

Список літератури

1. Василик О. Д. Теорія фінансів : підручник / О. Д. Василик. – К. : НІОС. – 2001. – 416 с.
2. Василик О. Д. Державні фінанси України : навч. посібник / О. Д. Василик, К. В. Павлюк. – К. : Вища школа, 2007. – 383 с.
3. Опарін В. М. Фінанси (Загальна теорія) : навч. посібник / В. М. Опарін. – 2-ге вид., доп. і перероб. – К. : КНЕУ, 2005. – 240 с.
4. Романенко О. Р. Фінанси : підручник / О. Р. Романенко. – К. : ЦНЛ, 2006. – 312 с.
5. Фінанси підприємств : підручник / А. М. Поддєрьогін [та ін.] ; кер. кол. авт. і наук. ред. проф. А. М. Поддєрьогін. – 5-те вид., перероб. та допов. – К. : КНЕУ, 2004. – 546 с.
6. Фінанси підприємств : підручник / Л. О. Лігоненко [та ін.]. – К. : КНТЕУ, 2006. – 491 с.
7. Брайчева Т. В. Государственные финансы / Т. В. Брайчева. – СПб : Питер, 2008. – 288 с.
8. Базилевич В. Д. Державні фінанси : навч. посібник / В. Д. Базилевич, Л. О. Баластрик ; за заг. ред. В. Д. Базилевича. – К. : Атика, 2007. – 368 с.
9. Финансы предприятий : учебник для вузов / Н. В. Колчина [и др.]. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2005. – 447 с.
10. Финансы : учебник для вузов / под ред. проф. Л. А. Дробозиной. – М. : ЮНИТИ, 2004. – 527 с.
11. Фінансова енциклопедія / О. П. Орлюк [та ін.] ; за заг. ред. О. П. Орлюк. – К. : Юрінком Інтер, 2008. – 472 с.

Отримано 30.10.2012. ХДУХТ, Харків.

© О.П. Близнюк, А.П. Горпинченко, 2012

УДК 657.121.3: 658.114

Н.С. Акімова, проф.

Т.А. Наумова, канд. екон. наук

Н.С. Герасимова, ст. викл.

ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ АУДИТУ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ ТОРГОВЕЛЬНИХ ПІДПРИЄМСТВ

Визначено особливе місце торговельної діяльності в народному господарстві України. Розглянуто організацію аудиторської перевірки на підприємствах торгівлі та визначено методичні аспекти аудиту нематеріальних активів.

Определено особое место торговой деятельности в народном хозяйстве Украины. Рассмотрена организация аудиторской проверки на

предприятиях торговли и определены методические аспекты аудита нематериальных активов.

Defined By a special place of trading activity in the economy of Ukraine. Consider the organization of the audit in trade and methodological aspects of the audit identified intangible assets.

Постановка проблеми у загальному вигляді. У ринкових умовах система господарювання підприємства характеризується все більшим ускладненням структури, що зумовлено розширенням масштабів діяльності, збільшенням кількості структурних елементів управління та розмаїттям їх зв'язків між собою. Орієнтування України на вимоги європейського ринку потребує опанування власниками нових підходів до управління ефективністю діяльності торговельного підприємства. Одним із найважливіших напрямів підвищення ефективності функціонування підприємства є необхідність удосконалення системи управління нематеріальними активами як важливої складової оборотних активів торговельного підприємства. Важливу роль у реалізації цього завдання управління відіграє подальше вдосконалення аудиту нематеріальних активів.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Фундаментальні питання бухгалтерського обліку нематеріальних активів досліджували як вітчизні науковці: В. Бражна, Н.Г. Виговська, С.Ф. Голов, І.П. Житна, В.П. Завгородній, М.В. Кужельний, Л.П. Кулаковська, В.Б. Моссаковський, С.Й. Сажинець, В.В. Сопко, Н.М. Ткаченко, так і зарубіжні – Х.А. Андерсен, Белверд Е. Нідлз, М.Ф. Ван Бреда, Глен А. Велш, Д. Колдуелл, В.Ф. Палій, З.С. Хендриксен, А.Д. Шеремет, Л.З. Шнейдман та ін.

