

Лілія Олександрівна ТАРАСЕНКО

асистент,
кафедра обліку, аналізу і аудиту,
Донецький національний університет імені Василя Стуса
E-mail: l.tarasenko@donnu.edu.ua

ОСОБЛИВОСТІ АУДИТУ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ: АНАЛІТИЧНІ ПРОЦЕДУРИ ТА ІНСПЕКТУВАННЯ

Тарасенко, Л. О. Особливості аудиту нематеріальних активів: аналітичні процедури та інспектування [Текст] / Лілія Олександрівна Тарасенко // Економічний аналіз: зб. наук. праць / Тернопільський національний економічний університет; редкол.: О. В. Ярошук (голов. ред.) та ін. – Тернопіль: Видавничо-поліграфічний центр Тернопільського національного економічного університету «Економічна думка», 2017. – Том 27. – № 2. – С. 201-208. – ISSN 1993-0259.

Анотація

Щораз частіше інформація, подана у фінансовій звітності, потребує незалежної оцінки для отримання користувачем впевненості щодо зазначеного фінансового стану суб'єкта господарювання. Для забезпечення такого підтвердження необхідним є здійснення незалежного аудиту. З огляду на зростання рівня використання неосязних активів, особливої уваги потребують методи, що використовуються при здійсненні зовнішньої перевірки таких специфічних об'єктів.

Стаття присвячена аналізу сучасних проблем здійснення незалежного аудиту нематеріальних активів з метою розробки шляхів його вдосконалення з урахуванням специфіки зазначеного об'єкта. Дослідженням обґрунтовано необхідність системного підходу до проведення аудиту, зокрема здійснення аналітичних процедур з метою підвищення об'єктивності при формулюванні висновку аудитора. Виявлені у ході дослідження помилки обліку нематеріальних активів розглядалися як база розробки пропозицій щодо процесу аудиту.

Ключові слова: нематеріальні ресурси; аудит нематеріальних активів; вдосконалення аудиту; аудиторські процедури; аналітичні процедури; інспектування; облік нематеріальних активів; удосконалення знань аудиторів.

Lilija Oleksandrivna TARASENKO

Assistant,
Department of Accounting, Analysis and Audit,
Vasyl` Stus Donetsk National University
E-mail: l.tarasenko@donnu.edu.ua

**THE FEATURES OF INTANGIBLE ASSETS AUDIT:
ANALYTICAL PROCEDURES AND INSPECTION**

Abstract

Increasingly, information, which is recorded on the reports, requires independent appraisal for user getting certainty about the financial position of enterprise. To provide such confirmation, the independent audit is a necessary procedure. Due to the fact, that level of intangible assets is all the time increasing, special attention should be paid to methods, which are used during the external review of specific objects. The article deals with the analysis of the existing problems of independent audit of intangible assets. This audit aims to work out the ways for its improvement taking into account the specific character of the mentioned object.

It has been grounded the necessity of audit systematic approach particular the analytical procedures to enhance objectivity in formulating the auditor's report. The mistakes of accounting have been identified during the research. They are considered as a base for developing proposals referring to the audit process.

Keywords: intangible resources; intangible assets audit; audit improvement; audit procedures; analytical procedures; inspection; accounting of intangible assets; auditor knowledge improvement.

Вступ

Обумовленою необхідністю сучасних економічних відносин є здійснення незалежного аудиту. Такий вид контролю спрямований на отримання неупередженої думки аудитора щодо достовірності відображеної у звітності суб'єкта господарювання інформації. Зі стрімким розвитком інноваційної діяльності пов'язано поняття «нематеріального активу», основними характеристиками якого є неосяжність та можливість приносити економічні вигоди. Певні види діяльності вимагають значного залучення нематеріальних активів, що надалі знайде відображення у фінансовій звітності. Специфіка нематеріальних об'єктів ускладнює процедуру здійснення аудиту. З огляду на це, необхідним є пошук шляхів вдосконалення аудиторських процедур, з метою підвищення рівня обґрунтованості при формулюванні висновків перевірки.

