



## Справжні тультські самовари

Електронне наукове фахове видання "Ефективна економіка" включено до переліку наукових фахових видань України з питань економіки (постанова президії ВАК України № 2-05/3 від 08.07.2009 р.)

**Ефективна ЕКОНОМІКА**

Дніпропетровський державний аграрний університет



Назад Головна

УДК: 657.6:658.562

*Н. В. Вишнченко,*

*к. е. н, доцент кафедри обліку і аудиту,*

*ДВНЗ «Українська академія банківської справи Національного банку України», м. Суми*

### ПРОБЛЕМИ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ

*В статті розглядаються проблеми внутрішнього контролю нематеріальних активів, з якими зустрічаються вітчизняні підприємства в своїй практиці. Проводиться аналіз їх впливу на діяльність підприємства та досліджується рівень розвитку методики внутрішнього контролю нематеріальних активів.*

*In the article addresses the problem of internal controls of intangible assets, which are domestic enterprises in their practice. The analysis of their impact on the activities of the company and examined the level of internal control procedures intangible assets.*

**Ключові слова:** внутрішньогосподарський контроль, нематеріальні активи, міжнародні стандарти фінансової звітності, ефективність використання, аудит ефективності нематеріальних активів.

**Keywords:** the internal control, intangible assets, international financial reporting standards, efficiency, performance audit of intangible assets.

Постановка проблеми. В сучасних умовах розвитку науково-технічного прогресу зростає роль нематеріальних активів та контролю за правильністю їх обліку і ефективністю їх використання в діяльності всіх суб'єктів господарювання. Таке зростання зумовлене в першу чергу специфікою такого облікового об'єкта, що полягає у відсутності його матеріальної форми і необхідності здійснення його ідентифікації з метою визнання і оцінки. Необхідність здійснення контролю за нематеріальними активами визначається не тільки існуючими умовами розвитку технологічних процесів, а і умовами і критеріями, яким мають відповідати активи за МСБО, тобто мають бути контрольовані суб'єктом господарювання у результаті минулих подій та забезпечувати надходження майбутніх економічних вигод до суб'єкта господарювання [1]. Основним фактором, який при цьому ускладнює контроль за ефективністю використання нематеріальних активів, їх оцінкою і правильністю визнання є відсутність матеріальних носіїв, які б підтверджували наявність такого об'єкта та дозволяли спостерігати за його використанням.

Аналіз останніх досліджень і публікацій свідчить про наявність значної кількості проблем щодо обліку таких об'єктів та аналіз складових і нюансів, з якими зустрічаються вітчизняні суб'єкти господарювання при їх реєстрації і використанні. В першу чергу особливе місце серед проблем використання нематеріальних об'єктів займає недосконалість нормативної бази, що в свою чергу зумовлює виникнення порушень в юридичному оформленні таких об'єктів та виникнення помилок при визначенні їх первісної вартості. Низький рівень забезпечення дотримання інтелектуальних прав та відсутність дієвого механізму захисту інтересів власників нематеріальних активів, є предметом дискусій в науковій літературі щодо користування такими об'єктами. При цьому окремі питання їх обліку, ефективності використання та контролю за ними частіше за все залишаються поза увагою. Значна увага питанням вібачення внутрішнього контролю за використанням нематеріальних активів приділяється в роботах вітчизняних та закордонних науковців як Т. Банасько, О. Кантасва, М. Бабіч, К. Свейби, О. Бєдиків, В. Бєдиків, Б. Соколов, А. Євдокімова, І. Пацкяна, С. Жмінько, О. Швирева, М. Сафонова, О. Сметанюка та ін. Проте не зважаючи на порушення окремих дискусійних питань внутрішнього контролю нематеріальних активів в їх роботах значна кількість проблем залишається поза увагою, що в свою чергу не дозволяє сформулювати нові підходи не тільки до забезпечення ефективності використання нематеріальних активів, а і розробити якісно новий інструментарій їх контролю.

Постановка завдання. Зростання інтенсивного впровадження нематеріальних активів зумовлює необхідність вирішення основних проблем, які виникають в процесі контролю ефективності їх використання – та правильності їх оцінки, визнання та обліку, а також пошуку нових комплексних підходів вирішення таких проблем та підвищення ефективності використання нематеріальних активів.

Висхід основного матеріалу. Розвиток ринкових відносин зумовив введення в практику діяльності вітчизняних підприємств нематеріальних активів, які в структурі всіх активів, на сьогодні, займають не занадто частку, що свідчить в першу чергу про недостатність досвіду в управлінні ними та недостатнє нормативне регулювання методик оцінки нематеріальних активів. Проте останнім часом роль цієї складової активів зростає, не зважаючи на труднощі з якими зустрічаються суб'єкти господарювання при їх обліку і контролі. Не зважаючи на те, що ПСБО 8 «Нематеріальні активи» [2] було введено в дію в 1999 році і він був впроваджений в практику з самого початку реалізації програми розвитку бухгалтерського обліку, тобто починаючи з 2000 року, ряд облікових моментів щодо обліку нематеріальних активів залишалися не зрозумілими ще досить довгий проміжок часу, що і зумовило зростання кількості дискусій в науковій літературі. Значні труднощі в обліку відчувалися і завдяки існуванню певних відмінностей в існуючих методиках бухгалтерського обліку і контролю нематеріальних активів за вітчизняними положеннями стандартів бухгалтерського обліку і міжнародними стандартами обліку і звітності [1-2]. Лише з прийняттям Міністерством фінансів України Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку нематеріальних активів частина проблем втратила свою актуальність. Проте проблеми визначення методичних положень щодо контролю за нематеріальними активами та ефективністю їх використання, на сьогодні, не вітрають своєї актуальності і постійно обговорюються час від часу в науковій літературі.

