

УДК 657.01

Організація та методика аудиту нематеріальних активів

Назаренко Т.П.

кандидат економічних наук, доцент,
Житомирський державний технологічний університет

Симура М.В.

магістр
Житомирського державного технологічного університету

Розглянуто особливості організації і методики проведення аудиту нематеріальних активів в працях науковців з метою визначення проблемних питань. Визначено можливі варіанти організації та проведення аудиту, а також запропоновано можливі шляхи вдосконалення. Метою статті є розкриття особливостей організації та проведення аудиту нематеріальних активів з урахуванням сучасних тенденцій та змін в господарській діяльності запропоновано спосіб організації аудиторської перевірки нематеріальних активів. Виокремлено основні етапи проведення аудиту нематеріальних активів, та запропоновано можливі варіанти їх вдосконалення.

Ключові слова: аудит, нематеріальні активи, немонетарні активи, методика аудиту, аудиторські процедури.

Назаренко Т.П., Симура М.В. ОРГАНИЗАЦИЯ И МЕТОДИКА АУДИТА НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ

Рассмотрено особенности организации и методики проведения аудита нематериальных активов в научных трудах с целью выявления проблемных вопросов. Сформировано возможные варианты организации та проведения аудита, а также предложены возможные пути улучшения. Целью статьи есть раскрытие особенностей организации и проведение аудита нематериальных активов. С учетом современных тенденций и изменений в деятельности предприятий предложено вариант организации аудиторской проверки нематериальных активов. Выделено основные этапы проведения аудита нематериальных активов, а также предложено возможные варианты их улучшения.

Ключевые слова: аудит, нематериальные активы, немонетарные активы, методика аудита, аудиторские процедуры.

Nazarenko T.P., Symura M.V. ORGANIZATION AND METHODOLOGY OF AUDIT NON-MATERIAL ASSETS

The considered features of organization and methodology audit non-material assets in labours scientists with the aim determination of problem questions. The identified possible variants of organization and realization of audicare certain and the possible ways of perfection are offered. The purpose and objectives of the article there is opening of features of organization and realization audit of non-material assets. Given the current trends and changes in business proposals offered organization audited non-material assets. The identified main stages of the audit non-material assets and proposals possible options for improvement.

Keywords: audit, non-material assets, non-monetary assets, methodology of audit, audit procedures.

Постановка проблеми. В сучасних умовах господарювання виникає необхідність посилення фінансово-економічного контролю діяльності суб'єктів господарювання. В останній час найбільшу увагу приділяють аудиторам, зокрема, до висловлення ними незалежної думки щодо достовірності здійснення господарської діяльності суб'єкта господарювання, її відображення в бухгалтерському обліку та складеній фінансовій звітності. Методика аудиту нематеріальних активів є однією із складових загальної перевірки фінансової звітності і відіграє важливу роль з урахуванням сучасних економічних відносин.

Аналіз останніх публікацій. Значний внесок дослідження методики проведення аудиту нематеріальних активів та її впливу на якість аудиторських послуг здійснили такі вітчизняні

та зарубіжні науковці, як: М.Т. Білуха, М.І. Бондар, Б.І. Валуєв, А.М. Герасимович, В.Д. Колдуелл, М.В. Кужельний, Є.В. Мних, Б. Нідлз, О.А. Петрик, Т.В. Польова, В.С. Рудницький, В.Я. Савченко, О.В. Самборський, В.В. Сопко, А.Д. Шеремет та інші. Внесені ними пропозиції являються вагомими, оскільки звертають увагу на недоліки в сучасних методиках аудиторських перевірок, та наводять можливі шляхи їх вирішення. Проте, беручи до уваги швидкоплинність часу виникають нові невирішені проблеми, які потребують розв'язання.

Постановка завдання. Метою даної статті є дослідження організації та методики проведення аудиторської перевірки нематеріальних активів та пошук шляхів їх удосконалення.

