



ПЕТРИК О. А.

доктор економічних наук, професор
завідувач кафедри аудиту
ДВНЗ «Київський національний економічний
університет імені Вадима Гетьмана»
м. Київ

ДЯДЮН О. О.

аспірантка кафедри аудиту
ДВНЗ «Київський національний економічний
університет імені Вадима Гетьмана»
м. Київ

МОЖЛИВОСТІ ЗАСТОСУВАННЯ ВИБІРКОВОГО МЕТОДУ В АУДИТІ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ

Проведення аудиту нематеріальних активів передбачає отримання аудитором достатніх та доречних доказів для формування достовірного висновку. Важливим є збалансованість між витратами на аудит та максимальною ефективністю застосованих аудиторських процедур. Задля цього ще на початкових етапах здійснення перевірки важливо визначитися з обсягом об'єктів, до яких зазначені процедури будуть застосовуватися. Звичайно, найбільш ідеальний варіант, коли аудитором будуть перевірені всі об'єкти за визначений період. У цьому випадку йдеться про суцільну перевірку. Однак, на практиці, в умовах надвеликої завантаженості аудиторських компаній, величезного обсягу об'єктів контролю, частіше використовують спрощення практичного характеру, що проявляється у вибіркового методі перевірки. З огляду на суттєве значення нематеріальних активів у процесі формування вартості сучасних компаній актуальним є дослідження окремих аспектів їх аудиту, зокрема і можливості застосування вибіркового методу.

Для того, щоб зрозуміти, чи може бути вибірковою перевірка нематеріальних активів дозволеною альтернативою суцільному дослідженню, розглянемо вимоги МСА з цього питання.

МСА 530 під аудиторською вибіркою розуміє застосування аудиторських процедур до менш як 100% елементів генеральної сукупності, яка підлягає аудиту, в такий спосіб, що всі відібрані елементи мають шанс бути відібраними з метою надання аудитору належної основи, на підставі якої формуються висновки щодо всієї генеральної сукупності [1].

З урахуванням вимог МСА, у контексті перевірки нематеріальних активів під генеральною сукупністю розуміємо всю множину даних про нематеріальні активи (всі об'єкти, а також пов'язані з ними первинні документи та облікові регістри), з якої здійснюється вибірка і щодо якої аудитор планує зробити висновки. Така множина даних відноситься до періоду, що підлягає аудиту.

Відповідно, застосовуючи вибіркового метод, аудитор вправі не досліджувати абсолютно всі об'єкти нематеріальних активів та всі документи, пов'язані ними. Так, Івахненко С. В. [2, с. 4] зазначає, що в аудиті застосовуються два типи вибірок: оцінка ступеня поширеності подій і оцінка деяких вартісних величин. Наведемо приклади проєкцій цих двох типів вибірок в частині перевірки нематеріальних активів:

1) перевірка правильності оформлення документу «Акт введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів», коли замість усієї сукупності зазначених документів вивчається лише їх частина;

2) перевірка правильності суми, за якою оцінено вартість всіх нематеріальних активів лише по окремих позиціях з повної їхньої сукупності.



Вибірковий метод звичайно скорочує час перевірки і кількість застосованих аудиторських процедур, однак є причиною існування додаткового ризику при перевірці – ризику вибірки. Високий рівень ризику вибірки свідчить про те, що висновок аудитора щодо нематеріальних активів, зроблений на основі вибірових документів та об'єктів, буде відрізнятись від висновку, який було б отримано при вивченні всієї сукупності інформації з використанням аналогічних аудиторських процедур. Однак, не слід пов'язувати всі ризики хибного висновку аудиту саме з ризиком вибірки. Завжди є низка інших причин отримання помилкових висновків, не пов'язаних із застосуванням вибірового методу (застосування помилкових суджень при виборі аудиторських процедур, факт шахрайства тощо). У контексті застосування вибірки з урахуванням вимог МСА слід зосередити увагу на мінімізації саме ризику вибірки, і зокрема через виконання таких правил:

- 1) при формуванні вибірки слід враховувати мету аудиту нематеріальних активів;
- 2) вибір об'єктів та документів, пов'язаних з нематеріальними активами, має бути побудований таким чином, щоб кожен елемент мав рівний шанс бути відібраним;
- 3) аудиторські процедури мають бути виконаними щодо кожного елемента, що увійшов до вибірки;

4) обсяг вибірки має бути таким, щоб знизити до прийнятного рівня ризик вибірки.

Аналізуючи підходи до формування вибірки, вітчизняні науковці [3, с. 79; 4, С. 15-16], акцентують увагу на існування статистичної та нестатистичної вибірки.

