

**ХАРКІВСЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ХАРЧУВАННЯ ТА ТОРГІВЛІ**

БІГДАН ІННА АНАТОЛІЇВНА

УДК 657.6:657.421.3

ОБЛІК І АУДИТ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ

Спеціальність 08.06.04 – Бухгалтерський облік, аналіз і аудит

АВТОРЕФЕРАТ

дисертації на здобуття наукового ступеня
кандидата економічних наук

Харків - 2003

Дисертацією є рукопис.

Робота виконана на кафедрі аналізу господарської діяльності Харківського державного університету харчування та торгівлі Міністерства освіти і науки України

Науковий керівник: кандидат економічних наук, доцент
Гаркуша Надія Миколаївна
Харківський державний університет харчування та торгівлі, завідувач кафедри аналізу господарської діяльності;

Офіційні опоненти: доктор економічних наук, професор
Осадчий Юрій Іванович,
Міжгалузевий інститут управління, м. Київ,
професор, завідувач кафедри обліку та аудиту;

кандидат економічних наук, доцент
Котенко Людмила Миколаївна,
Харківський державний університет харчування та торгівлі, доцент кафедри бухгалтерського обліку та аудиту.

Провідна установа: Київський національний економічний університет
Міністерства освіти і науки України, кафедра
бухгалтерського обліку в промисловості, м. Київ

Захист дисертації відбудеться 26 червня 2003 року о 10 годині на засіданні спеціалізованої вченої ради К 64.088.02 в Харківському державному університеті харчування та торгівлі за адресою: 61051, Харків-51, вул. Клочківська 333.

З дисертацією можна ознайомитись у бібліотеці Харківського державного університету харчування та торгівлі за адресою: 61051, Харків-51, вул. Клочківська 333.

Автореферат розісланий 24 травня 2003 року

**Вчений секретар
спеціалізованої вченої ради**

А.П. Грінько

ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ

Актуальність теми. Процес утворення ринкового середовища в Україні диктує нові умови до формування активів підприємства. У господарський оборот включено відносно новий їх вид – нематеріальні активи, використання яких сприяє підвищенню конкурентоспроможності продукції на внутрішньому і зовнішньому ринках, і, як наслідок, розширенню виробництва продукції, робіт, послуг, створенню робочих місць. Разом з тим, багато керівників ще не до кінця розуміють значення того внеску, який дають нематеріальні активи у процесі їх використання. Правова база щодо прав інтелектуальної власності, користування майном та іншими правами знаходиться у стадії становлення. Нове облікове законодавство звужує склад нематеріальних активів, зараховуючи витрати зі створення багатьох об'єктів на витрати звітного періоду. Унікальні об'єкти нематеріальних активів часто не враховуються і у балансі, або їхня облікова вартість набагато нижче ринкової вартості, що приводить до заниження майнового стану підприємств. Причиною такої ситуації є, насамперед, відсутність стандартів оцінки вартості нематеріальних активів. Досить слабе висвітлення знаходять ці питання і в літературі.

Дослідження теоретичних положень і діючої практики бухгалтерського обліку та аудиту нематеріальних активів дозволило визначити ще низку невирішених проблем. Серед них: недостатнє дослідження економічної сутності нематеріальних активів, розбіжність категоріально-понятійного апарату, недостатня розробленість наукової класифікації, відсутність методики обліку окремих операцій з нематеріальними активами, невирішеність питань організації носіїв інформації, забалансового обліку, амортизаційної політики. Практично відсутні методики аудиту нематеріальних активів. Не знайшли свого належного висвітлення питання надання аудиторських послуг з оцінки вартості та аналізу нематеріальних активів.

Певний внесок у рішення і розробку теоретичних і практичних положень бухгалтерського обліку, аналізу та аудиту нематеріальних активів внесли відомі вітчизняні та зарубіжні вчені-економісти: В.П. Астахов, І.О. Бланк, С.В. Валдайцев, Н.Г. Виговська, С.Ф. Голов, А.П. Грінько, В.І. Єфіменко, В.П. Завгородній, С. Я. Зубілевич, Л.М. Котенко, М.Ю. Манухіна, Б.Л. Межерев, Ю.І. Осадчий, В.М. Пархоменко, В.Ф. Палій, О.А. Підпригора, В.І. Подільський, Г.В. Савицька, Р.С. Сайфулін, В.В. Сатовський, А.Д. Святоцький, В.В.Сопко, Н.М. Ткаченко, М.О. Федотова, Н.В. Чебанова, А.Д. Шеремет, Л.З. Шнейдман, Л.П. Янчева, Нідзл Б., Х.А. Андерсон, Д. Колдуелл, Хендриксен Э.С., Ван Бреда М.Ф., Уолл Н., Маркузе Я., Мус Герольд, Ханшманн Рольф, Аренс Э. А. , Лоб бек Дж. К. та інші.

Актуальність та значимість питань обліку і аудиту нематеріальних активів на сучасному етапі розвитку підприємств України, дискусійність багатьох теоретичних положень, необхідність

практичного вирішення комплексу теоретичних і методичних проблем зумовили вибір теми та основні напрямки дисертаційного дослідження.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Обраний напрямок досліджень пов'язаний із науково-дослідними роботами, які виконані на кафедрі аналізу господарської діяльності Харківського державного університету харчування та торгівлі відповідно до державних планів: тема "Методика комплексного аналізу діяльності підприємств торгівлі та харчування" (№ 20-2000-2001 Б), тема "Удосконалення методики аналізу витрат підприємств галузі" (№ 25-02-03 Б).

Мета і завдання дослідження. Метою дисертаційного дослідження є узагальнення і розробка теоретичних положень з організації обліку та аудиту нематеріальних активів і практичних рекомендацій з їх удосконалення.

Цільове спрямування досліджень зумовило постановку та вирішення основних завдань:

- дослідити та розкрити економічну сутність нематеріальних активів і розробити їх класифікацію;

- розробити методичні рекомендації щодо оцінки вартості нематеріальних активів при внесенні до статутного капіталу, при безоплатному отриманні, а також у випадку неповного відображення в балансі, організації забалансового обліку;

- розробити рекомендації з удосконалення методики обліку операцій з нематеріальними активами;

- дослідити економічну природу амортизації та зносу нематеріальних активів і розробити методичні рекомендації з удосконалення обліку амортизації нематеріальних активів;

- розробити форми первинних документів та облікових регістрів з обліку нематеріальних активів;

- визначити концепцію автоматизації обліку нематеріальних активів у системі управління підприємством;

- дослідити організаційно-методичні аспекти аудиту нематеріальних активів і розробити рекомендації щодо його удосконалення;

- удосконалити методичні підходи до аналізу нематеріальних активів з надання аудиторських послуг.

Об'єктом дослідження є організація обліку та аудиту нематеріальних активів на підприємствах.

Предметом дисертаційного дослідження є сукупність теоретичних і організаційно-практичних питань з бухгалтерського обліку і аудиту нематеріальних активів.