Виклад основного матеріалу дослідження. Досягнення поставлених перед

аудитором звань можливе лише тоді, коли є необхідні засоби праці здатні забезпечити ефективне виконання роботи. В сучасних умовах господарювання нематеріальним активам приділяють значну увагу. Постає завдання щодо вирішення проблем із використанням потенціалу підприємств, задля підвищення ними своїх конкурентних переваг. Зарубіжні вчені приділяють значну увагу організації та методиці проведення аудиту нематеріальних активів, оскільки саме роль нематеріальних активів у балансі підприємств починає відігравати більш значну увагу чим матеріальні активи. Нажаль в наявних нормативних актах немає чітко розкритої та затвердженої методики проведення аудиту нематеріальних активів, саме тому виникає необхідність у проведенні досліджень, здатних виявити наявні проблеми та запропонувати шляхи їх вирішення.

Інформація сформована в бухгалтерському обліку підприємств є основою для проведення аудиту, саме тому значну увагу необхідно приділяти Положенням (стандартам) бухгалтерського обліку затверджених для ведення обліку в Україні. Зокрема, звернути увагу необхідно до П(С)БО №8 «Нематеріальні активи», в якому наводиться загальна інформація про нематеріальні активи, зокрема про: ідентифікацію, оцінку, переоцінку, класифікацію, визначення вартості нематеріальних активів, визначення можливих шляхів їх надходження і вибуття. Відповідно до положень П(С)БО №8, під «нематеріальними активами» слід розуміти немонетарні активи, які не мають матеріальної форми та можуть бути ідентифікованими.

Аудит слід розглядати як інтелектуальну діяльність, яка має свою специфіку організації. Міжнародні асоціації бухгалтерів та аудиторів узагальнили наявний досвід з організації та методики обліку й аудиту у вигляді міжнародних стандартів аудиту (МСА), які у певній мірі можуть виконувати функції національних стандартів [1, с. 69].

Головною метою проведення аудиту нематеріальних активів – є висловлення незалежної думки аудитора щодо достовірності даних бухгалтерського обліку господарюючого суб'єкта, а також повноти і своєчасності відображення цих даних у фінансові звітності. Також здійснюється перевірка первинних документів і майнових прав на нематеріальні активи, до підтверджують права володіння ними.

Під час проведення аудиту нематеріальних активів необхідно виконати ряд завдань, до яких можна віднести:

1) перевірка положень облікової політики в частині обліку нематеріальних активів;

2) перевірка наявності та застосування системи внутрішнього контролю на підприємстві;

3) фактична перевірка наявності нематеріальних активів і перевірка наявності підтверджуючих документів власності на наявні на підприємстві нематеріальні активи;

4) перевірка правильності відображення в бухгалтерському обліку надходження, переоцінки, вибуття нематеріальних активів;

5) здійснення перевірки щодо дотримання нормативного законодавства під час здійснення операцій з нематеріальними активами;

6) зіставлення фактичних показників даним синтетичного і аналітичного обліку нематеріальних активів та їх зносу із записами реєстрів обліку та фінансової звітності;

7) перевірка правильності нарахування амортизації на нематеріальні активи;

8) перевірка приміток до річної фінансової звітності щодо розкриття інформації про нематеріальні активи [1, с. 35].

Проведення аудиту нематеріальних активів здійснюється на загальному плані проведення аудиту, де значну увагу необхідно приділити дослідженню нетипових операцій з нематеріальними активами, а також чи змінювалося дотримання норм законодавства та змін у ньому.

Під час планування аудиту доцільно використовувати МСА 300 «Планування аудиту фінансової звітності». Аудитор виконує даний план за допомогою програми, яка визначає характер, часові обмеження та об'єм запланованих аудиторських процедур та складається з урахуванням оцінки системи наявного внутрішнього контролю на підприємстві. З метою забезпечення можливості зниження рівня аудиторського ризику, відповідно до МСА 300-499 «Оцінка ризиків та дії у відповідь на оцінені ризики», та підвищення якості роботи аудитора, необхідним є дотримання етапів аудиту нематеріальних активів з детальним розкриттям особливостей проведених аудиторських процедур – МСА 500-599 «Аудиторські докази» [6, с. 45]. Процес проведення аудиту нематеріальних активів можна відобразити у вигляді (рис. 1).

