

DOI: <https://doi.org/10.32839/2304-5809/2019-7-71-65>

УДК 336.012.23

Гавриловський О.С.кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри міжнародного обліку і аудиту
ДВНЗ «Київський національний економічний університет
імені Вадима Гетьмана»**Сташенко Ю.В.**кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри обліку і оподаткування
ДВНЗ «Київський національний економічний університет
імені Вадима Гетьмана»

НЕМАТЕРІАЛЬНІ АКТИВИ, ОСОБЛИВОСТІ ЇХ ОБЛІКУ ТА АУДИТУ

Анотація. Досліджено нематеріальні активи, особливості їх обліку та аудиту, для розкриття інформації по цих об'єктах та висвітлення питань щодо їх удосконалення, зокрема в розширенні сфери використання нематеріальних активів, недосконалості законодавчої бази та класифікації об'єктів, недостатньої розробки методики оцінки, проведено аналіз останніх досліджень та публікацій по нематеріальних активах для розуміння об'єкту дослідження, виділено не вирішені частини проблем удосконалення обліку та аудиту нематеріальних активів та надано висновки і пропозиції щодо поліпшення обліку та аудиту нематеріальних активів, розкрито рекомендації по виправленню недоліків в організації та методиці аудиту, які включають: послідовність аудиту нематеріальних активів, методика дослідження юридичної форми документів, що засвідчують права використання ресурсів; система показників для аналізу нематеріальних активів в процесі аудиту.

Ключові слова: нематеріальні активи, облік, аудит, класифікація об'єктів, оцінка нематеріальних активів, удосконалення та рекомендації.

Gavrilovsky Alexander, Stashenko Julia

Kyiv State University of Economics the name of Vadim Hetman

INTANGIBLE ASSETS, PECULIARITIES OF ACCOUNTING AND AUDIT

Summary. Intangible assets, peculiarities of their accounting and auditing were investigated, for disclosure of information on these objects and coverage of issues related to their improvement, in particular, in expanding the sphere of intangible assets use, imperfection of the legislative base and classification of objects, insufficient development of the methodology of valuation, analysis of the latter researches and publications on intangible assets for the understanding of the research object, unsolved parts of the problems of improving the accounting and auditing intangible assets and provided a conclusion. The proposals for improving the accounting and auditing of intangible assets, recommendations for the correction of deficiencies in the organization and methods of audit, which include: the sequence of audit of intangible assets, methodology for studying the legal form of documents certifying the rights to use resources; a system of indicators for the analysis of intangible assets in the audit process. Within the framework of the concluded contract for conducting an audit, it is proposed to develop a program of analysis, since the methodology for carrying out analytical procedures and the scope of their application are the subject of professional judgment of the auditor. The program proposes to display information about the purpose and tasks of the analysis, the object of analysis, the source of information and the period for which the analysis is conducted, and the system of indicators used for the analysis of intangible assets. Internal audit is a key component of improving corporate governance in companies, which should ensure the efficiency of company operations, the reliability of their financial statements and compliance with relevant regulations. Internal audit plays an important role in assessing the effectiveness of control systems and increases the overall performance of companies. Improving the audit of intangible assets is the establishment of conformity of the methodology of accounting for intangible assets of an enterprise to the requirements of normative acts. This is a reduction in audit risk in the process of testing intangible assets.

Keywords: intangible assets, accounting, auditing, asset classifications, valuation of intangible assets, improvements and recommendations.

Постановка проблеми. За сучасних умов господарювання матеріальні активи не є єдиним чинником забезпечення прибутковості підприємств. Стає очевидним, що існують інші види активів, які не мають речовинної субстанції, але здатні відігравати важливу роль у процесі одержання прибутку. Сьогодні серед них особливе місце посідають нематеріальні активи.