Методи дослідження. Теоретичні і методологічні аспекти дослідження ґрунтуються на наукових розробках вітчизняних і зарубіжних економістів, положеннях і стандартах діючого обліко-

вого, патентно-правового, податкового й іншого законодавства, які регламентують порядок оцінки, обліку, амортизації, аудиту нематеріальних активів. У процесі дослідження використовувались міжнародні стандарти оцінки, обліку і аудиту, монографії, дисертації, автореферати, матеріали конференцій, дані фондового ринку, бюлетені органів статистики. Також використовувались матеріали підприємств: фінансова звітність, дані бізнес-планів, результати маркетингових досліджень.

Вирішення поставлених завдань досягнуто на основі застосування загальнонаукових методів (історико-логічного, системного аналізу, спостереження, узагальнення, синтезу, абстракції, конкретизації); специфічних прийомів наукового дослідження (класифікації, групування, порівняння, середніх величин, узагальнюючих економічних показників, економіко-статистичних; експертних оцінок).

Наукова новизна одержаних результатів полягає у розробці теоретичних і практичних рекомендацій з удосконалення обліку та аудиту нематеріальних активів в сучасних умовах функціонування підприємств.

У результаті проведеного дослідження отримані такі найбільш істотні наукові результати:

Вперше запропоновано:

- методика забалансового обліку патентів, свідоцтв, ліцензій тощо;
- методика обліку швидкозношуваних нематеріальних активів.

Удосконалено:

- методика обліку операцій з руху нематеріальних активів;
- методика обліку амортизації нематеріальних активів;
- форми первинних документів та облікових регістрів з обліку нематеріальних активів;
- організаційно-методичні підходи до проведення аудиту нематеріальних активів.

Одержало подальший розвиток:

- економічна класифікація нематеріальних активів;
- методика оцінки вартості нематеріальних активів;
- концепція автоматизації обліку нематеріальних активів в системі управління підприємством;
- методика аналізу нематеріальних активів.

Практичне значення одержаних результатів полягає в розробці комплексу науково обґрунтованих пропозицій і рекомендацій з обліку та аудиту нематеріальних активів, які запроваджені в практику роботи ряду підприємств, можуть використовуватися в аудиторській діяльності, а також при розробці нормативних документів з оцінки, обліку і аудиту нематеріальних активів.

Пропозиції і рекомендації, викладені в дисертаційній роботі, дозволяють: ввести у господарський оборот необліковані нематеріальні активи, здійснювати їх оцінку та аналіз, виходячи з потреб управління, посилити контроль наявності і використання нематеріальних активів, здійснювати ефективну амортизаційну політику, раціонально організувати документооборот, підвищити аналітичність, якість і своєчасність облікової інформації, що формується в автоматизованій системі підприємства, підвищити якість аудиторських послуг.

Методичні розробки і рекомендації за результатами досліджень впроваджені в практичну діяльність підприємства харчової промисловості м. Харкова АТЗТ "Бісквітна фабрика" (довідка № 319 від 03.03.2003 р.), ЧП "Консалтингова фірма "Бізнес-Експерт" (довідка від 25.09.2002 р.), ТОВ Аудиторська фірма "Аудитконсалт" (довідка від 15.01.2003 р.), а також використані в навчальному процесі (протокол кафедри аналізу господарської діяльності № 7 від 18.02.2003 р.). Окремі положення дисертаційного дослідження знайшли відображення в проекті Плану рахунків бухгалтерського обліку (повідомлення № 270 від 27.09.1999 р.).

Особистий внесок здобувача. Дисертаційне дослідження є науковою працею, яка виконана автором. У роботі викладено авторський підхід до системного логічно-послідовного вирішення завдань удосконалення обліку і аудиту нематеріальних активів.

Особистий внесок автора в публікаціях (№ 5, 8, 10 за списком робіт, який подано в авторефераті) включає: у статті № 5 безпосередньо автором визначено чинники, що впливають на організацію аудиту нематеріальних активів; досліджено фактори і аудиторські процедури оцінки аудиторського ризику; у статті № 8 розроблено модель інформаційних взаємозв'язків підсистеми "Облік нематеріальних активів" з іншими підсистемами автоматизованого комплексу підприємства, довідники та звітні форми; у тезах № 10 запропоновано включення витрат на рекламу до складу нематеріальних активів і механізм їх розподілу за звітними періодами.

Апробація результатів дисертації. Основні положення і результати досліджень доповідалися на науково-практичній конференції "Концепція підготовки фахівців з бухгалтерського обліку в сучасних умовах України" (29-30 травня 1997, м. Харків), Міжнародній науково-практичній конференції "Проблеми розвитку бухгалтерського обліку в умовах реформування економіки України (11-12 травня 2001, м. Полтава), Міжнародній науково-практичній конференції "Наукові і практичні аспекти переробки м'яса і м'ясопродуктів" (28 лютого - 1 березня 2001, м. Харків), Міжнародній науково-практичній конференції "Стратегічні напрямки розвитку підприємств харчових виробництв і торгівлі" (28 жовтня 2002, м. Харків). Результати досліджень також представлені на XII Міжнародній науково-практичній конференції "Стратегічні пріоритети розвитку регіонів у системі економічної політики в Україні" (3-4 квітня 2001, м. Чернівці), наукових конференціях професорсько-викладацького складу Харківської державної академії технології та організації харчування в 1998-2002 роках,

Публікації. За темою дисертаційного дослідження опубліковано у спеціальних виданнях 10 наукових праць загальним обсягом 3,0 др. арк., з них 5 статей та 2 тез міжнародних науково-практичних конференцій - у наукових фахових виданнях загальним обсягом 1,7 др. арк.

Структура та обсяг дисертаційної роботи. Дисертаційна робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел та додатків. Робота містить 21 таблицю, 16 рисунків, 16 додатків, список використаних джерел із 182 найменувань. Обсяг дисертації складає 287 сторінок, в тому числі додатки – 80 сторінок. Основний зміст дисертації викладений на 193 сторінках.

ОСНОВНИЙ ЗМІСТ ДИСЕРТАЦІЇ

У вступі обґрунтовано актуальність теми дисертаційного дослідження, визначені його мета і основні завдання, розкрито наукову новизну і практичну значимість одержаних результатів.

У першому розділі “Теоретичні основи обліку нематеріальних активів” розкривається економічна сутність, характерні риси нематеріальних активів, а також дається уточнення їх визначення. Розроблено наукову економічну класифікацію нематеріальних активів для різних потреб управління.

Проведений аналіз нематеріальних активів підприємств Харківської області свідчить про все більше їх залучення в господарську діяльність. Разом з тим, їх економічна сутність недостатньо досліджена. На наш погляд, економічна природа нематеріальних активів проявляється в тому, що вони є одним із видів ресурсів підприємства, являють певні права та переваги, які дозволяють власнику здійснювати підприємницьку діяльність з метою отримання економічних вигід. Незважаючи на відсутність матеріальної форми, нематеріальні активи стають відчутними тільки в самому процесі виробництва і реалізації продукції, здійснення управлінської діяльності. Саме у поєднанні із засобами та предметами праці і робочою силою проявляється ефект від їх використання.

