

К.е.н., доцент Скорба О.А.

ДВНЗ «Українська академія банківської справи НБУ»

ПОНЯТТЯ АУДИТУ ЕФЕКТИВНОСТІ ВИКОРИСТАННЯ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ

Як відомо розрізняють різні види контролю. Одним з основних та найбільш вагомим є саме аудит, у розумінні незалежного фінансового контролю. Світова економічна думка в галузі аудиту свідчить про наявність розвинутої системи англійської термінології у сфері економічного та бізнесового контролю, де за загальне поняття прийнято термін “auditing”, а далі – похідні від цього терміну: governmental auditing — державний аудит (ревізія), independent auditing — незалежний аудит. Взагалі, в англійській мові чомусь саме термін “audit” означає діяльність, пов’язану з контролем господарської діяльності. Це може бути пов’язано з тим, що значення слова “control” в англійській мові ще більш неоднозначне, ніж в українській. А. Райс [4] виділяє безліч значень терміна “control” в англійській мові – від “заборони” до “маніпулювання”. З іншого боку, тлумачний словник Вебстера визначає контроль (control) як “...застосування методів та процедур для керування, регулювання та координування виробництва, систем управління та інших видів бізнесової діяльності на шляху досягнення цілей підприємства ” [5].

На сучасному етапі розвитку економіки Українських підприємств, все більшої уваги потребує не звичайне поняття «аудит нематеріальних активів», а саме «аудит ефективності нематеріальних активів. Поняття «аудит ефективності» – це така форма контролю, яка спрямована на визначення ефективності використання коштів з метою реалізації запланованих цілей, та встановлення чинників, які можуть перешкоджати або перешкоджають цьому. Відповідно аудит ефективності нематеріальних активів це принципово нова форма аудиту, яка відіграє більшу роль у обліку підприємства, мета якого

надати безумовні гарантії ефективної роботи суб'єкта господарювання в результаті ефективного використання нематеріальних активів.

Вперше вид контролю, як «аудит ефективності» згадувався у Лімській декларації керівних принципів контролю у 1977 році. В якій зазначалося, що поряд з фінансовим аудитом, який спрямований на незалежну перевірку ефективності й ощадливості витрачання коштів. Якщо ж це поняття прикласти до нематеріальних активів, то саме контролюється і аналізується ефективність використання нематеріальних активів.

Ми вважаємо за необхідне зауважити, що поняття аудиту на відміну від поняття контроль є більш вузьким. Під поняттям аудит необхідно розуміти поперше і головне саме незалежну перевірку, по друге поняття є більш вузьким по відношенню до поняття контроль. Саме аудит проводять незалежні сертифіковані аудиторі та аудиторські фірми на відміну від органів, які проводять контроль. Ми вважаємо, що контроль, проводять державні органи (держава завжди буде захищати «свої» державні інтереси), які не можуть бути незалежними по визначенню. На наш погляд фінансовий «контроль» це ототожнююче загальне поняття. А державні органи, як правило можуть проводити фінансовий контроль державних органів, і лише як виняток, можуть проводити контроль недержавних суб'єктів господарювання. На сьогоднішній день більшість суб'єктів господарювання є публічними товариствами які відповідно не є державними головна мета яких є отримання прибутку. Тому ми вважаємо, що більш правильним буде використовувати саме термін аудит.

Сутністю проблеми контролювання ефективності використання нематеріальних активів в тому, що більшість суб'єктів господарювання, які зіткнулися з проблемами ефективності витрачання коштів на придбання нематеріальних активів, навіть не замислюються над необхідністю та важливістю проведення аудиту ефективності не тільки своєї діяльності, але і аудиту ефективності використання нематеріальних активів. На більшості підприємств спостерігається відсутність кваліфікованих фахівців, які б були в змозі проводити контроль та аналіз основних показників діяльності суб'єкта

господарювання та своєчасно розробляти посткризові кроки розвитку діяльності суб'єкта господарювання, не кажучи вже про аналіз ефективності використання нематеріальних активів.

