

УДК 657:331

Шендригоренко М.Т.
*кандидат економічних наук, доцент кафедри обліку та аудиту
Донецького національного університету економіки і торгівлі
імені Михайла Туган-Барановського*

НЕМАТЕРІАЛЬНІ АКТИВИ ПІДПРИЄМСТВА ЯК ОБ'ЄКТ ОБЛІКУ ТА АУДИТУ

INTANGIBLE ASSETS AS AN OBJECT ENTERPRISE OF ACCOUNTING AND AUDITING

АНОТАЦІЯ

У статті обґрунтовано необхідність дослідження класифікаційних ознак нематеріальних активів. Узагальнено відмінності з визначення класифікації нематеріальних активів за національними нормативними документами та Міжнародним стандартом бухгалтерського обліку 38. Конкретизовано переваги використання системи SAP R/3 для автоматизації облікового процесу на гірничозбагачувальних підприємствах Криворіжжя. Надано характеристику модулям «Управлінський облік і звітність», «Фінанси» системи SAP R/3, які використовуються для автоматизації управлінського обліку. Надано пропозиції з визначення етапів аудиторської перевірки операцій із нематеріальними активами.

Ключові слова: нематеріальний актив, об'єкт обліку, П(С)БО 8, SAP R/3, внутрішній аудит.

АННОТАЦИЯ

В статье обоснована необходимость исследования классификационных признаков нематериальных активов. Обобщены отличия по определению нематериальных активов по национальным нормативным документам и Международному стандарту бухгалтерского учета 38. Конкретизированы преимущества использования системы SAP R/3 для автоматизации учетного процесса на горно-обогатительных предприятиях Криворожья. Приведена характеристика модулей «Управленческий учет и отчетность», «Финансы» системы SAP R/3, использующихся для автоматизации управленческого учета. Даны предложения по определению этапов аудиторской проверки операций с нематериальными активами.

Ключевые слова: нематериальный актив, объект учета, П(С)БУ 8, SAP R/3, внутренний аудит.

ANNOTATION

In this article it research the necessity classification features of intangible assets. It generalized differences to determine the classification of intangible assets by national normative documents and International Accounting Standard 38. It concretized advantages of the SAP R / 3 to automate the accounting process for mining companies in city Kryvyi Rih. It shows the characteristics modules of «Management Accounting and Reporting», «Finance» of the system SAP R / 3 which is used for the automation of the administrative account. It submit proposals to determine the stages of the audit operations with intangible assets.

Keywords: intangible asset, accountability unit, Ukraine GAAP № 8, SAP R / 3, internal audit.

Постановка проблеми. Орієнтування України на вимоги європейського ринку потребує опанування власниками нових підходів до ефективного управління діяльністю виробничого підприємства. Одним із найважливіших напрямів підвищення ефективності функціонування підприємства є необхідність удосконалення системи обліку, управління та аудиту нематеріальних активів.

Нині неможливо уявити собі функціонуюче підприємство, яке б не використовувало такі

елементи, як реєстрація торгової марки, авторського права, винаходу, web-сайту. З одного боку, нематеріальні чинники все активніше використовуються в усіх сферах діяльності, що сприяють інноваційному розвитку, а з іншого – активно розглядаються науковцями та управлінцями для більш точного визначення своєї сутності та подальшого вдосконалення організації обліку і методики їх аудиту.

Дослідження теоретичних положень та діючої практики бухгалтерського обліку й аудиту нематеріальних активів дало змогу визначити низку не вирішених проблем, які гальмують процес управління і знижують ефективність використання вказаних активів. До таких проблем можна віднести: дискусійність визначення, ідентифікації, класифікації нематеріальних активів; спірний аспект послідовності аудиту нематеріальних активів за умови функціонування системи ERP SAP R/3 тощо.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблеми та особливості обліку, аудиту нематеріальних активів є предметом досліджень багатьох науковців, серед них: С.Ф. Голов, Т.Н. Кондрашова, Т.М. Ткаченко, О.Ф. Вербило, О.В. Басенко, О.І. Єрмак, І.В. Шкурат, М.В. Півторак, Д.Г. Тростенюк, В.С. Лень, О.В. Зінкевич та ін. Вивчення теоретичних положень та опублікованих праць вітчизняних і зарубіжних економістів за даною проблематикою дали змогу зробити висновок, що в чинних нормативних документах не охоплено поясненням питання, які виникли у зв'язку з реформуванням обліку нематеріальних активів.

Методологічні принципи формування в бухгалтерському обліку інформації про нематеріальні активи, незавершені капітальні інвестиції в нематеріальні активи та розкриття інформації про них визначає П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [1]. У процесі ведення обліку і здійснення аудиту слід користуватися Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку нематеріальних активів № 1327 [2], а також нормами Податкового кодексу України [3]. На міжнародному рівні діє Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 38 «Нематеріальні активи» [4].