У роботі підкреслено, що окремі ознаки віднесення ресурсів до нематеріальних активів (немонетарність, можливість ідентифікації, довгостроковість використання) відповідно до національного стандарту 8 “Нематеріальні активи” властиві й іншим активам. Автором уточнено поняття “ідентифікація” і “відокремленість”, (“відчуження”) та зроблено висновок, що вони є самостійними характеристиками нематеріальних активів.

Як показали проведені дослідження, коло нематеріальних активів на сьогодні значно ширше. Так, в діяльності підприємств можуть використовуватися нематеріальні активи терміном менше року (авторські права, права на ноу-хау, користування майном та інші), вартість яких списується на витрати звітного періоду, що знижує виробничий потенціал підприємств. На думку автора, логічно їх відображати в балансі у складі оборотних активів як швидкозношувані нематеріальні

активи. Крім того, внесені з 1 січня 2003 року зміни до національного стандарту 8 “Нематеріальні активи” не дозволяють підприємствам обліковувати створені права на товарні знаки як нематеріальні активи. Автором обґрунтована необхідність визнання їх активами. На основі аналізу положень національних та міжнародних стандартів обліку, вітчизняного і зарубіжного досвіду визначено, що питання віднесення тих чи інших витрат (на дослідження, розробки, рекламу, організаційні витрати тощо) до складу нематеріальних активів мають дискусійний характер. Зроблено висновок про доцільність віднесення цих витрат до нематеріальних активів у випадках відповідності їх критеріям визнання активами згідно національних стандартів.

На підставі ґрунтовного аналізу положень діючих класифікацій в вітчизняній та зарубіжній практиці зроблено висновок про те, що класифікація нематеріальних активів не в повній мірі орієнтована на потреби управління. У роботі розроблено класифікацію нематеріальних активів з метою обліку і аналізу, детально досліджені групи та окремі види нематеріальних активів, уточнено поняття “інтелектуальна власність”, “права інтелектуальної власності”, “франшиза” (рис. 1). Запропонована економічна класифікація нематеріальних активів дозволяє гнучкіше здійснювати управління ресурсами: вести облік та контроль за об’єктами прав, місцями та термінами використання, здійснювати ефективну амортизаційну політику, оцінювати стан, структуру та ефективність використання нематеріальних активів, визначати ступінь їх впливу на результати діяльності.

У другому розділі “Стан та удосконалення бухгалтерського обліку нематеріальних активів” проведено аналіз діючої практики обліку, оцінки вартості, амортизації нематеріальних активів, що дозволило розробити пропозиції з їх удосконалення.

Проведені дослідження свідчать, що оцінка вартості нематеріальних активів є дуже складним питанням. Це зумовлюється специфічністю даної категорії, відсутністю стандартів оцінки, недостатньо сформованим активним ринком, наслідком чого є обмеженість інформації для проведення адекватної оцінки. У роботі підкреслено, що надто жорстке регулювання діючим обліковим законодавством вибору підходів до бухгалтерської оцінки вартості нематеріальних активів не сприяє формуванню об’єктивної інформації про цінність активу. Дослідження показало, що невміння обліковими працівниками розрахувати вартість нематеріальних активів спричиняє те, що вони не знаходять відповідного відображення в балансі. Тому вибір і обґрунтування методу оцінки нематеріальних активів з метою бухгалтерського обліку є важливим методологічним питанням. На рис. 2 представлено узагальнені методи оцінки вартості нематеріальних активів.

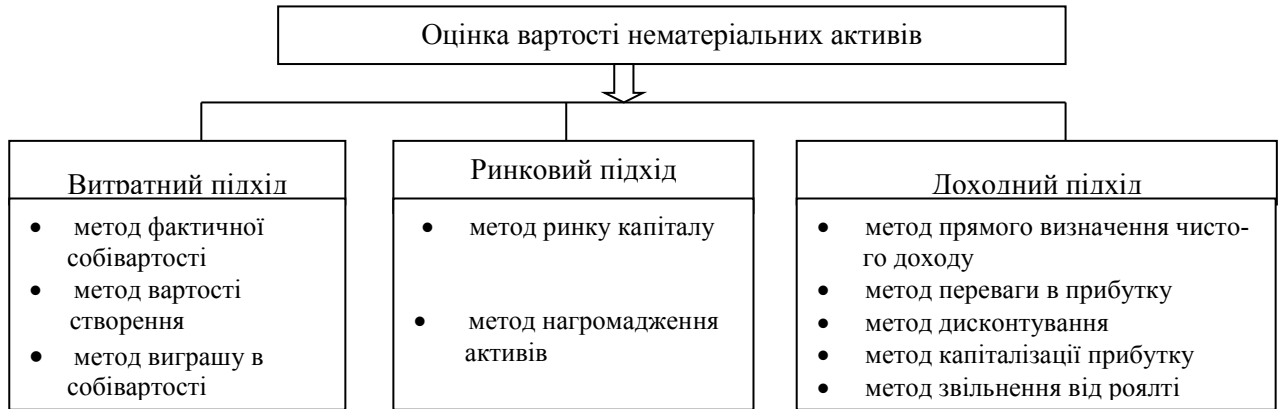


Рис. 2 Методи оцінки вартості нематеріальних активів

Так, для оцінки нематеріальних активів у межах витратного підходу за певних умов пропонується використовувати метод виграшу в собівартості. Використання методів при ринковому підході можливе лише за умов наявності об'єктів-аналогів. При безоплатному отриманні, внесенні нематеріальних активів до статутного капіталу, для забалансового обліку патентів, ліцензій, свідоцтв можливе використання методів оцінки доходного підходу: капіталізації прибутку і спрощених методів дисконтування. Метод звільнення від роялті може застосовуватись у забалансовому обліку для оцінки вартості ліцензій.

Аналіз діючої практики документального оформлення операцій з нематеріальними активами показав, що внаслідок відсутності типових форм первинних документів підприємства використовують форми, передбачені для обліку основних засобів, які були розроблені в 1996 році. Їх застосування не дозволяє всебічно охарактеризувати нематеріальні активи. Рекомендовані Мінфіном України облікові регістри малопридатні для використання. У роботі запропоновано форми первинних документів та облікових регістрів (акт приймання-передачі, акт оцінки, картка обліку нематеріальних активів, картка обліку переоцінки, картка обліку зменшення (поновлення) корисності, відомість нарахування амортизації). Автором внесено пропозиції з удосконалення відомості 4.3 аналітичного обліку нематеріальних активів у частині введення показників “Сальдо” на початок і кінець місяця, “Надходження”, “Вибуття” в розрізі господарських операцій і кореспондуючих рахунків.