Статистична вибірка, як правило, забезпечує випадковий відбір сукупності для дослідження і навіть застосування теорії імовірності. У свою чергу, нестатична вибірка вимагає висловлення професійного судження аудитора, а відповідно і застосування інтуїтивного підходу. Головне завдання – сформувати репрезентативну вибірку через вибір елементів за типовими для генеральної сукупності характеристиками. На нашу думку, для нематеріальних активів актуальна саме нестатистична вибірка.

Кафка С., Кобрин О., Василенко Н. [5, с. 42] зазначають, що аудиторі використовують інтуїтивний підхід для формування первинного обсягу інформації для дослідження з метою формування професійної думки про її достовірність. На підтвердження цієї тези зазначимо, що на практиці за допомогою інтуїтивного підходу аудитор може прийняти рішення сформувати вибірку:

- з найбільш цінних об'єктів нематеріальних активів (наприклад, аудитор перевіряє своєчасність оприбуткування (списання) нематеріальних активів і для цього робить вибірку з первинних документів, перевіряючи лише акти вартістю більше визначеної суми);
- з найбільш ризикових об'єктів нематеріальних активів (наприклад, клас «Програмне забезпечення» може абсолютно не зацікавити аудитора, натомість до класу «Ліцензії» може бути прикута активна увага аудитора, якщо в обліку будуть ліцензії, які по факту не стосуються основного чи допоміжних видів діяльності підприємства).

Наведені приклади свідчать про розподіл генеральної сукупності на окремі групи (поняття «стратифікації» в розумінні МСА 530). Фактично для зазначених вище двох груп (високовартісні та ризикові об'єкти) застосовуватиметься суцільна перевірка, а для всіх інших – вибіркова. Каменська Т. О. [4, с. 16] підкреслює, що стратифікація дозволяє аудитору скерувати свої зусилля на ті дані, які, наприклад, містять найвищий рівень помилки.

Після формування вибірки та перевірки окремих елементів, пов'язаних з нематеріальними активами, важливо відобразити знайдені помилки або неточності у робочій документації аудитора. Наприклад, Гамова О. В., Козачок І. А., Данько Е. С. [6] пропонують використовувати при аудиті нематеріальних активів такий розроблений ними документ як «Вибірка своєчасності оприбуткування (списання) нематеріальних активів».

При висловленні аудиторської думки щодо операцій та залишків на рахунку нематеріальних активів, аудит яких здійснювався із використанням вибірового методу, аудитору слід оцінити результати застосування вибірки та підтвердити той факт, що є всі



підстави для поширення отриманих результатів на всю генеральну сукупність. У разі існування сумнівів аудиторю слід застосувати додаткові дії (запити до управлінського персоналу, зміна розміру аудиторської вибірки, характеру та часу застосованих аудиторських процедур і т. і. відповідно до конкретної ситуації).

На думку Іваніної О. О. [7] якісне вибіркоче дослідження дозволяє аудиторю зробити об'єктивний висновок щодо ефективності системи внутрішнього контролю, застосовувати монетарну вибірку або проводити кількісне вибіркоче дослідження з мінімальним ризиком висловлення аудиторської думки про достовірність фінансової звітності. Вважаємо, що статті фінансової звітності, пов'язані з нематеріальними активами також підпадають під цю тезу.

Однак, на думку Грищук С. В. [3, с. 89] головними недоліками нестатистичного вибіркового спостереження є відсутність можливості визначити мінімальний розмір вибірки, що є необхідним для цілей аудиторської перевірки, а також наявні обмеження щодо поширення, виявлених у вибірці помилок на всю сукупність, що перевіряється. Поруч з цим, Кафка С., Кобрин О., Василенко Н. [5, с. 46], спираючись на МСА 530 зазначають, що використання статистичної та нестатистичної вибірки є однаково прийнятними.

З урахуванням усіх аналізованих особливостей аудиторської вибірки, вважаємо недоцільним застосування вибіркового підходу до аудиту нематеріальних активів, якщо:

- підприємство має занадто малу кількість нематеріальних активів, з якої можна було б побудувати вибірку;
- нематеріальні активи підприємства мають суттєво різний характер та природу – сукупність є неоднорідною;
- висока вартість нематеріальних активів за невеликої загальної кількості елементів;
- операції з окремими об'єктами нематеріальних активів є абсолютно несхожими;
- у аудитора є свідчення можливих зловживань (шахрайства) відносно нематеріальних активів;
- високою є оцінка загальних ризиків (наприклад, ризику контролю).

За цих умов використання суцільної перевірки (100% генеральної сукупності) є більш ефективним для досягнення мети аудиту нематеріальних активів.

