

- охорони здоров'я незалежно від підпорядкування та одержання добровільної компенсації від хворих : Наказ Міністерства охорони здоров'я та Міністерства фінансів України від 23.05.2011 р. № 358/273. – К. : [б. в.], 2011.
2. Заячківська О. В. Бухгалтерський облік і контроль доходів і видатків бюджетних медичних закладів: організація і методика : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз і аудит (за видами економічної діяльності)» / О. В. Заячківська. – Житомир, 2010. – 20 с.
 3. Клінічні протоколи [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.mozdock.kiev.ua>. – Назва з екрана.
 4. Облік у бюджетних установах / [Ватуля І. Д., Ватуля І. М., Левченко З. М., Романченко Ю. О.]. – К. : Центр учбової літератури, 2009. – 368 с.
 5. Сисюк С. В. Визначення вартості платних медичних послуг та їх облікове забезпечення / С. В. Сисюк, Н. М. Зорій // Вісник Запорізького національного університету. – 2010. – № 2 (6). – С. 181–186.
 6. Фаріон І. Д. Бухгалтерський облік в бюджетних установах : навч. посіб. / І. Д. Фаріон, О. Т. Галько. – Тернопіль : Економічна думка, 2008. – 750 с.
 7. Черничук Л. В. Облік у бюджетних установах / Л. В. Черничук, М. І. Мнилич. – Чернівці : Книги-XXI, 2007. – 400 с.
 8. Шара Є. Ю. Бухгалтерський облік у бюджетних установах і організаціях : навч. посіб. / Є. Ю. Шара, О. М. Андрієнко, Л. І. Жидеєва. – К. : Центр учбової літератури, 2011. – 440 с.

УДК 657.371:347.77/78

МЕТОДИКА ПРОВЕДЕННЯ ІНВЕНТАРИЗАЦІЇ ОБ'ЄКТІВ ПРАВА ІНТЕЛЕКТУАЛЬНОЇ ВЛАСНОСТІ ТА ВІДОБРАЖЕННЯ ОТРИМАНИХ РЕЗУЛЬТАТІВ В ОБЛІКУ

Н. О. Любенюк

Для забезпечення ефективного управління об'єктів права інтелектуальної власності (ОПІВ) керівники підприємства повинні мати повну інформацію про ці об'єкти. Саме за допомогою проведення інвентаризації збирається, реєструється та аналізується вся інформація про ОПІВ. Інвентаризація є елементом загального процесу здійснення контролю і є основним елементом управління ОІВ. Здійснення інвентаризації ОПІВ є доволі специфічною процедурою, враховуючи природу ОПІВ.

Питання інвентаризації в бухгалтерському обліку знайшло відображення у працях таких вітчизняних і зарубіжних дослідників: О. Л. Біляченко [1], Т. М. Банасько, Д. Л. Кузьміна [2], Ю. А. Клеткіної [3].

Мета статті – проаналізувати умови, методику та завдання проведення інвентаризації, на кожному етапі її здійснення.

Для вирішення цих проблем були поставлені такі завдання: уточнення вимог до охоронних документів; аналіз умов обліку об'єктів; удосконалення методичних засад відображення результатів інвентаризації в обліку.

Метою проведення інвентаризації ОПІВ є перевірка фактичної їхньої наявності, реальної вартості, порядку зберігання, експлуатації та встановлення невідповідностей між фактичним станом і обліковими даними. За допомогою інвентаризації забезпечується контроль за рухом ОПІВ, виявляються надлишки та нестачі, встановлюється факт псування матеріального носія ОПІВ або втрати його первісних властивостей. Унаслідок проведення інвен-

таризації відбувається запобігання негативним явищам у процесі обліку та експлуатації ОПВ, аналізуються причини відхилень від норми. Також, за необхідності, здійснюється реорганізація внутрішньої системи матеріальної відповідальності. Важливою умовою ефективного проведення інвентаризації є її позапланове проведення, котре дозволить найоптимальніше оцінити систему обліку та зберігання об'єктів.

Можна виділити такі етапи проведення інвентаризації: підготовчий, перевірки та аналізу, заключний.

На підготовчому етапі вирішуються організаційні питання здійснення інвентаризації, визначається період і умови її проведення. Проводиться підготовка всіх необхідних документів, видається наказ про проведення інвентаризації. Визначаються відповідальні особи, котрі повинні стежити та контролювати хід інвентаризації. Прийняття рішень та подальші організаційні питання по проведенню інвентаризації покладені на керівника підприємства.