Ознаки класифікації та групи нематеріальних активів

Об'єкт права		Право інтелектуальної власності	Право користування природними ресурсами	Право користування майном	Інші пр			
Функціональне призначення		Виробництво	Збут	Адміністративне управління	Соціально-культурні			
Засіб придбання		Створення	Купівля	Обмін на активи	Безкоштовно	Дарування	Внесок до статутного	
Характер володіння		Власні			Арендовані			
Підпадання під знос		Зношувані			Не зношувані			
Термін корисного використання	У*	До року			Більше року			
	А*	До року	1-2 р.	2-5 р.	5-8 р.	8-10 р.	10-15 р.	15-20 р.
Використання у діяльності		Використовуються			Не використовуються			
Період отримання очікуємих вигід		Визначенність періоду отримання			Період отримання вигід менш визначен порівнянні з матеріальними активами			
Рівень правової охорони		Охороняються патентним законодавством			Не охороняються патентним законодавством			
Місце використання	У*	Цех	Відділ		Лабораторія			
Можливість ідентифікування	У*	Ідентифіковані			Не ідентифіковані			
Відчуженність	У*	Підлягають обміну			Не підлягають обміну			
Засіб оцінки	А*	Індивідуальна оцінка		Оцінка у групі		Оцінка в єдиному ко		
За джерелами придбання	А*	Власні кошти		Заємні кошти		Цільове фінансуван		
Характер участі у виробництві продукта	А*	Активна частина			Пасивна частина			
Вплив на фінансовий результат	А*	Прямий вплив			Опосередкований вплив			
Ступінь ліквідності	А*	Високоліквідні		Обмежено ліквідні		Низьколіквідні		
Ступінь ризику вкладень капіталу в активи	А*	Високоризиковані			Середньоризиковані			

У* - для цілей бухгалтерського обліку

У результаті дослідження зроблено висновок про неоднозначність підходів до обліку капітальних інвестицій, зокрема, в безоплатно отримані нематеріальні активи. Враховуючи, що витрати зі створення та юридичного оформлення нематеріальних активів потребують значного часу, вважаємо доцільним відобразити їх на рахунку 15 “Капітальні інвестиції”. Для ведення обліку швидкозношуваних нематеріальних активів пропонується ввести рахунок 221 “Швидкозношувані нематеріальні активи” до рахунку 22 “Малоцінні і швидкозношувані предмети”, змінивши його назву на “Швидкозношувані активи”. Забалансовий облік патентів, ліцензій, свідоцтв рекомендується вести аналогічно контрактним зобов'язанням на рахунку 03 “Контрактні зобов'язання”.

Дослідження питань амортизації та зносу нематеріальних активів виявили недостатню увагу до них з боку науковців. У більшості джерел ці поняття ототожнюються, а природа амортизації та зносу саме нематеріальних активів розкрита поверхово. У роботі автором уточнено ці поняття і визначено, що величина зносу може співпадати, а може відрізнятись від суми амортизаційних відрахувань, бо у складі нематеріальних активів можуть використовуватися об'єкти, яким знос не притаманний (право на фірмове найменування, права на товарні знаки). Поряд з моральним зносом нематеріальні активи можуть відчувати вплив ринкових чинників (зміну діючого законодавства, зниження попиту на ліцензійну продукцію, насиченість ринку подібними активами). Пропонується враховувати ринковий (кон'юнктурний) знос нематеріальних активів як втрату економічних вигід від їх використання внаслідок дії різних ринкових чинників.

У роботі обґрунтовано застосування дегресивних методів амортизації до нематеріальних активів з визначеним терміном використання виходячи із особливостей кожного об'єкту. По нематеріальних активах, віддача яких передбачається в наступні періоди, вважаємо за доцільне використання прогресивного методу.

Для відображення в обліку амортизаційних відрахувань в Україні застосовується непряма амортизація. Світова практика свідчить про використання, окрім непрямої, прямої амортизації. Автор вважає, що її доцільно застосовувати до незношуваних нематеріальних активів. У фінансовій звітності слід відобразити окремою статтею ринкову вартість таких активів, що має важливе значення при дослідженні майнового стану підприємства. По інших нематеріальних активах амортизаційні витрати доречно враховувати на рахунку 133 “Накопичена амортизація нематеріальних активів”, змінивши його назву на “Знос нематеріальних активів”.

Дискусійними є питання з обліку амортизації безоплатно отриманих нематеріальних активів. При нарахуванні амортизації одночасно з рахунками витрат і амортизації застосовуються ра-

хунки 745 “Дохід від безоплатного отримання активів” і 424 “Безоплатно отримані необоротні активи”. Враховуючи, що підприємство не здійснює витрат на придбання таких активів, доцільно використовувати пряму амортизацію: дебет рахунку 424 “Безоплатно отримані необоротні активи” і кредит рахунку 12 “Нематеріальні активи”.

Дослідження показало, що методика списання вище зазначених активів до їх повного зносу потребує удосконалення. Запропоновано при застосуванні прямої амортизації недоамортизовану вартість активів відображати на дебеті рахунку 424 “Безоплатно отримані необоротні активи” і кредиті рахунку 12 “Нематеріальні активи”. При застосуванні непрямой амортизації недоамортизовану вартість безоплатно отриманих нематеріальних активів відображати на дебеті рахунку 976 “Списання необоротних активів” і кредиті 12 “Нематеріальні активи” і одночасно на дебеті рахунку 424 “Безоплатно отримані необоротні активи” та кредиті рахунку 745 “Дохід від реалізації необоротних активів”.

Основою для подальшого удосконалення обліку і аудиту нематеріальних активів є комплексне використання програмного забезпечення. Аналіз ринку програмних продуктів свідчить про їх орієнтованість на невеликі підприємства та виконання лише облікових функцій. Автор вважає, що найбільш оптимальним і ефективним рішенням для цілей управління є розробка автоматизованого програмного комплексу, який задовольняє потреби в контролі, плануванні, аналізі, прогнозуванні діяльності конкретного підприємства. З цієї позиції інтерес виявляє пакет прикладних програм, створений фірмою “Бізнес-Експерт” “Комплексна система автоматизації управління підприємством”, який має модульну структуру. На його основі автором запропоновано ввести модуль “Облік нематеріальних активів”, який органічно пов’язаний з модулями “Фінансовий аналіз, планування і прогнозування”, “Маркетинговий облік, планування, аналіз і прогнозування”, “Управління документооборотом”, що дозволяє оцінювати значимість нематеріальних активів в обліково-аналітичній політиці підприємства. Розроблений модуль включає довідники, звітні форми внутрішньої і зовнішньої звітності, облікові реєстри з руху нематеріальних активів. Сформована, таким чином, облікова інформація буде використовуватися для аналітичних цілей як в управлінні підприємством так і для аудиторської діяльності.

У третьому розділі “Аудит нематеріальних активів” удосконалено методику аудиту нематеріальних активів, оцінки їх ринкової вартості із застосуванням методу експертних оцінок в аудиті, а також методику аналізу нематеріальних активів при наданні аудиторських послуг.

