

УДК 657.421.3

Бондаренко Наталія Миколаївна

*кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри обліку, аудиту, аналізу і оподаткування
Університет митної справи та фінансів*

Bondarenko Natalia

*Candidate of Economic Sciences, Associate Professor,
Associate Professor of the Department of
Accounting, Auditing, Analysis and Taxation
University of Customs and Finance*

Ільчак Дар'я Іванівна

*магістр
Дніпровський національний університет імені Олеся Гончара*

Ilchak Daria

*Master's degree
Oles Honchar Dnipro National University*

**ОСОБЛИВОСТІ ОРГАНІЗАЦІЇ АУДИТУ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ
АКТИВІВ НА ПІДПРИЄМСТВІ
PECULIARITIES OF ORGANIZING AN AUDIT OF INTANGIBLE
ASSETS AT AN ENTERPRISE**

***Анотація.** Вступ. В умовах глобалізації ринку та стрімкого розвитку інформаційних технологій, роль нематеріальних активів значно зростає, оскільки вони забезпечують підприємствам можливість адаптуватися до нових умов, розширювати ринки збуту та розробляти інноваційні продукти. Через відсутність у таких активів матеріальної форми і наявності певних суперечностей визнання витрат на їх створення*

можуть існувати проблемні моменти в процесі обліку таких активів. Для усунення та попередження помилок в окресленій ділянці обліку необхідно забезпечити якісний аудит нематеріальних активів на підприємстві.

Мета. Метою даної роботи є дослідження теоретико-організаційних аспектів аудиту нематеріальних активів та з'ясування його ролі на українських підприємствах

Матеріалами дослідження є: 1) нормативно-правове забезпечення щодо обліку нематеріальних активів; 2) праці вітчизняних вчених, що провадять свої науково-практичні дослідження у сфері організації обліку та аудиту нематеріальних активів.

В процесі здійснення дослідження було використано наступні наукові методи: порівняльний аналіз, аналіз законодавства, синтез та узагальнення інформації.

Результати дослідження. У ході дослідження було з'ясовано, що аудит нематеріальних активів є комплексним процесом, який вимагає від аудитора глибоких знань як бухгалтерських стандартів, так і специфіки нематеріальних активів. Завдяки ретельному проведенню аудиту можна забезпечити достовірність фінансової звітності підприємства та виявити потенційні ризики, пов'язані з обліком нематеріальних активів. З урахуванням окреслених труднощів, які виникають при аудиті нематеріальних активів, обґрунтовано доцільність впровадження у процес аудиту тесту внутрішнього контролю операцій, що дозволить отримати первинну інформацію про обліковий об'єкт, яка має враховуватися при визначенні етапів, плану та програми аудиту. Розроблено робочий документ валідації фінансової звітності щодо нематеріальних активів, який уособлює в собі арифметичну перевірку, звірку табличних приміток з даними фінансової звітності та загальний висновок аудитора щодо одержаних результатів в ході перевірки. Використання робочого документу дозволить врахувати особливості

діяльності підприємства та оптимізувати представлення даних за результатами здійсненої перевірки.

Перспективи. Подальші дослідження у цій галузі можуть бути спрямовані на розробку нових інструментів і методик для більш точної та ефективної оцінки нематеріальних активів. Вивчення впливу змін у регуляторному середовищі, а також тенденцій у розвитку цифрової економіки на практику аудиту нематеріальних активів, може дати можливість удосконалити методики аудиту та сприяти підвищенню прозорості фінансової звітності.

Ключові слова: нематеріальні активи, аудит, організація аудиту, етапи аудиту, програма аудиту, робочий документ, підприємство.

Summary. *Introduction.* In the context of market globalization and rapid development of information technologies, the role of intangible assets is growing significantly, as they provide companies with the ability to adapt to new conditions, expand sales markets and develop innovative products. Due to the lack of tangible form of such assets and certain contradictions in the recognition of expenses for their creation, there may be problems in the process of accounting for such assets. In order to eliminate and prevent errors in this area of accounting, it is necessary to ensure a high-quality audit of intangible assets at the enterprise.

Objective. The purpose of this work is to study the theoretical and organizational aspects of the audit of intangible assets and to clarify its role in Ukrainian enterprises.

The research materials are: 1) regulatory and legal support for the accounting of intangible assets; 2) works of domestic scientists conducting their scientific and practical research in the field of organization of accounting and audit of intangible assets.

In the course of the study, the following scientific methods were used: comparative analysis, analysis of legislation, synthesis and generalization of information.

Results of the study. The study found that the audit of intangible assets is a complex process that requires the auditor to have in-depth knowledge of both accounting standards and the specifics of intangible assets. A thorough audit can ensure the reliability of the company's financial statements and identify potential risks associated with the accounting of intangible assets. Given the difficulties encountered in the audit of intangible assets, the author substantiates the expediency of introducing an internal control test of operations into the audit process, which will provide primary information about the accounting object, which should be taken into account when determining the stages, plan and program of the audit. A working document for the validation of financial statements in respect of intangible assets has been developed, which includes an arithmetic check, reconciliation of the tabular notes with the financial statements and the auditor's general conclusion on the results obtained during the audit. The use of a working document will allow to take into account the specifics of the company's activities and optimize the presentation of data based on the results of the audit.

Prospects. Further research in this area may be aimed at developing new tools and techniques for a more accurate and efficient valuation of intangible assets. Studying the impact of changes in the regulatory environment, as well as trends in the development of the digital economy on the practice of auditing intangible assets, may make it possible to improve audit methods and contribute to the transparency of financial statements.