Сучасний період розвитку економіки визначається суттєвим зростанням ролі науки і техніки та інтелектуальної діяльності основним джерелом яких є творча праця. Сьогодні у всьому світі інтелектуальна власність стає могутнім важелем

економічного розвитку суспільства. З інтелектуальних ресурсів формується інтелектуальний капітал. Саме інтелектуальний капітал дедалі більше перетворюється на провідний чинник економічного зростання, радикальних економічних зрушень, стає головним важелем у визначенні ринкової вартості та формуванні високого рівня конкурентоспроможності.

Якісно нові вимоги до підвищення ефективності обліку і відображення у звітності фінансових і виробничих активів підприємств визначають всебічне осмислення і введення в практику ідентифікації та обліку нематеріальних активів.

Вони зустрічаються в результаті повсюдного використання комп'ютерних програм, розвитку науки і техніки, тому виникає необхідність у правовому оформленні, ідентифікації та бухгалтерському обліку прав на корисні моделі, промислові зразки, знаки для товарів та послуг.

Багато елементів, пов'язаних з обліком нематеріальних активів недостатньо законодавчо врегульовані, у зв'язку з чим у бухгалтерів-практиків виникає багато питань.

Аналіз останніх досліджень і публікацій.

На сьогодні методика і принципи побудови обліку та аудиту нематеріальних активів є об'єктом пильного вивчення світової економічної науки і практики. Дані питання неодноразово розглядалися на сесії Міжнародної групи експертів Організації Об'єднаних Націй з міжнародних стандартів обліку і звітності, і продовжують постійно розроблятися економістами всіх розвинених країн.

Для розвитку економіки України і практики обліку та аудиту характерне значне відставання стану обліку нематеріальних активів від потреб господарської практики. Зокрема, діючий в Україні підхід при ідентифікації, оцінці або при визначенні даного виду активів не може забезпечити підготовку користувачам об'єктивної інформації.

Вагомий внесок у розробку теоретичних та методичних питань обліку та аудиту нематеріальних активів внесли вітчизняні та зарубіжні вчені-економісти: В.Д. Андреева, А.В. Алексеева, В.В. Бабич, М.І. Бондар, С.Ф. Голов, Ф.Ф. Бутинець, В.І. Єфіменко, В.П. Завгородній, В.Г. Лінник, В.В. Сопко, Н.М. Ткаченко, М.В. Кужельний, О.Б. Бутнік–Сіверський, В.С. Рудницький, А.П. Грінько, І.А. Бігдан, В.В. Сатовський, С.Й. Сажинець, В.В. Пастушкова, Г.В. Савицька, А.Д. Шеремет, А. Велш Глен, Г. Шорт Деніел, Б. Нідлз, Д. Колдуел та інші.

Проте, визнаючи значний доробок цих учених, слід зазначити, що сучасні умови господарювання ставлять нові завдання до вирішення проблем обліку та аудиту нематеріальних активів. До невирішених на сьогодні проблем щодо обліку нематеріальних активів слід віднести: ідентифікація нематеріальних активів, інтелектуальної власності, гудвілу; проблеми оцінки нематеріальних активів; формування та відображення в обліку витрат на дослідження та розробки результатом яких є створення нематеріальних активів; економічного обґрунтування амортизаційної політики та термінів використання нематеріальних активів; документально оформлення обліку та аудиту нематеріальних активів тощо.

Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми. У той же час, глибокі і всебічні теоретичні дослідження в даній галузі з комплексним аналізом як вітчизняної, так і міжнародної облікової практики досить рідкісні, а іноді, і зовсім відсутні. У більшості робіт в неповній мірі дається критичний аналіз існуючих теоретико-методичних основ і практичної багатоаспектності обліку даного виду активів, недостатня увага приділяється питанням вдосконалення методики та практики бухгалтерського обліку нематеріальних активів.

