

УДК 657.421.3

МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ ПРОВЕДЕННЯ АУДИТУ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ

Манухіна М.Ю.

INTANGIBLE ASSETS AUDIT METHODOLOGICAL BASES OF REALIZATION

Manukhina M. Y.

У статті висвітлено загальну методика проведення аудиту нематеріальних активів, зокрема акцентовано увагу на поетапне проведення аудиту, особливості складання програми проведення аудиту нематеріальних активів. Проаналізовано послідовність та взаємозв'язок етапів аудиту наявності і руху нематеріальних активів. Надано рекомендації щодо послідовності аудиту перевірки нарахування амортизації нематеріальних активів. Запропоновано методика проведення аудиторської перевірки нематеріальних активів та операцій з ними з метою систематизації результатів аудиторських процедур. Розроблено рекомендації щодо підвищення ефективності аудиторських процедур з нематеріальними активами, які дозволять покращити якість роботи аудитора з питань перевірки оцінки, обліку та аналізу нематеріальних активів.

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

Постановка проблеми. В сучасних економічних умовах нематеріальні активи займають все більшу частку в активах підприємств. Оскільки нематеріальні активи впливають на підвищення конкурентоспроможності та інвестиційної привабливості підприємства, гостро постає питання щодо контролю за їх використанням. Розвиток сфери використання нематеріальних активів, недосконалість законодавчої бази та класифікації об'єктів, недостатньо розроблена методика оцінки зумовлюють необхідність в удосконаленні їх обліку та аудиту. Проведенню аудиту нематеріальних активів перешкоджає наявність проблем, обумовлених специфікою об'єкта аудиту та відсутністю розробленої методики. Тому аудит нематеріальних активів відіграє велику роль у пошуку невиявлених резервів підприємства для підвищення результатів його діяльності.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідження проблематики, що пов'язана з методикою аудиту нематеріальних активів, розглядаються в працях таких вітчизняних науковців, як: М. Білуха, Ф. Бутинець, Г. Давидов, Н. Дорош, Л. Кулаковська, О. Петрик, Ю. Піча, В. Сопко, Л. Сук, Б. Усач та багатьох інших.

Вагомий внесок вказаних дослідників і цінність отриманих ними результатів свідчать про існування низки невирішених запитань.

Постановка завдання. Метою статті є розгляд методичних основ проведення аудиту нематеріальних активів, аналіз послідовності і взаємозв'язку його етапів та пошук шляхів удосконалення проведення аудиторської перевірки з метою систематизації результатів аудиторських процедур.

Виклад основного матеріалу дослідження. Нематеріальні активи – це досить значуща інформаційна група в активах суб'єкта господарювання, а тому послідовність проведення аудиту нематеріальних активів має свої особливості. Насамперед слід з'ясувати визначення нематеріальних активів. Так, згідно з П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» під нематеріальним активом розуміють немонетарний актив, який не має матеріальної форми та може бути ідентифікований [2]. Водночас пункт 14.1.120 статті 14 Податкового кодексу України дає значно ширшу інтерпретацію даному терміну – це 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 встановленому законодавством порядку, у тому числі набуті в установленому законодавством порядку права користування природними ресурсами, майном та майновими правами [1].

Особливістю аудиту нематеріальних активів є перевірка об'єктів і аналіз прав, що з них випливають.

Метою аудиту нематеріальних активів є формування професійної думки аудитора щодо достовірності первинних даних про факти господарського життя, повноти та своєчасності відображення цих даних в обліку, правильності ведення обліку та відображення у фінансовій звітності прав підприємства на користування природними надрами, майном, авторським правом у сфері науки, літератури, мистецтва, об'єктами промислової власності та інших видів нематеріальних активів [3].

Визначена мета передбачає виконання аудитором завдань щодо з'ясування, а саме законності прийнятої на підприємстві методики обліку нематеріальних активів; вірогідності даних про нематеріальні активи, відображених у фінансовій звітності.

При проведенні аудиту нематеріальних активів у суб'єкта господарювання аудитор повинен використовувати такі доказові джерела інформації, як первинні документи; облікові реєстри синтетичного обліку; інвентаризаційні відомості; відповідні рахунки Головної книги; баланс; звіт про фінансові результати; звіт про рух грошових коштів; фінансову звітність за попередній період; робочі документи і звіт попереднього аудитора; розрахунки амортизаційних відрахувань; наказ про облікову політику; юридичні документи тощо.