Вітчизняна методика проведення аудиту нематеріальних активів є недосконалою, і не відображає повноти та взаємозв'язку між етапами аудиту нематеріальних активів. В результаті проведеного дослідження запро-

поновано власні удосконалені етапи аудиту нематеріальних активів, до яких віднесено:

1. Перевірка положень облікової політики в частині нематеріальних активів. Облікову політику розглядають як спосіб регулювання фінансово-економічних і господарських особливостей функціонування підприємства в ринкових умовах. Облікова політика в частині нематеріальних активів формується на основі сукупності основоположних принципів і правил, вибір яких потребує системного підходу з метою максимальної оптимізації облікового процесу: перевірка висвітлення критеріїв визнання та оцінки нематеріальних активів в обліковій політиці підприємства; перевірка визначення термінів корисного використання нематеріальних активів в обліковій політиці та відповідність їх чинному законодавству; перевірка висвітлення способів нарахування амортизації відрахувань за окремими групами нематеріальних активів; перевірка висвітлення організації аналітичного обліку нематеріальних активів.

2. Перевірка наявності нематеріальних активів: перевірка періодичності проведення інвентаризації нематеріальних активів та їх відповідності законодавчим актам; перевірка правильності оформлення результатів інвентаризації. Виявлені при інвентаризації невраховані об'єкти інтелектуальної власності мають бути оприбутковані на дату її прове-

дення за справедливою вартістю або до оцінені, якщо вони повністю з амортизовані. На цьому етапі також доцільно перевірити правильність заповнення первинних документів щодо руху нематеріальних активів.

3. Перевірка відповідності показників фінансової звітності показникам синтетичного та аналітичного обліку нематеріальних активів: перевірка організації синтетичного та аналітичного обліку нематеріальних активів в бухгалтерії підприємства та за центрами відповідальності; перевірка відображення у звітності нематеріальних активів за їх видами та відповідність даним синтетичного та аналітичного обліку; перевірка відображення у звітності сум амортизаційних відрахувань нематеріальних активів та їх відповідність даним синтетичного та аналітичного обліку [2, с. 56].

4. Аудит операцій по надходженню нематеріальних активів: перевірка джерел надходження нематеріальних активів; перевірка правильності оформлення придбаних нематеріальних активів; перевірка правильності визначення сум ПДВ при придбанні нематеріальних активів; перевірка правильності використання форм первинних документів. В першу чергу, на цьому етапі аудитор перевіряє реєстрацію в бухгалтерському обліку об'єктів, які належать до нематеріальних активів, а також відповідність ознак, що характеризують їх природу та відповідність класифікаційним



Рис. 1. Процес проведення аудиту нематеріальних активів [5, с. 80]

групам. Нематеріальним активам характерні такі ознаки:

- відсутність матеріально-речової форми;
- використання впродовж тривалого терміну;
- невизначеність в отриманні прибутку в майбутній періоді;
- здатність приносити вигоду підприємству.

Отже, при перевірці відповідності об'єкта до ознак нематеріального активу, аудитор повинен перевірити правильність його оцінки. Оцінка нематеріального активу залежить від способу їх надходження на підприємство на регулюється П(с)БО 8 «Нематеріальні активи». Однак, в окремих випадках (наприклад, внесок нематеріального активу до статутного капіталу підприємства) стає необхідним визначення справедливої вартості нематеріальних активів, для чого розроблено три підходи до оцінки прав інтелектуальної власності:

- дохідний (визначають суми доходів, що утворюються об'єктом власності в результаті використання об'єкта нематеріальних активів),
- витратний (розраховують витрати у поточних цінах на створення об'єкта нематеріальних активів),
- ринковий (ґрунтується на реалізації методу, зокрема порівняльного аналізу продажу). Правильна оцінка нематеріальних активів дасть змогу обґрунтовано формувати собівартість продукції (робіт, послуг) через процес амортизації, визначити фінансові результати підприємства [11, с. 101].

