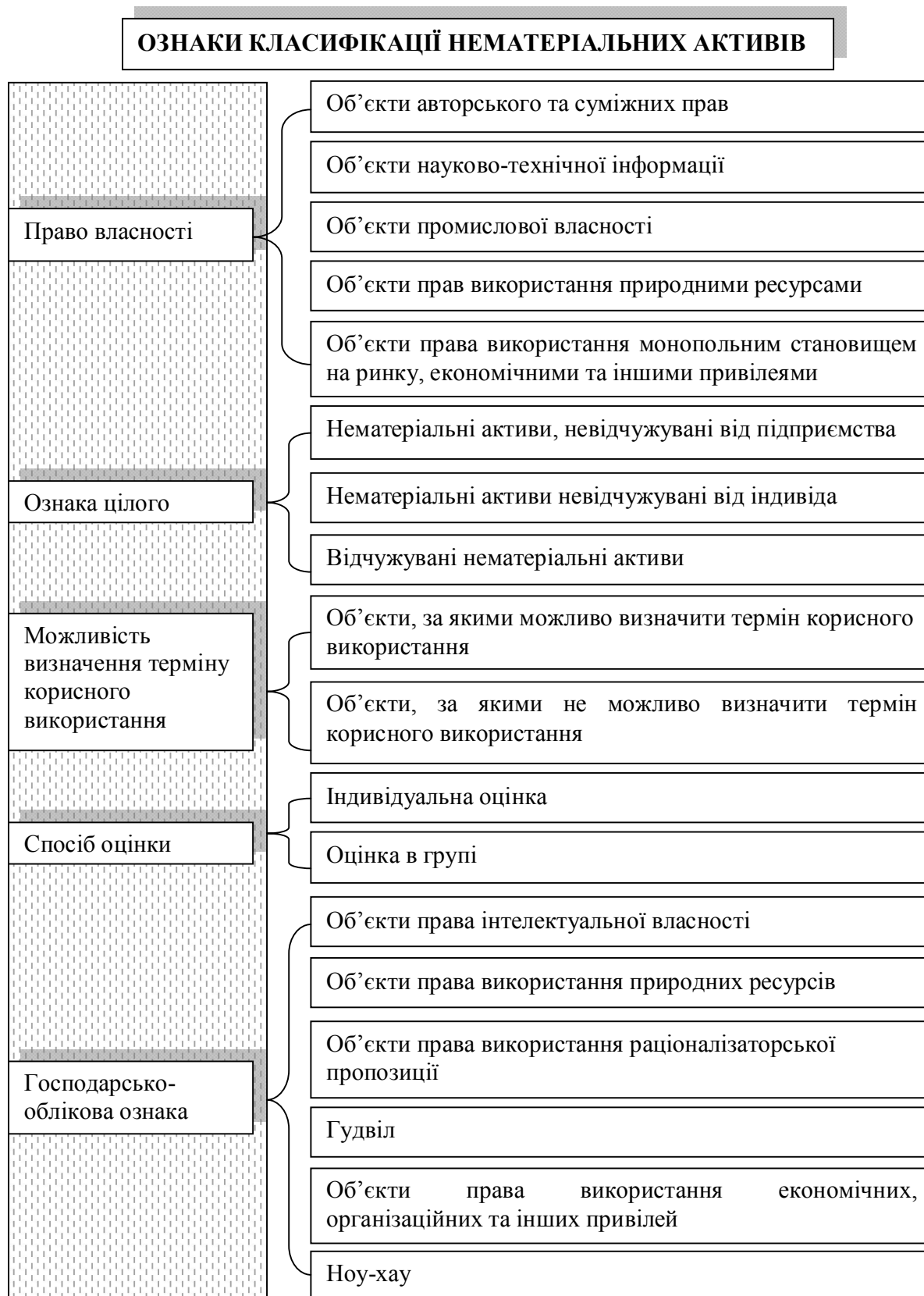


Рисунок 1.2. Класифікація нематеріальних активів за О. П. Орлюк, О. Б.

Бутнік–Сіверським, С. Ф. Ревуцьким [16, с. 32].

Виходячи з розглянутих класифікаційних ознак, рекомендується додатково виділяти такі ознаки групування нематеріальних активів як об'єкта обліку і управління: - ступінь ліквідності і ризику; - спосіб відчуження; - шляхи надходження (рис. 1.3).

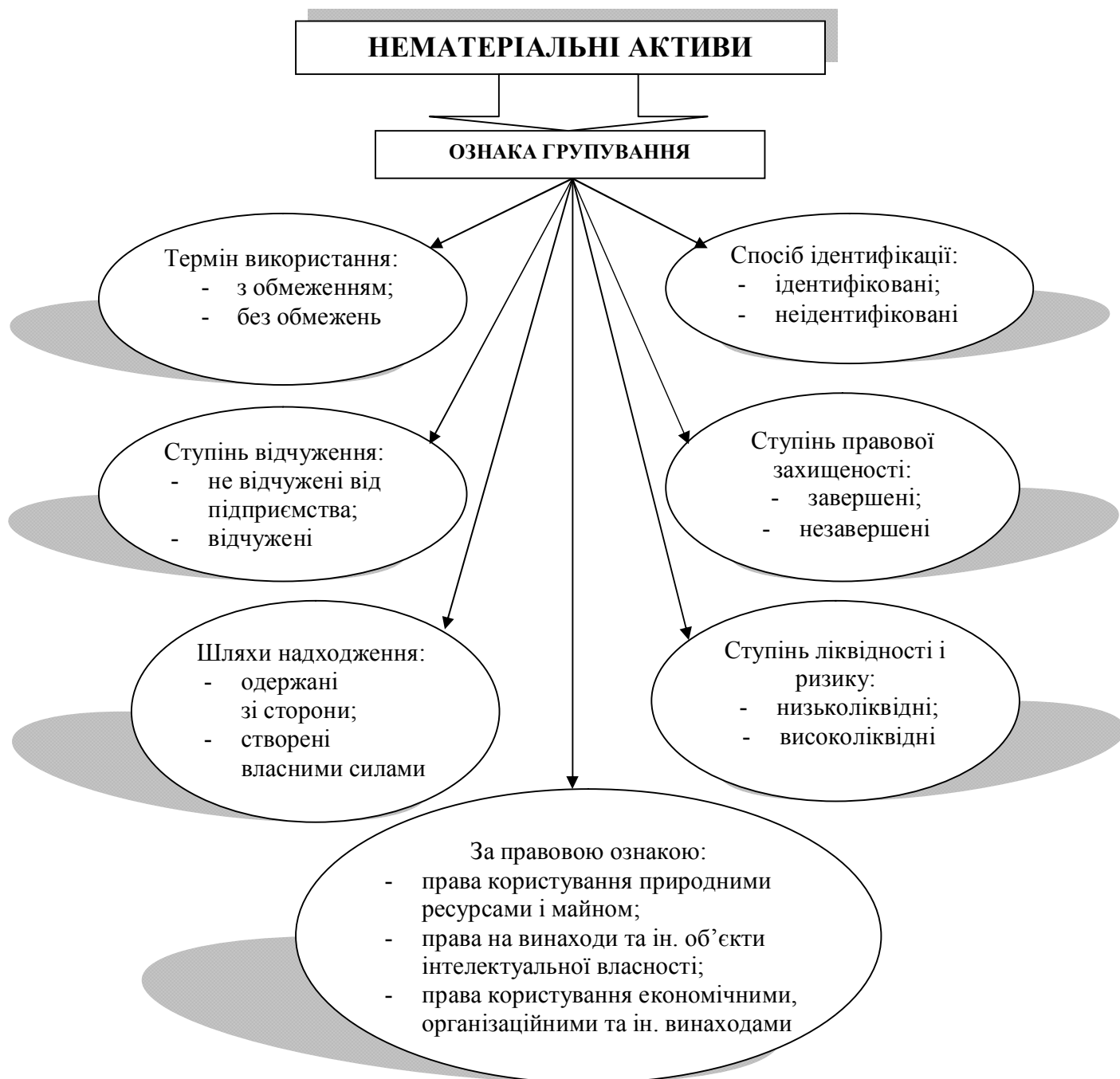


Рисунок 1.3. Ознаки класифікації нематеріальних активів як об'єкта обліку і управління

Таке групування дасть змогу класифікувати об'єкти нематеріальних активів як облікових об'єктів з метою оцінки та вибору методики обліку, способу амортизації тощо (табл. 1.1.).

Таблиця 1.1

Критерії класифікації нематеріальних активів
залежно від мети їх використання [7, с. 127]

№ з/п	Класифікаційна ознака	Групування	Можливість використання
1	Термін використання	З обмеженим строком Без обмеженого строку	Використовується для цілей бухгалтерського обліку при нарахуванні амортизації
2	Ступінь ідентифікації	Ідентифіковані Неідентифіковані	Використовується для цілей бухгалтерського обліку з метою визнання даного об'єкту
4	Ступінь правової захищеності	Захищені Незахищені	Використовується для цілей бухгалтерського обліку з метою визначення вартості даного об'єкту
5	Ступінь відчуження	Не відчужені від підприємства Не відчужені від індивіда Відчужені	Використовується для цілей бухгалтерського обліку з метою визнання даного об'єкту
6	Шляхи надходження	Отримані від інших підприємств Створені самим підприємством	Використовується для цілей бухгалтерського обліку з метою визначення вартості даного об'єкту
7	Ступінь ліквідності і ризику	Низьколіквідні Високоліквідні	Використовується для цілей аналізу
8	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 відображення їх на рахунках обліку

Провівши дослідження чинних положень та нормативних документів, що регулюють бухгалтерський облік нематеріальних активів, рекомендується звести класифікацію нематеріальних активів за видами у 3-ьох групах (рис. 1.4).

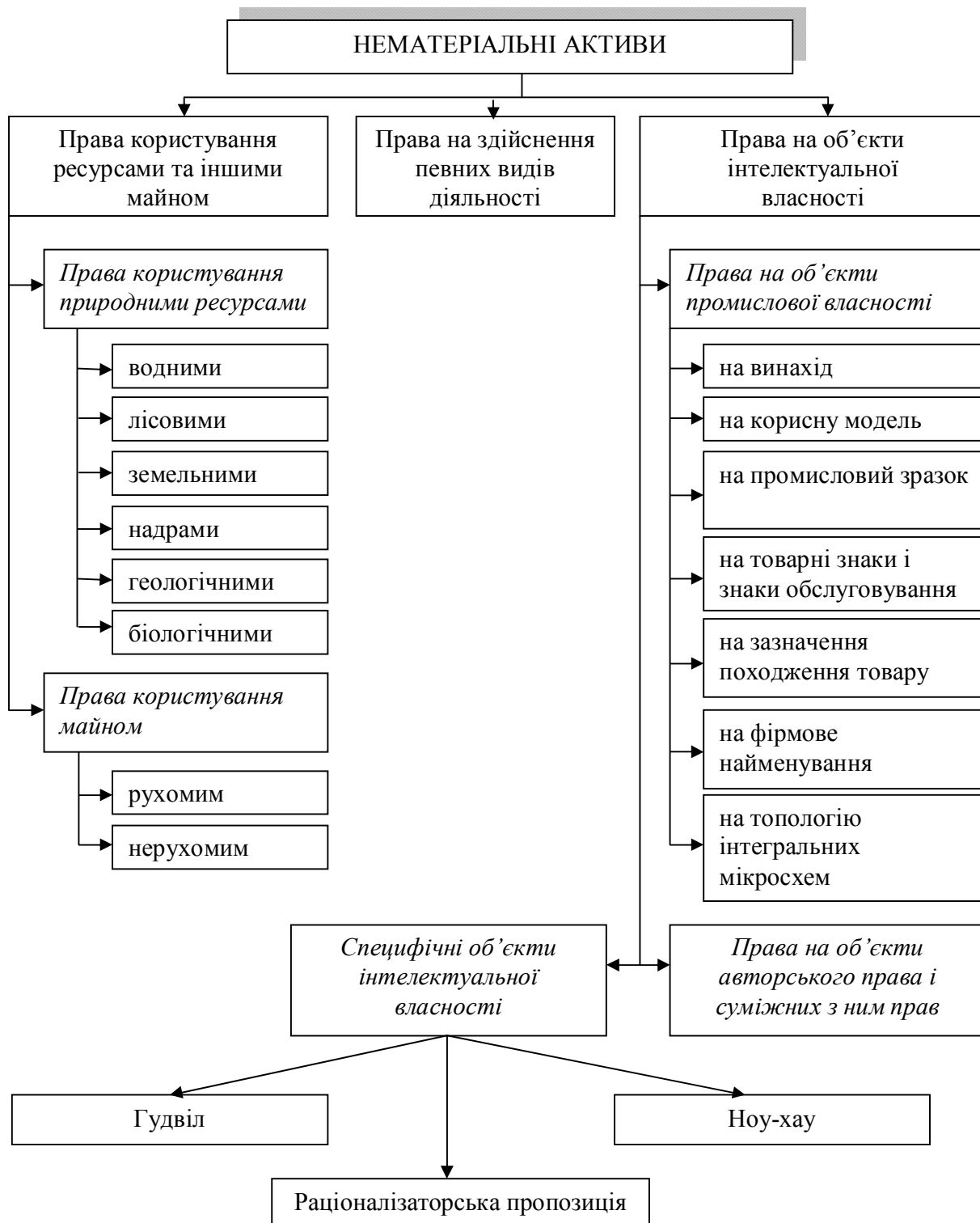


Рисунок 1.4. Класифікація нематеріальних активів за видами

Право користування слід розглядати як елемент права власності на певне майно. До прав користування природними ресурсами належать права користування надрами, іншими ресурсами природного середовища, геологічною та іншою інформацією про природне середовище.

Права користування природними ресурсами не є правом власності на ці ресурси. Вартість прав користування ніколи не збігається з вартістю самого об'єкта природних ресурсів. Права користування природними ресурсами виникають у суб'єктів підприємницької діяльності з моменту отримання ними спеціальних дозволів (ліцензій). Термін дії таких дозволів згідно зі ст.15 Кодексу України «Про надра» є необмеженим (постійним) і тимчасовим (до 20 років).

Права користування майном являють собою права на користування земельною ділянкою, будівлею, права на оренду приміщень тощо.

Права на здійснення певного виду діяльності засвідчуються ліцензіями згідно із Законом України «Про ліцензування певних видів діяльності» від 01.06.2000 р. № 1775-III, згідно з яким ліцензуванню підлягають 59 видів господарської діяльності. Крім того, відповідно до Закону України «Про державне регулювання виробництва і торгівлі спиртом етиловим, коньячним і плодовим, алкогольними напоями та тютюновими виробами» ліцензуванню підлягають два види господарської діяльності.