В останні роки в Україні зроблено величезну роботу як із формування законодавчої бази обліку та аудиту, так і з реалізації його основних принципів. Проте на сьогодні організація бухгалтерського обліку і аудиту не повною мірою відповідає сучасним вимогам. Не завжди забезпечується належна комплексність вирішення завдань. Зокрема, інформація, яка дозволяє приймати відповідні управлінські рішення, формується недостатньо оперативно, нерідко аналітичні роботи виконуються поверхово без необхідних висновків і пропозицій. Актуальність указаних проблем, їх практичне значення та недостатнє теоретичне й методичне опрацювання зумовили вибір теми, мети, завдань та основних напрямів дослідження.

Мета та завдання статті. Метою статті є визначення методики проведення аудиту нематеріальних активів та найсуттєвіших аспектів

їх організації на вітчизняних торговельних підприємствах. Для досягнення мети були поставлені такі завдання:

- дослідити організаційні аспекти аудиту на торговельних підприємствах;
- обґрунтувати пропозиції різних авторів щодо термінології, що визначає елементи аудиторського ризику;
- зробити власні рекомендації стосовно методики проведення аудиту нематеріальних активів торговельних підприємств.

Виклад основного матеріалу дослідження. Розвиток роздрібно́ї торгівлі в сучасних ринкових умовах передбачає створення та розвиток конкурентного середовища, подолання монополізму на ринку оптових закупівель і продажу. Він вирішує багато важливих питань таких, як: припинення спаду та стабілізація обсягів операцій, упровадження активних форм просування вітчизняних товарів та забезпечення потреб ринку країни в товарах. Таким чином, торгова діяльність займає особливе місце в народному господарстві України. Тому актуальним є вивчення особливостей обліку та аудиту операцій роздрібно́ї торгівлі. З метою забезпечення якості перевірки, об'єктивності аудиторського висновку виникає потреба розробки системного підходу щодо планування та проведення аудиту операцій із нематеріальними активами.

Метою аудиту нематеріальних активів є встановлення дотримання підприємством методики їх обліку згідно з вимогами нормативних актів, які регулюють формування собівартості продукції (товарів, робіт, послуг) і фінансових результатів, а також відповідних стандартів, які визначають правила їх обліку, зокрема П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [11].

Основними завданнями аудиту нематеріальних активів є дослідження: питань документального оформлення наявності об'єктів нематеріальних активів; правильності відображення їх початкової балансової вартості; організації обліку нематеріальних активів; правильності ведення аналітичного та синтетичного обліку нематеріальних активів, нарахування їх зносу; правильності списання об'єктів нематеріальних активів із балансу; відповідності показників синтетичного та аналітичного обліку та їх зносу даним Головної книги та звітності тощо [11].

Під час перевірки операцій із нематеріальними активами аудитор слід звернути особливу увагу на наступне:

- правильність та обґрунтованість включення об'єктів до складу нематеріальних активів;

- документальне оформлення факту наявності об'єкта нематеріальних активів;
- правильність відображення первісної оцінки вартості нематеріальних активів;
- дотримання вимог законодавства під час списання об'єкта нематеріальних активів з балансу підприємства;
- нарахування амортизації на об'єкти нематеріальних активів;
- правильність ведення синтетичного й аналітичного обліку нематеріальних активів. Нормативну базу, яка регулює порядок здійснення аудиту нематеріальних активів, розподіляють на зовнішню та внутрішню.

Зовнішня нормативна база – це відповідні закони, положення, методичні матеріали з обліку та звітності, оподаткування, а також аудиторські правила (стандарти). Ці нормативні акти необхідні аудиторів, щоб виявити відповідність ведення бухгалтерського обліку та складання звітності, проведення аналізу, складання висновку. Внутрішня нормативна база – це Наказ про облікову політику, різноманітні методичні та інструкційні матеріали з організації обліку на конкретному підприємстві. Вони підлягають аналізу й зіставленню з чинною методологією обліку [10].

