

**К.е.н., доцент Скорба О.А.**

*ДВНЗ «Українська академія банківської справи НБУ»*

## **МЕТОДИКА АУДИТУ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ**

*Статтю присвячено особливості порядку організації і методики проведення аудиту нематеріальних активів суб'єкта господарювання.*

**Ключові слова:** *нематеріальні активи, немонетарні активи, необоротні активи, аудит нематеріальних активів.*

**Вступ.** Сьогодення вимагає чесної конкуренції між суб'єктами підприємницької діяльності України. Це в свою чергу викликає потребу в відповідному обліку та аудиті не тільки матеріальних активів, але і нематеріальних активів, яким в нас час необхідно більше приділяти уваги.

З метою зниження інформаційного ризику під час прийняття управлінських рішень користувачам необхідна впевненість у реальності вірогідності й об'єктивності інформації, наявної у фінансовій звітності суб'єктів господарювання. Впевненість істотно збільшується, якщо вірогідність інформації про стан, структуру та ефективність використання нематеріальних активів підприємства підтверджена в ході незалежного аудиту. Все це підтверджує значущість проведення аудиту нематеріальних активів під час аудиторської перевірки суб'єкта господарювання.

**Аналіз досліджень і публікацій.** Значний внесок у розвиток теоретичних засад і методичних підходів до вирішення проблем оцінки, обліку, аналізу та аудиту нематеріальних активів в Україні протягом останніх років такі науковці, як Ф.Ф. Бутинець, Л.В. Дікань, Л.П. Кулаковська, І.І. Пилипенко та інші.

**Постановка задачі.** Метою дослідження є розкриття особливостей обліку та порядку організації і методики проведення аудиту нематеріальних активів суб'єкта господарювання.

**Результати.** До нематеріальних активів належать немонетарні активи, які не мають матеріальної форми, можуть бути ідентифіковані (відокремлені від підприємства) та утримуватися підприємством із метою використання протягом періоду, більшого за 1 рік (або одного операційного циклу, якщо він перевищує один рік) для виробництва, торгівлі, адміністративних потреб чи надання в оренду іншими особами (права користування природними ресурсами, права користування майном, права на знаки торгівлі й послуг, права на об'єкти промислової власності, авторські та суміжні з ними права, гудвіл, інші нематеріальні активи) [5].

Придбаний чи отриманий нематеріальний актив відображається на балансі, якщо його вартість може бути достовірно визначена і якщо снує імовірність одержання майбутніх економічних вигод у зв'язку з його використанням.

Не визначається нематеріальним активом:

- витрати на дослідження, що проводяться підприємством уперше з метою одержання і розуміння нових наукових і технічних знань;
- витрати на підготовку і перепідготовку кадрів;
- витрати на рекламу і на просування продукції на ринку;
- витрати на створення, реорганізацію і переміщення підприємства чи його частини;
- витрати на підвищення ділової репутації підприємства (гудвіл), вартість видань.

У відповідності до П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», нематеріальні активи зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю, в яку включаються витрати пов'язані з придбанням, налагодженням, тощо.

Первісна вартість НМА збільшується на вартість витрат пов'язаних з підвищенням можливостей і терміну використання активу, у випадку, якщо це буде сприяти збільшенню економічних вигод.

Витрати ж пов'язані з підтримкою об'єкта НМА в робочому стані, включаються у витрати звітного періоду, таким чином не збільшуючи первісну вартість активу (Наприклад, оплата послуг з коригування програмного забезпечення, пов'язаного зі зміною діючого законодавства).

Переоцінка НМА здійснюється за справедливою вартістю на дату балансу, лише тих НМА, щодо яких існує активний ринок. Проводячи переоцінку одного об'єкта НМА необхідно переоцінювати всі об'єкти групи, до якої відноситься цей нематеріальний актив (крім тих до яких не існує активного ринку).

Активним ринком вважається ринок, який відповідає наступним умовам:

- предмети, що продаються і купуються на цьому ринку, є однорідними;
- у будь-який час можна знайти зацікавлених продавців і покупців;
- інформація щодо ринкових цін є доступною.

Під аудитом інтелектуальної власності (нематеріальних активів) розуміється перевірка прав підприємств на користування землею, водою, об'єктами промислової та інтелектуальної власності (авторське право у сфері науки, літератури, мистецтва тощо).

При проведенні аудиту нематеріальних активів, аудитором зазвичай даються відповіді на такі питання: склад НМА, достовірність і повнота їх оцінки; правильність відображення в обліку надходжень, накопиченої амортизації нематеріальних активів, реалізації та іншого вибуття; правильність відображення в обліку сум ПДВ, сплачених за придбані та введені в експлуатацію нематеріальних активів.

Аудитор керується Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 8 "Нематеріальні активи", затвердженим наказом Міністерства фінансів

України від 18.10.99 № 242 (зі змінами та доповненнями), Адміністративним кодексом України, тощо.

