

О.В. Сизоненко,

к.е.н.

*Чернігівський державний
технологічний університет*

МЕТОДИЧНІ ОСОБЛИВОСТІ АУДИТУ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ

Вступ. Проблемним питанням обліку і аудиту нематеріальних активів присвячено дослідження Т. Банасько [3], Р. Болгучевої [4; 5], Н. Бразілій [6], О. Вакун [7], Н. Левченко [8], Н. Парасоцької [10], Л. Ревуцького [11], І. Роженцової [12], В. Рядської [13; 14], А. Саюн [15], Є. Сініцина [16], О. Суглобова [18], Ю. Чуб [19], С. Шульги [20], Л. Юрківської [21] та багатьох інших.

Попри значну кількість публікацій, спрямованих на висвітлення порядку обліку та методик аудиту нематеріальних активів, специфічність даної групи активів, обумовлена змістовним наповненням та функціональним походженням, залишається поза увагою вітчизняних та зарубіжних вчених. Крім того, загальноприйнята методика аудиту нематеріальних активів, запозичена у зарубіжних класиків аудиту А. Лоббека та Р. Доджа, в умовах транзитивної економіки є непридатною для ефективного застосування. Використовуваний теоретиками універсальний *step-by-step* (покроковий) підхід на практиці не дозволяє аудитору сформулювати всеохопне бачення достовірності та повноти обліку і звітності нематеріальних активів. Низький рівень розвитку ринку інтелектуальної власності, незахищеність власників прав на об'єкти інтелектуальної власності, супроводжувані хронічним дефіцитом ліквідності суб'єктів господарювання, обумовлюють існування високого ризику суттєвих викривлень для предмету перевірки і вимагають комплексного підходу до вирішення зазначених проблем.

Постановка задачі. Поточне дослідження є продовженням роботи автора [17] і спрямоване на удосконалення методики аудиту нематеріальних активів з урахуванням особливостей, що виникають на кожному з етапів перевірки. На нашу думку, висловлення

© О.В. Сизоненко 2012

аудитором думки щодо фінансової звітності та її елементів вимагає застосування комплексу процедур для одержання доказів, які дозволять оцінити масштаб викривлень та знизити рівень інформаційної невизначеності аудитора на заключному етапі роботи.

Результати дослідження. Вибір тієї чи іншої методики аудиту нематеріальних активів має починатися не на етапі планування чи взагалі одержання доказів, як про це зазначено у [4-8; 10-12; 18], а на переддоговірному етапі в процесі отримання аудитором розуміння суб'єкта господарювання та концептуальної основи його фінансової звітності, що впливає з досліджень [13; 14; 20]. У зв'язку з цим, нами було узагальнено напрями варіації дій аудитора в контексті ідентифікованих джерел формування особливостей предмета перевірки (табл.1).

Таблиця 1

Варіація предмету перевірки на етапах проведення аудиту

Етап аудиту	Критерій	Варіація предмету перевірки
Переддоговірний	концептуальна основа	стандарти обліку, податкове законодавство, технічні стандарти
	отримання розуміння клієнта та його бізнесу	визнання та класифікація нематеріальних активів виходячи з виду діяльності (необоротний актив, товар)
Планування	Релевантність	Вибір підходу до перевірки виходячи з суттєвості статті, подання та розкриття інформації
	Оцінка суттєвих викривлень	Складність предмета перевірки (підходи до оцінки, визнання, періоду експлуатації)
Отримання доказів	Аудиторські процедури	Використання роботи експерта, перевірка документів і записів, перерахунок, запит і підтвердження, аналітичні процедури
	Аудиторські докази	Пооб'єктна суцільна перевірка для суттєвих статей, обмеження отримання доказів непрямым шляхом
Висловлення думки	Суттєвість викривлень та невизначеності	Повнота подання та розкриття інформації, суттєвість не виправлених викривлень
	Вплив твердження про безперервність на облікові оцінки	Класифікація, оцінка, амортизація

Джерело: розроблено автором.

