

Дядюн Олена Олександрівна,
*аспірантка кафедри аудиту,
ДВНЗ «Київський національний економічний університет
імені Вадима Гетьмана»,
м. Київ, Україна*

АУДИТ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ: ОСОБЛИВОСТІ ВИКОРИСТАННЯ АУДИТОРОМ ПРОФЕСІЙНОГО СУДЖЕННЯ

Виконання завдань з аудиту фінансової звітності, в т. ч. і підтвердження балансової статті нематеріальні активи, передбачає застосування аудитором професійного судження. Специфіка нематеріальних активів як об'єкта обліку (складність ідентифікації, підходи до оцінки, особливості проведення інвентаризації тощо) має безпосередній вплив на процедуру здійснення їх аудиту. Враховуючи суттєве значення професійного судження в процесі забезпечення якості аудиторської перевірки, що доведено стандартами і реальною практикою, актуальним є питання визначення головних векторів його використання при аудиті нематеріальних активів.

Про обов'язковість застосування аудитором професійного судження наголошується безпосередньо в Міжнародних стандартах аудиту: «характер міжнародних стандартів вимагає від професійного бухгалтера використання професійного судження під час їх застосування» [1].

МСА під професійним судженням розуміють застосування необхідних навичок, знань і досвіду в контексті вимог стандартів аудиту, бухгалтерського обліку та професійної етики при прийнятті обґрунтованих рішень щодо плану дій, які є прийнятними за обставин завдання з аудиту [1].

На думку Пожарицької І. М. [2, с. 455], професійне судження аудитора – це процес застосування професійних компетентнісних характеристик при вирішенні завдань з аудиту в умовах невизначеності для формулювання думки щодо професійних питань.

Манько Н. Ф. [3, с. 7] зазначає, що професійне судження аудитора – це наукова категорія, в основу якої покладено мислення аудитора як людини, яке є результатом і узагальненням пізнання; відображає тристоронні відносини між аудитором, відповідальною стороною за складання фінансової звітності та певними користувачами; сформоване на основі професійних компетенцій фахівця в умовах невизначеності щодо фактів господарського життя; є підставою для формування незалежної думки щодо відповідності фінансової звітності застосовній концептуальній основі фінансового звітування.

Вважаємо, що останнє визначення якнайкраще характеризує суть професійного судження і є застосовним до аудиту нематеріальних активів.

По-перше, аудитор обирає процедури, на базі реалізації яких отримує масив вихідної інформації про нематеріальні активи та опрацьовує її. Мислення через узагальнення пізнання – неодмінний супровідник зазначених дій.

По-друге, актуальність тристоронніх відносин. Сторона, відповідальна за складання фінансової звітності, теж використовує професійне судження при складанні фінансової звітності в частині нематеріальних активів.

Романів Р. [4, с. 48] обґрунтовує, що професійне судження – це думка бухгалтера стосовно вибору серед різних альтернатив варіанту представлення облікової інформації, яка ґрунтується на об'єктивних передумовах (нормативних, правових) і сформована з дотриманням формальних та неформальних правил.

Так, бухгалтер застосовує професійне судження щодо нематеріальних активів при:

- ідентифікації об'єктів, які визнаються у складі нематеріальних активів (в тому числі і оцінка того, що є переважним – матеріальний носій чи нематеріальне право);

- визначенні вартісного критерія визнання нематеріальних активів;

- ідентифікації класів нематеріальних активів, актуальних для підприємства з метою розкриття інформації у примітках до фінансової звітності;

- визначенні доречної моделі для обліку нематеріальних активів (в тому числі підходу до розуміння терміну «активний ринок», за відсутності якого нематеріальний актив не може оцінюватися за справедливою вартістю);

- визначенні терміну корисної експлуатації та найбільш ефективного методу амортизації;

- підходу до розмежування етапу дослідження та розробки при самостійному створенні нематеріального активу.

В процесі перевірки аудитору важливо оцінити судження бухгалтера із зазначених питань.