Аналізуючи результати досліджень, присвячених питанню аудиту нематеріальних активів, необхідно зазначити про існування низки невирішених проблем, зокрема, щодо методики аудиту, яка має забезпечувати отримання достатніх, обґрунтованих аудиторських доказів щодо стану суб'єкта перевірки, з урахуванням того, що така інформація є публічною та буде мати вплив при прийнятті рішень не тільки внутрішніми, але й зовнішніми користувачами. Вивчали процес здійснення аудиту нематеріальних активів Банасько Т. М., Манухіна М. Ю., Олендій О. Т., Плекан М. В., Скорба О. А. та інші. З огляду на вплив інформації про нематеріальні активи у звітності підприємства, достовірність чого має підтверджуватися під час незалежного аудиту, необхідним є поглиблення досліджень щодо методики аудиту неосяжних активів та пошук шляхів його вдосконалення.

Мета статті

Метою статті є розробка шляхів вдосконалення процесу здійснення аудиту з огляду на збір аудиторських доказів через здійснення інспектування та проведення аналітичних процедур для забезпечення високого рівня обґрунтованості аудиторського висновку.

Виклад основного матеріалу дослідження

Сучасний стан господарювання характеризується інноваційною спрямованістю, зокрема залученням нематеріальних ресурсів, які надають певні переваги їхньому власникові перед іншими суб'єктами господарювання. Враховуючи різноманіття та неосяжність нематеріальних активів, нагальним є питання щодо правильного відображення їх у системі бухгалтерського обліку з метою надання достовірної інформації користувачам звітності, яка може бути підтверджена під час здійснення незалежного аудиту.

Аудит нематеріальних активів проводиться з метою висловлення незалежної думки щодо повноти, достовірності та правомірності їх відображення у фінансовій звітності суб'єкта господарювання. Перевірка ускладнюється специфікою самого об'єкта (неосяжність об'єкта перевірки), тому першочергово базується на документальній перевірці як бухгалтерської, так і юридичної документації. Отже, перевірка спирається на бухгалтерські та юридичні аспекти відображення нематеріальних активів (табл. 1).

Таблиця 1. Бухгалтерські та юридичні аспекти аудиту нематеріальних активів

Бухгалтерські аспекти	Юридичні аспекти
<ul style="list-style-type: none"> – перевірка наявності первинних документів – підстави для зарахування в господарський обіг; – перевірка відповідності відображення сум у реєстрах обліку та звітності; – правильність формування первісної вартості виходячи зі складу понесених витрат. 	<ul style="list-style-type: none"> – наявність дозвільних документів, що надають право відображення нематеріальних активів: ліцензії, франшизи, свідоцтва про реєстрацію торгових знаків, державні акти, затверджені КМУ, договір оренди тощо; – правильність трактування нормативно-правового забезпечення операцій з нематеріальними активами; – необхідність залучення професійних оцінщиків.

Таким чином, процес аудиту операцій з нематеріальними активами ґрунтується насамперед на юридичному (правовому) забезпеченні, а не тільки на з'ясуванні правильності та законності бухгалтерського обліку.

З огляду на специфіку об'єкта перевірки можна зазначити такі труднощі здійснення аудиту:

1. Необхідність володіння аудитором значним обсягом знань у галузі юриспруденції, оскільки використання нематеріальних активів залежить від обсягу наданих прав, підтвердженого

відповідними правовими документами.

2. Неосяжність активів, що перевіряються. Основною процедурою аудиту залишається документальна перевірка, тобто документи, що були підставою для оприбуткування/вибуття та руху нематеріальних активів.

3. Необхідність залучення фахівців з оцінки нематеріальних активів та правомірності їх відображення. Певні нематеріальні активи можуть бути оцінені лише незалежними оцінщиками, отже, є потреба в залученні фахівців, які можуть перевірити правильність та правомірність відображення об'єктів інтелектуальної власності, прав користування майном, засобів індивідуалізації тощо.

