

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
Тернопільський національний економічний університет
Факультет обліку і аудиту
Кафедра обліку у виробничій сфері

Магістерська робота

**Облік і аудит нематеріальних активів та
відображення їх у системі звітності
підприємства**

Спеціальність : 071 – Облік і оподаткування

Виконала ст. групи
ОПДзм-21
Бернадович А.О.

Науковий керівник :
к.е.н., доцент Р.В.Романів

Тернопіль -2018

ЗМІСТ

ВСТУП

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ ТА ЇХ МІСЦЕ В ІНФОРМАЦІЙНОМУ СЕРЕДОВИЩІ ПІДПРИЄМСТВА

- 1.1. Економічна сутність поняття «нематеріальні активи» та їх класифікація
- 1.2. Проблемні питання оцінки нематеріальних активів в різних облікових системах
- 1.3. Інтелектуальний капітал та його роль в системі конкурентних переваг підприємства

Висновки до розділу 1

РОЗДІЛ 2. МЕТОДИКА ВІДОБРАЖЕННЯ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ У ВІТЧИЗНЯНІЙ ТА ЗАРУБІЖНІЙ СИСТЕМАХ ОБЛІКУ

- 2.1 Синтетичний та аналітичний облік поступлення нематеріальних активів
- 2.2. Облік використання та вибуття нематеріальних активів
- 2.3. Методичні підходи до переоцінки нематеріальних активів та шляхи їх вдосконалення
- 2.4. Особливості обліку витрат на науково-дослідні та дослідно-конструкторські розробки
- 2.5. Методика обліку нематеріальних активів у зарубіжній практиці

Висновки до розділу 2

РОЗДІЛ 3. МЕТОДИКА АНАЛІЗУ І АУДИТУ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ ТА ПІДХОДИ ДО УПРАВЛІННЯ ЇХ ВЕЛИЧИНОЮ

- 3.1 Методика аналізу нематеріальних активів
- 3.2 Підходи до здійснення аудиту нематеріальних активів та елементів інтелектуального капіталу
- 3.3 Системи управління вартістю нематеріальних активів сучасного підприємства

Висновки до розділу 3

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

ДОДАТКИ

Актуальність теми дослідження. Нематеріальні активи є унікальною економічною категорією, основними властивостями якої згідно з проведеним дослідженням є відсутність або другорядність матеріальної форми, що пов'язано з домінантністю інтелектуальної (нематеріальної) складової, та наявність неадитивного впливу на процес їхнього використання суб'єктами господарювання. Вони здатні забезпечити підприємство значними економічними вигодами і водночас можуть наражати його на високий ризик, який пов'язаний із необгрунтованим інвестуванням, що може в майбутньому призвести до неплатоспроможності чи банкрутства підприємства. Вони створюються підприємством, але не завжди можуть вважатися його власністю.

Отже, для сучасних підприємств, які функціонують у складних ринкових умовах і постійно відчують нестачу необхідної інформації для прийняття ефективних управлінських рішень, досліджена економічна природа та сутність НМА дозволяють дещо ширше розглядати свої господарські засоби та джерела їхнього формування. Новий погляд на зміст НМА підприємства вимагає нового підходу до їхнього обліку, адже саме вузькоглядність існуючого підходу спричинила виникнення значних цінових розривів між ринковою та балансовою вартостями підприємств, акції яких розміщені на світових фондових біржах, і виникнення різниці між економічним та бухгалтерським підходами до розуміння їхньої сутності.

На жаль, у звітності вітчизняних підприємств нематеріальні активи займають все ще дуже незначне місце, що зумовлено як відсутністю підходів до їх виявлення та обліку, так і недостатністю уваги до цього активу. На сьогодні такі методики у вітчизняній практиці зовсім не розроблені. Зарубіжні методики з цієї тематики теж викликають неоднозначні думки. Саме нерозробленість наведених вище питань і зумовило вибір теми дипломної роботи.

Метою дипломної роботи є дослідження економічної сутності нематеріальних активів підприємства, підходів до аналізу їх структури та руху в процесі господарської діяльності.

Зазначена мета зумовлює формулювання та вирішення таких *завдань*:

- визначити економічну сутність поняття «нематеріальні активи» та напрямків їх класифікації;
- окреслити проблемні питання оцінки нематеріальних активів в різних облікових системах;
- дати визначення інтелектуального капіталу та його ролі в системі конкурентних переваг підприємства;
- розкрити методикау синтетичного та аналітичного обліку руху та використання нематеріальних активів;
- розкрити методичні підходи до переоцінки нематеріальних активів та шляхи їх вдосконалення;
- визначити особливості обліку витрат на науково-дослідні та дослідно-конструкторські розробки;
- розкрити методикау обліку нематеріальних активів у зарубіжній практиці;
- розкрити методикау аналізу нематеріальних активів;
- визначити підходи до здійснення аудиту нематеріальних активів та елементів інтелектуального капіталу;
- охарактеризувати системи управління вартістю нематеріальних активів сучасного підприємства.

Об'єктом дослідження виступає економічна діяльність ТзОВ «Фасад Захід».

Предметом дослідження є методика та організація обліку, аналізу й аудиту нематеріальних активів ТзОВ «Фасад Захід».

Наукова новизна роботи полягає в дослідженні методики обліку таких специфічних категорій нематеріальних активів, як гудвіл та інтелектуальний капітал та шляхи в управлінні їх величиною.

Практична значущість полягає у визначенні на основі проведеного аналізу тенденцій руху та використання нематеріальних активів на досліджуваному підприємстві, а також можливості застосування методики управлінського аудиту ефективності використання нематеріальних активів та

управління їх величиною.

Робота складається із вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел та додатків.

В якості апробації опубліковано статтю «Методика обліку нематеріальних активів в зарубіжних країнах» в Збірнику наукових праць студентів «Стан та перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні».

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ ТА ЇХ МІСЦЕ В ІНФОРМАЦІЙНОМУ СЕРЕДОВИЩІ ПІДПРИЄМСТВА

1.1. Економічна сутність поняття «нематеріальні активи» та їх класифікація

В ХХІ столітті спостерігається тенденції переходу від індустріального суспільства з переважанням матеріального капіталу до «постіндустріального», з переважанням нематеріальних ресурсів, які змінюють структуру суспільного виробництва і володіють специфічною вартістю, корисністю та цінністю, здатних економічно конвертуватись в будь-яку, необхідну для задоволення потреб, форму. В англійських країнах говорять про виникнення «knowledge economy» і «knowledge society», в німецькомовних - про «Wissensgesellschaft», а у французьких авторів ми зустрічаємо «capitalisme cognitif» і «société de la connaissance»[11, С.15].

Виробнича праця, яка вимірювалась в одиницях виготовленого за певний час продукту, змінилась нематеріальною працею, яка не піддається виміру класичним способом. Економіка постіндустріального типу передбачає зміщення акцентів з управління матеріальними потоками до управління знаннями, інформацією, ноу-хау, ментальною поведінкою працівників, тобто управління нематеріальними ресурсами підприємства.

Крім теоретичного визнання вагомості нематеріальних ресурсів в кінці 90-х формується практика створення спеціалізованих відділів з управління нематеріальними активами у компаніях США, Японії, Німеччини. За різними дослідженнями понад 60% компаній, що входять в сотню найбільших, містять в своєму штатному розписі спеціальних працівників (Chief Knowledge Officer – головний керівник знаннями), які виконують функції щодо сприяння процесу створення нових нематеріальних активів у межах стратегічного планування, маркетингових досліджень та НДДКР, моніторингу інтелектуальних активів

підприємства, формування та реалізації стратегій управління їх вартістю [11, С. 17].

На наш погляд, до основних характерних рис нематеріальних активів відносяться:

- 1) відсутність матеріально-речовинної (фізичної) структури;
- 2) здатність приносити користь підприємству;
- 3) використання протягом тривалого часу;
- 4) велика міра невизначеності розмірів можливого прибутку від їх використання.

Більш детально ознаки нематеріальних активів відображені в табл.1.1.

Таблиця 1.1.

Основні ознаки нематеріальних активів [50, С.24]

	Ознака	Характеристика
1	2	3
1	Нематеріальність	Саме слово «нематеріальний (intangible)» походить від латинського і означає «торкатися, відчувати». Отже, нематеріальна власність є власністю, яку не можна сприймати дотиком, відчути. Більш точно про нематеріальні активи можна сказати, що вони «безтілесні», «...насправді, знань і творчих можливостей людей не можливо торкнутись, імідж компанії неможливо потримати в руках, а моральні цінності неможливо побачити», - зазначають Р. С. Каплан та Д.Нортон.
2	Багатоцільовий характер використання	Один і той самий нематеріальний актив може використовуватись підприємством одночасно в різних ділянках його діяльності: на виробництві окремих видів продукції, виконанні робіт або наданні послуг; в процесі їхньої реалізації та подальшого обслуговування; у сфері управління тощо.
3	Значний часовий лаг	Щоб отримати ефект від великих інвестицій в нематеріальні активи, необхідний час, тобто існує певний часовий лаг, який відтермінує загальне і негайне отримання вигоди від таких

		інвестицій. Різні емпіричні дослідження стверджують, що середня тривалість очікування ефекту від досліджень і розробок складає приблизно 5-9 років
4	<i>Підвищений рівень ризику інвестування</i>	На відміну від традиційних матеріальних активів, грошові потоки, що пов'язані з капіталовкладеннями в нематеріальними активами, згідно з дослідженням Т. Чун-Яо «...не обов'язково добавляються до нуля. Наприклад, величезні фінансові інвестиції на розробку нових інформаційних систем можуть бути витрачені даремно, якщо інформаційні системи не підходять для компанії або, якщо її культура не схвалює їхнього використання».
5	<i>Міра адитивності</i>	Нематеріальні активи не є адитивними за своєю природою, адже їхня кількість не буде зменшуватися від того, що їх використовують, а також збільшуватись у випадку інвестування
6	<i>Закон зростаючої граничної віддачі</i>	Тоді, коли земля, капітал і праця підкоряються закону спадної граничної віддачі, знання та інформація характеризуються зростаючою відданою. Тобто, створена за допомогою нематеріальних активів вартість, зростає в міру збільшення їхнього додаткового залучення. Наприклад, чим більша кількість працівників підприємства використовує певне програмне забезпечення, тим більша ефективність його використання для підприємства, або чим більше число відвідувачів веб-сайту, тим більша його вартість тощо.
7	<i>Взаємозв'язок із власністю підприємства та контроль</i>	Нематеріальні активи, на відміну від матеріальних, як можуть бути під контролем і власністю підприємства (інноваційний капітал), так і можуть не бути під його контролем і власністю підприємства (людський та ринковий капітали), водночас забезпечуючи його економічними вигодами.

На жаль, у звітності вітчизняних підприємств нематеріальні активи займають все ще дуже незначне місце, що зумовлено як відсутністю підходів до їх виявлення та обліку, так і недостатністю уваги до цього активу.

Термін «нематеріальні активи» впроваджено у вітчизняну нормативну базу. Коротко зупинимось на визначеннях.

Нематеріальні активи - 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 (Податковий кодекс України)[71].

Нематеріальний актив - об'єкт інтелектуальної, у тому числі промислової, власності, а також інші аналогічні права, визнані в порядку встановленому законодавством, об'єктом права власності. (ЗУ Про державне регулювання діяльності у сфері трансферу технологій (ст.1) м. Київ, 14 вересня 2006 року N 143-V)

Нематеріальний актив – це немонетарний актив, який не має матеріальної форми, може бути ідентифікований та утримується підприємством з метою використання протягом періоду більше одного року (або одного операційного циклу, якщо він перевищує один рік) для виробництва, торгівлі, в адміністративних цілях чи надання в оренду іншим особам (П(С)БО 8) [73].

Відповідно до чинного законодавства нематеріальні активи умовно можна розділити на дві групи:

I. Об'єкти майнових прав інтелектуальної власності як результат творчої діяльності людини.

II. Інші об'єкти майнових прав, викликані існуванням права власності на майно взагалі.

ПЕРША ГРУПА. Відповідно до Цивільного кодексу право інтелектуальної власності - це право особи на результат інтелектуальної, творчої діяльності або на інший об'єкт права інтелектуальної власності, визначений Кодексом та іншим законом. Право інтелектуальної власності становлять особисті немайнові права інтелектуальної власності та (або) майнові

права інтелектуальної власності, зміст яких щодо певних об'єктів права інтелектуальної власності визначається цим Кодексом та іншим законом.

До об'єктів права інтелектуальної власності, зокрема, належать:

1) літературні та художні твори; комп'ютерні програми; компіляції даних (бази даних) (авторське право): 1) літературні та художні твори; 2) комп'ютерні програми; 3) компіляції даних (бази даних), якщо вони за добором або упорядкуванням їх складових частин є результатом інтелектуальної діяльності; 4) інші твори. Виникнення права: авторське право виникає з моменту створення твору. Особа, яка має авторське право, для сповіщення про свої права може використовувати спеціальний знак, встановлений законом.

2) право інтелектуальної власності на виконання, фонограму, відеограму та програму (передачу) організації мовлення (суміжні права). Виникнення права: з моменту створення. Особа, яка має суміжне право, для сповіщення про свої права може використовувати спеціальний знак, встановлений законом;

3) право інтелектуальної власності на наукове відкриття;

4) право інтелектуальної власності на винахід, корисну модель, промисловий зразок. Набуття права інтелектуальної власності на винахід, корисну модель, промисловий зразок засвідчується патентом.

5) право інтелектуальної власності на компонування інтегральної мікросхеми. Набуття права інтелектуальної власності на компонування інтегральної мікросхеми засвідчується свідоцтвом;

6) право інтелектуальної власності на раціоналізаторську пропозицію;

7) право інтелектуальної власності на сорт рослин, породи тварин;

8) право інтелектуальної власності на комерційне найменування, торговельні марки (знаки для товарів і послуг), географічні зазначення. Набуття права інтелектуальної власності на торговельну марку засвідчується свідоцтвом.

9) право інтелектуальної власності на комерційну таємницю. Охоронним документом права на комерційну таємницю (у тому числі ноу-хау) є договір;

ДРУГА ГРУПА: Відповідно до Цивільного кодексу речовими правами на чуже майно є:



Рис.1.1 Класифікація нематеріальних активів в залежності від їх економічної сутності та шляхів надходження.

- 1) право володіння;
- 2) право користування (сервітут);
- 3) право користування земельною ділянкою для сільськогосподарських потреб (емфітевзис);
- 4) право забудови земельної ділянки (суперфіцій);
- 5) інші речові права на чуже майно.

На сьогодні в Україні залишається до кінця невирішеною на законодавчому рівні проблема створення системи реєстрації прав.. Зокрема Р.В.Романів зазначає, що система реєстрації прав повинна забезпечувати щонайменше можливості: 1) визначати місцезнаходження та межі земельної ділянки і розташованих об'єктів нерухомості; 2) ідентифікувати власника нерухомого майна; 3) ідентифікувати права щодо нерухомого майна [82, С.274].

Принципами такої системи повинні бути: точність – система повинна містити точну інформацію та бути захищеною від стороннього втручання; швидкість – система повинна обробляти великі масиви трансакцій без затримок; доступність – система повинна бути доступною для ознайомлення і дешевою в користуванні.

Відповідно до їх економічної сутності нематеріальні активи можна класифікувати за способом отримання і за групами (рис.1.1).

За термінами корисного використання їх поділяють на:

- функціонуючі (працюючі) нематеріальні активи - це об'єкти нематеріальних активів, використання яких приносить підприємству прибуток у теперішній період;
- нефункціонуючі (непрацюючі) нематеріальні активи - це об'єкти нематеріальних активів, що не використовуються за якимись причинами, але можуть використовуватися в майбутньому.

За ступенем відчуженості:

- відчужувані - мають спроможність цілком передаватися при їхньому продажі, передачі, оренді;

- невідчужувані - залишаються у власності власника при частковій передачі прав на їхнє використання.

За ступенем впливу на фінансові результати підприємства:

- об'єкти нематеріальних активів, спроможні приносити прибуток прямо, за рахунок впровадження їх в експлуатацію;
- об'єкти нематеріальних активів, що опосередковано впливають на фінансові результати.

За ступенем правової захищеності:

- нематеріальні активи, що захищаються охоронними документами (авторськими правами);
- нематеріальні активи, що не захищаються охоронними документами (авторськими правами).

За ступенем вкладення індивідуальної праці працівниками даного підприємства:

- власні - тобто об'єкти нематеріальних активів, розроблені особисто працівниками або фундаторами підприємства;
- пайові - тобто об'єкти нематеріальних активів, розроблені разом з іншими фізичними або юридичними особами на пайових умовах;
- придбані зі сторони - тобто об'єкти нематеріальних активів, отримані від інших фізичних або юридичних осіб за плату або безоплатно.

За термінами корисного використання:

- функціонуючі (працюючі) нематеріальні активи - це об'єкти нематеріальних активів, використання яких приносить підприємству прибуток у теперішній період;
- нефункціонуючі (непрацюючі) нематеріальні активи - це об'єкти нематеріальних активів, що не використовуються за якимись причинами, але можуть використовуватися в майбутньому.

За оборотністю (тривалістю використання):

- поточні - це об'єкти нематеріальних активів, що використовуються в діяльності підприємства не більше року, тому що швидко втрачають

свою споживчу вартість. Вони включаються в поточні витрати підприємства;

- довгострокові - це об'єкти нематеріальних активів, що використовуються в діяльності підприємства більше року. Їхня вартість переноситься на вартість виробленого з їхньою допомогою продукту частково (амортизується).

Чим більше буде класифікаційних ознак на підприємстві, тим більше можливостей у підприємства буде щодо ефективного управління ними.

1.2. Проблемні питання оцінки нематеріальних активів в різних облікових системах

Оцінка завжди була, є і залишається на перспективу одним з найважливіших прийомів системного обліку. За умови планової економіки оцінку використовували як простий технічний механізм. В той же час складність соціально-економічних і економіко-правових відносин в країнах з ринково орієнтованою економікою примусила створити більш гнучкий механізм оцінки в бухгалтерському обліку. Така потреба стала актуальною і в управлінні економічними подіями на національному рівні, особливо при створенні спільних підприємств.

Відповідно до існуючого законодавства, підґрунтям визнання підприємницьких ризиків в системі бухгалтерського обліку виступає принцип обачності, який передбачає при відображенні наданої у звітності інформації запобігання завищенню оцінки активів та доходів чи заниженню оцінки витрат та зобов'язань підприємства, спричинених існуванням факторів невизначеності. Зокрема, вплив невизначеності має враховуватись підприємством при визнанні доходу і витрат, участі у спільній діяльності, оцінці активів та її зміни, обліку фінансових інструментів.

Як зазначає Р.В.Романів, професійні ризики в процесах інтерпретації фактів бухгалтерським персоналом виникають на різних етапах обробки облікової інформації, зокрема, на етапі здійснення оцінки та вимірювання та реєстрації даних, перетворення їх в бухгалтерську інформацію, передача такої інформації для інтерпретації фактів господарського життя управлінського персоналу та формування облікової і нефінансової звітності [81, С. 206].

У практиці підприємницької діяльності все частіше виникають проблеми, пов'язані з оцінкою вартості нематеріальних активів. Названа оцінка, зокрема, необхідна за таких обставин, які представлені на рис. 1.2.

Складність вартісної оцінки нематеріальних активів зумовлена:

1. Різноманітністю об'єктів інтелектуальної власності, кожний з яких за законом має бути оригінальним;
2. Різними способами їхньої появи на підприємстві;
3. Різними формами їхнього практичного використання;
4. Імовірнісним характером отриманих результатів вартісної оцінки.

Використовувані на практиці підходи до оцінки вартості нематеріальних активів орієнтовано переважно на міжнародні стандарти оцінки майна (МСО). Ці стандарти були розроблені Міжнародним комітетом зі стандартів оцінки майна і набрали чинності з 1994р.

Всі види оцінок можна звести до існування трьох теорій, а саме теорії об'єктивних оцінок, теорії суб'єктивних оцінок та теорії книжкових оцінок.

Теорія об'єктивних оцінок базується на принципах, що актив повинен оцінюватись в умовах його реалізації. Проте слід погодитись з думкою, що при здійсненні такої оцінки не береться до уваги вплив завжди понижуючої властивості, який могла б спричинити фактична ліквідація [65, С.32]. У відношенні до таких специфічних активів як нематеріальні, практичність застосування такої оцінки є обмеженою, оскільки вони не можуть мати об'єктивної ринкової оцінки внаслідок відсутності активного ринку щодо їх реалізації і до них не можуть бути застосовані спільні критерії оцінювання як до інших активів. Вказана теорія також входить в суперечність з принципом

безперервності діяльності, який використовується при формуванні фінансової звітності. Однак стосовно торгової марки така теорія є виправданою при реалізації методу роялті.

Теорія суб'єктивних оцінок ґрунтується на припущенні, що вартість активу залежить від індивідуальних умов функціонування в межах тих чи інших суб'єктів господарювання, інакше кажучи у різних власників один і той же об'єкт буде мати різну цінність. Стосовно нематеріальних активів таке припущення є особливо актуальним оскільки більшість таких об'єктів, які не мають зафіксованої документально вартості, оцінюються на різних умовних експертних припущеннях. Крім того, ефект від їх використання виявляється тільки у взаємозв'язку з іншими активами підприємства. З цих позицій щодо торгової марки є виправданим застосування методів, які ґрунтуються на генеруванні доходу та капіталізації, а також експертні методи з використанням різних інтегральних показників (методи додаткового і надлишкового доходів, метод приросту грошових потоків, метод експертних оцінок).

Теорія книжкової оцінки базується на використанні оцінки за фактичною (історичною) собівартістю. Об'єктивність такої методики підтверджується первинними документами і тими цифрами, які використовувались для формування вартості. Однак суперечність такої оцінки впливає із основної суперечності бухгалтерського оцінювання, коли витрати на створення активу не відповідають його справедливій вартості. Крім того, як вже зазначалось, такі витрати, здійснені в минулому, досить слабо пов'язані з генерацією доходів в теперішньому часі. Прикладом такої методики є визначення вартості торгової марки способом сумарних витрат.

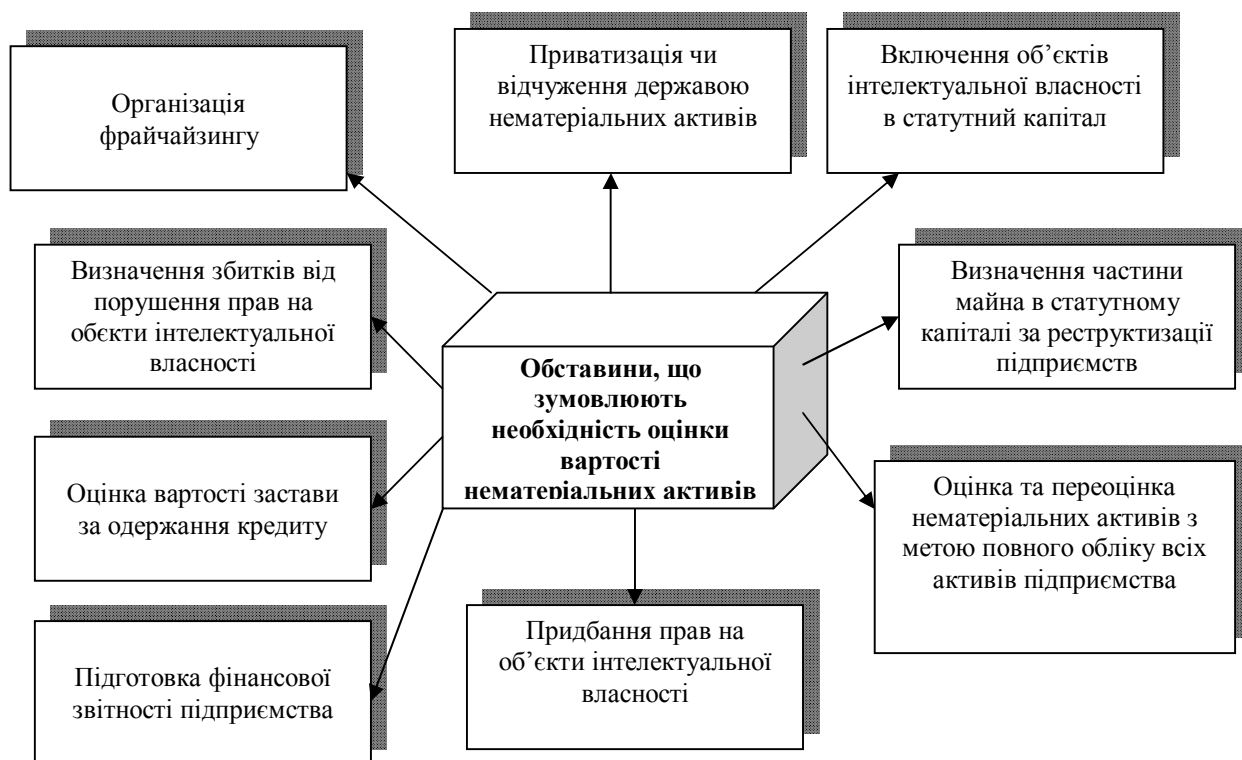


Рис. 1.2. Обставини, що зумовлюють оцінку вартості нематеріальних активів

Як зазначає Р.В.Романів, для застосування того чи іншого методу оцінки необхідно дотримуватись певних принципів, які можна сформулювати таким чином [79, С.206]:

1. *Принцип корисності*, який полягає в тому, що чим більший дохід може принести власнику нематеріальний актив, тим більшою є його вартість.
2. *Принцип очікування*, тобто визначення поточної вартості майбутніх доходів, отриманих від володіння цим активом.
3. *Принцип ефективності придбання*, полягає в тому, що придбання чи створення будь-якого активу є доцільним тільки тоді, коли очікуваний приріст вартості компанії в цілому є вищим, ніж витрати на придбання активу.

4. *Принцип попиту і пропозиції*, який показує взаємозв'язок між потребами покупців в придбанні прав на нематеріальні активи і наявністю можливостей з придбання таких активів. Однак даний принцип попиту і пропозиції може в багатьох випадках не спрацьовувати, зокрема, тому, що багато нематеріальних товарів, таких як консалтингові послуги, професійна підготовка, освіта, розваги, створюються виробниками і споживачами спільно. Ще одна причина полягає в тому, що виробничі можливості (пропозиція) часто визначаються споживачами, а не офіційними виробниками. Надлишкові виробничі потужності, наявність яких згубно впливає на ринки матеріальних благ, підвищують ефективність ринків нематеріальних активів.

5. *Принцип відповідності ринковим умовам* - сутність принципу полягає в тому, що нематеріальні активи, які не відповідають ситуації, що склалася на ринку, будуть оцінені нижче середнього.

6. *Принцип залежності від умов зовнішнього середовища*, полягає в тому, що нематеріальні активи повинні переоцінюватись в міру змін ринкових, законодавчих, соціальних, економічних і політичних умов.

Оцінка представляє собою результат визначення та аналізу якісних і кількісних характеристик керованого об'єкта, а також процесу управління виробничо-господарської діяльності. Тому, як стверджує Н.М.Малюга, оцінка - це процес усвідомлення позитивної чи негативної значимості будь-яких господарських явищ, результатів праці, форм виробничо-трудоваї діяльності, матеріальних вчинків, здобутків господарювання для задоволення людських потреб, інтересів і цілей суб'єкта [55, С.24].

Ми звикли розуміти під оцінкою представлення розмірів господарських засобів, їх джерел і результатів господарських процесів в грошовому вимірнику. Проте практика показує, що на сьогоднішній день для інвесторів недостатньо грошової оцінки об'єктів бухгалтерського обліку, які існують у фінансовій звітності. Все більшої популярності набувають звіти із сталого розвитку, а в деяких країнах вони є необхідною умовою для котирування акцій на біржі. Показники цих звітів часто представлені в негрошовому вимірнику.

В загальному послідовність оцінки вартості нематеріальних активів зображена на рис.1.3.



Рис. 1.3. Послідовність оцінки вартості нематеріальних активів

На сьогоднішній день суттєвою перешкодою для проведення адекватної оцінки та її розповсюдження є превалювання в нашій обліковій практиці принципу консерватизму, який передбачає використання відносно активу оцінки за початковою вартістю. Найбільш загальне формулювання консерватизму наведено в розділі «Принципи підготовки та складання фінансової звітності» Міжнародних стандартів фінансової звітності. Логіка розробників документу пояснювалась тим, що укладачі фінансової звітності вимушені боротись з невизначеністю, яка описує господарські події та обставини. Вказану невизначеність повинен нівелювати принцип обачності, який покликаний формувати обережність у судженнях, необхідних у

здійсненні розрахунків, які проводяться в умовах невизначеності так, щоб активи або доходи не були завищені, а зобов'язання і витрати -занижені.

Слід зауважити, що перекося у застосуванні принципу консерватизму тільки поглиблюють викривлення оцінки активів в балансі, що неодмінно призведе до помилок в інвестиційних рішеннях. В сьогоденних умовах динамічних змін консерватизм взагалі не відповідає основному принципу звітності, а саме - повного і достовірного розкриття фінансового стану підприємства. В умовах коли ринкова вартість організації часто в кілька разів перевищує її балансову вартість, стає очевидним факт, що значна частина нематеріальних ресурсів підприємства залишається неврахованою. Крім того інфляційні процеси, які прискорились в останні роки викривлюють вартість навіть традиційних матеріальних ресурсів, відносно яких застосована оцінка за початковою (залишковою) вартістю.

Як вказує Р.В.Романів, принцип консерватизму закладений в нормативну базу, яка має відношення до проблеми відображення нематеріальних активів. Зокрема, в США діє закон Сарбейнса-Окслі, який покликаний регулювати форми і склад фінансової звітності компаній, чий цінні папери зареєстровані в Комісії по цінних паперах і біржах США. Одне з положень даного закону вказує на необхідність детальної перевірки тих компаній, де є велика частка нематеріальних активів. Як правило, звітність таких компаній містить непропорційний коефіцієнт співвідношення ціни однієї акції до річного доходу на акцію. Наслідки прийняття таких положень були спровоковані біржовим обвалом акцій таких компаній [83, С.310].