Key words: *intangible assets, audit, audit organization, audit stages, audit program, working document, enterprise.*

Постановка проблеми. Успішний розвиток підприємства та забезпечення його конкурентних переваг на ринку в умовах активного впровадження інновацій значною мірою залежить від використання у його діяльності нематеріальних активів (НМА). Важливим аспектом ефективного управління сучасним підприємством є прозоре і повне розкриття інформації щодо НМА. Оскільки ці активи не мають фізичної форми та існують певні суперечності щодо визнання витрат на їх створення, на практиці часто виникають труднощі в обліку НМА. У зв'язку з цим актуальним стає забезпечення якісного аудиту нематеріальних активів для уникнення та попередження помилок в процесі їх обліку.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Вітчизняні науковці всебічно досліджували питання, пов'язані з визнанням, класифікацією, обліком і аудитом нематеріальних активів. Зокрема, Л.В. Безкоровайна [1] досліджувала особливості обліку нематеріальних активів відповідно до національних і міжнародних стандартів. В.Я. Плаксієнко, Ю.А. Верига та К.В. Карпенко [2] з'ясовували роль інтелектуальних активів у системі обліку та звітності. Остапенко А.В. [3] запропонувала класифікацію нематеріальних активів за ознаками, що дозволяють виділити їх основні складові як об'єкту бізнесу. Розглядали питання методики проведення аудиторської перевірки нематеріальних активів: Н.М. Левченко, Н.С. Понікарова [4], О.Т. Олендій, І.К. Шушакова [5].

Незважаючи на досягнення в галузі наукових досліджень, питання організації аудиту нематеріальних активів в умовах економічної нестабільності та частих змін у законодавстві залишаються актуальними і потребують подальшого детального аналізу.

Мета статті. Метою даної роботи є дослідження теоретико-організаційних аспектів аудиту нематеріальних активів та з'ясування його ролі на українських підприємствах.

Виклад основного матеріалу дослідження. Нематеріальні активи представляють собою складну категорію активів, яка відрізняється певними характеристиками. Однією з основних їх ознак є відсутність матеріальної форми. Іншою важливою характеристикою є очікування отримання економічних вигід у майбутньому від їх використання. Ці активи зазвичай класифікують за кількома ознаками, серед яких: об'єкти промислової власності, об'єкти природного середовища, об'єкти права користування, об'єкти авторського права, а також об'єкти суміжних прав і інші. Основу для оцінювання нематеріальних активів складають господарські договори, розпорядчі документи та інші бухгалтерські документи, які підтверджують факт витрат, пов'язаних з їх придбанням.

Для кращого розуміння трактування поняття «нематеріальні активи» в цілях правильного оцінювання та обліку активів проаналізуємо положення основних нормативно-правових актів, що регулюють ці питання, та тлумачення з наукової літератури (табл. 1).

Таблиця 1

Трактування сутності поняття «нематеріальні активи» у нормативно-правових актах та наукових працях

Джерело	Визначення
НП(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [6]	немонетарний актив, який не має матеріальної форми та може бути ідентифікований
Податковий кодекс України: від 02.12.2010 № 2755-VI [7] (п. 14.1.120 вилучено на підставі ЗКУ № 1797-VIII від 21.12.2016)	право власності на результати інтелектуальної діяльності, у тому числі промислової власності, а також інші аналогічні права, визнані об'єктом права власності (інтелектуальної власності), право користування майном та майновими правами платника податку в установленому законодавством порядку, у тому числі набуті в установленому законодавством порядку права користування природними ресурсами, майном та майновими правами.
Про державне регулювання діяльності у сфері трансферу технологій: Закон України від 14.09.2006 № 143-V [8]	об'єкт (об'єкти) права інтелектуальної власності, а також інші аналогічні права, визнані в порядку, встановленому законодавством, об'єктом права власності

НП(С)БО в державному секторі 122 «Нематеріальні активи» [9]	немонетарний актив, який не має матеріальної форми та може бути ідентифікований.
МСБО 38 «Нематеріальні активи» [10]	немонетарний актив, який не має фізичної субстанції та може бути ідентифікований.
Про затвердження Інструкції з бухгалтерського обліку основних засобів і нематеріальних активів банків України: Постанова Національного банку України; Інструкція від 20.12.2005 № 480 [11]	немонетарний актив, який не має матеріальної форми, не є утримуваними грошима та активами, що мають бути отримані у фіксованій або визначеній сумі грошей, та може бути ідентифікований.
Методичні рекомендації з обліку нематеріальних активів [12]	нематеріальними активами вважаються немонетарні активи, що не мають матеріальної форми та можуть бути ідентифіковані (незалежно від строку їх корисного використання (експлуатації))
Безкоровайна Л.В [1]	об'єкт права власності конкретного підприємства, умовна вартість об'єктів інтелектуальної та промислової власності.
Плаксінко В.Я., Верига Ю.А. [2]	майно, що не має матеріально-речовинної форми, яке є власністю підприємства та приносить йому економічну вигоду.
Остапенко А.В.[3]	довгострокові активи, які не мають фізичної субстанції, але мають вартість. Це активи, які використовуються в операційній діяльності та забезпечують власнику певні права, але не існують фізично.
Банера Н.П., Гелей Л.О., Пилипенко С.М. та Мороз В.П. [13]	Нематеріальні активи включають немонетарні ресурси, які не мають фізичної форми, можуть бути ідентифіковані та зберігаються підприємством для використання понад один рік (або операційний цикл, якщо він перевищує цей термін) з метою виробництва, торгівлі, адміністративних цілей або здачі в оренду іншим особам.
Вакаров В.М. [14]	Нематеріальний актив – ресурс, контрольований підприємством в результаті минулих подій, використання якого, як очікується, призведе до надходження економічних вигід у майбутньому, що не має матеріальної форми, може бути ідентифікований та утримується підприємством з метою використання впродовж періоду, який більше одного року (або одного операційного циклу, якщо він перевищує один рік) для 10 виробництва, торгівлі, в адміністративних цілях чи наданні в оренду іншим особам.
Куцик В.І, Медвідь Я.Я. [15]	майно, що не має матеріально-речовинної форми, яке є власністю підприємства та приносить йому економічну вигоду.

