

Орехова А.І.

кандидат економічних наук,
доцент кафедри економічного контролю та аудиту
Сумського національного аграрного університету

Кубрак К.В.

студентка
Сумського національного аграрного університету

ОСОБЛИВОСТІ НОРМАТИВНОГО РЕГУЛЮВАННЯ ОБЛІКУ ТА АУДИТУ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ ПІДПРИЄМСТВА

Стаття присвячена дослідженню та узагальненню нормативно-правових актів, що регулюють облік та аудит нематеріальних активів підприємства. Визначені існуючі проблеми щодо нормативного забезпечення обліку та аудиту нематеріальних активів. Запропоновані шляхи вирішення визначених проблем шляхом гармонізації нормативного обліку нематеріальних активів до міжнародних стандартів та ін.

Ключові слова: облік, аудит, активи, нематеріальні активи, нормативне регулювання.

Орехова А.И., Кубрак Е.В. ОСОБЕННОСТИ НОРМАТИВНОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ УЧЕТА И АУДИТА НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ ПРЕДПРИЯТИЯ

Статья посвящена исследованию и обобщению нормативно-правовых актов, регулирующих учет и аудит нематериальных активов предприятия. Определены существующие проблемы относительно нормативного обеспечения учета и аудита нематериальных активов. Предложены пути решения определенных проблем путем гармонизации нормативного учета нематериальных активов с международными стандартами и пр.

Ключевые слова: учет, аудит, активы, нематериальные активы, нормативное регулирование.

A. Oriekhova, K. Kubrak STANDARD FEATURES ACCOUNTING AND AUDITING REGULATION INTANGIBLE ASSETS ENTERPRISES

The article is devoted to research and generalization of normative legal acts regulating the accounting and audit of intangible assets. Existing problems in providing regulatory accounting and auditing intangible assets. The ways of solving the problems identified by the harmonization of regulatory accounting for intangible assets with international standards and others.

Keywords: accounting, audit, assets, intangible assets, regulation.

Постановка проблеми. Нематеріальні активи у процесі становлення ринкових відносин в Україні з кожним днем займають все більшу частку в активах підприємств. Вони несуть не тільки збільшення економічних вигід, а й впливають на підвищення конкурентоспроможності та інвестиційної привабливості підприємства. Актуальність обліку та аудиту нематеріальних активів невинно зростає, оскільки відбувається розширення впровадження нематеріальних активів на підприємствах і в організаціях. Тому важливо знати, які саме нормативні та законодавчі документи використовувати при обліку та аудиту нематеріальних активів.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідженню сутності нематеріальних активів, порядку їх визнання, класифікації, обліку та аудиту присвячена значна кількість праць вітчизняних вчених. Наукові доробки О.В. Ярміш [13] присвячені дослідженню сутності нематеріальних активів, обліку нематеріальних активів за національними та міжнародними стандартами. В працях В. М. Дибі [1] досліджуються питання місця інтелектуальних активів у національних і міжнародних стандартах обліку та звітності. Роботи С.В. Рилєєва, А.Л. Романчук [12] присвячені систематизації, групуванню та узагальненню вітчизняних та зарубіжних нормативно-правових актів, що

регулюють господарські відносини, стандартизацію та облік нематеріальних активів. О.В. Побережець, К.В. Іванова [9] досліджують проблеми обліку нематеріальних активів, їх ідентифікації та оцінки. Праці О.Т. Олендія, І.К. Шушакової [5] присвячені дослідженню методики проведення аудиторської перевірки нематеріальних активів та аудиту ефективності їх активів, пошуку шляхів їх удосконалення.

Постановка завдання. На основі викладеного можна сформулювати дослідження, яке полягає в аналізі та узагальненні нормативно-правових актів, що регулюють облік та аудит нематеріальних активів підприємства.

Виклад основного матеріалу дослідження. Складність обліку нематеріальних активів насамперед пов'язана з їхньою нематеріальністю: визначити термін служби і можливість отримання економічної вигоди від використання того, що не має матеріального втілення, як правило, досить складно. Крім того, поняття «нематеріальні активи» об'єднує різні за природою об'єкти, багато з яких унікальні і не мають аналогів, що, у свою чергу, ускладнює класифікацію цього виду активів та інколи взагалі ставить під сумнів можливість віднесення об'єктів до складу нематеріальних активів.

Досягнення повноти та достовірності облікової інформації про нематеріальні активи можливе не тільки за допомогою рахунків обліку та діючих стандартів, але й за умови максимальної узгодженості законодавчого регулювання обліку та аудиту об'єктів нематеріальних активів.