Виконання робіт із порівняння даних бухгалтерського обліку про залишки цінностей, що перевіряються, з їхньою фактичною наявністю доручається спеціально створеній комісії. До інвентаризаційної комісії повинні бути залучені особи, що компетентні у галузях правової охорони, оцінки та обліку ОПВ. Тобто, щоб підвищити результативність проведення інвентаризації ОПВ до складу комісії включаються експерти з інтелектуальної власності, представників служби внутрішнього контролю (або аудиту) підприємства, незалежних експертів з оцінки, патентних повірених.

Безпосередньо сама інвентаризаційна перевірка починається з установлення фактичної наявності ОПВ. Проте з даною вимогою виникають певні суперечності, зважаючи на нематеріальну природу об'єктів. Протягом значного проміжку часу в українській практиці обліку загальноприйнято була методика перевірки ОПВ у складі нематеріальних активів лише шляхом ознайомлення з матеріальним носієм. Постало питання як перевіряти об'єкти, які не мають матеріального вираження. В 2004 р. було прийнято Наказ № 732 «Про затвердження типових форм первинного об-

ліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів», у п. 4.3 законодавець запропонував при інвентаризації ОПВ встановлювати їх фактичну наявність двома способами: «або за документами, що були підставою для оприбуткування, або за додатковими документами, якими оформлені (тобто підтверджені матеріальні права) [4].

Деякі науковці, що досліджували проблеми інвентаризації ОПВ вбачають неузгодженість у такому роз'ясненні, та у самому Наказі № 732. Неузгодженість полягає у тому що «в Порядку об'єктами бухгалтерського обліку називаються ОПВ (наприклад, комп'ютерні програми), тоді як у пункті 5 П(С)БО 8 нематеріальними активами є права на об'єкти інтелектуальної власності (наприклад, право на комп'ютерні програми). Проте постає питання, що є об'єктом бухгалтерського обліку – самі ОПВ чи права на такі об'єкти?» [2, с. 76]. Отже, Д. Л. Кузьмін піднімає питання, що повинна перевіряти інвентаризаційна комісія: наявність комп'ютерних програм чи наявність прав на них? На нашу думку, особливістю ОПВ є те, що їх цінність виражена в юридичній категорії – право, яке є невідчутним, саме в цьому ОПВ і відрізняється від усіх інших необоротних об'єктів обліку, які виражаються тільки в матеріальній формі. Тож при проведенні інвентаризації ОПВ головним чинником ідентифікації об'єктів буде саме наявність прав підприємства на об'єкт. Перевіряється в першу чергу законність права, бо якщо підприємство буде обліковувати об'єкт, але не володітиме правами на нього, то можна з упевненістю визначати незаконність такого використання і обліку.

Отже, фактичну наявність ОПВ можна встановити у разі наявності документального підтвердження майнових прав, а в разі купівлі ОПВ повинні бути належним чином оформлені документи, що дають підставу для оприбуткування об'єкта (акт прийому-передачі, акт виконаних робіт, накладна).

Що ж стосується тих ОПВ, які не втілюються ніде, крім підтвердження прав на паперовому носії, проведення їх фактичної наявності повинно обмежуватися перевіркою лише самого паперового носія і закріплених

там прав, встановлення їх законності та строку користування даними правами. Під час перевірки фактичної наявності ОПВ, які втілюються у матеріальному носіїві, автор вважає за необхідне перевіряти не лише виключно фактичну наявність документів, які підтверджують право власності на об'єкт, але й стан самого об'єкта втілення. Навіть якщо це програма, яка встановлена на комп'ютер, необхідно перевірити її функціональність.

Крім перевірки правового статусу об'єкта та законності прав, комісія перевіряє документацію з повним описом об'єкта, строк і порядок використання. Здійснює аналіз правильності постановки на облік, враховуючи вартісне вираження ціни ОПВ, оптимальність вибраного методу амортизації відносно реального зношення об'єкта, та правильність її нарахування.

Після перевірки та вияву об'єкта здійснюється попередній аналіз можливості отримання правової охорони та документального підтвердження. Якщо об'єкт відображений у складі нематеріальних активів то повинні бути документи, що підтверджують виключні права підприємства на об'єкт перевірки. Крім того, враховується дотримання формальних вимог, щодо отримання охоронних документів на об'єкт права інтелектуальної власності.

Підтвердженням права власності є охоронні документи, документи про передачу права власності, документи про реєстрацію прав (патенти, свідоцтва), договори про створення ОПВ і ліцензійні договори. Оскільки законодавчо передбачено видання лише одного охоронного документа, тоді у осіб-користувачів ОПВ, якщо вони використовують його по ліцензії, повинні бути копії документів на охорону об'єкта та ліцензійний договір.