4. Складність проведення інвентаризації, як з огляду на неосяжність об'єкта перевірки, так і трудомісткість самої інвентаризації. Дата проведення інвентаризації не завжди збігається з датою фінансової звітності, крім того, не завжди можлива за участі аудитора. Отже, аудитор використовує надані управлінським персоналом результати перевірки фактичної наявності активів, які потребують додаткової оцінки.

Вищепераховані питання мають суттєвий вплив на формулювання аудиторських висновків. Вимогами Міжнародних стандартів аудиту (МСА) передбачено збір аудиторських доказів, на яких ґрунтується процес формулювання висновку. МСА 500 «Докази» визначає, що до процедур отримання доказів серед інших належать аналітичні процедури, які згідно з МСА 520 «Аналітичні процедури» визначені як оцінки фінансової інформації, зроблені на основі аналізу очікуваних взаємозв'язків між фінансовими та нефінансовими даними, що охоплюють необхідне вивчення ідентифікованих відхилень або взаємозв'язків, які не узгоджуються з іншою доречною інформацією чи значно відрізняються від очікуваних величин [2]. Виходячи з цього, на одному рівні з перевіркою облікових даних стоїть здійснення аналізу таких даних, а також тих, що не відносяться до облікових (загальногалузеві показники аналогічних підприємств, задіяні в діяльності площі тощо). Крім того, аудитор повинен використовувати інформацію щодо правового поля, що має вагомий вплив при перевірці інформації про нематеріальні активи.

У межах здійснення аналітичних процедур доречним є аналіз основних економічних показників: як загалом по підприємству, так і по окремих об'єктах перевірки. Так, наприклад, аналіз показників використання нематеріальних активів Національного комплексу «Експоцентр України» надав наступні результати, наведені у таблиці 2.

Таблиця 2. Показники використання нематеріальних активів

Показники	2010 р.	2011 р.	2012 р.	2013 р.	2014 р.	2015 р.
Частка НМА у структурі активів (Загальний обсяг НМА/Валюта балансу), %	90	94	94	95	95	95
Рентабельність (збитковість) НМА (Прибуток (збиток)/Загальний обсяг НМА),%	-1,13	-0,62	-0,20	-0,21	0,001	0,04
Віддача нематеріальних активів (чистий дохід від реалізації/загальний обсяг НМА), грн/грн	0,05	0,02	0,02	0,02	0,02	0,02

Обсяг нематеріальних активів у балансі підприємства є значним. Протягом проаналізованого періоду частка нематеріальних активів склала від 90 % до 95 %, що свідчить про велике значення таких активів у діяльності підприємства. У проаналізованому періоді спостерігається покращення рівня рентабельності нематеріальних активів, що пов'язано із закінченням періоду збиткової діяльності підприємства загалом.

Також рентабельність нематеріальних активів може бути розрахована за двофакторною моделлю, за результатами чого аудитор отримує розуміння, який фактор є ключовим у змінах результативності діяльності:

$$RO(IA) = \frac{P}{S} \times \frac{S}{IA} \quad (1),$$

де: RO(IA) – рентабельність нематеріальних активів;
P – чистий прибуток підприємства;
S – виручка від реалізації;
IA – балансова вартість нематеріальних активів.

Таблиця 3. Розрахунок показників за двофакторною моделлю Дюпон

Показники	2010 р.	2011 р.	2012 р.	2013 р.	2014 р.	2015 р.
Чистий фінансовий результат (прибуток (збиток), тис. грн	-4 756	-4 720	-1 527	-1 601	-10	269
Нематеріальні активи, тис. грн	420 121	759 415	759 389	759 388	759 355	759 352
Чистий дохід від реалізації, тис. грн	19 673	16 727	13 486	12 902	11 395	13 970
Рентабельність (збитковість) нематеріальних активів, %	-1,13	-0,62	-0,20	-0,21	-0,001	0,04
Рентабельність (збитковість) продажів, %	-24,2	-28,2	-11,3	-12,4	-0,1	1,9
Коефіцієнт оборотності нематеріальних активів	0,047	0,022	0,018	0,017	0,015	0,018

Для аналізу впливу факторів на рівень прибутковості нематеріальних активів за моделлю Дюпон необхідним є розрахунок показників рентабельності продажів та коефіцієнту оборотності, які наведено у таблиці 3. Результати аналізу за двофакторною моделлю Дюпон відображено у таблиці 4.