Одним із найважливіших чинників ефективного використання нематеріальних активів є систематичний аудиторський контроль за ними. Розвитку теорії та практики аудиту нематеріальних активів, проблемам його організації в умовах ринкових відносин приділяли увагу багато вчених. Разом із тим викладені ними результати досліджень щодо проблем організації та методики аудиту нематеріальних активів є недостатніми і потребують удосконалення й уточнення.

Мета статті. Головною метою цієї роботи є аналіз теоретичних основ та стану системи обліку та аудиту нематеріальних активів і пропозиції щодо їх удосконалення.

Виклад основного матеріалу. В останні роки на державному рівні спостерігається підвищення уваги до проблем ідентифікації, обліку та інвентаризації нематеріальних активів. В економічній літературі також неодноразово висвітлювалися питання документального оформлення, оцінки, обліку та аудиту операцій з нематеріальними активами. Але і дотепер є низка невирішених питань, зокрема: чинні рекомендації щодо документування операцій з нематеріальними активами не відповідають повною мірою потребам управління; методика обліку руху нематеріальних активів, а також їх аудиту вимагає подальшого удосконалення.

Для успішного використання нематеріальних активів необхідні принципово нові способи управління ними, що вимагає правильного розуміння їх економічної сутності, характерних рис, розробки науково обґрунтованої класифікації, яка повинна включати вичерпний перелік видів прав. Однак ні П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», ні чинні Цивільний та Господарський кодекси його не містять, що на практиці призводить до неоднозначного трактування та відображення в обліку окремих видів прав інтелектуальної власності. Це унеможливує реальну ідентифікацію, оцінку складу та структури нематеріальних активів.

В умовах сьогодення продукти інтелектуальної діяльності людини, випереджаючи розвиток матеріальних об'єктів, займають домінуючу позицію в ресурсах країн світу.

Під нематеріальними активами розуміють об'єкти, які не мають матеріальної форми, не мають фізичні властивості, але мають вартісну оцінку й приносять дохід.

Можна також сказати, що нематеріальні активи являють собою узагальнене поняття результатів діяльності людини й коштів, що не мають фізичної основи. Вони реалізуються у вигляді прав, підтверджуваних патентами, свідоцтвами й ліцензіями. Така реалізація дозволяє власникові цих нематеріальних активів одержувати певний дохід [2, с. 256].

Згідно з міжнародними стандартами та стандартами Сполучених Штатів Америки – GAAP, нематеріальні активи взагалі характеризуються відсутністю фізичного стану і високого ступеня непевності щодо майбутніх вигід. Ці критерії не настільки ясні як вони можуть здаватися.

Обговорення вказує, що відсутність фізичного існування не задовільний критерій для розрізнення матеріального активу від нематеріального. Такі активи як депозити банку, рахунки

прийнятті, і довгострокові інвестиції також не мають фізичної сутності, але усе ж їх класифікують як матеріальні активи. Більш звичайні типи нематеріальних активів – патенти, авторські права, привілеї, витрати організації і торгові марки або торгові назви (імена).

У бухгалтерському розумінні нематеріальних активів прийнято розрізняти: нематеріальні активи, які ідентифікуються, до числа яких ставляться інтелектуальна власність і деякі інші майнові права, здатні приносити дохід протягом тривалого періоду (більше одного року); і нематеріальні активи, які не ідентифікуються, іноді називаються активами типу гудвіл. У бухгалтерському розумінні гудвіл (ділова репутація) виникає тільки при покупці фірми.

Податковий кодекс України дає таке визначення нематеріальних активів – право власності на результати інтелектуальної діяльності, у тому числі промислової власності, а також інші аналогічні права, визнані об'єктом права власності, право користування майном та майновими правами платника податку в установленому законодавством порядку, у тому числі набуті права користування природними ресурсами, майном та майновими правами [4].

Дане визначення, дає змогу зрозуміти економічний зміст поняття «нематеріальний актив», який дано в науковій літературі. Насамперед, нематеріальні активи відносяться до основного капіталу підприємства. А саме, до юридичного капіталу – це права розпорядження цінностями, які приносять власнику дохід, без застосування праці.