Необхідно відзначити, що назви деяких видів діяльності в законодавстві України вказано досить загально. У такому разі потрібно детально вивчати ліцензійні умови провадження діяльності цих видів, де вказуються, які саме операції, роботи та послуги належать до виду господарської діяльності, що підлягає ліцензуванню.

Серед об'єктів інтелектуальної власності центральне місце належить промисловій власності, до складу якої входить винахід, корисна модель, промисловий зразок, товарні знаки і знаки обслуговування, зазначення походження товару, фірмове найменування, топологія інтегральних мікросхем.

Наступною складовою прав на об'єкти інтелектуальної власності є права на об'єкти авторського права і суміжних прав.

Авторські права – це особисті немайнові права і майнові права авторів та їх правонаступників, пов'язані зі створенням та використанням творів науки, літератури і мистецтва. Суміжні права – це права виконавців, виробників фонограм і відеограм та організацій мовлення. Загальний порядок регулювання особистих майнових і немайнових відносин викладено також у главах 36 і 37 Цивільного Кодексу України [7]. При цьому для обліку особливо важливим є визначення об'єктів авторського права і суміжних прав.

Специфічні об'єкти інтелектуальної власності, до яких належать «ноу-хау», раціоналізаторські пропозиції, гудвіл, що є власністю підприємства, не мають спеціального правового захисту, чим і обумовлене їх об'єднання в дану групу. Порядок їх захисту визначається керівництвом підприємства. За розголошення інформації про «ноу-хау» та комерційні таємниці передбачена адміністративна або кримінальна відповідальність.

В економічно розвинених країнах нематеріальні активи відіграють значну роль у господарській діяльності підприємств, оскільки розвинутий ринок не терпить замкнутості господарства в межах держави, навпаки, він передбачає вільний міжнародний рух не тільки товарів, капіталів і робочої сили, а також об'єктів інтелектуальної та промислової власності.

Розуміння поняття «нематеріальні активи» в різних країнах, загалом, не відрізняється. Критеріями зарахування до такого виду активів є відсутність матеріальної форми, довгостроковість використання і здатність приносити дохід.

1.2. Документальне оформлення обліку операцій, пов'язаних з рухом нематеріальних активів

Документальне оформлення обліку операцій, пов'язаних з рухом нематеріальних активів визначено Наказом Міністерства фінансів України «Про затвердження типових форм первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів» № 732 [45] та Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку нематеріальних активів № 1327 [43].

Для ведення обліку господарських операцій використовують типові міжвідомчі форми, які затверджує Державний комітет статистики України.

Зауважимо, що Міністерством фінансів запропоновано такі типові форми первинного обліку нематеріальних активів [45]:

1) форма № НА-1 «Акт про введення в господарський оборот об'єкта інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів»;

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

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

4) форма № НА-4 «Інвентаризаційний опис об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів».

У акті за формою № НА-1 подаються докладна характеристика об'єкта (порядок використання, недоліки та переваги тощо), підстава для оцінки об'єкта, правовий статус, очікуваний дохід та строк використання, а також порядок розрахунку з автором чи власником прав.

Підставою для взяття на облік та складання акта за формою № НА-1 є такі первинні документи:

— свідоцтво України на знак для товарів і послуг (позначення, за яким товари та послуги одних осіб відрізняються від однорідних товарів і послуг інших) згідно

із Законом України «Про охорону прав на знаки для товарів і послуг»;

— патент на винахід (корисну модель), що є результатом творчої діяльності людини в будь-якій галузі технології згідно із Законом України «Про охорону прав на винаходи і корисні моделі»;

— патент України на промисловий зразок (результат творчої діяльності людини у галузі художнього конструювання) згідно із Законом України «Про охорону прав на промислові зразки»;

— свідоцтво на право займатися племінною справою згідно із Законом України «Про племінне тваринництво»;

— авторський договір чи договір з організаціями, які управляють майновими правами авторів на колективній основі, згідно із Законом України «Про авторське право і суміжні права»;

— патенти на сорт рослин згідно із Законом України «Про охорону прав на сорти рослин», а також дозвіл на виробництво і використання насіння відповідно до Закону України «Про насіння і садивний матеріал»;

— рахунок за роботи зі створення і впровадження програмного забезпечення ЕОМ;

— рахунок за «ноу-хау» згідно з договором з власником (розробником);

— договір та акти на прийняття наукових і дослідно-конструкторських розробок, а також інші документи, зокрема, документи на додаткові витрати щодо страхування та ін.,

— договори між замовником і виконавцем, акти та протоколи про результати науково-дослідних робіт, платіжні та митні документи, свідчення про спадщину та правонаступництво тощо.

Факт передачі об'єктів права інтелектуальної власності користувачеві підтверджують рахунки-фактури, накладні тощо.

Для оприбуткування об'єктів права інтелектуальної власності та передачі їх у підзвіт матеріально відповідальній особі, яка призначена наказом керівника

На нашу думку, доцільно змінити назву даного акта для того, щоб даний документ можна було б використовувати для всієї групи нематеріальних активів, а не лише для об'єктів права інтелектуальної власності. Відтак, ми пропонуємо замінити назву «Акт введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності» на «Акт введення нематеріальних активів».

Крім того, на наш погляд, зайвим є заповнення у Акті введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності графи «Власник об'єкта права інтелектуальної власності», оскільки інформація про власника не є суттєвою при організації облікового процесу. Також, на нашу думку, непотрібним є заповнення рядка «Правові умови введення об'єкта інтелектуальної власності». Це можна обґрунтувати тим, що інформація, яку потрібно заносити в цей рядок вже частково відображена у попередніх графах.

Однак зауважимо, що важливо зазначати у Акті введення вид нематеріального активу та термін його корисного використання, який буде підставою для визначення норми амортизації відповідно до законодавчо встановлених норм відповідно до ст. 138 Податкового кодексу України.

Таким чином, в результаті вдосконалення форми №НА-1, в Акті введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності наводиться характеристика такого об'єкта, яка містить докладний його опис і порядок використання, особливості і переваги, зазначаються основні якісні та кількісні показники об'єкта права інтелектуальної власності.

Форма № НА-2 «Інвентарна картка обліку об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів». Інвентарна картка обліку об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів застосовується для аналітичного обліку об'єктів права інтелектуальної власності, а також для аналітичного обліку групи однотипних за призначенням та умовами використання об'єктів, що надійшли в одному календарному місяці та одній відповідальній за їх використання особі [45].

На нашу думку, виходячи з того, що об'єктами нематеріальних активів можуть бути не лише об'єкти права інтелектуальної власності, логічно змінити назву документа аналогічно формі № НА-1, а саме на «Інвентарна картка обліку нематеріальних активів».

Підставою для відміток в інвентарній картці про вибуття об'єкта права інтелектуальної власності є «Акт вибуття (ліквідації) об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів» (т. ф. № НА-3).

В даному акті розшифровується інформація щодо характеристика об'єкта, можливість (неможливість) отримання певних економічних вигод від ліквідації та склад комісії, яка оглянула об'єкт та прийняла рішення про його списання. Залишкова вартість, яка наводиться у графі 13 акта вибуття (ліквідації) об'єкта права інтелектуальної власності, визначається за даними бухгалтерського обліку на останнє число місяця вибуття такого об'єкта як різниця між первісною вартістю і сумою нарахованої амортизації за період корисного використання [46].

На нашу думку, даний акт може використовуватись лише для об'єктів інтелектуальної власності, тому немає потреби його перейменувати щодо всієї групи нематеріальних активів.

Форма № НА-4 «Інвентаризаційний опис об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів». Правильність ведення обліку об'єктів права інтелектуальної власності перевіряють під час їх інвентаризації. При проведенні інвентаризації нематеріальних активів необхідна спеціальна підготовка: знання законодавства, особливостей природи зазначених активів тощо. Тому до складу робочої інвентаризаційної комісії підприємства обов'язково мають входити спеціально підготовлені економіст, бухгалтер, юрист, фахівець з комп'ютерної техніки та програмного забезпечення.

Проведення інвентаризації активів та оформлення її результатів здійснюються в порядку, встановленому відповідно до Положення про інвентаризації активів та зобов'язань № 879 [23].

Інвентаризаційною комісією до інвентаризаційного опису заносяться об'єкти права інтелектуальної власності, які ідентифіковані (виявлені) під час інвентаризації. Інвентаризаційна комісія повинна перевірити обґрунтованість оприбуткування нематеріальних активів, тобто наявність документів, на підставі яких оформлені придбані права, і документів (довідок), що описують сам об'єкт нематеріальних активів або порядок його використання (письмовий та/або образотворчий опис тощо). При інвентаризації об'єктів права інтелектуальної власності їх наявність установлюється або за документами, що були підставою для оприбуткування, або додатково за документами, якими оформлені (тобто підтверджуються) майнові права. Зокрема, з метою ідентифікації об'єктів права інтелектуальної власності інвентаризаційна комісія пересвідчується у наявності та чинності документів, що засвідчують правомірність набуття прав власності, прав використання об'єктів інтелектуальної власності – патентів, свідоцтв, дипломів, ліцензій, договорів тощо [44].

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

Інвентаризаційний опис підписується всіма членами інвентаризаційної комісії та особою, відповідальною за використання об'єктів права інтелектуальної власності. При цьому особа, відповідальна за використання об'єктів права інтелектуальної власності, підтверджує, що перевірка цих об'єктів відбулася в її присутності, що вона не має до членів комісії ніяких претензій та що вона приймає на відповідальне зберігання перелічені в описі об'єкти права інтелектуальної власності [44].

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

бухгалтерського обліку. ПрАТ «Терноіль-готель» веде інвентаризаційний опис лише за одним об'єктом нематеріальних активів – це програмне забезпечення.

Виявлені в інвентаризаційних описах об'єкти права інтелектуальної власності як такі, що не відображені в бухгалтерському обліку, заносяться до звіральної відомості, яка оформлюється у порядку, визначеному наказом № 732 [45], а їх вартість визначається у порядку, який встановлений Методичними рекомендаціями № 1327 [43].

На нашу думку, у типовій формі № НА-4 потрібно зробити узагальнення аналогічне тому, що було наведено нами для типової форми № НА-1 й № НА-2. Внаслідок цього названі типові форми будуть придатні не лише для обліку об'єктів права інтелектуальної власності, а для всієї групи нематеріальних активів.

Об'єкти нематеріальних активів, на які за результатами інвентаризації складені акти введення в господарський оборот об'єкта та визначена вартість, зараховуються до складу нематеріальних активів підприємства бухгалтерським записом:

Дт рахунка 12 «Нематеріальні активи» і Кт субрахунка 746 «Інші доходи».

Об'єкти нематеріальних активів, які належать державі або були створені за рахунок коштів цільового фінансування (бюджету, інноваційного фонду тощо), що виявлені інвентаризацією як такі, що не були зараховані на баланс підприємства, після оформлення Акта введення їх в господарський оборот зараховуються до складу нематеріальних активів наступним записом: Дт рахунка 12 «Нематеріальні активи» і Кт рахунка 69 «Доходи майбутніх періодів».

Об'єкти нематеріальних активів, які були отримані підприємством безоплатно, але які інвентаризацією виявлені як такі, що не були зараховані на баланс підприємства, після оформлення Акта введення їх в господарський оборот зараховуються до складу нематеріальних активів таким записом:

Дт рахунка 12 «Нематеріальні активи» і Кт субрахунку 424 «Безоплатно одержані необоротні активи».

Сума, пропорційна нарахуванню амортизації об'єктів нематеріальних активів, відповідно до Інструкції у місяці нарахування амортизації відображується за дебетом рахунку 69 і субрахунку 424 відповідно та кредитом субрахунку 745 «Дохід від безоплатно одержаних активів».

Виявлені інвентаризацією як не відображені в обліку розробки (незавершені чи завершені, але щодо яких на дату інвентаризації оформлюються або ще не розпочато оформлення патентів, свідоцтв, дипломів, ліцензій тощо) зараховуються на баланс як незавершені капітальні інвестиції в нематеріальні активи за дебетом субрахунку 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів» і кредитом субрахунку 424 «Безоплатно одержані необоротні активи», рахунку 69 «Доходи майбутніх періодів» або субрахунку 746 «Інші доходи» [11, с. 37].

Після оформлення відповідних свідоцтв, патентів тощо та Акту введення в господарський оборот такий об'єкт нематеріальних засобів зараховується до складу нематеріальних активів підприємства записом за дебетом рахунку 12 і кредитом субрахунку 154.

У разі виявлення розходжень (нестач, надлишків) між даними бухгалтерського обліку і даними інвентаризаційних описів бухгалтером підприємства складається звіряльна відомість. Звіряльна відомість підписується бухгалтером підприємства і після перевірки інвентаризаційною комісією правильності складання звіряльної відомості підписується керівником інвентаризаційної комісії та особою, відповідальною за використання об'єктів нематеріальних активів, яка ознайомлюється з результатами звіряння [44].

Крім первинних документів, нематеріальні активи групуються в регістрах бухгалтерського обліку. Зазначимо, що порядок ведення обліку нематеріальних активів передбачено Інструкцією щодо заповнення форм первинної облікової документації з обліку об'єктів права інтелектуальної власності (винаходів, корисних моделей, промислових зразків, компонувань (топографій) інтегральних мікросхем і раціоналізаторських пропозицій) № 469 [47].

Цією інструкцією передбачено використовувати низку реєстрів, а саме:

- Журнал реєстрації заявок на винаходи, корисні моделі, промислові зразки, компонування (топографії) інтегральних мікросхем, що подані в Україні (форма № ІВ-1);
- Журнал реєстрації заявок на винаходи, корисні моделі, промислові зразки, компонування (топографії) інтегральних мікросхем, що подані до компетентних органів іноземних держав (форма № ІВ-2);
- Журнал реєстрації використаних винаходів, корисних моделей, промислових зразків, компонування (топографій) інтегральних мікросхем (форма № ІВ-3);
- Журнал реєстрації раціоналізаторських пропозицій (форма № ІВ-4).

Записи в названі реєстри роблять на підставі заявок, поданих відповідним органом, а також заяв на раціоналізаторську пропозицію (форма № ІВ-5) та актів про використання об'єкта права інтелектуальної власності (форма № ІВ-6). Порядок записів у цих реєстрах та заповнення первинних документів подано в зазначеній інструкції. По суті це надасть змогу організувати оперативний облік об'єктів права інтелектуальної власності.