В умовах сьогодення інформація про нематеріальні активи потрібна не лише керівництву суб'єкта господарювання, але і інвесторам. Все більш важливим є створення умов для залучення інвестицій з метою підвищення прибутковості та конкурентоспроможності суб'єкта господарювання. Відповідно інвестори повинні бути впевнені, що вкладені ними кошти дійсно забезпечать одержання очікуваних вигод. Саме з цього приводу максимальну увагу необхідно приділяти і аудиту ефективності нематеріальних активів, щоб дати можливість виявити проблемні сторони та розробити шляхи для їх подолання, що в свою чергу зробить підприємство конкурентоспроможним не тільки на зовнішньому але і на міжнародному ринку.

Під аудитом ефективності використання нематеріальних активів нами розуміється перевірка економічності, продуктивності і результативності використання нематеріальних активів в діяльності суб'єкта господарювання для досягнення поставлених цілей керівництвом.

Метою аудиту ефективності використання нематеріальних активів є виявлення ступеню результативності їх використання, встановлення обсягів альтернативних доходів від їх використання, надання управлінському персоналу суб'єкта господарювання інформації про ефективність використання нематеріальних активів.

Об'єктом контролю ефективності фінансово-економічна діяльність суб'єкта господарювання, яка відображена в первинних документах, реєстрах бухгалтерського обліку та фінансовій звітності.

Цілі контролю ефективності використання нематеріальних активів:

- визначення ступеня раціональності використання нематеріальних активів через результативність діяльності підприємства;
- виявлення втрачених можливостей використання нематеріальних активів суб'єкта господарювання;

– з'ясування рівня ефективності реалізації контролю за використанням нематеріальних активів впродовж всього життєвого циклу суб'єкта господарювання.

Найголовнішими завданнями аудиту нематеріальних активів є:

– перевірка твердження, що нематеріальні активи, відображені у звітності, належать підприємству;

– перевірка відповідності оцінки та класифікації нематеріальних активів діючому законодавству;

– перевірка відповідності нарахування та відображення зносу та амортизації нематеріальних активів обраній обліковій політиці суб'єктом господарської діяльності;

– перевірка достовірності відображення залишків нематеріальних активів у звітності суб'єкта господарювання

На методику аудиту ефективності використання нематеріальних активів оказують вплив ряд чинників, такий як особливість об'єкту обліку і аудиту, вартісна оцінка та ефективність використання нематеріального активу. Оскільки це незалежна форма контролю, то аудит ефективності використання нематеріальних активів здійснюється на користь власника суб'єкта господарювання.

В процесі проведення аудиту питання дослідження особливої уваги набуває перевірка якості наданої інформації щодо нематеріальних активів, дотримання чинного законодавства та складання підсумкових результативних документів. В свою чергу система обліку та внутрішнього контролю суб'єкта господарювання, а також оцінка ризиків контролю аудитором, визначає обсяг та методику проведення аудиту ефективності використання нематеріальних активів та дає можливість визначити потенційні помилки в обліку суб'єкта господарювання.

Етика ж самого аудитора протягом проведення аудиту ефективності використання нематеріальних активів є невід'ємною складовою аудиторської

перевірки. Дотримання правил етики вимагають виконання роботи аудитора у відповідності до стандартів і нормативів бухгалтерського обліку і аудиту.

Так поряд з етичними вимогами, аудитор не може виходити за межі покладених на нього повноважень. Аудитор має право:

- отримувати необхідні документи, які мають відношення до обліку та контролю нематеріальних активів;
- отримувати необхідні пояснення в письмовій або усній формі від керівництва, службовців та працівників суб'єкта господарювання тощо;
- самостійно визначати форми і методи проведення аудиту на підставі чинного законодавства, існуючих норм і стандартів, умов договору із замовником, професійних знань та особистого досвіду.

Аудит ефективності використання нематеріальних активів необхідно проводити у певній послідовності, що визначає методику його проведення. Аудит ефективності використання нематеріальних активів можна проводити в декілька етапів, а саме:

➤ Організаційно-підготовчий етап:

- формування групи аудиторів;
- визначення специфіки об'єктів нематеріальних активів підприємства;
- складання програми перевірки;
- вибір робочих документів аудитора для проведення аудиторської перевірки;
- документальне оформлення підготовчої стадії.