Аудитор перевіряє також відповідність бухгалтерського обліку нематеріальних активів відповідним МСБО «Нематеріальні активи»: визнання необоротних активів активом; пооб'єктний облік активів; правильність встановлення термінів корисного використання та методів нарахування амортизації; правильність вилучення зі складу активів; встановлення та дотримання порядку визначення оцінки предметів, що належать до малоцінних та швидкозношуваних предметів; визначення первісної вартості залежно від способу отримання активів; щодо нематеріальних активів, то П(С)БО передбачає декілька шляхів отримання НМА; відокремлення досліджень та розробок для визнання НМА; збільшення первинної вартості на суму витрат на поліпшення об'єкта; варіанти зміни вартості основних засобів за рахунок амортизації, переоцінки, зменшення корисності; проведення переоцінки/уцінки; вибуття основних засобів та НМА; коректність надання інформації про активи у «Примітках до фінансової звітності». При проведенні аудиту використовуються дотримання відомих елементів облікової політики підприємства (табл.1).

Таблиця 1

**Основні елементи облікової політики підприємства стосовно основних засобів та нематеріальних активів**

<b>Елементи облікової політики</b>	<b>Можливі варіанти ведення обліку</b>
1. Метод нарахування амортизації основних засобів	Прямолінійного списання Кумулятивного списання Зменшення залишкової вартості Прискореного зменшення залишкової вартості Виробничого За податковим законодавством (податок на прибуток)
2. Метод амортизації малоцінних необоротних активів	3 урахуванням 50 % вартості у першому місяці використання 3 урахуванням 100% вартості у першому місяці використання
3. Метод нарахування накопиченої амортизації нематеріальних активів	Прямолінійний Зменшення залишкової вартості Інші методи, застосовуються до основних засобів

Проводячи аудит, насамперед слід перевірити факт наявності нематеріальних активів за документами, де надано опис самого об'єкта (комп'ютерна програма, конструкторська документація), або в документах в яких підтверджується створення об'єкта (договір, ліцензійна угода). Крім того, акт приймання-передання може підтвердити факт одержання даного об'єкта інтелектуальної власності.

Аудитор разом із залученими спеціалістами визначає правильність вартості інтелектуальної власності. Якщо об'єкт власності вкладений у статутний капітал, то його оцінка визначається за домовленістю засновників, якщо його придбано за кошти, то він оцінюється за фактичними витратами на придбання, якщо одержано безкоштовно, то його оцінка визначається експертним методом.

Аудитору слід перевірити правильність оприбуткування об'єктів на рахунку 12 "Нематеріальні активи" у кореспонденції з рахунками 31 "Рахунки в банках", 46 "Неоплачений капітал", а також обґрунтованість їх вибуття (продаж, списання чи безкоштовна передача). Крім того, порівнюють дані синтетичного й аналітичного обліку нематеріальних активів, якщо облік ведеться за їхніми видами і об'єктами.

Аудитор перевіряє також дотримання правил приймання, відображення в бухгалтерському обліку нематеріальних активів, правильність їх оцінювання, списання і нарахування зносу. Для обліку амортизації нематеріальних активів використовують рахунок 13 "Знос необоротних активів", субрахунок 133 "Знос нематеріальних активів", а в дебеті – списання у разі вибуття або продажу.

Аудитору слід пам'ятати, що підставою для оприбуткування нематеріальних активів є документи, що ідентифікують ці активи.

У таблицях 2 та 3 наведено перелік основних питань проведення аудиту та перелік можливих порушень порядку ведення обліку нематеріальних активів.

**Перелік основних питань проведення аудиту нематеріальних активів суб'єкта господарювання**

<b>№ з/п</b>	<b>Питання що досліджується</b>	<b>Джерело дослідження</b>
1.	Детальна перевірка даних реєстрів обліку нематеріальних активів, їх підрахунок	Інвентарні картки обліку нематеріальних активів, відомості, журнали, данні комп'ютерного обліку, тощо.
2.	Перевірка даних інвентаризації нематеріальних активів і порівняння її результатів з даними аналітичного обліку	Інвентаризаційні описи та інвентарні картки обліку нематеріальних активів
3.	Аналіз правильності нарахування амортизації згідно з відповідними нормами та методами	Відомості, таблиці амортизаційних відрахувань, нормативні документи
4.	Перевірка правильності віднесення нарахованої амортизації на відповідні рахунки з обліку витрат	Відомості розподілу амортизаційних відрахувань
5.	Перевірка обґрунтування розподілу витрат, пов'язаних з покращенням нематеріальних активів (коригування програмних продуктів при зміні законодавства)	Проектно-кошторисна документація, акти приймання-передачі, інші первинні документи, дані аналітичного обліку витратних рахунків
6.	Розгляд необхідності переоцінки нематеріальних активів та перевірка правильності її проведення	Відомості переоцінки, висновки експертів
7.	Перевірка документів на право власності	Інвентаризаційні описи, результати інвентаризації, акти приймання-передавання, договори, рахунки-фактури, реєстраційні посвідчення, технічні паспорти, тощо