Позитивний вплив на рівень рентабельності мали зміни оборотності активів (2011 та 2013 роки) та зміни рентабельності продажів (2012, 2014, 2015 роки). Таким чином, отримані результати аналізу надають аудитору можливість висловлення думки щодо факторів та обсягу їх впливу на стан суб'єкта перевірки, інформація за якими буде відображена у звітності та буде опрацьована її користувачами.

Таблиця 4. Результати факторного аналізу рентабельності (збитковості) нематеріальних активів

Показники	2011	2012	2013	2014	2015
Вплив зміни коефіцієнта оборотності нематеріальних активів	0,0061	0,0011	0,0001	0,0002	-0,000003
Вплив зміни рентабельності (збитковості) продажів	-0,0009	0,003	-0,0002	0,0018	0,0004
Баланс відхилень	0,0052	0,0041	-0,0001	0,002	0,0004

Ключовими аудиторськими доказами залишаються дані, зібрані при здійсненні перевірки саме бухгалтерської інформації. Згідно з МСА 500 «Докази», здійснення такого методу, як інспектування («перевірка» у попередніх редакціях міжнародних стандартів), спрямоване на вивчення бухгалтерських записів та документів. Практика аудиту нематеріальних активів визначила певні типові помилки обліку (табл. 5).

Знайдені при аудиті помилки свідчать про недосконалість ведення обліку нематеріальних активів. Але необхідно зазначити, що неточне відображення операцій нематеріальними активами пов'язано з наявністю недоліків та протиріч на законодавчому рівні.

Мінімізація помилок з боку бухгалтерської служби залежить від:

- повноти вивчення сутності специфіки нематеріальних активів;
- розробки відокремлених документів для відображення операцій з нематеріальними активами;
- удосконалення правової бази у частині регулювання оцінки нематеріальних активів на загальнодержавному рівні;
- удосконалення системи контролю за операціями з нематеріальними активами на рівні підприємства;
- юридичної підтримки при постановці на облік об'єктів нематеріальних активів;
- наданні переваги, при наявності законодавчих протиріч здійснення операцій з нематеріальними активами, спеціальному Закону України «Про охорону прав на знаки для товарів та послуг» або Цивільному 9;
- залучення експертів з оціночної діяльності задля правомірного та достовірного здійснення оцінки вартості нематеріальних активів.

Суттєва частка неточностей обліку нематеріальних активів, виявлених у ході аудиту, спричинена юридичними особливостями. Нематеріальні активи, як жодні інші об'єкти обліку, потребують суворості правового забезпечення їх використання. Так виникає потреба суцільного вивчення змісту договорів про передачу прав на нематеріальні активи, свідоцтва, державних актів щодо таких активів та вартість і

обсяг прав для відображення в системі бухгалтерського обліку. Отже, аудитор, що здійснює перевірку бухгалтерської інформації щодо неосяжних активів, повинен бути висококваліфікованим у правовому полі щодо таких активів.

Таблиця 5. Можливі помилки обліку нематеріальних активів, виявлені під час аудиту