Основними джерелами інформації для аудиту нематеріальних активів є: Наказ про облікову політику підприємства; акт інвентаризації нематеріальних активів; Наказ про призначення постійно діючої інвентаризаційної комісії; договори про надходження; ліцензійні угоди; картки обліку нематеріальних активів; опис карток обліку нематеріальних активів; акти про ліквідацію об'єктів інтелектуальної власності; акти приймання-передачі нематеріальних активів; рахунки-фактури; первинні облікові документи з надходження й вибуття нематеріальних активів; угоди (виключна, невиключна, відкрита ліцензія), авторські угоди (про передачу виключних, невиключних прав на користування творами мистецтва, науки, літератури), угоди комерційної концесії та інші аналогічні угоди, укладені відповідно до чинного законодавства України; документи, які підтверджують практичне використання даних об'єктів у виробництві продукції (виконання робіт, надання послуг) підприємством або у виробничих процесах і технологіях підприємства; розрахунок визначення ринкової вартості об'єктів нематеріальних активів; інші документи, необхідні для проведення аудиту.

Згідно із законом України "Про аудиторську діяльність" аудитор повинен планувати свою роботу так, щоб ефективно провести аудиторську перевірку [6]. Планування має ґрунтуватися на

попередньому вивченні особливостей бізнесу клієнта. Планування аудиторської перевірки регламентується Міжнародним стандартом аудиту 300 "Планування". За МСА 300 планування означає розробку загальної стратегії та детального підходу до очікуваного характеру, часу та обсягу аудиту [5]. Планування аудиту має проводитися аудитором відповідно до принципів проведення аудиту, визначених МСА 100 "Завдання з надання впевненості" [5], МСА 200 "Мета та загальні принципи перевірки фінансових звітів" [5], а також з урахуванням комплексності, безперервності та оптимальності планування.

Під час підготовки загального плану аудиту (у міжнародній практиці – Плановий меморандум (Planning Memorandum, скорочено "PlanMemo") можна виділити три основні етапи: попереднє планування, підготовка та складання загального плану аудиту, визначення стратегії аудиту з урахуванням вимог МСА 320 "Суттєвість в аудиті" [5], МСА 400 "Оцінка ризиків та внутрішній контроль" [5], "Аналітичні процедури" (МСА 520) [5], "Аудиторська вибірка та інші процедури вибіркової перевірки" (МСА 530) [5], "Використання роботи іншого аудитора" (МСА 600) [5]; підготовка й складання програми аудиту – формування аудиторських доказів (МСА 500) [5].

Види, зміст та час проведення зафіксованих у програмі аудиторських процедур мають збігатися з показниками загального плану аудиту. Програма аудиту – це детальний перелік змісту аудиторських процедур, необхідних для практичної реалізації плану аудиту. Її рекомендовано складати у вигляді програм-тестів внутрішнього контролю та безпосередньо програм аудиторських процедур.

Під час перевірки нематеріальних активів аудитор має оцінювати суттєвість у взаємозв'язку з аудиторським ризиком. Суттєвість в аудиті регулюється Міжнародним стандартом аудиту 320 [5]. Аудитор повинен оцінювати суттєвість визначаючи вид, розрахунок часу та обсягу аудиторських процедур; оцінюючи наслідки викривлень.

Завершальним етапом аудиту є складання аудиторського висновку, тобто аудитор оформляє результати своєї перевірки у вигляді висновку та звіту. Аудиторський висновок – це офіційний документ, засвідчений підписом та печаткою аудитора, аудиторської фірми, який складається в установленому порядку та містить висновок щодо достовірності звітності, повноти й відповідності чинному

законодавству та встановленим нормативам бухгалтерського обліку фінансово-господарської діяльності [9].

Внутрішній аудит здійснюється всередині самої організації за вимогою керівництва підприємства аудиторами, які працюють у цій організації, і тією чи іншою мірою виконання їхніх функцій залежить від впливу керівництва підприємства. Тому внутрішній аудит не можна вважати незалежним і об'єктивним. Проте це не зменшує його значення та важливості як невід'ємної частини контролю. Внутрішній аудит – складова системи внутрішньогосподарського контролю підприємства. Питання організації служби внутрішнього аудиту досліджують вітчизняні наукові працівники, а саме А. Аренс, Н.І. Дорош, О.В. Ковалева, В.С. Рудницький, А.Ж. Пшенічна [1; 3; 4; 8; 10]. Потреба у внутрішньому аудиті нематеріальних активів виникає у зв'язку з тим, що система внутрішнього контролю за станом обліку даного об'єкта має тенденцію з плином часу змінюватись, якщо відсутній механізм постійної її верифікації. Петрик О.А. зазначає, що внутрішній аудит проводиться в інтересах керівництва підприємства. Під внутрішнім аудитом він розуміє незалежну діяльність в організації з перевірки та оцінки її роботи в інтересах керівництва. Мета внутрішнього аудиту нематеріальних активів – допомогти працівникам підприємства ефективно використовувати об'єкти інтелектуальної власності та майнових прав у процесі діяльності підприємства. Внутрішній аудит нематеріальних активів проводять аудитори, які безпосередньо працюють у цій організації. Як характерну особливість їх позиції доцільно виокремити думку про те, що в невеликих організаціях, де відсутні штатні аудитори, проведення внутрішнього аудиту можна доручити ревізійній комісії підприємства чи аудиторській фірмі на договірній основі [7].