**Перелік можливих порушень порядку ведення обліку нематеріальних активів**

<b>№ з/п</b>	<b>Можливі порушення</b>	<b>Пункти П(С)БО 8, що порушуються</b>
1.	Включення до вартості витрат на сплату відсотків за кредит, за рахунок якого був придбаний об'єкт	п.12
2.	Не включення різниці між залишковою та справедливою вартістю об'єкта до складу витрат звітного періоду у разі придбання нематеріальних активів в обмін на подібні	п.12
3.	Збільшення первісної вартості нематеріальних активів за рахунок поточних витрат	п.п. 17-18
4.	Визначення строку корисного використання, нарахування зносу на нематеріальні активи строком, що перевищує	п.п. 25-31

	граничний термін, передбачений Положеннями (стандартами)	
5.	Проведення переоцінки нематеріальних активів, щодо яких не існує активного ринку. Проведення переоцінки лише окремого об'єкту групи	п.п. 19-24
6.	Безпідставне відображення в обліку суми зменшення корисності нематеріальних активів	п.п. 32-33

Виконуючи план та програму проведення аудиту аудитором систематизується інформація, результати якої систематизуються в робочих документах аудитора. Який може мати вигляд представлений в табл. 4 [6]. Підсумковий результат формується на підставі джерел інформації, визначених в програмі аудиту. Правильна відповідь відзначається в тесті умовною позначкою. В примітках фіксується посилання на документ. Якщо в результаті аудиту використовується документ, який складено аудитором в результаті інших питань аудиту, тоді достатньо вказати його шифр. Якщо ж використовуються документи суб'єкта господарювання чи третіх осіб, тоді надаються їх копії.

Таблиця 4

### Програма аудиту нематеріальних активів

№ з/п	Перелік аудиторських процедур	Виконавець	Шифр робочого документу	Примітки
1.	Перевірка даних реєстрів обліку НМА зданими головної книги			
2.	Перевірка санкціонування операцій з НМА			
3.	Перевірка документів на право власності НМА			
4.	Перевірка оприбуткування НМА за первісною вартістю <ul style="list-style-type: none"> <li>- придбані за грошові кошти;</li> <li>- виготовлені;</li> <li>- придбаних в обмін на подібні або неподібні активи;</li> <li>- отримані безкоштовно.</li> </ul>			
5.	Перевірка відображення в обліку нарахування НМА			
6.	Перевірка складу НМА з метою виявлення витрат, які не можуть бути капіталізовані як НМА			
7.	Перевірка відображення в обліку витрат на удосконалення НМА, підвищення їх можливостей та строку корисного			

	використання, які сприяють збільшенню первісно очікуваних в майбутньому економічних вигод			
8.	Перевірка документального оформлення та своєчасного відображення в обліку операцій з вибуття НМА			
9.	Перевірка списання недоамартизованої частини НМА			
10.	Перевірка документального оформлення та відображення в обліку переоцінки НМА			
11.	Перевірка документального оформлення та відображення в обліку інвентаризації НМА			
12.	Перевірка повноти розкриття інформації по НМА в примітках до фінансової звітності			
13.	Оформлення окремим документом знайдених порушень при дослідженні документів, операцій і записів			

**Висновки.** Для гарантованого отримання прибутку та ефективного ведення виробництва суб'єктом підприємницької діяльності за допомогою нематеріальних активів необхідним стає якісне проведення їх незалежного аудиту. Вище наведена як методика, так і послідовність проведення аудиту нематеріальних активів, що дозволяє визначити ступінь результативності використання нематеріальних активів суб'єкта господарювання. За результатами проведеного аудиту складається та надається відповідний аудиторський звіт, що буде у нагоді при прийнятті управлінцями суб'єкта господарювання відповідних рішень і як результат економічності використання витрачених на утримання відповідних нематеріальних активів коштів.

### **Література:**

1. Бутинець, Ф.Ф. Бухгалтерський фінансовий облік [Текст] підручник /Ф.Ф. Бутинець. – 3-те вид., доп. і перероб. – Житомир:ЖІТІ, 2001. – 672с.
2. Дікань, Л.В. Контроль і ревізія [Текст]навч. посіб./ Л.В. Дікань. – 2-ге вид. – К.: Знання, 2007. – 327с.
3. Нематеріальні активи: правові та облікові аспекти [Текст] збірник систематизованого законодавства. – К: Бліц-Інформ, 2009. – Вип. 6. – 192с.



4. Кулаковська, Л.П., Організація і методика аудиту [Текст] : навчальний посібник / Кулаковська Л.П., Піча Ю.В. – 3-є вид.- К.:Каравела, 2006. – 560 с.

5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи»: наказ МФУ від 18.10.1999 р. (зі змінами і доповненнями) [Текст] // <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99>

6. Пилипенко, І.І., Аудит. Методика документування [Текст]/ Кол. авторів. За заг. ред. академіка АЕНУ, д.е.н., проф. І.І. Пилипенка. – К.: Інформаційно-видавничий центр Держкомстату України. – 2003. – 457с.

Скорба О.А. Методика аудиту нематеріальних активів / О.А. Скорба // Бъдещето въпроси от света на науката – 2014: материали за X Международна научна практична конференция (17-25 декември, 2014 ). Т. 4 Икономики. София: «Бял ГРАД-БГ», 2014. - С. 25-31.