№ з/п	Ознака	Типові помилки
1.	Помилки щодо оцінки нематеріального активу	<ul style="list-style-type: none"> – віднесення витрат, що мають капіталізуватися, до витрат періоду та навпаки (віднесення витрат на отримання державних актів на права користування до складу первісної вартості); – здійснення нормативної оцінки наданих прав, замість грошової; – відображення безпосередньо вартості землі, замість вартості наданих прав; – внесення до первісної вартості суми ПДВ; – здійснення платежів за торгові марки, що не є законодавчо зареєстрованими; – некоректне визнання роялті.
2.	Документальне оформлення	<ul style="list-style-type: none"> – відображення земельних ділянок у складі основних засобів за відсутності прав власності – відсутність охоронних документів на об'єкти інтелектуальної власності (торгові марки, патенти) – використання об'єктів прав інтелектуальної власності за відсутності франчайзингових договорів
3.	Класифікація нематеріальних активів	некоректне віднесення до визначених груп через помилки у трактуванні обсягу наданих прав (виняткові права чи права користування)
4.	Нарахування амортизації	<ul style="list-style-type: none"> – зайве нарахування амортизаційних відрахувань, зокрема нарахування після закінчення строку корисної експлуатації, нарахування амортизації на об'єкти з невизначеним строком експлуатації – відсутність нарахування амортизації
5.	Своєчасність відображення у обліку	невідповідність дат первинних документів (акти приймання) датам відображення нематеріальних активів на рахунках синтетичного обліку, зокрема, наприклад, права на торгову марку починаються від дати подання заявки на реєстрацію [3];
6.	Наявність/відсутність переоцінки	<ul style="list-style-type: none"> – відсутність затвердженої обліковою політикою термінів та методики здійснення переоцінки; – некоректне обрання видів (методик) здійснення переоцінки; – здійснення переоцінки бухгалтерської служби без залучення незалежних експертів

Слід зазначити, що з метою забезпечення високої якості аудиторських послуг та адаптації правового регулювання аудиторської діяльності в Україні до норм Європейського Союзу розроблено «Положення про постійне удосконалення професійних знань аудиторів України». Аудитори щороку удосконалюють свої професійні знання та проходять контрольне тестування. Проте у зазначеному положенні звертають недостатню увагу на опанування знань з юриспруденції, які грають вагомий роль при здійсненні аудиту загалом та аудиту нематеріальних активів зокрема, оскільки їх використання та облік залежить від наявності правових (охоронних) документів.

Проведенню аудиту нематеріальних активів перешкоджає наявність проблем, зумовлених специфікою об'єкта аудиту та відсутністю належно розробленої методики. З метою підвищення ефективності управління наявними на підприємствах нематеріальними активами необхідно удосконалювати методичний підхід до контролю ефективності використання нематеріальних активів, тобто перевірку економічності, продуктивності та результативності використання нематеріальних активів у діяльності підприємства для реалізації поставлених перед ним цілей. Використання методичного підходу дозволить визначити ступінь результативності використання нематеріальних активів в інноваційній діяльності підприємства. Аудит інформації про нематеріальні активи у межах міжнародних концепцій оцінки ефективності системи внутрішнього контролю дозволяє аудитору набагато чіткіше спланувати подальші дії для того, щоб результативність контролю була максимальною [3].

З огляду на перераховані проблемні аспекти аудиту нематеріальних активів слід зазначити, що аудиторська компанія як при прийнятті завдання на здійснення аудиту, так і при виконанні аудиторських процедур мусить забезпечити:

- наявність у складі групи з аудиту фахівця з відповідним рівнем знань особливостей правого забезпечення операцій з нематеріальними активами;
- залучення (за необхідності) підтверджень експертів щодо правильності та правочинності здійснення оцінки нематеріальних активів;
- ретельне та суцільне вивчення походження та віднесення витрат, пов'язаних з нематеріальними активами;
- здійснення аудиторських запитів до третіх сторін щодо дійсності складених ліцензійних, франчайзингових договорів, внесення змін до них, обсягу наданих прав тощо;
- оцінка ефективності наданих управлінським персоналом результатів інвентаризації через систему внутрішнього контролю. Інакше, отримані аудиторські докази не є достатніми.

Крім звичайного розуміння такого виду зовнішнього контролю як «аудит нематеріальних активів», актуальності набуває поняття «аудит ефективності», під яким розуміється перевірка ефективності, раціональності, ефективності використання неосяжних активів.

Аудит ефективності використання нематеріальних активів необхідно проводити у певній послідовності, що визначає методику його здійснення. Він відбувається за декілька етапів, як-от: організаційно-підготовчий, технологічний, результативний (табл. 6).