Для визначенням вартості окремих об'єктів інтелектуальної власності та нематеріальних активів у цілому, так само, як і в процесі оцінки іншого майна підприємства, відповідно до міжнародних стандартів оцінки використовують три основні підходи: витратний, прибутковий (дохідний), ринковий. У межах кожного з цих підходів, у свою чергу, можна виділити кілька конкретних методів оцінки вартості нематеріальних активів (рис. 1.4).

Дуже поширеним на практиці є витратний підхід, який полягає у розрахунку витрат на відтворення нематеріальних активів .

Витратний підхід використовує принцип фактичної (історичної) собівартості. Сутність полягає в тому, що вартість, наприклад, торгової марки оцінюється виходячи із витрат, які вкладені в торгову марку або які необхідно було б здійснити, щоб її створити. В останньому випадку мова йде про метод заміщення витрат.

Однак даний метод має і не доліки. Зокрема, Р.В.Романів зазначає , що хоча такий підхід рекомендовано застосовувати при оцінці активів та відображення їх в балансі, він має низьку ефективність, оскільки всі бренди/торгові марки є унікальними, угоди з ними здійснюються на різних етапах їх створення чи капіталізації. Крім того, існує надто велика кількість чинників, які можуть змінювати вартість такого нематеріального активу (розмір ринку, частка підприємства на ньому, розмір інвестицій в рекламу) і при розрахунку його аналогу вони не всі можуть бути враховані. Ще одним мінусом стосовно витратного підходу, описаного в літературі, є той факт, що багато витрат, пов'язаних з підтримкою торгової марки не мають економічного обґрунтування стосовно їх капіталізації [80, С.878].

Відповідно до методу початкових витрат вартість нематеріальних активів визначається за бухгалтерською звітністю підприємства за кілька останніх років. При цьому увага звертається на величину таких витрат і термін створення активів. Реалізація методу початкових витрат передбачає такі кроки:

- 1) виявляються всі фактичні витрати, пов'язані зі створенням, придбанням або запровадженням об'єкта інтелектуальної власності;
- 2) витрати коригуються на величину індексу цін на день оцінки;
- 3) визначається нарахована величина амортизації об'єкта інтелектуальної власності;
- 4) вартість об'єкта інтелектуальної власності визначається як різниця між величиною витрат, що коригувалися, і нарахованою амортизацією.

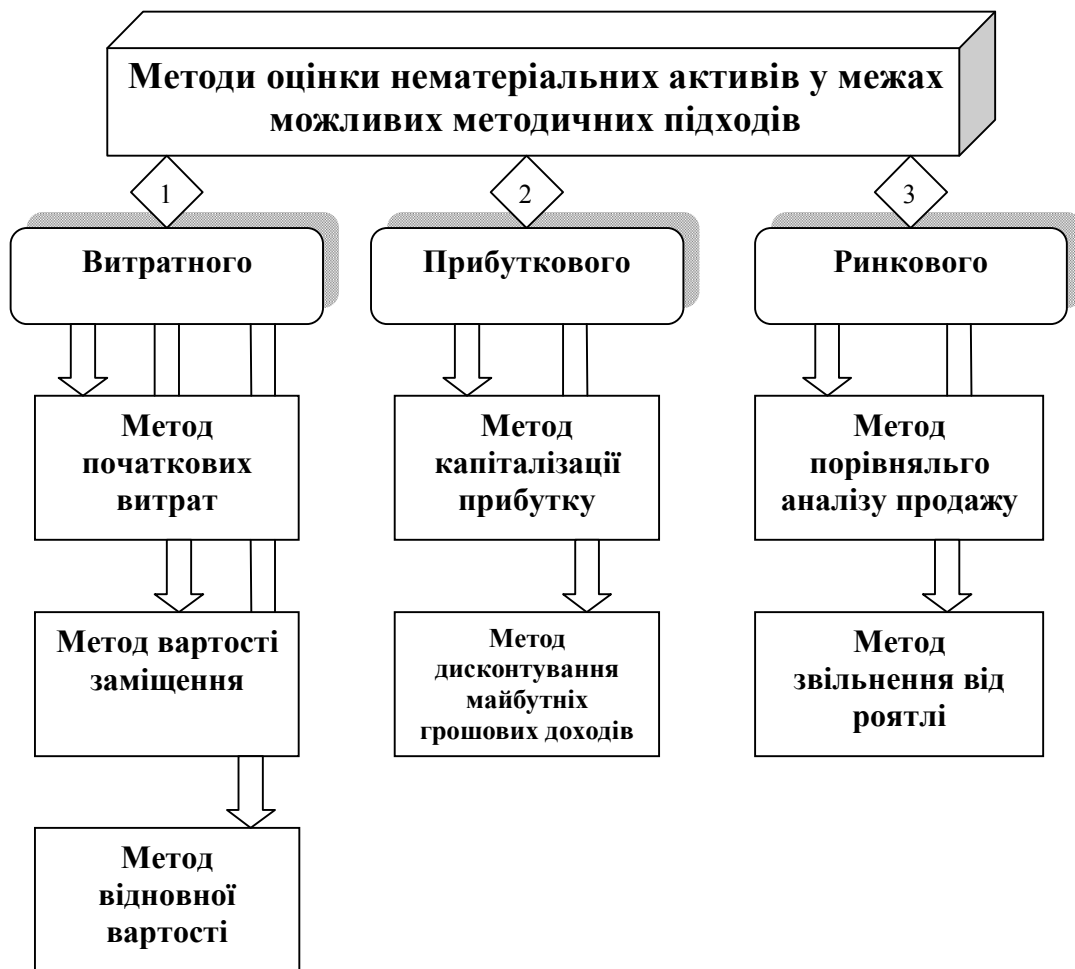


Рис. 1.4 Методи оцінки вартості нематеріальних активів[50, С. 67]

Ідея методу вартості заміщення полягає в тому, що максимальна вартість певного нематеріального активу визначається мінімальною ціною, яку необхідно заплатити за придбання активу аналогічної корисності або аналогічної споживчої вартості.

Найбільш прийнятним способом розрахунку вартості унікальних матеріальних активів є метод відновної вартості. Відновна вартість активу визначається як сума витрат, необхідних для створення нової точної копії оцінюваного активу. Звичайно розрахунки таких витрат мають ґрунтуватися на

сучасних цінах на сировину, матеріали, комплектуючі вироби та на середньогалузеву вартість робочої сили відповідної кваліфікації.

Прибутковий (дохідний) підхід виходить із передбачення, що економічна цінність конкретного активу на поточний момент обумовлена розміром доходів, які сподіваються отримати з цього активу в майбутньому. Інакше кажучи, вартість об'єкта може бути визначена як його здатність давати прибуток в майбутньому. Прибутковий підхід реалізується за допомогою методів: капіталізації прибутків, дисконтування майбутніх грошових прибутків, залишкових прибутків.

Процедура оцінки вартості нематеріального активу за методом капіталізації прибутків складається з таких етапів:

- виявлення джерел і розмірів чистого прибутку, що його дає відповідний актив;
- визначення ставки капіталізації чистого прибутку;
- розрахунок вартості активу діленням чистого прибутку на ставку капіталізації.

Реалізація методу дисконтування майбутніх грошових потоків передбачає:

- оцінку майбутніх грошових потоків, що становлять чистий прибуток від використання об'єкта інтелектуальної власності і величину амортизації цього об'єкта;
- визначення ставки дисконтування;
- розрахунки сумарної поточної вартості майбутніх прибутків;
- додавання до отриманого результату вартості об'єкта інтелектуальної власності, приведеної до поточного періоду.

Ринковий підхід до оцінки вартості нематеріальних активів реалізується за допомогою порівняльного аналізу продаж та методу звільнення від роялті.

Метод порівняльного аналізу продажу передбачає порівняння об'єкта інтелектуальної власності, що оцінюється, з вартістю аналогічних об'єктів, які

були реалізовані на ринку. При використанні методу порівняльного аналізу продажу:

- збирають інформацію стосовно угод з реалізації аналогічних об'єктів інтелектуальної власності;
- визначають перелік показників, за якими порівнюють об'єкти інтелектуальної власності;
- коригують фактичні ціни угод щодо об'єктів інтелектуальної власності з урахуванням значень показників порівняння.

В основі ринкового підходу лежить досвід здійснення угод з продажу підприємств з наявністю торгової марки такого ж напрямку діяльності, які діють в таких же економічних умовах. Як зазначає Р.В.Романів, це ставить об'єктивність оцінки в залежність від великого числа чинників. Не на користь об'єктивності такого підходу є закритість інформації щодо здійснення угод купівлі/продажу чи самих торгових марок, чи підприємств в цілому, які володіють правами на їх використання. Проте ринковий (порівняльний) підхід можна з успіхом використовувати у поєднанні з доходним підходом для підтвердження оцінки [80, С.879].

Вартість активу згідно з методом звільнення від роялті визначається на підставі умовного припущення, що вся інтелектуальна власність, яка використовується підприємством, йому не належить. Тоді частину виручки підприємство мало було б виплачувати у вигляді винагороди (роялті) власникам цієї інтелектуальної власності. Насправді ж цю частину підприємство залишає собі, яку і вважають додатковим прибутком, який створюється даним нематеріальним активом. Вартість грошових потоків, сформованих на підставі цього прибутку, беруть за ринкову вартість оцінюваного активу.

Кожен метод має свої переваги і може бути реалізований на практиці.

Розглянемо приклад оцінювання торгової марки з позицій генерації додаткового приросту грошових потоків, який входить в групу методів дисконтування.

Приклад, підприємство є брендовою торговою організацією і продає товари як в своїй спеціалізованій мережі, так і в магазинах, не пов'язаних з торговою сіткою. Виробничі потужності (в даному випадку торгіві площі) становить 79 % під брендовий продаж, а решта продаж здійснюється на 21% торгових площ. Обсяг виручки під торговою маркою складають 83,6 млн.грн., обсяг виручки за іншими продажами становлять 19,7 млн.грн, середньорічні витрати організації по захисту прав та підтримання своєї торгової марки становлять 1,1 млн.грн., середньогалузева норма рентабельності продажу виходячи із звітів відкритих компаній становить 0,17, мінімальна норма дохідності на власний капітал оцінюється на рівні 0,18 (ставка дисконтування).

Розрахунок вартості проведемо при допомозі методу приросту грошового потоку за формулою

$$\Delta G = G_{т.м.} / K_{т.м.} - G_{н.т.м.} / K_{н.т.м.} - B, \quad (1.1)$$

де- $G_{т.м.}$ - грошовий потік, який генерується продажем товарів під цією торговою маркою;

$G_{н.т.м.}$ - грошовий потік, який генерується продажем товарів через інші магазини;

$K_{т.м.}$ - коефіцієнт площ під торговою маркою

$K_{н.т.м.}$ - коефіцієнт площ під неторговою маркою

B - витрати на підтримання торгової марки та її захист.

Підставивши відповідні значення в формулу (1.1), отримаємо приріст грошового потоку :

$$83,6 / 0,79 - 19,7 / 0,21 - 1,1 = 10,9 \text{ млн.грн.}$$

Звідси середньорічний додатковий чистий прибуток від використання торгової марки буде становити: $0,17 \times 10,9 = 1,853 \text{ млн.грн.}$

Після цього здійснивши капіталізацію додаткового прибутку із застосуванням в якості коефіцієнта капіталізації рекомендовану ставку

дисконтування 0,18, отримаємо оцінку торгової марки : $1,853 / (1+0,18) = 1,57$ млн.грн. Торгова марка не є сталою величиною і даний розрахунок проводиться з огляду на поточну теперішню вартість поточного року.

1.3. Інтелектуальний капітал та його роль в системі конкурентних переваг підприємства

В науковій літературі введено достатньо нове поняття «інтелектуальний капітал». Поняття активів розуміють як власність підприємства. Щоб визнати такі об'єкти активами, правила їх оцінки вимагають дотримуватись певних критеріїв – здійснювати над ними контроль і забезпечити можливість прогнозування майбутніх вигод від їх використання. Проте дані методи оцінки не підходять для вимірювання інтелектуального потенціалу фірми. Парадоксальним є той факт, що життєво необхідним елементом, що приводить в рух виробництво і створює додаткову вартість, не знаходить ніякого відображення в обліку. Навіть такий важливий актив, як бренди, не знаходять свого місця в балансі, хоча і є носіями високих прибутків. Таким чином інтелектуальний капітал заслуговує на те, щоб його формування знайшло відображення в балансі

Деякі вчені вважають його сумою нематеріальних активів підприємства, однак, з нашої точки зору це лише та частина нематеріальних активів, які відносять до працівника підприємства та результатів його праці. Навряд чи правомірно відносити до цього торгову марку, права на окремі активи тощо..

Більшість дослідників та практиків приходять до думки, що на рівні організації інтелектуальний капітал є сума трьох складових:

1. Людський капітал – сукупність знань, навичок, творчих здібностей, а також спроможність власників та наукомістких працівників відповідати вимогам і задачам компанії.

2. Структурний капітал – програмні засоби ЕОМ, програмне забезпечення, бази даних, організаційна структура, патенти, товарні знаки, а також всілякі організаційні механізми, які забезпечують продуктивність працюючих та функціонування компанії. В свою чергу він складається з організаційного та клієнтського капіталу. Організаційний капітал постіндустріального суспільства вимагає перегляду старих і формування нових структур бізнесу. Бюрократичні структури повинні поступитися на користь більш динамічних, менш жорстких, які адаптуються до швидких змін середовища і спрямовані на більш ефективне використання процесного та інноваційного капіталу. Ключовим фактором економічного процвітання називають інновації. Процес впровадження інновацій стосується усіх сфер діяльності підприємства - конструювання нових виробів, розробки нових технологій, нових організаційних структур, форм і методів управління та його етапів — планування, координації факторів виробництва і господарських процесів, стимулювання праці, контролю, включаючи і нові підсистеми і методи обліку.

3. Споживчий капітал – майбутні споживачі продукції компанії, її спроможність задовольнити їх запити.

Основою цих трьох складових є людські ресурси – найбільша динамічна компонента спроможності компанії отримувати прибуток тривалий час. Вважається, що людський капітал не може бути власністю компанії, а структурний капітал може бути оформлений у власність і може виступати в якості об'єкту купівлі-продажу [92, С. 24].

Інтелектуальний капітал – це знання, які можуть бути перетворені в прибуток та оцінені. Таке широке визначення, на думку російських фахівців, охоплює будь-які технологічні, управлінські та ринкові новини, які можуть бути інновацією, тобто приносити додатковий прибуток.

Інтелектуальний капітал пов'язують з інтелектуальними здібностями людини разом зі створеними нею матеріальними і нематеріальними засобами, які вона використовує в процесі інтелектуальної (розумової) праці.

Структурні елементи інтелектуального капіталу та його зв'язок з власним капіталом підприємства зображено на рис. 1.5.

Інтелектуальний капітал виконує інформаційну і сервісну функцію виробництва. Інформаційний сервіс виробництва означає формування, інформаційного впорядкування основних і допоміжних процесів, зокрема, конструкторського забезпечення (науково-дослідні та дослідно-конструкторські роботи), технологічного забезпечення (послідовність обробки, види технологічних операцій, види устаткування, інструментів, пристосувань) та управлінського забезпечення (координація факторів виробництва, об'єднання зусиль виконавців та засобів виробництва в єдину технологічну систему). Управлінська діяльність спрямовується на ефективне постачання факторів виробництва, організацію процесів господарської діяльності, вивчення ринків збуту, формування персоналу, організацію контролю за видами робіт і виконавцями та ін.

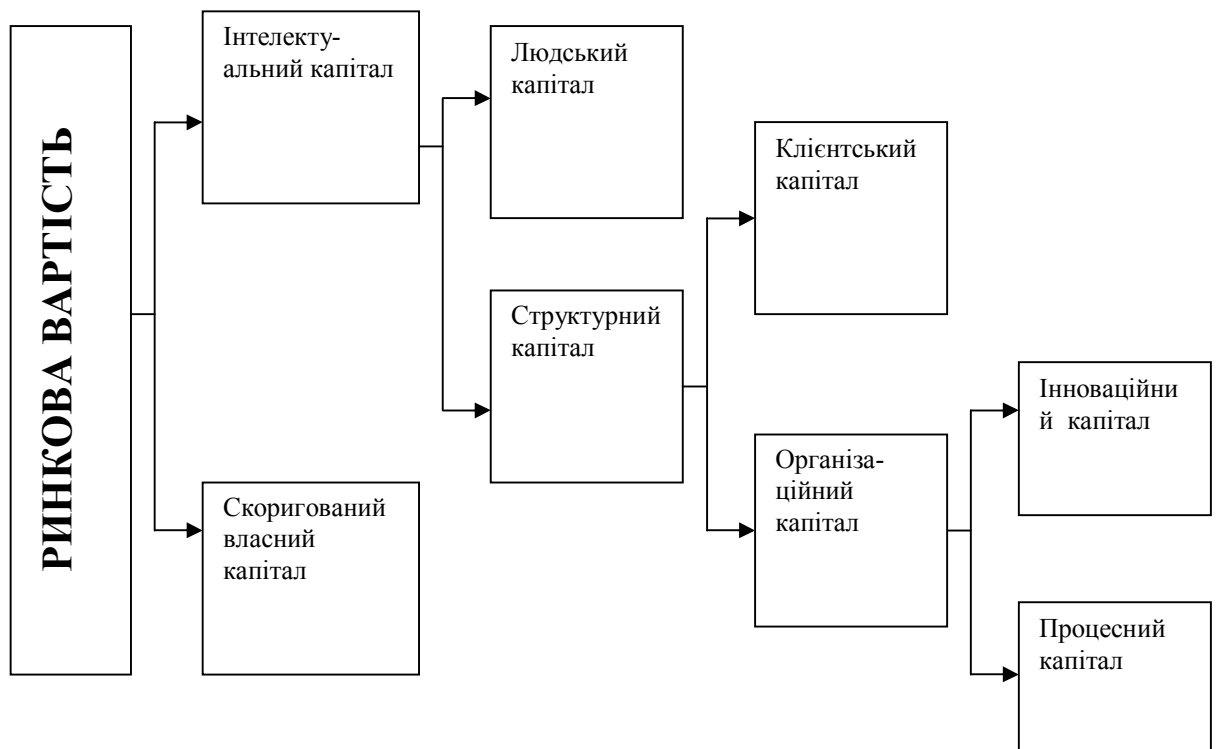


Рис. 1.5 Формування інтелектуального капіталу [92, С.30].

Організація інформаційного сервісу вимагає створення інформаційної бази, під якою розуміють певний обсяг знань персоналу, програмного продукту і даних, що використовують для поточного і стратегічного планування. Такі дані зберігають таким чином, щоб можна було легко їх знайти у будь-який час. Пошук необхідної інформації вимагає від персоналу певного рівня інформаційної культури - вміння використовувати знання, навички, програмний продукт, вільне користування ПЕОМ та Інтернетом.

Управлінський процес тісно пов'язаний з інформаційною роботою, яка полягає у перетворенні хаотичних і пасивних даних в активну інформацію розумовими зусиллями людини чи програмного забезпечення. Інформаційну роботу виконує інформаційна система підприємства - організаційно упорядкована і об'єднана у систему сукупність інформаційних активів (документів, програм, схем, інструкцій, методик та ін.), технічних засобів і людей, призначених для збору, нагромадження, пошуку, обробки, зберігання та передачі інформації. Форми інформації можуть бути різними - бібліотеки, архіви, фонди, депозитарії, банки і бази даних, інформаційні служби - центри, інститути, бюро тощо.

Інформаційні системи виробляють товар особливого роду - інформаційний товар, для якого, в принципі використовують такі ж елементи, як для виробництва продукції:

- сировина (бази даних, статистичні дані, аналітичні дані, експертні оцінки та ін.);
- засоби праці (комп'ютерні програми, технологічні рішення, управлінські технології та ін.);
- предмети праці (носії інформації, інструкції);
- продукти праці (рекомендації, поради, інформаційні послуги, розрахунки, вибір альтернативних варіантів та ін.);
- комунікаційні засоби (різні види зв'язку, канали передачі інформації);
- трудові фактори (знання, навички, вміння втілити знання у нові продукти).

Внаслідок використання різних елементів виробництва для створення інформаційних ресурсів формується їх собівартість, як мірило ефективності отримання обсягу інформації чи її одиниці. Отже, інформаційні ресурси являють собою інформаційний капітал, який можна виміряти сукупністю інформаційних активів та інтелектуального капіталу, здатних приносити доход підприємству.

Інформаційний капітал означає вартість нематеріальних активів та інтелектуальних здібностей персоналу, які забезпечують утримання частки ринку й отримання прибутку.

Створення інтелектуального капіталу проходить через чотири фази:

- візуалізація (формування чіткого образу нематеріальних активів, що ґрунтуються на відповідних облікових даних);
- вкладення в людський капітал (приріст компетентності або управління знаннями);
- систематична трансформація людського капіталу в структурний, що забезпечує набагато більший і стійкий потенціал прибутку для організацій;
- вливання структурного капіталу із зовнішніх джерел, що забезпечує турбо-ефект у максимізації інтелектуального капіталу. Ця фаза спільного використання і «оренди» одного підприємства в іншого нематеріального і структурного капіталу [11, С.21].

Якщо на підприємстві знають, що таке інтелектуальний капітал і його цінність для отримання додаткової вартості, то створюють спеціалізовану службу з управління інтелектуальним капіталом, яка систематизує роботу та використовує інтелектуальний потенціал персоналу для втілення в нових бізнес –проектах.

Людський капітал критично важливий для інноваційного розвитку компанії.

Людський капітал включає індивідуальну цінність працівників, а їх сукупна цінність - компетентність персоналу, його здатність формувати взаємовідносини та цінності.

Структурний капітал означає те, що залишається в компанії після того, як працівники розходяться після роботи, це те, чим можна володіти. Структурний капітал може працювати 24 години на добу, але для цього потрібно задіяти людський капітал.

В свою чергу, людський капітал реалізує себе в повній мірі, коли використовує структурний капітал. Ось чому інтелектуальний капітал має формулу:

Інтелектуальний капітал = Людський капітал x Структурний капітал

Часто величину структурного капіталу пов'язують з гудвілом.

Таким чином, навіть дослідження діаметрально протилежних точок зору стосовно поняття «гудвіл» дає підстави стверджувати, що він має свою структуру і навіть противники того, щоб вважати його активом, не заперечують наявності в його складі компонентів, які мають всі ознаки нематеріального активу.

Гудвіл є однією з найбільш суперечливих категорій у економіці підприємства. Думки щодо цього явища часто діаметрально протилежні: від визнання існування як самостійної одиниці до твердження щодо підміни економічних понять.

Історично поняття «гудвіл» виникло для відображення різниці між ціною придбання і вартістю матеріальних активів придбаного підприємства, за вирахуванням його зобов'язань при об'єднанні балансів цих підприємств. Такий гудвіл фіксується тільки в системі бухгалтерського обліку («бухгалтерський гудвіл»). Економічний підхід під гудвілом передбачає деякі активи (кваліфікація персоналу, технології, високий рівень менеджменту), які відрізняються від звичайних активів тим, що не існує достовірних способів їх виділення серед інших активів і оцінки їх вартості. Терміном «гудвіл» ці активи поєднуються в одну групу, і за допомогою нього виникає можливість їх ідентифікації та оцінки, тобто гудвіл - це переваги, які отримує покупець,

купуючи вже існуюче і діюче підприємство, порівняно з новоствореною самостійною фірмою [11, С.51].

Немає однастайності і стосовно того, чи є це об'єктом бухгалтерського обліку, чи це категорія фінансового і загального менеджменту підприємства. Так, А. Слейтер вважає, що гудвіл не слід розглядати як актив і що він повинен виступати лише в якості однієї з характеристик бізнесу підприємства [14, С.49]. І.А. Бланк вказує, що гудвіл -нематеріальний елемент сукупності активів і може бути виявлений лише в процесі їх продажу як цілісного майнового комплексу [14, С.50], таким чином підкреслюючи, що гудвіл і актив у бухгалтерському розумінні є різними поняттями. Однак інші автори, погоджуючись, що гудвіл є специфічною категорією, вважають його активом, який навіть має свою структуру. Так, Н.А. Абдуллаєва і Н.А. Колайко вказують на гудвіл як на інтегральний показник, який, проте, є частиною нематеріальних активів підприємства, що визначається діловими зв'язками, торговою маркою та іншими елементами [65, С.78]. Схожої точки зору притримується А.Г.Грязнова, М.А.Федотова, С.А.Ленська, які теж визначають структуру гудвіла як сукупності показників ділових зв'язків, торгової марки, фірмених найменувань. Взагалі, відносно гудвілу як активу підприємства є сенс говорити, якщо він забезпечує прибутки, вищі за середньорічні по галузі [66, С.51].

Е.Брукінг у своїх дослідженнях сформував такі підходи до трактування гудвілу: наддоходів та невідображених активів. Науковець обґрунтував доцільність застосування підходу невідображених активів, згідно з яким гудвіл - це інтелектуальні активи підприємства, які не знайшли свого бухгалтерського відображення, а також вартість синергетичних ефектів, що виникли в результаті взаємодії складових інтелектуального капіталу. Визначивши, що застосування підходу наддоходів не враховує в бухгалтерському обліку неадитивність складових інтелектуального капіталу, відповідно до теорії інтелектуального капіталу, для розуміння гудвілу він запропонував використовувати підхід невідображених активів, згідно з яким гудвіл - це активи, не відображені в балансі [11, С.67]. Вважаємо, що ці підходи за своєю суттю наближені до

найбільш поширених, оскільки невідображені активи - це фактично економічна сутність гудвілу, а наявність наддоходів-бухгалтерська.

О.Н. Антіпіна і В.Л. Іноземцев [3, С.24] поняття гудвіл тісно пов'язують з поняттям «інтелектуального капіталу». Вони розглядають інтелектуальний капітал в 3 позицій людського капіталу, який включає досвід, знання та навички працівників, та структурного капіталу, що містить торгові марки, організаційну структуру, патенти, ліцензії. Принциповою різницею між цими складовими є те, що якщо людський капітал невіддільний від його носіїв і не може бути скопійований або відтворений в іншій фірмі, то структурний капітал або його окремі елементи можуть бути відчужені або відтворені в іншій фірмі. Елементи структурного капіталу відповідають умовам визнання активу і повинні бути відображені у відповідній позиції активу балансу. Оскільки особливістю людського капіталу є те, що його носії можуть бути лише найняті, а не придбані у власність, він не може бути віднесений до власних засобів підприємства, а значить не розглядається як стаття активу. Якщо ж припустити що такий капітал відображається в балансі в складі його пасиву, то виходячи з принципів балансування, йому повинен відповідати деякий умовний актив, яким виступає гудвіл підприємства. Проте автори зразу ж суперечать собі, оскільки на таких позиціях трактують гудвіл як добру волю, яка виражається в тому числі і у виборі клієнтами торгової марки, хоча раніше стверджували, що така марка як цінність є тільки елементом структурного капіталу. Виходить, що гудвіл і представляє собою весь структурний капітал, а не лише виступає одним із компонентів. Крім того, незрозуміло, чому знаходячись на принципово різних балансових позиціях, структурний і людський капітал об'єднуються в одне поняття «інтелектуальний капітал». З таких міркувань гудвіл є носієм досить умовних і суб'єктивних категорій, які важко вимірюються традиційними методами.

Досліджуючи сутність гудвілу, Р.Рейлі пропонує визнати три його типи: економічний, бухгалтерський і фінансовий, виділяючи при цьому основні принципові відмінності між економічним і бухгалтерським [79, С.66]:

-економічний підхід допускає можливість розрахунку гудвілу (або його складових) діючого підприємства, а стандарти бухгалтерського обліку визнають можливість оцінки гудвілу лише тільки при придбанні підприємства;

- в економічному підході гудвіл має економічний зміст у вигляді активу, стандарти ж бухгалтерського обліку розглядають гудвіл, як умовну величину, що розраховується за певними правилами;
- економічний гудвіл прагне до усунення, оскільки досвід оціночної діяльності дає змогу оцінити все більшу кількість невідчутних активів, що включаються до гудвілу. Бухгалтерський гудвіл при цьому не скорочується, оскільки ці активи не визнаються стандартами звітності.

Така варіативність підходів до визначення гудвілу потребує детального аналізу та визначення пріоритетних ознак досліджуваної категорії, для формування методологічно правильного підходу до оцінки гудвілу та відображення його в обліку.

Розглядаючи проблему за юридичним підходом, зазначимо, що перша згадка про гудвіл датувалася 1571 роком і була пов'язана саме з юридичною практикою, де гудвіл розглядався як майнове право [50, С.20]. Сьогодні в Україні існує понад 132 законодавчих актів, що містять категорію «гудвіл», проте лише деякі визначають зміст цього поняття.

З позицій бухгалтерського підходу гудвіл як бухгалтерська категорія розглядається доволі вузько, оскільки визнається в обліку лише під час операцій злиття та придбання.

У національній правовій системі мова про гудвіл іде лише в разі податкових спорів та у процесі придбання/злиття підприємств. Світова практика показує, що у судових і позасудових спорах, податкових суперечках, договорах купівлі-продажу часто необхідно точно визначити вартість гудвілу, позитивне значення якого засвідчує чималі витрати суб'єкта господарювання на розвиток своєї діяльності, тому це може бути необхідним елементом для встановлення складу відповідного правопорушення чи визначення ціни

підприємства Відповідно, у юридичному сенсі гудвіл - це сукупність виключних і невиключних майнових прав на нематеріальний актив. Критерієм ідентифікації в такому разі виступає наявність права власності на нього. Важливою особливістю в цьому контексті є також віддільність та невіддільність від юридичної чи фізичної особи.