На думку Т. Банасько одним із найважливіших проблемних питань, пов'язаних з внутрішнім контролем нематеріальних активів, є правильність контролю за їх оцінкою, що ускладнюється відсутністю визначення чіткої природи нематеріальних активів, розумінням їх основних характеристик, в тому числі, високого рівня інвестиційного ризику і невизначеності та проблемами визначення для більшості нематеріальних активів, зокрема, через їх невідому природу.

Так одним із дискусійних питань, на сьогодні, виступає питання внутрішнього контролю витрат на формування і обслуговування web-сайтів. Оскільки значна кількість підприємств або мають власну сторінку в інтернеті або взагалі здійснюють свою діяльність через інтернет-магазин, досить часто постає питання необхідності здійснення внутрішнього контролю за витратами на обслуговування таких об'єктів, та їх відображення в складі нематеріальних активів. Тому на нашу думку при перевірці таких об'єктів особливу увагу слід зосереджувати на перевірці правомірності віднесення витрат на такі об'єкти відповідно до ПСБО 8 та пам'ятати про те, що на балансі підприємства, буде відображатися такі об'єкти в складі нематеріальних активів тільки, якщо воно має намір, технічну можливість та ресурси для доведення їх до стану, у якому вони придатні для реалізації або використання та буде певнене, що таке використання принесе економічні вигоди [2]. Крім того в процесі внутрішнього контролю визначення вартості таких об'єктів, як і будь-яких нематеріальних активів, слід звернути увагу на те, що до складу вартості нематеріальних активів не можуть включатися витрати на дослідження, підготовку і перепідготовку кадрів, витрати на рекламу та просування продукції на ринку, витрати на створення, реєстрацію та переміщення підприємства або його частини та витрати на підвищення ділової репутації підприємства та інші витрати, що не включаються до їх вартості відповідно до ПСБО 8. Крім того, в практиці створення інтернет-ресурсів є два способи відображення витрат: їх або відображають як нематеріальні активи, або відносять до витрат звітного періоду і обліковують на рахунок 93

«Витрати на збут». При цьому в процесі внутрішнього контролю потрібно чітко розуміти за яких умов підприємство буде застосовувати той чи інший спосіб.

К. Свейбі в роботі [4] зазначає про те, що важко визначити вартість нематеріальних активів з досить високим рівнем точності, а найбільш розповсюдженою причиною такого визначення є саме контроль. Такий контроль має місце і при визначенні вартості нематеріальних активів внесених до статутного капіталу підприємств. Так, первісною вартістю нематеріальних активів, що внесені до статутного капіталу підприємств, визнається погоджена засновниками (учасниками) підприємства їх справедлива вартість з урахуванням витрат, передбачених п. 11 ПСБО 8 [2]. При цьому узгоджена вартість нематеріальних активів, в першу чергу, суттєво впливає на подальшу діяльність підприємства. Тому внутрішній контроль за нематеріальними активами має починатися із самого створення підприємства, і зосереджуватися на контролі відповідності узгодженої вартості внесків ринкової вартості.

Внутрішній контроль оцінки нематеріальних активів відіграє особливу роль і при перетворенні інтелектуальних об'єктів на товар. Якщо підприємство створює нематеріальні активи для їх подальшого продажу, при внутрішньому контролі діяльності такого підприємства слід звернути увагу на наявність чіткого механізму не тільки формування вартості таких активів, а і на формування процедури їх реалізації. Крім того, в процесі внутрішнього контролю потрібно перевірити чи враховані всі фактори, які можуть впливати на зміну вартості таких активів, та чи розроблено постійний механізм формування їх вартості. Особливу увагу слід приділити витратам, які не повинні бути включені до собівартості нематеріального активу в бухгалтерському обліку та на витрати, які не відносяться до повних витрат в податковому обліку. В процесі внутрішнього контролю слід також з'ясувати чи існує на підприємстві механізм обґрунтування вартості нематеріального активу для їх замовників чи інвесторів для підтвердження цільового фінансування створення таких активів.