Білуха М.Т. уявляє внутрішній аудит як невід'ємний і важливий елемент контролю в процесі менеджменту [2]. На його думку, потреба в ньому виникає у великих організацій у зв'язку з тим, що вища ланка керівництва не займається повсякденним контролем діяльності нижчих управлінських структур. Внутрішній аудит – це поточний контроль за здійсненням економічної політики та якістю управління підприємством, він необхідний для запобігання втрати ресурсів, локалізації недоліків, своєчасного попередження фінансових труднощів. Характерною особливістю розуміння суті внутрішнього аудиту М.Т. Білуха є те, що необхідність внутрішнього аудиту існує на великих торговельних підприємствах, судячи з усього, з дво- та більше рівневою структурою управління, для контролю керівництва

вищого рівня за діяльністю керівництва нижчих рівнів, а також те, що це контроль поточний, тобто він здійснюється постійно.

Пшенічна А.Ж., Рудницький В.С. [8; 10], розподіляючи аудит на зовнішній і внутрішній як характерну ознаку внутрішнього аудиту виділяють те, що його проводять штатні аудитори – працівники підприємства. Основне завдання внутрішнього аудиту торговельних підприємств вони вбачають у здійсненні постійного контролю за витратами на підприємстві та в розробці заходів із їх зменшення. Вони також зазначають, що до обов'язків внутрішнього аудитора входить перевірка виконання наказів і розпоряджень керівництва з господарських питань, підготовка різних довідок, проведення поглибленого аналізу господарської діяльності й визначення можливих шляхів поліпшення її результатів.

Більш повно тлумачаться поняття й функції внутрішнього аудиту нематеріальних активів у посібнику В.В. Рядської [9]. По суті в ньому ототожнюються поняття та завдання внутрішнього аудиту та контролінгу. При цьому зазначено, що для тривалої успішної діяльності підприємства життєво важливою умовою є здатність керівництва аналізувати успіх і цілеспрямованими діями забезпечувати його розвиток. Для цього потрібна система зворотного зв'язку, мета якої забезпечувати керівництво всіма даними, необхідними для прийняття рішень. Сума всіх прийомів у цій галузі складає інструментарій концепції внутрішньої аудиторської перевірки чи контролінгу, який дає змогу завчасно передбачати можливі труднощі в подальшій діяльності підприємства.

Аналізуючи наведені вище погляди, слід сказати, що спільним для них є те, що внутрішній аудит нематеріальних активів на торговельних підприємствах здійснюється в інтересах керівництва підприємства. Проте в цьому разі незахищеними залишаються інтереси власників підприємства (засновників, акціонерів, власників), особливо тих, для яких відповідно до чинного законодавства проведення щорічного зовнішнього аудиту не є обов'язковим. До інститутів внутрішнього аудиту належать ревізори, яких призначають власниками економічного суб'єкта, ревізійні комісії, внутрішні аудитори чи групи внутрішніх аудиторів [11].

Результати внутрішнього аудиту нематеріальних активів не можуть вважатися досягнутими до того часу, поки не будуть упроваджені рекомендації та усунуті виявлені відхилення щодо обліку їх наявності та руху.

Висновки. Організаційно-методичні аспекти аудиту нематеріальних активів торговельного підприємства як предмет

наукового дослідження дозволяє одночасно вирішити низку важливих питань, а саме:

– в умовах ринкових відносин стрімко зростає практичне значення аудиту. Враховуючи особливості такої категорії, як нематеріальні активи було визначено сутність та основну мету аудиту об'єкта; уточнено основні завдання аудиту нематеріальних активів;

– особливу увагу приділено дослідженню джерел інформації для аудиту нематеріальних активів залежно від форм обліку, які використовують на підприємстві. Досліджено й уточнено процес оцінювання аудиторського ризику та його взаємозв'язок з суттєвістю.