У цьому контексті доречно використати антонімічне поняття «бедвіл», яке позначає ситуацію, коли в процесі відчуженні підприємства різниця між ціною угоди і вартістю активів має від'ємне значення. Бедвіл - це явище тільки негативне для бізнесу, воно свідчить про неможливість менеджерів зробити суб'єкт господарювання рентабельним. Розглянутий термін вважаємо за доцільне використовувати в обліку для позначення так званого «негативного гудвілу».

Гудвіл виникає лише тоді, коли підприємство-покупець в обмін на сплачені попередньому власникові гроші зараховує на свій баланс всі активи, якими до цього часу володіло підприємство продавця, тобто коли існує факт понесений витрат на його придбання.

Окремі нормативні документи тільки підтверджують цю тезу. Згідно Міжнародного керівництва з оцінки №4 (MP 4), гудвіл - це нематеріальний актив, який виникає завдяки найменуванню, репутації, наявності постійної клієнтури, місця розташування, продуктам та аналогічним чинникам, які не можна виділити і оцінити окремо, але які створюють економічні вигоди.

Міжнародний стандарт фінансової звітності 3 «Об'єднання бізнесу»

Гудвіл, що виникає при об'єднанні підприємств, – це сплачена покупцем сума, що перевищує ринкову вартість придбання в очікуванні майбутньої економічної вигоди.

Гудвіл – це перевищення вартості придбання над придбаною часткою в справедливій вартості ідентифікованих придбаних активів, що є нероздільним від придбаного підприємства.

Фактична вартість гудвілу – це вартість придбання за мінусом різниці справедливої вартості ідентифікованих активів, зобов'язань і умовних зобов'язань.

US GAAP, SFAS 142 «Гудвіл та інші нематеріальні активи»

Гудвіл – це перевищення вартості придбаного підприємства над вартістю його ідентифікованих активів за вирахуванням зобов'язань [57].

П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств»

Гудвіл – це перевищення вартості придбання над часткою покупця у справедливій вартості придбаних ідентифікованих активів та зобов'язань на дату придбання.

Податковий кодекс України

Гудвіл (вартість ділової репутації) – 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 [71].

Різне трактування гудвілу у нормативних документах тільки підтверджує тезу про суперечливість даної економічної категорії, яка ще не знайшла до кінця свого трактування.

Висновки до розділу 1.

1. До основних характерних рис нематеріальних активів відносяться: відсутність матеріально-речовинної (фізичної) структури; здатність приносити користь підприємству; використання протягом тривалого часу; велика міра невизначеності розмірів можливого прибутку від їх використання.

2. Відповідно до чинного законодавства нематеріальні активи умовно можна розділити на дві групи з подальшою структурною класифікацією:

I. Об'єкти майнових прав інтелектуальної власності як результат творчої діяльності людини.

II. Інші об'єкти майнових прав, викликані існуванням права власності на майно взагалі.

3. У практиці підприємницької діяльності все частіше виникають проблеми, пов'язані з оцінкою вартості нематеріальних активів. Для застосування того чи іншого методу оцінки необхідно дотримуватись певних принципів, які можна сформулювати таким чином: принцип корисності, принцип очікування, принцип ефективності придбання, принцип попиту і пропозиції, принцип відповідності ринковим умовам, принцип залежності від умов зовнішнього середовища.

Одним з найпрогресивніших методів оцінки є метод дисконтування майбутніх грошових потоків. Його реалізація передбачає: оцінку майбутніх грошових потоків, що становлять чистий прибуток від використання об'єкта інтелектуальної власності і величину амортизації цього об'єкта; визначення ставки дисконтування; розрахунки сумарної поточної вартості майбутніх прибутків; додавання до отриманого результату вартості об'єкта інтелектуальної власності, приведеної до поточного періоду.

4. Дослідження інтелектуального капіталу є одним із самих прогресивних і новітніх при розгляді питання нематеріальних активів. Інтелектуальний капітал – це знання, які можуть бути перетворені в прибуток та оцінені. Таке широке визначення охоплює будь-які технологічні, управлінські та ринкові новини, які можуть бути інновацією, тобто приносити додатковий прибуток. Більшість дослідників та практиків приходять до думки, що на рівні організації інтелектуальний капітал є сума трьох складових: людський капітал, структурний капітал, споживчий капітал.

РОЗДІЛ 2

ВІДОБРАЖЕННЯ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ У ВІТЧИЗНЯНІЙ ТА ЗАРУБІЖНІЙ СИСТЕМАХ ОБЛІКУ

2.1 Синтетичний та аналітичний облік поступлення нематеріальних активів

Існують різні шляхи поступлення нематеріальних активів на підприємство. Згідно з п.6 П(С)БО 8 придбаний або отриманий нематеріальний актив відображається у балансі, якщо існує ймовірність одержання майбутніх економічних вигод, пов'язаних з його використанням, та його вартість може бути достовірно визначена.

Первісна вартість нематеріальних активів у вітчизняній системі обліку залежить від шляхів їх надходження на підприємство (табл.2.1).

Таблиця 2.1.

Основні правила оцінки нематеріальних активів

№	Шляхи надходження на підприємство	Первісна вартість нематеріальних активів
1	2	3
1.	Окреме придбання нематеріального активу	Нематеріальні активи зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю. Первісна вартість складається з ціни (вартості) придбання (крім отриманих торговельних знижок), мита, непрямих податків, що не підлягають відшкодуванню, та інших витрат, безпосередньо пов'язаних із придбанням такого нематеріального активу та доведенням його до стану, в якому він придатний для використання за призначенням. Фінансові витрати не включаються до первісної вартості НМА, придбаних повністю або частково за рахунок запозичень (за винятком фінансових витрат, які включаються до собівартості кваліфікаційних активів відповідно до П(С)БО 31 «Фінансові витрати»)
2	Безоплатне отримання нематеріального активу	Справедливу вартість на дату отримання з урахування витрат, що формують первісну вартість придбаного НМА

3.	Обмін на подібний актив	Первісна вартість такого нематеріального активу дорівнює залишковій вартості переданого нематеріального активу: якщо залишкова вартість переданого об'єкта нематеріальних активів перевищує його справедливую вартість, то первісною вартістю нематеріального активу, отриманого в обмін на подібний об'єкт, є його справедлива вартість
4.	Придбання нематеріального активу в обмін на неподібний об'єкт	Первісна вартість дорівнює справедливій вартості переданого нематеріального активу, збільшеній (зменшеній) на суму грошових коштів або їх еквівалентів, що була передана (отримана) під час обміну
5.	Внесення нематеріального активу до статутного капіталу	Первісна вартість дорівнює справедливій вартості отриманих нематеріальних активів, яка погоджена зі всіма учасниками
6.	Отримання нематеріального активу внаслідок об'єднання підприємств	Справедлива вартість
7.	Створення нематеріального активу власними силами	- прямі витрати на оплату праці - прямі матеріальні витрати - інші витрати, безпосередньо пов'язані зі створенням цього НМА та приведенням його до стану придатності для використання за призначенням (оплата реєстрації юридичного права, амортизація патентів, ліцензій тощо)

Нематеріальні активи обліковуються на рахунку 12 «Нематеріальні активи». За дебетом цього рахунку відображається придбання або отримання в результаті розробки (від інших фізичних або юридичних осіб) нематеріальних активів, а за кредитом - вибуття внаслідок продажу, безоплатної передачі або неможливості отримання підприємством в подальшому економічних вигод від його використання, а також сума уцінки нематеріальних активів. Цей рахунок є активним, балансовим, призначений для обліку господарських засобів.

Облік нематеріальних активів ведеться щодо кожного об'єкта за відповідними групами.

Субрахунки до рахунку 12 та види нематеріальних активів представлені в таблиці 2.2.

Таблиця 2.2.

Структура рахунку 12 «Нематеріальні активи»

Субрахунки	Види нематеріальних активів
121 «Права користування природними ресурсами»	Права користування надрами, іншими ресурсами природного середовища, геологічною та іншою інформацією про природне середовище
122 «Права користування майном»	Права користування земельною ділянкою, будівлею, право на оренду приміщень тощо
123 «Права на знаки для товарів і послуг»	Права на товарні знаки, торгівельні марки, фірмові назви тощо
124 «Права на об'єкти промислової власності»	Права на винаходи, корисні моделі, промислові зразки, сорт рослин, породи тварин, ноу-хау, захист від недобросовісної конкуренції тощо
125 «Авторські і суміжні з ними права»	Права на літературні і музичні твори, програми для ЕОМ, бази даних тощо
127 «Інші нематеріальні активи»	Права на здійснення діяльності, використання економічних та інших привілеїв тощо

Для обліку витрат підприємства на придбання (створення) нематеріальних активів використовується рахунок 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів».

Процес придбання нематеріальних активів за грошові кошти і відображення їх в обліку представлені в табл.2.3.

Відображення в обліку підприємства операцій, пов'язаних з отриманням або наданням права на використання об'єктів інтелектуальної власності (крім права користування найменуванням місця походження товару), здійснюється на основі укладання між правовласником і користувачем:

- ліцензійних договорів (виняткова, невиняткова, відкрита ліцензія);
- авторських договорів (про передачу виняткових, невиняткових прав на використання творів науки, літератури, мистецтва);

- договорів комерційної концесії;
- інших аналогічних договорів.

Таблиця 2.3.

Типова кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку для відображення придбання нематеріальних активів

№ з/п	Зміст господарської операції	Підстава (документ)	Кореспонденція рахунків	
			Д-т	К-т
1	2	3	4	5
1	Придбання нематеріальних активів за мінусом непрямих податків, якщо ці активи є виробничими, і разом з непрямыми податками, у випадку придбання невиробничих об'єктів	Акт приймання-передачі	15.4	63, 68.5
2	Відображення суми податкового кредиту з ПДВ	Податкова накладна	64.1	63, 68.5
3	Інші витрати, пов'язані з придбанням нематеріальних активів та доведенням до стану, у якому вони придатні для використання за призначенням	Акт про виконані роботи та інші	15.4	68.5
4	Відображення суми податкового кредиту з ПДВ	Податкова накладна	64.1	68.5
5	Введення в дію нематеріальних активів	Акт	12	15.4
6	Погашення заборгованості за придбані нематеріальних активи	Виписка банку	63, 68.5	31

Набуття права власності на нематеріальні активи, створені на підприємстві власними силами, може здійснюватись без укладання договору з розроблювачем або з укладанням договору з працівниками підприємства (фізичні особи). На думку проф. О.Б.Бутніка-Сіверського, така операція є продажем працівником підприємства – розроблювачем результатів своїх робіт, оскільки передбачає передачу прав власності на ці нематеріальні активи або надання права користування, або на розпорядження ними на підставі договору підприємству – замовнику [14, С.50].

Придбання підприємством вже створених іншими юридичними і фізичними особами об'єктів виключних прав може здійснюватися на основі наступних цивільно-правових договорів:

- авторських договорів про використання твору;
- ліцензійних договорів тощо.

Нематеріальні активи, отримані внаслідок об'єднання підприємств, оцінюються за їх справедливою вартістю.

Первісна вартість окремого об'єкта нематеріальних активів, сплачених загальною сумою, визначається шляхом розподілу сплаченої суми пропорційно до справедливої вартості кожного з придбаних об'єктів.

Первісна вартість нематеріальних активів збільшується на суму витрат, пов'язаних із удосконаленням цих нематеріальних активів і підвищенням їх можливостей та терміну використання, які сприятимуть збільшенню первісно очікуваних майбутніх економічних вигід (табл. 2.4).

Таблиця 2.4.

Кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку для відображення об'єктів нематеріальних активів як внеску до статутного капіталу

№ з/п	Зміст господарської операції	Підстава (документ)	К-т	
			Д-т	К-т
1	Формування зареєстрованого статутного капіталу відповідно до засновницьких документів	Статут підприємства	46	40.1
2	Одержання від учасника об'єкта нематеріальних активів	Акт	12	46
3	Відображення додаткових витрат, безпосередньо пов'язаних з придбанням нематеріальних активів та доведенням до стану, у якому вони придатні для використання за призначенням	Різні	15.4	68.5, 66, 65, 23, 91 та ін.
4	Відображення суми ПДВ з транспортних та монтажних витрат	Податкова накладна	64.1	68.5
5	Включення зазначених витрат до вартості нематеріальних активів	Акт	12	15.4

Нематеріальні активи, отримані безоплатно, оцінюються за первісною вартістю, яка дорівнює справедливій вартості на дату отримання цих активів.

Приклад.

ТОВ «Фасад- Захід» безоплатно отримало від ТОВ «Модуль» програмне забезпечення для використання в управлінні підприємством. Справедлива вартість отриманого об'єкта нематеріальних активів була визначена в сумі 4800 грн. на дату його отримання. (табл. 2.5)

Таблиця 2.5

Кореспонденція рахунків з безоплатного отримання нематеріальних активів

№	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
1	Оприбутковано безоплатно отримані нематеріальні актив	125	424	4800
2	Визначено дохід за сумою амортизації нематеріального активу одночасно з її нарахуванням	424	745	250
3	Нараховано амортизацію на нематеріальний актив	92	133	250
4	Віднесено на фінансові результати основної діяльності в кінці звітнього періоду суму нарахованої амортизації	793	92	250

Документальне оформлення надходження нематеріальних активів залежить від того, створені вони силами підприємства чи придбані у інших юридичних або фізичних осіб.

При зарахуванні нематеріального активу на баланс підприємства використовується форма №НА-1 «Акт введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів»;

Вказана форма застосовується [15]:

- для оформлення зарахування до складу нематеріальних активів окремих об'єктів;
- для обліку вводу їх в експлуатацію, за винятком тих випадків, коли введення об'єктів в дію повинно, у відповідності з існуючим законодавством, оформлятися в особливому порядку;
- для оформлення внутрішнього переміщення нематеріальних активів із одного цеху (відділу, дільниці) в інший.

При оформленні приймання нематеріальних активів акт (накладна) складається в одному примірнику на кожний окремий об'єкт приймальною комісією, призначеною розпорядженням (наказом) керівника підприємства (організації). Акт (накладна), після його оформлення, з прикладеною технічною документацією, що відноситься до даного об'єкта, передається до бухгалтерії підприємства, підписується головним бухгалтером та затверджується керівником підприємства, організації чи особами, на те уповноваженими.

До акту додається копія охоронного документа, також документи, що описують сам об'єкт або порядок його використання. При отриманні підприємством «ноу-хау» також додається аудіо-, відео-, або письмове відображення змісту конфіденційної інформації, що є об'єктом угоди.

Враховуючи практику ведення аналітичного обліку основних засобів, для обліку кожного об'єкту нематеріальних активів на підприємстві пропонується використовувати реєстраційну картку.

Реєстраційні картки виписує бухгалтерія на підставі актів приймання-передачі нематеріальних активів та інших документів (свідоцтв, ліцензій тощо).

Уся сукупність реєстраційних карток повинна зберігатися в бухгалтерії у спеціальних коробках згідно з класифікацією нематеріальних активів, за окремими групами та підгрупами (класами), відповідно до підрозділів та осіб, відповідальних за їх використання.

Кожна реєстраційна картка повинна мати індивідуальний номер, який присвоює бухгалтерія. Найкраще нумерацію реєстраційних карток здійснювати за порядковою системою. Для забезпечення однозначності присвоєння карткам реєстраційних номерів необхідно завести спеціальний журнал, зразок заповнення якого подано в табл. 2.6.

На підприємствах, де облік ведеться комп'ютеризовано, журнал обліку реєстраційних карток та описи реєстраційних номерів нематеріальних активів можна не заводити, а за аналогічними формами, за наявності надходження нематеріальних активів, використовувати машинограми, як слід підшивати у відповідні папки.

Розглянемо більш детально окремі види нематеріальних активів, та документи, які їх супроводжують.

Таблиця 2.6.

Зразок заповнення журналу реєстрації карток обліку нематеріальних активів [64, С.351]

Номер картки	Назва об'єктів нематеріальних активів	Рік, місяць	Примітка
00001	Компютерна програма «Windows 7»	Квітень, 2015	Первісна вартість 2700, грн.
00002		Травень, 2015	Первісна вартість 1200, грн.
00003	Програма «1-С Бухгалтерія. версія 8.2»	Червень, 2016	Первісна вартість 2800,00 грн.

Право власності на винахід - виняткове право на технічне рішення, закріплене за власником. Для охорони винаходів застосовуються різні засоби. Найбільш поширеним з них є патентування винаходу. *Патент* - документ, що засвідчує державне визнання технічного рішення винаходом і що закріплює за особою, якій він виданий, виняткове право на створення, використання або продаж нового винаходу. Різного роду поліпшення і удосконалення, а також технічні знання і досвід патентному захисту не підлягають, і контроль над ними зберігається шляхом засекречення. Патент, відповідно до чинного законодавства України, діє протягом 20 років з моменту його надходження до Комітету у справах інтелектуальної власності (нова назва Держпатенту України.) Строк дії патенту може змінюватися в залежності від законів країни, що видала патент[32].

Право власності на промислові зразки. Відповідно до чинного законодавства України під промисловим зразком розуміється «... форма, рисунок або розфарбування або їх поєднання, що визначає зовнішній вигляд

промислового виробу і призначена для задоволення естетичних і ергономічних потреб».

Промислові зразки можуть бути обсяжними, наприклад, моделі, площинними - рисунки або комбінованими.

Право на промисловий зразок закріплюється *патентом*, який діє протягом 10 років з моменту надходження заявки про видачу патенту.

Авторське право - виняткове право на використання (видання, публічне виконання і т.п.) творів науки, літератури і мистецтва, які визнаються за фізичними або юридичними особами. Авторське право регулюється національним правом і міжнародними конвенціями - багатосторонніми міжнародними договорами, що встановлюють зобов'язання держав-учасників по охороні авторського права на твори фізичних і юридичних осіб країн-учасниць. Найбільш важливі з них - Бернська конвенція 1886 р. і Всесвітня (Женевська) конвенція про охорону авторських прав 1952 р. Учасницею останньою являється і Україна.

Авторське право і право власності на матеріальний об'єкт, на якому виражений твір, не залежать один від одного. Відчуження матеріального об'єкта, на якому виражений твір, не означає відчуження авторського права, і навпаки. Відповідно до національного законодавства і міжнародних договорів авторське право діє протягом життя автора і 50 років після його смерті. Строк дії охорони авторських прав розпочинається з 1 січня року, наступного за роком, в якому мали місце юридичні факти, передбачені вище.

Порядок придбання права на торгову марку або товарний знак, його використання і захисту визначається як національним законодавством, так і міжнародними угодами. У нашій країні ці питання регулюються Законом України «Про охорону прав на знаки для товарів і послуг» №3689 від 15 грудня 1993р [35].

Виняткове право на знаки для товарів і послуг (нова українська назва торгових марок і товарних знаків) придбавається шляхом їх офіційної реєстрації і діє протягом 10 років. Право на знак для товарів і послуг

відноситься до категорії виняткових прав. *Свідоцтво на знак*, внесений в Державний реєстр свідоцтв на знаки для товарів і послуг, надає його власнику виняткове право використовувати і розпоряджатися знаком на свій розсуд.

Об'єктом нематеріальних активів може розглядатися і право користування майном, земельними ділянками і іншими природними ресурсами. При цьому, відповідно до чинного законодавства дані права відносять до категорії нематеріальних активів тільки в тому випадку, коли установчі документи розглядають їх *частиною внеску учасників* до статутного капіталу.

Привілеї (франшизи). У міжнародній практиці під привілеєм розуміють видачу компанією кому-небудь *ліцензії (франшизи)*. Під ліцензією в діловій практиці розуміється угода, у відповідності з якою ліцензіар (юридична особа, власник винаходу, патенту, технологічних знань) видає дозвіл іншій особі - ліцензіату (юридична особа, що придбаває у власника винаходів, патентів, виробничих і комерційних знань ліцензію на право їх використання) за обумовлену винагороду в певних межах користуватися об'єктом цього права. Ліцензія може надаватися незалежно від того, чи буде надана винахіднику патентна охорона. Це відбувається насамперед в тих випадках, коли для укладаючих договір сторін основна цінність полягає в ноу-хау, що є в основі ліцензії. Велике практичне значення подібні ліцензії мають також в тих випадках, коли предметом ліцензії є майбутні удосконалення або поліпшення.

Звичайна ліцензія видається на суворо фіксований період і діє на обмеженій території в обмін на разовий платіж і періодичні відрахування. Ліцензіар, розробивши унікальну концепцію виробу або сам виріб, захищає свій винахід патентом, авторським правом, торговою маркою або товарним знаком. Ліцензіат дістає право використати винахід після підписання ліцензійного договору.

Виняткові ліцензії видаються звичайно на товари масового виробництва і широкого споживання, а також в країни з ємним внутрішнім ринком, де постійна потреба в продукції, що випускається по ліцензії, настільки велика, що

наявність декількох ліцензіатів не буде перешкоджати нормальному ходу реалізації.

Ноу-хау може бути як технічне, так і комерційне. Частіше всього під ноу-хау розуміється результат технічної творчості, хоч цей термін може застосовуватися до технічної, комерційної, виробничої або іншої інформації, необхідної для випуску якого-небудь виробу, технічним рішенням, виконаним на рівні винаходів, який по якій-небудь причині не був запатентований в тій або іншій країні. Комерційне ноу-хау є цінним доповненням технічних знань.

Найбільш типовими прикладами ноу-хау можуть служити «технологічні секрети», які не піддаються розкриттю шляхом аналізу товарів, що випускаються на ринок. Такі секрети звичайно відносяться:

- до оптимальних режимів обробки сировини і напівфабрикатів;
- до баз знань, баз даних, логічних і/або математичних алгоритмів і складених на їх основі програм для обчислювальних машин, зокрема:
 - а) алгоритмам і програмам управління технологічними процесами;
 - б) базам знань, алгоритмам і програмам автоматизованого проектування і т.п.;
- до критеріїв вибору найбільш оптимальної основної і додаткової сировини;
- до конкретних складів сировини;
- до критеріїв вибору і показників якості найкращих знарядь праці (особливо - інструментів і технологічного оснащення) і до найбільш ефективних прийомів їх використання у виробництві.

Майнові права на ноу-хау подібно будь-яким іншим майновим правам, пов'язаним з продуктами творчої праці, включають:

- право володіння;
- право користування;
- право розпорядження.

Якщо всі ці компоненти права власності на ноу-хау належать одній особі (або групі осіб, виступаючих в ролі колективного власника), прийнято вважати, що такий власник має на відповідне ноу-хау виняткові майнові права.

Об'єктами майнових прав на ноу-хау можуть бути матеріальні носії інформації про ноу-хау (подібно об'єктам авторського права), наприклад: оригінальні (виготовлені авторами) носії, які можуть бути представлені у вигляді *документів, натурних зразків яких-небудь виробів, копій оригінальних носіїв інформації.*

До числа аналогічних об'єктів майнових прав (подібно об'єктам патентного права) також відносять матеріальні продукти, виготовлені відповідно до конкретного ноу-хау. У рамках вказаної схожості з патентним правом майнові права на ноу-хау можуть бути визначені як:

- право виготовлення продукції відповідно до ноу-хау;
- право пропозиції до продажу і продажу такої продукції і введення її в господарський оборот іншим способом, наприклад, шляхом здачі в оренду

Автор ноу-хау володіє винятковими майновими правами на ноу-хау тільки в тому випадку, якщо він створив те або інше ноу-хау винятково при використанні власних коштів, як грошових, так і матеріальних, не поступаючись частково або загалом відповідними правами кому б то не було; або ж в тому випадку коли особи, що здійснювали фінансування ноу-хау, добровільно відмовилися від частки майнових прав, що належить їм на користь автора або співавторів.

У зв'язку з вищевикладеним, необхідно провести відмінність між правовими основами для виникнення майнових прав на ноу-хау і основи для володіння, користування і розпорядження ними. Достатньою основою для виникнення майнових прав на ноу-хау виступає наявність первинних об'єктів цих прав у вигляді оригінальних носіїв інформації, що містять зведення про суть ноу-хау.

Право володіння означає право зберігання оригінального носія інформації про ноу-хау і забезпечує тільки конфіденційний доступ до нього. Право користування, застосовано до ноу-хау, означає право копіювання першоджерела інформації про ноу-хау і продаж копій власником або його довіреною особою іншим зацікавленим у володінні відповідними об'єктами ноу-хау особам, а також право виготовлення і збуту товарів або надання послуг на основі ноу-хау. Під правом розпорядження звичайно розуміють права довірених осіб на прийняття рішень про продаж ліцензії на ноу-хау іншим особам і рішень про використання або відмову від використання ноу-хау. Для володіння, користування і розпорядження майновими правами на ноу-хау повинні бути підтверджені необхідними документами права авторства на відповідні об'єкти.

В практиці ведення обліку нематеріальних активів зустрічається операція, коли одночасно придбавається комп'ютер та програмне забезпечення. У разі, якщо програмні продукти були придбані в одній партії з комп'ютерами, спеціалістам підприємства слід виділити вартість комп'ютерних програм з загальної вартості придбання шляхом застосування наступного співвідношення:

$$P_c = \frac{P_a}{G_a} \times G_c \quad , \quad (2.1)$$

де: P_c — вартість ліцензійного програмного продукту, що придбаний компанією у певного постачальника;

P_a — вартість такого ж або аналогічного програмного продукту за відомостями, наданими іншими постачальниками програмних продуктів;

G_a — сукупна вартість програмного забезпечення і комп'ютерів за відомостями інших постачальників;

G_c — загальна вартість комп'ютерів та програмного забезпечення, що придбані компанією.

У випадку, коли придбане програмне забезпечення є ліцензійним, дізнатися про його вартість у інших постачальників досить легко. Визначення

орієнтовної вартості програм разом з комп'ютерами певної конфігурації теж цілком можливе. Для того, щоб підвищити точність величини вартості програмного продукту, доцільно розрахувати декілька співвідношень Pa/Ga.

Викладений спосіб визначення вартості програмного продукту є цілком правомірним, бо відповідає пункту 16 П(С)БО 8, де, зокрема, наголошується, що первісна вартість окремого об'єкту нематеріальних активів, що сплачені загальною сумою, визначається шляхом розподілення сплаченої суми пропорційно справедливій вартості кожного з придбаних об'єктів [73].

Застосування співвідношення (1) в процесі визначення вартості програмних продуктів дозволить вітчизняним компаніям підвищити якість бухгалтерського обліку і уникнути проблем, що виникають під час перевірок їхньої діяльності державними органами.

Як зазначалося, нематеріальний актив також може бути безоплатно отриманий або отриманий за мінімальну компенсацію за рахунок державної субсидії. Приклади НМА, які держава найчастіше надає підприємствам, включають у себе права на посадку в аеропорту, ліцензії на експлуатацію радіо чи телевізійних станцій, права на здійснення викидів, імпорتنі ліцензії або квоти, а також права доступу до інших обмежених ресурсів. Посилаючись на МСБО, державні субсидії слід відображати відповідно до МСБО 20 «Облік державних субсидій і розкриття інформації про державну допомогу», який дозволяє здійснити первісну оцінку отриманих НМА:

- за справедливою вартістю; або
- за номінальною вартістю із урахуванням витрат, що безпосередньо пов'язані з підготовкою активу до його використання за призначенням.

Проте варто враховувати, що не завжди можливо надійно оцінити справедливу вартість усіх дозволів, що видаються державою, враховуючи те, що вони можуть видаватися безкоштовно, не підлягати передачі або купуватися і продаватися лише у складі всієї діяльності підприємства. В такому випадку згідно з нашим дослідженням підприємство повинно визначати їхню первісну вартість за номінальною вартістю із урахуванням витрат, що безпосередньо

пов'язані з підготовкою активу до його використання за призначенням.

Якщо нематеріальний актив отриманий підприємством як внесок у статутний капітал, то він зараховується на баланс за дебетом відповідного субрахунку рахунка 12 «Нематеріальні активи» та кредитом рахунка 46 «Неоплачений капітал», згідно з П(С)БО 8, за справедливою вартістю, що погоджена засновниками підприємства з урахуванням супровідних витрат, що включаються до її складу. Такий спосіб надходження НМА на підприємство відображається в обліку як випуск акцій, що є «фактично» оплатою підприємства за ці активи.

У разі надходження нематеріального активу як фінансової оренди в обліку і звітності орендаря відображають:

- 1) вартість отриманих в оренду нематеріальних активів, хоча юридично право власності залишається за орендодавцем;
- 2) пов'язані з орендою зобов'язання;
- 3) фінансові витрати орендаря;
- 4) витрати на підтримання нематеріального активу в робочому стані;
- 5) амортизацію орендованих нематеріальних активів.

Одержаний у фінансову оренду НМА оприбутковується як надходження необоротних активів внаслідок здійснення капітальних вкладень за дебетом 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів» та кредитом 531 «Зобов'язання з фінансової оренди». Первісна вартість визначається за найменшою на початок строку оренди оцінкою - справедливою вартістю активу або теперішньою вартістю суми мінімальних орендних платежів. Одночасно у цій же сумі визнаються зобов'язання з фінансової оренди.

Різниця між сумою мінімальних орендних платежів та вартістю об'єкта фінансової оренди, за якою він був відображений у бухгалтерському обліку орендаря на початку строку фінансової оренди є фінансовими витратами орендаря і відображається у бухгалтерському обліку лише в сумі, що відноситься до звітного періоду .

Якщо в угоді про фінансову оренду не вказана орендна ставка відсотка, то

для визначення теперішньої вартості суми мінімальних орендних платежів і розподілу фінансових витрат орендар застосовує ставку відсотка на можливі позики орендаря. Розподіл фінансових витрат між звітними періодами протягом строку оренди здійснюється із застосуванням орендної ставки відсотка на залишок зобов'язань на початок звітного періоду.

Витрати орендаря на поліпшення НМА, отриманого у фінансову оренду (модернізація, модифікація, реконструкція тощо), що призводять до збільшення майбутніх економічних вигод, які первісно очікувалися від його використання, лише в рідкісних випадках, враховуючи п. 20 МСБО 38, можуть відобразитися як капітальні інвестиції, що включаються до його первісної вартості¹²⁵. Амортизація НМА, отриманого у фінансову оренду, нараховується орендарем протягом періоду його очікуваного використання.