Крім того, до впровадження П(С)БО 8 діяли такі реєстри для ведення обліку операцій з нематеріальними активами:

- форма № ВНА-1 «Відомість обліку нематеріальних активів, нарахованої амортизації (зносу)»;
- відомість 4.3 аналітичного обліку нематеріальних активів.

Необхідно відзначити, що форма реєстру № ВНА-1 має універсальне призначення і може використовуватися для аналітичного обліку нарахування амортизації (зносу), реєстрації надходження та інші операції.

На нашу думку, форма відомості 4.3 не пристосована для практичного використання, оскільки не передбачає характеристики облікового об'єкта, кореспонденції рахунків, визначення залишкової вартості об'єкта тощо. А

щомісячне її переписування або друкування вимагає додаткових витрат, особливо в умовах, коли робоче місце бухгалтера практично повністю автоматизоване.

При організації обліку нематеріальних активів та їх документального оформлення важливим завдання є визначення документообігу щодо даних активів (рис. 1.5).

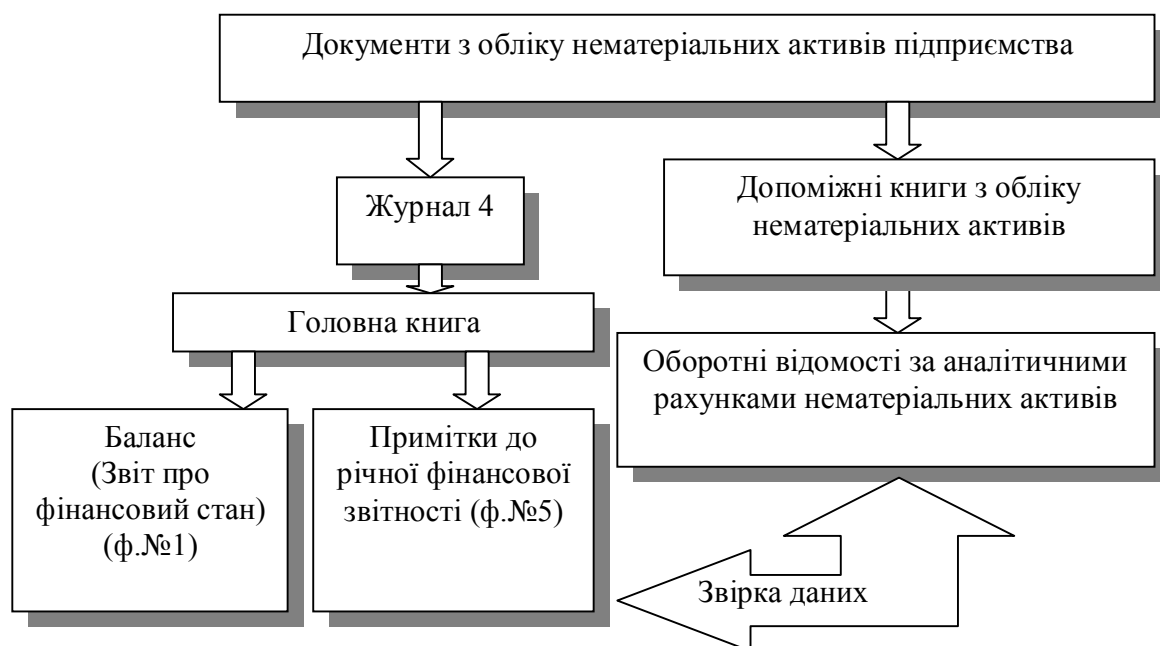


Рисунок 1.5. Порядок відображення нематеріальних активів в регістрах обліку

Витрати на придбання нематеріальних активів (за дебетом рахунка 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів») відображаються у Відомості 4.1. Аналітичний облік нематеріальних активів ведеться у Відомості 4.3. Слід зазначити, що на досліджуваному нами ПрАТ «Тернопіль-готель» ведеться автоматизована форма обліку. Тому наведені вище записи здійснюються у відповідних машинограмах.

Отже, визначення порядку документування операцій щодо руху нематеріальних активів має велике значення для організації синтетичного та аналітичного обліку даної ділянки. Це зумовлюється тим, що цей вид активів не має матеріальної форми, і тому первинні документи є основним джерелом відомостей про наявність цих активів, їх вартісної оцінки та прав, які отримує підприємство за їх наявності.

1.3. Синтетичний та аналітичний облік руху та амортизації нематеріальних активів

Порядок визнання, складу, оцінки та відображення нематеріальних активів в обліку та звітності регламентується П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [39], Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку нематеріальних активів № 1327 [22] та Планом рахунків бухгалтерського обліку й Інструкцією № 291 [17].

В зазначеній Інструкції № 291 для обліку нематеріальних активів призначено рахунок 12 «Нематеріальні активи», проте його субрахунки не відповідають економічному змісту та групуванню, що наведене у П(С)БО 8 «Нематеріальні активи». Перелічимо всі ці субрахунки та виділимо рахунки й об'єкти нематеріальних активів, які визначені Інструкцією №291 (табл.1.3).

Таблиця 1.3

Класифікація нематеріальних активів відповідно до Плану рахунків бухгалтерського обліку

Номер субрахунку	Назва субрахунку за Планом рахунків	Зміст субрахунку за П(С)БО 8
1	2	3
121	Права користування природними ресурсами	Право користування надрами, іншими ресурсами природного середовища, геологічною та іншою інформацією про природне середовище та ін
122	Права користування майном	Право користування земельною ділянкою, право користування будинком, право на оренду приміщення
123	Права на комерційні позначення	Товарні знаки, торгові марки, фірмові найменування
124	Права на об'єкти промислової власності	Право на винахід, корисну модель, промисловий зразок, сорт рослини, ноу-хау, захист від недобросовісної конкуренції
125	Авторське право та суміжні з ним права	Право на літературні та музичні твори, програми для ЕОМ, бази даних
127	Інші нематеріальні активи	Право на здійснення діяльності, використання економічних та інших привілей

Хочемо зауважити, що класифікація на рахунках бухгалтерського обліку не досконала. Тому маємо пропозицію, що слово «права» потрібно вилучити, оскільки в обліку не права є активами, а самі об'єкти інтелектуальної власності, які можна ідентифікувати та оцінити, тому що не завжди право переходить з об'єктом. Це аналогічно тому, як бухгалтерському обліку відображено матеріальні активи. Якщо в підприємства є основні засоби, ми пишемо «Основні засоби», а не «Права користування основними засобами».

Відповідно до Плану рахунків субрахунок 121 «Право користування природними ресурсами» призначений для відображення наявності об'єктів права користування природними ресурсами.

У п.1 ст.324 Цивільного кодексу зазначено: «земля, її надра, атмосферне повітря, водні та інші природні ресурси, які знаходяться в межах території України, природні ресурси її континентального шельфу і т.п. є об'єктами права власності Українського народу. Однак від імені Українського народу право власності здійснюють органи державної влади та органи місцевого самоврядування в межах, встановлених Конституцією України» (п.2 ст.324).

Субрахунок 122 «Право користування майном» призначений для відображення в обліку наявності прав користування майном (право користування земельною ділянкою, право користування будівлею, право на оренду приміщень тощо).

На субрахунку 123 «Права на комерційні позначення» ведеться облік наявності прав на комерційні позначення (права на торговельні марки (знаки для товарів і послуг), комерційні (фірмові) найменування тощо).

На субрахунку 124 «Права на об'єкти промислової власності» ведеться облік 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).

Субрахунок 125 «Авторське право та суміжні з ним права» призначений для обліку наявності авторського права та суміжних з ним прав (право на літературні, художні, музичні твори, комп'ютерні програми, компіляції даних (бази даних), виконання, фонограми, відеограми, передачі (програми) організацій мовлення тощо).

Інший субрахунок 127 «Інші нематеріальні активи» узагальнює інформацію в обліку про інші нематеріальні активи, якими володіє підприємство (права на здійснення діяльності, використання економічних та інших привілеїв тощо).

Необхідно відзначити, що облік програмного забезпечення ПрАТ «Тернопіль-готель» веде на субрахунку 127, хоча доцільно облік програмного забезпечення вести на субрахунку 125, так як це визначено Інструкцією № 291.

Відображення в обліку нематеріального активу залежить від способу його надходження (рис. 1.6).



Рисунок 1.6. Шляхи надходження нематеріальних активів відповідно до П(С)БО 8 «Нематеріальні активи»

Початкова вартість нематеріальних активів, придбаних за грошові кошти, відповідно до П(С)БО 8 складається з наступних витрат та узагальнюється на рахунку 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів» з наступним перенесенням витрат на придбання та доведення об'єкта до стану його використання на рахунок 12 «Нематеріальні активи»:

- з ціни (вартості) придбання (за вирахуванням отриманих торговельних знижок);
- мита; непрямих податків, що не підлягають відшкодуванню;
- інших витрат, безпосередньо пов'язаних з придбанням і доведенням до стану, в якому вони придатні для використання за призначенням.
- витрати на сплату відсотків за кредит не включають до початкової вартості нематеріальних активів, придбаних (створених) повністю або частково за рахунок кредиту банку [9].

Необхідно відзначити, що відповідно до П(С)БО 31 «Фінансові витрати» до складу нематеріальних активів можуть включатись відсотки за кредит лише об'єктів основних засобів виробничого призначення. На нашу думку, якщо об'єктом нематеріального активу є ноу-хау або інновація щодо вдосконалення процесів виробництва чи реалізації у якості інтелектуального права, то варто проценти, які використанні погашення витрат на дослідження та розробки даних нематеріальних активів, капіталізувати відповідно до визначеного в П(С)БО 31 порядку [40].

Початкова вартість об'єктів нематеріальних активів, придбаних за бартером, визначається по-різному, залежно від того, обмін якими активами проводиться: подібними чи неподібними. Слід зазначити, що операції з обміну нематеріальними активами на практиці трапляється рідко. Найбільш придатними для обміну є комп'ютерні програми та права на деякі промислові зразки.

Початковою вартістю об'єкта, придбаного в результаті обміну на подібний актив, згідно з п. 12 П(С)БО № 8, є залишкова вартість переданого

нематеріального активу. У той же час, якщо залишкова вартість переданого об'єкта перевищує його справедливу вартість, то початковою вартістю отриманого нематеріального активу вважається його справедлива вартість. При цьому різниця включається до фінансових результатів витрат звітного періоду.

Нематеріальні активи, отримані підприємством у результаті обміну (або часткового обміну) на неподібний актив, відображаються в балансі, як й інші нематеріальні активи, за початковою вартістю. Початкова вартість нематеріального активу, придбаного в обмін (частковий обмін) на неподібний об'єкт, дорівнює справедливій вартості переданого нематеріального активу, збільшеній (зменшеній) на суму грошових коштів або їх еквівалентів, що була передана (отримана) при обміні [39].

В разі здійснення бартеру неподібними активами залишкова вартість до розрахунку не береться, незалежно від того, перевищує вона справедливу вартість чи ні. На відміну від обміну подібними активами, при бартері з неподібними активами підприємство має показати в обліку виникнення доходів. Оцінювання доходів, отриманих унаслідок бартерної операції, здійснюється відповідно до вимог п. 23 П(С)БО 15, згідно з яким сума доходу за бартерним контрактом визначається за справедливою вартістю активів, робіт, послуг, отриманих або належних до отримання підприємством, зменшеною або збільшеною, відповідно, на суму переданих чи отриманих грошових коштів або їх еквівалентів.

При внесенні до статутного капіталу підприємство відображає надходження нематеріального активу за первісною вартістю, яка дорівнюватиме справедливій вартості (у сумі, погодженій засновниками в статутних документах) з урахуванням можливих витрат на доведення його до стану, у якому цей нематеріальний актив придатний до використання.

Вкладом до статутного капіталу можуть бути лише відчужувані майнові права на комп'ютерну програму (частина друга ст. 115 ЦКУ). Це означає, що до статутного фонду товариства не можна внести ліцензію на право використання

комп'ютерної програми.

В установчих документах обов'язково зазначається зміст вкладу кожного учасника товариства та дається його грошова оцінка. Незалежну оцінку вкладів учасників передбачено лише у разі створення товариства, вкладами до статутного капіталу якого є майно, що знаходиться у державній або комунальній власності. Оцінка провадиться відповідно до Закону України «Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні» [48].

Передача майнових прав на нематеріальні активи здійснюється за авторським договором після державної реєстрації товариства. Авторський договір є первинним документом, за яким майнові права на актив відображаються в податковому та бухгалтерському обліку підприємства[41].

На базовому підприємстві ПрАТ «Тернопіль-готель» найчастіше зустрічається надходження нематеріального активу у формі придбання програмного забезпечення через посередників. Таким чином, якщо програмне забезпечення, розроблене безпосередньо для підприємства з переходом авторського права від розробника до підприємства, то у цьому випадку слід розглядати саме придбання нематеріального активу.

Відображення на рахунках бухгалтерського обліку придбаного за програмою ліцензування програмного забезпечення залежить від:

- строку використання;
- виду права власності та права інтелектуальної власності, що передаються;
- мети використання;
- функціонального призначення.

Безкоштовне програмне забезпечення, що активується за допомогою електронного ключа обліковується на субрахунку II-го порядку 026.1 «Програмне забезпечення з правом володіння» до того як воно буде активоване, а після купівлі підприємством електронного ключа активації – на субрахунку 125 «Авторське

право та суміжні з ним права» згідно з загальноприйнятою методикою або ж на субрахунку 126 «Довгострокове програмне забезпечення» відповідно до запропонованої методики.

Особливість є тоді, якщо об'єкт нематеріального активу характеризується використанням меншим, ніж 1 рік, що в практиці також часто виникає, особливо при купівлі ліцензії на консультаційне програмне забезпечення типу «Ліга», «Дебет-Кредит», «МеДок» тощо. Відтак, даний нематеріальний актив необхідно визнавати як оборотний, а це означає, що їх облік повинен знайти відображення на рахунку 2-го класу. Виходячи з цього, ми пропонуємо короткострокове програмне забезпечення та право на його використання (купівля «ключів») обліковувати на субрахунку до рахунку 29 з назвою «Майнові авторські права на програмне забезпечення короткострокового використання».

Методика облікового відображення нематеріальних активів передбачає використання субрахунку 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів», на якому обліковуються витрати на придбання або створення необоротних нематеріальних активів підприємства.