5. Аудит амортизації нематеріальних активів: перевірка правильності нарахування і відображення в обліку амортизації нематеріальних активів; перевірка відповідності методів амортизації нематеріальних активів, які використовують.

Зазвичай на даному етапі застосовують наступні аудиторські процедури:

- перевірка наявності первинних документів на надходження нематеріальних активів і відображення терміну їх корисного використання;
- перевірка правильності розрахунку початку та закінчення амортизації;
- перевірка застосування порядку нарахування амортизації протягом періоду корисного використання;
- перевірка розрахунків щодо нарахування амортизації в бухгалтерських документах;
- перевірка відображення нарахованої сум амортизації на рахунок;

- перевірка відображення сум по об'єктах нематеріальних активів, які використовують у невиробничій сфері;

6. Аудит операцій із вибуття нематеріальних активів: перевірка бухгалтерського обліку й оподаткування операцій із продажу виключних прав на об'єкти нематеріальних активів положенням нормативних актів; перевірка обліку операцій по передачі невиняткових прав на нематеріальні активи; по безоплатній передачі нематеріальних активів; по передачі нематеріальних активів як внесок до статутного капіталу; по списанню нематеріальних активів положенням нормативних актів.

7. Аудит операцій, пов'язаних із наданням прав на використання нематеріальних активів: перевірка наявності та правильності оформлення договорів на використання нематеріальних активів; перевірка відповідності бухгалтерського обліку прав на використання нематеріальних активів положенням нормативних актів [9, с. 96].

Наведена послідовність етапів аудиту наявності і руху нематеріальних активів та запропонована методика проведення аудиторської перевірки нематеріальних активів та операцій з ними, уточнена послідовність аудиторських процедур, допоможуть систематизувати результати аудиторських процедур та полегшити проведення аудиту наявності та руху нематеріальних активів

Якість аудиту нематеріальних активів тісно взаємопов'язана з методикою аудиту. Аудитор повинен дотримуватись методики проведення аудиту нематеріальних активів, яка впливає на якість аудиту і надання аудиторських послуг. Чим вище якість інформації, сформованої в системі бухгалтерського обліку, тим вище якість проведеного аудиту, а також вище впевненість користувача професійної думки аудитора в правильності прийняття та здійснення економічних рішень в майбутньому [10, с. 8].

В умовах вибору України шляху асоціації з Європейською Спільнотою, виникає потреба приведення у відповідність нормативно-правового регулювання операцій з нематеріальними активами. Дійсне П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» лише частково відповідає однойменному МСФЗ 38, і потребує подальшої адаптації. Також в Україні є наявна проблема із захисту прав інтелектуальної власності, оскільки недосконалість нормативно-правової бази не дають змогу в повному обсязі ефективно використовувати нематеріальні активи у діяльності підприємств.

Найважливішим критерієм якості аудиторських послуг є довіра з боку користувачів аудиторської інформації, зокрема ставлення до професійної думки аудитора. Якістю бухгалтерського обліку виступає корисність бухгалтерської інформації для зацікавлених користувачів. Рівень корисності бухгалтерської інформації залежить від ефективності системи внутрішнього контролю господарючого суб'єкта, а ступінь довіри до професійної думки аудитора – від ефективності системи контролю якості аудиту. Чим ефективнішим є система внутрішнього контролю, тим більшою є вірогідність одержання якісних аудиторських послуг.

Проведення якісного аудиту нематеріальних активів значно міро пов'язана із методикою проведення аудиту. Під час формування методики аудиту нематеріальних активів необхідно враховувати специфіку діяльності кожного підприємства, та будувати план і програму перевірки з урахуванням обсягів і квінти наданої інформації. Тобто можна сказати, що чим вища квінти інформації наданої для перевірки, тобто інформації що склалася в системі бухгалтерського обліку на підприємстві, тим буде вищою квінти проведення аудиту. Відповідно і буде вищою впевненість користувача інформацією в її достовірності та можливості її використання.

