

НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ ЕТАПІВ АУДИТОРСЬКОЇ ПЕРЕВІРКИ ОПЕРАЦІЙ З НЕМАТЕРІАЛЬНИМИ АКТИВАМИ

В останні роки спостерігається значне підвищення уваги щодо проблем обліку та аудиту нематеріальних активів. Але в наявних теоретичних і практичних положеннях аудиту нематеріальних активів наявні певні проблемні питання. Перш за все вони пов'язані з недосконалою наявною класифікацією нематеріальних активів, їх оцінкою та обліковим відображенням операцій. Відсутність досконалої системи обліку спонукає до виникнення протиріч серед науковців щодо виділення послідовності проведення аудиту та процедур застосовуваних під час його проведення.

Значний внесок у дослідження теоретичних основ та методологічних аспектів даного питання здійснили такі вітчизняні та зарубіжні науковці, як: М.Т. Білуха, М.І. Бондар, Ф.Ф. Бутинець, 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 за результатами їх досліджень являються вагомими, оскільки вони намагалися вирішити виявлені проблемні питання.

Особливістю даної аудиторської перевірки виступає сам об'єкт перевірки, а саме нематеріальні активи. Специфікою їх обліку є необхідність наявності особливих знань для їх правильного відображення.

Метою аудиторської перевірки операцій з нематеріальними активами є висловлення незалежної думки аудитора щодо правильності здійснення оцінки, повноти та своєчасності відображення даних в обліку та фінансовій звітності різних видів нематеріальних активів.

Для досягнення даної мети аудитор під час проведення перевірки повинен з'ясувати окремі питання, зокрема: чи дотримано норми чинного законодавства під час відображення в обліку нематеріальних активів, правильність формування облікової політики та дотримання встановлених норм при відображенні їх у фінансовій звітності підприємства. 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.

Проведення аудиторської перевірки потребує формування певних етапів на кожному з яких застосовуються окремі процедури для досягнення поставленої мети. У вітчизняній практиці запропоновано наступні етапи перевірки: 1) Виявлення нематеріальних активів; 2) Перевірка наявності підтверджуючих документів; 3) Перевірка документів, що формують вартість об'єкта.

Запропонована вітчизняними науковцями методика проведення аудиторської перевірки є не досить повною і не містить розгорнутої інформації щодо взаємозв'язків між етапами перевірки. Враховуючи вітчизняний досвід проведення аудиту, нами запропоновано здійснювати перевірку операцій з нематеріальними активами в такій послідовності: 1) Перевірка положень облікової політики підприємства щодо нематеріальних активів відповідно до норм чинного законодавства; 2) Визначення наявності нематеріальних активів на підприємстві; 3) Перевірка операцій з надходження нематеріальних активів; 4) Перевірка правильності нарахування амортизації на нематеріальні активи; 5) Перевірка правильності проведення переоцінки нематеріальних активів; 6) Перевірка операцій з вибуття нематеріальних активів; 7) Зіставлення показників фінансової звітності із показниками аналітично і синтетичного обліку; 8) формування думки аудитора щодо виправлення виявлених помилок та вдосконалення обліку нематеріальних активів.

Дотримання послідовності запропонованих етапів надасть змогу ефективно провести аудиторську перевірку, а також систематизувати інформацію. Для детального розуміння кожного етапу проведемо їх коротку характеристику.

Перший етап перевірки облікової політики щодо нематеріальних активів передбачає: визначення критеріїв їх визнання та оцінки; проведення переоцінки; визначення терміну корисного використання; нарахування амортизації. На другому етапі відбувається вивчення проведення інвентаризації нематеріальних активів на підприємстві, а також їх періодичність та документальне оформлення. На третьому етапі відбувається перевірка джерел надходження нематеріальних активів на підприємство, їх документальне оформлення, оцінка, класифікація, нарахування податків та віднесення на рахунки. На четвертому етапі передбачається вивчення встановлення строків корисного використання нематеріальних активів та правильності нарахування амортизації на деякі з них. На п'ятому етапі перевіряється періодичність переоцінки нематеріальних активів, правильність визначення ринкової вартості та формування переоціненої вартості. На шостому етапі відбувається перевірка операцій з вибуття з підприємства нематеріальних активів, що потребує вивчення оподаткування даних операцій відповідно норм чинного законодавства, а також їх документального та облікового відображення. На сьомому етапі відбувається порівняння отриманих даних аналітичного і синтетичного обліку з наведеними у фінансовій звітності, тобто виявлення помилок щодо заниження чи завищення вартості нематеріальних активів у загальній вартості активів підприємства. Восьмий етап являється заключним

етапом і на ньому відбувається узагальнення виявлених у ході перевірки відхилень та формування рекомендацій щодо їх усунення, або удосконалення системи обліку нематеріальних активів на підприємстві.

Для підтвердження отриманих даних у ході перевірки аудитором використовуються робочі документи, що надають змогу йому узагальнювати проведені процедури, виявляти відхилення та формувати власні пропозиції.

Під час проведення аудиту нематеріальних активів заслуговує оцінка системи внутрішнього контролю, що має безпосередній вплив як на якість облікової інформації, так і на результат проведеної аудиторської перевірки.

Відповідно до МСА 315 «Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвих викривлень через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища», внутрішній контроль – процес, розроблений, запроваджений і підтримуваний тими, кого наділено найвищими повноваженнями, управлінським персоналом, а також іншим працівникам, для забезпечення обґрунтованої впевненості досягненні цілей суб'єкта господарювання стосовно достовірної фінансової звітності, ефективності і результативності діяльності, а також дотриманні застосованих законів і нормативних актів. Тобто, метою системи внутрішнього контролю є здійснення контрольної діяльності з метою завчасного виявлення та виправлення помилок у процесі здійснення господарських операцій з нематеріальними активами. Система внутрішнього контролю направлена здійснювати оцінку ефективності функціонування системи бухгалтерського обліку, порядку відображення результатів у звітності, дотримання законодавства щодо складання фінансової звітності тощо.

Відсутність системи внутрішнього контролю, при проведенні аудиту, на підприємстві зростає аудиторський ризик, тобто ризик невиявлення помилки. Тому на великих підприємствах необхідно розрахувати рентабельність системи внутрішнього контролю, адже витрати на її утримання є досить значними, та створити оптимальну систему внутрішнього контролю, що знижуватиме можливі ризики помилок при здійсненні поточного контролю господарської діяльності. Під час аудиторської перевірки аудитор повинен застосовувати прийоми документальної перевірки, для підтвердження чи спростування наведеної в первинних документах інформації, а саме прийоми формальної, арифметичної перевірки, нормативно-правової, взаємної, логічної та експертної перевірок. Для проведення ефективної перевірки при відсутності у аудитора поглиблених знань з обліку нематеріальних активів доцільно залучати експертів, які зможуть допомогти здійснити перевірку операцій з нематеріальними активами.

Проведення аудиторської перевірки операцій з нематеріальними активами передбачає виявлення та усунення помилок в обліку, а також формування рекомендацій щодо удосконалення обліку на підприємстві. Сформована у статті послідовність проведення перевірки надасть змогу систематизувати інформацію про нематеріальні активи на підприємстві, а також їх комплексне і всебічне дослідження.

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.