Під час перевірки оригінальності документів необхідно аналізувати таке:

- по об'єкту: проводиться порівняльний аналіз об'єктів, шляхом врахування сукупності істотних якостей, переліком об'єктів вказаних на охоронному документі;
- по строках: перевіряється строк дії охоронного документа відповідно до законодавства. Також враховується можливість дострокового припинення охорони з різних причин;

- по території: враховується той факт, що охоронний документ діє лише на території держави, що його видала.

У разі виявлення невідповідності по хоча б одному з критеріїв, документ визнається не дійсним.

Якщо підприємству не належить право власності на об'єкт, і об'єкт не відображається у складі необоротних активів, тоді перевіряються договори про невиключні права, акти прийому передачі, акт оцінки вартості та накладні.

У цю стадію, за необхідності, входить і оцінка об'єктів. Далі проводиться аналіз щодо постановки на баланс ОПВ і вибір системи їх обліку.

Надходження та оприбуткування ОПВ у складі нематеріальних активів оформляється первинними документами. В первинних документах повинен міститися опис об'єкта, первісна вартість, порядок його використання. А для об'єктів, що створені на підприємстві, має бути зазначено детальний зміст витрат, використаних на його створення.

Для ОПВ, котрі визнаються в обліку у складі нематеріальних активів Наказом № 732, передбачено чотири типові форми первинного обліку: Акт введення в господарський оборот ОПВ у складі нематеріальних активів (типова форма N HA-1), Інвентарна картка обліку ОПВ у складі нематеріальних активів (типова форма N HA-2), Акт вибуття (ліквідації) ОПВ у складі нематеріальних активів (типова форма N HA-3), Інвентаризаційний опис ОПВ у складі нематеріальних активів (типова форма N HA-4). Якщо інвентарна комісія виявляє ОПВ, що не відображені на балансі підприємства, то відомості про такі об'єкти заносяться до інвентаризаційного опису. Одночасно складається Акт введення в господарський оборот ОПВ у складі нематеріальних активів. Інвентарний опис складається в одному примірнику і передається в бухгалтерію підприємства. Якщо під час звіряння даних інвентаризаційного опису і даних бухгалтерського обліку виявляються нестачі або надлишки, складається звіряльна відомість. Крім того, до відомості додаються письмові пояснення осіб, відповідальних за зберігання і використання об'єктів перевірки.

Результатами інвентаризації може бути виявлення таких об'єктів:

1. ОПВ, які документально підтверджені, використовуються і обліковуються підприємством. → Продовження облікової політики.

2. ОПВ, які документально не підтверджені, але використовуються і обліковуються підприємством. → Знищення об'єкта.

3. ОПВ, які документально підтверджені, обліковуються, але не використовуються через відсутність матеріального втілення об'єкта → Зняття з обліку.

4. ОПВ, які документально не підтверджені не обліковуються підприємством, але використовуються. → Знищення об'єкта.

Саме на цьому етапі перевірки визначаються не лише надлишки та нестачі ОПВ, але й виявляються об'єкти, які давно не використовує підприємство, унаслідок чого втрачають одну з умов їх визнання і обліку. За допомогою

перевірки якостей в роботі деяких об'єктів (наприклад, комп'ютерних програм) інвентаризаційною комісією підтверджується або спростовується збереження ОПВ своїх властивостей. Якщо об'єкт не може виконувати в повному обсязі свої функції, проводять аналіз і залежно від ступеня втрати своїх якостей приймають управлінські рішення, щодо його подальшого використання. Якщо в ході перевірки виявляються ОПВ, якими підприємство не володіє на законній підставі, такі об'єкти підлягають знищенню. На заключному етапі інвентаризації, комісія складає протокол результатів перевірки з висновками і пропозиціями щодо виявлених розходжень. Робиться прогноз відносно подальшого використання ОПВ.

Якщо в результаті проведення інвентаризації комісія виявляє нестачі ОПВ, то робляться відповідні бухгалтерські записи (табл.).

Таблиця

Кореспонденція рахунків при виявленні нестач ОПВ

Зміст господарської операції	Дебет	Кредит
Списання залишкової вартості ОПВ	976	12
Списання суми накопиченої амортизації ОПВ	133	12
Відображення коригування податкового кредиту з ПДВ	641 976	644
Відображення суми нестач* і віднесення неї на винних осіб	375	746
Відображення відшкодування винною особою заподіяної шкоди	301 або 311	375
Відображення заборгованості підприємства перед бюджетом	746	642
Перерахування сум заборгованості до бюджету	642	311

Примітка. * В разі розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей визначають розмір збитків через проведення незалежної оцінки відповідно до національних стандартів оцінки та здійснюють відшкодування збитків, завданих підприємству, установі й організації з урахуванням фактичних витрат підприємства на відновлення пошкоджених або придбання нових матеріальних цінностей і вартості робіт з їх відновлення. Залишок коштів перераховується до державного бюджету [5].