Враховуючи мету проведення аудиту нематеріальних активів та їх специфічні особливості, також керуючись єдиними вимогами до порядку здійснення аудиторської діяльності, встановленими міжнародними стандартами аудита, а також беручи до уваги досвід проведення аудиторських перевірок, у процесі аудиту можна виділити основні етапи: переддоговірний, планування, здійснення аудиторських процедур, отримання доказів, узагальнення і документальне оформлення результатів аудиту.

Вибір тієї чи іншої методики аудиту нематеріальних активів має починатися не на етапі планування, а на переддоговірному етапі в процесі отримання аудитором розуміння суб'єкта господарювання та концептуальної основи його фінансової звітності, що впливає з досліджень [6; 7].

Обов'язковим етапом аудиту нематеріальних активів є планування. Планувати проведення аудиту потрібно на підставі попереднього аналізу діяльності підприємства, що перевіряється. На етапі планування аудитор має обрати підхід до перевірки (ризико-орієнтований, системний чи підтверджувальний), виходячи з попереднього встановленого рівня суттєвості статті, поданої та розкритої у примітках до фінансової звітності інформації щодо нематеріальних активів, також визначає процедури, які потрібно використати в процесі перевірки.

Після цього аудитор обирає належні процедури, які дозволять зібрати докази в розрізі основних груп тверджень управлінського персоналу [4]. На даному етапі аудитор може залучати роботу експерта для перевірки охоронних документів на права та об'єкти інтелектуальної власності. З метою узагальнення аудиторських процедур, які використовують аудитори в процесі одержання доказів щодо повноти і достовірності статей фінансової звітності щодо нематеріальних активів у дослідженні уточнена їх послідовність, що допоможе систематизувати результати аудиторських процедур та полегшити проведення аудиту наявності та руху нематеріальних активів. Доцільно проводити аудит нематеріальних активів, враховуючи послідовність таких етапів: перевірка положень облікової політики в частині нематеріальних активів; перевірка наявності нематеріальних активів; перевірка відповідності показників фінансової звітності показникам синтетичного і аналітичного обліку нематеріальних активів; аудит операцій по надходженню нематеріальних активів; аудит амортизації нематеріальних активів; аудит операцій із вибуття нематеріальних активів; аудит операцій, пов'язаних із наданням права на використання нематеріальних активів. Кожен з наведених етапів аудиту нематеріальних активів включає певні процедури.

1. Перевірка положень облікової політики в частині нематеріальних активів: перевірка висвітлення критеріїв та оцінки нематеріальних активів у обліковій політиці підприємства; перевірка визначення термінів корисного використання нематеріальних активів в обліковій політиці та відповідності їх чинному законодавству; перевірка висвітлення способів нарахування амортизаційних відрахувань за окремими групами нематеріальних активів; перевірка висвітлення організації аналітичного обліку нематеріальних активів.

2. Перевірка наявності нематеріальних активів: перевірка періодичності проведення інвентаризацій нематеріальних активів та їх відповідності законодавчим актам; перевірка правильності оформлення результатів інвентаризацій.

3. Перевірка відповідності показників фінансової звітності показникам синтетичного і аналітичного обліку нематеріальних активів: перевірка організації синтетичного й аналітичного обліку нематеріальних активів в бухгалтерії підприємства та за матеріально відповідальними особами у місцях експлуатації; перевірка відображення у звітності нематеріальних активів за їх видами та відповідність даним синтетичного й аналітичного обліку; перевірка відображення у звітності сум амортизаційних відрахувань нематеріальних активів та їх відповідність даним синтетичного й аналітичного обліку.

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.

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

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 бухгалтерського обліку й оподаткування операцій по безоплатній передачі нематеріальних активів положенням нормативних актів; перевірка бухгалтерського обліку й оподаткування операцій по передачі нематеріальних активів як внесок до статутного капіталу положенням нор-

мативних активів; перевірка бухгалтерського обліку операцій по списанню нематеріальних активів по положенням нормативних активів.

7. Аудит операцій, пов'язаних із наданням права 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 активів [5].