Значна кількість проблем реалізації внутрішнього контролю нематеріальних активів і на етапах перевірки документування операцій та відображення їх на рахунках бухгалтерського обліку. До таких проблем можна віднести:

- відсутність всієї необхідної інформації про нематеріальний актив в документах, в яких вони обліковуються, що потребує створення уніфікованих форм обліку різних видів нематеріальних активів;

- відсутність матеріальної форми нематеріальних активів ускладнює процес інвентаризації, адже він зводиться до перевірки документів, які підтверджують існування таких активів та визначення можливості ним забезпечити отримання економічної вигоди;

- неоднорідність нематеріальних активів спричиняє ускладнення для розуміння їх сутності та особливостей їх використання, а також призводить до викривлення облікових даних;

- внесення змін в ПСБО супроводжується не завжди роз'ясненнями. Так останні зміни в ПСБО 8 «Нематеріальні активи» від 31.05.2012 року доповнюють п. 25 щодо того, що нарахування амортизації нематеріальних активів (крім права постійного користування земельною ділянкою) здійснюється протягом строку їх корисного використання, який встановлюється підприємством (у розпорядчому акті) при визначенні цього об'єкта активом (при втраченні на баланс). При цьому роз'яснення вимог складання і змісту такого розпорядчого акту на сьогодні не достатні.

Окрім зазначених проблем останнім часом особливою актуальністю набуває і проблема розуміння мети внутрішнього контролю нематеріальних активів.

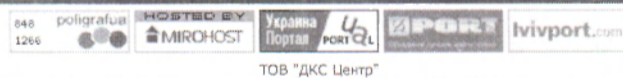
Так наприклад науковці щодо визначення такої мети можна представити у вигляді декількох підходів. Перша група науковців дотримується думки, що внутрішній контроль за змістом близький до зовнішнього і тому має бути направлений на збір доказів для визначення достовірності складання фінансової звітності, блокування і попередження відхилень в першу чергу, а вже потім мають виконуватися всі інші його завдання. Друга група науковців вважає, що особливістю внутрішнього контролю є його направленість на оцінку ефективності використання ресурсів підприємства з метою забезпечення управлінського персоналу інформацією тобто аудит ефективності, а вже потім аудит достовірності. Третій підхід, який узагальнює обидві точки зору і не визначає пріоритетів серед завдань внутрішнього контролю, а надає кожному з них особливу мету та визначає необхідність синтезу всіх завдань і поєднання як аудиторської складової так і управлінської, на нашу думку, є найбільш раціональним. В свою чергу аудит ефективності використання нематеріальних активів є частиною системи внутрішнього контролю за нематеріальними активами підприємства. Як зазначає О. Кантаєва і М. Бабіч в роботі [5] ефективність є лише одним із результативних показників, що ясно та кількісно характеризують раціональне використання нематеріальних активів.

Висновок. Таким чином, сьогодні існує безліч проблем пов'язаних з реалізацією контролю за нематеріальними активами, які потребують подальшого розгляду та дослідження. Наведений перелік проблем, на нашу думку, не є повним, проте більшість з них знижують ефективність внутрішнього контролю за нематеріальними активами і лежать в основі багатьох інших проблем. А тому їх вирішення повинне здійснюватися комплексно з урахуванням змін законодавства та закордонного досвіду впровадження такого контролю, а також в тісному взаємозв'язку з реформуваннями в бухгалтерському обліку.

#### Література:

1. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 38 (МСБО 38). Нематеріальні активи. IASB міжнародний документ від 01.01.2012 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929\\_050](http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_050). – Законодавство України.
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 "Нематеріальні активи" – наказ Міністерства фінансів України від 18.10.99 № 242 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/20750-99>. – Законодавство України.
3. Про затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку нематеріальних активів: наказ Міністерства фінансів України від 16.11.2009 № 1327 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/printable\\_article?art\\_id=293611](http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/printable_article?art_id=293611). – Міністерство фінансів України.
4. Банасько Т. М. Бухгалтерський облік і контроль нематеріальних активів: оцінка та порядок відображення [Електронний ресурс]. – автореф. дис. ... канд. екон. наук 08.00.09 / Т. М. Банасько; Житомир держ. технол. ун-т. – Житомир, 2010. – 18 с. – Режим доступу: [http://www.irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis64r\\_81.cgi?irbis\\_64.exe](http://www.irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis64r_81.cgi?irbis_64.exe). – Комплексний інформаційно-бібліографічний сервіс.
5. Karl-Erik Sveiby Methods for Measuring Intangible Assets [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.sveiby.com/articles/IntangibleMethods.htm>. – Sveiby Knowledge Associates.
6. Кантаєва О. В. Контроль ефективності використання нематеріальних активів для прийняття управлінських рішень. – О. В. Кантаєва, М. П. Бабіч, [Електронний ресурс]. – Міжнародний збірник наукових праць. – Випуск 3(21). – 2011. – №3 – Режим доступу: [http://www.nbuv.gov.ua/portal/soe\\_gum/ptmbo/2011\\_3\\_1/19.pdf](http://www.nbuv.gov.ua/portal/soe_gum/ptmbo/2011_3_1/19.pdf).

Стаття надійшла до редакції 19.12.2012р.



Винниченко, Н. В. Проблеми внутрішнього контролю нематеріальних активів [Електронний ресурс] / Н. В. Винниченко // Ефективна економіка. - 2012.-№12.- Режим доступу : <http://www.economy.nayka.com.ua/index.php?operation=1&iid=1666>