Покропивний С.Ф. розрізняє поняття нематеріальні ресурси і нематеріальні активи. Де, нематеріальні активи – це доступ до прав власності автора, які захищено правами, «що самі по собі і є нематеріальними активами».

Нематеріальні ресурси – це складова частина потенціалу підприємства, здатна забезпечувати економічну користь протягом відносно тривалого періоду. Відмінними рисами цих ресурсів є брак матеріальної основи здобування доходів та невизначеність розмірів майбутнього прибутку від їхнього використання [5, с. 15].

Нематеріальний актив, який є об'єктом фінансового обліку, що узагальнює особливі види вкладень капіталу підприємства, характеризує його економічний потенціал та фінансову стабільність.

Водночас В.Б. Івашкевич розглядає нематеріальні активи як: «видатки підприємств на нематеріальні об'єкти, що використовуються протягом довготривалого періоду у господарській діяльності і приносять дохід» [1, с. 163].

Соболь С.М. вважає: якщо йдеться про нематеріальні активи, рідкісні за своєю природою, то вони утворюються не в результаті вкладення коштів, а завдяки привласненню рідкісності, наприклад, права на користування природними ресурсами [6, с. 54].

З огляду на зміст, складову і функції нематеріальних активів у суспільному виробництві ми вважаємо за доцільне запропонувати власне визначення цієї категорії для глибшого розкриття її сутнісного змісту.

Нематеріальні активи – це довгострокові права або переваги, яких набуває власник прав, ві-

дображені в балансі організації як витрати на їх придбання і доведення до стану, придатного для використання за призначенням, з метою одержання прибутку (доходу).

Формування думки вчених що до нематеріальних активів залежить від розвитку та поширення даних об'єктів серед переліку майна підприємства. На даний час нематеріальні активи знаходяться на етапі формування і встановлення, тому підходи до класифікації нематеріальних активів, визначення її сутності можуть бути діаметрально протилежними.

Таким чином, нематеріальні активи з точки зору бухгалтерського обліку, які можуть бути ідентифіковані – це, насамперед, майнові права інтелектуальної власності. Інтелектуальна власність – збірне поняття, використовуване для позначення прав, що ставляться до інтелектуальної діяльності в різних областях (виробничої, наукової, літературної й художньої).

Для оцінки нематеріальних активів необхідно взяти до уваги всі нематеріальні активи, що враховуються та не враховуються на балансі. При цьому, до числа «активів», що не враховується на балансі, відносяться, наприклад, «персональний гудвіл» і «персонал». Ці «активи» не можуть належати й не належать компанії, тому вони не можуть називатися активами. Проте, при визначенні вартості бізнесу й нематеріальних активів ці «активи» необхідно взяти до уваги, тому що їхній вплив на вартість компанії в цілому може бути вирішальним.

Власне кажучи, ознаки, за якими об'єкт визнається нематеріальним активом, уже викладені в самому його визначенні. Однак не всі нематеріальні активи, що використовуються підприємством понад року, відображаються в балансі підприємства.

В умовах сьогодення продукти інтелектуальної діяльності людини, випереджаючи розвиток матеріальних об'єктів, займають домінуючу позицію в ресурсах країн світу.

Тенденції щодо розвитку нематеріальних активів потребують дослідження їх обліку. До проблем, що існують при визначенні нематеріальних активів віднесено: тлумачення економіко-правової сутності нематеріальних активів, класифікацію нематеріальних активів, відображення інформації про нематеріальні активи обліку.

Існуюча практика обліку нематеріальних активів не передбачає відображення в обліку прав на використання (надання у використанні) нематеріальних активів, які створюються внаслідок використання ліцензій. Поширення ліцензійних угод свідчить про актуальність розробок у цьому напрямі.

Для цього необхідно додатково розробити методичні матеріали з питань відображення в обліку прав на використання (надання у використанні) нематеріальних активів, а також інформації про отримані права і вид ліцензії.