У бухгалтерському обліку оприбуткування ОПВ до скалу нематеріальних активів, що виявлені за результатами проведеної інвентаризації здійснюється типовою кореспонденцією рахунків у бухгалтерському обліку (табл. 2).

Інвентаризація – це перевірка наявності об'єктів контролю, стану, особливостей зберігання відповідно до даних обліку. Процес інвентаризації ОПВ передбачає перевірку відповідності власних, придбаних або орендованих ОПВ до даних їх відображення на балансі, перевірку документального підтвер-

дження законності прав на об'єкти. У процесі проведення інвентаризації ОПВ головною умовою ідентифікації об'єктів буде наявність законних прав підприємства на об'єкт. Експертною комісією перевіряється стан ОПВ, його характеристики, відповідність правовим документам. Результатом проведення інвентаризації є складання інвентаризаційного опису. Під час звіряння даних опису з даними бухгалтерського обліку виявляються нестачі або надлишки, складається звіряльна відомість і виявлені відхилення відображаються в обліку.

ЛІТЕРАТУРА

1. Біляченко О. Л. Інвентаризація програмного забезпечення: теорія і методика / Біляченко О. Л. // Вісник ЖДТУ. – 2010. – № 1. – С. 23–28.
2. Кузьмін Д. Л. Інвентаризація і порядок виправлення помилок в бухгалтерському обліку нематеріальних активів [Електронний ресурс] // Міжнародний збірник наукових праць. – 2009. – Вип. 2 (14). – Режим доступу : http://www.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/ptmbo/2009_2/9.pdf. – Назва з екрана.
3. Клеткина Ю. А. Организация инвентаризации объектов интеллектуальной собственности / Клеткина Ю. А. // Вестник Одесского государственного университета. – 2009. – № 5. – С. 121–126.
4. Про затвердження типових форм первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів : Наказ Мініфіну № 732 від 22.11.2004. – К. : [б. в.], 2004.
5. Про затвердження Порядку визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей : Постанова КМ України № 116 від 22.01.1996. – К. : [б. в.], 1996.

УДК 657.6.001.123(477)

ПРОБЛЕМИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ АУДИТУ В УКРАЇНІ

І. А. Платонова

Сучасний стан економіки характеризується поглибленням взаємозв'язків між суб'єктами господарювання. Динамічне ускладнення господарських процесів опосередковується глобалізаційними явищами й обумовлює підвищення концентрації управлінських впливів. Через зростання ризикових операцій і прийняття економічних рішень в умовах невизначеності необхідно забезпечити професійний захист інтересів власників капіталу. У світовій практиці фахове супроводження господарської діяльності забезпечують аудиторські компанії.

За період незалежності в Україні створено національну систему аудиту, яка покликана сприяти розвитку національного господарства та демократизації суспільного життя країни. Структура, забезпечення та функціонування цієї системи продовжують удосконалювати, нині відбувається активний розвиток незалежного аудиту й інтенсивне становлення ринку аудиторських послуг, проте залишається ряд проблем, які потребують пильної уваги практиків і науковців.

Проблемам розвитку ринку аудиторських послуг присвячено ряд праць вітчизняних

учених. Н. Кужельный, Е. Петрик [4], Ф. Бутинець [8, 9], Г. Давидов присвячують свої дослідження питанням розвитку, організації аудиту та вказують на певну завершеність формування національної системи аудиту в країні. О. Редько в своїй праці [18] аналізує показники діяльності на ринку аудиторських послуг в Україні. Н. І. Дорош [12] досліджує організацію аудиторської діяльності та звертає увагу на контроль якості ринку аудиторських послуг в Україні, І. Пилипенко вважає, що «...необхідно удосконалювати нормативну базу котра регулює аудиторську діяльність...» [15, с. 8]. Взявши до уваги бачення кожного автора, бажано висловити власну думку з приводу оцінки стану та напрямів розвитку аудиторської діяльності в Україні.

Метою статті є визначення реального стану і проблем розвитку аудиторської діяльності та пошук перспективних способів їх подолання.

У світовій практиці аудит набув значного поширення. Аудит є обов'язковою частиною цивілізованого функціонування ринкової економіки кожної країни світу. Якщо взяти до уваги зарубіжну аудиторську практику останніх