Обмін активами являє собою господарську операцію, яка викликала суперечності розробників МСБО і МСФЗ протягом декількох років. Адже підприємство може обміняти певні НМА, які йому не потрібні або які більше не може використовувати, на активи контрагента, в якого є інші надлишкові активи. Тому виникає питання про те, чи ведуть такі угоди до отримання прибутку, якщо вартість переданого активу менша за вартість отриманого активу? Крім того, ймовірні ситуації, коли угода обміну може бути проведена без комерційного змісту, а виключно для визнання умовного прибутку [21, С.53].

Перевірка на наявність комерційного змісту згідно з МСБО 16 необхідна для запобігання відображенню прибутку, коли угода не має «помітного впливу на економіку підприємства». Комерційний зміст обміну визначається шляхом прогнозування та порівняння очікуваних майбутніх грошових потоків від переданого й отриманого активів. Умовою наявності комерційного змісту є значна різниця між двома прогнозами. Підприємство оцінює, чи має операція обміну комерційну сутність чи ні, шляхом визначення того, наскільки очікувані майбутні грошові потоки зміняться в результаті цієї угоди. Угода обміну НМА має комерційну сутність, якщо:

1. характеристики (ризик, терміни, розмір) грошових потоків від отриманого активу відрізняються від характеристик грошових потоків від переданого активу;
2. характерна для підприємства вартість його діяльності змінюється внаслідок здійснення угоди по обміну;
3. різниця в (1) або (2) є значною відносно справедливої вартості активів, що є предметом обміну.

Здійснюючи перевірку на наявність комерційного змісту угоди обміну нематеріальних активів, первісну вартість деяких НМА слід розраховувати за результатами оцінки майбутніх грошових потоків від їхнього використання. Проте, якщо результат наявності комерційного змісту наперед відомий (тобто відсутній), то згідно з МСБО підприємство може відмовитися від таких розрахунків.

Відповідно до П(С)БО 8 первісною вартістю нематеріального активу, отриманого в обмін на подібний актив, є залишкова вартість переданого нематеріального активу. Якщо залишкова вартість переданого об'єкта перевищує його справедливу вартість, то первісною вартістю нематеріального активу, отриманого в обмін на подібний об'єкт, є його справедлива вартість із включенням різниці до фінансових результатів (витрат) звітного періоду. Первісною вартістю нематеріального активу, отриманого в обмін на неподібний актив, є справедлива вартість переданого немонетарного активу, збільшена (зменшена) на суму грошових коштів чи їх еквівалентів, що була передана (отримана) під час обміну.

Після зарахування нематеріальних активів на баланс підприємство має право обрати один із двох альтернативних способів обліку, які коротко можна охарактеризувати наступним чином:

- модель обліку за первісною вартістю, яка передбачає оцінку нематеріальних активів за первісною вартістю з відрахуванням накопиченої амортизації і збитків від знецінення;

- модель переоцінки, яка передбачає відображення нематеріального активу

після первісного визнання за переоціненою вартістю, яка являє собою його справедливу вартість на дату переоцінки за вирахуванням подальшої накопиченої амортизації та наступних накопичених збитків від знецінення [50, С. 78].

Однак слід зазначити, що в наявних умовах ведення діяльності сучасних вітчизняних підприємств застосування моделі обліку за первісною вартістю, попри те, що є простішою та зручнішою для використання бухгалтерською службою, не може відповідати вимогам користувачів звітності підприємства, що пов'язано з швидким темпом технологічного розвитку, а також змінною динамікою споживчого попиту, що призводять то до зростання вартості нематеріальних активів, то до їхнього абсолютного знецінення.

У зв'язку з цим, на нашу думку, застосування моделі переоцінки в процесі поточного обліку нематеріальних активів на вітчизняних підприємствах є наявною вимогою часу, а не альтернативною моделлю обліку.

2.2 Облік використання та вибуття нематеріальних активів

Використання нематеріальних активів передбачає нарахування амортизації. Це нарахування здійснюється протягом терміну їх корисного використання, який встановлюється підприємством при визнанні цього об'єкта активом (при зарахуванні на баланс). Амортизаційні відрахування за нематеріальними активами відображаються в бухгалтерському обліку того звітного періоду, до якого вони відносяться, і нараховуються незалежно від результатів діяльності підприємства в звітному періоді.

Зміна методу нарахування амортизації нематеріальних активів відображається як зміна облікової політики відповідно до П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах».

При визначенні терміну корисного використання об'єкта нематеріальних активів слід ураховувати:

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

Відповідно до вимог Податкового кодексу кожній групі нематеріальних активів встановлені строки дії права користування, що подані в табл. 2.7.

Облік вартості, яка амортизується, нематеріальних активів ведеться за кожним з об'єктів, що входить до складу окремої групи.

Таблиця 2.7.

Мінімальні строки дії права користування

Групи	Строк дії права користування
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, 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	відповідно до правовстановлюючого документа, але не менш як 2 роки

мовлення тощо) крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті	
група 6 - інші нематеріальні активи (право на ведення діяльності, використання економічних та інших привілеїв тощо)	відповідно до правовстановлюючого документа

Метод амортизації нематеріального активу обирається підприємством 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».

Нарахування амортизації починається з місяця, наступного за місяцем, в якому нематеріальний актив став придатним для використання і припиняється, починаючи з місяця, наступного за місяцем вибуття нематеріального активу.

Розрахунок амортизації здійснюється у відомості обліку нематеріальних активів і нарахування амортизації.

Синтетичний облік амортизації нематеріальних активів ведеться на субрахунку 13.3 «Накопичена амортизація нематеріальних активів». За кредитом цього субрахунку відображається нарахування амортизації, а за дебетом – її списання при вибутті або уцінці нематеріальних активів. При цьому складається наступна кореспонденція, подана в табл. 2.8.

Нематеріальний актив списується з балансу в разі його вибуття або внаслідок продажу, безоплатної передачі або неможливості отримання підприємством надалі економічних вигід від його використання.

Таблиця 2.8.

Кореспонденція з обліку нарахування амортизації та списання нематеріальних активів

№ з/п	Зміст господарської операції		
		Д-т	К-т

1	Нарахування амортизації за нематеріальними активами, пов'язаними з відповідними витратами: – загальновиробничими – адміністративними – витратами на збут – іншими операційними витратами	91 92 93 94	13.3
2	Списання амортизації нематеріальних активів, що вибули	13.3	12
3	Списання залишкової вартості при достроковому вибутті нематеріальних активів	97.6	12

Фінансовий результат від вибуття об'єктів нематеріальних активів визначається як різниця між доходом від вибуття (за вирахуванням непрямих податків і витрат, пов'язаних з вибуттям) та їх залишковою вартістю.

Кореспонденцію з обліку вибуття нематеріальних активів внаслідок їх реалізації подано у табл. 2.9.

Таблиця 2.9.

Кореспонденція з обліку вибуття нематеріальних активів внаслідок їх реалізації

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Д-т	К-т
1	2	4	5
1	Відображено дохід від реалізації нематеріальних активів разом з ПДВ у вигляді груп вибуття	37	71.2
2	Відображення суми ПДВ в частині ціни реалізації	71.2	64.1
3	Списується знос реалізованих нематеріальних активів	13.3	12
4	Переведення нематеріальних активів до груп вибуття у частині залишкової вартості	28.6	12
5	Списується залишкова вартість реалізованих нематеріальних активів у вигляді груп вибуття	94.3	28.6
6	Відображено витрати, пов'язані з реалізацією нематеріальних активів у вигляді груп вибуття	94.3	31 та ін.
8	Віднесення витрат на зменшення фінансових результатів	79.1	94.3
9	Віднесення чистого доходу від реалізації на збільшення фінансових результатів	71.2	79.1
10	Надходження грошових коштів за реалізовані нематеріальні активи у вигляді груп вибуття	31	37

Нарахування амортизації і рух нематеріальних активів відображається у регістрі №ВНА-1 «Відомість обліку нематеріальних активів і нарахування амортизації».

Вибуття нематеріальних активів відображається у реєстрі №НА-3 «Акт вибуття (ліквідації) об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів». Форма застосовується для оформлення вибуття нематеріальних активів при повному або частковому їх списанні. Акт складається у двох примірниках комісією, призначеною керівником підприємства, будови, організації, затверджується керівником підприємства (організації) або особою, на те уповноваженою [15, С.8].

Крім того, слід зазначити, що більшість нематеріальних активів є об'єктами цивільного обігу і їхня передача (відчуження) здійснюється здебільшого на підставі ліцензійних угод. Ці угоди обов'язково додаються до первинних документів, при надходженні і вибутті нематеріальних активів.

Узагальнення інформації про наявність та рух нематеріальних активів і їх знос відбувається в Журналі ордері №4. Міністерством фінансів України запропоновано для ведення аналітичного обліку операцій з нематеріальними активами Відомість 4.3 аналітичного обліку нематеріальних активів (наказ від 29.12.2000р. №356).

Аналітичний облік ведеться за кожним об'єктом окремо в картках обліку для об'єктів права інтелектуальної власності за формою №НА-2 «Інвентарна картка обліку об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів».

Картка заповнюється в одному примірнику на основі «Акта (накладної) приймання-передачі, технічної та іншої документації». В картку вноситься вся інформація, про об'єкт і зміни, що з ним відбуваються.

Загальна схема документообороту відображена на рис. 2.1.

У примітках до фінансової звітності наводиться така інформація:

- первісна (переоцінену) вартість та накопичена амортизацію нематеріальних активів, щодо яких існує обмеження права власності;
- первісна (переоцінену) вартість та накопичена амортизацію переданих у заставу нематеріальних активів;

- сума угод на придбання у майбутньому нематеріальних активів;
- загальна сума витрат на дослідження та розробки, включена до складу витрат звітного періоду;
- первісна вартість, залишкова вартість та метод оцінки нематеріальних активів, отриманих за рахунок цільових асигнувань.

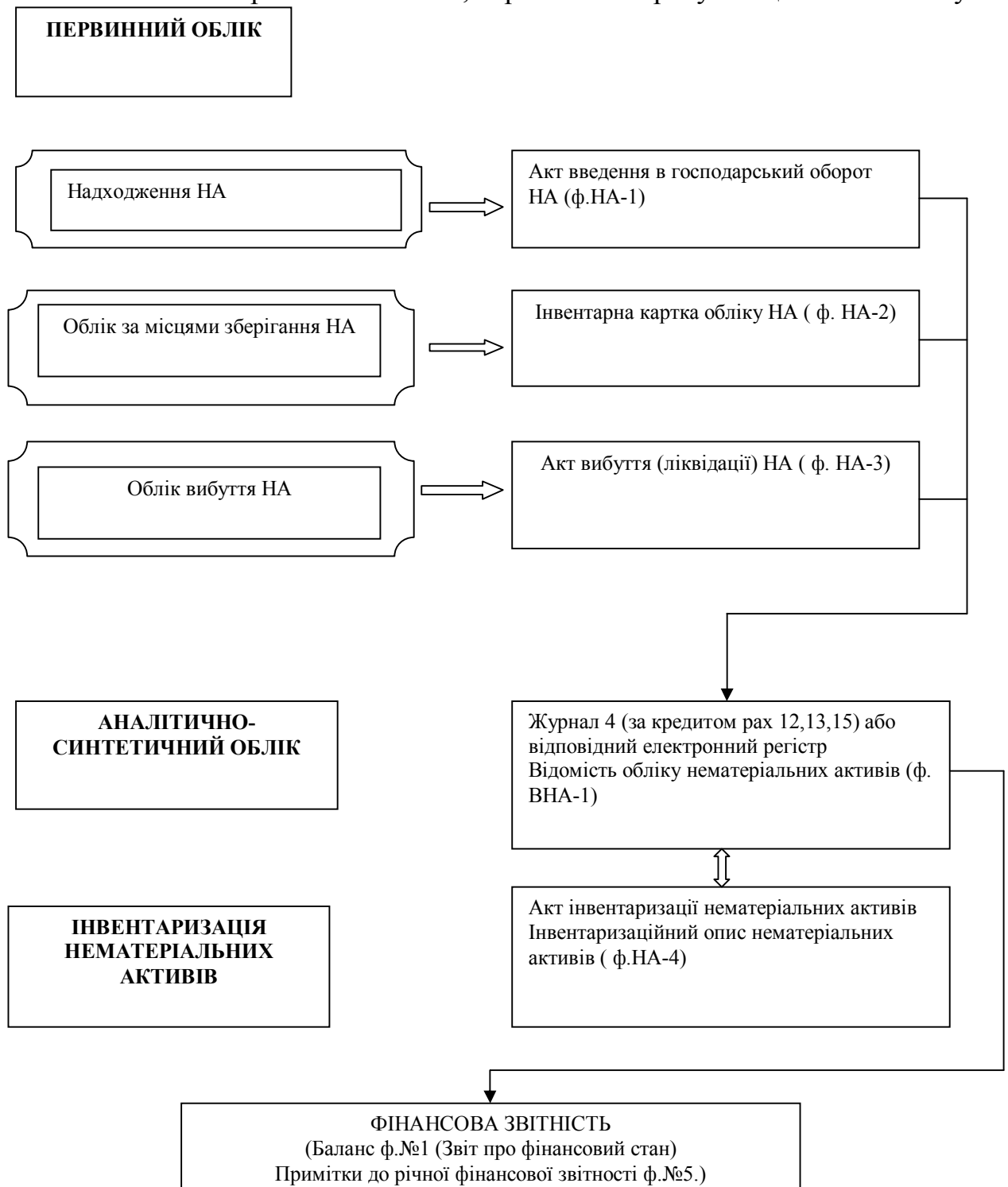


Рис. 2.1. Схеми документообороту операцій, пов'язаних з рухом нематеріальних активів.

Одним з шляхів контролю за збереженням об'єктів нематеріальних активів є проведення своєчасної і правильної інвентаризації. У зв'язку зі специфічними характеристиками необоротних активів, насамперед, із відсутністю матеріальної форми, їх інвентаризація має певні особливості. При інвентаризації нематеріальних активів перевіряється наявність відповідних необхідних для ведення обліку первинних бухгалтерських і юридичних документів, що підтверджують їх фактичну наявність та право власності підприємства на них, а також правильність документального оформлення об'єктів.

При інвентаризації нематеріальних активів необхідно передбачити перевірку наступного:

- перевірка документального оформлення нематеріальних активів;
- перевірка наявності документів, які підтверджують права на нематеріальні активи, тобто факт того, що нематеріальні активи є об'єктом власності підприємства, або засвідчить, що володіє лише правом їх використання;
- перевірка строку володіння правами та інші документально підтвержені умови закріплення прав власності чи прав на використання даних об'єктів;
- перевірка порядку оформлення режиму службової і комерційної таємниці щодо нематеріальних активів групи ноу-хау;
- перевірка правильності нарахування амортизації.

2.3 Методичні підходи до переоцінки нематеріальних активів та шляхи їх вдосконалення

Поняття «вартості» активу є домінантним у бухгалтерському обліку, в зв'язку з чим суб'єкти господарювання завжди повинні прагнути до

відображення у фінансовій звітності його найбільш достовірного та об'єктивного показника. Досягнення достовірності та об'єктивності показників фінансової звітності можливе при використанні підприємством моделі обліку за переоціненою вартістю, застосування якої, як зазначалося, для сучасних підприємств є наявною вимогою часу, а не альтернативною моделлю обліку. Економічна сутність переоцінки полягає в наступному:

- завдяки проведенню переоцінки визначається реальна (або справедлива) вартість активів підприємства, а, отже, і реальна вартість самого підприємства;
- переоцінка дає можливість змінити витрати підприємства, перш за все собівартість продукції (робіт, послуг) і товарів, що дозволить відкоригувати цінову політику;
- результати переоцінки відображають рівень ефективності минулого використання активів та є інформаційною базою для управлінського персоналу в процесі формування стратегічних та тактичних цілей підприємства.

Необхідність переоцінки нематеріальних активів спричинена швидким розвитком технологій та збільшенням частки підприємства на ринку, що здатне призвести як до абсолютного знецінення, так і до значного зростання показника їхньої справедливої вартості.

Загальні положення щодо переоцінки нематеріальних активів відображені в П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [73].

Зокрема, зазначено, що підприємство може здійснювати переоцінку за справедливою вартістю на дату балансу тих нематеріальних активів, щодо яких існує активний ринок. У разі переоцінки окремого об'єкта нематеріального активу слід переоцінювати всі інші активи групи, до якої належить цей нематеріальний актив (крім тих, щодо яких не існує активного ринку).

Переоцінка нематеріальних активів тієї групи, об'єкти якої вже зазнали переоцінки, надалі має проводитися з такою регулярністю, щоб їх залишкова вартість на дату балансу суттєво не відрізнялася від справедливої вартості.

Переоцінена первісна вартість та накопичена амортизація об'єкта нематеріального активу визначаються як добуток відповідно первісної вартості або накопиченої амортизації та індексу переоцінки. Індекс переоцінки визначається діленням справедливої вартості об'єкта, який переоцінюється, на його залишкову вартість.

Якщо залишкова вартість об'єкта нематеріальних активів дорівнює нулю, то його переоцінена залишкова вартість визначається додаванням справедливої вартості цього об'єкта до його первісної (переоціненої) вартості без зміни суми накопиченої амортизації об'єкта.

Відомості про зміни первісної вартості та суми накопиченої амортизації нематеріальних активів заносяться до реєстрів їх аналітичного обліку.

Сума дооцінки залишкової вартості об'єкта нематеріальних активів відображається у складі капіталу у дооцінках та в іншому сукупному доході, а сума уцінки — у складі витрат звітного періоду.

У разі наявності (на дату проведення чергової (останньої) дооцінки об'єкта нематеріальних активів) перевищення суми попередніх уцінок об'єкта і втрат від зменшення його корисності над сумою попередніх дооцінок залишкової вартості цього об'єкта і вигід від відновлення його корисності сума чергової (останньої) дооцінки, але не більше зазначеного перевищення, включається до складу доходів звітного періоду, а різниця (якщо сума чергової (останньої) дооцінки більше зазначеного перевищення) спрямовується на збільшення капіталу у дооцінках та відображається в іншому сукупному доході.

У разі наявності (на дату проведення чергової (останньої) уцінки об'єкта нематеріальних активів) перевищення суми попередніх дооцінок об'єкта і вигід від відновлення його корисності над сумою попередніх уцінок залишкової вартості цього об'єкта і втрат від зменшення його корисності сума чергової (останньої) уцінки, але не більше зазначеного перевищення, спрямовується на зменшення капіталу у дооцінках та відображається в іншому сукупному доході, а різниця (якщо сума чергової (останньої) уцінки більше зазначеного перевищення) включається до витрат звітного періоду.

При вибутті об'єктів нематеріальних активів, які раніше були переоцінені, перевищення сум попередніх дооцінок над сумою попередніх уцінок залишкової вартості цього об'єкта нематеріальних активів включається до складу нерозподіленого прибутку з одночасним зменшенням капіталу у дооцінках. Перевищення сум попередніх дооцінок об'єкта нематеріальних активів над сумою попередніх уцінок залишкової вартості цього об'єкта нематеріальних активів може щомісяця (щокварталу, раз на рік) у сумі, пропорційній нарахуванню амортизації, включатися до складу нерозподіленого прибутку з одночасним зменшенням капіталу у дооцінках. При цьому до складу нерозподіленого прибутку при вибутті цього об'єкта включається залишок перевищення сум попередніх дооцінок над сумою попередніх уцінок такого об'єкта, що відображений у складі капіталу у дооцінках. Відомості про суму перевищення попередніх дооцінок над сумою попередніх уцінок об'єкта, що включені до складу нерозподіленого прибутку, заносяться до реєстрів аналітичного обліку нематеріальних активів.

Згідно зі ст. 7 Закону України «Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні» переоцінка активів для цілей бухгалтерського обліку повинна проводитися незалежними суб'єктами оціночної діяльності. Проте, як показала практика, характерною особливістю переоцінки нематеріальних активів є те, що зовнішні суб'єкти оціночної діяльності не завжди можуть об'єктивно визначити їхню справедливу вартість, що пов'язано з відсутністю аналогів для порівняння на ринку та складністю застосування витратного (враховуючи специфіку технологічного процесу) і дохідного (враховуючи невизначеність терміну корисного використання) підходів до оцінки нематеріальних активів.

У зв'язку з цим пропонується створити на підприємствах окремий центр відповідальності за переоцінку нематеріальних активів, основною функцією якого згідно з нашим дослідженням повинно бути забезпечення результативності та об'єктивності процесу переоцінки нематеріальних активів. Ми підтримуємо думку деяких вчених, що таким центром

відповідальності за проведення переоцінки нематеріальних активів може бути Комісія з переоцінки нематеріальних активів [50, С.112]. Така Комісія повинна створюватися на підставі наказу (розпорядження) власника або уповноваженого органу (посадової особи), який здійснює керівництво підприємством, і окремо розглянута в Наказі про облікову політику. Також, у залежності від цілей підприємства, вона може мати статус постійної або тимчасово діючої Комісії з переоцінки нематеріальних активів.

Головою Комісії з переоцінки нематеріальних активів повинен бути незалежний сертифікований оцінювач, щоб забезпечити її законність, посилаючись на ст. 8 Закону України «Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні». До складу Комісії з переоцінки нематеріальних активів також слід включити:

- головного бухгалтера підприємства або його заступника;
- керівника аналітичного відділу підприємства або його заступника;
- керівника відділу внутрішнього аудиту або його заступника;
- керівників відділів наукових досліджень та конструктивних розробок або їхніх заступників;
- інших працівників підприємства, які можуть оперувати необхідними даними для визначення справедливої вартості нематеріального активу.

Максимальна кількість членів Комісії з переоцінки нематеріальних активів не повинна перевищувати десять осіб, включно з головою, а мінімальна - бути не менше чотирьох, враховуючи голову.

Згідно з проведеним дослідженням процес переоцінки нематеріальних активів може розглядатися як сукупність трьох взаємопов'язаних етапів, кожен із яких включає певний перелік поставлених завдань перед окремими членами Комісії з переоцінки нематеріальних активів підприємства (рис. 2.2).

На першому етапі переоцінки нематеріального активу Комісією з переоцінки повинно бути сформоване інформаційно-аналітичне забезпечення процесу її проведення, яке передбачає ідентифікацію та характеристику

нематеріального активу, що підлягає переоцінці, визначення його терміну корисного використання та найкращого способу його використання.

Нематеріальний актив, який є об'єктом переоцінки, повинен бути ідентифікований, що означає визначення його інвентарного номера та ознайомлення з вмістом первинних документів, що дозволяє виявити його основні фізичні, функціональні, технічні та економічні параметри тощо. Ідентифікація НМА також передбачає визначення його приналежності до певної облікової групи.

Характеристика НМА, що підлягає переоцінці, передбачає визначення права власності або, як зазначають Р. Рейлі та Р. Швайс, визначення цілої сукупності юридичних прав власності стосовно нього [79, С.82].

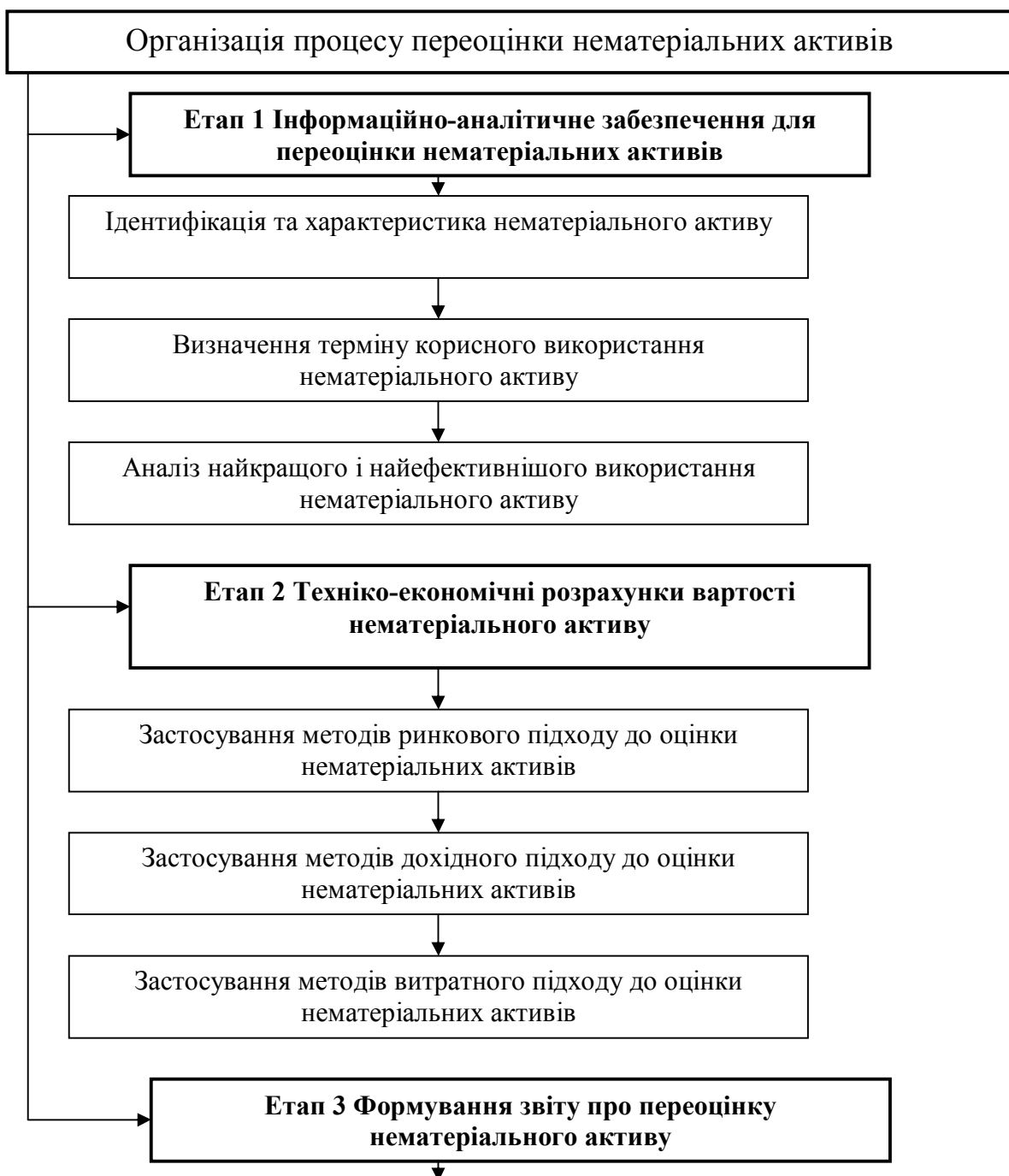


Рис.2.2. Концепція проведення переоцінки нематеріальних активів у системі обліку підприємства

Адже, як відомо, повне право власності на НМА може складатися з певної сукупності окремих юридичних прав, кожне з яких може бути виділене з сукупності і передано іншим особам на умовах обмеженого або необмеженого терміну користування, що може передбачати для підприємства додатковий дохід.

Тому, виконуючи це завдання, слід виявити та врахувати всі додаткові умови як окремого правового документа, так і загальної сукупності прав власності підприємства на нематеріальний актив, і зробити висновок стосовно їхнього впливу як на його термін корисного використання, так і на можливість альтернативного отримання прибутку. Ми вважаємо, що це завдання першого етапу процесу переоцінки НМА повинно бути здійснене членом Комісії з переоцінки, який за сумісництвом займає на підприємстві посаду головного бухгалтера або його заступника.

Термін корисного використання нематеріального активу для цілей оцінки - це залишковий період часу, протягом якого підприємство зможе отримувати від нього економічні вигоди. Р. Рейлі та Р. Швайс розглядають ряд чинників, які здатні вплинути на його значення [79, С.88]:

- 1) залежність терміну корисного використання активу від терміну корисного використання інших активів підприємства;

- 2) термін контролю над активом та юридичні або аналогічні обмеження на використання активу;
- 3) залежність терміну корисного використання активу від терміну корисного використання інших активів підприємства;
- 4) очікуване використання активу підприємством, а також можливість більш ефективного управління активом іншою групою керівників.
- 5) рівень експлуатаційних витрат, необхідних для отримання очікуваної майбутньої економічної вигоди від активу, та здатність і намір підприємства досягти цього рівня; стабільність галузі, в якій використовується актив, та зміни в ринковому попиті на продукти або послуги, що виготовлені за його участю.

На другому етапі «Техніко-економічних розрахунків» Комісія з переоцінки нематеріальних активів повинна розглянути та застосувати найбільш оптимальні для конкретного нематеріального активу методи підходів до розрахунку його справедливої вартості на основі всіх отриманих на попередньому етапі релевантних даних. Найбільш поширеними у використанні, а також закріпленими на законодавчому рівні є три підходи до оцінки НМА:

- 1) ринковий
- 2) дохідний
- 3) витратний.

Вказані методи розглядались в першому розділі роботи.

Висновок про справедливу вартість нематеріального активу, що підлягав переоцінці, повинен бути сформований головою Комісії з переоцінки нематеріальних активів.

Останній етап переоцінки нематеріальних активів «Формування звіту» згідно з нашим дослідженням передбачає синтез отриманих показників вартості як у межах окремого підходу, так і в межах кожного з підходів для формування найбільш обґрунтованого результату переоцінки. Перш ніж прийняти рішення

про остаточний показник переоціненої вартості нематеріального активу, членам Комісії з переоцінки нематеріальних активів слід врахувати:

1) кількість та якість даних, що були використані при розрахунку вартості НМА. Якщо переоцінка нематеріального активу в межах певного підходу чи методу оцінки здійснювалася при відсутності деяких даних чи показників, що призводило до використання загальноприйнятих або найбільш характерних аналітичних критеріїв, то така вартість не повинна вважатися остаточним результатом переоцінки. І, навпаки, якщо при застосуванні певного підходу чи методу оцінки були використані достовірні та об'єктивні дані, то справедлива вартість нематеріального активу, розрахована таким чином, може вважатися остаточним результатом переоцінки;

2) тип і характер нематеріального активу, що підлягав переоцінці, а також галузеві умови, в яких, як очікується, він буде використовуватися. Специфіка діяльності деяких підприємств може призводити до виникнення загальноприйнятих правил, які дозволяють найбільш об'єктивно визначити справедливую вартість їхніх нематеріальних активів.