Таблиця 6. Характеристика етапів проведення аудиту ефективності використання нематеріальних активів

Етап аудиту ефективності	Процедури етапу
Організаційно-підготовчий	<ul style="list-style-type: none"> – формування групи аудиторів; – визначення специфіки об'єктів нематеріальних активів підприємства; – складання програми перевірки; – вибір робочих документів аудитора для проведення аудиторської перевірки; – документальне оформлення підготовчої стадії
Технологічний	<ul style="list-style-type: none"> – дослідження ділянок суб'єкта господарювання, на яких використовуються нематеріальні активи; – вивчення середовища, в якому буде проводитись аудит; – контроль правильності відображення нематеріальних активів на рахунках бухгалтерського обліку.
Результативний	<ul style="list-style-type: none"> – проведення комплексного аналізу ефективності управління нематеріальними активами підприємства; – поступове формування аналітичних результативних документів; – формування проектів управлінських рішень щодо коригування облікової політики в частині обліку нематеріальних активів.

**Складено за [4].*

Особливу увагу необхідно звернути на проведення комплексного аналізу ефективності. У роботі Шеремета А. Д. наголошено, що такий аналіз спрямований на отримання однозначної оцінки конкурентоспроможності та надійності партнерів. Зазначеним автором розглянуто декілька методів комплексного аналізу ефективності господарської діяльності, головною ідеєю яких є використання системного підходу до аналізу, зокрема мається на увазі здійснення як динамічного, так і структурного аналізу, відносних та абсолютних показників, проведення факторного аналізу. Так при аналізі прибутковості нематеріальних активів рекомендується використовувати показники рентабельності продажів та оборотності (віддачі), взаємозв'язок яких надає можливість зробити факторний аналіз та виявити чинники змін у рентабельності саме нематеріальних активів.

Отже, аудит ефективності використання нематеріальних активів дозволяє отримати додаткову інформацію про рівень результативності використання таких активів. Для повноти проведення аудиту ефективності нематеріальних активів на кожному з перелічених етапів необхідним є вирішення певних питань, зокрема щодо розподілу обов'язків та повноважень серед аудиторської групи, формування робочих документів, виявлення особливостей ведення обліку та діяльності підприємства і т.д.

З метою вирішення проблемних питань під час проведення аудиту ефективності використання нематеріальних активів необхідно:

1. Підвищити вимоги щодо володіння аудитором значним обсягом знань у галузі правовідносин, зокрема необхідним є залучення цього питання до програми підвищення кваліфікації аудитора.

2. У повному обсязі забезпечити інформацією аудиторів при проведенні аналізу ефективності використання нематеріальних активів, від цього буде залежати аудиторський ризик та точність і правильність аудиторських висновків.
3. Здійснювати низку аналітичних процедур, спрямованих на отримання підтвердження доказів, отриманих у процесі інспектування бухгалтерських записів та документів з метою виявлення факторів впливу на результат діяльності підприємства.
4. У процесі проведення аудиту необхідно дотримуватись системного підходу при аналізі використання нематеріальних активів. Лише системне дослідження нематеріальних активів дозволяє дослідити їх як певну велику кількість елементів, взаємозв'язок яких обумовлює цілісні властивості цієї кількості. При цьому основний акцент ставиться як на виявлення зв'язків, які наявні усередині об'єкта, так і на його відношення з зовнішнім оточенням. При здійсненні такого системного підходу особливу увагу необхідно звернути на проведення аналізу структури та динаміки активів, показники рентабельності, віддачі, вивчати як відносні, так і абсолютні значення.
5. Провести аналіз структури та динаміки, аналіз наявності та руху, аналіз ефективності та ліквідності нематеріальних активів, визначити резерви підвищення обсягів виробництва. Можуть бути й інші етапи проведення аналізу ефективності використання нематеріальних активів, але їх вибір і методика проведення самого аналізу буде залежати від компетентності та фахового досвіду аудитора.