У сучасних умовах широкого застосування інформаційних систем, розміщення інформації про певний суб'єкт господарювання може відіграти важливу роль у подальшій його господарській діяльності. Оскільки при пошуку

нових контрагентів звертають увагу на розміщену інформацію про них, зокрема про позитивні чи негативні відгуки та періодичність проведення аудиту.

Висновки. Підсумовуючи результати дослідження, слід зауважити, що нематеріальні активи являють собою специфічний об'єкт бухгалтерського обліку, квінти проведення аудиту якого залежить від правильно обраної облікової політики. Аудит нематеріальних активів має розпочинатися не на етапі планування чи одержання доказів, а на етапі отримання розуміння клієнта, визначення галузевих, нормативних та інших особливостей ведення бізнесу суб'єктом господарювання, що впливає на порядок визнання, використання та списання нематеріальних активів.

Використання оцінки в бухгалтерському обліку як для облікового відображення, так і складання фінансової звітності щодо нематеріальних активів вимагає від аудитора використання комплексу прямих та непрямих процедур для одержання достовірних доказів на яких буде ґрунтуватися аудиторська думка. Результатом проведеного аудиту нематеріальних активів є висловлена аудиторська думка, яка є неупередженою та містить достовірну інформацію. Серед перспективних напрямів подальшого дослідження в контексті аудиту нематеріальних активів можна назвати аналіз впливу галузевого чинника на методику перевірки та розширення практики застосування комбінованих процедур для одержання доказів.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Андросова О.Ф. Методика аудиту основних засобів і нематеріальних активів та її вплив на квінти аудиту / О.Ф. Андросова, К.А. Калугіна // Вісник Хмельницького національного університету. – 2011. – № 3. – Т. 3. – С. 250-255.
2. Балик М.С., Загородній А.Г., Кіндратська Г.І. Облік, аналіз та аудит. – К., Кондор, 2008. – 618 с.
3. Гуменюк А. Аудит нематеріальних активів: методика проведення / А. Гуменюк, В. Яцюк // Бухгалтерський облік і аудит. – № 2. – 2008. – С. 57-62.
4. Кириленко О.П. Облік і аудит / Кириленко О.П. – Тернопіль: ЦМДС, 2002. – 311 с.
5. Левченко Н.М. Удосконалення методики аудиту нематеріальних активів з метою систематизації результатів аудиторських процедур / Н.М. Левченко, Н.С. Понікарова // Вісник Хмельницького національного університету. – 2011. – № 2. – Т.1. – С. 118-121.
6. Петрик О.А. Аудиторська діяльність в Україні: законодавчо-нормативне регулювання, сучасний стан / О.А. Петрик, В. Зотов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – № 11. – С. 59-65.
7. П(с)Бо 8 «Нематеріальні активи»: затверджений наказом МФУ № 242 від 18.10.1999 р. // Все про бухгалтерський облік. – 2011. – № 12. – С. 48-52.
8. Старко І.Є. Облік і контроль нематеріальних активів в системі управління діяльністю підприємства: автореф. дис. канд. екон. наук: спец.: 08.00.09 – бухгалтерський облік аналіз та аудит / І.Є. Старко. – Львівська комерційна академія, 2015. – 20 с.

9. Стояненко І. В. Особливості управління нематеріальними активами підприємства // Молодий вчений, 2014. – № 7(10). – Ч. 2. – С. 82-85.
10. Шульга С.В. Використання аналітичних процедур для здійснення аудиту нематеріальних активів / С.В. Шульга // Вісник Державної академії статистики, обліку та аудиту. – 2005. – № 4 (9). – С. 21-27.
11. Юрківська Л.Й. Аудит ефективності нематеріальних активів: аналіз підходів / Юрківська Л.Й., Біляченко О.Л. // Вісник ЖДТУ. – 2011. – № 2(56). – С. 217-220.