Також при формуванні Звіту про оцінку (переоцінку) нематеріальних активів слід визначити всі непередбачувані та / або обмежуючі умови, що не можуть бути враховані на момент переоцінки та / або були враховані Комісією з переоцінки і, таким чином, вплинули на показник розрахованої справедливої вартості нематеріального активу.

Для визначення остаточного показника справедливої вартості нематеріального активу можуть використовуватися процедури неявного або явного зважування. Попри те, що законодавчо при визначенні остаточного показника вартості дозволяється приймати рішення на основі неявного зважування, на нашу думку, найбільш доцільно застосувати явне зважування, яке наочно дозволяє відобразити розумовий процес Комісії з переоцінки нематеріальних активів при прийнятті того або іншого рішення.

Висновок про справедливую вартість нематеріального активу, що підлягав переоцінці, повинен бути сформований головою Комісії з переоцінки

нематеріальних активів. Отримані результати переоцінки нематеріального активу Комісія оформляє у вигляді спеціалізованого звіту про переоцінку нематеріального активу.

2.4. Особливості обліку витрат на науково-дослідні та дослідно-конструкторські розробки

Світові тенденції розвиваються в напрямку зростання витрат приватних компаній на НДДКР і росту числа їх питомої ваги в загальному обсязі фінансування НДДКР. З огляду на такі зміни ускладнюється облік витрат на НДДКР, а також накопичуються суперечності у відображенні результатів здійснення НДДКР в обліковій системі підприємства. Проте, головною проблемою залишається співвідношення процесів обліку витрат на НДДКР і процесів створення нематеріальних активів на підприємстві. Нечікість формулювань вітчизняної законодавчої бази створює перепони на шляху об'єктивного формування собівартості таких активів підприємства та їх оцінки. В країнах з іноваційною економікою показникам оцінки нематеріальних активів, засобам їх виміру надається велика практична увага, про що свідчить поява попиту в спеціалізованих послугах стосовно аудиту й оцінки інтелектуального капіталу та розробка спеціальних стандартів.

В законодавчій базі України поняття «наукова діяльність» та результати її роботи представлена в цілому переліку нормативних документів. Зокрема, в Законі України «Про наукову та науково-технічну діяльність» зазначено, що науково-технічна діяльність - інтелектуальна творча діяльність, спрямована на одержання і використання нових знань у всіх галузях техніки і технологій. Тобто вона передбачає створення інтелектуального інноваційного продукту. В Законі України «Про інноваційну діяльність» визначено, що інноваційна діяльність - діяльність, що спрямована на використання і комерціалізацію

результатів наукових досліджень та розробок і зумовлює випуск на ринок нових конкурентоздатних товарів і послуг. З даних визначень випливає, що інноваційна діяльність представляється як продовження наукової діяльності і носить прикладний аспект, а інноваційний продукт є результатом НДДКР.

До НДДКР належать науково-дослідні, проектні, конструкторські, технологічні роботи та послуги, створення дослідних зразків або партій виробів, необхідних для проведення НДДКР згідно з вимогами, погодженими із замовниками, що виконуються чи надаються науково-дослідними, конструкторськими, проектно-конструкторськими і технологічними організаціями, а також науково-дослідними і конструкторськими підрозділами підприємств, установ і організацій. Таким чином у підприємства є два шляхи проведення НДДКР: 1) замовлення таких видів робіт у спеціалізованих науково-дослідних установах; 2) виконання їх власними силами, при наявності необхідних виробничих і кадрових потужностей. Результатом здійснення НДДКР може бути як створення об'єкту промислової власності та оформлення прав на нього, так і відсутність такого результату.

Об'єкти прав промислової власності є структурними компонентами нематеріальних активів, що впливає з п. 5 ПСБО 8 «Нематеріальні активи». До них зокрема відноситься право на винаходи, корисні моделі, промислові зразки, сорти рослин, породи тварин, компонування (топографії) інтегральних мікросхем, комерційні таємниці, у тому числі ноу-хау, захист від недобросовісної конкуренції тощо), крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті [73].

Якщо керуватись нормами вітчизняного законодавства, то витрати на НДДКР слід класифікувати відносно їх основних форм та видів, а саме - витрати на науково-дослідні, дослідно-конструкторські, проектно-конструкторські, технологічні, пошукові та проектно-пошукові роботи, витрати на виготовлення дослідних зразків або партій науково-технічної продукції, а також витрати на інші роботи, пов'язані з доведенням наукових і науково-технічних знань до стадії практичного їх використання. Така

деталізація фаз технологічного процесу створення інноваційної продукції у вигляді патентів, бази даних/ знань, технічної документації дозволить уникнути котлового методу обліку витрат і дасть змогу їх локалізувати з метою подальшого списання за різними напрямками в залежності від отриманих результатів. Крім того, це посилить управлінський аспект контролю за такими витратам, оскільки сприятиме здійсненню їх обліку за конкретними сферами відповідальності.

Правомірність проведення такого групування витрат відповідно з технологічними фазами підтверджується і положеннями вітчизняних облікових стандартів. Згідно з ПСБО 8 «Нематеріальні активи» дослідження - заплановані підприємством дослідження, які проводяться ним уперше з метою отримання і розуміння нових наукових та технічних знань, а розробка - застосування підприємством результатів досліджень та інших знань для планування і проектування нових або значно вдосконалених матеріалів, приладів, продуктів, процесів, систем або послуг до початку їхнього серійного виробництва чи використання. Фактично, пропонується здійснювати облік витрат за двома технологічними стадіями: дослідження можливості і створення інноваційної продукції та розробки її взірців.

Проте, з нашої точки зору, такий технологічний ланцюжок буде незавершеним, оскільки існує цілий перелік витрат, які необхідно здійснювати після початку запуску у виробництво інноваційного продукту і які за логікою мають відношення до НДДКР. Зокрема, це витрати на здійснення авторського і технічного нагляду за виробництвом інноваційної продукції, витрати на вдосконалення та впровадження змін стосовно випуску нової продукції на базі отриманих нових знань тощо. Отже, при характеристиці таких витрат необхідно їх розглядати з позиції технологічного ланцюжка «дослідження – розробка – виробництво».

На практиці межі між окремими стадіями процесу проведення наукових досліджень та створення інноваційної продукції є досить умовними. Це значно ускладнює їх локалізацію і списання. Для вирішення цієї проблеми нами

пропонується на кожному підприємстві, яке займається НДДКР або впроваджує їх результати, окремим пунктом внести в Наказ про облікову політику методику групування витрат на НДДКР з прив'язкою до етапів та фаз наукової та інноваційної діяльності. (Табл.2.10.).

Таблиця 2.10.

Пропонована класифікація витрат на НДДКР стосовно технологічних етапів та фаз створення інноваційного продукту

Етап -Дослідження	Етап - Розробка	Етап - Виробництво
<p><i>I фаза–підготовча</i></p> <p>1. Витрати на теоретичні (пошукові) дослідження, розроблення технічних пропозицій, виконання розрахункових робіт, моделювання процесів.</p> <p>2. Витрати на проведення досліджень на патентну чистоту, складання аналітичних оглядів з досліджуваних проблем, розроблення техніко-економічного обґрунтування, технічного завдання і планової документації.</p> <p>3. Витрати на проектування, розроблення робочої документації та виготовлення дослідних зразків або макетів, засобів для їх випробування, монтаж та налагодження, а також роботи, пов'язані з підготовкою експерименту;</p> <p><i>II фаза –виконавча</i></p> <p>4. Витрати на дослідні роботи і випробування, узагальнення і аналіз результатів досліджень і розроблень пропозицій про впровадження у виробництво результатів виконаної роботи або обґрунтування доцільності чи недоцільності подальшого проведення робіт</p>	<p><i>I фаза – виробничо-розроблювальна</i></p> <p>1. Витрати на розроблення дослідно-технологічного регламенту, дослідно-промислового регламенту, положень технології серійного виробництва створених зразків виробів.</p> <p>2. Витрати на експериментальний запуск сировини у виробництво і тестування отриманої продукції.</p> <p><i>II фаза- організаційно-розроблювальна</i></p> <p>3. Витрати на передачу підприємствам, установам і організаціям своїх науково-технічних досягнень</p> <p>4.Витрати на юридичні процедури оформлення прав на інтелектуальну власність.</p>	<p><i>I фаза- контрольна</i></p> <p>1. Витрати на здійснення авторського і технічного нагляду за серійним виробництвом інноваційної продукції.</p> <p><i>II фаза- супутньо-виробнича</i></p> <p>2. Витрати на вдосконалення та впровадження змін стосовно випуску нової продукції на базі отриманих нових знань.</p>

На етапі «Виробництво» може виникнути необхідність вдосконалення вже існуючого виробництва, тобто освоєння нового на базі існуючого. Якщо

такі витрати не є наслідком попередніх досліджень щодо створення інноваційного продукту, то тоді можна погодитись з думкою про доцільність їх виділення. У всіх інших випадках ці витрати повинні обліковуватись у складі витрат на НДДКР.

Така прискіпливість до локалізації витрат на НДДКР за етапами здійснення дослідницької діяльності має цілком обґрунтовану економічну мету, а саме – визначити ступінь їх участі у формуванні нематеріальних активів, які створюються на підприємстві.

На сьогоднішній день у світовому бухгалтерському обліку паралельно існує два підходи. Перший виходить з підвищеної невизначеності результатів НДДКР і, апелюючи до принципу розумної обережності, передбачає списання таких витрат в тому періоді, в якому вони виникли. Даного підходу притримуються в США, Канаді, Німеччині. В рамках іншого підходу дослідження і розробки інтерпретуються як інвестиції, здатні окупитися в майбутньому. У цьому випадку передбачається розглядати витрати на НДДКР як актив, який буде амортизуватися в міру отримання від нього прибутку. Дана схема прийнята в бухгалтерському обліку Великобританії, більшості європейських країн, а також в Японії [50, С.116].

Вітчизняне законодавство з цих питань є досить суперечливим. Як вже зазначалось результатами здійснення витрат на НДДКР може бути створення об'єкту промислової власності (винаходу, корисної моделі, промислового зразку) тобто нематеріального активу. В П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» зазначено, що нематеріальний актив, отриманий в результаті розробки, слід відображати в балансі за умов, якщо підприємство має[9]: 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.

В п. 20 П(С)БО 16 «Витрати» зазначається, що витрати на дослідження включаються до складу інших операційних витрат відповідно з положеннями П(С)БО 8 «Нематеріальні активи». Тобто, дослідження, яке не закінчилось розробкою, слід визнати як витрати періоду. Про це ж свідчить і п.9 ПСБО 8 «Нематеріальні активи» - витрати на дослідження не визнаються активом, а підлягають відображенню в складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені. Виходить, що ці витрати не повинні капіталізуватися. Абсурдність такої позиції полягає в тому, що у випадку позитивного результату досліджень необхідно сформувати первісну вартість новоствореного нематеріального активу, якої в принципі, не буде. Правомірність списання витрат на НДДКР може бути підтверджена лише у випадку негативного результату. Однак сам бухгалтер не може бути арбітром цієї ситуації і приймати рішення про наявність результату, оскільки це виходить за межі його компетенції.

На нашу думку витрати на НДДКР в будь-якому випадку необхідно спочатку обліковувати на рахунку 15 «Капітальні інвестиції» і відкрити для цієї мети субрахунок «Здійснення науково-дослідної та дослідно-конструкторської діяльності». Для оцінки результатів такої діяльності необхідно створити спеціальну комісію, яка повинна була б давати свої висновки за кожним з розглянутих фаз та етапів. Позитивний висновок давав би змогу продовжувати капіталізацію витрат і здійснювати їх облік на наступному етапі аж до створення одного з об'єктів промислової власності. Негативний висновок був би сигналом до списання таких витрат на витрати підприємства. Проте у випадку накопичення значної суми в обліковій політиці необхідно передбачити методи рівномірного списання витрат на НДДКР на загальну суму виробничих витрат.

Для запобігання недооцінюванню вартості нематеріальних активів, створених власними силами підприємства, ми пропонуємо всі витрати, які здійснюються підприємством на етапі дослідження, за окремим проектом НДДКР капіталізувати на рахунку 39 «Витрати майбутніх періодів» до того

моменту, поки не буде розпочата діяльність на етапі «розробки», яка може бути відділена від етапу «дослідження». Після цього ті витрати на етапі «дослідження», які:

- не можуть бути відокремлені від витрат, що здійснені на етапі «розробки»;

- характеризуються прикладним характером, спрямованим на одержання і використання знань для практичних цілей і на пошук найбільш раціональних шляхів практичного використання результатів фундаментальних наукових досліджень в економіці. Кінцевим наслідком прикладних досліджень є розробка рекомендацій щодо створення технічних нововведень (інновацій) тощо;

- полягають не тільки в описуванні соціальних явищ та їх компонентів, а й у встановленні причин їх виникнення, механізмів функціонування, виокремленні факторів, що забезпечують їх і можуть бути визначені терміном «аналітичні дослідження», враховуючи те, що підготовка аналітичного соціологічного дослідження потребує значних зусиль та професійної майстерності дослідника, вміння інтерпретувати, аналізувати складну соціологічну інформацію та робити виважені висновки, що, на нашу думку, свідчить про їхню високу цінність, - віднести на субрахунок 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів», у тому випадку, якщо створений власними силами підприємства НМА призначений для власного використання підприємства, або на рахунок 23 «Виробництво», якщо підприємство розглядає його як інтелектуальну продукцію 261 «Інтелектуальна продукція», що призначена для подальшої реалізації. Інші витрати на етапі дослідження, які не підлягають капіталізації, слід віднести на субрахунок 941 «Витрати на дослідження і розробки» з подальшим списанням на фінансові результати.

Доцільність запропонованого підходу до бухгалтерського відображення витрат на етапі дослідження згідно з нашим дослідженням обґрунтовується також нормою п. 71 МСБО 38, в якій зазначається, що «видатки на нематеріальний актив, що їх первісно визнано як витрати, не слід визнавати як

частину собівартості нематеріального активу на пізнішу дату». Тобто, якщо витрати етапу дослідження за окремим внутрішнім проектом НДДКР відразу списати на субрахунок 941 «Витрати на дослідження і розробки», то їх уже згідно з МСБО 38 не можна буде віднести до первісної вартості НМА, створеного власними силами підприємства на пізнішу дату, навіть, якщо вони, на думку підприємства, підлягають капіталізації [69, С.260].

Таким чином можна зробити деякі висновки:

1) наукові дослідження, які спрямовані на розробку інноваційної продукції, необхідно розбити на етапи «дослідження-розробка-виробництво», а останні – на фази проведення.

2) фази проведення НДДКР повинні являти собою певні сфери відповідальності за дотриманням кошторису витрат, що дозволить посилити управлінський контроль за їх здійсненням.

3) неправомірним є включення таких витрат згідно положень вітчизняних стандартів до інших операційних витрат звітного періоду. Необхідний їх аналіз на предмет досягнення певного результату, який повинен бути критерієм їх капіталізації чи дійсного списання.

2.5 Методика обліку нематеріальних активів у зарубіжній практиці

Перші економічні дослідження, в яких нематеріальні активи розглядалися як об'єкти обліку, відносяться до кінця XIX століття - 30-х років XX століття, наслідком яких стало формування першого нормативного акту - бюлетеня «Амортизація нематеріальних активів», що був виданий Комітетом з методів бухгалтерського обліку Американського інституту бухгалтерів у 1944 році [70, С.259].

Пізніше такі «традиційні» нематеріальні активи, як патенти та ліцензії,

стали фігурувати як об'єкти бухгалтерського обліку і в міжнародних стандартах бухгалтерського обліку (МСБО), нормативне регулювання яких із 1978 року, враховуючи редакцію 1993 року, здійснювалося на основі МСБО 9 «Облік діяльності НДДКР» та МСБО 22 «Облік об'єднання бізнесу». Проте на початку 1990-х років у балансах підприємств почали з'являтися нові нематеріальні активи, такі як торговельні марки, програмне забезпечення тощо, що призвело до прийняття у вересні 1998 року МСБО 38 «Нематеріальні активи». Стандарт передбачав визнання підприємствами значно ширшого кола нематеріальних активів, регулював методику їхньої амортизації та переоцінки, що дозволило стати нематеріальним активам постійними складовими фінансової звітності.

На відміну від П(С)БО 8, МСБО 38 рекомендує первісно оцінювати НМА за собівартістю, яка дорівнює сумі сплачених грошових коштів чи їх еквівалентів або справедливій вартості іншої форми компенсації, наданої для отримання активу на час його придбання або створення або, сумі, яка віднесена на цей актив при первісному визнанні, згідно з вимогами інших МСФЗ, наприклад МСФЗ 2 «Виплати, засновані на акціях». Тобто МСБО 38 не виокремлює первісну оцінку власно розроблених підприємством нематеріальних активів від тих, що надійшли ззовні.

Рада з МСБО приступила до реалізації нового проекту Міжнародного стандарту фінансової звітності (МСФЗ) 3 «Об'єднання бізнесу», в межах якого передбачалося регулювання:

- обліку перевищення частки покупця у справедливій вартості ідентифікованих чистих активів, придбаних у результаті об'єднання бізнесу, над вартістю угоди;

- обліку гудвілу і нематеріальних активів, придбаних у результаті об'єднання бізнесу.

Перший етап проекту завершився опублікуванням у березні 2004 р. Радою з МСБО МСФЗ 3 «Об'єднання бізнесу» і нових редакцій МСБО 36 «Зменшення корисності активів» і МСБО 38 «Нематеріальні активи», що дозволило значно розширити перелік нематеріальних активів, які підприємство

повинно визнавати в обліку при об'єднанні бізнесу. В межах другого етапу проекту в червні 2005 року були опубліковані три вдосконалені і приведені до відповідного рівня проекти МСФЗ 3, МСБО 36 і МСБО 38, які на даний час регулюють методику бухгалтерського обліку нематеріальних активів [21, С.87].

Згідно з чинною редакцією МСБО 38 нематеріальний актив підлягає ідентифікації, якщо він:

1. може бути відокремлений, тобто його можна відокремити або відділити від суб'єкта господарювання і продати, передати, ліцензувати, здати в оренду або обміняти індивідуально або разом із пов'язаним із ним контрактом, ідентифікованим активом чи зобов'язанням, незалежно від того, чи має суб'єкт господарювання намір зробити це;

2. виникає внаслідок договірних або інших юридичних прав, незалежно від того, чи можуть вони бути передані або відокремлені від суб'єкта господарювання або ж від інших прав та зобов'язань.

В загальному розумінні поняття «нематеріальні активи» в різних країнах не відрізняється. Критеріями віднесення до такого виду активів є відсутність матеріальної форми, довгостроковість використання та здатність приносити дохід.

Відмінності ж спостерігаються на рівні складу нематеріальних активів, їх відображення в балансі, визначення терміну використання тощо. Наприклад, в обліку окремих країн, на відміну від українського обліку, до складу нематеріальних активів відносяться організаційні витрати (витрати на створення підприємства, організаційні, на рекламу, випуск акцій тощо) (табл.2.11).

У Франції до нематеріальних активів відносяться:

- витрати по заснуванню підприємства (організаційні витрати, витрати на рекламу, по випуску акцій та облігацій);
- витрати на дослідження та виготовлення нових виробів;
- вартість концесій, ліцензій, бреветів, «ноу-хау», моделей тощо;
- вартість юридичного права на оренду основних засобів;
- вартість торгового знаку фірми чи торгової марки (відображається

при купівлі підприємства чи визначається як різниця між продажною ціною фірми та вартістю її балансових активів).

Таблиця 2.11

Облік організаційних витрат та витрат на дослідження і розробки в різних країнах [12, С. 312]

Країна	Особливості обліку
1	2
Бельгія	Витрати можуть капіталізуватися до таких значень, в межах яких вважається, що вони будуть повернені. Максимальний період списання - 5 років
Велико-Британія	Витрати на дослідження повинні одразу списуватися, витрати ж на розробки дозволяється або одразу списувати, або робити невелику відстрочку, однак вона не повинна бути більшою за час, необхідний для перевірки проекту на придатність
Греція	Витрати на дослідження та розробки можуть негайно списуватися або капіталізуватися з наступною амортизацією протягом 5 років
Данія	Дозволяється застосовувати відстрочення обліку витрат на дослідження та розробки, хоча це застосовується рідко. Якщо витрати капіталізуються, їх слід списувати протягом періоду не більше 5 років. Будь-які неоплачені витрати повинні кожен рік переглядатися та списуватися, якщо необхідно, в межах величини, що повертається
Ірландія	Вимоги аналогічні діючим у Великобританії. Відмінність полягає в тому, що Закон про діяльність компаній передбачає чітко вказувати витрати на дослідження і розробки за рік, хоча дозволяється і не надавати таких відомостей, якщо це не може нанести шкоду інтересам компанії

Продовження табл.2.11.

1	2
Іспанія	Витрати на науково-дослідні та дослідно-конструкторські роботи відносяться до витрат того звітного періоду, в якому вони були понесені. Такі витрати можуть збиратися, якщо вони задовольняють ряду вимог. Організаційні витрати оцінюють за витратами на придбання відповідного об'єкту. їх систематично списують на рахунок збитків та прибутків протягом строку, який не перевищує 5 років
Італія	Використовується або списання, або відстрочка. В останньому випадку відстрочена величина, яка не повинна перевищувати очікуваного чистого доходу, має амортизуватися протягом не більше 5 років

Люксембург	Витрати на дослідження та розробки можна капіталізувати та списувати протягом 5 років. Їх характер та причини, що викликають прийняття більш тривалого терміну амортизації, пояснюються у примітках до звітності
Нідерланди	Витрати можуть капіталізуватися, коли є обґрунтовані сподівання, що в майбутньому вони окупляться. Амортизація не повинна перевищувати 5 років. В звітності необхідно відображати кошти, витрачені на дослідження та розробки за кожен рік
Німеччина	Витрати, які здійснюються безпосередньо самою компанією, повинні одразу списуватися. Витрати, понесені для компанії третьою стороною, повинні нею накопичуватися, і в цьому разі повинні систематично амортизуватися
Португалія	Організаційні витрати та витрати на дослідження та розробки можуть бути показані в активі, тобто капіталізовані. При цьому інформація повинна відображатися в примітках до звітності, строк списання витрат не повинен перевищувати 5 років
США	Організаційні витрати включають всі витрати, пов'язані з організацією діяльності компанії на початку її функціонування. Строк амортизації встановлений податковим законодавством в розмірі не менше, ніж 5 років
Франція	Організаційні витрати капіталізуються в складі нематеріальних активів і можуть списуватися протягом, 5 років. Це ж стосується і витрат на дослідження та розробки. Якщо проект не виглядає привабливим, витрати на нього слід списувати негайно. До їх повного списання дивіденди не повинні виплачуватися, якщо не створені розподільчі резерви, рівні балансовій вартості активу, що списується
Швеція	На практиці дуже рідко капіталізують витрати на дослідження та розробки вони одразу списуються, оскільки не оподатковуються. Компанії намагаються якнайменше відображати інформацію про такі витрати у звітності

В США нематеріальні активи, як правило, поділяють на специфічно ідентифіковані нематеріальні активи (наприклад, патенти, авторські права, ліцензії тощо), для яких можуть бути визначені витрати на придбання та термін корисного використання, і нематеріальні активи типу гудвіл, які дають фірмі певні права та привілеї, але для яких практично неможливо однозначно визначити витрати на придбання та термін корисного використання.

В Німеччині Торговим кодексом особливо регулюється відображення в звітності концесій, ліцензій, патентів тощо, а також гудвілу. Відображення в балансі нематеріальних активів є обов'язковим у випадку придбання їх у третіх осіб, але не у випадку створення їх власними силами.

Нарахування амортизації нематеріальних активів здійснюється протягом терміну їх корисного використання. Строк корисного використання

встановлюється підприємством самостійно по кожному виду нематеріальних активів при прийнятті об'єкта до бухгалтерського обліку, але не більше 20 років, відповідно до П(С)БО 8. Для порівняння в табл.2.12 наведені приклади максимального строку використання нематеріальних активів в різних країнах.

Таблиця 2.12

Строк експлуатації нематеріальних активів в різних країнах [12, С. 315]

Країна	Термін використання нематеріальних активів (не більше)
1	2
Естонія	5 років
Країни ЄС.....	5 років
Польща.....	5 років
Франція.....	5 років
Росія.....	10 років
Україна.....	20 років
США: патенти.....	17 років
інші нематеріальні активи.....	40 років

Як і основні засоби, нематеріальні активи підлягають капіталізації, тобто відображенню його в активі балансу і списанню за рахунок резервів, Єдина проблема тут полягає в тому, що по окремих нематеріальних активах важко визначити ліміт строку їх служби. По таких активах в різних країнах строк експлуатації регулюється нормативними актами.

В Швейцарії капіталізовані нематеріальні активи оцінюють за найменшою з двох величин - собівартістю або чистою вартістю можливої реалізації. Вони повинні бути амортизовані протягом терміну корисної експлуатації, як правило, з використанням рівномірного методу. Облікову вартість нематеріальних активів необхідно періодично переглядати, якщо їх реальна вартість знижується. На практиці нематеріальні активи, створені на самому підприємстві, капіталізують рідко, а в більшості компаній (особливо на

великих хімічних і фармацевтичних фірмах) витрати на розробки списуються в міру їх виникнення.

Із міжнародної практики обліку нематеріальних активів у нас найменш всього розповсюджений термін «ціна фірми» або «гудвіл», який в основному означає добру репутацію фірми. З точки зору бухгалтерського обліку, гудвіл це різниця між ринковою вартістю підприємства як цілісного майнового комплексу та його балансовою вартістю, яка утворилася у зв'язку з можливістю отримання вищого рівня прибутку за рахунок використання більш ефективної системи управління, домінуючої позиції на товарному ринку, застосування нових технологій тощо.

З викладеного вище можна дійти висновку, що між вартістю підприємства та чистою вартістю його майна завжди існує різниця, яка і є гудвілом. Вона може бути позитивною або негативною.

В міжнародній практиці бухгалтерського обліку питання відображення гудвілу є достатньо суперечливим. Методологія, яка рекомендується для оцінки та організації обліку цього специфічного виду нематеріальних активів, відображена в МСБО 22 «Об'єднання компаній» та МСБО 38 «Нематеріальні активи».

Так, МСБО 38 визначає, що гудвіл надійно працюючої компанії з налагодженими партнерськими зв'язками, збутом продукції не є ідентифікованим ресурсом, який може бути відображений в бухгалтерському балансі. Разом з тим в стандарті визнається факт появи ділової репутації при об'єднанні компаній, тобто при купівлі фірм та здійсненні платежів, які перевищують їх балансову вартість і навіть ринкову вартість в очікуванні майбутніх економічних вигід [57, С.86].

Згідно з п. 10 МСБО 38 гудвіл, що виникає при об'єднанні компаній (зокрема при придбанні), відображає платіж, здійснений покупцем в очікуванні майбутніх економічних вигід. Майбутні економічні вигоди можуть бути результатом поєднання придбаних активів, якщо їх можна ідентифікувати, або

результатом активів, які самі не відповідають критеріям визнання у фінансових звітах, але за які покупець готовий здійснити платіж при придбанні.

Відповідно до п. 43 МСБО 22 «Об'єднання компаній» яке містить досить детальні пояснення щодо гудвілу, що, на жаль, не характерно для нашого П(С)БО 19, гудвіл відображається за собівартістю за вирахуванням будь-якої накопиченої амортизації та будь-яких накопичених збитків без зменшення корисності.

За кордоном склалися три підходи до визначення вартості гудвілу:

- 1) оцінка репутації фірми;
- 2) поточна дисконтована оцінка (різниця між очікуваним майбутнім прибутком і нормативним (галузевим) прибутком від усіх активів фірми, крім гудвілу);,
- 3) залишкова вартість, тобто перевищення вартості підприємства в цілому (як діючого бізнесу) над сукупністю оцінок його чистих активів.

Методологія розрахунку позитивного гудвілу, рекомендована в МСБО 22, виходить з визначення різниці між купівельною ціною (інвестиціями) та оціночною вартістю придбаних активів та зобов'язань на дату здійснення угоди.

В МСБО 22 розглядається і інший варіант визначення ділової репутації, який може мати місце при збільшенні величини активів та зниженні величини зобов'язань компанії. Інакше кажучи, негативна ділова репутація може бути наслідком перевищення реальної вартості придбаних ідентифікованих активів та зобов'язань над витратами при придбанні компанії. В стандарті чітко сформульовано думку про те, що негативна ділова репутація зменшує активи компанії, а у звіті про прибутки та збитки розглядається як дохід.

Виходячи з визначення ділової репутації, в МСБО 22 рекомендовано розрахунок даного показника здійснювати в такій послідовності.

1. Фіксується сума інвестицій в придбання компанії (фірми), включаючи оплату послуг консультантів, брокерів тощо.
2. Визначається за балансом величина нетто-активів, яка відображає

їх реальну оцінку.

3. Розраховується сума різниці між коштами, які інвестуються, та балансовою вартістю нетто-активів.
4. Здійснюється переоцінка майна та зобов'язань компанії, яка придбається за ринковою ціною (на дату переоцінки).
5. Уточнюється сума різниці (п. 3) з врахуванням переоцінки активів та зобов'язань.
6. Визначається величина гудвілу при придбанні компанії.