Визначено, що в порівнянні з іншими активами для аудиту нематеріальних активів характерний високий рівень ризику. Усі аудиторські процедури повинні здійснюватися ретельно і з повним розумінням характеру нематеріальних активів.

Важливим методичним питанням перевірки є оцінка аудиторського ризику. Автором відзначено, що майже всі складові ризику аудиту можуть зазнавати впливу чинників, пов'язаних з нематеріальними активами.

Виконання аудиту потребує розробки програми перевірки, форма якої рекомендована національним нормативом № 9 “Планування аудиту”. Вважаємо, для посилення контролю правильності виконання робіт доцільна більш детальна програма аудиту, зміст якої знайшов відображення в дисертації. Сформована автором робоча документація може бути використана аудиторською фірмою як основа для вироблення єдиного методичного підходу до проведення аудиту нематеріальних активів.

У роботі зазначено, що оцінка ринкової вартості нематеріальних активів аудиторськими фірмами повинна здійснюватися за програмою, яка передбачає послідовні стадії виконання певних робіт (рис. 3).

Проведені дослідження нематеріальних активів показали, що використання методів витратного підходу можливе лише відносно окремих об'єктів. Більшість нематеріальних активів промислових підприємств не має в Україні аналогів, тому застосування методів ринкового підходу не можливе. Для оцінки ринкової вартості всіх нематеріальних активів з метою подальшого їх аналізу автором використані методи доходного підходу: капіталізації прибутку і надлишкового прибутку. Незважаючи на простоту розрахунку вище зазначеними методами, необхідно обґрунтування ставки дисконту, яка враховує величину специфічних ризиків використання нематеріальних активів. Для її розрахунку запропоновано використання експертного методу. Розрахунки проведені на матеріалах дослідження АТЗТ “Харківська бісквітна фабрика”. Техніка оцінки зазначеного ризику проведена з використанням програми MATHCAD. Значення показника склало 57,7%. Величина ставки дисконту для досліджуваного підприємства - 73,81 %

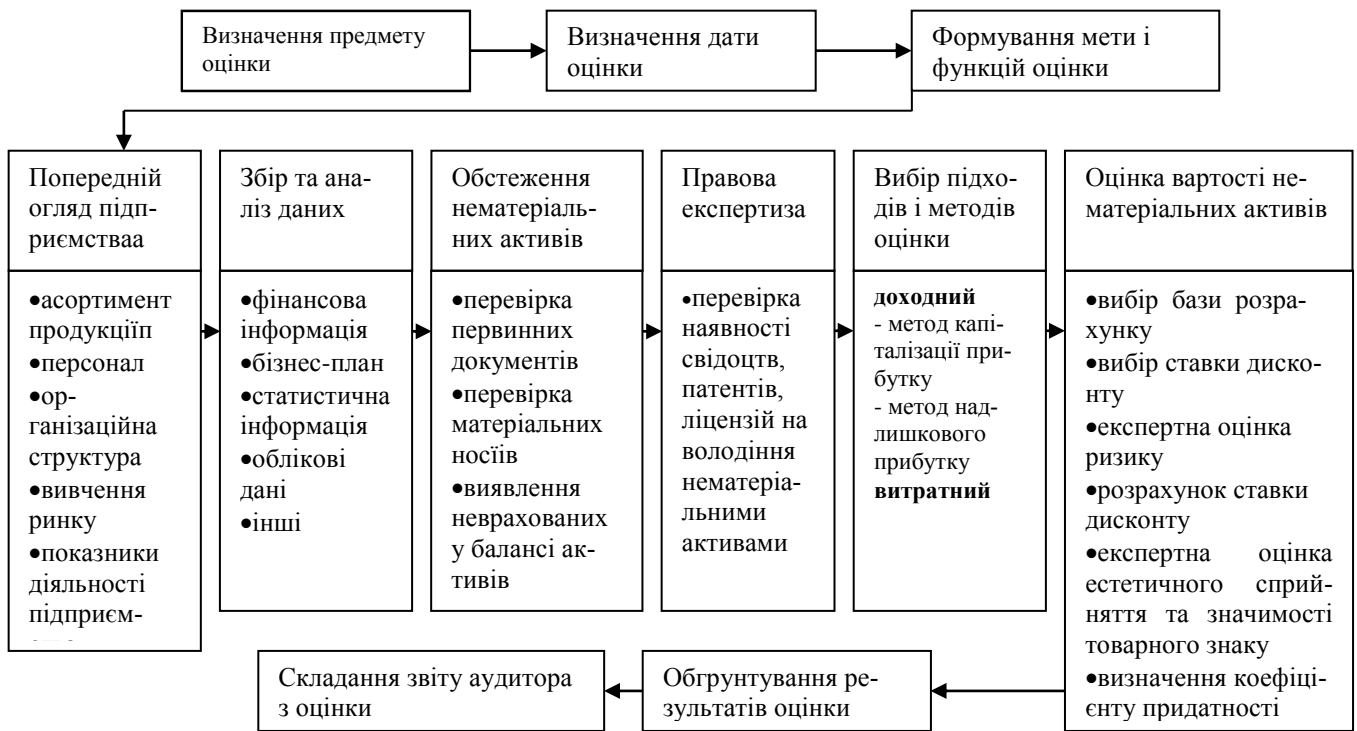


Рис. 3 Послідовність оцінки вартості нематеріальних активів

Величиною, що капіталізується, взято показник середнього прибутку до оподаткування за три попередні роки – 21437,32 тис. грн. При застосуванні методу капіталізації прибутку ринкова вартість нематеріальних активів становить 29043,92 тис. грн, при застосуванні методу надлишкового прибутку - 26980,07 тис. грн. Підприємство обирає для себе прийнятну оцінку вартості нематеріальних активів для подальшого аналізу їх використання, виходячи з рекомендацій аудитора.

Для оцінки вартості прав на товарні знаки можливе застосування методу вартості створення. Розрахунок було проведено згідно методичних рекомендацій Держпатенту України з оцінки прав промислової власності. Автором обґрунтовано доцільність включення в алгоритм розрахунку коефіцієнтів значимості та естетичного сприйняття споживачами прав на товарні знаки. Запропоновано обчислювати ринкову вартість прав на товарний знак за нижче наведеною формулою:

$$HA = \sum_{i=1}^t [(B_{ств.} + B_{прав} + B_{рек.}) \times a] \times K_{прит.} \times K_{ест.} \times K_{знач.}, \quad (1)$$

де $B_{ств.}$, $B_{прав}$, $B_{рек.}$ – витрати на створення (придбання), правову охорону нематеріального активу, рекламу, тис. грн;

a - коефіцієнт дисконтування;

$K_{прит.}$ – коефіцієнт придатності;

$K_{ест.}$ – коефіцієнт естетичного сприйняття нематеріального активу;

$K_{знач.}$ – коефіцієнт значимості нематеріального активу.