Гевлич Л.Л., Мошура Л.О. [16]	категорія, яка виникає внаслідок володіння правами на об'єкти інтелектуальної власності або обмежені природні ресурси для використання в господарській діяльності для отримання прибутку.
Дядюн О. О. [17]	активи, які не мають матеріально-речової форми, але приносять підприємству додатковий прибуток або створюють умови для його отримання.

Джерело: узагальнено авторами

На основі аналізу представленої таблиці, можна зробити висновок, що трактування поняття «нематеріальні активи» у нормативно-правових актах України є різноманітним та залежить від конкретного контексту і завдань, які ставлять перед собою регулюючі органи.

Нормативно-правові документи, що регулюють облік і аудит нематеріальних активів, демонструють різні підходи до їх визначення та класифікації. Зокрема, деякі документи акцентують увагу на аспектах інтелектуальної власності, в той час як інші зосереджуються на правах користування, вартості або здатності приносити економічну вигоду. Такі відмінності в підходах можуть призводити до неоднозначного тлумачення і практичного застосування поняття нематеріальних активів, що у свою чергу може ускладнювати процес обліку і аудиту.

Це свідчить про необхідність комплексного підходу до вдосконалення та уніфікації методик обліку й аудиту нематеріальних активів. Важливо, щоб ці підходи відповідали міжнародним стандартам, що забезпечить більш чітке і однозначне розуміння поняття нематеріальних активів та їх практичного використання. Уніфікація стандартів допоможе забезпечити прозорість і порівнюваність фінансової інформації, що є важливим для підвищення довіри інвесторів та інших зацікавлених сторін.

В економічній літературі поняття нематеріальних активів визначається різними підходами, залежно від контексту їх використання та характеру господарської діяльності. Нематеріальні активи, як правило,

розглядаються як об'єкти, що не мають фізичної форми, але можуть бути ідентифіковані, оцінені та використовувані підприємствами для отримання економічної вигоди протягом тривалого періоду. Вони охоплюють інтелектуальну власність, патенти, торгові марки, авторські права, а також права на використання природних ресурсів чи спеціальні ліцензії.

Окрім цього, часто наголошується на важливості їх використання не лише для виробничих чи адміністративних потреб, але й у комерційній діяльності, де вони можуть приносити дохід через оренду або передачу прав. Важливою характеристикою нематеріальних активів є їх здатність генерувати довгострокову економічну вигоду, що робить їх стратегічно важливим ресурсом для сучасних підприємств.

Водночас підходи до класифікації нематеріальних активів можуть варіюватися. Деякі дослідники акцентують увагу на аспектах інтелектуальної власності, тоді як інші приділяють більше уваги можливостям використання активів у виробничих та адміністративних процесах. З огляду на це, визначення і класифікація нематеріальних активів є важливою складовою управління підприємствами, що сприяє ефективному плануванню та розвитку бізнес-стратегій.

Таким чином, нематеріальні активи відіграють ключову роль у сучасній економіці, оскільки сприяють формуванню конкурентних переваг і забезпеченню довгострокової економічної вигоди для підприємств. Незважаючи на відсутність матеріальної форми, вони мають значний вплив на фінансові результати та стратегії підприємств, особливо в умовах цифровізації економіки та зростання ролі інтелектуального капіталу. Однак відсутність єдиного підходу до визначення та класифікації цих активів ускладнює їх облік та аудит. Тому необхідність уніфікації підходів, які відповідали б міжнародним стандартам, є критично важливою для забезпечення прозорості, порівнюваності фінансової інформації та підвищення довіри інвесторів і інших зацікавлених сторін.

У сучасних умовах, коли економіка все більше орієнтована на знання і інновації, значення нематеріальних активів зростає. Вони стають ключовими для створення і підтримки конкурентних переваг, залучення інвестицій і забезпечення стійкого розвитку підприємства. Нематеріальні активи можуть визначати корпоративну цінність і допомагати в досягненні стратегічних цілей завдяки своєму внеску в інноваційні процеси, покращення бренду і розширення ринкових можливостей.

Отже, для ефективного управління та оцінки нематеріальних активів важливо забезпечити їх точний облік та правильну оцінку відповідно до сучасних нормативних стандартів і методик. Це дозволяє не тільки відповідати вимогам законодавства, а й максимально використовувати їх потенціал для підвищення загальної вартості і конкурентоспроможності підприємства.

Одним із ключових критеріїв визнання нематеріальних активів у бухгалтерському обліку є їх оцінювання. Формування вартості таких активів залежить від способів їх надходження на підприємство. Зазвичай на підприємствах первісна вартість нематеріальних активів формується у результаті власних розробок або придбання за грошові кошти. Важливим аспектом проведення аудиту нематеріальних активів є перевірка організації їх обліку, яка забезпечується різноманітними методами та способами.

Процес організації аудиту розпочинається з формування мети та відповідних завдань. Мета, об'єкти, основні завдання та етапи аудиту нематеріальних активів які допоможуть впорядкувати процес аудиту та забезпечити його ефективність наведено на рисунку 1.