Згідно з МСБО 22 негативний гудвіл відображається в обліку наступним чином:

а) тією мірою, якою він пов'язаний з очікуванням майбутніх збитків та витрат, які зазначаються у плані придбання покупця і можуть бути достовірно оцінені, однак не відображають зобов'язання, що мають бути ідентифіковані на дату придбання; цю частину негативного гудвілу слід визнавати як прибуток, або

б) якщо майбутні ідентифіковані збитки та витрати не визначаються в очікуваному періоді, негативний гудвіл слід визнавати як прибуток наступним чином:

- суму негативного гудвілу, яка не перевищує справедливої вартості немонетарних ідентифікованих активів, слід визнавати як прибуток на систематичній основі протягом решти середньозваженого строку корисної експлуатації придбаних ідентифікованих активів, що підлягають амортизації;
- суму негативного гудвілу, яка перевищує справедливу вартість придбаних і немонетарних активів, слід визнавати одразу як прибуток.

Відповідно до ЗПБО США проблему негативного гудвілу може бути вирішено шляхом розподілу сукупної чистої вартості фірми за ідентифікованими активами так, щоб їх оцінка були знижена (доведена до ринкової), і тоді негативний гудвіл буде відхилено. Такий підхід викладений в

стандартах фінансового обліку США, сутність якого полягає в тому, що якщо оцінка придбаної фірми нижча суми ринкових цін її активів чи оцінка активів цієї фірми нижча кредиторської заборгованості, то від'ємну різницю слід віднести на зниження вартості необоротних активів до нуля, а різницю слід показати як негативний гудвіл [12, С.320].

Комітет з бухгалтерських стандартів Великобританії бухгалтерського обліку вважає, що негативний гудвіл - це просто дзеркальне відображення позитивного гудвілу і є нематеріальним активом, названим «несприятливе розміщення». Ідентифіковані активи не повинні уцінюватися з метою елімінування негативного гудвілу, оскільки їх оцінкою виступає ринкова ціна.

Відповідно до МСБО 22 гудвіл підприємства підлягає амортизації протягом строку його корисного використання. При цьому вибір методу нарахування амортизації визначається самим підприємством з врахуванням передбачуваного надходження майбутніх економічних вигод чи з обліком рівномірного (прямолінійного) відшкодування вартості цього активу.

В різних країнах питання списання гудвілу вирішується по різному(табл.2.13).

Найголовнішими факторами, що визначають строк корисної дії гудвілу, є передбачувані строки існування придбаної компанії, галузі діяльності, аналогічні строки в однотипових компаніях, інформація про кон'юнктуру попиту і пропозиції на продукцію компанії, конкурентноздатність тощо. Очевидно, що визначення таких строків досить складне, але в рекомендаціях МСБО 22 строк корисного використання гудвілу не може перевищувати 20 років з моменту прийняття на облік.

В Німеччині гудвіл, що виникає при консолідації, може або списуватись одразу за рахунок капітальних резервів (що у нас не допускається), або амортизуватися протягом ряду років, коли він, як передбачається, буде приносити прибуток (допустимі строки - до 40 років, але частіше за все - 15, тому що такий строк встановлений в податковому законодавстві для амортизації гудвілу окремих компаній. Негативний гудвіл трактується як

кредиторська заборгованість, списання якої можливе лише за певних обставин, наприклад, при отриманні прибутку від перепродажу підприємства або при настанні події, яку очікували раніше, з врахуванням якої призначалася ціна купівлі.

Таблиця 2.13

Способи списання гудвілу в різних країнах

№ з/п	Способи списання гудвілу	Характеристика .
1	Обліковується як актив і амортизується протягом корисного терміну використання	Такий підхід використовують, наприклад, в США, він встановлений також Директивами ЄС. Період списання необмежений терміном 40 років (США) і 5 років (ЄС). Вважається, що при даному підході дотримується принцип відповідності доходів і витрат, так як витрати на придбання гудвілу співставляються з доходами, які він приносить в наступні роки. Крім того, так як на нього витрачені гроші і він може бути проданий, то логічне трактування гудвілу як активу
2	Одразу списується при придбанні за рахунок Власного капіталу чи прибутку	Такий підхід дозволено у Великобританії (поряд з попереднім). Вважається, що, згідно з принципом обачності, гудвіл не може вважатися активом, оскільки знаходиться поза контролем менеджменту, при ліквідації компанії вона нічого не коштує, а період корисного життя визначити практично неможливо
3	Обліковується як "постійний" актив, не амортизується, списується лише при очевидній та суттєвій втраті вартості	Вважається, що придбаний гудвіл не втрачає вартості, адже при нормальному управлінні діяльності підприємства повинен підтримуватися на відповідному рівні. Ліквідаційна вартість гудвілу (при наступному продажу) відповідно буде дорівнювати його початковій вартості, а відповідно, база для розрахунку амортизації відсутня. Крім того, витрати з підтримання бізнесу в доброму стані вже віднесені на витрати, а якщо гудвіл буде амортизуватися, то це призведе до подвійного рахунку
4	Обліковується дебетовий залишок (контр-рахунок) до власного капіталу	Вважається, що гудвіл не є активом у звичайному розумінні, не має об'єктивної вартості, і такий підхід дозволяє, з одного боку, відобразити його специфіку, а з іншого - дає можливість користувачу самостійно трактувати поняття "гудвіл"

В Швейцарії допускаються обидва варіанти обліку гудвілу: капіталізація, або, що зустрічається частіше, зменшення одного з резервів. Як і в інших європейських країнах, більшість компаній тривалий час надавали перевагу другому варіанту, щоб уникнути зменшення доходів в наступні роки через

амортизацію гудвілу. Але в останні роки компанії, акції яких котируються на біржі, під впливом міжнародних стандартів почали капіталізувати гудвіл. Якщо гудвіл відображається в складі активів, він амортизується протягом терміну корисного використання - від 5 до 40 років.

Аналіз звітності британських компаній показує, що в бухгалтерській практиці негайне списання гудвілу домінує в порівнянні з процедурою нарахування амортизації. Це, як правило, пояснюється тим, що негайне списання за рахунок резервів не впливає на звіт про прибутки та збитки (за британськими обліковими правилами), тобто не має впливу на значення прибутку до оподаткування. В американській практиці прийнято капіталізувати придбаний гудвіл з наступною амортизацією.

В обліковій політиці підприємства повинні відображатися прийняті ним період та метод нарахування амортизації за даним видом нематеріальних активів, які необхідно коригувати у випадку їх зміни. В практиці окремих зарубіжних країн використовується спосіб списання гудвілу відразу після придбання компанії, що позбавляє цю компанію необхідності нарахування залишкової вартості даної статті балансу та збитків від її знецінення. Окрім складностей, які виникають при оцінці первісної вартості гудвілу, також існують проблеми обліку цього виду нематеріальних активів.

Таким чином можна зробити висновок, що зарубіжна практика має широкий арсенал прийомів щодо обліку нематеріальних активів. У вітчизняну практику було б доцільним впровадити деякі методики, особливо ті, що стосуються обліку гудвілу.

В стандартах США, зокрема, в SFAS 141R «Придбання бізнесу» з доповненнями, які зроблені в 2008 році, гудвіл представляє собою різницю між справедливою вартістю компанії в цілому і справедливою вартістю всіх чистих активів (активів за мінусом зобов'язань), ідентифікованих і оцінюваних на момент купівлі бізнесу.

Таким чином, якщо визначати гудвіл за цими документами, то ми отримаємо різні величини. Крім того, ми вважаємо, що гудвіл визначається тут

лише в загальному вигляді як економічна категорія, але як показник фінансового менеджменту або бухгалтерського обліку потребує значних уточнень.

Як видно із визначення, гудвіл виникає тільки в момент придбання частки в капіталі компанії або в результаті об'єднання бізнесу. Гудвіл трактується як необоротний актив з невизначеним терміном дії, оскільки він характеризує майбутні економічні вигоди, що отримуються від активів, які не можуть бути роздільно ідентифіковані і визнані на момент придбання бізнесу.

Отже, важливим моментом є визнання того факту, що саме об'єднання активів може дати синергетичний ефект у вигляді гудвілу.

С. Хендриксен і М. Ван Бреда вважають, що гудвіл визначається як переплата за активи придбаного підприємства і хоча цей надлишок виплаченої суми над вартістю чистих активів і може називатись гудвілом, він несе на собі лише деякі ознаки нематеріального активу, оскільки, по-суті, це є нерозподіленою частиною вартості активів придбаного підприємства. Це є спірною тезою, бо, наприклад, такі активи, як основні засоби навряд чи мають пряме відношення до клієнтської бази підприємства, тому навряд чи доцільно переваги цих зв'язків переносити на вартість обладнання [99, С. 399].

Гудвіл необхідно оцінювати в таких ситуаціях: придбання(продажа) бізнесу, злиття та поглинання, прийняття рішень в сфері управління вартістю компанії.

Багато зарубіжних компаній, які приймали участь в останні роки у великих об'єднаннях або поглинаннях сьогодні вимушені переоцінювати гудвіл, так як ціна таких угод є надто високою. Медіа холдинг AOL Time Warner вже заявив про списання 54 млрд. долл. США для відображення зниження своєї ринкової вартості. В багато чому, це виникло через помилкову оцінку вартості гудвілу(побудованих на завищених прогностичних показниках доходів) при злитті компаній. Інші великі корпорації заявили, що збираються переоцінити гудвіл, так, зокрема, Vivendi Universal від 12,3 до 13,2 млрд. долл США, Qwest від 20 до 30 млрд. долл. США та інші. Спеціалісти порахували, що

після завершення цих процесів більше 100 млрд. долл. США у вартості активів просто зникнуть[6,С.110].

Висновки до розділу 2.

1. Після зарахування нематеріальних активів на баланс підприємство має право обрати один із двох альтернативних способів обліку, які коротко можна охарактеризувати наступним чином:

- модель обліку за первісною вартістю, яка передбачає оцінку нематеріальних активів за первісною вартістю з відрахуванням накопиченої амортизації і збитків від знецінення;

- модель переоцінки, яка передбачає відображення нематеріального активу після первісного визнання за переоціненою вартістю, яка являє собою його справедливую вартість на дату переоцінки за вирахуванням подальшої накопиченої амортизації та наступних накопичених збитків від знецінення.

2. Необхідність переоцінки нематеріальних активів спричинена швидким розвитком технологій та збільшенням частки підприємства на ринку, що здатне призвести як до абсолютного знецінення, так і до значного зростання показника їхньої справедливої вартості.

Нами пропонується створити на підприємствах окремий центр відповідальності за переоцінку нематеріальних активів, основною функцією якого згідно з нашим дослідженням повинно бути забезпечення результативності та об'єктивності процесу переоцінки нематеріальних активів. Ми вважаємо, що таким центром відповідальності за проведення переоцінки нематеріальних активів може бути Комісія з переоцінки нематеріальних активів. Процес переоцінки повинен включати такі етапи:

Етап 1. Інформаційно-аналітичне забезпечення для переоцінки нематеріальних активів (ідентифікація та характеристика нематеріального активу, визначення терміну корисного використання нематеріального активу, аналіз найкращого і найефективнішого використання нематеріального активу)

Етап 2. Техніко-економічні розрахунки вартості нематеріального активу (застосування методів ринкового підходу до оцінки нематеріальних активів,

застосування методів дохідного підходу до оцінки нематеріальних активів, застосування методів витратного підходу до оцінки нематеріальних активів)

Етап 3 Формування звіту про переоцінку нематеріального активу (синтез отриманих показників вартості нематеріального активу в межах окремих підходів, методів, вплив непередбачуваних та обмежуючих умов, висновок про справедливу вартість нематеріального активу, що підлягав переоцінці).

3. Нами пропонується на кожному підприємстві, яке займається НДДКР або впроваджує їх результати, окремим пунктом внести в Наказ про облікову політику методику групування витрат на НДДКР з прив'язкою до етапів та фаз наукової та інноваційної діяльності.

На нашу думку витрати на НДДКР в будь-якому випадку необхідно спочатку обліковувати на рахунку 15 «Капітальні інвестиції» і відкрити для цієї мети субрахунок «Здійснення науково-дослідної та дослідно-конструкторської діяльності». Для оцінки результатів такої діяльності необхідно створити спеціальну комісію, яка повинна була б давати свої висновки за кожним з розглянутих фаз та етапів. Позитивний висновок давав би змогу продовжувати капіталізацію витрат і здійснювати їх облік на наступному етапі аж до створення одного з об'єктів промислової власності. Негативний висновок був би сигналом до списання таких витрат на витрати підприємства. Проте у випадку накопичення значної суми в обліковій політиці необхідно передбачити методи рівномірного списання витрат на НДДКР на загальну суму виробничих витрат.

РОЗДІЛ 3

МЕТОДИКА АНАЛІЗУ І АУДИТУ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ ТА ПІДХОДИ ДО УПРАВЛІННЯ ЇХ ВЕЛИЧИНОЮ

3.1. Методика аналізу нематеріальних активів

Нематеріальні активи - це економічна форма засобів праці в системі виробничих відносин. Підвищення ефективності використання нематеріальних активів має велике економічне значення. Збільшення їх віддачі приводить до збільшення обсягу продукції без додаткових інвестицій, і являє собою інтенсивний фактор розвитку економіки. Тому це є важливим напрямком аналізу господарської діяльності підприємства.

Питома вага їх у майні підприємства в даний час на вітчизняних підприємствах дуже низька, і нема можливості провести порівняння з аналогічними документами підприємств у країнах з розвинутою економікою. Тому практичний досвід організації обліково-аналітичного забезпечення управління нематеріальними активами ще недостатній і не дає змоги провести глибокі узагальнення і дати корисні рекомендації.

Основними завданнями аналізу використання нематеріальних активів є: - аналіз обсягу і динаміки нематеріальних активів; - аналіз структури і стану нематеріальних активів за видами, термінами використання і правової захищеності; - аналіз дохідності (рентабельності) і фондівіддачі нематеріальних активів; - аналіз ліквідності нематеріальних активів і рівня ризику вкладення капіталу в нематеріальні активи. Для аналізу нематеріальних активів розробляють систему економічних показників, що характеризують статику (стан) і динаміку (рух) об'єкта, який вивчають. Особливе значення для аналізу мають показники ефективності використання нематеріальних об'єктів, що відображають рівень їх впливу на фінансовий стан і фінансові результати діяльності підприємства.

Інформаційними джерелами для проведення аналізу нематеріальних активів підприємства виступають бухгалтерський баланс, звіт про фінансові результати.

Враховуючи складність і різноманітність нематеріальних активів, доцільно в аналізі їх наявності і ефективності використання застосовувати систему взаємопов'язаних показників, представлену на рис. 3.1.

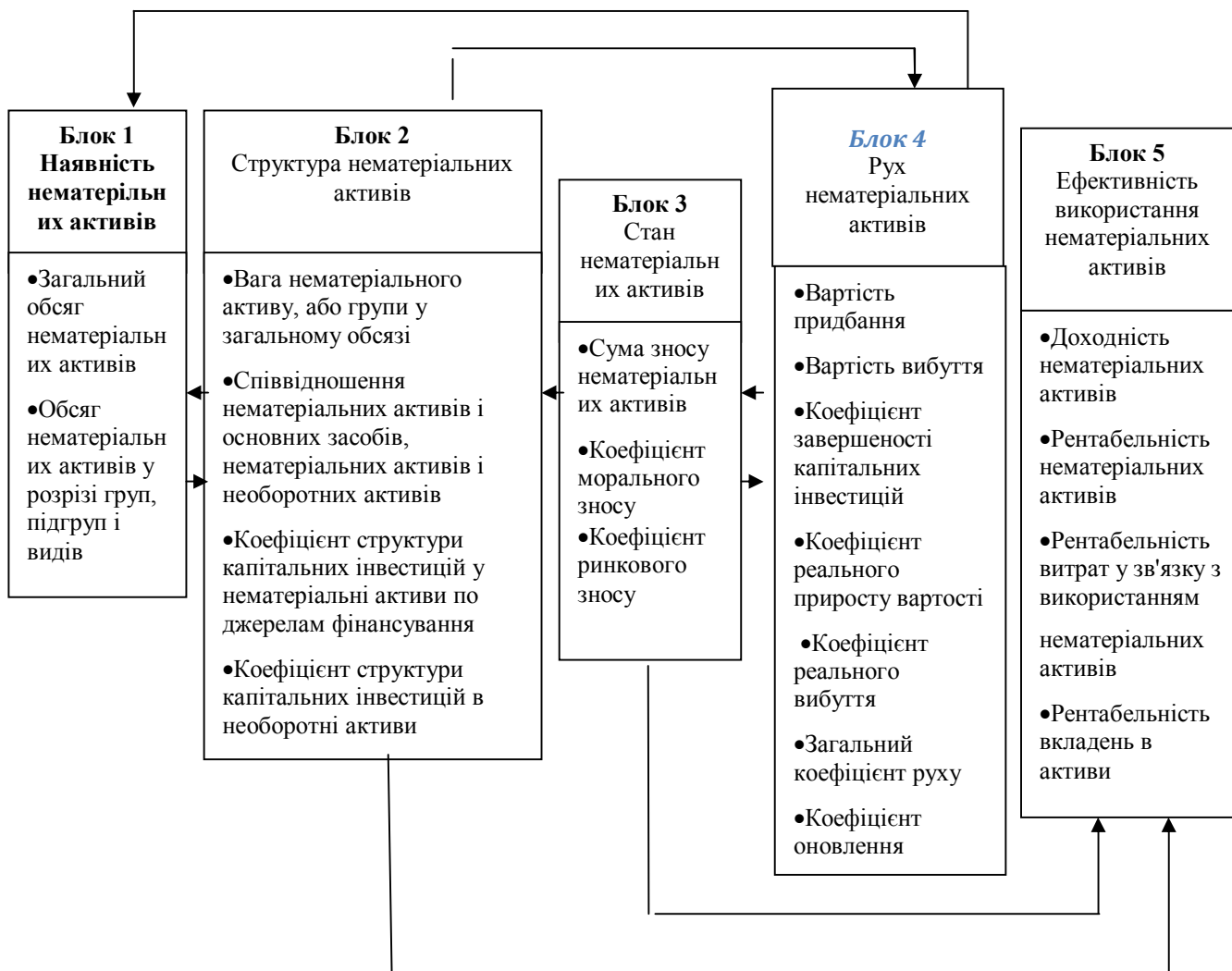


Рис. 3.1. Система взаємопов'язаних показників аналізу нематеріальних активів [49, С.125].

Аналіз нематеріальних активів можна розглядати як складову частину аналізу фінансового (майнового) стану підприємства. Досягнення підприємства сьогодні значною мірою залежать від місця і якості нематеріальних активів. Щоб забезпечити постійність успіхів, необхідно підтримувати і накопичувати

запаси нематеріальних активів на підприємстві. З цією метою необхідно проводити аналіз місця нематеріальних активів у майні підприємства. Для цього на підставі даних балансу підприємства складаємо таблицю 3.1.

Таблиця 3.1.
Аналіз місця нематеріальних активів ТЗОВ «Фасад –Захід» у майні в 2016 році, (тис.грн.)

Показники, грн.	На початок року	На кінець року	Зміна (+/-)	
			Абсолютне	Відносне
1	2	3	4	5
1. Всього майна, в т.ч.	5194	5052	-142	-2,3
2. Основні засоби, необоротні активи, всього:	733	1703	+970	+132,3
В % до вартості майна, з них	14,1	33,7	+19,6	x
- нематеріальні активи(по залишковій вартості)	6	12	+6	+100,0
- в % до основних засобів і необоротних активів	0,8	0,7	-0,1	x
- незавершені капітальні інвестиції	87	24	-63	-72,4
- в % до основних засобів і необоротних активів	11,9	1,4	-10,5	x
- основні засоби	611	1646	+1035	+169,4
- в % до основних засобів і необоротних активів	83,4	96,7	+13,3	x
Інші необоротні активи	29	21	-8	-27,6
- в % до основних засобів і необоротних активів	4,0	1,2	-2,8	x
3. Оборотні (мобільні) засоби, всього:	4461	3349	-1112	-24,9
- в % до вартості майна, з них	85,9	66,3	-19,6	x
- запаси	1485	1895	+410	+27,6
- в % до оборотних засобів	33,2	56,6	+22,8	x
- грошові кошти і короткотермінові цінні папери	6	15	+9	+50,0

Продовження табл.3.1.

1	2	3	4	5
- в % до оборотних засобів	0,1	0,4	0,3	x
- дебіторська заборгованість	2960	1428	-1532	-51,8
- в % до оборотних засобів	66,4	42,7	-23,7	x
- витрати майбутніх періодів	10	10	0	0
- в % до оборотних засобів	0,2	0,3	0,1	x

Аналіз показників, наведених в таблиці 3.1. свідчить, що в цілому вартість активів на підприємстві змінилась в сторону зменшення, проте це були позитивні зміни, оскільки вартість реальних активів збільшилась, а величина дебіторської заборгованості зменшилась. Так, вартість необоротних активів збільшилась порівняно з початком року на 970 тис.грн або на 132,3%. Початкова вартість нематеріальних активів збільшилась порівняно з минулим роком на 6 тис.грн. Був ведений веб-сайт. Проте питома вага їх в складі необоротних активів зменшилась на 0,1%. Для визначення змін у структурі нематеріальних активів за рік необхідно провести горизонтальний та вертикальний аналіз. Для цього на підставі даних бухгалтерського обліку складаємо наступну аналітичну таблицю 3.2.

Таблиця 3.2.

Аналіз складу і структури нематеріальних активів за первісною вартістю на ТзОВ «Фасад-Захід» за 2016 р., тис. грн.

Види нематеріальних активів	На початок року		На кінець року		Відхилення	
	Σ	%	Σ	%	Σ	%
1. Авторські та суміжні з ними права	3	33,3	11	64,7	8	+266,7
2. Інші нематеріальні активи	6	66,7	6	35,3	0	0
Всього немат. активів	9	100	17	100	8	+88,9

Дані таблиці 3.2. свідчать, що за звітний період на ТзОВ «Фасад-Захід» в складі і структурі нематеріальних активів відбулися зміни в складі таких елементів як «Авторські та суміжні права» -на 8 тис.грн (було введено веб-сайт)). В загальному вартість нематеріальних активів зросла на 8 тис.грн.

Важливе значення при проведенні аналізу має також вивчення стану і динаміки нематеріальних активів у звітному періоді. Для цього використовуємо наступні показники:

- 1) коефіцієнт оновлення нематеріальних активів;
- 2) коефіцієнт вибуття нематеріальних активів;
- 3) коефіцієнт зносу нематеріальних активів.[78, С. 67]

Розрахунок коефіцієнтів проводиться за формулами:

$$K_{\text{оновлення}} = \text{НМА}_{\text{н}} / \text{НМА}_{\text{к}}, \quad (3.1)$$

де $\text{НМА}_{\text{н}}$ - вартість нематеріальних активів, що поступили у звітному періоді;

$\text{НМА}_{\text{к}}$ - вартість нематеріальних активів на кінець звітного періоду.

$$K_{\text{вибуття}} = \text{НМА}_{\text{в}} / \text{НМА}_{\text{п}}, \quad (3.2)$$

де $\text{НМА}_{\text{в}}$ - вартість нематеріальних активів, що вибули у звітному періоді;

$\text{НМА}_{\text{п}}$ - вартість нематеріальних активів на початок звітного періоду.

$$\text{Коефіцієнт зносу} = Z_{\text{н}} / \text{НМА}, \quad (3.3)$$

де $Z_{\text{н}}$ - сума зносу нематеріальних активів на кінець звітного періоду;

НМА - початкова вартість нематеріальних активів на кінець звітного періоду.

Приведені вище коефіцієнти аналізуються в динаміці. Для аналізу стану і динаміки нематеріальних активів складаємо таблицю 3.3.

Дані таблиці 3.3.свідчать, що на ТзОВ «Фасад-Захід» коефіцієнт оновлення нематеріальних активів знизився на 0,2 пп. Проте позитивним моментом було відсутність коефіцієнта вибуття. Знизився і коефіцієнт зносу (накопиченої амортизації) нематеріальних активів – на0,02 пп, або на 12,1%. Це в цілому – позитивне явище.

Таблиця 3.3.

**Аналіз стану і динаміки нематеріальних активів на ТзОВ «Фасад-Захід» в
2015- 2016 р.**

Показники, грн.	Минулий рік Тис.грн	Звітний рік Тис.грн	Відхилення	
			Абсолютне Тис.грн	Відносне %
1	2	3	4	5
1. Наявність нематеріальних активів на початок року	3	9	+6	+200,0
2. Поступило за рік нематеріальних активів	6	8	+2	+33,3
3. Вибуло за рік нематеріальних активів	0	0	0	0
4. Наявність нематеріальних активів на кінець року	9	17	+8	+88,9
5. Коефіцієнт оновлення нематеріальних активів	0,67	0,47	-0,2	-29,9
6. Коефіцієнт вибуття нематеріальних активів	0	0	0	0
7. Накопичена амортизація	3	5	+2	+66,7
8. Коефіцієнт зносу нематеріальних активів	0,33	0,29	-0,04	-12,1

Престижність чи значимість нематеріальних об'єктів можна оцінити лише експертним шляхом. Існує багато чинників, що стримують реалізацію виняткових особливостей або властивостей, характерних для цих об'єктів. До таких чинників належать: несвоєчасність винаходу, дорожнеча, обмеження кола споживачів, недостатня правова захищеність.

Тому експерти використовують як основний критерій престижності нематеріальних об'єктів спектр можливого корисного використання їх властивостей на трьох рівнях: міжнародному, загальнонаціональному, галузевому або регіональному. Вкладення капіталу в нематеріальні активи за рівнем ліквідності і ризику можна оцінити за трьома категоріями: високоліквідні, обмежено ліквідні, низьколіквідні. Ця класифікація є відносною. Переважно вкладення капіталу в нематеріальні активи при оцінюванні ліквідності майна підприємства прийнято відносити до

низьколіквідних, тобто їх реалізованість є нижчою за реалізованість основних і обігових активів. Тому при необгрунтованому збільшенні питомої ваги нематеріальних активів у майні підприємства структура балансу погіршується, знижуються показники поточної ліквідності, зменшується фондвіддача позаобігових активів і сповільнюється обіг всього капіталу. Зростання нематеріальних активів, як правило, призводить до зменшення величини власного оборотного капіталу. В результаті погіршуються показники забезпеченості підприємства обіговими коштами. Фінансові недостачі покривають за рахунок позичених і додатково залучених джерел, що створює фінансову напругу і спричиняє труднощі у фінансуванні поточної операційної діяльності підприємства. Нематеріальні активи отримують з метою одержання економічного ефекту від їх використання при виробництві продукції, виконанні робіт, наданні послуг. У більшості випадків нематеріальні активи - вкладення в об'єкти промислового призначення: купівля ліцензії на використання технології виготовлення продукції; витрати на надання технічної допомоги й інженерних послуг з проектування і розташування виробничих потужностей, організації управління технологічними процесами, збуту й обслуговування ліцензованих виробів. Тому ефективність цих вкладень потрібно розглядати з позиції підвищення прибутковості виробництва.

Розрахунок ефективності використання нематеріальних активів пов'язаний з великими труднощами і потребує комплексного підходу. Ефект від придбання підприємством права використання запатентованого виробничого досвіду і знань, а також ноу-хау (незапатентованого досвіду) можна визначити лише за результатами реалізації підприємством продукції, виробленої з використанням ліцензії і ноу-хау. Однак обсяг продаж залежить від багатьох інших чинників (ціни, попиту, якості товару), і виявити дію кожного з них дуже важко.

Ефективність придбання ліцензії і ноу-хау залежить також від розмірів одноразових виплат за них; від термінів фінансування й обсягу капітальних вкладень підприємства у виробничий та інші фонди; поточних витрат,

пов'язаних з виготовленням і збутом ліцензованої продукції. Розрахунок економічного ефекту (E) використання ліцензії і ноу-хау за період T можна розрахувати за формулою:

$$\varepsilon_{\phi} = \sum_{t=0}^T \frac{R_t - S_t}{(1+p)^t}, \quad \text{де} \quad (3.4)$$

T — період використання ліцензії;

R_t - вартісна оцінка результату використання ліцензованої технології у році t;

S_t — витрати, пов'язані з використанням ліцензованої технології у році t;

P — ставка дисконтування (зведення різночасових витрат до порівнянного за часом).

Витрати, пов'язані з використанням ліцензій, складаються з двох частин:

а) патентів за право користування ліцензіями, здійснюваних у формі одноразових або періодичних фіксованих платежів, або платежів у формі відрахувань з прибутку або обсягу реалізації ліцензованої продукції;

б) поточних витрат на виробництво і збут ліцензованої продукції.

Таблиця 3.4

Аналіз ефективності нематеріальних активів

№	Показники	Базовий рік рік 2015 р.	Звітний рік 2016 р.	Відхилення	
				Абсолютне (тис.грн)	Відносне (%)
1	Нематеріальні активи (початкова вартість)	9	17	8	88,9
2.	Чистий дохід від реалізації продукції	9574	9345	-229	- 2,4
3	Чистий прибуток	673	433	-240	-35,7
4	Дохідність нематеріальних активів	1063,8	549,7	-514,1	-48,3
5	Фондовіддача нематеріальних активів	74,8	25,4	-49,4	-66,0

Кінцевий ефект використання нематеріальних активів відображається у загальних результатах господарської діяльності: зниженні витрат на виробництво, зменшенні обсягів збуту продукції, зростанні прибутку, підвищенні платіжності і стійкості фінансового стану. Враховуючи це, основним принципом управління динамікою нематеріальних активів є формула: потрібно збільшувати темпи зростання віддачі капіталу. Інакше кажучи, у динаміці темпи зростання виручки від реалізації продукції або прибутку мають випереджувати темпи зростання нематеріальних активів.

Як видно з табл. 3.4, чистий прибуток у звітному періоді знизився на 240 тис.грн або на 35,7%, знизився і чистий дохід на 229 тис.грн або 2,4%. Проте розрахунки свідчать, що дохідність нематеріальних активів теж знизилась на 48,3%, а фондвіддача на 66,0 %.

В таких умовах важко говорити про прямий взаємозв'язок зміни прибутку із зміною нематеріальних активів, тим більше, що наявні НМА не мають прямого відношення до операційної діяльності підприємства, яка займає найбільшу питому вагу в діяльності.