Розрахунок коефіцієнтів значимості й естетичного сприйняття прав на товарний знак проведено методом експертних оцінок. Оцінка значимості нематеріального активу проведена за сьома характеристиками: лідируюче положення на ринку, довіра споживачів, стабільність ринку, світове розповсюдження, довгостроковість попиту на продукцію, рекламна підтримка, правова захищеність. Значення коефіцієнта в результаті обробки анкет, заповнених експертами, склало 0,57, що свідчить про середню престижність права на товарний знак. Для оцінки коефіцієнта естетичного сприйняття нематеріального активу були обрані такі характеристики: легко запам'ятовується, легко промовляється, коротка назва, оригінальність зображення логотипу. Після ранжування і визначення середньої бальної оцінки одержано значення коефіцієнта 0,56, яке свідчить про недостатнє сприйняття споживачами конкретного товарного знаку. Відповідно розрахунків ринкова вартість прав на товарний знак становить 759,18 тис. грн.

Результати оцінки вартості нематеріальних активів можуть використовуватись при наданні аудиторських послуг з аналізу використання вище зазначених активів. Враховуючи складність і різноманітність нематеріальних активів, доцільно в аналізі їх наявності і ефективності використання застосовувати систему взаємопов'язаних показників, представлену на рис. 4.

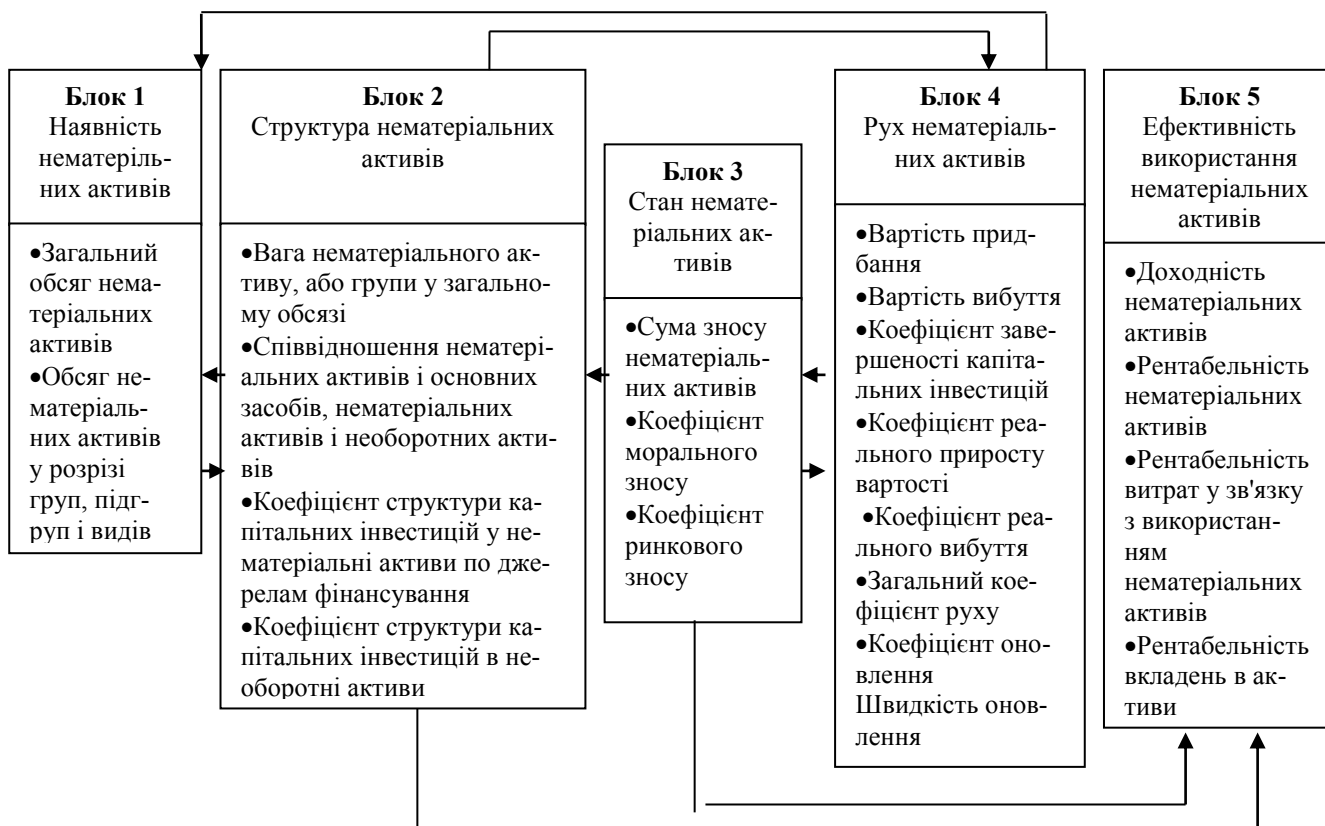


Рис. 4 Система взаємопов'язаних показників аналізу нематеріальних активів

Проведене в роботі дослідження нематеріальних активів АТЗТ “Харківська бісквітна фабрика” показало, що найбільшу вагу в нематеріальних активах цього підприємства мають права на

товарні знаки (52,3 %), доля авторських прав складає 21,4 %. Ступінь зношеності нематеріальних активів згідно даних обліку - 29,3 %.

Виходячи з проведених коригувань, визначено, що цей показник складає 47,6 %. Установлено, що дані балансу на 2000-2001 роки не відображають рух нематеріальних активів. Фактично підприємство проводило активну інвестиційну політику протягом останніх років. Коефіцієнт придбання і оновлення нематеріальних активів складає у 2002 року 34,5 %. Результати розрахунку показників використання нематеріальних активів наведено в табл. 1.

Показники використання нематеріальних активів АТЗТ “Харківська бісквітна фабрика” у 2001-2002 роках

Показники	2001	2002	Абсолютний приріст (+,-)
Чистий дохід від реалізації продукції (<i>Д</i>), тис. грн	191572,30	195381,42	-3809,12
Прибуток від основної діяльності (<i>Посн.</i>), тис. грн	23925,50	21366,53	-2558,97
Поточна ринкова вартість нематеріальних активів (<i>НА</i>), тис. грн	29035,75	29043,92	8,17
Поточна ринкова вартість активної частини нематеріальних активів (<i>АНА</i>), тис. грн	29030,65	29001,82	-28,83
Дохідність активної частини нематеріальних активів, коеф.	6,6	6,73	+0,13
Рентабельність нематеріальних активів (<i>Р_{на}</i>), %	82,40	73,57	-8,83
Рентабельність активної частини нематеріальних активів, %	82,41	73,67	-8,74

Дані табл.1 свідчать, що дохідність нематеріальних активів, у тому числі їх активної частини, зросла у 2002 році. Рентабельність нематеріальних активів зменшилася, що може свідчити про недостатню увагу керівництва питанням управління даним видом активів. У роботі запропонована модель, яка дозволяє виявити чинники, що впливають на ефективність використання нематеріальних активів:

$$R_{на} = \frac{АНА}{НА} \times \frac{Д}{АНА} \times \frac{Посн.}{Д} \quad (2)$$

Використовуючи прийом абсолютних різниць, встановлено, що незначне зниження питомої ваги активної частини нематеріальних активів ($\frac{АНА}{НА}$) привело до зниження рентабельності нематеріальних активів на 0,10 %. Значне зниження рентабельності продукції ($\frac{Посн.}{Д}$) зменшило рентабельність нематеріальних активів на 10,45 %. Причиною такої ситуації стало збільшення витрат підприємства, пов'язаних з виробничою діяльністю, а не з використанням вище зазначених ресурсів. Це підтверджується підвищенням доходності нематеріальних активів ($\frac{Д}{АНА}$) на 1,72 %.