На цьому етапі перш за все необхідно визначити конкретних осіб, які будуть проводити аудит ефективності та формується аудиторська група. На даному етапі необхідним є забезпечення отримання загальної інформації про суб'єкта господарювання, що перевіряється, з метою надання висновку про достовірність звітності, попередньо з'ясувавши специфіку діяльності і галузеві особливості суб'єкта господарювання, його виробничі, фінансові та інші зв'язки. Визначення специфіки нематеріальних активів передбачає збір

інформації про нематеріальні активи, що використовуються та відображення реальної картини щодо ролі та місця нематеріальних активів в діяльності суб'єкта господарської діяльності на якому проводиться аудит.

Гарантією ефективного проведення аудиту ефективності використання нематеріальних активів є розподіл повноважень та обов'язків між учасниками проведення аудиту, яке закріплюється в плані та програмі аудиту.

Усі виявлені відхилення в процесі проведення аудиту фіксуються в робочих документах аудитора. Які можуть бути розроблені аудиторами самостійно, або вже розроблені [2]. Саме в робочих документах аудитора крок за кроком відображаються всі етапи та результати аудиторської перевірки.

➤ Технологічний етап:

- дослідження ділянок суб'єкта господарювання, на яких використовуються нематеріальні активи;
- вивчення середовища в якому буде проводитись аудит;
- контроль правильності відображення нематеріальних активів на рахунках бухгалтерського обліку.

На цьому етапі передбачається дослідження особливостей ведення бухгалтерського обліку та діяльності суб'єкта перевірки. Вивчаються об'єкти нематеріальних активів і документації, що підтверджують право власності на них; перевіряються дані реєстрів обліку нематеріальних активів та співставляють з рахунками Головної книги; перевіряють первинні документи з руху нематеріальних активів з метою підтвердження наявності всіх необхідних; перевіряють первинні документи з руху нематеріальних активів з метою підтвердження наявності всіх необхідних реквізитів, достовірності математичних розрахунків і відповідності проведених операцій діючому законодавству; проводять аналіз правильності нарахування амортизації нематеріальних активів та достовірність відображення її на рахунках бухгалтерського обліку.

Аудиторами досліджуються основні положення облікової політики суб'єкта господарювання, які розкривають методологію обліку нематеріальних

активів, а саме аудитора буде цікавити: методи нарахування амортизації; перелік об'єктів нематеріальних активів за якими здійснюється нарахування амортизації; перелік форм первинних документів для обліку та документообігом нематеріальних активів; строками та термінами проведення інвентаризації нематеріальних активів; перелік рахунків бухгалтерського обліку, що використовуються для обліку нематеріальних активів.

Результативний етап:

- проведення комплексного аналізу ефективності управління нематеріальними активами підприємства;
- поступове формування аналітичних результативних документів;
- формування проектів управлінських рішень щодо коригування облікової політики в частині обліку нематеріальних активів.

Цей етап передбачає комплексний аналіз ефективності використання нематеріальних активів, відбувається формування аналітичних результативних документів, формування проектів управлінських рішень щодо коригування облікової політики в частині обліку та внутрішнього контролю використання нематеріальних активів. В процесі використання результатів проведеного аудиту відбувається розробка рекомендацій та загального вдосконалення обліку та контролю нематеріальних активів з відповідним урахуванням мети та цілей розвитку бізнесу суб'єкта господарювання.

Своєчасна комп'ютеризація бухгалтерського обліку суб'єкта господарювання та під'єднання до мережі internet, може бути у нагоді в економії часу управлінського персоналу. Це підвищить швидкість отримання оперативної інформації про діяльність суб'єкта господарювання, про потребу у залученні необхідних засобів виробництва, визначити потребу у нових клієнтах, зменшить час та витрати на пошук нових клієнтів. Таким чином застосування новітніх інформаційних технологій дозволить зекономити час та кошти суб'єкта господарювання на управління процесом виробництва та реалізації продукції.

Виходячи з всього вище зазначеного зазначимо, що правильна організація та порядок проведення аудиту використання нематеріальних активів допоможе отримати очікувані позитивні показники їх використання та оптимізувати витрати для розширення обсягу виробництва продукції. З метою вирішення проблемних питань під час проведення аудиту ефективності використання нематеріальних активів необхідно:

1. В повному обсязі забезпечити інформацією аудиторів при проведенні аналізу ефективності використання нематеріальних активів, від цього буде залежати аудиторський ризик та точність і правильність аудиторських висновків.