3.2. Підходи до здійснення аудиту нематеріальних активів та елементів інтелектуального капіталу

Мета аудиту нематеріальних активів - розв'язання конкретної задачі, яка визначається законодавством, системою нормативного регулювання аудиторської діяльності, договірними зобов'язаннями аудитора і клієнта.

При цьому, основна мета аудиторської діяльності - встановлення достовірності даних про нематеріальні активи, представлені в бухгалтерській фінансовій звітності економічних суб'єктів, і відповідності фінансових і господарських операцій з даним видом активів нормативним актам.

Отже, призначення аудиту нематеріальних активів - перевірка фінансових звітів з метою:

- підтвердження достовірності інформації, що міститься про нематеріальні активи, або констатація її невірогідності;
- перевірки повноти, достовірності і точності відображення в обліку і звітності затрат на покупку нематеріальних активів, правильності нарахування амортизації, обліку надходження і вибуття активів за період, що перевіряється;
- контролю за дотриманням законодавства і нормативних документів, регулюючого правила ведення обліку і складання звітності, методології оцінки нематеріальних активів;
- виявлення резервів кращого використання нематеріальних активів [5, С.91].

Основна мета аудиту може доповнюватися зумовленим договором з клієнтом задачами виявлення резервів кращого використання фінансових ресурсів, аналізом правильності обчислення податків, розробкою заходів щодо поліпшення фінансового становища підприємства, оптимізації затрат і результатів діяльності, прибутків і витрат.

Мета процедур оцінки та контролю нематеріальних активів варіює залежно від умов договору на проведення аудиту та етапу, на якому проводяться аналітичні процедури. Запропоновані процедури аналізу структури, динаміки та ефективності використання нематеріальних активів у контексті завдань аудиту подано на рис. 3.2.

Задачі аудитора.

У ході аудиторської перевірки встановлюється правильність відображення в балансі інформації про нематеріальні активи. При цьому визначається чи всі нематеріальні активи відображені в звіті; чи всі документи використані в звіті; наскільки фактична методика оцінки активів відхиляється від прийнятої при визначенні облікової політики підприємства.



Рис. 3.2. Проведення процедур оцінки та контролю використання нематеріальних активів у процесі аудиту.

Для досягнення основної мети, вирішення конкретних задач і підготовки висновку аудиторю необхідно провести оцінку основних критеріїв і вимог, що пред'являються при аудиті нематеріальних активів, а саме:

- 1) загальна прийнятність звітності по нематеріальних активах (чи відповідає звітність загалом всім вимогам, що пред'являються до неї, і чи не містить суперечливої інформації);
- 2) обґрунтованість (чи існують основи для включення в звітність вказаних там сум);
- 3) закінченість (чи включені в звітність всі належні суми чи, зокрема, всі активи, що належать компанії);
- 4) оцінка (чи всі активи правильно оцінені і безпомилково підраховані);

- 5) класифікація (чи є основи відносити суми на ті рахунки бухгалтерського обліку, на яких вони записані);
- 6) розділення (чи віднесені операції, що проводяться незадовго до дати складання балансу або безпосередньо після неї, до того періоду, в якому були проведені);
- 7) акуратність (вартість нематеріальних активів відображена в повній мірі і згідно з чинним законодавством, чи відповідають суми окремих операцій даним, приведеним в книгах і журналах аналітичного обліку, чи правильно вони просумовані, чи відповідають підсумкові суми даним, приведеним в Головній книзі);
- 8) розкриття (чи всі нематеріальні активи класифіковані належним образом і описані, занесені в фінансову звітність і правильно відображені в звітах і додатках до них).

При аудиторській перевірці нематеріальних активів висновки по даних пунктах можуть виглядати таким чином:

- загальна прийнятність звітності - загальна сума нематеріальних активів є прийнятною і, в принципі, відповідає реальним потребам підприємства;
- обґрунтованість - всі нематеріальні активи, відображені в звітності, існують на дату складання балансу;
- закінченість - всі існуючі нематеріальні активи підраховані і внесені в баланс; всі вони є власністю підприємства;
- оцінка - кількість нематеріальних активів в обліку співпадає з тими, що є в наявності; ціни, що використовуються для їх оцінки, правильні;
- період застосування вказаних цін відповідає дійсності;
- класифікація - нематеріальні активи правильно класифіковані;
- розділення - сума активів, що поступили і вибули правильно розділена між двома періодами;
- акуратність - загальні суми в книгах аналітичного обліку товарно-матеріальних запасів відповідають приведеним в Головній книзі;
- розкриття - основні категорії нематеріальних активів, методи їх оцінки

правильно відображені в звітності.

Планування аудиту нематеріальних активів.

Планувати проведення аудиту потрібно на основі попереднього аналізу діяльності підприємства, що перевіряється, оцінки масштабу майбутніх робіт і внутрішнього контролю, що застосовується. Обсяг аудиту визначається відповідно до умов угоди з клієнтом. Аудитор повинен мати достатнє уявлення про всі сторони фінансово-господарської діяльності об'єкта перевірки, про організацію бухгалтерського обліку і внутрішній контроль на підприємстві, щоб адекватно спланувати перевірку і отримати дані, достатні для складання об'єктивного аудиторського висновку.

Аудитор повинен перевірити реальність обмежень підприємства в праві власності на активи, міру надійності гарантій, даних відносно зобов'язань, рівень достовірності умовних активів і зобов'язань, оцінених кількісно, перевірити обґрунтованість прийнятих сум зобов'язань в рахунок майбутніх капітальних затрат.

Перевірка фінансових звітів і правильність ведення бухгалтерського обліку може стати ще більш поглибленою і деталізованою при виявленні помилок і підозрі в шахрайстві.

Необхідно визначити процедури, які потрібно використати в процесі перевірки, а також доцільність залучення до роботи інших аудиторів, експертів і допоміжний персонал і спланувати їх діяльність, отримавши згоду клієнта. Використання роботи інших фахівців не знімає з аудитора відповідальність за аудиторський висновок.

Після проведення підготовчої роботи, необхідно перевірити факт наявності об'єктів нематеріальних активів в документації, в якій цей об'єкт описаний, зображений або іншим образом зафіксований на матеріальних носіях інформації. Головним критерієм на даному етапі аудиту є можливість ідентифікації об'єкта і встановлення факту його наявності в документації підприємства.

Характерною особливістю об'єктів промислової власності є наявність охоронних документів, підтверджуючих права на них: патентів на винаходи і промислові зразки, свідоцтв на корисні моделі, програми ЕОМ, топологій інтегральних і інших мікросхем. Тому наступним етапом аудиту є перевірка дійсності охоронних документів.

Охоронні документи як правило, складаються з офіційних грамот, що видаються відповідними офіційними органами (Комітетом у справах інтелектуальної власності і іншими) і прикладених до грамот описів (зображень) об'єктів промислової власності. При аналізі необхідно перевірити дійсність охоронних документів по об'єкту, по території і по терміну дії охоронного документа.

Перевірка дійсності охоронних документів вимагає участі кваліфікованих фахівців-консультантів, здатних здійснити їх об'єктивну експертизу.

Наступним етапом аудиту є перевірка документів, підтверджуючих права підприємства на дані об'єкти промислової власності. При цьому можливі три основних варіанти появи прав на об'єкти промислової власності:

- об'єкти були створені безпосередньо на підприємстві або на його замовлення (при фінансуванні розробок підприємством) і тому спочатку підприємство володіє правом власності (майновими правами) на дані об'єкти і винятковими правами на їх використання;
- об'єкти були створені на іншому підприємстві, а потім права на них були повністю передані даному підприємству;
- підприємство отримало від інших патентовласників офіційний дозвіл (ліцензію) на право використання об'єктів промислової власності. У цьому випадку необхідна наявність ліцензійних угод (договорів). При цьому ліцензійні договори на використання винаходів, корисних моделей, промислових зразків і товарних знаків підлягають обов'язковій реєстрації в Комітеті у справах інтелектуальної власності і без реєстрації визнаються недійсними. Але ліцензійні договори про передачу майнових прав на топології програми для

ЕОМ або бази даних можуть бути зареєстровані по угоді сторін (тобто вони можуть бути дійсними і без реєстрації).

Основним змістом даного етапу є перевірка дійсності прав підприємства на інтелектуальну власність, обсягу прав підприємства (передається об'єкт у власність підприємства або тільки у тимчасове використання), термінів володіння правами і інших основних договірних умов використання таких об'єктів.

Завершальним етапом аудиту об'єктів нематеріальних активів є підготовка висновку, що містить висновки і пропозиції. Підсумковим документом проведення аудиту може бути довідка про перевірку з прикладеними до неї пропозиціями про необхідні юридичні і бухгалтерські виправлення в документах підприємства.

Таким чином, характерною особливістю аудиту об'єктів нематеріальних активів є експертиза офіційних охоронних документів і аналіз дійсності документів по придбанню майнових прав і прав на використання; ідентифікація об'єкта нематеріальних активів і перевірка факту їх реальної наявності; перевірка наявності і дійсності охоронних документів "по об'єкту", "термінах охорони" і "території дії охоронних документів"; аналіз документів, підтверджуючих права підприємства на об'єкти промислової власності, аналіз вартісних документів, аналіз документів бухгалтерського обліку об'єктів нематеріальних активів; формулювання висновків про стан юридичного оформлення і обліку об'єктів нематеріальних активів і пропозицій по виправленню виявлених недоліків.

При аудиті таких об'єктів інтелектуальної власності, як права на літературні, художні і наукові твори, а також всі інші права, що стосуються інтелектуальної діяльності у виробничій, науковій, літературній і художній областях, треба пересвідчитися в наявності акту прийому-передачі, підтверджуючого факт отримання підприємством даного об'єкта інтелектуальної власності, в правильному визначенні їх вартості.

У ході аудиторської перевірки аудитор виконує певні процедури для отримання гарантії того, що дані звітності не спотворені, однак деякі спотворення звітності можуть залишитися непоміченими.

Будь-яка підозра аудитора про можливе шахрайство або помилку, які можуть привести до матеріальних викривлень звітності, примушує аудитора розширити процедури підтвердження, щоб розсіяти свої сумніви або підтвердити підозри.

Відповідальність за виявлення і обґрунтування визначень шахрайства або помилки несе аудитор. Відповідальність за факт шахрайства або помилки покладається на винних і на керівництво підприємства.

При перевірці повноти і достовірності фінансової звітності аудитор може виявити шахрайство або помилку. Як шахрайство або помилка класифікуються відхилення:

- від чинного законодавства;
- від нормативних актів, що визначають організацію і методологію обліку;
- внаслідок недотримання протягом звітного року прийнятої облікової політики відображення в бухгалтерському обліку окремих господарських операцій і оцінки майна;
- із-за порушення принципу віднесення прибутків і витрат до звітних періодів;
- в результаті недотримання єдності в розмежуванні обліку витрат, що відносяться на витрати виробництва і збуту, в прибуток і спеціальні джерела покриття;
- внаслідок недотримання тотожності даних аналітичного обліку оборотам і залишкам по рахунках синтетичного обліку.

У всіх випадках думка про шахрайство або значну помилку повинна бути доказовою. Коли виникають сумніви з приводу непричетності керівництва підприємства до виявлених порушень, аудитор повинен шукати юридичної поради для використання відповідних законодавчих процедур.

За результатами проведеної аудиторської перевірки нематеріальних активів аудитор повинен скласти звіт і аудиторський висновок.

Таблиця 3.5.

Зарубіжні концепції проведення аудиту ефективності використання нематеріальних активів [11]

Автор концепції	Коротка характеристика
Перша концепція - концепція Е. Брукінг.	Аудит інтелектуального капіталу. Орієнтація не лише на юридично оформлені об'єкти права інтелектуальної власності та відображені в бухгалтерському обліку нематеріальні активи, а також і на інші нематеріальні фактори, які посилюють конкурентні переваги підприємства на ринку та підвищують ринкову вартість підприємства.
Концепція Д. Андріссена та Р. Тіссена.	Особливістю концепції, або як його називають автори, інструментарію «Value Explorer», є орієнтація на підвищення ефективності управління нематеріальними активами в умовах економіки знань або постіндустріальної економіки, яка характеризується тим, що визначальним фактором розвитку підприємств в ній є наявність та ефективне управління його нематеріальними активами. Здійснення контролю ефективності використання нематеріальних активів із використанням концепції «Value Explorer» передбачає проведення п'ятнадцяти етапів/
Третя концепція - концепція С.А. Кузубова.	Дослідником С.А. Кузубовим запропонований авторський підхід до контролю ефективності використання нематеріальних активів, який базується на основі ризико-орієнтованої парадигми бухгалтерського обліку, що передбачає ідентифікацію ділових ризиків підприємства.
Четверта концепція - концепція Ю. Даума.	Запропоновано новий підхід до контролю ефективності використання нематеріальних активів, який базується на використанні інструментів, що базуються на інтелектуальному капіталі. Є певною інтегрованою методикою контролю ефективності використання нематеріальних активів підприємства, оскільки при її розробці автором використані напрацювання попередників в сфері контролю інтелектуального капіталу підприємства та ідеї, закладені у відомі системи управління нематеріальними активами, такими, як "Корпоративна панель індикаторів" (tableau de bord), система взаємовідносин з клієнтами (customer relationship management), "Навігатор Scandia", система фінансової звітності "Abacus".

Слід зазначити, що загалом ідея розробки методики контролю або аудиту ефективності використання всіх невідчутних активів підприємства, що мають інтелектуальну, творчу природу не є новою.

На сьогодні зарубіжними дослідниками запропоновано декілька підходів до контролю ефективності використання різноманітних активів невідчутної інтелектуальної природи в діяльності підприємств, які є значно ширшими у порівнянні із контролем та аудитом нематеріальних активів.

Перша концепція - концепція Е. Брукінг. Достатньо відомим підходом до контролю ефективності використання нематеріальних активів на підприємстві є концепція аудиту інтелектуального капіталу, запропонована американською дослідницею Енні Брукінг.

Безпосередньо під аудитом інтелектуального капіталу автор [11, С. 127] розуміє розгляд нематеріальних активів компанії, їх документальне оформлення фіксування стану на поточний момент, і, якщо це можливо, проведення розрахунку їх вартості. Також аналізується освіта працівників підприємства, проводяться різноманітні тести для виявлення потенціалу кожного працівника стосовно можливості отримання від нього підприємством економічних вигод в майбутньому.

Визначальною особливістю цієї концепції є орієнтація не лише на юридично оформлені об'єкти права інтелектуальної власності та відображені в бухгалтерському обліку нематеріальні активи, а також і на інші нематеріальні фактори, які посилюють конкурентні переваги підприємства на ринку та підвищують ринкову вартість підприємства. Слід зауважити, що те поняття «нематеріальні активи», яке використовується автором в роботі, є значно ширше від конвенційного поняття, використовуваного в американських облікових стандартах.

Реалізація концепції «Аудиту інтелектуального капіталу» Е. Брукінг передбачає виконання наступних етапів:

- опис можливих перетворень, цілей, поля діяльності і обмежень. Цей етап передбачає встановлення бажаного стану, якого прагне досягти підприємство у

майбутньому, наприклад, створення служби корпоративного навчання працівників, підготовка до реорганізації підприємства, встановлення потреби додаткового придбання нематеріальних активів тощо;

- встановлення оптимальних параметрів активів, тобто базових характеристик конкретного активу, які визначають його здатність забезпечувати одержання економічних вигод підприємством. Наприклад, для торгової марки, яка має відповідну бухгалтерську оцінку за доходним підходом - це обсяги реалізації відповідної марочної продукції,

- встановлення параметрам найвищих можливих значень - найоптимальніших значень, досягнення яких є основною метою використання конкретного нематеріального активу в господарській діяльності підприємства;

- вибір методу аудиту - передбачає обрання відповідного методу аудиту (опитування, інтерв'ю, аналіз продаж, аналіз витрат, аналіз конкурентоспроможності, аналіз окупності інвестицій, аналіз платежів тощо) для окремих параметрів нематеріального активу. Також до цього етапу відноситься обрання методу оцінки для конкретного нематеріального активу, оскільки залежно від його виду (нематеріальні активи за стандартами обліку, інтелектуальний, людський капітал тощо), обрання методу оцінки буде відрізнятися;

- безпосереднє проведення аудиту на основі обраного методу за конкретним нематеріальним активом

- документальне оформлення цінності (здатності приносити економічні вигоди) в базі знань інтелектуального капіталу. Передбачає збереження інформації і знань (тенденцій, взаємозалежності між параметрами, індексів стану інтелектуального капіталу) про нематеріальні активи підприємства в інтелектуальному інформаційному сховищі підприємства. Результатом здійснення останнього етапу є сформування загальної картини інтелектуального капіталу підприємства, сильних і слабких сторін діяльності підприємства, що дозволяє побудувати стратегію його подальшого

удосконалення шляхом підвищення ефективності управління нематеріальними активами підприємства.

Друга концепція - Концепція Д. Андріссена та Р. Тіссена. Іншим підходом до контролю ефективності використання нематеріальних активів на підприємстві є концепція «Value Explorer», розроблена скандинавськими дослідниками Деніелом Андріссеном та Рене Тіссеном.

Особливістю концепції, або як його називають автори, інструментарію «Value Explorer», є орієнтація на підвищення ефективності управління нематеріальними активами в умовах економіки знань або постіндустріальної економіки, яка характеризується тим, що визначальним фактором розвитку підприємств в ній є наявність та ефективне управління його нематеріальними активами.

Здійснення контролю ефективності використання нематеріальних активів із використанням концепції «Value Explorer» передбачає проведення п'ятнадцяти етапів:

1. визначення основи діяльності підприємства. Передбачає збір інформації про ключові нематеріальні активи підприємства - їх роль в позиціонуванні підприємства на ринку, у створенні продуктів та послуг, та в цілому в забезпеченні успішності функціонування підприємства;
2. генерування ідей. Передбачає формулювання пропозицій з удосконалення найважливіших нематеріальних активів (цінні ресурси і придбання, навички і неформалізовані знання, загальні моральні цінності і норми, технології і формалізовані знання, первинні процеси і процеси управління), що використовуються на підприємстві;
3. попереднє визначення ключових сфер компетенції. Передбачає встановлення факторів або унікальної здатності, які є основними перевагами для вашого підприємства у порівнянні з конкурентами, та їх ідентифікація.

4. розподіл та закріплення ключових сфер компетенції за видами нематеріальних активів, що передбачає виявлення окремих нематеріальних активів, які можуть бути встановлені "відповідальними" за окремою компетенцією;
5. перевірка нематеріальних активів на додаткову цінність. Передбачає встановлення можливості окремим нематеріальним активом генерувати додаткову цінність для споживачів;
6. перевірка ролі та значення нематеріальних активів в підвищенні конкурентоздатності підприємства;
7. перевірка потенціалу нематеріальних активів -здатності при використанні нематеріальних активів у майбутньому просувати продукцію на нові ринку, підтримувати належний конкурентний рівень, підвищувати кваліфікацію працівників тощо;
8. перевірка нематеріальних активів на довговічність. Передбачає здійснення аналізу можливості стратегічного аналізу застосування нематеріальних активів на підприємстві;
9. перевірка стійкості нематеріальних активів -передбачає аналіз уразливості окремих нематеріальних активів відповідно до впливу внутрішніх та зовнішніх факторів (охорона об'єктів промислової власності, моніторинг договорів ключових працівників підприємства, управління взаємовідносинами з клієнтами тощо);
10. оцінка впливу на величину валового прибутку ключових компетенцій та "прикріплених" до них нематеріальних активів;
11. розподіл валового прибутку по ключовим сферам компетенції та відповідним нематеріальним активам;
12. визначення та розрахунок потенціалу, тобто розрахунок процентного співвідношення очікуваного росту валового прибутку за рік;
13. оцінка довговічності ключових сфер компетенції, що можуть використовуватись в конкретній сфері діяльності.

14. оцінка стійкості ключової сфери компетенції, що передбачає розрахунок бального коефіцієнта стійкості;
15. розрахунок вартості існуючих ключових сфер компетентності, що передбачає розрахунок показника майбутнього валового прибутку, показника приведеної вартості, показника внутрішньої стійкості, показника загальної вартості нематеріальних активів підприємства по різних сферах компетенції.

Використання концепції «Value Explorer» для здійснення контролю ефективності використання нематеріальних активів дозволяє вирішити такі проблеми:

- встановлення взаємозв'язку між різноманітними показниками використання нематеріальних активів;
- дозволяє розглядати нематеріальні активи підприємства як єдине ціле у взаємозв'язку з ключовими компетенціями підприємства;
- встановлення ролі окремих видів нематеріальних активів в забезпеченні одержання економічних вигод підприємством.

Третя концепція - концепція С.А. Кузубова. С.А. Кузубовим [11, С.219] запропонований авторський підхід до контролю ефективності використання нематеріальних активів, який базується на основі ризико-орієнтованої парадигми бухгалтерського обліку, що передбачає ідентифікацію ділових ризиків підприємства.

Дана концепція називається «Аудит інтелектуальних активів», під яким розуміється процес збору, аналізу і оцінки інформації про економічні дії і події, пов'язані з інтелектуальними активами підприємства, що здійснюється незалежним аудитором (зовнішнім чи внутрішнім), що встановлює рівень їх відповідності певному критерію і призначений для задоволення інформаційних потреб заінтересованих користувачів.

Автор виділяє чотири можливих види аудиту, які реалізовані в концепції, що стосуються безпосередньо нематеріальних активів:

- аудит фінансової звітності, в якій відображається інформація про нематеріальні активи;
- спеціальні аудиторські завдання з фінансового аудиту нематеріальних активів;
- завдання, що надають впевненості відносно нефінансової інформації про нематеріальні активи (нефінансовий аудит);
- узгоджені процедури.

На особливу увагу в запропонованій С.А. Кузубовим концепції заслуговує розгляд сутності та особливості здійснення нефінансового аудиту нематеріальних активів, метою проведення якого є забезпечення зростання довіри можливих користувачів інформації про такі об'єкти, оскільки такий вид аудиту майже не розглядається вітчизняними дослідниками.

В цілому здійснення контролю ефективності використання нематеріальних активів із використанням концепції «Аудит інтелектуальних активів», що базується на застосуванні ризико-орієнтованого підходу передбачає здійснення наступних стадій:

- виявлення ключових нематеріальних активів (оцінка стратегічного значення кожного нематеріального активу для підприємства; оцінка ризику, притаманного кожному нематеріальному активу; відбір ключових нематеріальних активів, що підлягають аудиторській перевірці);
- аналіз ключових нематеріальних активів відповідно до встановлених критеріїв (встановлення відповідних критеріїв; тестування предмету вивчення відносно встановлених критеріїв);
- обговорення результатів завдань, що забезпечують впевненість (підготовка керівників підприємства до дискусії; підтвердження висновків разом з керівництвом підприємства);
- документальне оформлення висновків і висновків, одержаних в результаті збору доказів.

Аналізуючи концепцію ефективності використання нематеріальних активів, запроповану С.А. Кузубовим можна прослідкувати її значну

подібність до підходу, запропонованого Д. Андріссеном та Р. Тіссеном [11, С.219].

Основною її позитивною властивістю, на нашу думку, є те, що автор намагався у своєму підході поєднати сучасні тенденції розвитку аудиту, зокрема, ризико-орієнтований підхід, із специфікою відчутних та невідчутних нематеріальних активів як об'єкта аудиторської перевірки в умовах інтелектуалізації економіки, що дозволило розширити функціональне поле аудиту.

Четверта концепція - концепція Ю. Даума. Німецьким дослідником проф. Ю. Даумом запропоновано новий підхід до контролю ефективності використання нематеріальних активів, який базується на використанні інструментів, що базуються на інтелектуальному капіталі.

Його реалізація передбачає проведення наступних етапів:

- ідентифікація прихованих нематеріальних активів -передбачає розрахунок відмінності між ринковою та балансовою вартістю підприємства, виявлення потенціалу вартості, основою якої є нематеріальні активи, проведення ревізії інтелектуального капіталу, пошук втрачених можливостей перепродажу і оптимізації використання торгових марок, патентів, корисних моделей, промислових зразків тощо;

- використання нематеріальних активів для створення вартості включає пошук оптимального співвідношення між матеріальними та нематеріальними активами підприємства, позбавлення від активів, що не забезпечують створення вартості, проведення моніторингу за збільшенням вартості існуючих нематеріальних активів;

- введення ключових показників для обліку нематеріальних активів - передбачає встановлення показників оцінки інновацій, пов'язаних з нематеріальними активами підприємства, аналіз їх впливу на одержання доходів підприємством, розробка і впровадження процесів управління ефективністю;

-перетворення клієнтів на активи підприємства. На цьому етапі здійснюється класифікація клієнтів, їх позиціонування та оцінка, визначення їх впливу на доходність підприємства, розробка систем забезпечення ефективної взаємодії з клієнтами (CRM);

-оптимізація портфелю інновацій - передбачає здійснення контролю за інвестиціями в дослідження та розробки, встановлення їх місцезнаходження* відносно стадії їх життєвого циклу, а також проведення оцінки таких інновацій;

- перетворення мереж вартості на центри створення вартості - передбачає встановлення місць створення вартості, як певних центрів відповідальності, розробка системи звітності відносно цих центрів та призначення відповідальних по кожному зі створених центрів;

-звітування перед заінтересованими особами про наявні на підприємстві нематеріальні активи, стратегічні альянси, існуючі ризики та невиконані зобов'язання, взаємовідносини з клієнтами тощо.

3.3. Системи управління вартістю нематеріальних активів сучасного підприємства

Управління вартістю нематеріальних активів підприємства - це комбінація окремих аспектів управління персоналом, інноваційного та комунікаційного менеджменту, а також використання нових інформаційних технологій. Управління вартістю нематеріальних активів не є автономною відокремленою ділянкою менеджменту підприємства. Це управління, яке об'єднує дії, пов'язані зі створенням нематеріальних активів, їх кодифікацією, розповсюдженням і використанням. Таку діяльність можна визначити як мистецтво створювати вартість із нематеріальних активів підприємства, як цілеспрямований процес конвертації знань у вартість.

Основна мета управління вартістю нематеріальних активів на підприємстві полягає у трансформації отриманої різними способами і шляхами інформації у цінні, змістовні рекомендації для подальших дій. Тому

важливим аспектом управління вартістю нематеріальних активів підприємства є використання інформаційних технологій, які дозволяють значно розширити ефективність їхньої діяльності, оскільки надають у розпорядження керівників, бухгалтерів, маркетологів, менеджерів організацій усіх рівнів новітні методи обробки та аналізу економічної та соціальної інформації, необхідної для прийняття обґрунтованих та ефективних управлінських рішень.

Управління вартістю нематеріальних активів - це робота з кожним видом інтелектуального капіталу і в той же час з усіма його видами, що забезпечує необхідну комбінацію людського та структурного капіталу. Система управління вартістю НМА на підприємстві не дасть ефекту, якщо корпоративна культура не заохочує співробітників до обміну ідеями та досвідом. Процес впровадження системи управління вартістю нематеріальних активів передбачає зміну організаційної культури підприємства.

В цілому, управляючи вартістю нематеріальних активів, підприємство має можливість:

- 1) створити і закріпити свої конкурентні переваги;
- 2) перетворити підприємство в самоорганізовану систему;
- 3) максимально реалізувати професійні та особистісні якості працівників.

Як зазначають автори монографії [50, С.201], конкурентоспроможність - це здатність суб'єктів ринку змагатися між собою за найбільш автономної діяльності індивідуумів. Обов'язки її членів можуть дублюватися, в команду можуть залучатися співробітники з інших структур підприємства. Автономна команда здатна виконувати безліч функцій, посилюючи роль індивідуумів і переводячи їх на більш високий рівень генерування та обміну знаннями.

Саме по собі управління вартістю нематеріальних активів в умовах революційних змін в економіці прирівнюють до нової функції управління. Розглядаючи функцію як призначення, дію, властивість, а також як смислову, знакову і ціннісну роль речі, можна виділити власне функції управління вартістю НМА (рис. 3.3).

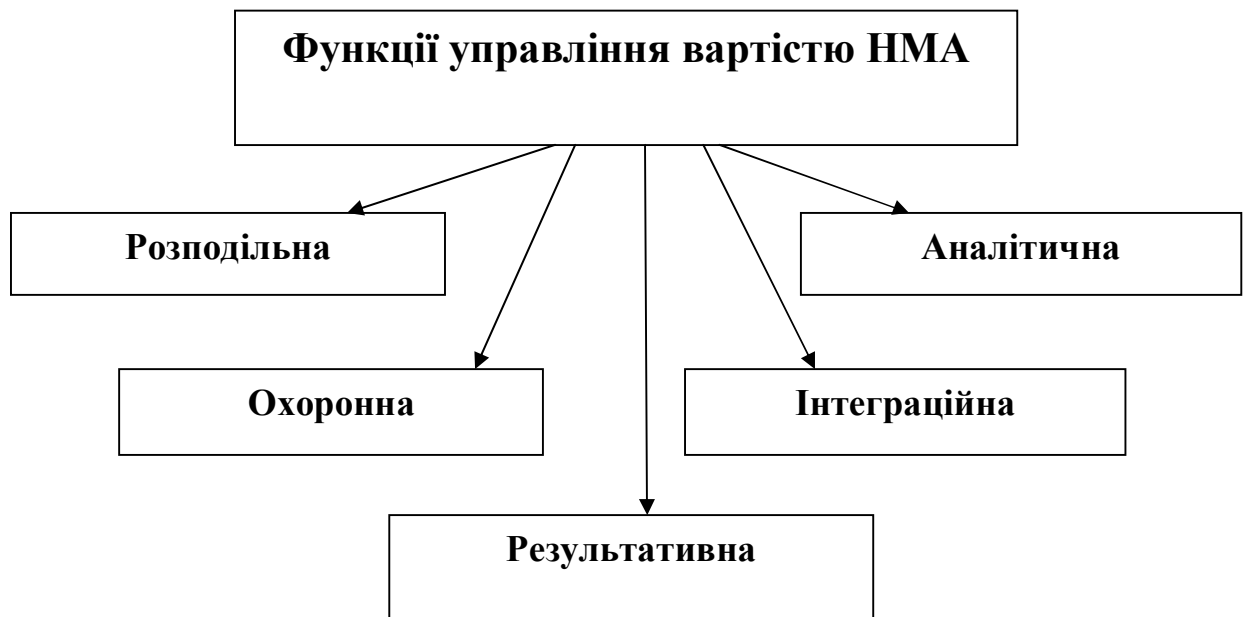


Рис. 3.3. Функції управління вартістю нематеріальних активів

Властивості функцій, розглянутих на рис. 3.3 багатогранні. Згідно з нашим дослідженням, розподільна функція управління вартістю нематеріальних активів безпосередньо пов'язана із системою бухгалтерського обліку нематеріальних активів підприємства. Важливим є упорядкування наявних НМА та забезпечення їхнього об'єктивного розподілення на класи / групи, що дозволить структурувати їх за функціональними і технологічними властивостями, рівнем прибутковості та ефективністю використання, а також об'єктивне відображення в обліку.

