

Методика аудиту нематеріальних активів: вітчизняна та зарубіжна практика

Гевлич Л.Л.

кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри обліку, аналізу та аудиту
Донецького національного університету імені Василя Стуса

Мошура Л.О.

магістрант
Донецького національного університету імені Василя Стуса

У статті викладені результати порівняння методів аудиторської перевірки за вітчизняною термінологією та міжнародними вимогами. Визначені проблемні аспекти застосування вітчизняної трактовки методів аудиту нематеріальних активів, виходячи з їх особливостей. Розкрито сутність та основні концепції аудиту ефективності нематеріальних активів. За результатами дослідження зроблено висновки, намечені перспективи подальших досліджень.

Ключові слова: методичні прийоми, аудиторська перевірка, нематеріальні активи, аудит ефективності.

Гевлич Л.Л., Мошура Л.О. МЕТОДИКА АУДИТА НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ: ОТЕЧЕСТВЕННАЯ И ЗАРУБЕЖНАЯ ПРАКТИКА

В статье изложены результаты сравнения методов аудиторской проверки по отечественной терминологии и международным требованиям. Определены проблемные аспекты применения отечественной трактовки методов аудита нематериальных активов, исходя из их особенностей. Раскрыта сущность и основные концепции аудита эффективности нематериальных активов. По результатам исследований сделаны выводы, намечены перспективы дальнейших исследований.

Ключевые слова: методические приемы, аудиторская проверка, нематериальные активы, аудит эффективности.

Gevlych L.L., Moshura L.O. METHODOLOGY OF INTANGIBLE ASSETS AUDIT: DOMESTIC AND FOREIGN PRACTICES

The article presents the results of a comparison of audit methods based on domestic terminology and international requirements. The problem aspects of the application of the domestic interpretation of the methods for auditing intangible assets, based on their characteristics, are determined. The essence and main concepts of the audit of the effectiveness of intangible assets are disclosed. According to the research conclusions, outlined the prospects for further research.

Keywords: methods, audit, intangible assets, audit of the effectiveness.

Постановка проблеми у загальному вигляді. В умовах розвитку інноваційної економіки підприємці з кожним днем звертають все більше уваги на необхідність залучення нематеріальних активів до процесів виробництва та управління, адже вони постають в якості потенційного джерела одержання майбутніх економічних вигід. Проте у вітчизняній системі бухгалтерського обліку нематеріальні активи виступають одним з найбільш специфічних та суперечливих елементів, через що ускладнюється процес оцінки, визнання та обліку таких активів. Саме через їх унікальність видозмінюється не лише облік нематеріальних активів, але і процес аудиту в розрізі формування відповідної методики, що має бути адекватною для достовірної перевірки їх

наявності, стану та облікового забезпечення. Пошук конкретних проблем реалізації методів аудиту необхідний для подальшої побудови моделі методичного забезпечення аудиторської перевірки нематеріальних активів, що зумовлює актуальність даного дослідження.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідженню особливостей організації та методики аудиту нематеріальних активів присвячені наукові роботи таких вчених, як О. Ф. Андросова, Ф. Ф. Бутинець, Е. Брукінг, І. Д. Ватуля, О. М. Виноградова, С. І. Дерев'янка, Т. В. Мултанівська Т. В., О. А. Скорба, Л. Й. Юрківська та інші [1–6].

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. На сьогодні залишаються актуальними питання щодо доцільності

застосування існуючих методів до аудиту нематеріальних активів, пошуку нових методик, які б забезпечили можливість комплексної перевірки таких активів задля забезпечення реалізації їх потенціалу у процесі господарської діяльності, а також відображення дійсної інформації про них в обліку та звітності.

Формулювання цілей статті. Метою дослідження є висвітлення наявних методичних прийомів аудиторської перевірки, визначення невідповідностей їх застосування в рамках перевірки нематеріальних активів з урахуванням особливостей таких об'єктів з точки зору вирішення виявлених проблем.