Одразу зазначимо, що наведений перелік критеріїв не є вичерпним і буде в подальшому обов'язково доповнюватися з урахуванням галузевої специфіки діяльності суб'єктів господарювання.

Як видно з таблиці, на переддоговірному етапі аудиторю варто сконцентрувати увагу на обраній замовниками концептуальній основі (це можуть бути як національні, так і міжнародні стандарти обліку, податкове законодавство) та характері бізнесу клієнта, які впливають на визнання, класифікацію та рух нематеріальних активів на підприємстві.

Так, згідно з ПСБО 8 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 (далі – ПКУ) 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 установленому законодавством порядку, у тому числі набуті в установленому законодавством порядку права користування природними ресурсами, майном та майновими правами [1].

Особливої уваги потребують специфічні типи активів, як-то гудвіл - нематеріальний актив, вартість якого визначається як різниця між ринковою ціною та балансовою вартістю активів підприємства як цілісного майнового комплексу, що виникає в результаті використання кращих управлінських якостей, домінуючої позиції на ринку товарів, послуг, нових технологій тощо. Вартість гудвілу не підлягає амортизації і не враховується під час визначення витрат платника податку, щодо активів якого виник такий гудвіл [1]. До таких нематеріальних активів варто застосовувати суцільну перевірку.

Таким чином, неврахування аудитором відмінностей в концептуальній основі може призвести до неумисного введення користувачів його звіту в оману.

І якщо концептуальна основа, що базується на стандартах обліку, концентрує увагу на критеріях визнання та відображення у звітності:

1) 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;

2) нематеріальний актив, отриманий в результаті розробки, слід відображати в балансі за умов, якщо підприємство/установа 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 та просування продукції на ринку; витрати на створення, реорганізацію та переміщення підприємств/установ або їх частини; витрати на підвищення ділової репутації підприємства/установи, вартість видань і витрати на створення торгових марок (товарних знаків) [2].

То концептуальна основа, що базується на податковому законодавстві, більше акцентує увагу на порядку визнання витрат та нарахування амортизації, створюючи додаткові обставини для застосування облікових оцінок:

1) нарахування амортизації нематеріальних активів (крім права постійного користування земельною ділянкою) здійснюється протягом строку їх корисного використання, який встановлюється

підприємством/установою (у розпорядчому акті) при визнанні цього об'єкта активом (при зарахуванні на баланс). Нематеріальні активи з невизначеним строком корисного використання амортизації не підлягають. До нематеріальних активів з невизначеним строком корисного використання належать ті, щодо яких підприємством/установою (у розпорядчому акті) не визначено обмеження строку, протягом якого очікується збільшення грошових коштів (чи їх еквівалентів) від використання таких нематеріальних активів.

2) при визначенні строку корисного використання об'єкта нематеріальних активів враховуються:

- строки корисного використання подібних активів;
- моральний знос, що передбачається;
- правові або інші подібні обмеження щодо строків його використання.

- очікуваний спосіб використання нематеріального активу підприємством/установою з урахуванням його потужності або продуктивності;

- залежність строку корисного використання нематеріального активу від строку корисного використання інших активів підприємства/установи (пункт чинний до 01.01.2015 р.);

3) метод амортизації нематеріального активу обирається підприємством/установою самостійно, виходячи з умов отримання майбутніх економічних вигод. Якщо такі умови визначити неможливо, то амортизація нараховується із застосуванням прямолінійного методу. Розрахунок амортизації при застосуванні відповідних методів нарахування здійснюється згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби".

Для нарахування амортизації нематеріальних активів підприємство може застосовувати строки їх корисного використання, встановлені податковим законодавством [1; 2].

Саме в контексті нарахування амортизації в цілях оподаткування з 2011 року в ПСБО 8 було замінено групи нематеріальних активів (що є дуже суперечливим кроком, адже цілі податкового та бухгалтерського обліку є принципово різними).