Методика відображення інвестицій у нематеріальні активи у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності відсутня. Беручи за основу рекомендації Міжнародних стандартів фінансової звітності для відображення в фінансовій звітності інвестицій у нематеріальні активи ми погоджуємось з думкою І. В. Мельничук [28], який пропонує розподіляти їх на дві частини: «інвестиції в процесі дослідження» та «інвестиції в процесі розробки».

Перша частина інвестицій буде відноситись до витрат, оскільки на етапі дослідження неможливо продемонструвати існування нематеріального активу, який у майбутньому принесе економічні вигоди. Водночас розробка нематеріального активу на основі результатів дослідження дасть змогу капіталізувати інвестиції, здійснені на певному етапі, та відображувати їх на субрахунку 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів».

Методологія обліку амортизації нематеріальних активів регламентується П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» та 7 «Основні засоби», а також Податковим кодексом України. Так, Згідно з пунктом п. 25 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», нарахування амортизації нематеріальних активів здійснюється протягом терміну їх корисного використання, який установлюється підприємством при визнанні цього об'єкта активом (при зарахуванні на баланс) (рис.1.7).

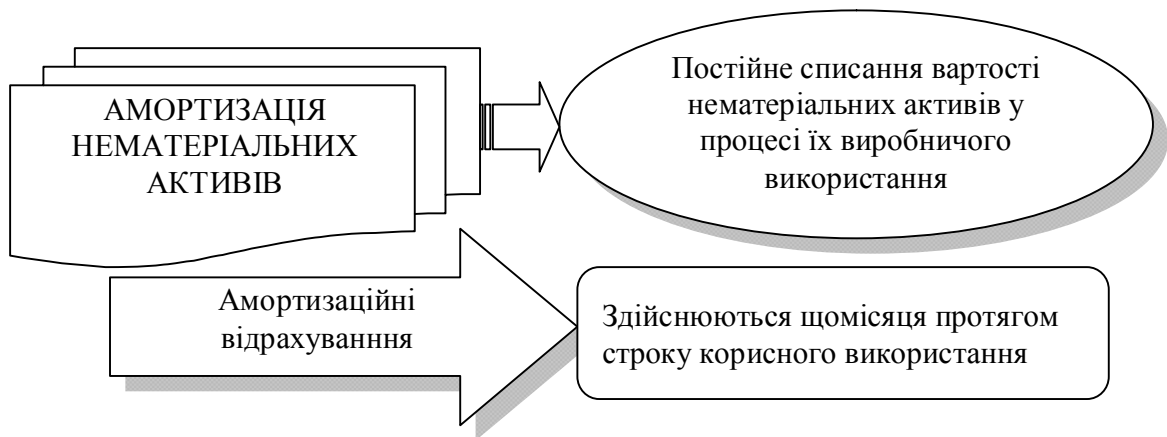


Рисунок 1.7. Облік амортизації нематеріальних активів.

Якщо розглядати зарубіжний досвід, то у Франції [55], нематеріальні активи включаються до другого класу рахунків, який узагальнює інформацію про матеріальні та нематеріальні основні засоби та фінансові інвестиції. У Франції визначено критичний термін, за яким нематеріальні основні засоби амортизуються, а саме 5 років. Для порівняння на рис.1.8. наведені приклади максимального строку використання нематеріальних активів в різних країнах.

Естонія	}	5 років	
Країни ЄС		5 років	
Польща		5 років	
Франція		5 років	
Росія		не більше 20 років	10 років
Україна			за шкалою в ПКУ
США: патенти інші		17 років 40 років	
Китай	}	не менше 10 років	

Рисунок 1.8. Строк експлуатації нематеріальних активів в різних країнах [30, с.282]

Нарахування амортизації нематеріальних активів здійснюється із застосуванням методів, визначених у ст. 138 Податкового кодексу, протягом строків, наведених у табл. 1.4.

Таблиця 1.4

Строки, протягом яких здійснюється нарахування амортизації нематеріальних активів відповідно до Податкового кодексу України

Групи	Строк дії права користування
1	2
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, 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

За міжнародними стандартами бухгалтерського обліку амортизацію нематеріальних активів здійснюють на систематичних засадах протягом найкраще оціненого періоду їхнього корисного використання. Згідно з МСФЗ 38 «Нематеріальний актив» цей період підприємство визначає з урахуванням економічних і правових чинників:

- очікуваного використання активу підприємством і можливості ефективного управління ним іншою командою керівників;
- типового життєвого циклу цього активу та відкритої інформації про строки корисного використання активів, подібних за типом і способом використання;
- стабільність галузі, в якій діє цей актив, зміна ринкового попиту на продукцію, яка виготовляється за його участі;
- очікуваних дій конкурентів (або потенційних конкурентів);
- витрати на утримання (обслуговування) активу, необхідні для отримання очікуваної економічної вигоди, та здатність підприємства нести такі витрати;
- моральний знос;
- правові або інші обмеження щодо строків використання активу;
- залежність строку корисного використання нематеріального активу від строку корисного використання інших активів підприємства.

Не підлягає амортизації вартість гудвілу – нематеріального активу, 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.

Нарахування амортизації нематеріальних активів за чинним законодавством здійснюється з місяця, наступного за місяцем, в якому актив став придатний до використання, і закінчується з місяця, наступного за місяцем вибуття. Згідно з п. 29 П(С)БО 8 при застосуванні виробничого методу починається з дати, що настає за датою уведення об'єкта нематеріального активу в господарський оборот.

Методи розрахунку амортизації згідно з п. 27 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» обирається в обліковій політиці підприємства самостійно, виходячи з визначених відповідних методів нарахування амортизації в П(С)БО 7 «Основні засоби». Однак, у П(С)БО 7 немає жодного посилання на те, що названі в ньому методи нарахування амортизації можна застосовувати і до нематеріальних активів.

Найпростішим методом нарахування амортизації є прямолінійний, за яким річна сума амортизації визначається діленням вартості, яка амортизується, на строк корисного використання об'єкта основних засобів. Саме цим методом П(С)БО 8 рекомендує нараховувати амортизація, якщо неможливо точно оцінити умови отримання економічних вигод (п. 27).

Метод зменшення залишкової вартості визначає річну суму амортизації як добуток залишкової вартості об'єкта на початок звітного року або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації та річної норми амортизації. Річна норма амортизації (у відсотках) обчислюється як різниця між одиницею та результатом кореня ступеня кількості років корисного використання об'єкта з результату від ділення ліквідаційної вартості об'єкта на його первісну вартість;

Метод прискореного зменшення залишкової вартості полягає в розрахунку амортизаційних відрахувань шляхом визначення річної суми амортизації як добутку залишкової вартості об'єкта на початок звітного року або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації та річної норми амортизації, яка обчислюється, виходячи із строку корисного використання об'єкта, і подвоюється.

Відповідно до кумулятивного методу річна сума амортизації визначається як добуток вартості, яка амортизується, та кумулятивного коефіцієнта. Кумулятивний коефіцієнт розраховується діленням кількості років, що залишаються до кінця строку корисного використання об'єкта основних засобів, на суму числа років його корисного використання;

Вважаємо, що бухгалтерські методи нарахування амортизації не всі можна застосувати для розрахунку амортизаційної вартості нематеріальних активів. Так, при використанні кумулятивного методу необхідно визначати наперед ліквідаційну вартість активу, що є практично неможливо, адже нематеріальний актив характеризується швидким моральним зносом, і майже завжди до моменту списання з балансу, втрачає свою цінність. Використання виробничого методу при нарахуванні амортизації нематеріальних активів, на наш погляд, є невиправданим.

Порядок та методика обліку нематеріальних активів, які вибувають, на підприємствах та організаціях ведуть у відповідності з вимогами П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», П(С)БО 15 «Дохід», П(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» та Планом рахунків бухгалтерського обліку, а також іншими нормативними документами.

Залежно від методу вибуття диференціюється і методика відображення самого вибуття в бухгалтерському обліку. На рис 1.9 подано шляхи вибуття нематеріальних активів з балансу підприємства.

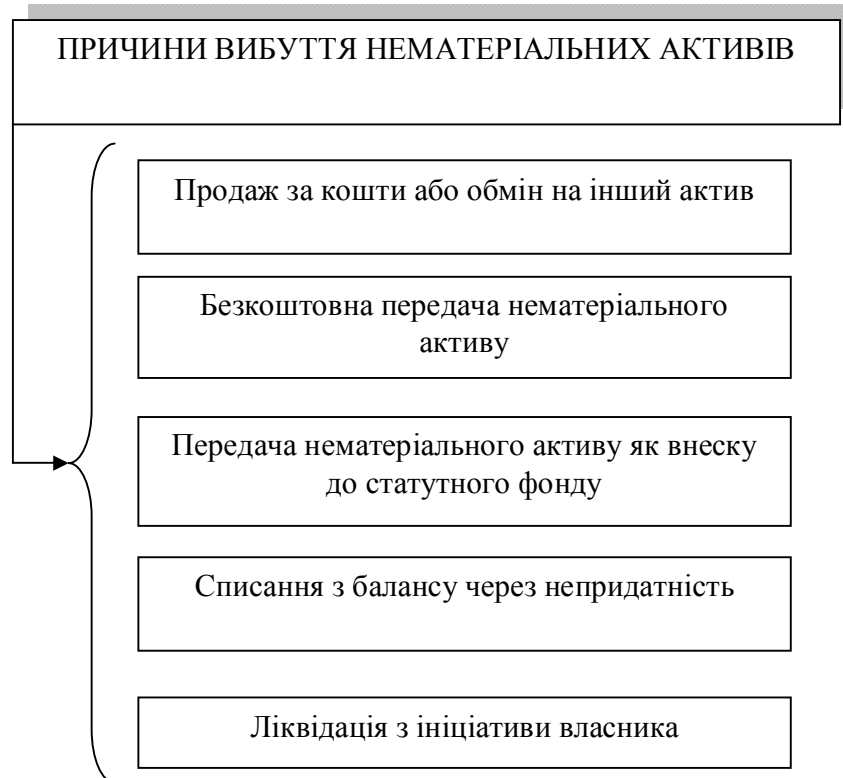


Рисунок 1.9. Вибуття нематеріальних активів

В свою чергу професор Ф.Ф. Бутинець вважає, що списання нематеріальних активів з балансу підприємства відбувається внаслідок таких подій :

- реалізації нематеріальних активів (з переходом права власності на них);
- реалізації права на користування або розпорядження нематеріальними активами (без переходу права власності на самі нематеріальні активи);
- здійснення фінансових вкладень нематеріальними активами до статутного

- капіталу інших підприємств;
- безкоштовної передачі об'єкта нематеріальних активів;
- ліквідації об'єкта нематеріальних активів за ініціативою власників;
- нестача нематеріальних активів, виявлена при інвентаризації [9, с. 300].

Одним із видів вибуття нематеріального активу є його реалізація (продаж). Реалізація нематеріальних активів здійснюється за узгодженою між сторонами цінами. При цьому сплачується податок на додану вартість, можуть виникати прибуток або збитки. Бухгалтерські записи здійснюються на підставі первинних документів про передачу об'єкта покупцеві.

Фінансовий результат від вибуття нематеріального активу визначається, як різниця між доходом від вибуття за мінусом непрямих податків та витрат, пов'язаних з вибуттям, і залишковою вартістю.

Відтак, програмне забезпечення, що утримується підприємством для продажу, відповідно до існуючого законодавчо затвердженого порядку, відображається на субрахунку I-го порядку 286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу». А після їх реалізації залишкова вартість списується на субрахунок 943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів», а отримані доходи відносяться до іншої операційної діяльності.

Варто відзначити, що такий порядок не відповідає загальноприйнятій методиці реалізації товарів та створює її невідповідність. Так, якщо нематеріальний актив, що призначений для продажу відповідно до П(С)БО 27 визнається товаром, то відповідно до Інструкції № 291 реалізація товарно-матеріальних цінностей відноситься до іншої операційної діяльності. Однак це нелогічно, тому що реалізація нематеріальних активів не може бути операційною діяльністю для підприємства «Тернопіль-готель».

Як і при продажу основних засобів, розраховуючи балансову вартість нематеріальних активів, що продаються, потрібно враховувати амортизацію, нараховану на момент вибуття.

Головне правило податкового законодавства щодо продажу нематеріального активу можна сформулювати так:

- ✓ якщо виручка від продажу перевищує балансову вартість (йдеться про залишкову вартість), то суми перевищення підприємство включає до доходів від операційної діяльності звітного періоду;
- ✓ а якщо балансова вартість більше за виручку, то сума перевищення потрапляє до витрат операційної діяльності (ст. 135, 136 Розділу III Податкового кодексу України).

На сьогоднішній день згідно з Розділом V «Податок на додану вартість» Податкового кодексу України база обкладення податком на додану вартість операцій з поставки товарів (послуг) визначається, виходячи з договірної (контрактної) вартості активів, визначеної за вільними цінами, але не нижче звичайних цін, з урахуванням акцизного збору, ввізного мита, інших загальнодержавних податків і зборів (обов'язкових платежів) [34].

Виходячи із вище зазначеного, можна зробити висновок, що при продажу об'єктів нематеріальних активів податкові наслідки з податку на прибуток залежать від того, що виявиться більшим: виручка від продажу чи балансова (залишкова) вартість об'єкта нематеріальних активів.

У бухгалтерському обліку операцію з внесення об'єктів нематеріальних активів до статутного капіталу варто розглядати, поділивши на дві складові: здійснення інвестицій і продаж об'єкта нематеріальних активів [31, с. 3]. За такої операції собівартість фінансових інвестицій визначається рівнем справедливої вартості переданих нематеріальних активів. У свою чергу, дохід від продажу нематеріального активу – рівнем справедливої вартості фінансових інвестицій. Крім того, паралельно з продажем об'єкта нематеріальних активів підприємство здійснює фінансову інвестицію, придбаваючи корпоративні права. Витрати, пов'язані з придбанням таких прав, підприємство відображає у обліку цінних паперів.

Відповідно до податкового законодавства операції з безкоштовної передачі прирівняно до продажу товарів. При безкоштовній передачі товарів (у т. ч. і нематеріальних активів) база обкладення ПДВ визначається виходячи зі звичайних цін, при цьому податковий кредит не коригують.

Первісною вартістю нематеріального активу, придбаного при обміні на подібний нематеріальний актив, є залишкова вартість переданого нематеріального активу. На відміну від бартеру подібними нематеріальними активами, при бартері неподібними нематеріальними активами підприємство відображає як доходи, так і витрати (або формує первісну вартість одержаного активу) [39].