Перед комерційними організаціями України в умовах ринкової конкуренції постає завдання структурної перебудови системи корпоративного управління з метою забезпечення конкурентноздатності, ефективного функціонування та розвитку організації.

Практика підтверджує, що найкращим на сьогодні інструментом ринкових перебудов діяльності комерційної організації є впровадження системи внутрішнього аудиту та використання послуг аудиторських фірм.

Проблеми розвитку аудиту є досить різні, всі вони пов'язані з розвитком аудиторської діяльності в Україні, і потребують нагального вирішення.

Реальної потреби в послугах аудитора як захисника інтересів існуючого чи потенційного інвестора сьогодні, на жаль не існує. Не дивлячись на законодавчу вимогу щодо обов'язкового підтвердження незалежним аудитором показників річної фінансової звітності, інвестори та інші користувачі звітності і не відносяться з належною довірою до звіту аудитора про достовірність показників фінансової звітності.

Багато вчених-економістів вважають, що аудитор для аудиту нематеріальних активів може широко використовувати комп'ютер для здійснення низки аналітичних, розрахункових та інших аудиторських процедур. Особливо важливо використати комп'ютер на дослідній стадії аудиторського процесу, коли збирається максимум доказів.

Дуже важливо ряд аналітичних процедур здійснювати на початковій стадії аудиту нематеріальних активів, оскільки це допомагає впровадити дедуктивний метод оцінювання показників у фінансової звітності, правильно спланувати різні аспекти майбутньої роботи, виявити факти ризику тощо.

Висновки і пропозиції. Розширення сфери використання нематеріальних активів, недосконалість законодавчої бази та класифікації об'єктів, недостатня розробка методики оцінки, зумовлює потребу в удосконаленні їх обліку та аудиту.

Практичне використання нематеріальних активів в економічному обороті підприємств вимагає вдосконалення аудиту на підприємстві, що можна привести до наступних стадій.

Грамотна класифікація об'єктів інтелектуальної власності, на базі якої повинна формуватися попередня оцінка їхньої ринкової вартості. Тому необхідно професійну розробку базових методологічних і методичних рекомендацій. Класифікація необхідна для усунення спірних моментів у процесі обліку й проведення аудиту нематеріальних активів.

Під час визначення поняття та відображення нематеріальних активів в обліку виникають ускладнення, зумовлені відсутністю у цього виду активів матеріальної форми та втіленням права на ресурси.

З огляду на те, що одним із критеріїв віднесення об'єкта до активів підприємства є визнання його ресурсом, а окремі нематеріальні активи втілюють у собі права на ресурси, тому пропонується розширити поняття активів. Враховуючи вищевикладені потреби запропоновано таке визначення активів з урахуванням специфіки нематеріальних активів: «активи – це контрольовані підприємством економічні ресурси або права на користування такими ресурсами, що характеризуються детермінованою вартістю, використання чи отримання яких, як очікується,

приведе до отримання економічних вигід у майбутньому».

З урахуванням потреб бухгалтерського обліку необхідно удосконалити класифікацію нематеріальних активів. Пропонується їх класифікувати за трьома ознаками, найбільш істотними з позиції обліку: змістом прав; терміном корисного використання об'єкта; характером володіння.

Вдосконалення аудиту нематеріальних активів - це встановлення відповідності методики обліку нематеріальних активів підприємства до вимог нормативних актів. Це зниження аудиторського ризику в процесі перевірки нематеріальних активів.

Оскільки використання нематеріальних активів на підприємстві зобов'язує відповідно до законодавства використовувати тільки ліцензійне програмне забезпечення, то зростає ризик при перевірці дійсності використання деяких програм і розробок ліцензійного випуску, а не піратської копії. У цьому випадку, необхідно звіряти всі ліцензійні номери нематеріальних активів у бухгалтерському обліку й ліцензійні номери використовуваних програм. Для вдосконалення необхідно розробити спеціальне програмне забезпечення для аудиту, що могло б сканувати ліцензійні номери нематеріальних активів, які використовуються на певному комп'ютері й порівнювати їх з обліковими записами.