Відповідно до підпункту 145.1. статті 145 ПКУ нарахування амортизації нематеріальних активів здійснюється виходячи з терміну дії відповідної однорідної групи нематеріальних активів:

група 1 - права користування природними ресурсами (право користування надрами, іншими ресурсами природного середовища, геологічною та іншою інформацією про природне середовище) - відповідно до правовстановлюючого документа;

група 2 - права користування майном (право користування земельною ділянкою, крім права постійного користування земельною ділянкою, відповідно до закону, право користування будівлею, право на оренду приміщень тощо) - відповідно до правовстановлюючого документа;

група 3 - права на комерційні позначення (права на торговельні марки (знаки для товарів і послуг), комерційні (фірмові) найменування тощо), крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті - відповідно до правовстановлюючого документа;

група 4 - права на об'єкти промислової власності (право на винаходи, корисні моделі, документа, промислові зразки, сорти рослин, породи тварин, компонування (топографії) інтегральних мікросхем, комерційні таємниці, в тому числі ноу-хау, захист від недобросовісної конкуренції тощо) крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті - відповідно до правовстановлюючого документа, але не менш як 5 років;

група 5 - авторське право та суміжні з ним права (право на літературні, художні, музичні твори, комп'ютерні програми, програми для електронно-обчислювальних машин, компіляції даних (бази даних), фонограми, відеограми, передачі (програми) організацій мовлення тощо) крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті; відповідно до правовстановлюючого документа, але не менш як 2 роки;

група 6 - інші нематеріальні активи (право на ведення діяльності, використання економічних та інших привілеїв тощо) – відповідно до правовстановлюючого документа [1].

Якщо відповідно до правовстановлюючого документа строк дії права користування нематеріального активу не встановлено, такий строк становить 10 років безперервної експлуатації.

На етапі планування аудитор має обрати підхід до перевірки (ризиково-орієнтований, системний чи підтверджувальний), виходячи з попередньо встановленого рівня суттєвості статті, поданої та розкритої у примітках до фінансової звітності інформації щодо нематеріальних активів. Вже на цьому етапі слід здійснювати попередню оцінку суттєвих викривлень, що, в умовах специфічності предмета перевірки (підходи до вибору облікових оцінок, визнання, періоду експлуатації), дозволить виявити найбільш вразливі ділянки обліку, які потребують детальнішого вивчення за допомогою процедур по суті.

Лише після цього аудитор може з високим рівнем впевненості обрати належні процедури, які дозволять зібрати докази в розрізі основних груп тверджень управлінського персоналу [9]. З метою узагальнення аудиторських процедур, які використовують аудитори в процесі одержання доказів щодо повноти і достовірності статей фінансової звітності щодо нематеріальних активів нами було розроблено таблицю 2.

Як видно з таблиці, специфічність предмету перевірки зумовлює необхідність:

1) залучення роботи експерта (для перевірки як охоронних документів на права та об'єкти інтелектуальної власності, так і визначеної первісної вартості та застосовуваних облікових оцінок);

2) комбінування процедур прямої перевірки (перерахунок, перевірка документів і записів), так і процедур, що надають додаткові докази (запити і підтвердження, аналітичні процедури).

Саме на етапі одержання доказів у більшості проаналізованих нами наукових праць закінчується методика аудиту нематеріальних активів. З цього випливає, що проведення аудиторських процедур спрямоване на виявлення помилок та шахрайства. Втім, це не відповідає дійсності, адже метою аудиту є підвищення суспільної довіри (користувачів фінансової звітності та підприємств – суб'єктів перевірки). Саме тому визначальним є завершальний етап аудиту, коли виходячи з одержаних доказів аудитор повинен висловити незалежну та неупереджену думку.

Згідно з МСА 700 «Аудиторський звіт» для цього професійною спільнотою розроблено та затверджено документ універсальної

форми, в якому будь-який обізнаний та поінформований користувач зможе побачити висновок аудитора. У разі виявлення викривлень (які після повідомлення управлінського персоналу у відповідному порядку не було виправлено), факті шахрайства чи певного інформаційного обмеження аудитор (згідно з МСА 450 та МСА 705) зобов'язаний модифікувати думку (табл. 3) [9].