Під час проведення аудиту нематеріальних активів аудитор керується такими законодавчими актами та діючими нормативами (рис. 2):

АУДИТ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ

МЕТА: метою аудиту нематеріальних активів на підприємстві виступає висловлення незалежної думки щодо достовірності, повноти, правильності та своєчасності документального оформлення операцій з нематеріальними активами, відображення їх в обліку та звітності відповідно до міжнародних стандартів фінансової звітності та облікової політики підприємства, а також доведення інформації про невідповідність керівництву суб'єкта господарювання

ОБ'ЄКТИ: групи НМА; первісна, залишкова, справедлива та ліквідаційна вартість НМА; документальне оформлення операцій з НМА; порядок оцінки та переоцінки НМА; порядок та метод нарахування зносу НМА

Завдання аудиту нематеріальних активів:

- ідентифікація об'єктів нематеріальних активів та перевірка їх наявності;
- встановлення наявності та дійсності документів на права інтелектуальної власності;
- аналіз документів, що підтверджують права підприємства на об'єкти промислової власності та підтвердження їх відповідності вимогам;
- аналіз документів, що підтверджують права підприємства на об'єкти промислової власності та підтвердження їх відповідності вимогам;
- перевірка складання фінансової звітності з дотриманням вимог облікової політики та стандартів фінансової звітності;
- аналіз документів, що підтверджують вартість нематеріальних активів та визначення реальності їх оцінки

Інформаційне забезпечення аудиту нематеріальних активів: Наказ про облікову політику в частині обліку НМА; документи, що дозволяють використання НМА на підприємстві; первинні документи з обліку НМА; облікові реєстри, що використовуються для відображення господарських операцій з обліку НМА; головна книга, звітність підприємства.

ОСНОВНІ ЕТАПИ АУДИТУ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ:

I. Підготовчий етап

II. Аудит наявності нематеріальних активів

III. Документально-аналітична перевірка надходження, використання (руху), відтворення, реалізації та вибуття нематеріальних активів

IV. Перевірка достовірності даних про НМА, що відображені у звітності

V. Завершальний етап

VI. Підсумковий етап

Рис. 1. Модель організації аудиту нематеріальних активів

Джерело: узагальнено авторами

Під час проведення аудиту нематеріальних активів аудитор керується такими законодавчими актами та діючими нормативами (рис. 2):

Джерела інформації для аудиту нематеріальних активів	
→	Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність», Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», Податковий кодекс України, Цивільний кодекс України, Господарський кодекс України
→	НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», НП(С)БО 8 «Нематеріальні активи», НП(С)БО 28 «Зменшення корисності активів», НП(С)БО 15 «Дохід», НП(С)БО 16 «Витрати»
→	Наказ МФУ від 16.11.2009 № 1327 «Про затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку нематеріальних активів»
→	Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань, затвердж. наказом Мінфіну від 02.09.2014 р. № 879
→	Наказ МФУ 22.11.2004 № 732 «Про затвердження типових форм первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів»
→	Наказ МФУ від 27.06.2013 № 635 Про затвердження Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства та внесення змін до деяких наказів Міністерства фінансів України
→	План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій № 291 від 30.11.99 р, Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом МФУ від 30.11.99 р. №291
→	МСА 300 «Планування», МСА 320 «Суттєвість в аудиті», МСА 800 «Звіт аудитора за спеціальними аудиторськими завданнями»

Рис. 2. Основні законодавчі акти та діючі нормативи для аудиту НМА

Джерело: узагальнено авторами

Аудит нематеріальних активів має на меті перевірити, чи повністю, достовірно та відповідно до законодавства відображена інформація про ці активи у фінансовій звітності підприємства. Через свою специфіку, нематеріальні активи складні для аудиту, оскільки їхня оцінка часто суб'єктивна і залежить від багатьох факторів. Тому основний акцент в

аудиті робиться на перевірці наявності та достовірності бухгалтерських та юридичних документів, які підтверджують права на володіння цими активами (табл. 3).

Таблиця 3

Документальне підтвердження використання нематеріальних активів

Об'єкти нематеріальних активів	Документальне підтвердження нематеріального характеру активів
Авторські права	Авторський договір на рукопис, малюнок, ескіз, відеокадр, нотний запис
Права на програмне забезпечення та бази даних	Договір купівлі-продажу, авторський договір, диск з програмою, технічна документація
Права на патенти, корисні моделі та промислові зразки	Ліцензійний договір, патент, свідоцтво на товарний знак
Права на засоби індивідуалізації юридичної особи (товарний знак, знак обслуговування, фірмове найменування)	Договір про відчуження, ліцензійний договір, свідоцтво на товарний знак
Права на ноу-хау	Договір про передавання, опис ноу-хау
Право на користування земельними ділянками й природними ресурсами	Документ про право власності, ліцензія на користування надрами

Джерело: узагальнено авторами

Аудит нематеріальних активів є складним процесом, який вимагає від аудитора глибокого розуміння як бухгалтерських стандартів, так і специфіки самих нематеріальних активів. Ці активи, такі як патенти, ліцензії, торгові марки та ноу-хау, мають суттєвий вплив на фінансовий стан підприємства, тому їхня правильна оцінка та відображення в обліку є критично важливими.

Розробка плану і програми аудиту обліку нематеріальних активів ґрунтується на попередніх даних про об'єкт дослідження. Таким чином, варто зауважити на тому, що якість проведення аудиту нематеріальних активів значною мірою пов'язана з чітко відокремленими етапами проведення аудиторської перевірки. В результаті проведеного дослідження ми виокремили шість етапів аудиту НМА (підготовчий, фізичну перевірку, аудит статей звітності та заключний), що узагальнено в табл. 4.