У бухгалтерському обліку ПрАТ «Тернопіль-готель» об'єкти нематеріальних активів списують через невідповідність характеристикам активу. Причинами цього можуть бути:

- неможливість подальшого використання нематеріального активу внаслідок його морального старіння;
- неефективність подальшого використання тощо.

Крім того, об'єкти нематеріальних активів списують з балансу підприємства після закінчення строку корисного використання.

Бухгалтерський облік таких операцій включає в себе наступні операції: списується накопичена амортизація, а залишкова вартість відноситься до витрат (субрахунок 976 «Списання необоротних активів»). Слід зазначити, що в окремих випадках при ліквідації об'єктів основних засобів необхідно нарахувати податкові зобов'язання з ПДВ.

Отже, облік нематеріальних активів є трудомістким процесом, який включає документування, порядок введення нематеріальних активів в склад необоротних активів підприємства, наявності та ефективного використання нематеріальних активів, методику обліку операцій, пов'язаних з надходженням, амортизацією та вибуттям нематеріальних активів.

Висновок до розділу 1

1. Особливістю нематеріальних активів є відсутність такої субстанції. Тобто виходячи з визначення нематеріального активу (п.4 П(С)БО 8), можна виділити такі його критерії: 1) немонетарний актив; 2) не має матеріальної форми. У методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку нематеріальних активів у визначенні нематеріального активу уточнено, що строк їх корисного використання може бути різним без будь-яких обмежень. Враховуючи все вище описане, можна дати наступне визначення нематеріальному активу: це активи підприємства, які не мають матеріальної форми, є немонетарними та використовуються підприємством більше одного року (або операційного періоду, якщо він більший ніж 12 місяців).

2. Виходячи з розглянутих класифікаційних ознак, рекомендується додатково виділяти такі ознаки групування нематеріальних активів як об'єкта обліку і управління: - ступінь ліквідності і ризику; - спосіб відчуження; - шляхи надходження. Таке групування дасть змогу класифікувати об'єкти нематеріальних активів як облікових об'єктів з метою оцінки та вибору методики обліку, способу амортизації тощо.

3. Проведене дослідження показало, що класифікація нематеріальних активів на рахунках бухгалтерського обліку не досконала. Також маємо пропозицію, що слово «права» потрібно вилучити, оскільки не права є нематеріальними активами, а самі об'єкти інтелектуальної власності, за виключенням лише права на здійснення певних видів діяльності.

4. Необхідно відзначити, що ПрАТ «Тернопіль-готель» на субрахунку 127 веде облік програмного забезпечення, що не відповідає призначенню його за змістом. Ми рекомендуємо вести облік програмного забезпечення, а саме 1-С:Бухгалтерії на субрахунку 125, так як це визначено Інструкцією № 291. Крім того, доцільно серед видів нематеріальних активів виокремити в обліку окремий субрахунок 126 «Довгострокове програмне забезпечення». Ця пропозиція випливає з того, що більшість вітчизняних підприємств на рахунку 12 веде саме цей об'єкт нематеріальних активів. Варто звернути увагу на назву рекомендованого субрахунку, а саме що стосується зазначення його терміну

утримання більше 1 року – «довгострокове». Така назва буде відповідати вимогам використання даного субрахунку в системі рахунка 12 за визначенням його сутті в Інструкції № 291 як немонетарного активу, який не має матеріальної форми, може бути ідентифікований та утримуватися підприємством з метою використання протягом періоду більше одного року (або одного операційного циклу, якщо він перевищує 1 рік) для виробництва, торгівлі, адміністративних потреб чи надання в оренду іншим особам.

5. Необхідно відзначити, що відповідно до П(С)БО 31 «Фінансові витрати» до складу нематеріальних активів можуть включатись відсотки за кредит лише об'єктів основних засобів виробничого призначення. На нашу думку, якщо об'єктом нематеріального активу є ноу-хау або інновація щодо вдосконалення процесів виробництва чи реалізації у якості інтелектуального права, то варто проценти, які використанні погашення витрат на дослідження та розробки даних нематеріальних активів, капіталізувати відповідно до визначеного в П(С)БО 31 порядку.

6. З введенням в дію Податкового кодексу відмінено обмеження щодо строку корисного використання нематеріального активу, який становив не більше ніж 10 років. Однак, терміни, встановлені податковим законодавством для 4-ої і 5-ої груп нематеріальних активів у 5 і 2 роки відповідно, є дещо спірною, адже в сучасних ринкових умовах ці терміни щодо використання високотехнологічних активів та інновацій є суперечливими, оскільки ситуація на ринку інтелектуальних продуктів може змінитись в будь який час, тому слід виходити з строків, визначених самим постачальником інтелектуальної власності, тобто «відповідно до правовстановлюючого документа» і вилучити з пп. 138.1.1 обмежені мінімально допустимі терміни дії права.

7. Виникає проблема обліку нематеріальних активів, якщо об'єкт нематеріального активу характеризується строком корисного використання меншим, ніж 1 рік, що в практиці також часто виникає, особливо при купівлі ліцензії на консультаційне програмне забезпечення типу «Ліга», «Дебет-Кредит» тощо. Відтак, даний нематеріальний актив необхідно визнавати як оборотний, а це означає, що їх облік повинен знайти відображення на рахунку 2-го класу.

РОЗДІЛ 2

ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ АУДИТУ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ

2.1. Особливості, завдання та джерела інформації аудиту нематеріальних активів

Особливості аудиту, як і обліку, нематеріальних активів визначаються специфікою їх об'єкта, зумовленою відсутністю матеріальної форми.

Особливістю аудиту нематеріальних активів є перевірка об'єктів і аналіз прав, що з них випливають. Це зумовлює потребу у дослідженні юридичної форми документів, що може бути здійсненим за умови залучення до аудиту консультантів і експертів (патентних повірених), які спеціалізуються з цих питань.

Аудит нематеріальних активів може включати аналітичні процедури. Виконання аналітичних процедур у процесі аудиту підприємств має формальний характер і не документується, що зумовлює проблеми, пов'язані з витратами часу на проведення аналізу та відсутністю договірної ціни результатів здійсненого аналізу. Крім того, це спричинює питання похідного характеру щодо мети, завдань та джерел інформації аналізу використання нематеріальних активів.

У межах укладеного договору на проведення аудиту, на нашу думку, варто розробляти програму аналізу, оскільки методика виконання аналітичних процедур та обсяг їх застосування є предметом професійного судження аудитора.

Мета процедур аналізу нематеріальних активів варіює залежно від умов договору на проведення аудиту та етапу, на якому проводяться аналітичні процедури.

Одним з перспективних напрямів обліку і аудиту нематеріальних активів є його проведення в умовах використання комп'ютерних технологій. Користувачі

програмних продуктів ведуть їх облік аналогічно до обліку інших необоротних активів, не враховуючи специфіки об'єкта обліку.

Метою аудиту нематеріальних активів є формування професійної думки аудитора щодо достовірності первинних даних про факти господарського життя, повноти та своєчасності відображення цих даних в обліку, правильності ведення обліку та відображення у фінансовій звітності прав підприємства на користування природними надрами, майном, землею, авторським правом у сфері науки, літератури, мистецтва, об'єктами промислової власності та інших видів нематеріальних активів.

Визначена мета передбачає виконання аудитором завдань щодо з'ясування: законності прийнятої на підприємстві методики обліку нематеріальних активів; вірогідності даних про нематеріальні активи, вміщених у фінансовій звітності.

При проведенні аудиту нематеріальних активів необхідно вивчити широке коло питань, які можна об'єднати в такі групи:

- перевірка того, що нематеріальні активи, відображені у звітності, належать підприємству;
- необхідно впевнитися у тому, що відповідні активи підприємства включені до складу необоротних активів і вони дійсно наявні;
- перевірка відповідності класифікації нематеріальних активів чинним П(С)БО 8;
- перевірка правильність визначення та відображення у бухгалтерському обліку і у фінансовій звітності оцінки нематеріальних активів;
- впевнитися у правильності розподілу нематеріальних активів за відповідними групами;
- оцінка організації ведення обліку нематеріальних активів у бухгалтерії за матеріально - відповідальними особами;
- контроль за збереженням нематеріальних активів;

- перевірка достовірності відображення залишків нематеріальних активів у звітності підприємства;
- перевірка результатів проведеної переоцінки та індексації нематеріальних активів та віднесення їх сум на рахунки бухгалтерського обліку;
- впевнитись у своєчасності і законності документального оформлення та відображення у первинних, зведених документах і у регістрах бухгалтерського обліку надходження, переміщення і вибуття нематеріальних активів;
- перевірка відповідності нарахування та відображення зносу нематеріальних активів обраній обліковій політиці;
- перевірка правильності щомісячного нарахування амортизації (Дт рахунків 23, 91, 92, 93 і т. ін. Кт рахунка 13.3), оскільки ці суми мають вплив на фінансові результати підприємства (його балансовий прибуток чи збиток);
- аудиторська перевірка дотримання підприємством податкового законодавства щодо обліку нематеріальних активів;
- перевірка відповідності здійснення операцій з нематеріальними активами та їх відображення в бухгалтерському обліку і у фінансовій звітності законодавчо-нормативним актам;

Ці питання вивчаються аудитором, дається їх оцінка в аналітичній частині аудиторського висновку, де викладаються пропозиції щодо усунення виявлених порушень і відхилень від встановлених правил обліку.

На етапі підготовки до аудиту нематеріальних активів необхідно досконало вивчити нормативну базу з питань відображення цих об'єктів у податковому і бухгалтерському обліку.

Нормативною базою для аудиту операцій з нематеріальними активами окрім вищеназваних є:

- ✓ Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»;
- ✓ Закон України «Про авторське право і суміжні права»;
- ✓ Податковий кодекс України та Господарський кодекс України;
- ✓ Національне положення бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»;
- ✓ Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи»;
- ✓ План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій та Інструкція № 291;
- ✓ Положення про інвентаризації активів та зобов'язань;
- ✓ Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження типових форм первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів» від 22.11.2004 р. № 732 та ін.

До основних видів інформації з обліку нематеріальних активів слід віднести: машинограми – при автоматизованій формі ведення бухгалтерського обліку. Для всіх інших форм обліку з операцій руху нематеріальних активів необхідно відносити: журнал № 4, «Відомість обліку нематеріальних активів, нарахованої амортизації (зносу)» (форма № ВНА-1), відомість 4.3 аналітичного обліку нематеріальних активів, такі первинні документи як: НА-1 «Акт про введення в господарський оборот об'єкта інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів»; НА-2 «Інвентарна картка обліку об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів»; НА-3 «Акт вибуття (ліквідації) об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів», накази на реалізацію нематеріальних активів; НА-4 «Інвентаризаційний опис об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів»; нарахування амортизації(зносу) (розрахункові таблиці); наказ про облікову політику в частині обліку нематеріальних активів.

Основні джерела інформації при аудиті нематеріальних активів наведені на рис. 2.1.

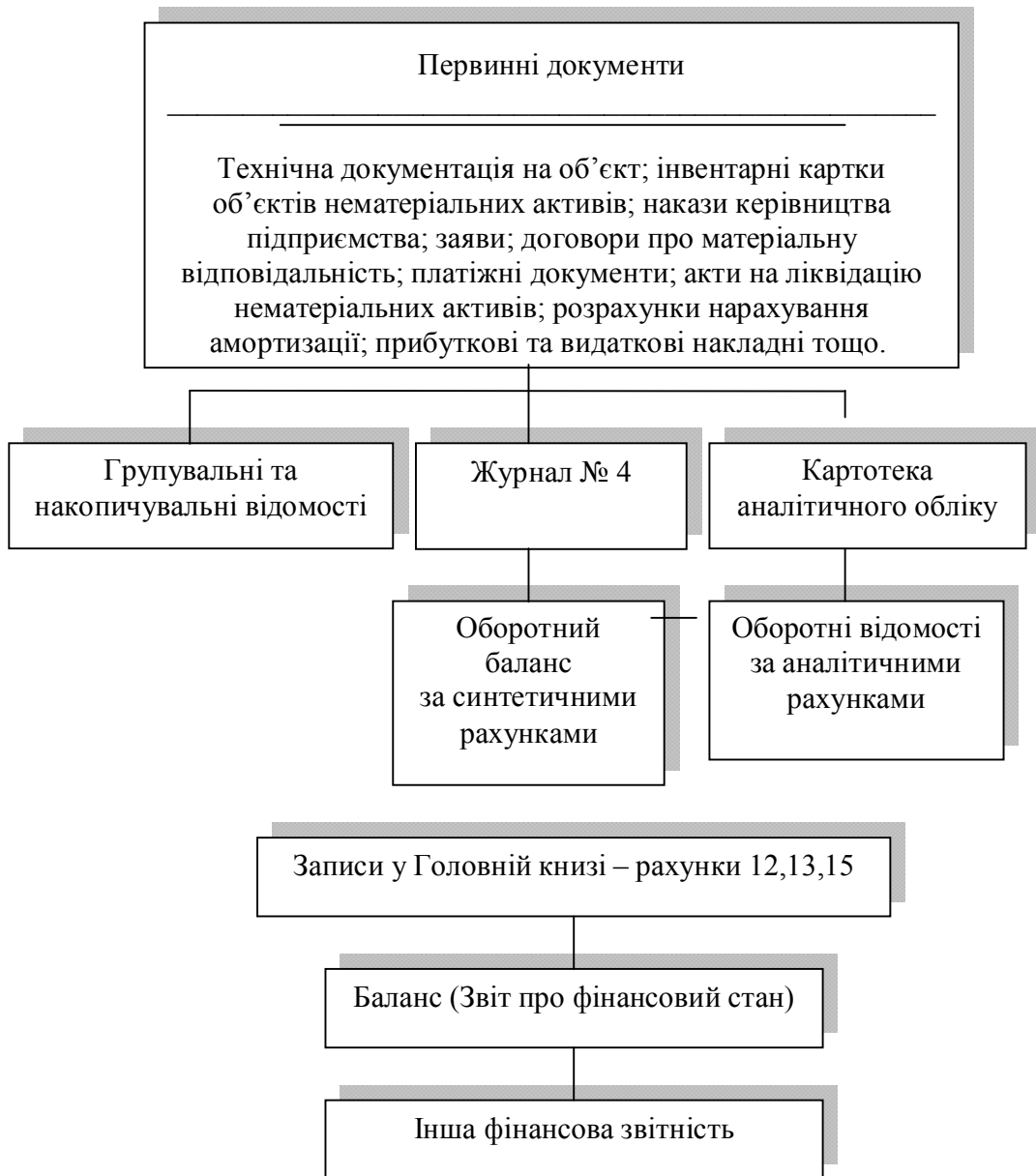


Рисунок 2.1 – Джерела інформації при аудиті нематеріальних активів.