Таким чином, в процесі аудиту нематеріальних активів ще на початкових етапах планування перевірки аудиторю слід визначитись із кількістю вихідної інформації, якої буде достатньо для застосування аудиторських процедур та отримання прийнятних доказів. Використовувати суцільний метод із перевіркою 100% вихідної інформації чи аудиторську вибірку – можливими є обидва варіанти. Фінальне рішення приймається аудитором на основі застосування професійного судження і суттєво залежить від мети перевірки та характеру генеральної сукупності нематеріальних активів. У цьому контексті важливого значення набуває кваліфікація аудитора та можливості автоматизації аудиторської перевірки,

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. Івахненко С.В. Проблеми застосування вибіркового методу в аудиті фінансової звітності. Бухгалтерський облік і аудит. 2010. №3. URL: [https://www.ivakhnenkovaudit.info/zPubl/Ivakhnenkov_2010\(Ukr\)_Sampling.pdf](https://www.ivakhnenkovaudit.info/zPubl/Ivakhnenkov_2010(Ukr)_Sampling.pdf).
3. Грищук С. В. Особливості та проблеми вибіркового методу організації аудиту. Modern economics. 2019. №14. С. 77-80.
4. Каменська Т. О. Статистична вибірка в аудиті. Науковий вісник Національної академії статистики, обліку та аудиту. 2015. № 4. С. 14-20.
5. Кафка С., Кобрин О., Василенко Н. Вибіркові прийоми аудиту: особливості організації та застосування. Бухгалтерський облік і аудит. 2013. №11. С. 42-46.



6. Гамова О. В., Козачок І. А., Данько Е. С. Шляхи вдосконалення обліку та аудиту нематеріальних активів на підприємстві. Ефективна економіка. URL: http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/1_2019/39.pdf.
7. Іваніна О. О. Застосування статистичних методів при вибіркових спостереженнях в аудиті. URL: <http://dspace.nbuiv.gov.ua/bitstream/handle/123456789/92428/36-Ivanina.pdf?sequence=1>.

САЧЕНКО С.І.

кандидат економічних наук, доцент

ГАРІЯН С. В.

здобувач другого (магістерського) рівня
Західноукраїнський національний університет
м. Тернопіль, Україна

ОСНОВНІ ОСОБЛИВОСТІ НАДАННЯ ПОСЛУГ З ЕКОНОМІЧНОЇ ЕКСПЕРТИЗИ

Для встановлення сутності і особливостей надання послуг з економічної експертизи проаналізуємо категоріальний апарат, а саме розглянемо такі поняття як «експертиза», «економічна експертиза», «судово-економічна експертиза».

Аналіз законодавчо-нормативних актів дозволяє стверджувати, що у деяких з них визначень поняття «експертиза» мають загальний характер і можуть використовуватися у будь-якій сфері діяльності, однак більшість мають вузькоспеціалізований характер і відносяться до окремих сфер діяльності.

Про проведення експертизи йдеться у Податковому Кодексі України. Зокрема, ст. 84 «Проведення експертизи під час здійснення податкового контролю органами державної податкової служби» передбачає, що [7]:

- експертиза здійснюється для вирішення питань, які мають значення для проведення податкового контролю, і як потребують спеціальних знань у галузі науки, мистецтва, техніки, економіки і ін. Експерта залучають на договірних умовах за рахунок коштів осіб, які є ініціатором експертизи;
- експертизу призначають згідно заяви платника податків або рішенням керівника (чи його заступника) органу державної фіскальної служби. У ній вказують підстави для залучення експерта; реквізити платника податків у якого проводять податковий контроль; питання, які поставлені експерту; документи, які подають на розгляд експерта;
- орган державної фіскальної служби, керівник (або заступник) якої призначив експертизу, повинен ознайомити платника податків з рішенням про її проведення, а після закінчення – з експертним висновком;
- у експерта є право познайомитися з матеріалами, які мають відношення до предмету експертизи, а також отримувати додаткові матеріали.
- експерт може відмовитися від надання висновку. Така ситуація можлива у випадку недостатності матеріалів або відсутності необхідних знань для проведення експертизи;
- подання завідомо неправдивого висновку тягне за собою відповідальність.

Таким чином, Податковий кодекс визначає умови проведення експертизи. Однак, законодавство з питань призначення і проведення експертиз обмежує коло замовників та виконавців. Тому у сучасних умовах вимоги, які подані у ПКУ, можуть бути виконані тільки за допомогою економічних досліджень, а не експертиз. Для здійснення останньої вимагається постанова судового або слідчого органу.