Нематеріальний актив як об'єкт обліку виник давно, однак перша спроба нормативного регулювання обліку нематеріальних активів додається до 1944 р. (бюлетень «Амортизація нематеріальних активів» Комітету по методах бухгалтерського обліку Американського інституту бухгалтерів). У 1998 р. був прийнятий МСБО 38 «Нематеріальні активи», який був замінений 2004 р. новою редакцією [2]. На основі цього документу 18 жовтня 1999 р. Наказом Міністерства фінансів України було затверджено ПСБО 8 «Нематеріальні активи» [11].

Нематеріальні активи унікальні за своїми характеристиками, своїм складом, за рівнем впливу на результати господарської діяльності та фінансовий стан підприємств. Проаналізувавши прийняті нормативні документи з бухгалтерського обліку та аудиту, в тому числі обліку нематеріальних активів, можна виділити декілька рівнів нормативного регулювання обліку та аудиту нематеріальних активів підприємства (рис. 1).

Рівні нормативного регулювання обліку та аудиту нематеріальних активів	
Кодекси та закони	Господарський кодекс України, Податковий кодекс України, Цивільний кодекс України; Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні», Закон України «Про аудиторську діяльність»
Стандарти бухгалтерського обліку, МСБО, МСА	П(С)БО 8 «Нематеріальні активи»; П(С)БО 7 «Основні засоби», МСБО 38 «Нематеріальні активи», МСБО, МСФЗ, МСА
План рахунків, інструкції, методичні рекомендації	План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій; Положення про інвентаризацію активів і зобов'язань; Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку нематеріальних активів
Внутрішні документи підприємства	Наказ про облікову політику підприємства; Положення про бухгалтерію; Посадові інструкції з ведення обліку нематеріальних активів; Графік документообігу; Робочий план рахунків для обліку нематеріальних активів; Наказ про проведення інвентаризації

Рис. 1. Рівні нормативного регулювання обліку та аудиту нематеріальних активів підприємства

Перших три рівні регулюються на рівні держави і є обов'язковими для виконання усіма підприємствами та організаціями. При чому, документи певного рівня не повинні суперечити документам більш вищого рівня. Документи четвертого рівня формуються безпосередньо на підприємстві.

Основним нормативним документом, який визначає правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні, є Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». Закон надає право підприємству самостійно визначати облікову політику підприємства, обирає форму бухгалтерського обліку як певну систему реєстрів обліку, порядку і способу реєстрації та

узагальнення інформації в них з додержанням єдиних засад, встановлених цим Законом, та з урахуванням особливостей своєї діяльності і технології обробки облікових даних, розробляти систему і форми внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, звітності і контролю господарських операцій, визначає права працівників на підписання бухгалтерських документів, затверджувати правила документообороту і технологію обробки облікової інформації, додаткову систему рахунків і реєстрів аналітичного обліку, може виділяти на окремий баланс філії, представництва, відділення та інші відокремлені підрозділи, які зобов'язані вести бухгалтерський облік, з наступним включенням їх показників до фінансової звітності підприємства. Зазначено також, що питання організації бухгалтерського обліку на підприємстві належать до компетенції його власника або уповноваженого органу [8].

В Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» прописано методи нарахування амортизації на нематеріальні активи, розрахунки амортизації, строки нарахування амортизації [10].

Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи» визначає методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про нематеріальні активи і незавершені капітальні інвестиції в нематеріальні активи та розкриття інформації про них у фінансовій звітності. Однак норми цього Положення не поширюються на гудвіл та операції з нематеріальними активами, особливості обліку яких визначаються іншими положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку [11].

Відповідно до Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій для обліку нематеріальних активів застосовується рахунок 12 «Нематеріальні активи».

За дебетом рахунку 12 «Нематеріальні активи» відображається придбання або отримання в результаті розробки (від інших фізичних або юридичних осіб) нематеріальних активів, які обліковуються за первісною вартістю, та сума дооцінки таких активів, за кредитом - вибуття внаслідок продажу, безоплатної

передачі або неможливості отримання підприємством надалі економічних вигод від його використання та сума уцінки нематеріальних активів.

Рахунок 12 «Нематеріальні активи» має такі субрахунки: 121 «Права користування природними ресурсами»; 122 «Права користування майном»; 123 «Права на комерційні позначення»; 124 «Права на об'єкти промислової власності»; 125 «Авторське право та суміжні з ним права»; 127 «Інші нематеріальні активи» [6].

Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 38 «Нематеріальні активи» визначає обліковий підхід до нематеріальних активів, які конкретно не розглядаються в іншому Стандарті. Цей Стандарт вимагає від суб'єкта господарювання визнавати нематеріальний актив, якщо і тільки якщо він відповідає певним критеріям. Стандарт також визначає, як оцінювати балансову вартість нематеріальних активів і вимагає розкриття певної інформації про нематеріальні активи [4].

Закон України «Про аудиторську діяльність» визначає правові засади здійснення аудиторської діяльності в Україні і спрямований на створення системи незалежного фінансового контролю з метою захисту інтересів користувачів фінансової та іншої економічної інформації [7].

Міжнародні стандарти аудиту (МСА) - міжнародні професійні стандарти для здійснення аудиторської діяльності. Вони видаються Міжнародною федерацією бухгалтерів через Раду з Міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості.

Призначення стандартів полягає у забезпеченні:

- високого рівня гарантій щодо якості аудиторських послуг;
- високого іміджу професії аудитора;
- взаємозв'язку між окремими елементами та процесами аудиторського циклу;
- вирішення спірних питань між аудиторами та замовниками їх послуг, встановлення рівня відповідальності аудиторів;

- розуміння користувачів аудиторської інформації процесу аудиторської перевірки [3].

Отже, досягнення повноти та достовірності облікової інформації про нематеріальні активи можливе не тільки за допомогою рахунків обліку та діючих стандартів, але й за умови максимальної узгодженості законодавчого регулювання обліку та аудиту об'єктів нематеріальних активів.

Здійснивши аналіз джерел нормативного регулювання обліку та аудиту нематеріальних активів, узагальнивши дані, наводимо схему нормативної бази нематеріальних активів (рис. 2).

Проведений аналіз опрацьованих джерел щодо нормативного забезпечення обліку та аудиту нематеріальних активів дозволяє виокремити ряд існуючих проблем, а саме:

- відсутність єдиного визначення поняття «нематеріальні активи»;
- відсутність єдиної економічної класифікації нематеріальних активів;
- неузгодженість важливих положень окремих документів нормативно-правового забезпечення, що визначають методику обліку нематеріальних активів [9].

Висновки з проведеного дослідження. З наведеного вище можна зробити висновок, що незважаючи на адаптацію вітчизняної практики обліку та аудиту до міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, звітності та аудиту на сьогодні зберігаються національні відмінності в обліку нематеріальних активів. Тому нагальною потребою залишаються питання реформування бухгалтерського обліку і аудиту та створення відповідної нормативної бази.

Приймаючи до уваги існуючі проблеми щодо нормативного забезпечення обліку та аудиту нематеріальних активів підприємства вважаємо за доцільне запропонувати наступні шляхи їх вирішення, а саме:

- гармонізація нормативного обліку нематеріальних активів до міжнародних стандартів;
- визначення єдиних критеріїв ідентифікації нематеріальних активів.

- розробка методики аудиту нематеріальних активів.
- постійне оновлення та удосконалення законодавчої бази, що регулює захист авторських, ліцензійних та патентних прав тощо.