Виклад основного матеріалу дослідження. Як і будь-яка інша наука, аудит має власні, притаманні тільки йому методи пізнання. Поняття «метод» має походження від грецького «methodos», що у перекладі означає шлях, дослідження. Отже, метод, у загальному уявленні, являє собою те, яким чином, із застосуванням яких прийомів, способів та процедур вивчається (досліджується) певний предмет із притаманними йому об'єктами.

Методи, які застосовуються аудитором при проведенні перевірки, напряму залежать від об'єктів дослідження. У той же час, методичне забезпечення аудиту, як і іншої галузі

знань, базується на поєднанні загальнонаукових та власних специфічних методичних прийомів, розмежування яких представлено на рисунку 1, розробленому на основі даних вітчизняних дослідників [2, с. 210–212; 3, 93–94; 4, с. 122]. Представлені специфічні методи аудиту за вітчизняною термінологією згруповані за сутністю у групи органолептичних, розрахунково-аналітичних та документальних методів, призначених для всебічного дослідження об'єкта аудиту. Також окремо виділена група методів, призначених для узагальнення проміжних та кінцевих результатів перевірки.

Слід відмітити, що методика перевірки за Міжнародним стандартом контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг (МСА) 500 «Аудиторські докази» значно відрізняється (див. табл. 1, складену за [7]). Узагальнюючи наведені методи, необхідно зазначити, що міжнародна термінологія є більш узагальнюючою. Так, «інспектування» охоплює органолептичні (фактичні) методи та частину методів документального контролю за вітчизняною термінологією. Відсутність у міжнародній класифікації методів узагальнення та реалізації результатів аудиту також обґрунтована. Ці



Рис. 1. Методичні прийоми аудиторської перевірки

Методичні прийоми аудиту за МСА

Метод	Характеристика методу
<i>Інспектування</i>	Вивчення записів або документів, внутрішніх чи зовнішніх, у паперовій, електронній або іншій формі, або фізичний огляд активу
<i>Спостереження</i>	Нагляд за процесом або процедурою, які виконують інші особи, наприклад спостереження аудитора за процесом інвентаризації, що здійснює персонал суб'єкта господарювання, або за виконанням заходів внутрішнього контролю
<i>Зовнішнє підтвердження</i>	Аудиторські докази, отримані аудитором у вигляді прямої письмової відповіді від третьої сторони (підтверджуюча сторона) у паперовій, електронній або іншій формі
<i>Повторне обчислення</i>	Перевірка математичної правильності документів чи записів
<i>Повторне виконання</i>	Незалежне виконання аудитором процедур або заходів внутрішнього контролю, які вже виконувались як частина заходів внутрішнього контролю суб'єкта господарювання
<i>Аналітичні процедури</i>	Оцінка фінансової інформації через аналіз правдоподібних взаємозв'язків між фінансовими та нефінансовими даними
<i>Запит</i>	Пошук фінансової та нефінансової інформації від обізнаних осіб як у самого суб'єкта господарювання, так і за його межами

методи напряду не відносяться до об'єктів аудиторської перевірки, а лише допомагають аудитору сформулювати якісні та докладні звіт і висновок.

Усі вищезазначені методичні прийоми застосовуються аудитором з метою отримання аудиторських доказів для формування висновків, на яких ґрунтується аудиторська думка. Проте особливості облікових об'єктів безпосередньо впливають на застосування конкретних прийомів, зокрема це стосується нематеріальних активів.

Згідно П(С)БО 8, нематеріальний актив – це немонетарний актив, який не має матеріальної форми та може бути ідентифікований [8]. Нематеріальні активи є досить специфічним об'єктом як обліку, так і аудиту, адже відсутність матеріальної форми, унікальність та складність оцінки кожного активу, велика кількість супроводжувальних юридичних документів дуже ускладнюють використання стандартних комплексних методик аудиту активів, що потребує від аудитора визначення доцільності застосування окремих прийомів, вивчення їх комбінацій, надання нових інтерпретацій тощо.