Одним із найважливіших аспектів аудиторської перевірки нематеріальних активів є перевірка концептуальної основи їх оцінки і обліку. У процесі такої перевірки аудитор концентрує увагу на критеріях визнання та відображення у звітності нематеріальних активів:

- придбаний або отриманий нематеріальний актив відображається в балансі, якщо існує імовірність одержання майбутніх економічних вигод, пов'язаних з його використанням, та його вартість може бути достовірно визначена;

- нематеріальний актив, отриманий в результаті розробки, слід відображати в балансі за умов, якщо підприємство має: намір, технічну можливість та ресурси для доведення нематеріального активу до стану, у якому він придатний для реалізації або використання; можливість отримання майбутніх економічних вигод від реалізації або використання нематеріального активу; інформацію для достовірного визначення витрат, пов'язаних з розробкою нематеріального активу;

- якщо нематеріальний актив не відповідає вказаним критеріям визнання, то витрати, пов'язані з його придбанням чи створенням, визнаються витратами того звітного періоду, протягом якого вони були здійснені без визнання таких витрат у майбутньому нематеріальним активом;

- не визнаються нематеріальним активом, а підлягають відображенню у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені: витрати на дослідження; витрати на підготовку і перепідготовку кадрів; витрати на рекламу на просування продукції на ринку; витрати на створення, реорганізацію та переміщення підприємств або його частини; витрати на підвищення ділової репутації підприємства, вартість видань і витрати на створення торгових марок (товарних знаків) [2].

У ході перевірки концептуальної основи, що базується на податковому законодавстві, аудитор більше акцентує увагу на порядок визнання витрат та нарахування амортизації.

Аудитору, враховуючи великий вплив амортизації на показники фінансової звітності, необхідно уважно вивчити порядок нарахування амортизації на підприємстві. Мета аудиту амортизації нематеріальних активів є встановлення достовірності, правильності та законності ведення бухгалтерського і податкового обліку амортизації основних засобів, відображення у фінансовій та податковій звітності,

відповідно до вимог П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» та Податкового кодексу України.

Враховуючи особливості бухгалтерського і податкового обліку нематеріальних активів, аудитор треба впевнитися, що:

- об'єкти нематеріальних активів правильно віднесені до потрібної групи;

- нарахування амортизації нематеріальних активів (крім права постійного користування земельною ділянкою) здійснюється протягом строку їх корисного використання, який встановлюється підприємством при визнанні цього об'єкта активом;

- строк корисного використання об'єкта нематеріальних активів визначений з урахування факторів, а саме: строки корисного використання подібних активів; моральний знос, що передбачається; правові або інші подібні обмеження щодо строків його використання; очікуваний спосіб використання нематеріального активу підприємством; залежність строку корисного використання нематеріального активу від строку корисного використання інших активів підприємства;

- амортизація нематеріальних активів нараховується за методом, який затверджений наказом про облікову політику з метою складання фінансової звітності;

- нематеріальні активи з невизначеним строком корисного використання амортизації не підлягають;

- податкова і бухгалтерська амортизація нараховуються щомісячно, починаючи з наступного після місяця введення об'єкта в господарський обіг; припиняється нарахування амортизації, починаючи з наступного за місяцем його вибуття.

Закінчується проведення аудиту нематеріальних активів завершальним етапом - узагальнення і документальне оформлення результатів аудиту, коли виходячи з одержаних доказів аудитор повинен висловити незалежну та неупереджену думку.

Висновки та подальші дослідження. В процесі дослідження встановлено, що на сьогодні аудит як вид контролю є необхідним та обґрунтованим, оскільки володіння достовірною інформацією – передумова успішного функціонування суб'єктів господарювання. Таким чином, ефективність аудиту нематеріальних активів в першу чергу залежить від рівня інформаційного забезпечення аудиту, досконалості програми та вірно вибраних процедур аудиту. Чим якісніше буде проведено аудиторську перевірку, тим більш чітким, обґрунтованим та виваженим буде аудиторський висновок. Запровадження на практиці поданих пропозицій надасть можливість підвищити якість аудиторських процедур, що забезпечують комплексне дослідження операцій з нематеріальними активами в процесі аудиторської перевірки.

Л і т е р а т у р а

1. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755 - VI.
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 "Нематеріальні активи", затв. наказом Міністерства фі-

нансів України від 18.10.1999 р. № 242 зі змінами та доповненнями.