Таблиця 4

Етапи аудиту нематеріальних активів

Етап	Зміст етапів аудиту НМА
Підготовчий етап	1. Розробка плану аудиту: Визначення обсягу та методу перевірки НМА, оцінка ризиків, пов'язаних із НМА, та розробка програми аудиту. 2. Ознайомлення з обліковою політикою компанії: Вивчення методів обліку, амортизації, переоцінки та визнання НМА, які застосовуються на підприємстві. 3. Визначення ключових осіб: Ідентифікація відповідальних осіб за облік та управління НМА для організації взаємодії під час аудиту. 4. Ознайомлення з інформаційною системою обліку: Перевірка можливостей системи для відстеження та обліку НМА, аналіз використання спеціалізованого програмного забезпечення.
Аудит наявності нематеріальних активів	1. Інвентаризація НМА: Проведення фактичної перевірки наявних НМА, їх відповідність обліковим даним, перевірка наявності документів, що підтверджують права власності. 2. Оцінка правового статусу: Аналіз юридичних документів (ліцензії, патенти, договори) для підтвердження прав на використання або володіння НМА. 3. Виявлення внутрішньостворених НМА: Перевірка процесів створення та обліку НМА, які були створені всередині підприємства, аналіз їх оцінки та правомірності визнання.
Документально-аналітична перевірка надходження, використання (руху), відтворення, реалізації та вибуття нематеріальних активів	1. Аналіз документів про надходження НМА: Перевірка первинних документів (акти прийому-передачі, договори купівлі-продажу), правильність відображення у бухгалтерському обліку. 2. Перевірка руху НМА: Аналіз записів про використання НМА, перевірка правильності нарахування амортизації, аналіз документів про переміщення НМА між підрозділами. 3. Відтворення НМА: Аналіз витрат на модернізацію чи вдосконалення НМА, правильність обліку цих витрат. 4. Реалізація та вибуття НМА: Перевірка документів про продаж, списання чи ліквідацію НМА, аналіз правильності відображення цих операцій у бухгалтерському обліку, перевірка відповідності процедур обліковій політиці.
Перевірка достовірності даних про нематеріальні активи, що відображені у звітності	1. Оцінка амортизації: Перевірка правильності нарахування амортизації за кожним НМА, аналіз відповідності строків корисного використання вимогам стандартів та політиці компанії. 2. Перевірка переоцінки НМА: Аналіз підходів до переоцінки НМА, підтвердження використання незалежних оцінювачів, перевірка правильності відображення результатів переоцінки у звітності. 3. Аналіз тестів на знецінення: Перевірка наявності та правильності проведення тестів на знецінення, аналіз впливу знецінення на фінансові показники. 4. Перевірка відображення НМА у фінансовій звітності: Аналіз повноти та точності інформації про НМА у балансі, примітках до фінансової звітності, перевірка відповідності

	міжнародним стандартам (якщо застосовуються).
Завершальний етап	1. Підготовка аудиторського висновку: Узагальнення результатів перевірки, формулювання висновків щодо достовірності та повноти відображення НМА у звітності. 2. Обговорення з керівництвом: Представлення керівництву підприємства виявлених помилок чи недоліків, обговорення можливих коригувань та пропозицій щодо покращення облікової політики стосовно НМА. 3. Виправлення виявлених помилок: Підготовка рекомендацій щодо виправлення помилок, якщо такі були виявлені, та контроль за їх виконанням.
Підсумковий етап	1. Звітність: Оформлення кінцевого звіту, який включає в себе результати аудиту, рекомендації щодо поліпшення процесів обліку НМА, оцінку відповідності облікової політики та практики обліку НМА вимогам законодавства та стандартам. 2. Підготовка до наступного аудиту: Внесення інформації про виявлені проблеми та ризики до плану наступного аудиту, рекомендації щодо покращення процесу аудиту на майбутнє. 3. Моніторинг виконання рекомендацій: Оцінка виконання рекомендацій, наданих після попередніх аудитів, та їх впливу на покращення обліку НМА.

Джерело: побудовано авторами

Дотримання даної послідовності виокремлених етапів аудиту нематеріальних активів надає змогу аудитору заощадити час та ефективно провести перевірку, отримати всі необхідні матеріали з метою складання звіту за результатами перевірки про стан обліку НМА на підприємстві.

Програма аудиту НМА уособлює в собі розвиток плану перевірки, перелік аудиторських процедур, що необхідні для практичної реалізації плану перевірки. У таблиці 5 наведено програму проведення аудиторської перевірки нематеріальних активів та операцій з ними, яку було складено на основі аналізу практичних рекомендацій науковців, що відображають актуальні тенденції в обліку та оцінці нематеріальних активів.

Таблиця 5

Програма перевірки нематеріальних активів

Перевіряється: _____ Період перевірки: Керівник аудиторської групи: Склад аудиторів: Запланована кількість людино-годин:
--

№ з/п	Етап перевірки	Процедури перевірки	Код робочого документу	Виконавець	Примітки
1.	Дослідження установчих документів підприємства	Перевірка: – висвітлення критеріїв визнання та оцінки нематеріальних активів у обліковій політиці підприємства; – визначення термінів корисного використання нематеріальних активів в обліковій політиці та відповідності їх чинному законодавству; – висвітлення способів нарахування амортизаційних відрахувань за окремими групами нематеріальних активів; – висвітлення організації аналітичного обліку нематеріальних активів.			
2.	Аудит операцій по надходженню та вибуттю НМА	Перевірка: – джерел надходження нематеріальних активів; – правильності оформлення придбаних нематеріальних активів; – правильності визначення сум ПДВ при придбанні нематеріальних активів; – правильності використання форм первинних документів; – обліку й оподаткування операцій із продажу виключних прав на об'єкти нематеріальних активів положенням нормативних актів; – обліку операцій по передачі невиняткових прав на нематеріальний актив положенням нормативних актів; – бухгалтерського обліку й оподаткування операцій по безоплатній передачі нематеріальних активів			