Отже, застосування системи взаємопов'язаних показників та методів факторного аналізу для дослідження нематеріальних активів дозволить визначити місце (значення) даних ресурсів у формуванні результатів діяльності підприємств.

ВИСНОВКИ

У дисертаційній роботі дано теоретичне узагальнення та нове вирішення проблеми, що виявляється в дослідженні та розробці науково-методичних та практичних рекомендацій з удосконалення обліку та аудиту нематеріальних активів. На основі проведеного дослідження можна зробити такі висновки:

1. Господарська діяльність підприємств пов'язана з використанням особливого виду ресурсів – нематеріальних активів, що потребує пильної уваги з боку керівників щодо їх ефективного використання.

2. На даний момент потребують вирішення питання визнання витрат на створення та придбання ресурсів нематеріальними активами. На думку автора, необхідно розширити їх склад швидкозношуваними нематеріальними активами, створеними правами на товарні знаки, організаційними витратами та іншими за умови відповідності критеріям визнання активами.

3. Для гнучкішого управління нематеріальними активами необхідно розуміти економічну сутність, характерні риси кожного об'єкта, ступінь впливу на результати діяльності підприємств. З цією метою доцільно використовувати науково-обґрунтовану класифікацію нематеріальних активів, розроблену автором.

4. Важливою умовою відображення нематеріальних активів в обліку є їх оцінка. Відсутність стандартів оцінки, жорстке регулювання обліковим законодавством вибору методів оцінки не дозволяє в цілому формувати реальне уявлення про майновий стан підприємства. Автором запропоновано здійснювати бухгалтерську оцінку нематеріальних активів у залежності від їх виду та шляхів надходження на підприємство такими методами: виграшу в собівартості, капіталізації прибутку, спрощених методів дисконтування, звільнення від роялті.

5. У зв'язку з відсутністю форм первинних документів та недосконалістю облікових регістрів автором надані пропозиції та запропоновані до використання розроблені носії інформації з обліку нематеріальних активів

6. Особливе місце серед питань з удосконалення обліку нематеріальних активів займають питання відображення руху швидкозношуваних, безоплатно отриманих нематеріальних активів, забалансового обліку патентів, свідоцтв, договорів, ліцензій. Автором запропонована схема кореспонденції рахунків з обліку операцій з нематеріальними активами.

7. Автором визначені складові амортизаційної політики і запропоновано ураховувати знос, виходячи з індивідуальних особливостей кожного об'єкта, та внесено рекомендації з удосконалення обліку амортизації нематеріальних активів.

8. Застосування автоматизованого комплексу управління підприємством задовольняє потреби в контролі, плануванні, аналізі, прогнозуванні діяльності підприємств. Автором пропонується складовий його елемент - модуль "Облік нематеріальних активів".

9. Розширення операцій з нематеріальними активами вимагає вирішення багатьох питань з оприбуткування, оцінки вартості, аналізу ефективності їх використання. В цьому кваліфіковану допомогу підприємствам можуть надати аудиторські фірми. Для проведення якісного аудиту нематеріальних активів автором запропонована програма аудиту та сформована робоча документація аудитора.

10. Важливим методичним питанням при наданні аудиторських послуг з оцінки ринкової вартості нематеріальних активів є обґрунтування величини ставки дисконту. Рекомендовано використовувати метод експертних оцінок для обчислення специфічних ризиків, як складового елемента ставки дисконту. Для визначення ринкової вартості прав на товарні знаки запропоновано ураховувати коефіцієнти значимості та естетичного сприйняття прав споживачами, які обчислюються експертним шляхом.

11. З метою комплексного вивчення поведінки нематеріальних активів у господарській діяльності запропоновано систему взаємопов'язаних показників.

12. У роботі запропоновано факторну модель, яка дозволяє своєчасно встановити причини погіршення ефективності використання нематеріальних активів та виявити аудитором резерви її росту. В основу оцінки покладено ринкову вартість нематеріальних активів.

СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ РОБІТ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

У наукових фахових виданнях:

1. Бигдан И.А. Проблемы отражения в учете нематериальных активов // Ринкова трансформація економіки: Зб. наук. пр. Вип. 2. – Харків: ХІБМ, 1997. – С. 193-197.
2. Бигдан И.А. О сущности и признании нематериальных активов // Прогресивні ресурсозберігаючі технології та їх економічна обґрунтованість у підприємствах харчування. Економічні проблеми торгівлі: Зб. наук. пр. Ч.1 – Харків, Харк. держ. академія технол. та орг. харчування, 1998. - С. 304-306.
3. Бигдан И.А. О влиянии амортизации нематериальных активов на финансовые результаты деятельности предприятий Украины // Ринкова трансформація економіки: Зб. наук. пр. Вип. 4. – Харків: ХІБМ, 1998. – С. 170-175.
4. Бигдан И.А. Питання оцінки вартості нематеріальних активів // Науково-практичний журнал "Регіональні перспективи", 2001. - №2-3. – С. 78-80.
5. Бигдан И.А., Полевая Т. Организационно-методические аспекты аудита нематериальных активов // Прогресивні ресурсозберігаючі технології та їх економічна обґрунтованість у підприємств

ствах харчування. Економічні проблеми торгівлі: Зб. наук. пр. Ч.2 – Харків, ХДАТОХ, 2002. - С. 45-51.

В інших наукових виданнях:

6. Бигдан И.А. О документальном оформлении операций с нематериальными активами: Зб. наук. праць “Підвищення конкурентоспроможності підприємств торгівлі та харчування”, Харків: ХДАТОХ, 2000. – С. 226-229.

7. Бигдан И.А. Аналітичні процедури в управлінні нематеріальними активами // Наук. вісн. Чернів. торг-економ. інст. - Вип. 2. – Чернівці. – 2001. – С. 280-283.

8. Бигдан И.А., Порятуй А.Ф. Учет нематериальных активов в автоматизированной информационной системе предприятия: Зб. наук. пр. “Ринкова трансформація економіки”. – Вип. 6. – Харків: ХІБМ, 2002. – С. 189-198.