Щодо ще однієї згаданої сторони відносин – користувача фінансової звітності – то він очікує об'єктивної фінансової інформації про нематеріальні активи для прийняття обґрунтованих управлінських рішень, а також підтвердження від аудитора, чи є така інформація є достовірною. Відповідно, користувачі очікують якісного судження від аудитора.

По-третє, професійні компетенції аудитора безпосередньо впливають на його професійне судження. Без достатнього рівня знань та досвіду аудиту буде надзвичайно важко сформулювати компетентне судження. У частині нематеріальних активів, аудитору важливо:

- перевірити, чи всі нематеріальні активи відображені у звіті про фінансовий стан та чи вірно застосована методика оцінки, зазначена в обліковій політиці підприємства (компетенції – аудитору необхідно орієнтуватися у вимогах МСБО 38 та П(С)БО 8);

- проаналізувати документи на отримання прав (компетенція – знання норм права, при цьому аудитор може прийняти рішення про проведення експертизи офіційних охоронних документів шляхом залучення компетентних осіб; консультування зі складних та суперечливих питань з експертами допомагає аудитору сформулювати компетентне судження);

- з'ясувати факт реальної наявності нематеріальних активів на підприємстві (шляхом спостереження за процесом інвентаризації, опитувань чи інших

доречних процедур, обраних аудитором; компетенція – знання базових аудиторських процедур та вміння їх застосовувати).

I, по-четверте, професійне судження аудитора є підставою для формування незалежної думки щодо відповідності статті «Нематеріальні активи» застосовній концептуальній основі фінансової звітності (МСБО 38 чи П(С)БО 8) та висновку про достовірність розкриття інформації про них у примітках. Щоб сформуванню такого судження за результатами всієї здійсненої перевірки, аудитор застосовує судження послідовно на всіх етапах аудиту нематеріальних активів. На підтвердження цієї тези – п. 16 МСА 200: «Аудитор повинен застосовувати професійне судження під час планування та виконання аудиту фінансової звітності» [1]. Таким чином:

1) застосування професійного судження аудитором є актуальним на етапі планування аудиторської перевірки нематеріальних активів (визначення обсягу їх аудиту та термінів, врахування суттєвості статті, розміру аудиторської вибірки);

2) в процесі вибору доречних процедур аудиту та їх застосування (використати найбільш популярні при аудиті нематеріальних активів інспектування та аналітичні процедури, чи врахувати додаткові фактори);

3) під час оцінки базових категорій та отриманих доказів (перевірка суджень управлінського персоналу та оцінка того, чи отримані аудиторські докази є достатніми за обсягом для висловлення фінальної думки).

Здатність застосовувати професійне судження щодо нематеріальних активів – неодмінна умова участі аудитора у відповідних завданнях. Природа нематеріальних активів, необхідність застосування юридичних та аналітичних знань – все це активізує джерела невизначеності. Щоб мати належні докази, аудитору також доцільно забезпечувати належне документування процесу здійснення і результатів застосування професійного судження.

Таким чином, професійне судження аудитора в контексті перевірки нематеріальних активів – це висновки аудитора, що базуються на його знаннях та досвіді, пов'язаних з об'єктом перевірки, застосовуються послідовно в процесі всього аудиту нематеріальних активів від моменту планування та формування вибірки і до висловлення думки. Найбільшого значення професійне судження набуває при виборі доречних аудиторських процедур та в усіх ситуаціях, пов'язаних з ситуаціями невизначеності.

Список використаних джерел

1. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, видання 2016-2017 року. Частина I [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://mof.gov.ua>.
2. Пожарицька І. М. Професійне судження у контексті стандартів аудиту. Вісник Чернігівського державного технологічного університету. Серія: Економічні науки. 2013. № 4. С. 454-459.
3. Манько Н. Ф. Доказовість професійного судження в аудиті: теорія та практика: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня к.е.н.: 08.00.09. Київ, 2020. 22 с.
4. Романів Р. Професійне судження бухгалтера та облікова політика: нормативно-правовий аспект. Бухгалтерський облік і аудит. 2018. № 4. С. 42-49.