		положенням нормативних активів; – бухгалтерського обліку й оподаткування операцій по передачі нематеріальних активів як внесок до статутного капіталу положенням нормативних активів; – бухгалтерського обліку операцій по списанню нематеріальних активів положенням нормативних активів.			
3.	Аудит амортизації НМА	Перевірка: – правильності нарахування і відображення в обліку амортизації нематеріальних активів; – відповідності методів амортизації нематеріальних активів, які використовують.			
4.	Аудит операцій, пов'язаних із наданням права на використання НМА	Перевірка: – наявності та правильності оформлення договорів на використання нематеріальних активів; – відповідності бухгалтерського обліку прав на використання нематеріальних активів положенням нормативних активів.			
5.	Інвентаризація НМА	Перевірка: – періодичності проведення інвентаризацій нематеріальних активів та їх відповідності законодавчим актам; – правильності оформлення результатів інвентаризацій.			
6.	Перевірка відповідності показників фінансової звітності показникам синтетичного і аналітичного обліку	Перевірка: – організації синтетичного й аналітичного обліку нематеріальних активів у бухгалтерії підприємства та за матеріально відповідальними особам у місцях експлуатації; – відображення у звітності			

		нематеріальних активів за їх видами та відповідність даним синтетичного й аналітичного обліку; – відображення у звітності сум амортизаційних відрахувань нематеріальних активів та їх відповідність даним синтетичного й аналітичного обліку.			
Керівник аудиторської групи: (підпис)					

Джерело: побудовано авторами

При проведенні аудиту нематеріальних активів можуть виникати численні труднощі, що зумовлені специфічними характеристиками цих активів. Нематеріальні активи, такі як патенти, торгові марки, авторські права та комерційні знання, часто є складними для точного оцінювання та обліку через їх нематеріальну природу та відсутність фізичної форми. Це може ускладнювати процес перевірки і висунення обґрунтованих висновків щодо їх вартості та впливу на фінансову звітність підприємства.

У таблиці 6 узагальнено основні проблеми, які часто виникають при аудиті нематеріальних активів, та з'ясовано як вони можуть вплинути на ефективність аудиту та прийняття рішень на основі його результатів.

Таблиця 6

Проблеми, які часто виникають при аудиті нематеріальних активів

Проблема	Опис
Недостатня увага до юридичної форми документів	Багато підприємств зосереджуються на кількісній оцінці нематеріальних активів, ігноруючи якісний аспект, пов'язаний з юридичним оформленням прав. Це може призвести до ризику втрати прав на цінні активи або виникнення судових спорів.
Відсутність чіткої політики управління нематеріальними активами	На багатьох підприємствах відсутня чітко розроблена політика управління нематеріальними активами, що призводить до неефективного використання цих активів та втрати потенційних економічних вигід.
Недостатня інтеграція внутрішнього контролю нематеріальних активів з іншими системами контролю	Внутрішній контроль нематеріальних активів часто розглядається як окремий блок, не пов'язаний з іншими аспектами діяльності підприємства. Це ускладнює виявлення та усунення проблем.

Джерело: систематизовано авторами

Отже, аудит нематеріальних активів є комплексним процесом, який вимагає від аудитора глибоких знань як бухгалтерських стандартів, так і специфіки нематеріальних активів. Завдяки ретельному проведенню аудиту можна забезпечити достовірність фінансової звітності підприємства та виявити потенційні ризики, пов'язані з обліком нематеріальних активів.

Як показують дослідження, існуюча система контролю на більшості підприємств часто обмежується формальною перевіркою документації. Тобто, основна увага приділяється тому, чи правильно оформлені документи, що підтверджують наявність активів та операції з ними. Такий підхід, хоча і є необхідним, не дозволяє отримати повну картину стану підприємства, особливо стосовно таких нематеріальних активів, як патенти, торгові марки, ноу-хау та інші.

Нематеріальні активи відіграють все більш важливу роль у сучасному бізнесі, оскільки саме вони часто визначають конкурентні переваги підприємства. Однак, на відміну від матеріальних активів, нематеріальні активи складніше оцінити та проконтролювати. Тому для забезпечення достовірності інформації про нематеріальні активи та оцінки ефективності їх використання необхідний більш глибокий і комплексний підхід, який передбачає проведення внутрішнього аудиту.

Підсумовуючи вище зазначене та враховуючи важливість системи внутрішнього контролю на кожному підприємстві, для оцінки даної системи з боку обліку нематеріальних активів ми пропонуємо користуватися розробленою нами анкетною тестування, яку наведено в табл. 7.