Аудит нематеріальних активів передбачає:

- перевірку фактичного існування та стану активів, а також наявності у підприємства відповідних юридичних та облікових документів, які слугують підтвердженням його права на такі активи;

- визначення достовірності та правильності облікових записів про нематеріальні

активи, узагальнені у фінансовій звітності підприємства;

- встановлення відповідності господарських операцій з нематеріальними активами протягом звітного періоду вимогам чинного законодавства.

При застосуванні розглянутих методів аудиту, як вітчизняного, так і міжнародного трактування, до перевірки нематеріальних активів, виникає низка бар'єрів. Одним з найбільш суттєвих є неможливість застосування групи органолептичних методів у первинному їх значенні до перевірки нематеріальних активів. Ці методи спрямовані на встановлення фактичної наявності та стану активів підприємства, що є базовою складовою для наступної документальної перевірки, проведення аналітичних розрахунків тощо. При цьому фактична перевірка (інспектування) нематеріальних активів відбувається лише у вартісному їх вимірі на підставі юридичних та облікових документів.

Як вже зазначалося, облік нематеріальних активів супроводжується великою кількістю документів юридичного змісту, унікальність таких активів може зумовити необхідність додаткової оціночної та технічної перевірки об'єктів інтелектуальної власності для звірки їх характеристик із зазначеними у офіційних документах. Такі обставини майже завжди необхідність залучення фахівців з інших галузей знань, що ускладнює та подовжує процес перевірки. Інша пов'язана із залученням експерта проблема полягає у впливі

на розмір аудиторського ризику. За результатами дослідження експерта, згідно МСА 620 [7], аудитор має отримати достатнє розуміння сутності відповідних операцій, фактів і подій, що досліджувались експертом, та оцінити достатність роботи експерта для цілей аудиту. У своєму звіті аудитор може робити посилання на роботу експерта, але таке посилання не зменшує відповідальність аудитора за висловлену думку.

Також при перевірці оцінювання об'єктів нематеріальних активів є необхідність формування індивідуальної оцінки для кожного активу, а також застосування нетрадиційних методик визначення вартості внутрішньо розроблених нематеріальних активів, що, у свою чергу, зумовлює необхідність застосування аудитором додаткових процедур, та як наслідок, невизначеність загального обсягу перевірки. Окрім перевірки правильності та обґрунтованості відображення вартості нематеріальних активів, аудитор у межах

вивчення їх відповідності критеріям активу необхідно визначити, чи здатні такі активи приносити економічні вигоди підприємству у майбутньому. Проте наявна методика аудиту не визначає конкретного інструменту для реалізації такого завдання, за винятком всеосяжного методу «аналітичні процедури», у рамках якого аудитор здійснює економічні, математичні та інші розрахунки.

Таким чином, на сьогодні методика аудиторської перевірки нематеріальних активів в основному зводиться до перевірки документальної складової: засвідчення наявності таких активів за первинними документами; перевірки реальності та відображення операцій щодо надходження, руху та вибуття нематеріальних активів за обліковими регістрами; оцінки якості представлення інформації про них у фінансовій звітності. Проте документальна перевірка не здатна відобразити особливості стану та використання таких активів, що, у свою чергу, забезпечує проведення

Таблиця 2

Підходи до аудиту ефективності нематеріальних активів (НМА)