Таблиця 2

Аудиторські процедури для одержання доказів в розрізі тверджень

Твердження управлінського персоналу	Предмет обліку і звітності	Аудиторські процедури для одержання доказів
1	2	3
Твердження щодо залишків по рахунках	- вартість (первісна або переоцінена), за якою нематеріальні активи відображені в балансі. - сума накопиченої амортизації на початок та кінець звітного року	Перевірка документів і записів, перерахунок
Твердження щодо оборотів по рахунках та класам операцій	- сума нарахованої амортизації протягом звітного періоду; - сума витрат від зменшення корисності і сума вигід від відновлення корисності, відображені в звіті про фінансові результати в звітному періоді; - інші зміни первісної (переоціненої) вартості та сума накопиченої амортизації нематеріальних активів; - загальна сума витрат на дослідження та розробки, включена до складу витрат звітного періоду;	Перерахунок, використання роботи експертів, аналітичні процедури, отримання письмових пояснень управлінського персоналу
Твердження щодо подання та розкриття інформації	<i>Методи амортизації та діапазон строків корисного використання нематеріальних активів.</i> <i>Наявність та рух у звітному періоді:</i> - первісна вартість нематеріальних активів, які визнані активом, з виділенням вартості нематеріальних активів, отриманих у результаті об'єднання підприємств; - сума зміни первісної (переоціненої) вартості та накопиченої амортизації нематеріальних активів у результаті переоцінки; - первісна (переоцінена) вартість та сума накопиченої амортизації нематеріальних активів, які вибули; - первісна (переоцінена) вартість та сума накопиченої амортизації на кінець звітного року. <i>Додаткова та уточнююча інформація:</i>	Запит і підтвердження, перевірка документів і записів, аналітичні процедури, перерахунок

Продовження таблиці 2.		
1	2	3
	<ul style="list-style-type: none"> - первісна (переоцінена) вартість та накопичена амортизація нематеріальних активів, щодо яких існує обмеження права власності; - первісна (переоцінена) вартість та накопичена амортизація переданих у заставу нематеріальних активів; - сума угод на придбання у майбутньому нематеріальних активів; - первісна вартість, залишкова вартість та метод оцінки нематеріальних активів, отриманих за рахунок цільових асигнувань; - причини визнання невизначеним строку корисного використання нематеріального активу та його балансова вартість. 	

Джерело: розроблено автором.

Таблиця 3

Вплив одержаних доказів щодо повноти і достовірності відображення нематеріальних активів в обліку і звітності на аудиторську думку

<i>Критерії</i>		<i>Масштаб</i>	
		несуттєві	суттєві
<i>Характер</i>	невиправлені викривлення	умовно-позитивна думка	негативна думка
	інформаційна невизначеність		відмова від висловлення думки

Джерело: розроблено автором на основі [9].

Висновки. Підсумовуючи результати дослідження, зауважимо наступне:

1. Нематеріальні активи – це досить специфічний об’єкт обліку, якість аудиту якого залежить від правильно обраної концептуальної основи.

2. Аудиторська перевірка нематеріальних активів (у разі суттєвого значення їх статті у фінансовій звітності) 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.

3. Широке застосування облікових оцінок як в цілях обліку, так і складання звітності щодо нематеріальних активів вимагає від аудитора використання комплексу прямих та непрямих процедур для одержання достатніх та відповідних доказів, на яких буде ґрунтуватися аудиторська думка. Найбільш доцільною формою групування аудиторських процедур є в розрізі тверджень управлінського персоналу.

4. Результатом проведеного аудиту нематеріальних активів має стати висловлена аудиторська думка, вид якої (немодифікована чи модифікована) залежатиме від виявлених та не виправлених управлінським персоналом викривлень у фінансовій звітності та/або інформаційні обмеження, які не дадуть змоги аудитору сформулювати судження щодо предмету перевірки.

5. 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.