Тези доповідей:

9. Бигдан И.А. Методологические подходы к аналитической оценке нематериальных активов предприятий пищевой промышленности // Междунар. науч.-практ. конф. “Научные и практические аспекты переработки мяса и мясопродуктов”, Харьков: ХГАТОП, 2001. – С. 196-197.

10. Гаркуша Н.Н., Бигдан И.А., Клименко А.Б. Расходы на рекламу как составная часть стоимости прав на товарный знак // Міжнар. наук.-метод. конф. "Стратегічні напрямки розвитку підприємств харчових виробництв і торгівлі", присвяченої 35-річчю академії". – Харків, ХДАТОХ, 2002. - С. 299-302.

АНОТАЦІЯ

Бігдан І.А. Облік і аудит нематеріальних активів. – Рукопис.

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук за спеціальністю 08.06.04 – Бухгалтерський облік, аналіз і аудит. – Харківський державний університет харчування та торгівлі, Харків, 2003.

Дисертаційна робота присвячена дослідженню організації та методики обліку і аудиту нематеріальних активів. У дисертації уточнено категоріально-понятійний апарат, досліджено сутність і удосконалено класифікацію нематеріальних активів, уточнено види і методи оцінки їх вартості та документів, що підтверджують різні права. Запропоновано методику обліку, окремих операцій з нематеріальними активами та забалансового обліку. Досліджено амортизаційну політику і надано пропозиції з її удосконалення. Розроблено форми первинних документів та запропоновано рекомендації щодо удосконалення регістрів з обліку нематеріальних активів. Визначена концепція автоматизації обліку нематеріальних активів у цілісній системі управління підприємством.

Удосконалено організаційно-методичні підходи до проведення аудиту нематеріальних активів, методику їх оцінки та аналізу при наданні аудиторських послуг.

Ключові слова: нематеріальні активи, класифікація, облік, оцінка, амортизація, ринковий знос, програма аудиту, аудиторські послуги, експертний метод, методика аналізу.

АННОТАЦИЯ

Бигдан И.А. Учет и аудит нематериальных активов. – Рукопись.

Диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук по специальности 08.06.04 – Бухгалтерский учет, анализ и аудит – Харьковский государственный университет питания и торговли, 2003.

Диссертационная работа посвящена исследованию организации и методики учета и аудита нематериальных активов.

В работе исследованы различные подходы к определению экономической сущности нематериальных активов, дано авторское определение и выделены характерные особенности данной экономической категории. Предложено расширить состав нематериальных активов и обоснована неправомерность исключения из их состава созданных прав на товарные знаки. Разработана классификация нематериальных активов исходя из задач управления. Детально исследованы группы и подгруппы нематериальных активов, их виды, что важно при постановке на учет и дальнейшем использовании активов.

Проведенный анализ состояния бухгалтерского учета нематериальных активов показал наличие многих проблем: отсутствие стандартов оценки; несовершенство нормативной базы; формирование предприятиями амортизационной политики, отсутствие форм первичных документов и малая пригодность действующих учетных регистров и др. Предложено оценивать стоимость неотраженных в балансе прав промышленной собственности методом выигрыша в себестоимости. При бесплатном получении, внесении нематериальных активов в уставный капитал, а также в забалансовом учете патентов, свидетельств, лицензий применять методы доходного подхода.

Проанализирована действующая практика организации документального оформления операций с нематериальными активами. Разработаны формы первичных документов и внесены предложения по усовершенствованию учетных регистров.

Исследована методика учета нематериальных активов и сделаны рекомендации по ее совершенствованию. Уточнен состав прочих расходов на создание и приобретение нематериальных активов и предложены схемы корреспонденции счетов по учету бесплатно полученных и быстроизнашивающихся нематериальных активов.

Исследована сущность амортизации и износа, обоснована необходимость учитывать понятия “износ” и “рыночный износ” к нематериальным активам и разработаны рекомендации по совершенствованию учета их амортизации. Предложено использовать прямую амортизацию к неизнашиваемым и бесплатно полученным нематериальным активам.

В работе проведен анализ программных продуктов и сделан вывод об их ориентации на выполнение лишь учетных функций. Для более оптимального и эффективного управления предприятием целесообразна разработка автоматизированного программного комплекса. Предложен модуль “Учет нематериальных активов”, органично связанный с другими модулями автоматизированного комплекса управления предприятием, включающий справочники, отчетные формы и регистры, что позволяет гибко осуществлять контроль, планирование, финансовый, маркетинговый анализ и прогноз деятельности конкретного предприятия.

Исследована организация и методика аудита, разработана детальная программа и систематизирована рабочая документация аудитора, позволяющие повысить качество проверки. Используются методические подходы к оценке рыночной стоимости и анализу нематериальных активов при оказании аудиторских услуг. С помощью экспертного метода оценены специфические риски, связанные с использованием нематериальных активов. Разработана система взаимосвязанных показателей анализа нематериальных активов и предложена факторная модель, позволяющая определить размер влияния показателей-факторов (удельный вес активной части нематериальных активов, доходность активной части нематериальных активов, рентабельность продукции) на изменение результативного показателя – рентабельность нематериальных активов. Ввиду заниженной балансовой стоимости нематериальных активов автором отмечена необходимость использования в анализе текущей рыночной стоимости.

Полученные в ходе диссертационного исследования результаты позволяют усовершенствовать организацию и методику учета и аудита нематериальных активов, осуществлять эффективное управление данным видом активов предприятия.

Ключевые слова: нематериальные активы, классификация, учет, оценка, амортизация, рыночный износ, программа аудита, аудиторские услуги, экспертный метод, методика анализа.

ANNOTATION

Bigdan I.A. Account and audit of non-material assets. - Manuscript.

The thesis on competition of a scientific degree of the candidate of economic sciences on speciality 08.06.04 -Accounting, analysis and audit - the Kharkov State University of Food Technology and Trade, 2003.

The thesis is devoted to research of organization and methodics of the account and audit of non-material assets. In the dissertation the category-conceptual device is specified, the essence and classification of non-material assets is investigated and improved. Kinds and methods of their cost as well as the documents confirming various rights are specified. The technique of account separate operations with non-material assets and non balance account is offered. An amortisation policy is investigated and offers to its improvement are introduced. Forms of basic documents are developed and recommendations on the improvement of registers of non-material assets account are given. The concept of automation of non-material assets account in a complete management system of the enterprise is determined. Organizational-methodical approaches to realization of non-material assets audit, technique of their estimation and analysis are advanced at rendering auditor services.

Key words: non-material assets, classification, accounting, estimation, amortization, market wear, the program of audit, auditor services, an expert method, technique of the analysis.

Підписано до друку 22.05.2003 р. Формат 60x84 1/16 Папір офсетний

Друк офсетний. Обл. вид. Арк. 1,0 Умовн. друк. арк. 0,9

Тираж 100 прим. Зам. № _____

ДОД Харківського державного університету харчування та торгівлі, 61051, Харків - 51,
вул. Клочківська, 333.