Підходи	Характеристика	Основні моменти реалізації підходу
<i>I. Концепція Е. Брукінг</i>	Розгляд НМА, фіксування стану і проведення розрахунку їх вартості. Аналізується освіта працівників, проводяться тести для виявлення їхнього інтелектуального потенціалу	<ol style="list-style-type: none"> 1. Встановлення оптимальних параметрів активу, які визначають здатність забезпечити одержання економічних вигод. 2. Встановлення параметрам найвищих можливих значень – найоптимальніших. 3. Вибір методу аудиту. 4. Проведення аудиту за кожним НМА. 5. Документальне оформлення цінності (здатності приносити економічні вигоди).
<i>II. Концепція Д. Андріссена та Р. Тіссена – “Value Explorer”</i>	Орієнтація на підвищення ефективності управління НМА в умовах економіки знань, визначальним фактором розвитку є ефективне управління НМА	<ol style="list-style-type: none"> 1. Проведення в 15 етапів, основні з них: 2. Визначення основи діяльності підприємства. 3. Перевірка нематеріальних активів на додаткову цінність. 4. Оцінка впливу на величину валового прибутку компетенцій та “прикріплених” до них НМА. 5. Визначення та розрахунок потенціалу НМА.
<i>III. Концепція С.А. Кузубова – “Аудит інтелектуальних активів”</i>	Авторський підхід до контролю ефективності використання НМА, що базується на основі ризико-орієнтованого бухгалтерського обліку	<ol style="list-style-type: none"> 1. Виявлення ключових НМА. 2. Аналіз відібраних активів відповідно до встановлених критеріїв. 3. Обговорення результатів завдань, що забезпечують впевненість (підтвердження заключень і висновків разом з керівництвом).
<i>IV. Концепція Ю. Даума</i>	Підхід до контролю ефективності використання НМА, який базується на використанні інструментів інтелектуального капіталу	<ol style="list-style-type: none"> 1. Ідентифікація прихованих НМА. 2. Пошук оптимального співвідношення між матеріальними та нематеріальними активами. 3. Введення ключових показників для обліку НМА. 4. Перетворення клієнтів на активи. 5. Оптимізація портфелю інновацій. 6. Перетворення мереж вартості на центри створення вартості.

інвентаризації відносно матеріальних цінностей. На нашу думку, це є важливою проблемою методики аудиту, адже головна цінність нематеріальних активів як активів полягає саме у можливості створення економічних вигід для підприємства, що вкрай важко визначити за допомогою звичайної документальної перевірки.

Ще однією проблемою організації перевірки нематеріальних активів є потреба в аудиті ефективності таких активів як форми контролю, що спрямована на визначення ефективності використання активів з метою реалізації запланованих цілей, та встановлення чинників, які можуть перешкоджати або перешкоджають цьому [5]. У менеджерів підприємств все частіше виникає питання щодо проблем використання нематеріальних активів. Це також вимагає застосування особливих методів перевірки. Так, зарубіжними дослідниками запропоновані підходи до аудиту ефективності використання різноманітних активів невідчутної інтелектуальної природи в діяльності підприємств, які є значно ширшими у порівнянні із звичайними методами аудиту (узагальнені у табл. 2 на основі даних [6, с. 218–219; 1, с. 127]).

Проаналізовані підходи до аудиту ефективності нематеріальних активів створюють можливості оптимізації використання зазначених активів у діяльності підприємства. Тому перспективи залучення конкретних підходів

або їх комбінування у вітчизняній аудиторській практиці є цікавими з точки зору удосконалення аудиторської діяльності. Правильна організація та порядок проведення аудиту ефективності використання нематеріальних активів, у свою чергу, допоможе отримати показники щодо їх стану та використання, оптимізувати витрати для розширення обсягу виробництва та визначити нові можливості для реалізації таких активів у процесі господарської діяльності.

Висновки з цього дослідження. За результатами проведеного дослідження можна зробити такі висновки:

1. Вітчизняна аудиторська практика демонструє неспівпадіння із міжнародною термінологією щодо методів перевірки.

2. Особливості нематеріальних активів вимагають застосування особливих методів перевірки.

3. Використання методів аудиту ефективності нематеріальних активів здатне підвищити якість перевірки за рахунок більш детального їх дослідження з урахуванням облікових особливостей.