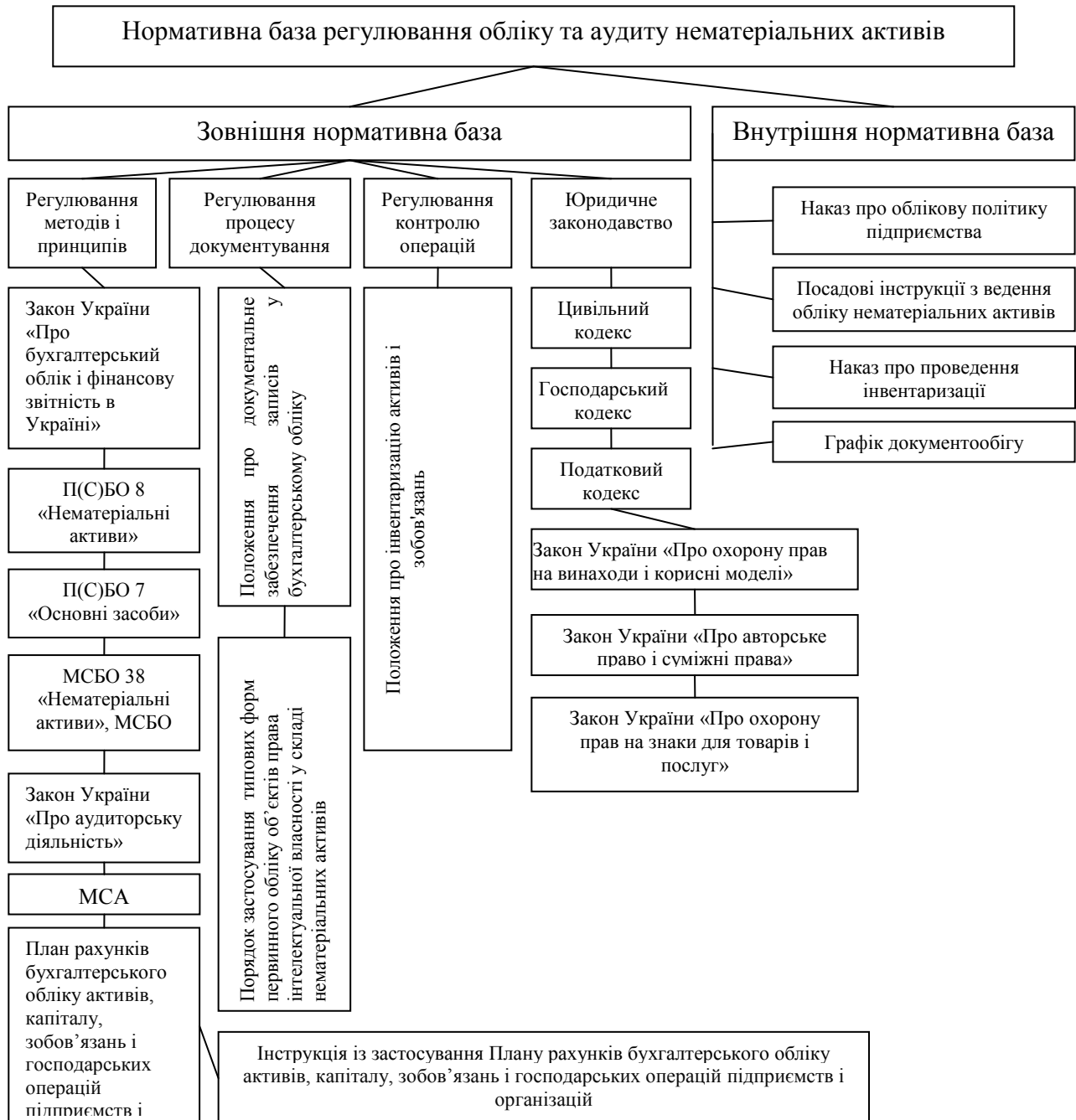


Рис. 2. Нормативна база регулювання обліку та аудиту нематеріальних активів підприємства

Бібліографічний список:

1. Диба В.М. Гармонізація обліку і оцінки нематеріальних активів з міжнародними стандартами // Фінанси, облік і аудит. - 2013. Випуск 1 (21). – с. 244-255.
2. Куцик П.О. Особливості ідентифікації нематеріальних активів у банківському секторі // Науковий вісник Полтавського університету економіки і торгівлі. – 2013. – № 4 (60). – с. 165-171.
3. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: видання 2013 р. [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://apu.com.ua/msa?layout=edit&id=783>- Назва з екрану.
4. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 38 «Нематеріальні активи» від 01.01.2012 р. [Електронний ресурс] / Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_050. - Назва з екрану.
5. Олендій О.Т. Методичні засади проведення аудиту нематеріальних активів / О.Т. Олендій, І.К. Шушакова // Інноваційна економіка. – 2013. - № 5 [43]. – с. 291-297.
6. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій затверджений постановою Міністерства юстиції України від 26.07.2004 р. № 918/9517 [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0918-04>. - Назва з екрану.
7. Про аудиторську діяльність: Закон України від 22.04.1993 р. № 3125-XII [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/3125-12>- Назва з екрану.
8. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>. - Назва з екрану.
9. Побережець О.В. Ідентифікація та класифікація нематеріальних активів та проблеми їх визначення / О.В. Побережець, К.В. Іванова // Економіка: реалії часу. – 2012. - № 2 (3). – с. 98-104.

10. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затверджений наказом Міністерства фінансів України від 27.04.00 р. № 288/4509 [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>. - Назва з екрану.

11. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи», затверджений наказом Міністерства фінансів України від 18.10.99 р. № 242 [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99>. - Назва з екрану.

12. Рилєєв С. В. Нематеріальні активи: окремі нормативно-правові аспекти обліку / С.В. Рилєєв, А.Л. Романчук // Науковий вісник Буковинського державного фінансово-економічного університету. Економічні науки. – 2013. – Вип. 1. – С. 368-374.

13. Ярміш О.В. Облік нематеріальних активів по міжнародним і національним стандартам [Електронний ресурс] / Режим доступу: http://www.rusnauka.com/35_OINBG_2012/Economics/7_122052.doc.htm. - Назва з екрану.