Висновки та перспективи подальших розвідок

Вимоги сучасного рівня розвитку економіки складаються з необхідності як контролю правомірності, так і контролю ефективності господарювання підприємств. Отже, важливим у межах проведення аудиту нематеріальних активів є, з одного боку, незалежна зовнішня оцінка достовірності та правильності ведення обліку цих об'єктів, а з другого – оцінка їх ефективного використання, з огляду на обмеженість ресурсів підприємств. Аудит загалом та аудит неосяжних активів зокрема базується як на здійсненні перевірки бухгалтерських записів та документів – інспектуванні, так і на здійсненні аналітичних процедур, які надають змогу отримати додаткове підтвердження правомірності та достовірності записів бухгалтерської системи. Наявні проблемні аспекти інспектування спричинені особливим характером нематеріальних активів та, як наслідок, необхідністю належного рівня кваліфікації як бухгалтерів, які ведуть облік таких активів, так і аудиторів, які перевіряють результат ведення обліку. Використання при економічному аналізі системного підходу, який базується на аналізі структури та динаміки нематеріальних активів, їх віддачі у взаємозв'язку з іншими коефіцієнтами, зокрема показником рентабельності продажів, надає можливість виявляти фактори впливу та дозволяє аудитору формулювати максимально обґрунтовані висновки, які надалі будуть надійною основою прийняття рішень як для зовнішніх, так і для внутрішніх користувачів.

Список літератури

1. Про аудиторську діяльність: закон України станом на 01.05.2016 / Верховна рада України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/3125-12>.
2. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг видання 2015 року. Ч. 1 / Пер. з англ.: О. Л. Ольховікова, О. В. Селезньов. – К.: МФБ і АПУ, 2015. – 1249 с.
3. Пальцун, І. М. Методологічний підхід до аудиту інформації про нематеріальні активи в межах міжнародних концепцій оцінки ефективності системи внутрішнього контролю [Електронний ресурс]: / І. Н. Пальцун, Н. Н. Тохтарова // Економічні науки. Сер.: Облік і фінанси. – 2012. – Вип. 9(3). – С. 9-19. – Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/j-pdf/ecnof_2012_9\(3\)_3.pdf](http://nbuv.gov.ua/j-pdf/ecnof_2012_9(3)_3.pdf).
4. Скорба, О. А. Поняття аудиту ефективності використання нематеріальних активів / О. А. Скорба // Сучасні тенденції розвитку обліку, контролю й аналізу нематеріальних активів: монографія / за заг. ред. Ф. О. Журавки. – Суми: Ярославна, 2015. – С. 175-184.
5. Шеремет, А. Д. Методика финансового анализа деятельности коммерческой организации [Текст] / А. Д. Шеремет, Е. В. Нагашев – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: ИНФРА-М, 2008. – 208 с.

References

1. The Verkhovna Rada of Ukraine. (1993). *The law of Ukraine "On auditing activity"*. Retrieved from: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/3125-12>.
2. International Federation of Accountants. (2015). *Handbook of international quality control, auditing review, other assurance, and related services pronouncements*. Kyiv: IFAC and Audit Chamber of Ukraine.
3. Paltun, I., Tohtarova, N. (2012). *Metodolohichnyy pidkhid do audytu informatsiyi pro nematerial'ni aktyvyv mezhakhmizhnarodnykh kontseptsiy otsinky efektyvnosti systemy vnutrishn'oho kontrolyu*. Retrieved from: [http://nbuv.gov.ua/j-pdf/ecnof_2012_9\(3\)_3.pdf](http://nbuv.gov.ua/j-pdf/ecnof_2012_9(3)_3.pdf).

-
4. Skorba, O. (2015). *Ponyattya audytu efektyvnosti vykorystannya nematerial'nykh aktyviv*. Sumy: Yaroslavna.
 5. Sheremet, A. D. & Nagashev, E. V. (2008). *Metodika finansovogo analiza dejatel'nosti kommercheskoj organizacii*. Moscow: INFRA-M.

Стаття надійшла до редакції 31.05.2017 р.