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Дослідження теорії і практики ведення обліку, аудиту нематеріальних

активів виявили низку проблемних питань, що потребують конкретизації і вирішення.

Слід зазначити, що актуальними питаннями залишаються визначення, ідентифікація, класифікація нематеріальних активів. Науковцями пропонуються різні ознаки класифікації нематеріальних активів, але для фінансового обліку та фінансової звітності вони не так важливі, корисними вони можуть бути для управлінського обліку та аналізу нематеріальних активів. У цілому неоднозначність трактування основних понять призводить до того, що інформація про нематеріальні активи у фінансовій звітності не відповідає її принципам і не може бути корисною користувачам фінансової звітності в прийнятті ними управлінських рішень.

Мета статті полягає у відстеженні актуальних і проблематичних аспектів обліку й аудиту нематеріальних активів, визначенні напрямів підвищення ефективності організації обліку й аудиторської перевірки операцій із нематеріальними активами, які відповідали би сучасним завданням управління господарськими процесами і були адаптовані до особливостей діяльності підприємств.

Досягнення зазначеної мети передбачає конкретизацію завдань, а саме: визначення класифікаційних ознак нематеріальних активів; розгляд функціональних модулів ERP SAP R/3, розроблених для автоматизації управлінського обліку, а також обґрунтування переваг їх практичного застосування у господарській діяльності підприємств; конкретизація послідовності дій аудитора в процесі перевірки операцій із нематеріальними активами.

Виклад основного матеріалу дослідження. Важливим питанням організації обліку нематеріальних активів є їх класифікація, яка необхідна, по-перше, для розкриття інформації про нематеріальні активи у фінансовій звітності, а по-друге, суттєво важлива для управлінського обліку та аналізу використання нематеріальних активів, а також для складання фінансової звітності.

Відповідно до П(С)БО 8 [1]:

– для бухгалтерського обліку нематеріальні активи класифікуються за групами, кожній групі нематеріального активу відповідає певний субрахунок, при цьому назва субрахунку відповідає назві групи;

– для відображення інформації про нематеріальні активи в Примітках до фінансової звітності вони поділяються на нематеріальні активи, створені власними силами та отримані іншим шляхом за ознакою «за способом отримання».

Результати проведеного дослідження нормативних документів дають підстави констатувати, що підхід до класифікації нематеріальних активів згідно з П(С)БО 8 і МСБО 38 має певні відмінності. Зокрема:

– згідно з П(С)БО 8, нематеріальні активи поділяються на групи. Група нематеріальних активів – сукупність однотипних за призначенням та умовами використання нематеріальних активів;

– згідно з МСБО 38, нематеріальні активи поділяються на класи. Клас нематеріальних активів – група активів, подібних за характером використання в діяльності суб'єкта господарювання;

– згідно з П(С)БО 8, група нематеріальних активів включає групу прав, тобто об'єктом обліку є права на нематеріальні активи, а не самі об'єкти нематеріальних активів;

– згідно з П(С)БО 8, наводиться перелік об'єктів нематеріальних активів, яких необхідно використовувати в обліку;

– згідно з МСБО 38, наводиться перелік видів нематеріальних активів як приклад.

Облік нематеріальних активів, відповідно до П(С)БО 8 та Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, ведеться по кожному об'єкту за такими групами: права користування природними ресурсами; права користування майном; права на комерційні позначення; права на об'єкти промислової власності; авторське право та суміжні з ним права; інші нематеріальні активи [1; 5].

У Методичних рекомендаціях із бухгалтерського обліку нематеріальних активів наведено сім груп нематеріальних активів, сьома група – це незавершені капітальні інвестиції в нематеріальні активи [2].

У Податковому кодексі України наведено шість груп нематеріальних активів, які співпадають із групами та об'єктами відповідно до П(С)БО 8. Існує тільки одне доповнення для об'єктів групи 2 – «крім права постійного користування земельною ділянкою» [3].

Отже, класифікація нематеріальних активів, відповідно до П(С)БО 8, за групами та за способом отримання відповідає вимогам бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Однак аналіз об'єктів нематеріальних активів за групами, виділення ознак класифікації за групами потребують подальших досліджень.

За сучасних умов господарювання без налагодженого обліку та управління нематеріальними активами в Україні перспективи прискореного розвитку галузей промисловості у сфері вдосконалення технологій зменшуються.

Треба наголосити, що потужною системою планування ресурсів підприємства (ERP) є SAP (з нім. Systeme, Anwendungen, Produkte in der Datenverarbeitung – Системи, Прикладні модулі та Продукти в області обробки даних).

SAP ERP забезпечує глобальне планування потреб у ресурсах підприємства із застосуванням спеціалізованого управління потоками операцій. Програмні комплекси типу ERP (у т. ч. SAP ERP) включають окремі системи для управління бек-офісом (системами управління виробництвом, фінансами, персоналом, збутом чи матеріальними потоками) [7].