3. Кириленко О.П. Облік і аудит / О.П. Кириленко – Тернопіль : ЦМДС, 2002. – 311 с.
4. Міжнародні стандарти контролю якості, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: видання 2010 року, частина 1. / Пер. З англ. Ольховікова О.Л., Зеніна О.О., Гик О.В., Біндер С.Г. – К.: МФБ, АПУ, 2010. – 852 с.
5. Петрик О.А. Аудит: методологія і організація: [монографія] / Петрик О.А. – К., 2003. – 260 с.
6. Рядська В. Функціональний зміст процедур перевірки стану корпоративного управління як складової загального завдання з аудиту фінансових звітів / В. Рядська // Вісник Тернопільського національного економічного університету, - 2012. - № 2. – С. 144-150.
7. Шульга С.В. Облік і аудит нематеріальних активів: теорія, організація, методика: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз і аудит» / Світлана Володимирівна Шульга. – Київ, 2006. – 23 с.

References

1. Podatkovij kodeks Ukraїni vid 02.12.2010 r. № 2755 - VI.
2. Polozhennja (standart) buhgalters'kogo obliku 8 "Nematerial'ni aktivi", zatv. nakazom Ministerstva finansiv Ukraїni vid 18.10.1999 r. № 242 zi zminami ta dopovnennjami.
3. Kirilenko O.P. Oblik i audit / O.P. Kirilenko – Ternopil' : CMDS, 2002. – 311 s.
4. Mizhnarodni standarti kontrolju jakosti, ogljadu, inshogo nadannja vpevnenosti ta suputnih poslug: vidannja 2010 roku, chastina 1. / Per. Z angl. Ol'hovikova O.L., Zenina O.O., Gik O.V., Binder S.G. – K.: MFB, APU, 2010. – 852 s.
5. Petrik O.A. Audit: metodologija i organizacija: [monografija] / Petrik O.A. – K., 2003. – 260 s.
6. Rjads'ka V. Funkcional'nij zmist procedur perevirki stanu korporativnogo upravlinnja jak skladovoi zagal'nogo zavdannja z auditu finansovih zvitiv / V. Rjads'ka // Visnik Ternopil's'kogo nacional'nogo ekonomichnogo universitetu, - 2012. - № 2. – S. 144-150.
7. Shul'ga S.V. Oblik i audit nematerial'nih aktiviv: teorija, organizacija, metodika: avtoref. dis. na zdobuttja nauk. stupenja kand. ekon. nauk: spec. 08.06.04 «Buhgalters'kij oblik, analiz i audit» / Svitlana Volodimirivna Shul'ga. – Kiїv, 2006. – 23 s.

Манухина М. Ю. Методические основы проведения аудита нематериальных активов

В статье отражена общая методика проведения аудита нематериальных активов, в частности акцентировано внимание на поэтапное проведение аудита, особенности составления программы проведения аудита не-

материальных активов. Проанализирована последовательность и взаимосвязь этапов аудита наличия и движения нематериальных активов. Предоставлены рекомендации относительно последовательности аудита проверки начисления амортизации нематериальных активов. Предложена методика проведения аудиторской проверки нематериальных активов и операций с ними с целью систематизации результатов аудиторских процедур. Разработаны рекомендации относительно повышения эффективности аудиторских процедур с нематериальными активами, которые позволят улучшить качество работы аудитора по вопросам проверки оценки, учета и анализа нематериальных активов.

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

Manukhina M. Y. Intangible assets audit methodological bases of realization

More deployment of intangible assets on enterprises objectively generates a requirement in deepening of study of methodical features of audit of the noted assets. In the last years there is an increase of attention to the problems of audit of intangible assets. But research of theoretical provisions and operating practice of audit of intangible assets allowed to define the row of unsolved problems yet. Did not find the proper illumination of question of grant audit services in relation to the estimation of presence and motion of intangible assets.

The general methods of realization of audit of intangible assets are reflected in the article, in particular attention is accented on stage-by-stage realization of audit, feature of drafting of the program of realization of audit of intangible assets. A sequence and intercommunication of the stages of audit of presence are analysed to motion of intangible assets. Recommendations are given in relation to the sequence of audit of verification of charging of intangible assets amortization. Method of realization of intangible assets audit and operations with them for the purpose of auditing procedure results systematization is suggested. Recommendations are worked out in relation to the increase of efficiency the procedures of audit with intangible assets, which will allow to improve quality of work of auditor on questions verification of estimation, account and analysis of intangible assets.

Keywords: audit, methods of audit, processors of audit, stages of audit, intangible assets.

Манухіна Марта Юрїївна к.е.н., доцент, доцент кафедри обліку і аудиту Східноукраїнського національного університету імені Володимира Даля
audit2@ukr.net

Рецензент: д.е.н., проф. кафедри «Фінанси» СНУ ім. В.Даля Костирко Л.А.

Стаття подана 26.01.2015