Аудит повинен бути однією із складових функції управління, що дозволяє вишукувати можливості ефективного використання нематеріальних активів, вивчати стан їх збереження та розробляти оптимальну структуру нематеріальних активів для конкретного підприємства. Таким чином, вивчення особливостей, джерел та завдань аудиту нематеріальних активів та інших облікових об'єктів підприємства має сприяти зростанню загальної ефективності проведення аудиторського дослідження господарської діяльності підприємства.

2.2. Організація та методика проведення аудиту нематеріальних активів

Організація та методика проведення аудиту в значній мірі залежить від організаційної форми, розміру і виду діяльності підприємства, виду аудиту, правильного уявлення аудитора про стан справ на підприємстві.

Основні етапи аудиту нематеріальних активів показано на рис. 2.2.

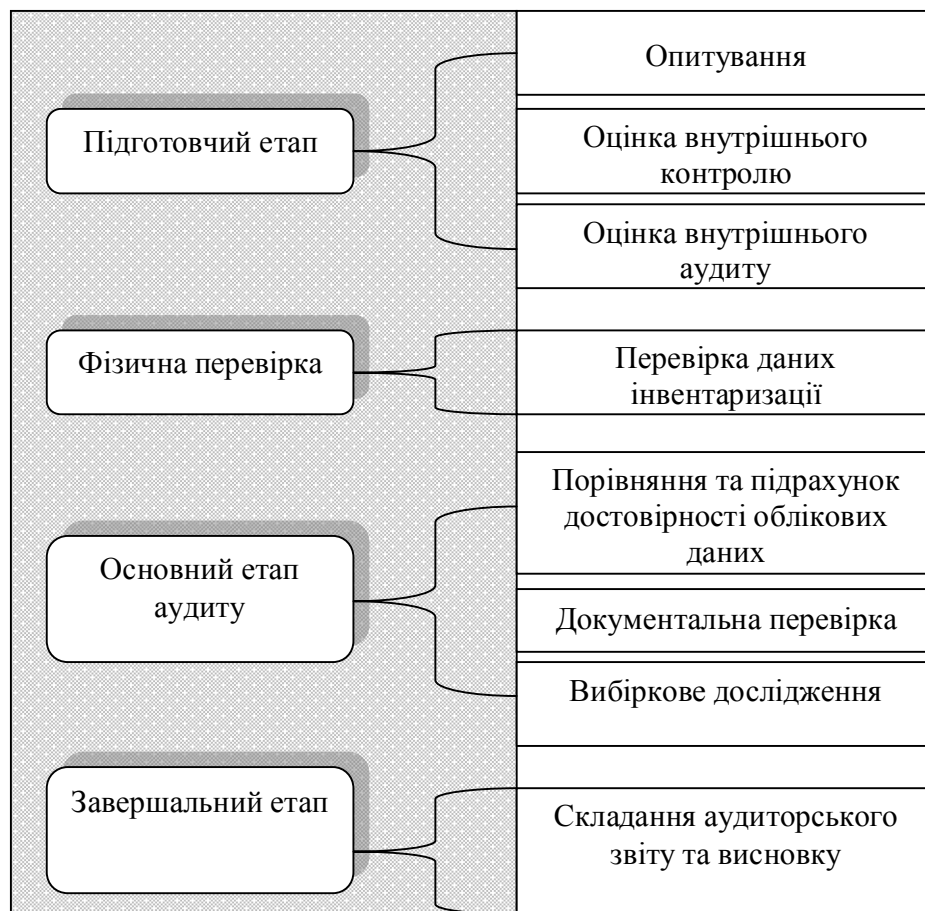


Рисунок 2.2 – Основні етапи аудиту нематеріальних активів

Планування допомагає аудитору належним чином організувати свою роботу, а також скоординувати роботу, яка здійснюється іншими аудиторами та фахівцями інших професій [33, с. 132].

При проведенні аудиторської перевірки, слід приділити увагу аудиторському ризику, який бере на себе аудитор при перевірці бухгалтерських документації та правильності відображення бухгалтерських проводок.

Аудиторський ризик визначають за формулою:

$$AP = PK * PO * PB, \quad (2.1)$$

де PK – ризик внутрішнього контролю;

PO – ризик системи бухгалтерського обліку;

PB – ризик виявлення, який залежить безпосередньо від самого аудитора.

Допустима величина аудиторського ризику перебуває в межах 1-5% від загального підсумку балансу або фінансового результату за звітний період (на вибір аудитора).

Відносно нематеріальних активів аудитор повинен оцінити кожну складову аудиторського ризику, з'ясувати факти, які на них впливають. Ризик виявлення означає, що суттєві помилки, які містить фінансова звітність, можуть залишитися без уваги аудитора внаслідок здійснення вибіркового дослідження, неправильного застосування тестового контролю, неналежного роз'яснення результатів аналітичного огляду та інших аудиторських процедур, застосування неефективних методів і прийомів, обмеженості в отриманні інформації за нематеріальними активами. Чим вищий рівень оціненого аудитором ризику внутрішнього контролю і ризику системи бухгалтерського обліку, тим нижчий рівень ризику виявлення треба запланувати для забезпечення належної якості аудиторської перевірки. Від оцінки рівня ризику перевірки нематеріальних активів залежать кількість і види аудиторських процедур, які будуть виконані.

На етапі попереднього планування аудитори оцінюють можливість проведення аудиту. У випадку, якщо фірма вважає це за можливе, вона переходить до формування штату робітників для проведення перевірки і заключає договір з клієнтом [33, с. 135].

Як стверджують Кулаковська Л.П., Піча Ю.В. [20, с. 68] планування, як початковий етап проведення аудиту, полягає в розробці аудиторською організацією загального плану аудиту з визначенням очікуваного об'єму, графіків

та строків проведення аудиту, а також в розробці аудиторської програми, яка визначає об'єм, види, та послідовність виконання аудиторських процедур, що є необхідними для формування аудиторською організацією об'єктивної та обґрунтованої думки про стан нематеріальних активів.

У процесі планування створюються два основні документи перевірки: загальний план і програма перевірки.

В загальному плані, як відзначають В. В. Сопко [55], Б. Ф. Усач [56], О.А. Петрик [33], Л. П. Кулаковська [20] аудиторська організація визначає спосіб проведення аудиту нематеріальних активів на основі результатів попереднього аналізу, оцінки надійності внутрішнього контролю та ризиків аудиту.

Вважаємо, що план аудиту нематеріальних активів повинен містити наступні пункти:

1. Отримання загальної інформації про підприємство.
2. Визначення аудиторського ризику та суттєвості помилок
3. Попередня оцінка системи обліку та внутрішнього контролю.
4. Спостереження за проведенням інвентаризації.
5. Правильність оцінки та взяття на облік нематеріальних активів.
6. Аудит операцій, пов'язаних з рухом нематеріальних активів .
7. Перевірка правильності нарахування амортизації нематеріальних активів.
8. Складання аудиторського висновку та звіту.

В межах оцінки системи бухгалтерського обліку аудитор повинен встановити правильність застосування відповідних рахунків, призначених для обліку нематеріальних активів; належне і своєчасне ведення облікових записів у відповідних реєстрах; постійність дотримання облікової політики щодо нематеріальних активів; рівень кваліфікації облікового персоналу.

Вище сказане можна зобразити у тесті системи обліку нематеріальних активів (табл. 2.1).

Таблиця 2.1

Тест внутрішнього контролю нематеріальних активів

№ з/п	Зміст питання	Варіант відповіді			При-мітки
		так	ні	інф. відсутня	
1	2	3	4	5	6
1	Чи класифіковані нематеріальні активи за групами, передбаченими П(С)БО 8?				
2	Чи перевіряється відповідність даних реєстрів обліку нематеріальних активів із даними Головної книги та ким: — головним бухгалтером; — заступником головного бухгалтера; іншими особами?				
3	Доступ до записів про облік та рух нематеріальних активів мають лише відповідальні особи?				
4	Чи ведуться реєстри аналітичного обліку для різноманітних об'єктів нематеріальних активів: — картки; відомості?				
5	Чи закріплені нематеріальні активи матеріально відповідальною особою у місцях їх експлуатації?				
6	Чи укладено договори з матеріально відповідальними особами				
7	Чи проводиться інвентаризація нематеріальних активів у разі: - зміни матеріально відповідальних осіб; - крадіжок, пограбування, стихійного лиха; зміни керівника підприємства				
8	Чи є на підприємстві нематеріальні активи, які не використовуються в його господарстві				
9	Чи затверджує керівник документи на придбання нематеріальних активів ?				
10	Хто дає дозвіл на списання нематеріальних активів: - керівник; - уповноважений Статутом орган; - керівник із подальшим схваленням уповноваженого органу?				
11	Чи головний бухгалтер підписує, а керівник затверджує акти приймання-передачі й ліквідації нематеріальних активів?				

Продовження табл. 2.1

1	2	3	4	5	6
12	Чи перевіряють нарахування амортизації внутрішні аудитори або інші відповідальні особи?				
13	Чи розділено функціональні обов'язки посадових осіб: санкціонування і здійснення господарських операцій із нематеріальними активами?				
14	Чи визначається на звітні дати справжня вартість нематеріальних активів?				
15	Хто встановлює справжню вартість нематеріальних активів: а) комісія, призначена керівником; б) головний інженер; в) головний бухгалтер; г) інвентаризаційна комісія; д) інші?				
16	Чи були випадки переоцінки нематеріальних активів?				
17	Чи є в наявності технічна документація на нематеріальні активи?				
18	Чи відображаються в обліку нематеріальні активи на дату затвердження акта приймання-здавання(чи іншого прибуткового документа)?				
19	Чи відображається в обліку факт здавання нематеріальних активів у фінансову оренду?				
20	Чи ведуться реєстри по нематеріальних активах, які були передані чи отримані в оренду?				

Займаючись розробкою плану, аудитор має визначити рівень суттєвості, що значно впливає на особливості вибору прийомів і способів аудиту. Даний підхід використовується при складанні програм.

При проведенні аудиту нематеріальних активів пропонуємо на ПрАТ «Тернопіль-готель» використовувати наступну аудиторську програму (табл. 2.2).

Таблиця 2.2

Програма аудиту нематеріальних активів

№ п/п	Аудиторські процедури	Термін перевірки	Виконавець	Примітки
1	2	3	4	5
1	Перевірка наявності нематеріальних активів і отримання підтвердження на право власності на всі активи, котрі зберігаються в підприємстві чи у довірених осіб			
2	Перевірка правильності й повноти відображення в обліку нематеріальних активів			
3	Порівняння даних первинного обліку, реєстрів синтетичного й аналітичного обліку нематеріальних активів із Головною книгою			
4	Перевірка правильності й повноти оприбуткування, обліку та вибуття нематеріальних активів			
5	Перевірка правильності нарахування амортизації, а саме: - термінів корисного використання; - розрахунків сум амортизації; - спадкоємності облікової політики попередніх періодів			
6	Перевірка даних синтетичного й аналітичного обліку, зносу нематеріальних активів за Головною книгою			
	Визначення правомірності обліку активів у складі нематеріальних			
8	Визначення правомірності віднесення об'єктів, які надійшли у звітному періоді до нематеріальних активів			
9	Перевірка правильності визначення фактичної собівартості придбання об'єктів			
10	Перевірка правильності відображення в обліку сум сплаченого при придбанні об'єктів ПДВ			
11	Перевірка обґрунтованості встановленого строку корисного використання, правильності нарахування норми погашення			
12	Перевірка дотримання при розрахунку норми погашення вартості окремих активів, терміну їх дії, передбаченого нормативними актами			
13	Визначення правомірності розрахунку і відображення на рахунках бухгалтерського обліку суми вартості нематеріальних активів, які списуються			

Таким чином, програма аудиторської аудиту нематеріальних активів – це документ, що містить завдання аудиту для конкретного об’єкту; процедури, необхідні для виконання поставлених завдань; обсяг і терміни їх виконання [56, с. 76].

Варто зазначити, що професійні стандарти вимагають, щоб програма була достатньо детальною і могла бути використана як інструкція для асистентів і одна з форм контролю правильності виконання робіт.

Зміни у план і програму аудиторської перевірки можуть вноситись навіть під час здійснення процедур підтвердження. Але усі зміни обов’язково документуються з висвітленням причин.

Розробка загального плану і програми аудиту нематеріальних активів дасть змогу аудиторській фірмі зменшити витрати й час, а також допоможе збільшити ефективність контрольних заходів щодо виконання аудиторської перевірки нематеріальних активів.

Після проведеного планування, складання плану і програми аудиторської перевірки та підписання договору на проведення аудиту починається сам процес аудиторської перевірки нематеріальних активів.

Протягом її проходження основною метою аудитора є збирання достатніх доказів для написання повного і обґрунтованого аудиторського висновку. Для збору доказів аудитором можуть бути застосовані різні процедури, тобто певні методи пошуку аудиторських свідчень.

Основними методами, які використовуються при аудиті нематеріальних активів є опитування, фактична перевірка, порівняння, перерахунок, документальна перевірка, вибіркоче дослідження.

Опитування керівництва підприємства-клієнта може спонукати аудитора до проведення додаткових аудиторських процедур і застосування інших методів, для отримання даних щодо прогнозованих угод, планів продажу нематеріальних активів, наявності застав або претензій, судових позовів.

На сьогодні, виконання аналітичних процедур у процесі аудиту підприємств має формальний характер і не документується, що зумовлює проблеми, пов'язані з витратами часу на проведення аналізу та відсутністю договірної ціни результатів здійсненого аналізу. Крім того, це спричинює питання похідного характеру щодо мети, завдань та джерел інформації аналізу використання нематеріальних активів.

При проведенні аудиту важливе місце займають аналітичні процедури, в процесі яких аудитор з'ясовує склад нематеріальних активів, їх види, рівень забезпеченості підприємства нематеріальними активами, їх питому вагу у загальній структурі необоротних активів. Зобразимо в табл. 2.3 структуру необоротних активів ПрАТ «Тернопіль-готель» і питому вагу нематеріальних активів в них.

Таблиця 2.3

Структура необоротних активів на ПрАТ «Тернопіль-готель» за 2017-2018 рр.