2. Провести аналіз структури та динаміки, аналіз наявності та руху, аналіз ефективності та ліквідності нематеріальних активів, визначити резерви підвищення обсягів виробництва. Можуть бути й інші етапи проведення аналізу ефективності використання нематеріальних активів, але їх вибір і методика проведення самого аналізу буде залежати від компетентності та фахового досвіду аудитора.

3. В процесі проведення аудиту необхідно дотримуватись системного підходу при аналізі використання нематеріальних активів. Лише системне дослідження нематеріальних активів, дозволяє дослідити їх як певну велику кількість елементів, взаємозв'язок яких обумовлює цілісні властивості цієї кількості. При цьому основний акцент ставиться виявлення зв'язків, які мають місце у середині об'єкта, так і у його відношеннях з зовнішнім оточенням [3].

Одним із важливих завдань, які мають бути вирішені на цьому етапі, це якісна характеристика типових помилок (Табл. 1.) суб'єкта господарювання з метою надання рекомендацій для їх усунення та попередження у майбутньому.

Таблиця 1

**Перелік можливих порушень порядку ведення обліку
нематеріальних активів**

№ з/п	Можливі порушення	Пункти П(С)БО 8, що порушуються
1.	Включення до вартості витрат на сплату відсотків за кредит,	п.12

	за рахунок якого був придбаний об'єкт	
2.	Не включення різниці між залишковою та справедливою вартістю об'єкта до складу витрат звітнього періоду у разі придбання нематеріальних активів в обмін на подібні	п.12
3.	Збільшення первісної вартості нематеріальних активів за рахунок поточних витрат	п.п. 17-18
4.	Визначення строку корисного використання, нарахування зносу на нематеріальні активи строком, що перевищує граничний термін, передбачений Положеннями (стандартами)	п.п. 25-31
5.	Проведення переоцінки нематеріальних активів, щодо яких не існує активного ринку. Проведення переоцінки лише окремого об'єкту групи	п.п. 19-24
6.	Безпідставне відображення в обліку суми зменшення корисності нематеріальних активів	п.п. 32-33

Завершальним пунктом проведеного аудиту ефективності використання нематеріальних активів є надання аудитором аудиторського звіту, в якому узагальнюються результати проведеного аудиторського дослідження власнику та надаються рекомендації керівництву суб'єкта господарювання.

Отже аудит ефективності використання нематеріальних активів є дуже перспективним видом аудиту у сфері реального бізнесу. З його допомогою проводиться контроль управління нематеріальними активами суб'єкта господарювання, за підсумками проведення якого формуються незалежні звіти про ступінь результативності розпоряджання ними, ефективності управлінських рішень та витрачених на це коштів суб'єкта господарювання, власника, інвестора, тощо. Все це буде в кінцевому результаті впливати на отримання прибутку, здійснення інноваційної діяльності, та ефективного ведення виробництва суб'єкта господарювання за допомогою нематеріальних активів.

Література

1. Закон України «Про аудиторську діяльність» від 22.05.1993 р. (зі змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/3125-12>.

2. І.І., Пилипенко Аудит. Методика документування [Техт]: Кол. авторів. За заг. Ред. академіка АЕНУ, д.е.н., проф.. І.І. Пилипенка. – К.: Інформаційно-видавничий центр Держкомстату України. – 2003. – 457 с.
3. О.В., Кантаєва, М.І., Бабіч Контроль ефективності використання нематеріальних активів для прийняття управлінських рішень / О.В., Кантаєва, М.І., Бабіч – Режим доступу: <http://eztuir.ztu.edu.ua/68/1/177.pdf>.
4. Rathe A.W. Management controls in business, in Malcolm, D.G., and Rowe, A. J. (Eds.), Management Control Systems. Wiley, 1960.
5. Howell Robert A. Accounting Scandals: Where were the CFOs? // Business Strategy Review, Winter 2002.

Скорба О.А. Поняття аудиту ефективності використання нематеріальних активів / О.А. Скорба // Сучасні тенденції розвитку обліку, контролю й аналізу нематеріальних активів: монографія / За ред. Ф.О. Журавки. - Суми: Ярославна, 2015. - С. 175-184.