Тест внутрішнього контролю операцій з НМА

№ з/п	Зміст питання	Варіанти відповіді			Примітки
		Так	Ні	Інформація відсутня	
1.	Доступ до комп'ютеризованого обліку заробітної плати мають тільки особи, яким необхідний такий доступ у межах службових обов'язків				
2.	Чи розроблені посадові обов'язки працівників, які здійснюють облік НМА на підприємстві?				
3.	Чи проводиться інвентаризація НМА				
4.	Як часто проводиться інвентаризація				
5.	Чи оформлюються результати інвентаризації? Як саме				
6.	Чи перевіряється правильність віднесення об'єктів до НМА				
7.	Яким методом нараховується амортизація				
8.	Чи перевіряється правильність нарахування амортизації на об'єкти НМА				
9.	Чи здійснюється переоцінка НМА, як оформлюються її результати?				
10.	Чи розподілені нематеріальні активи за групами				
11.	Чи наявні у бухгалтерії підприємства первинні документи, які є підставою для прийняття до обліку або зняття з обліку об'єктів НМА				
12.	Чи відповідають записи аналітичного та синтетичного обліку записам у формах бухгалтерської звітності по рахунку 12 «Нематеріальні активи»				

Джерело: побудовано авторами

Впровадження у процес перевірки тесту внутрішнього контролю операцій з НМА дозволить отримати первинну інформацію про обліковий об'єкт, яка має враховуватися при визначенні етапів, плану та програми перевірки.

Провідним напрямом досягнення транспарентності фінансової звітності в сучасних умовах є таксономія фінансової звітності в форматі XBRL. Тому, важливе місце на даному етапі запровадження цього формату в обліку українських підприємств посідає валідація, що уособлює в собі

перевірку показників звітності на відповідність правилам валідації Таксономії UA XBRL.

Ми пропонуємо застосовувати під час проведення аудиту НМА на підприємстві розроблений нами робочий документ аудитора щодо перевірки показників звітності на відповідність правилам валідації (табл. 8).

Таблиця 8

Робочий документ валідації фінансової звітності щодо НМА

Клієнт, Період перевірки	Виконавець	Дата перевірки	Документ містить _____ додатків на сторінках
1. Арифметична перевірка нематеріальних активів як складової необоротних активів підприємства. Висновок: _____			
2. Звірка табличних приміток з даними фінансової звітності. Висновок: _____			
Загальний висновок щодо відповідності та точності показників фінансової звітності щодо нематеріальних активів _____ _____			
Виконав: _____ Перевірив: _____			

Джерело: побудовано авторами

Запропонований нами робочий документ уособлює в собі три складові: арифметичну перевірку НМА, звірку табличних приміток з даними фінзвітності та загальний висновок аудитора щодо одержаних результатів в ході перевірки.

Отже, застосування аудиту як форми контролю дозволяє суб'єкту господарювання отримати висновок професіонала щодо правильності відображення в обліку об'єктів нематеріальних активів, достовірності

переоцінки, правильності документального оформлення операцій з НМА та висвітлення інформації про них у фінансовій звітності.

В сучасних умовах розвитку українських підприємств необхідною є розробка методики контролю за ефективністю використання НМА, оскільки аудиторська перевірка нематеріальних активів вимагає ретельної підготовки та детального планування. Контроль за даною обліковою категорією має враховувати особливості специфіки діяльності суб'єкта господарювання та системи бухгалтерського обліку.

Запропоновані нами тест внутрішнього контролю та робочий документ валідації фінансової звітності щодо нематеріальних активів дозволять врахувати особливості діяльності підприємства та оптимізують представлення даних за результатами здійсненої перевірки.

Література

1. Безкоровайна Л.В. Проблема ідентифікації та оцінки нематеріальних активів. *Вісник ОНУ імені І.І. Мечникова*. 2018. Т. 24, № 1 (74), С. 109-113.
2. Плаксієнко В.Я., Верига Ю.А., Кулик В.А., Карпенко Є.А. Облік, оподаткування та аудит: навч. посіб. [для студ. вищих навч. закл.]. Київ: ЦУЛ. 2019. 509 с.
3. Остапенко А.В. Нематеріальні активи в інноваційному розвитку підприємства. *Економічний вісник НГУ*. 2008. № 4. С. 57-62.
4. Левченко Н.М., Понікарова Н.С. Удосконалення методики аудиту нематеріальних активів з метою систематизації результатів аудиторських процедур. *Вісник Хмельницького національного університету. Сер.: Економічні науки*. 2011. № 2. Т. 1. С. 118-121.
5. Олендій О.Т., Шушакова О.Т. Методичні засади проведення аудиту нематеріальних активів. *Інноваційна економіка*. 2013. № 5(43). С. 291-297.

5. Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи»: затв. наказом Міністерства фінансів України від 18.10.1999 р. № 242. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99#Text> (дата звернення: 09.08.2024).

6. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р., № 2755-VI. URL: <http://www.zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755> (дата звернення: 09.08.2024)

7. Про державне регулювання діяльності у сфері трансферу технологій: Закон України від 01.06. 2010 року № 2289-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/143-16#Text> (дата звернення: 09.08.2024).

8. Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 122 «Нематеріальні активи»: затв. наказом Міністерства фінансів України від 12.10.2010 № 1202. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1018-10#Text> (дата звернення: 10.08.2024).

9. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 38 «Нематеріальні активи» від 01.01.2012 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_050#Text (дата звернення: 10.08.2024).

10. Про затвердження Інструкції з бухгалтерського обліку основних засобів і нематеріальних активів банків України: Постанова НБУ від 20.12.2005 № 480. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0040-06#Text> (дата звернення: 09.08.2024).

11. Про затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку нематеріальних активів: Наказ Міністерства фінансів України від 16.11.2009 р. № 1327. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v1327201-09#/Text> (дата звернення: 11.08.2024).

13. Банера Н.П., Гелей Л.О., Пилипенко С.М., Мороз В.П. Облік і аудит: навчальний посібник / заг. ред. О. Скаско. Львів: Растр-7, 2017.

504с. URL: http://lpkafoa.lviv.ua/wp-content/uploads/2011/12/Oblik_Audyt_2017.pdf (дата звернення: 12.08.2024).