Необоротні активи	Сума, тис.грн		Структура, %		Відхилення	
	станом на 31.12.2017	станом на 31.12.2018	станом на 31.12.2017	станом на 31.12.2018	у сумі, тис.грн.	у структурі, %
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>	<i>6</i>	<i>7</i>
Нематеріальні активи	3	2,6	0,015	0,013	-0,4	-0,86
Капітальні інвестиції	5179	5317	24,98	20,25	+138	-0,81
Основні засоби	15323	20708	73,91	78,87	+5385	+1,07
Довгострокові фінансові інвестиції	231	231	1,095	0,867	-	-0,79
Довгострокова дебіторська заборгованість, Гудвіл	-	-	-	-	-	-
Разом	20733	26256	100	100	x	x

Згідно з даними таблиці 2.3 та рисунка 2.3 видно, нематеріальні активи займають дуже малу частку у структурі необоротних активів ПрАТ «Тернопіль-готель».

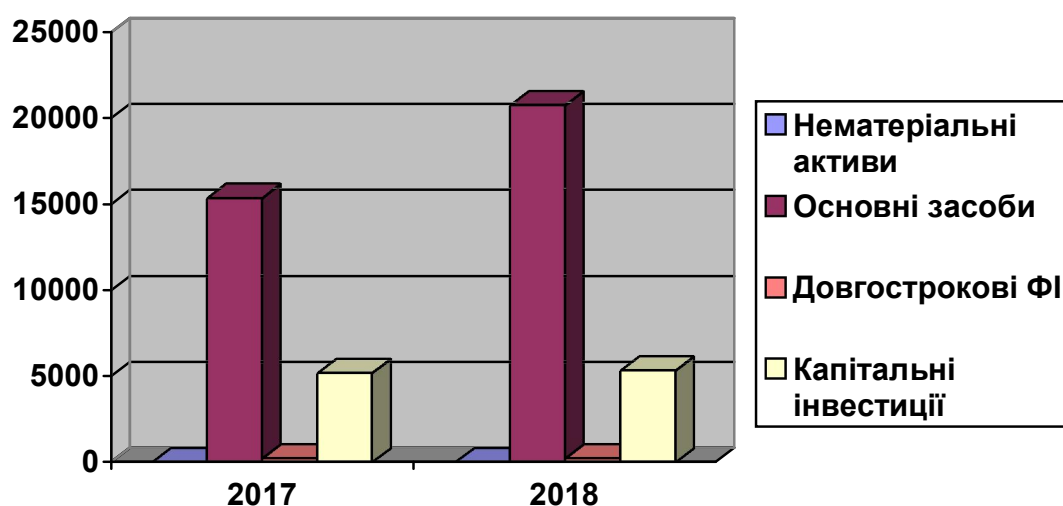


Рисунок 2.3. Структура необоротних активів ПрАТ «Тернопіль-готель».

Порівнявши суми та відсотки відповідних активів на 1.01.19 р. з сумами та відсотками на 01.01.18 р., бачимо, що сума нематеріальних активів майже не змінилася, в структурі необоротних активів вони займають не більше 0,1%, а їх відсоток у структурі необоротних активів у 2018 зменшився на 0,9% порівняно з 2017 р., у 2018 р. збільшились вартість основних засобів та капітальних інвестицій відповідно на +5385 тис. грн. і +138 тис. грн., водночас, і відсоток у структурі змінився – відповідно на +1,07 % щодо основних засобів і -0,81% щодо капітальних інвестицій, суми довгострокових фінансових інвестицій не змінилися, а гудвілу та інших довгострокових активів у структурі необоротних активів ПрАТ «Тернопіль-готель» не має.

У межах укладеного договору на проведення аудиту ми хочемо запропонувати розробляти програму аналізу, оскільки методика виконання аналітичних процедур та обсяг їх застосування є предметом професійного судження аудитора.

Усі результати здійснених аудиторських процедур повинні знайти відображення в робочих документах аудитора.

Головний етап аудиту полягає в контролі оцінки нематеріальних активів, встановленні їх належності, перевірці достовірності облікових записів за нематеріальними активами і залишків за ними у балансі, перевірці правильності нарахування зносу нематеріальних активів. Для аудитора важливе значення має встановлення власника нематеріальних активів суб'єкта господарювання, оскільки від цього залежить, чи відображаються вони в балансі чи на позабалансових рахунках.

Необхідно встановити відповідність залишків за синтетичними рахунками 12, 13, 15, відображеними у Головній книзі, аналогічним даним аналітичного обліку і бухгалтерського балансу. Вони повинні збігатися за всіма позиціями: сальдо на початок місяця, обороти за місяць, сальдо на кінець місяця. При встановленні розходжень необхідно виявити причини і рекомендувати підприємству провести інвентаризацію нематеріальних активів.

Необхідно перевірити:

- правильність організації аналітичного обліку;
- наявність інвентарних номерів;
- технічну документацію;
- документацію, що підтверджує право власності на об'єкти. Перевірку права власності на необоротні активи проводять за обраним методом (суцільно або вибірково), результати оформлюють у робочому документі.

У ході перевірки необхідно встановити правильність віднесення нематеріальних активів до відповідних груп.

Аудит здійснюється на підставі вивчення наказу в суб'єкта господарювання про проведення інвентаризації. При перевірці інвентаризаційних описів слід пам'ятати, що в них повинні міститися свідчення про всі об'єкти нематеріальних

активів: найменування та інвентарний номер об'єкта, його призначення, основні технічні й експлуатаційні характеристики.

На етапі фактичної перевірки аудитор повинен оцінити достовірність наданих підприємством-клієнтом результатів проведеної інвентаризації нематеріальних активів. Дані інвентаризаційних описів порівнюються з інвентарними картками обліку об'єктів нематеріальних активів (форма № НА-2), з відповідною технічною і первинною документацією, а також із даними бухгалтерських реєстрів на предмет тотожності даних аналітичного і синтетичного обліку.

При виявленні відхилень від наданих підприємством-клієнтом даних аудитор надсилає листа відповідного змісту керівнику підприємства з рекомендаціями щодо усунення виявлених недоліків

При проведенні аудиту нематеріальних активів слід використовувати таку схему наскрізного аудиту:

- перевіряють відповідність даних аналітичного і синтетичного обліку за залишками на певну дату (за інвентаризаційними описами, картками), які характеризують вартість нематеріальних активів, що є на балансі на початок і на кінець періоду, який перевіряється;
- перевіряють відповідність даних реєстрів обліку за дебетом рахунка 12 і за кредитом рахунків:

46 — при надходженні об'єктів від засновників;

15 — при введенні в експлуатацію об'єктів у результаті капітальних вкладень, придбання об'єктів за плату і т. ін.;

41 — при отриманні безоплатно переданих об'єктів нематеріальних активів виробничого (невиробничого) призначення, переоцінки;

- перевіряють відповідність підсумків у реєстрах обліку за кредитом рахунка 12 оборотам за дебетом кореспондуючих рахунків;

- звіряють підсумкові записи регістрів синтетичного обліку із записами Головної книги за оборотами по рахунках 12, 13;
- визначають залишкову вартість нематеріальних активів за обліковими даними на початок і кінець звітного періоду (сальдо рахунка 12 мінус сальдо рахунка 13 Головної книги) і перевіряється відповідність отриманих оцінок даним фінансової звітності.

При перевірці операцій, пов'язаних із придбанням нематеріальних активів, аудитором перевіряється правильність формування первісної вартості нематеріальних активів. При перевірці відображення в обліку нематеріальних активів передусім необхідно впевнитися в дотриманні порядку розрахунків із постачальниками, в правильності заповнення первинних документів, у відповідності фактичного розміру оплати даним наданих документів.

Одним із найважливіших аспектів аудиторської перевірки нематеріальних активів є перевірка правильності їх оцінки. Нематеріальні активи, які будуть визнані непридатними для використання протягом звітного періоду, повинні бути списані на затрати цього періоду за їх залишковою вартістю.

Аудиторській перевірці також підлягають операції зі списання нематеріальних активів. Нематеріальні активи організацій вибувають унаслідок зносу, стихійного лиха, нестачі, розкрадань, реконструкції і заміни малоефективних об'єктів, а також продажу, безоплатної передачі та ін.

На заключному етапі аудиторської перевірки аудитор повинен узагальнити результати перевірки, написати аудиторський висновок щодо цих результатів та підготувати обґрунтовані пропозиції про усунення недоліків і використання виявлених резервів підприємства.

На досліджуваному нами ПрАТ «Тернопіль-готель» аудиторська перевірка проводиться щорічно ТЗОВ АУДИТОРСЬКА ФІРМА «ГАЛИЧИНА-АУДИТСЕРВІС».

Щодо нематеріальних активів у аудиторському висновку подано наступні дані:

Станом на 31.12.2018 р.:

- первісна вартість нематеріальних активів складає – 9,9 тис. грн.;
- накопичена амортизація – 7,3 тис. грн.;
- залишкова вартість нематеріальних активів – 2,6.

Облік нематеріальних активів здійснюється у відповідності з П(С)БО 8 «Нематеріальні активи». Амортизація нематеріальних активів нараховується із застосуванням прямолінійного методу.

Отже, з метою підвищення ефективності використання нематеріальних активів на підготовчому етапі аудиту необхідно досконало вивчити організаційно-технологічні особливості діяльності підприємства та оцінити технічні можливості нематеріальних активів. Важлива увага звертається на оцінку достовірності показників про надходження, переміщення та вибуття нематеріальних активів.

Таким чином, в сучасних умовах, окрім традиційних методів оцінки ефективності використання нематеріальних активів, виникає необхідність застосування поглибленого аналізу вкладення капіталу в нематеріальні активи, проведення оцінки ефективності їх функціонування не лише в цілому по підприємству, а й по окремій групі чи окремих об'єктах за звітний період.

Висновки до розділу 2

1. В цілях покращення організації та методики аудиту вироблено основні підходи до прийомів, процедур і критеріїв аудиту нематеріальних відповідно до останніх змін в чинному законодавстві, визначено переваги та ефективність їх застосування в процесі аудиторської перевірки і складання аудиторського звіту.

2. Запропоновано ряд робочих документів (тести аудиту нематеріальних активів, робоча програма аудиту), які рекомендуються в ході проведення перевірки аудитором відповідно до МСА і дадуть змогу підвищити ефективність здійснення контролю за наявністю та використанням нематеріальних активів.

3. Оскільки аудитори не приймали участь в інвентаризації матеріальних активів, тому висновки про достовірність та повноту фінансової звітності базувались на аналізі представлених документах по інвентаризації активів і зобов'язань, а також первинної документації щодо фінансово-господарської діяльності ПрАТ «Тернопіль-готель», у зв'язку з цим, вважаємо за доцільне використовувати при проведенні аудиту перевірку фактичної наявності нематеріальних активів. Ця пропозиція виходить з того, що управління користується комп'ютерною програмою, яка фактично списана за рахунок зносу, тому варто було б рекомендувати зробити дооцінку даного активу і зробити відповідні корективи в обліку і звітності.

4. При проведенні аналітичних процедур необхідно відзначити, що на ПрАТ «Тернопіль-готель» за поточний період вартість нематеріальних активів є досить низькою. Порівнявши суми та відсотки відповідних активів на 1.01.19 р. з сумами та відсотками на 01.01.18 р., бачимо, що сума нематеріальних активів майже не змінилася, в структурі необоротних активів вони займають не більше 0,1%, а їх відсоток у структурі необоротних активів у 2018 зменшився на 0,9% порівняно з 2017 р., у 2018 р. збільшилися вартість основних засобів та капітальних інвестицій відповідно на +5385 тис. грн. і +138 тис. грн., водночас, і відсоток у структурі змінився – відповідно на +1,07 % щодо основних засобів і -0,81% щодо капітальних інвестицій, суми довгострокових фінансових інвестицій не змінилися, а гудвілу та інших довгострокових активів у структурі необоротних активів ПрАТ «Тернопіль-готель» не має.

ВИСНОВКИ

1. Особливістю нематеріальних активів є відсутність такої субстанції. Тобто виходячи з визначення нематеріального активу (п.4 П(С)БО 8), можна виділити такі його критерії: 1) немонетарний актив; 2) не має матеріальної форми. У методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку нематеріальних активів у визначенні нематеріального активу уточнено, що строк їх корисного використання може бути різним без будь-яких обмежень. Враховуючи все вище описане, можна дати наступне визначення нематеріальному активу: це активи підприємства, які не мають матеріальної форми, є немонетарними та використовуються підприємством більше одного року (або операційного періоду, якщо він більший ніж 12 місяців).

2. Виходячи з розглянутих класифікаційних ознак, рекомендується додатково виділяти такі ознаки групування нематеріальних активів як об'єкта обліку і управління: - ступінь ліквідності і ризику; - спосіб відчуження; - шляхи надходження. Таке групування дасть змогу класифікувати об'єкти нематеріальних активів як облікових об'єктів з метою оцінки та вибору методики обліку, способу амортизації тощо.

3. Проведене дослідження показало, що класифікація нематеріальних активів на рахунках бухгалтерського обліку не досконала. Також маємо пропозицію, що слово «права» потрібно вилучити, оскільки не права є нематеріальними активами, а самі об'єкти інтелектуальної власності, за виключенням лише права на здійснення певних видів діяльності.

4. Необхідно відзначити, що ПрАТ «Тернопіль-готель» на субрахунку 127 веде облік програмного забезпечення, що не відповідає призначенню його за змістом. Ми рекомендуємо вести облік програмного забезпечення, а саме 1-С:Бухгалтерії на субрахунку 125, так як це визначено Інструкцією № 291. Крім того, доцільно серед видів нематеріальних активів виокремити в обліку окремий субрахунок 126 «Довгострокове програмне забезпечення». Ця пропозиція випливає з того, що більшість вітчизняних підприємств на рахунку 12 веде саме цей об'єкт нематеріальних активів. Варто звернути увагу на назву рекомендованого субрахунку, а саме що стосується зазначення його терміну

утримання більше 1 року – «довгострокове». Така назва буде відповідати вимогам використання даного субрахунку в системі рахунка 12 за визначенням його сутті в Інструкції № 291 як немонетарного активу, який не має матеріальної форми, може бути ідентифікований та утримуватися підприємством з метою використання протягом періоду більше одного року (або одного операційного циклу, якщо він перевищує 1 рік) для виробництва, торгівлі, адміністративних потреб чи надання в оренду іншим особам.

5. Необхідно відзначити, що відповідно до П(С)БО 31 «Фінансові витрати» до складу нематеріальних активів можуть включатись відсотки за кредит лише об'єктів основних засобів виробничого призначення. На нашу думку, якщо об'єктом нематеріального активу є ноу-хау або інновація щодо вдосконалення процесів виробництва чи реалізації у якості інтелектуального права, то варто проценти, які використанні погашення витрат на дослідження та розробки даних нематеріальних активів, капіталізувати відповідно до визначеного в П(С)БО 31 порядку.