– у процесі діяльності торговельних підприємств важливого значення набуває форма внутрішнього контролю. Тому особливу увагу приділено внутрішньому аудиту нематеріальних активів. Виявлено характерні його ознаки та умови необхідності, а також визначено основні завдання. Проаналізовано й уточнено типи структур апарату та форми внутрішнього аудиту, притаманні торговельним підприємствам. Відокремлено головну умову ефективності функціонування внутрішньогосподарського аудиту нематеріальних активів торговельних підприємств якою є чітке визначення завдань і постановка цілей, а також вибір стратегії його проведення.

Список літератури

1. Аренс А. Аудит : [пер. с англ.] / А. Аренс, Дж. К. Лоббек. – М. : Фінанси і статистика, 2001. – 552 с.
2. Білуха М. Т. Курс аудиту / М. Т. Білуха. – К. : Вища школа, 2007. – 357 с.
3. Дорош Н. І. Аудит: методологія і організація / Н. І. Дорош. – К. : Знання, 2001. – 224 с.
4. Ковалева О. В. Аудит : учеб. пособие О. В. Ковалева, Ю. П. Константинов. – М. : ПРИОР, 1999. – 272 с.
5. Международные стандарты аудита и Кодекс этики профессиональных бухгалтеров (1999). – М. : ICAR, 2000. – 699 с.
6. Про аудиторську діяльність [Електронний ресурс] : закон України : [затв. наказом Міністерства фінансів України від 14.09.2006 р. № 140-V].– Режим доступу : <www.commerciallaw.com.ua>.
7. Петрик О. А. Організація і методика аудиту підприємницької діяльності / О. А. Петрик. – К. : КНЕУ, 2008. – 472 с.
8. Пшенічна А. Ж. Аудит / А. Ж. Пшенічна. – К. : Центр учбової літератури, 2012. – 535 с.
9. Рядська В. В. Аудит / В. В. Рядська. – К. : Центр учбової літератури, 2009. – 464 с.
10. Рудницький В. С. Внутрішній аудит: методологія, організація / В. С. Рудницький – Тернопіль : Економічна думка, 2000. – 104 с.

11. Янчева Л. Н. Аудит / Л. Н. Янчева, А. П. Гринько, З. А. Макеєва. – К. : КНЕУ, 2005. – 132 с.

Отримано 30.10.2012. ХДУХТ, Харків.

© Н.С. Акімова, Т.А. Наумова, Н.С. Герасимова, 2012.

УДК 657.42

Н.Б. Кашена, канд. екон. наук

Г.Л. Чміль, асп.

КОНЦЕПТУАЛЬНІ ОСНОВИ ОЦІНКИ ВАРТОСТІ КАПІТАЛУ ПІДПРИЄМСТВ РОЗДРІБНОЇ ТОРГІВЛІ

Досліджено теоретичні та методичні аспекти оцінки вартості капіталу підприємства. Запропоновано концептуальну модель оцінки вартості капіталу підприємств роздрібною торгівлі.

Исучены теоретические и методические аспекты оценки стоимости капитала предприятия. Предложена концептуальная модель оценки стоимости капитала предприятий розничной торговли.

Theoretical and methodical aspects of estimation of cost of the capital of the enterprise are studied. The conceptual model of estimation of cost of the capital of the enterprises of retail trade is offered.

Постановка проблеми у загальному вигляді. Глобалізаційні процеси, що відбуваються в економіці України за несприятливих тенденцій відтворення власного капіталу, характерних для більшості вітчизняних підприємств суб'єктів господарювання (збитковість, дефіцит власних фінансових ресурсів, низький рівень ефективності та оборотності капіталу, висока кредиторська заборгованість тощо), потребують змін у системі фінансового управління в цілому і підприємством як первинною ланкою управління зокрема. Ринкова відокремленість підприємств націлює фінансове управління на збереження і забезпечення відтворення його вартості. Концентрація уваги на вартісних принципах управління, у свою чергу, визначає необхідність дослідження питань оцінки вартості капіталу підприємства. Особливої актуальності вони набувають у контексті формування й установаження оптимальної структури капіталу, визначення вартості бізнесу та обґрунтування варіантів сталого