14. Вакаров В.М Сучасні підходи до аудиту нематеріальних активів. *Облік, аналіз, аудит і оподаткування в умовах глобалізації економіки: матер. І Міжнар. Наук.-практ. Інтерн.-конференц.* (м. Ужгород, 21 квітня 2017 р.). Ужгород: УжНУ «Говерла», 2017. С. 383-385. URL: <https://dspace.uzhnu.edu.ua/jspui/bitstream/lib> (дата звернення: 12.08.2024).

15. Куцик В.І, Медвідь Я.Я. Особливості формування активів торговельного підприємства в сучасних умовах. *Вісник НЛТУ*. 2018. № 18. С. 169.

16. Гевлич Л. Л., Мошура Л.О. Методика аудиту нематеріальних активів: вітчизняна та зарубіжна практика. *Економіка і суспільство*. 2018. № 16. С. 888-893.

17. Дядюн О. О. Планування та етапи аудиту нематеріальних активів підприємства. *Держава та регіони*. 2021. № 2 (119). С. 79-85.

References

1. Bezkorovaina L.V. (2018). Problema identyfikatsii ta otsinky nematerialnykh aktyviv. *Visnyk ONU imeni I.I. Mechnykova*. Vol. 24. № 1 (74). S. 109-113. URL:

<http://repository.hneu.edu.ua/bitstream/123456789/21836/1/5.pdf> [in Ukrainian].

2. Plaksienko V.Y., Veriga Y.A., Kulyk V.A., Karpenko E.A. Accounting, taxation and audit: a textbook. [Kyiv : TsUL. 2019. 509 s. URL: <https://reposit.nupp.edu.ua/bitstream> [in Ukrainian].

3. Ostapenko A.V. (2008). Nematerialni aktyvy v innovatsiinomu rozvytku pidpryemstva. *Ekonomichnyi visnyk NHU*. № 4. S. 57-62 URL: http://www.irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe [in Ukrainian].

4. Levchenko N.M., Ponikarova N.S. (2011). Udoskonalennia metodyky audytu nematerialnykh aktyviv z metoiu systematyzatsii rezultativ audytorskykh

protsedur. *Visnyk Khmelnytskoho natsionalnoho universytetu. Ser.: Ekonomichni nauky.* № 2. Vol. 1. S. 118-121 [in Ukrainian].

5. Olendii O.T., Shushakova O.T. (2013). *Metodychni zasady provedennia audytu nematerialnykh aktyviv. Innovatsiina ekonomika.* № 5(43). S. 291-297 [in Ukrainian].

6. Natsionalne Polozhennia (standart) bukhhalterskoho obliku 8 «Nematerialni aktyvy»: zatv. nakazom Ministerstva finansiv Ukrainy vid 18.10.1999. № 242. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99#Text> [in Ukrainian].

7. Podatkovyi kodeks Ukrainy vid 02.12.2010, № 2755-VI. URL: <http://www.zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755> [in Ukrainian].

8 Pro derzhavne rehuliuвання diialnosti u sferi transferu tekhnolohii: Zakon Ukrainy vid 01.06. 2010 № 2289-VI URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/143-16#Text> [in Ukrainian].

9. Natsionalne Polozhennia (standart) bukhhalterskoho obliku v derzhavnomu sektori 122 «Nematerialni aktyvy»: zatv. nakazom Ministerstva finansiv Ukrainy vid 12.10.2010 № 1202. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1018-10#Text> [in Ukrainian].

10. Mizhnarodnyi standart bukhhalterskoho obliku 38 «Nematerialni aktyvy» vid 01.01.2012. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_050#Text [in Ukrainian].

11. Pro zatverdzhennia Instruksii z bukhhalterskoho obliku osnovnykh zasobiv i nematerialnykh aktyviv bankiv Ukrainy: Postanova NBU vid 20.12.2005 № 480. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0040-06#Text> [in Ukrainian].

12. Pro zatverdzhennia Metodychnykh rekomendatsii z bukhhalterskoho obliku nematerialnykh aktyviv: Nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy vid 16.11.2009. № 132. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v1327201-09#/Text> [in Ukrainian].

13. Banera N.P., Helei L.O., Pylypenko S.M., Moroz V.P. (2017). *Oblik i audyt: navchalnyi posibnyk / zah. red. O. Skasko*. Lviv: Rastr-7, 504 s. URL: http://lpkafoa.lviv.ua/wp-content/uploads/2011/12/Oblik_Audyt_2017.pdf [in Ukrainian].
14. Vakarov V.M. (2017). Suchasni pidkhody do audytu nematerialnykh aktyviv. *Oblik, analiz, audyt i opodatkuvannia v umovakh hlobalizatsii ekonomiky: mater. I Mizhnar. Nauk.-prakt. Intern.-konferents* (m. Uzhhorod, 21 kvitnia 2017 r.). Uzhhorod: UzhNU «Hoverla», S. 383-385. URL: <https://dspace.uzhnu.edu.ua/jspui/bitstream/lib> [in Ukrainian].
15. Kutsyk V.I., Medvid Ya.Ia. (2018). Osoblyvosti formuvannia aktyviv torhivelnoho pidpriemstva v suchasnykh umovakh. *Visnyk NLTU*. № 18. S. 169 [in Ukrainian].
16. Hevlych L.L., Moshura L.O. (2018). Metodyka audytu nematerialnykh aktyviv: vitchyzniana ta zarubizhna praktyka. *Ekonomika i suspilstvo*. № 16. S. 888-893 [in Ukrainian].
17. Diadiun O.O. (2021). Planuvannia ta etapy audytu nematerialnykh aktyviv pidpriemstva. *Derzhava ta rehiony*. № 2 (119). S. 79-85 [in Ukrainian].