6. З введенням в дію Податкового кодексу відмінено обмеження щодо строку корисного використання нематеріального активу, який становив не більше ніж 10 років. Однак, терміни, встановлені податковим законодавством для 4-ої і 5-ої груп нематеріальних активів у 5 і 2 роки відповідно, є дещо спірною, адже в сучасних ринкових умовах ці терміни щодо використання високотехнологічних активів та інновацій є суперечливими, оскільки ситуація на ринку інтелектуальних продуктів може змінитись в будь який час, тому слід виходити з строків, визначених самим постачальником інтелектуальної власності, тобто «відповідно до правовстановлюючого документа» і вилучити з пп. 138.1.1 обмежені мінімально допустимі терміни дії права.

7. Виникає проблема обліку нематеріальних активів, якщо об'єкт нематеріального активу характеризується строком корисного використання меншим, ніж 1 рік, що в практиці також часто виникає, особливо при купівлі ліцензії на консультаційне програмне забезпечення типу «Ліга», «Дебет-Кредит» тощо. Відтак, даний нематеріальний актив необхідно визнавати як оборотний, а це означає, що їх облік повинен знайти відображення на рахунку 2-го класу.

8. В цілях покращення організації та методики аудиту вироблено основні підходи до прийомів, процедур і критеріїв аудиту нематеріальних відповідно до останніх змін в чинному законодавстві, визначено переваги та ефективність їх застосування в процесі аудиторської перевірки і складання аудиторського звіту.

9. Запропоновано ряд робочих документів (тести аудиту нематеріальних активів, робоча програма аудиту), які рекомендуються в ході проведення перевірки аудитором відповідно до МСА і дадуть змогу підвищити ефективність здійснення контролю за наявністю та використанням нематеріальних активів.

10. Оскільки аудитори не приймали участь в інвентаризації матеріальних активів, тому висновки про достовірність та повноту фінансової звітності базувались на аналізі представлених документах по інвентаризації активів і зобов'язань, а також первинної документації щодо фінансово-господарської діяльності ПрАТ «Тернопіль-готель», у зв'язку з цим, вважаємо за доцільне використовувати при проведенні аудиту перевірку фактичної наявності нематеріальних активів. Ця пропозиція виходить з того, що управління користується комп'ютерною програмою, яка фактично списана за рахунок зносу, тому варто було б рекомендувати зробити дооцінку даного активу і зробити відповідні корективи в обліку і звітності.

11. При проведенні аналітичних процедур необхідно відзначити, що на ПрАТ «Тернопіль-готель» за поточний період вартість нематеріальних активів є досить низькою. Порівнявши суми та відсотки відповідних активів на 1.01.19 р. з сумами та відсотками на 01.01.18 р., бачимо, що сума нематеріальних активів майже не змінилася, в структурі необоротних активів вони займають не більше 0,1%, а їх відсоток у структурі необоротних активів у 2018 зменшився на 0,9% порівняно з 2017 р., у 2018 р. збільшились вартість основних засобів та капітальних інвестицій відповідно на +5385 тис. грн. і +138 тис. грн., водночас, і відсоток у структурі змінився – відповідно на +1,07 % щодо основних засобів і - 0,81% щодо капітальних інвестицій, суми довгострокових фінансових інвестицій не змінилися, а гудвілу та інших довгострокових активів у структурі необоротних активів ПрАТ «Тернопіль-готель» не має.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Андрєєва Н. виправлення помилок і зміни в обліку нематеріальних активів. *Збірник систематизованого законодавства*. 2018. Вип. 12. С. 140-154.
2. Безверхий К. Бухгалтерський облік придбання та використання ліцензій. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2016. №8. С. 37-44.
3. Береговий О. Інвентаризація нематеріальних активів: як порахувати нематеріальне. *Все про бухгалтерський облік*. 2018. № 95 (19 жовт.). С. 51-53.
4. Береговий О. Інвентаризація нематеріальних активів: як порахувати нематеріальне. *Все про бухгалтерський облік*. 2018. № 95 (19 жовт.). С. 51-53.
5. Білотор Л. В. Методологічні питання оцінки нематеріальних активів. *Інноваційна економіка*. 2012. № 8. С. 284-291.
6. Борко Ю. Л. Інвентаризація як основний методичний прийом фінансово-господарського контролю нематеріальних активів у бюджетних установах. *Економіка та держава*. 2015. № 10. С. 58-62.
7. Бразілій Н.М. Класифікація необоротних активів за групами та ознаками – передумова вдосконалення обліку. *Вісник Хмельницького національного університету*. 2009. № 6. Т.1. С. 123-129. – URL: http://journals.khnu.km.ua/vestnik/pdf/ekon/2009_6_1/pdf/123-129.pdf.
8. Бухгалтерський фінансовий облік: підручник – 2-ге вид., перер. і доп. / Ф.Ф.Бутинець, Т.В. Давидюк, Н.М. Малюга, Л.В. Чижевська – Житомир: ЖІТІ, 2006. – 832 с.
9. Бухгалтерський фінансовий облік: підручник – 2-ге вид., перер. і доп. / Ф.Ф.Бутинець, Т.В. Давидюк, Н.М. Малюга, Л.В. Чижевська – Житомир: ЖІТІ, 2006. – 832 с.

- 10.Виговський О. Поняття та сутність фінансових активів як приватноправової категорії. *Юридична Україна*. 2015. № 7-8. С. 53-57.
- 11.Войтенко Т. Нематеріальні активи: методрекоме́ндаційний облік. *Податки та бухгалтерський облік*. 2015. 8 лютого (№11). С. 36-42.
- 12.Голов С. Ф., Костюченко В. М. Бухгалтерський облік та фінансова звітність за міжнародними стандартами : практ. посіб. Київ : Лібра, 2004. 880 с.
- 13.Головко О. Нематеріальні активи на підприємстві: правила обліку та оподаткування. *Аудитор України*. 2018. № 10. С. 44-57.
- 14.Диба В. Інтелектуалізація, соціальна відповідальність та обліково-аналітичний вимір нематеріальних активів. *Економіст*. 2016. № 1. С. 39-41.
- 15.Диба В. Критерії облікової ідентифікації нематеріальних активів. *Економіст*. 2016. № 7. С. 12-15.
- 16.Економіко-правові проблеми в сфері інтелектуальної власності: монографія / Орлюк О.П., Бутнік–Сіверський О.Б., Ревуцький С.Ф. та ін.; наук. ред. д.е.н. проф. Бутнік–Сіверський О.Б.– Київ : НДІ інтелектуальної власності АПрН України, 2006. 296 с.
- 17.Задорожний, З.-М. В. Актуальні питання облікової політики підприємств щодо необоротних активів [Текст] : монографія / З.-М. В. Задорожний, Л. Г. Семеген, Л. Т. Богуцька. – Тернопіль : ТНЕУ, 2012. – 237 с. – (До 50-річчя ТНЕУ).
- 18.Задорожний, З. В. Проблеми обліку амортизації необоротних активів [Текст] / З. В. Задорожний // Наукові записки Тернопільського державного педагогічного університету ім. В. Гнатюка. Сер. : Економіка. – 2002. – № 11. – С. 156-158.
- 19.Задорожний, З. Особливості діяльності підприємств нафтогазової промисловості та їх вплив на облік необоротних матеріальних активів [Текст] / Зеновій Задорожний, Софія Кафка // Вісник Тернопільського національного економічного університету. –2017. – Вип. 3. – С. 127-140.

20. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.99 р. № 291 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>.
21. Кафка С. Новий погляд на сутність амортизації. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2017. № 4. С. 2-8.
22. Конвенція про заснування Всесвітньої організації інтелектуальної власності (1967 р.) : Набрання чинності для України міжнародного договору відбулась 26.04.1970 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/995_169.
23. Кулаковська Л. П. Організація і методика аудиту: навч. посіб. – 2-е вид. / Л. П. Кулаковська, Ю. В. Піча – Київ : Каравела, 2005. 560 с.
24. Легомінова С. В. Визначення довгострокових трендів розвитку високого конкурентного статусу підприємств на основі використання нематеріальних ресурсів. *Економіка. Менеджмент. Бізнес*. 2017. № 4. С. 57-62.
25. Мельничук І. В. Оцінка та облік інновацій інтелектуального характеру в процесі випуску та збуту продукції *Сталий розвиток економіки*. 2014. № 1 (13). С. 178-185.
26. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 18 «Нематеріальні активи» / Офіційний сайт Міністерства фінансів України. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua/document/9242>.
27. Мостович Є. Ю. Формування та ефективність використання нематеріальних активів підприємства. *Формування ринкових відносин в Україні*. 2016. № 4. С. 43-46.
28. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» : Наказ Міністерства фінансів України від від 07.02.2013 р. № 73 / Офіційний веб-сайт Верховної Ради України. – URL: <http://zakon.rada.gov.ua/>.

29. Національний стандарт № 4 «Оцінка майнових прав інтелектуальної власності» : Постанова Кабінету Міністрів України від 3.10.2007 р. № 1185 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1185-2007-%D0%BF>.
30. Нематеріальні активи : [бізнес страхування нематеріальних ризиків]. *Український тиждень*. 2018. № 35 (31 серп.-6 верес.). С. 44-45.
31. Омельницька З. Інвентаризація нематеріальних активів. *Баланс. Бібліотека бухгалтера*. 2017. № 18. С. 22-25.
32. Оніщук В. Аудит нематеріальних активів. Специфіка управління та обліку. *Фінансовий контроль*. 2016. № 12. С. 15-19.
33. Організація бухгалтерського обліку: навчальний посібник / Ф.Ф. Бутинець, О.В. Олійник, М.М. Шигун, С.М. Шулякова – Житомир: ЖІТІ, 2001. 576 с.
34. Павлюк І. Бухгалтерський облік вибуття та амортизації нематеріальних активів. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2018. № 2. С.3-9.
35. Паризька конвенція про охорону промислової власності від 20 березня 1883 року : Набуття чинності для України: 25 грудня 1991 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/995_123.
36. Петрик О. А. Аудит : методологія і організація : монографія, Київ, 2003. 260 с.
37. Податковий кодекс України : Офіційний документ ВРУ № 2755-VI від 02.12.2010 р. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/>.
38. Податковий облік основних засобів та нематеріальних активів. *Податки та бухгалтерський облік. Спецвипуск*. 2017. 27 серп. (№ 8). С. 34-42.
39. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» – Наказ Міністерства фінансів України від 14.12.1999 р. № 860/4153 URL: <http://zakon.rada.gov.ua/>.
40. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 «Об'єднання підприємств», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 23.07.99 № 499 URL: <http://zakon.rada.gov.ua/>.

41. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» : наказ Міністерства фінансів України від 07.11.03 р. № 617 URL: <http://zakon.rada.gov.ua/>.
42. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 2.11.1999 р. № 242 URL: <http://zakon.rada.gov.ua/>.
43. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 31 «Фінансові витрати» – Наказ Міністерства фінансів України від 28.04.2006 № 415 URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0610%2D06&p=115446>.
44. Про авторське право і суміжні права : Закон України № № 2627-III від 11.07.2001 р. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/>.
45. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні – Закон України від 16.07.1999 р. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/>.
46. Про затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку нематеріальних активів – Наказ Міністерства фінансів України від 16.11.2009 р. № 1327 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/en/v1327201>.
47. Про затвердження Положення про інвентаризації активів та зобов'язань : наказ Міністерства фінансів України від 02.09.2014 р. № 879 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14>.
48. Про затвердження типових форм первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів : наказ Міністерства фінансів України від 22.11.2004 р. № 732 URL: <http://zakon.rada.gov.ua/>.
49. Про затвердження типових форм первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів : наказ Міністерства фінансів України від 22.11.2004 р. № 732 [Електронний ресурс] / Офіційний веб-сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/>.

50. Про затвердження форм первинної облікової документації з обліку об'єктів права інтелектуальної власності (винаходів, корисних моделей, промислових зразків, компонувань (топографій) інтегральних мікросхем і раціоналізаторських пропозицій) та Інструкції щодо їх заповнення : наказ Міністерства фінансів України від 10.08.2004 р. № 469 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1054-04>.
51. Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні : Закон України від 12.07.2001 р. № 2658 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2658-14>.
52. Рильська М. Ліквідація нематеріальних активів: документально-облікові аспекти. *Бухгалтерія. Право. Податки. Консультації*. 2018. № 6 (5 лют.). С. 21-26.
53. Рогозний С. Визнання, оцінка та подання нематактивів у звітності за МСФЗ. Частина 2. *Все про бухгалтерський облік*. 2019. № 4 (16 січ.). С. 24-27.
54. Соколов М. О. Формування інвестиційних ресурсів в економіці України в умовах глобалізації. *Економіка АПК*. 2017. № 12. С. 44-51.
55. Соловей Н. В. Проблеми та шляхи покращення обліку нематеріальних активів. *Економіка та держава*. 2019. № 3. С. 114-117.
56. Сопко В.В. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу : підруч. / В. В. Сопко, В. П. Завгородній – Київ : КНЕУ, 2004. 411 с.
57. Судин Ю. Генезис терміну «гудвіл» у системі фінансового та управлінського обліку. *Вісник Тернопільського національного економічного університету*. 2018. Вип. 2. С. 74-83.
58. Тарасова І. Пропозиції щодо вдосконалення класифікації нематеріальних активів у Плані рахунків та П(С)БО 8 «Нематеріальні активи». *Бухгалтерський облік і аудит*. 2017. № 4. С. 3-9.
59. Усач Б.Ф. Аудит за міжнародними стандартами : підруч. Київ : Знання, 2005. 274 с.

60. Цивільний кодекс України : Кодекс України від 16.01.2003 р. № 435-VI
URL: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?page=1&nreg=2755-17>.
61. Ямненко Г. Є. Нематеріальні активи як один із ключових чинників вартості підприємства. *Актуальні проблеми економіки*. 2016. №8. С. 80-86.
62. Ясишена В. Еволюція нематеріальних активів у площині соціально-економічних концепцій розвитку економіки. *Вісник Тернопільського національного економічного університету*. 2018. Вип. 4. С. 134-144.
63. Ясишина В. В. Економічний зміст та класифікація нематеріальних активів для цілей бухгалтерського обліку *Ефективна економіка*. № 8. 013. С. 1-5
URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=2227>.