Однією з ключових переваг побудови ERP SAP R/3 є наявність умови охоплення усіх напрямів діяльності компанії, інтегрованої у ре-

альному часі, що дає змогу замінити більшість поодиноких використовуваних систем та спростити подальший технологічний розвиток компанії, оскільки періодичне оновлення відбувається комплексно для всіх модулів системи [8].

У фінансовій сфері специфічними для даного програмного комплексу є такі переваги:

- комплексний контроль над усіма фінансовими операціями в реальному часі, що забезпечує отримання повної та оперативної інформації;

- повна прозорість фінансової звітності для керівництва та інвесторів;

- спрощення процесу закриття періоду за допомогою покращеного доступу до автоматизації всіх операцій, пов'язаних із закриттям;

- об'єднання у єдиний процес планування, аналізу та підготовки звітності за головними показниками ефективності підприємства, що забезпечує оптимізацію внутрішньої облікової політики підприємства, чіткий управлінський облік та об'єктивний аналіз результатів фінансово-господарської діяльності;

- допомога керівництву у забезпеченні зростання економічної вартості компанії та її інвестиційної привабливості.

Система SAP R/3, яка використовується на гірничозбагачувальних підприємствах Криворіжжя, складається з набору прикладних модулів, які підтримують різні бізнес-процеси компанії та інтегровані між собою в масштабі реального часу. Компонентами ERP SAP R/3, які супроводжують ведення бухгалтерського та управлінського обліку, є модулі «Фінанси» (FI) та «Управлінський облік і звітність» (CO) відповідно [9, с. 50]. Різниця між модулями полягає у тому, що облік у них ведеться на різних рівнях: у «Фінансах» – на рівні балансової одиниці, тобто юридичної особи, а в «Управлінському обліку і звітності» – на рівні об'єктів контролю. Це пояснюється різницею між природою управлінського та фінансового обліку, адже управлінський облік правильно буде називати внутрішнім обліком, а фінансовий облік є зовнішнім обліком. Проте саме управлінський облік визначає, збирає, вимірює, класифікує та повідомляє інформацію, яка буде корисною для внутрішніх користувачів у процесах планування, контролю та прийняття рішень.

Модуль CO забезпечує облік витрат і прибутку підприємства і включає в себе сім підкомпонентів та інтегрований з усіма функціональними модулями SAP R/3. Система автоматично контролює цілісність даних, стежачи за тим, щоб усі суми рахунків фінансової бухгалтерії («Фінанси») збігалися із сумами всіх аналогічних рахунків по всіх об'єктах контролю («Управлінський облік і звітність»). Цим виключається подвійний рахунок під час перерозподілу витрат на об'єкти контролю. Модуль має у своєму розпорядженні могутню систему планування, важливою особливістю якої є можливість одночасного супроводу декількох версій

плану. Це означає, що можна реалізувати не тільки різні сценарії управління, але й робити оперативний аналіз ситуації в режимі зміни комбінацій умов.

У складі модуля «Управлінський облік і звітність» доцільно виділити ще один важливий помічник для бухгалтерів та керівників, які орієнтуються на ефективне використання корпоративних ресурсів у довгостроковій перспективі. Це велика бібліотека форм типових звітів, що дають змогу представляти дані як по всіх параметрах об'єктів контролю, так і по пунктах порівняння «план-факт». Звіти підтримують розвинену систему посилань на первинні документи (проводки) різних модулів R/3. Із будь-якого поля у звіті можна одержати всю історію формування значення поля з указівкою як номерів первинних документів (проводок) і сум, так і імен виконавців. У R/3 існують засоби модифікації існуючих і розробки нових форм звітів.

Модуль «Фінанси» в SAP Business One покликаний організувати ефективний рух фінансових ресурсів та забезпечити реалізацію всіх фінансових відносин у компанії.

На підставі проведеного дослідження конкретизуємо основні переваги використання SAP Business One у сфері керування фінансами:

- забезпечується поліпшення показників оборотності капіталу, дебіторської та кредиторської заборгованості;

- забезпечується повна і точна картина фінансового стану компанії в режимі реального часу;

- скорочується швидкість обробки фінансових документів;

- ліквідується дублювання введення однієї і тієї ж інформації бухгалтерської, фінансової та планово-економічної службами компанії, що робить інформацію достовірною та оперативною;

- зменшується кількість помилок ручної обробки;

- за допомогою зовнішніх доповнень до системи може бути забезпечена можливість взаємодії з іншими з інформаційними системами.