Аудит ефективності використання нематеріальних активів має перспективні напрями подальшого дослідження в частині розробки нових та удосконалення вже існуючих концепцій проведення аудиту, а також можливостей формування загальної обґрунтованої методики аудиту нематеріальних активів.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Брукинг Э. Интеллектуальный капитал. / Пер с англ. под ред. Л.Н. Ковалик. СПб: Питер, 2001. 288 с.
2. Бутинець Ф. Ф. Аудит: підручник. Житомир: «Рута», 2002. 672 с.
3. Виноградова М. О., Жидеєва Л.І. Аудит: навч. посіб. Київ: «Центр учбової літератури», 2014. 654 с.
4. Основи аудиту: навч. пос. / С. І. Дерев'яно та ін., Київ: «Центр учбової літератури», 2008. 328 с.
5. Скорба О. А. Особливості проведення аудиту ефективності використання нематеріальних активів, 2015. URL: http://www.rusnauka.com/9_SNP_2015/Economics/7_189775.doc.htm (дата звернення: 07.06.2018).
6. Юрківська Л. Й., Біляченко О. Л. Аудит ефективності нематеріальних активів: аналіз існуючих підходів. Вісник ЖДТУ: Економічні науки. 2011. №2(56). С. 217–220.
7. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: постанова Комітету з міжнародної аудиторської практики, 2015 рік. URL: <http://www.apu.com.ua/1038-mizhnarodni-standarti-kontrolyu-yakosti-auditu-oglyadu-inshogo-nadannya-vpevnenosti-ta-suputnikh-poslug-vidannya-2015-roku> (дата звернення: 07.06.2018).
8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи»: наказ Міністерства фінансів України від 18.10.1999 № 242. Дата оновлення: 01.01.2015. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99> (дата звернення: 07.06.2018).

REFERENCES:

1. Bruking, A. (2001) *Intellektual'nyy kapital: Klyuch k uspekhu v novom tysyacheletii* [Intellectual Capital, Core Assets for the Third Millenium Enterprise]; ed L.N. Kovalik. St. Petersburg: Peter, 288 p.
2. Butynec' F. F. (2002) *Audyt: pidruchnyk* [Audit: textbook]. Zhytomyr: Ruta, 672 p.

3. Vynogradova M. O. and Zhydjejeva L. I. (2014). *Audyt: navch. posib.* [Audit: textbook]. K.: Centr uchbovoi' literatury, 654 p.
4. Derev'janko S. I., Olijnyk S. O., Kuzyk N. P. and Ganjajlo O. M. (2008) *Osnovy audytu: navch. posib.* [Fundamentals of audit: textbook]. K.: Centr uchbovoi' literatury, 328 p.
5. Skorba O. A. (2015) *Osoblyvosti provedennja audytu efektyvnosti vykorystannja nematerial'nyh aktyviv* [Features of an audit of the effectiveness of the use of intangible assets], available at: http://www.rusnauka.com/9_SNP_2015/Economics/7_189775.doc.htm (accessed 5 June 2018).
6. Jurkivs'ka L. J. and Biljachenko O. L. (2011) *Audyt efektyvnosti nematerial'nyh aktyviv: analiz isnujuchyh pidhodiv* [Audit of the effectiveness of intangible assets: analysis of existing approaches]. *Visnyk ZhDTU: Ekonomichni nauky*, No2(56), pp. 217–220.
7. *Mizhnarodni standarty kontroliu yakosti, audytu, ohliadu, inshoho nadannia vpevnenosti ta suputnykh posluh* [International standards of quality control, auditing, review, other assurance and related services], available at: <http://www.apu.com.ua/1038-mizhnarodni-standarti-kontrolyu-yakosti-auditu-oglyadu-inshogo-nadannya-vpevnenosti-ta-suputnykh-poslug-vidannya-2015-roku> (accessed 5 June 2018).
8. *Polozhennja (standart) buhgalters'kogo obliku 8 Nematerial'ni aktyvy: vid 18.10.1999 № 242* [Accounting Standard 8 Intangible Assets from October 18 1999, No 242] (1999), available at: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99> (accessed 5 June 2018).