Список використаних джерел

1. Податковий кодекс України, затверджений Законом України №2755-17 (в редакції станом на 03.02.2013 року). // [Електронний ресурс.]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
2. П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», затверджений наказом Міністерства фінансів України 18.10.99 р., № 242. // [Електронний ресурс.]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99>
3. Банасько Т.М. Бухгалтерський облік і контроль нематеріальних активів: оцінка та порядок відображення: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.00.09 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит” / Тетяна Миколаївна Банасько. – Житомир, 2010. – 20 с.

4. Болгучева Р.Б. Развитие методических подходов к планированию аудита учета нематериальных активов / Р.Б. Болгучева // Terra Economicus. – 2009. – Т. 7. № 4-3. – С. 138-142.
5. Болгучева Р.Б. Исследование влияния особенностей нематериальных активов на методику аудиторской проверки / Болгучева Р.Б. // Учет и статистика. – 2011. – Т. 2. № 22. – С. 66-72
6. Бразілій Н.М. Облік і аудит нематеріальних активів (на прикладі підприємств харчової промисловості): автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.00.09 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит” / Наталія Миколаївна Бразілій. – Київ, 2007. – 24 с.
7. Вакун О.В. Розвиток класифікації нематеріальних активів в бухгалтерському обліку / О.В. Вакун // Інноваційна економіка. – 2012. - № 1. – С. 162-166.
8. 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.
9. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: видання 2010 року, частина 1. / Пер. з англ.: Ольховікова О.Л., Селезньов О.В., Зеніна О.О., Гик О.В., Біндер С.Г. – К.: МФБ, АПУ, 2010. – 852 с. // [Електронний ресурс.] – Режим доступу: http://apu.com.ua/files/temp/Ukr-block_T1-2010.pdf.
10. Парасоцкая Н.Н. Аудит нематериальных активов / Н.Н. Парасоцкая // Экономический анализ: теория и практика. – 2004. – № 14. – С. 27-37.
11. Ревуцкий Л.Д. Аудит оценок стоимости предприятий. Постановка задач, возможные процедуры, перспективы развития / Л.Д. Ревуцкий // Инновационное развитие экономики. – 2012. – № 9. – С. 94-97.
12. Роженцова И.А. Концепции признания нематериальных активов в бухгалтерском учете / И.А. Роженцова // Международный бухгалтерский учет. – 2010. – № 2. – С. 8-14.
13. Рядська В.В. Методичні аспекти організації процесу аудиторської перевірки податку на прибуток / В.В. Рядська // Облік і фінанси. – 2011. – Вип. 8(29). – Ч.4. – С.116-121.

14. 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.
15. Саюн А.О. Формування облікової політики нематеріальних активів / А.О. Саюн // Фінансовий простір. – 2011. - № 4. – С. 93-95.
16. Синицина Е.А. Учет и аудит операций с нематериальными активами: автореф. дис. на соискание уч. степени канд. экон. наук: спец. 08.00.12 “Бухгалтерский учет, статистика” / Екатерина Анатольевна Синицина. – Москва, 2007. – 30 с.
17. Сизоненко О.В. Внутрішній аудит в сегменті операцій з нематеріальними активами / О.В. Сизоненко // Інноваційна економіка. – 2012. - № 9(35). – С. 267-272.
18. Суглобов А.Е. Современные проблемы учета и оценки нематериальных активов в бухгалтерском учете / Суглобов А.Е., Григорьева И.В. // Вопросы региональной экономики. – 2010. – Т. 3. № 3. – С. 28-37.
19. Чуб Ю.В. Проблемы аудита нематериальных активов / Ю.В. Чуб // Інноваційна економіка. – 2011. – № 1. – С. 130-132.
20. Шульга С.В. Облік і аудит нематеріальних активів: теорія, організація, методика: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. экон. наук: спец. 08.06.04 “Бухгалтерський облік, аналіз і аудит” / Світлана Володимирівна Шульга. – Київ, 2006. – 23 с.
21. Юрківська Л.Й. Аудит ефективності нематеріальних активів: аналіз існуючих підходів / Юрківська Л.Й., Біляченко О.Л. // Вісник Житомирського державного технологічного університету. – 2011. - № 2(56). – С. 217-220.