Теоретичні дослідження економічних джерел інформації та практичного матеріалу дають змогу констатувати, що внутрішній контроль (аудит) нематеріальних активів у сучасних умовах консалтингу та управління відіграє важливу роль у досягненні як стратегічних, так і оперативних цілей, які спрямовані на підвищення конкурентоспроможності та ефективне управління підприємством.

Із метою підвищення ефективності внутрішнього аудиту нематеріальних активів на підприємствах пропонується проведення перевірок за такими етапами.

1. На першому етапі внутрішньому аудиту необхідно провести перевірку обґрунтованості віднесення об'єктів до нематеріальних активів. Основною метою перевірки обґрунтованості віднесення об'єктів до нематеріальних активів є пе-

ревірка дотримання умов ідентифікації об'єктів як нематеріальних активів під час їх прийняття до бухгалтерського обліку на підприємстві.

Увагу під час проведення внутрішнього аудиту слід приділити перевірці документів на можливі помилки, а також зіставлення даних, які підтверджують існування нематеріальних активів, із даними документів, що підтверджують право підприємства на конкретний об'єкт нематеріальних активів і даними платіжних документів.

2. Другий етап перевірки – з'ясування правильності проведення інвентаризацій нематеріальних активів та відображення їх результатів у бухгалтерському обліку підприємства.

Основна мета перевірки – отримання достатніх доказів того, що на підприємстві проводяться обов'язкові і періодичні інвентаризації нематеріальних активів і оформляються інвентаризаційні документи згідно з Положенням про проведення інвентаризації активів та зобов'язань № 879 [10].

Проведення інвентаризації нематеріальних активів аудитором повинно здійснюватися шляхом:

- перевірки документів, які підтверджують існування об'єктів нематеріальних активів і прав організації на них;
- аналізу здатності конкретних об'єктів нематеріальних активів приносити економічні вигоди організації;
- перевірки правильності оформлення інвентаризаційних документів та відображення результатів інвентаризації в бухгалтерському обліку.

3. На третьому етапі аудитор, використовуючи документальні методи перевірки, визначає правильність оформлення операції з нематеріальними активами в первинних бухгалтерських документах. Основна мета вказаної перевірки полягає в отриманні внутрішнім аудитором впевненості в тому, що на підприємстві наявна вся первинна документація, пов'язана з рухом нематеріальних активів.

4. Четвертий етап аудиторської перевірки передбачає визначення правильності і своєчасності відображення в обліку операцій із формування первісної вартості нематеріальних активів та визначення термінів їх корисного використання.

5. Перевірка правильності нарахування амортизаційних відрахувань по нематеріальних активах здійснюється на п'ятому етапі.

6. На шостому етапі аудитор має провести перевірку правильності відображення переоцінки нематеріальних активів.

7. На сьомому етапі аудитору необхідно перевірити документи, в яких відтворено операції з вибуття нематеріальних активів (договори, інвентарні картки, акти вибуття (ліквідації) об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів, податкові накладні, акти комісії з оцінки та списання нематеріальних активів, накази керівника організації про списання нематеріальних активів тощо).

8. На восьмому етапі аудитором має здійснюватися ретельна перевірка повноти розкриття інформації про нематеріальні активи у фінансовій звітності підприємства.

9. На дев'ятому етапі аудитор узагальнює результати перевірки операцій із нематеріальними активами.

10. Десятий етап повинен передбачати визначення резервів щодо підвищення ефективності використання нематеріальних активів на підприємстві.

Висновки. Отже, незважаючи на інтеграцію світової економіки, і донині зберігаються національні відмінності в обліку нематеріальних активів, тому нагальною потребою є подальше реформування бухгалтерського обліку та створення відповідної нормативної бази. Враховуючи низку проблем з обліку та аудиту нематеріальних активів та необхідності їх вирішення, виділено такі шляхи їх подолання:

- визначення єдиних критеріїв ідентифікації нематеріальних активів;
- узгодження законодавчого регулювання нематеріальних ресурсів;
- забезпечення ефективного процесу організації і порядку проведення внутрішнього аудиту нематеріальних активів на підприємстві.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи»: Наказ Міністерства фінансів України від 18.10.1999 № 242 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://rada.gov.ua>.
2. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку нематеріальних активів: Наказ Міністерства фінансів України від 16.11.2009 № 1327 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua>.
3. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
4. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 38 «Нематеріальні активи» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_050/page.
5. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій підприємств та організацій: Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.99 № 291 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://rada.gov.ua>.
6. Про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій підприємств та організацій: Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 № 291 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/>.
7. SAP R/3 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://erpexpert.com.ua>.
8. Бойко І.Т. SAP R/3 / І.Т. Бойко [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://unicyb.kiev.ua>.
9. Резниченко Н. Тихою САПою / Н. Резниченко // *Контракти*. – 2010. – № 1. – С. 48–54.
10. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань: Наказ Міністерства фінансів України від 2.09.2014 № 879 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/>.