Виправлення недоліків також в організації та методиці аудиту: послідовність аудиту нематеріальних активів, методика дослідження юридичної форми документів, що засвідчують права використання ресурсів; система показників для аналізу нематеріальних активів в процесі аудиту.

У межах укладеного договору на проведення аудиту пропонується розробляти програму аналізу, оскільки методика виконання аналітичних процедур та обсяг їх застосування є предметом професійного судження аудитора. У програмі пропонується відображувати інформацію про мету і завдання аналізу, об'єкт аналізу, джерела інформації і період, за який проводиться аналіз, та систему показників, що використовуються для аналізу нематеріальних активів.

На етапі виконання аудиторського аналізу нематеріальних активів аудитор може використати різні методи: просте порівняння; виявлення тенденцій зміни будь-якого показника в звітному періоді і їх поширення на майбутні періоди; виявлення кількісних взаємозв'язків між будь-якими показниками з метою обчислення їх значень в майбутні періоди [3, с. 159].

Внутрішній аудит є ключовим компонентом удосконалення корпоративного управління у компаніях, що має забезпечувати ефективність операційної діяльності компанії, надійність їх фінансової звітності та дотримання відповідних нормативно-правових актів. Внутрішній аудит відіграє важливу роль в оцінці ефективності систем контролю та підвищує загальну ефективність діяльності компаній.

Доводиться визнати, що об'єкти нематеріальних активів на сьогоднішньому етапі розвитку облікової реформи потребують грамотно проведеної класифікації.

Список літератури:

1. Івашкевич В.Б. Бухгалтерський управлінський облік. НІЦ ІНФРА. Москва, 2015. 448 с.
2. Мельник П.В. Бухгалтерський облік в Україні (за національними положеннями). Академія ДПС України. Київ, 2012. 392 с.
3. Г.В. Митрофанов, Г.О. Кравченко, Н.С. Барабаш та ін. Фінансовий аналіз. Київ нац. торг.-екон. ун-т. Київ, 2012. 301 с.
4. Податковий кодекс України: Закон України від 22.05.10 р. № 283/97/ Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 12.07.2019).
5. Попова І. Інтелектуальна власність – це не страшно. *Дебет-Кредит*. 2015. № 31. С. 15–16.
6. Соболев С.М. Патентное право. Издательство БЕК. Москва, 2014. 202 с.

Reference:

1. Ivashkevych V.B. (2015). Bukhhalterskyu upravlinskyu oblik [Accounting management accounting]. NITS INFRA. Moskva, 448 p.
2. Melnyk P.V. (2012). Bukhhalterskyu oblik v Ukrayini (za natsionalnymy polozhennyamy) [Accounting in Ukraine (according to national regulations)]. Akademiya DPS Ukrayiny. Kyiv, 392 p.
3. Mytrofanov H.V., Kravchenko H.O., Barabash N.S. ta in. (2012). Finansovyy analiz [Financial analysis]. Kyiv nats. torh.-ekon. un-t. Kyiv, 301 p.
4. Podatkovyy kodeks Ukrayiny: Zakon Ukrayiny vid 22.05.10 r. № 283/97/ Verkhovna Rada Ukrayiny [Tax Code of Ukraine: Law of Ukraine dated May 22, 2010 No. 283/97 / Verkhovna Rada of Ukraine]. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (data zvernennya: 12.07.2019).
5. Popova I. (2015). Intel'ektualna vlasnist – tse ne strashno [Intellectual property – it's not scary]. *Debet-Kredyt*, no 31, pp. 15–16.
6. Sobol' S.M. (2014). Patentnoye pravo [Patent law]. Izdatel'stvo BEK. Moskva, 202 p.