Необхідні для підприємства знання можна розділити на такі сегменти:

- знання про покупців - його потреби, погляди, мотивації, купівельну спроможність, лояльність тощо;
- знання про конкурентів - фактори їхнього успіху, стратегічні плани тощо;
- знання про продукт - його місце на ринку, яку цінність для споживача створює цей продукт, хто його купує і чому, розрахунок його собівартості в майбутньому;
- знання про процеси - які сучасні бізнес-процеси використовує

підприємство, які методи управління цими процесами застосовуються, як будуть далі розвиватися технології, чи реальні системні інновації, які можливості крос-функціональної синергії;

- знання про фінанси - поточний стан грошових ресурсів підприємства, як залучити венчурний капітал, як інтегрувати різні фінансові механізми тощо;

- знання про людей - що знають співробітники підприємства, що їх мотивує, наскільки ефективний зворотний зв'язок в організації, які форми навчання приносять найкращі результати.

Структурування за критеріями цінності й області застосування сприяє оперативному поширенню необхідних нематеріальних

Виділяючи охоронну функцію, слід зазначити, що управління вартістю нематеріальних активів повинно забезпечити своєрідний бар'єр для небажаного впливу зовнішнього середовища, нейтралізувати негативний вплив несприятливих для підприємства зовнішніх факторів. Серед основних механізмів охорони нематеріальних активів слід відзначити правовий захист об'єктів інтелектуальної власності (патенти, комерційна таємниця, авторське право), однак підприємство може контролювати НМА й іншим способом у випадку, якщо володіє певними, знаннями або ноу-хау, які не можуть бути доступні загалу. Це стосується, наприклад, бізнес-процесів підприємства, які не можна безпосередньо спостерігати сторонній особі, оскільки вони захищені завдяки неявному компоненту знання.

Реалізація інтеграційної функції управління вартістю НМА обумовлена використанням нових управлінських, маркетингових та ІТ-технологій, а також інноваційною активністю підприємства. В інтеграції нематеріальних активів важливу роль відіграє процес кодифікації, мета якого - забезпечити їхню доступність і зрозумілість широкому колу користувачів (внутрішній складові людського капіталу). Інтеграція НМА пов'язана з мінімізацією ризиків, фіксувати які допомагає єдина інформаційна система підприємства, а також мотивацією співробітників до навчання і

розповсюдження знань.

Реалізація інтеграційної функції допомагає встановити причини втрати цінності нематеріальних активів для підприємства. Це може бути або незатребуваність НМА у відповідний момент, або невідповідність НМА останнім досягненням науки і практики, або відсутність у працівників підприємства мотивації до використання нематеріальних активів. Ця функція вирішує і таку важливу задачу, як виховання довіри між співробітниками, що знаходяться на різних рівнях управління.

Створення нових нематеріальних активів, як зазначає Слободянюк Н.А. може бути забезпечено шляхом:

- спостереження за клієнтами;
- аналізу зворотного зв'язку;
- еталонного тестування;
- дослідження, експериментів тощо.

У межах цієї функції здійснюються систематичні опитування споживачів, формуються бази даних про споживачів і їхні вподобання. Прикладом може служити програми «зв'язок з оператором» таких телекомунікаційних підприємств як КІЇВСТАР та МТС тощо, що дозволяє щорічно обробляється понад 1 млн. телефонних дзвінків від клієнтів. Отримана інформація використовується для удосконалення товарів та обслуговування, стає потужним чинником конкурентоспроможності підприємства та формує чітке розуміння напрямку подальшого руху компанії.

У загальному вигляді управління вартістю нематеріальних активів включає у себе функції по забезпеченню персоналу необхідними знаннями та їх застосування, контролю над їх використанням, а також зберігання і поширення нематеріальних активів у межах підприємства. Управління вартістю нематеріальних активів для кожного підприємства дає можливість:

- швидше відповідати на вимоги клієнтів за допомогою більш ефективних інноваційних рішень і перешкоджати тому, щоб клієнти шукали ці рішення у конкурентів;

- ефективніше впроваджувати інновації і пропонувати їх клієнтам;
- використовувати нематеріальні активи партнерів, здійснюючи спільну технічну, функціональну, галузеву експертизу;
- прискорювати навчання і передачу навичок серед персоналу;
- економити ресурси шляхом повторного використання одного разу знайдених рішень.

У світовій практиці управління вартістю нематеріальних активів підприємства використовуються різноманітні системи та методики, найбільш відомі з яких розглянуто в Додатку В.

Всі перераховані системи - не окремі замкнуті самостійні системи, між якими є чіткі відмінності, а лише відносно самостійні види інформаційних систем, кожна з яких може містити в собі окремі ознаки іншої системи.

Розглянемо функціонування вказаних систем на прикладі системи CRM (Customer Relationship Management).

Потреба в системі управління взаємовідносинами з клієнтами CRM (Customer Relationship Management) визначається фундаментальними тенденціями в світовому бізнесі: загостренням конкуренції, зниженням лояльності клієнтів, повсюдним поширенням Інтернету. Для того, щоб підприємства були ознайомлені зі споживачами їхньої продукції, необхідно збирати інформацію з усіх підрозділів про кожний контакт з клієнтом. Це дозволяє виробити індивідуальну стратегію роботи з кожним клієнтом і побудувати з ним взаємовигідні довгострокові відносини.

Інформаційні системи CRM сприяють формуванню ефективних взаємин з клієнтами, накопичуючи дані про всі контакти з клієнтами і генеруючи на їхній основі достовірні знання про їхню поведінку, шляхи задоволення їхніх потреб, а також найбільш вигідні способи взаємодії з ними. Результати аналізу поведінки клієнтів постійно оновлюються у процесі безперервної обробки даних, які надходять в базу даних підприємства

Як зазначає О. Гапоненко, клієнт є єдиним джерелом прибутку підприємства і основою для його подальшого розвитку. Однак, жорсткі умови

конкуренції нерідко призводять до невдачі в пошуку вигідного клієнта, який би забезпечував більший дохід з меншими залученими витратами. У той же час, як зазначає автор на основі проведеного дослідження, для багатьох видів бізнесу укласти угоду з наявним клієнтом в 5-10 разів легше (отже, дешевше), ніж домогтися цього з новим покупцем. Численні дослідження підтверджують, що збільшення частки постійних покупців на 5% виражається у загальному збільшенні обсягів продажів більш ніж на 25%, що дозволяє зробити висновок, що взаємодія з наявними клієнтами є вигіднішою, ніж залучення нових [50, С.206].

Зібрана і оброблена інформація про клієнта (наприклад, історія його покупок, потреб і переваг) є найважливішою складовою клієнтського капіталу підприємства і в межах системи управління CRM використовується для того, щоб розробити точну специфікацію товарів, комерційну пропозицію, яка з найбільшою ймовірністю буде прийнята клієнтом. Системи клієнтського обслуговування створюються для ведення передпродажних операцій, а також для врегулювання післяпродажних взаємин з клієнтом з метою швидкого та ефективного вирішення його проблем, пов'язаних з оформленням замовлення, постачанням і післяпродажним обслуговуванням. Адже, надаючи своєчасно службам клієнтської підтримки та сервісу докладні сценарії вирішення клієнтських проблем, підприємство може знизити витрати, підвищити почуття задоволення клієнта і його вірність обраному постачальнику, а отже, збільшити свій дохід.

Однією з умов ефективності використання системи CRM є достовірність і актуальність поточної інформації про клієнтів. Це положення обумовлює необхідність підтримки інформаційних масивів, що містять відомості про клієнтів в обновлюваному режимі. Вибір рішення про шляхи і методи взаємодії з клієнтом буде успішним у тому випадку, якщо оцінка його поведінки проведена на підставі актуальної інформації. Впевненість у достовірності інформації визначається якістю діяльності самого підприємства і його працівників.

Застосування CRM систем розглядається як стратегія, спрямована на підвищення вартості підприємства, його нематеріальних активів шляхом залучення, виявлення та утримання прибуткових клієнтів. Постійним стимулом для ефективного використання CRM в процесі управління вартістю НМА є розуміння того, що у клієнтів занадто багато можливостей для вибору, при прийнятті якого нематеріальні фактори впливу часто переважають над ціновими чи матеріальними.

Висновки до розділу 3.

1. Основними завданнями аналізу використання нематеріальних активів є: аналіз обсягу і динаміки нематеріальних активів; аналіз структури і стану нематеріальних активів за видами, термінами використання і правової захищеності; аналіз дохідності (рентабельності) і фондоддачі нематеріальних активів; аналіз ліквідності нематеріальних активів і рівня ризику вкладення капіталу в нематеріальні активи.

2. Призначення аудиту нематеріальних активів - перевірка фінансових звітів з метою: підтвердження достовірності інформації, що міститься про нематеріальні активи, або констатація її невірогідності; перевірки повноти, достовірності і точності відображення в обліку і звітності затрат на покупку нематеріальних активів, правильності нарахування амортизації, обліку надходження і вибуття активів за період, що перевіряється; контролю за дотриманням законодавства і нормативних документів, регулюючого правила ведення обліку і складання звітності, методології оцінки нематеріальних активів; виявлення резервів кращого використання нематеріальних активів.

3. Управління вартістю нематеріальних активів підприємства - це комбінація окремих аспектів управління персоналом, інноваційного та комунікаційного менеджменту, а також використання нових інформаційних технологій. Управління вартістю нематеріальних активів не є автономною відокремленою ділянкою менеджменту підприємства. Це управління, яке об'єднує дії, пов'язані зі створенням нематеріальних активів, їх кодифікацією, розповсюдженням і використанням. Таку діяльність можна визначити як

мистецтво створювати вартість із нематеріальних активів підприємства, як цілеспрямований процес конвертації знань у вартість. В роботі розглянуто різні системи і вважаємо, що найбільшої користі для нашого підприємства принесло би впровадження системи CRM.

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

В результаті проведеного дослідження можна зробити такі висновки:

1. Згідно П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» нематеріальний актив – це немонетарний актив, який не має матеріальної форми, може бути ідентифікований та утримується підприємством з метою використання протягом періоду більше одного року (або одного операційного циклу, якщо він перевищує один рік) для виробництва, торгівлі, в адміністративних цілях чи надання в оренду іншим особам.

До основних характерних рис нематеріальних активів відносяться:

- 1) відсутність матеріально-речовинної (фізичної) структури;
- 2) здатність приносити користь підприємству;
- 3) використання протягом тривалого часу;
- 4) велика міра невизначеності розмірів можливого прибутку від їх використання.

2. Відповідно до чинного законодавства нематеріальні активи умовно можна розділити на дві групи:

I. Об'єкти майнових прав інтелектуальної власності як результат творчої діяльності людини.

II. Інші об'єкти майнових прав, викликані існуванням права власності на майно взагалі.

Відповідно до їх економічної сутності нематеріальні активи можна класифікувати за способом отримання і за групами.

За термінами корисного використання їх поділяють на: функціонуючі (працюючі) та нефункціонуючі (непрацюючі) нематеріальні активи.

За ступенем відчуженості: відчужувані – (мають спроможність цілком передаватися при їхньому продажі, передачі, оренді); невідчужувані (залишаються у власності власника при частковій передачі прав на їхнє використання).

За ступенем впливу на фінансові результати підприємства: об'єкти нематеріальних активів, спроможні приносити прибуток прямо, за рахунок впровадження їх в експлуатацію; об'єкти нематеріальних активів, що опосередковано впливають на фінансові результати.

За ступенем правової захищеності: нематеріальні активи, що захищаються охоронними документами (авторськими правами); нематеріальні активи, що не захищаються охоронними документами (авторськими правами).

За ступенем вкладення індивідуальної праці працівниками даного підприємства: власні, пайові, придбані зі сторони.

За оборотністю (тривалістю використання): поточні; довгострокові.

Чим більше буде класифікаційних ознак на підприємстві, тим більше можливостей у підприємства буде щодо ефективного управління ними.

3. У практиці підприємницької діяльності все частіше виникають проблеми, пов'язані з оцінкою вартості нематеріальних активів. Складність вартісної оцінки нематеріальних активів зумовлена:

1. Різноманітністю об'єктів інтелектуальної власності, кожний з яких за законом має бути оригінальним;
2. Різними способами їхньої появи на підприємстві;
3. Різними формами їхнього практичного використання;
4. Імовірнісним характером отриманих результатів вартісної оцінки.

Для застосування того чи іншого методу оцінки необхідно дотримуватись певних принципів, які можна сформулювати таким чином:

7. *Принцип корисності*, який полягає в тому, що чим більший дохід може принести власнику нематеріальний актив, тим більшою є його вартість.

8. *Принцип очікування*, тобто визначення поточної вартості майбутніх доходів, отриманих від володіння цим активом.

9. *Принцип ефективності придбання*, полягає в тому, що придбання чи створення будь-якого активу є доцільним тільки тоді, коли очікуваний приріст вартості компанії в цілому є вищим, ніж витрати на придбання активу.

10. *Принцип попиту і пропозиції*, який показує взаємозв'язок між потребами покупців в придбанні прав на нематеріальні активи і наявністю можливостей з придбання таких активів.

11. *Принцип відповідності ринковим умовам* - сутність принципу полягає в тому, що нематеріальні активи, які не відповідають ситуації, що склалася на ринку, будуть оцінені нижче середнього.

12. *Принцип залежності від умов зовнішнього середовища*, полягає в тому, що нематеріальні активи повинні переоцінюватись в міру змін ринкових, законодавчих, соціальних, економічних і політичних умов.

Одним з найпрогресивніших методів оцінки є метод дисконтування майбутніх грошових потоків. Його реалізація передбачає: оцінку майбутніх грошових потоків, що становлять чистий прибуток від використання об'єкта інтелектуальної власності і величину амортизації цього об'єкта; визначення ставки дисконтування; розрахунки сумарної поточної вартості майбутніх прибутків; додавання до отриманого результату вартості об'єкта інтелектуальної власності, приведеної до поточного періоду.

4. Дослідження інтелектуального капіталу є одним із самих прогресивних і новітніх при розгляді питання нематеріальних активів. Інтелектуальний капітал – це знання, які можуть бути перетворені в прибуток та оцінені. Таке широке визначення охоплює будь-які технологічні, управлінські та ринкові новини, які можуть бути інновацією, тобто приносити додатковий прибуток. Більшість дослідників та практиків приходять до думки, що на рівні організації інтелектуальний капітал є сума трьох складових:

1. Людський капітал – сукупність знань, навичок, творчих здібностей, а також спроможність власників та наукомістких працівників відповідати

вимогам і задачам компанії.

2. Структурний капітал – програмні засоби ЕОМ, програмне забезпечення, бази даних, організаційна структура, патенти, товарні знаки, а також всілякі організаційні механізми, які забезпечують продуктивність працюючих та функціонування компанії. В свою чергу він складається з організаційного та клієнтського капіталу .

3. Споживчий капітал – майбутні споживачі продукції компанії, її спроможність задовольнити їх запити.

Основою цих трьох складових є людські ресурси – найбільша динамічна компонента спроможності компанії отримувати прибуток тривалий час. Вважається, що людський капітал не може бути власністю компанії, а структурний капітал може бути оформлений у власність і може виступати в якості об'єкту купівлі-продажу. На сьогодні дискусійним є питання відображення складових та інтелектуального капіталу в цілому у фінансовій звітності.

5. Найбільш суперечливою категорією нематеріальних активів є гудвіл. Вважаємо, що гудвіл є нематеріальним активом, невіддільним від самого підприємства, який виникає внаслідок різниці в бухгалтерських та ринкових оцінках не тільки активів , але і бізнесу в цілому. Він проявляється у вигляді синергетичного ефекту від процесів злиття компаній або їх продажу-купівлі (позитивний гудвіл) або визнання на даному етапі збитковості та неефективності бізнесу(негативний гудвіл). Гудвіл є поняттям , ширшим, ніж інтелектуальні ресурси. Однак у вітчизних стандартах гудвіл виключений зі складу нематеріальних активів і обліковується тільки при об'єднанні організацій.

6. Після зарахування нематеріальних активів на баланс підприємство має право обрати один із двох альтернативних способів обліку, які коротко можна охарактеризувати наступним чином:

- модель обліку за первісною вартістю, яка передбачає оцінку нематеріальних активів за первісною вартістю з відрахуванням накопиченої

амортизації і збитків від знецінення;

- модель переоцінки, яка передбачає відображення нематеріального активу після первісного визнання за переоціненою вартістю, яка являє собою його справедливу вартість на дату переоцінки за вирахуванням подальшої накопиченої амортизації та наступних накопичених збитків від знецінення.

Слід зазначити, що в наявних умовах ведення діяльності сучасних вітчизняних підприємств застосування моделі обліку за первісною вартістю, попри те, що є простішою та зручнішою для використання бухгалтерською службою, не може відповідати вимогам користувачів звітності підприємства. Це пов'язано з швидким темпом технологічного розвитку, а також змінною динамікою споживчого попиту, що призводять то до зростання вартості нематеріальних активів, то до їхнього абсолютного знецінення.

У зв'язку з цим, на нашу думку, застосування моделі переоцінки в процесі поточного обліку нематеріальних активів на вітчизняних підприємствах є наявною вимогою часу, а не альтернативною моделлю обліку.

7. Необхідність переоцінки нематеріальних активів спричинена швидким розвитком технологій та збільшенням частки підприємства на ринку, що здатне призвести як до абсолютного знецінення, так і до значного зростання показника їхньої справедливої вартості.

Загальні положення щодо переоцінки нематеріальних активів відображені в П(С)БО 8 «Нематеріальні активи».

Зокрема, зазначено, що підприємство може здійснювати переоцінку за справедливою вартістю на дату балансу тих нематеріальних активів, щодо яких існує активний ринок. У разі переоцінки окремого об'єкта нематеріального активу слід переоцінювати всі інші активи групи, до якої належить цей нематеріальний актив (крім тих, щодо яких не існує активного ринку).

Нами пропонується створити на підприємствах окремий центр відповідальності за переоцінку нематеріальних активів, основною функцією якого згідно з нашим дослідженням повинно бути забезпечення результативності та об'єктивності процесу переоцінки нематеріальних

активів. Ми вважаємо, що таким центром відповідальності за проведення переоцінки нематеріальних активів може бути Комісія з переоцінки нематеріальних активів. Така Комісія повинна створюватися на підставі наказу (розпорядження) власника або уповноваженого органу (посадової особи), який здійснює керівництво підприємством, і окремо розглянута в Наказі про облікову політику. Також, у залежності від цілей підприємства, вона може мати статус постійної або тимчасово діючої Комісії з переоцінки нематеріальних активів.

Процес переоцінки повинен включати такі етапи:

Етап 1. Інформаційно-аналітичне забезпечення для переоцінки нематеріальних активів (ідентифікація та характеристика нематеріального активу, визначення терміну корисного використання нематеріального активу, аналіз найкращого і найефективнішого використання нематеріального активу)

Етап 2. Техніко-економічні розрахунки вартості нематеріального активу (застосування методів ринкового підходу до оцінки нематеріальних активів, застосування методів дохідного підходу до оцінки нематеріальних активів, застосування методів витратного підходу до оцінки нематеріальних активів)

Етап 3 Формування звіту про переоцінку нематеріального активу (синтез отриманих показників вартості нематеріального активу в межах окремих підходів, методів, вплив непередбачуваних та обмежуючих умов, висновок про справедливу вартість нематеріального активу, що підлягав переоцінці)

8. Світові тенденції розвиваються в напрямку зростання витрат приватних компаній на НДДКР і росту числа їх питомої ваги в загальному обсязі фінансування НДДКР. З огляду на такі зміни ускладнюється облік витрат на НДДКР, а також накопичуються суперечності у відображенні результатів здійснення НДДКР в обліковій системі підприємства. Проте, головною проблемою залишається співвідношення процесів обліку витрат на НДДКР і процесів створення нематеріальних активів на підприємстві.

На практиці межі між окремими стадіями процесу проведення наукових досліджень та створення інноваційної продукції є досить умовними. Це значно

ускладнює їх локалізацію і списання. Для вирішення цієї проблеми нами пропонується на кожному підприємстві, яке займається НДДКР або впроваджує їх результати, окремим пунктом внести в Наказ про облікову політику методику групування витрат на НДДКР з прив'язкою до етапів та фаз наукової та інноваційної діяльності.

На нашу думку витрати на НДДКР в будь-якому випадку необхідно спочатку обліковувати на рахунку 15 «Капітальні інвестиції» і відкрити для цієї мети субрахунок «Здійснення науково-дослідної та дослідно-конструкторської діяльності». Для оцінки результатів такої діяльності необхідно створити спеціальну комісію, яка повинна була б давати свої висновки за кожним з розглянутих фаз та етапів. Позитивний висновок давав би змогу продовжувати капіталізацію витрат і здійснювати їх облік на наступному етапі аж до створення одного з об'єктів промислової власності. Негативний висновок був би сигналом до списання таких витрат на витрати підприємства. Проте у випадку накопичення значної суми в обліковій політиці необхідно передбачити методи рівномірного списання витрат на НДДКР на загальну суму виробничих витрат.

9. В загальному розумінні поняття «нематеріальні активи» в різних країнах не відрізняється. Критеріями віднесення до такого виду активів є відсутність матеріальної форми, довгостроковість використання та здатність приносити дохід .

Відмінності ж спостерігаються на рівні складу нематеріальних активів, їх відображення в балансі, визначення терміну використання тощо. Наприклад, в обліку окремих країн, на відміну від українського обліку, до складу нематеріальних активів відносяться організаційні витрати (витрати на створення підприємства, організаційні, на рекламу, випуск акцій тощо).

Так, в США нематеріальні активи, як правило, поділяють на специфічно ідентифіковані нематеріальні активи (наприклад, патенти, авторські права, ліцензії тощо), для яких можуть бути визначені витрати на придбання та термін корисного використання, і нематеріальні активи типу гудвіл, які дають фірмі

певні права та привілеї, але для яких практично неможливо однозначно визначити витрати на придбання та термін корисного використання.

10. Основними завданнями аналізу використання нематеріальних активів є: аналіз обсягу і динаміки нематеріальних активів; аналіз структури і стану нематеріальних активів за видами, термінами використання і правової захищеності; аналіз дохідності (рентабельності) і фондівдачі нематеріальних активів; аналіз ліквідності нематеріальних активів і рівня ризику вкладення капіталу в нематеріальні активи.

Аналіз засвідчив, що в цілому вартість активів на підприємстві змінилась в сторону зменшення, проте це були позитивні зміни, оскільки вартість реальних активів збільшилась, а величина дебіторської заборгованості зменшилась. Так, вартість необоротних активів збільшилась порівняно з початком року на 970 тис.грн або на 132,3%. Початкова вартість нематеріальних активів збільшилась порівняно з минулим роком на 6 тис.грн. Був ведений веб-сайт. Проте питома вага їх в складі необоротних активів зменшилась на 0,1%. На ТзОВ «Фасад-Захід» в складі і структурі нематеріальних активів відбулися зміни в складі таких елементів як «Авторські та суміжні права» на 8 тис.грн (було введено веб-сайт).

На ТзОВ «Фасад-Захід» коефіцієнт оновлення нематеріальних активів знизився на 0,2 пп. Проте позитивним моментом було відсутність коефіцієнта вибуття. Знизився і коефіцієнт зносу (накопиченої амортизації) нематеріальних активів – на 0,02 пп, або на 12,1%. Це в цілому – позитивне явище.

11. Призначення аудиту нематеріальних активів - перевірка фінансових звітів з метою: підтвердження достовірності інформації, що міститься про нематеріальні активи, або констатація її невірогідності; перевірки повноти, достовірності і точності відображення в обліку і звітності затрат на покупку нематеріальних активів, правильності нарахування амортизації, обліку надходження і вибуття активів за період, що перевіряється; контролю за дотриманням законодавства і нормативних документів, регулюючого правила

ведення обліку і складання звітності, методології оцінки нематеріальних активів; виявлення резервів кращого використання нематеріальних активів.

При аудиторській перевірці нематеріальних активів висновки по даних пунктах можуть виглядати таким чином:

- загальна прийнятність звітності - загальна сума нематеріальних активів є прийнятною і, в принципі, відповідає реальним потребам підприємства;

- обґрунтованість - всі нематеріальні активи, відображені в звітності, існують на дату складання балансу;

- закінченість - всі існуючі нематеріальні активи підраховані і внесені в баланс; всі вони є власністю підприємства;

- оцінка - кількість нематеріальних активів в обліку співпадає з тими, що є в наявності; ціни, що використовуються для їх оцінки, правильні;

- період застосування вказаних цін відповідає дійсності;

- класифікація - нематеріальні активи правильно класифіковані;

- розділення - сума активів, що поступили і вибули правильно розділена між двома періодами;

- акуратність - загальні суми в книгах аналітичного обліку товарно-матеріальних запасів відповідають приведеним в Головній книзі;

- розкриття - основні категорії нематеріальних активів, методи їх оцінки правильно відображені в звітності.

В роботі розглянуто чотири концепції аудиту інтелектуального капіталу. Найбільш прийнятною і прогресивною концепцією вважаємо концепцію Д. Андріссена та Р. Тіссена. Особливістю концепції, або як його називають автори, інструментарію «Value Explorer», є орієнтація на підвищення ефективності управління нематеріальними активами в умовах економіки знань або постіндустріальної економіки, яка характеризується тим, що визначальним фактором розвитку підприємств в ній є наявність та ефективне управління його нематеріальними активами.

Здійснення контролю ефективності використання нематеріальних активів із використанням концепції «Value Explorer» передбачає проведення п'ятнадцяти етапів.

Використання концепції «Value Explorer» для здійснення контролю ефективності використання нематеріальних активів дозволяє вирішити такі проблеми:

- встановлення взаємозв'язку між різноманітними показниками використання нематеріальних активів;

- дозволяє розглядати нематеріальні активи підприємства як єдине ціле у взаємозв'язку з ключовими компетенціями підприємства;

- встановлення ролі окремих видів нематеріальних активів в забезпеченні одержання економічних вигод підприємством.

12. Управління вартістю нематеріальних активів підприємства - це комбінація окремих аспектів управління персоналом, інноваційного та комунікаційного менеджменту, а також використання нових інформаційних технологій. Управління вартістю нематеріальних активів не є автономною відокремленою ділянкою менеджменту підприємства. Це управління, яке об'єднує дії, пов'язані зі створенням нематеріальних активів, їх кодифікацією, розповсюдженням і використанням. Таку діяльність можна визначити як мистецтво створювати вартість із нематеріальних активів підприємства, як цілеспрямований процес конвертації знань у вартість. В роботі розглянуто різні системи і вважаємо, що найбільшої користі для нашого підприємства принесло би впровадження системи CRM.

Однією з умов ефективності використання системи CRM є достовірність і актуальність поточної інформації про клієнтів. Це положення обумовлює необхідність підтримки інформаційних масивів, що містять відомості про клієнтів в обновлюваному режимі. Вибір рішення про шляхи і методи взаємодії з клієнтом буде успішним у тому випадку, якщо оцінка його поведінки проведена на підставі актуальної інформації. Впевненість у достовірності інформації визначається якістю діяльності самого підприємства

і його працівників.

Застосування CRM систем розглядається як стратегія, спрямована на підвищення вартості підприємства, його нематеріальних активів шляхом залучення, виявлення та утримання прибуткових клієнтів. Постійним стимулом для ефективного використання CRM в процесі управління вартістю НМА є розуміння того, що у клієнтів занадто багато можливостей для вибору, при прийнятті якого нематеріальні фактори впливу часто переважають над ціновими чи матеріальними.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Александер Дэвид. Международные стандарты финансовой отчетности: от теории к практике / Дэвид Александер, Анне Бриттон, Энн Йориссен; пер. с англ. - М: Вершина, 2005. - 888с.: ил.
2. Андреева Г.І. Економічний аналіз: [Навч.-метод. Посібник] / Г.І. Андреева. - Київ: «Знання», 2008. - 263 с.
3. Антипина О.Н. Диалектика стоимости в постиндустриальном обществе / О.Н. Антипина, В.Л. Иноземцев// Мировая экономика и международные отношения. -2012. - №7. - С. 19-29.
4. Аренс А. Аудит / А.Аренс, Дж.Лоббек., пер. с англ. -М.: Финансы и статистика, 1995. – 560 с.
5. Аудит: [Учебник]/ Под ред. С.В.Малявиной Днепропетровск: ООО «Сегмент», 2006. – 324 с.
6. Багов В.П. Управление интеллектуальным капиталом: Учебн. пособие / В.П. Багов, Е.Н. Селезнев. - М.: ИД Камеро, 2013. - 248 с.
7. Базилевич В.Д. Економічна теорія: політекономія: підручник / За ред. В.Д. Базилевича. - 7ме вид., перероб. і доп. - К.: «Знання», 2008. - 719 с.
8. Білик М. Д. Фінансовий аналіз: навч. посіб. / О. В.Павловська, Н. М.Притуляк, Н. Ю.Невмержицька. – К.: КНЕУ, 2005. – 592 с.

9. Бланк И.А. Основы инвестиционного менеджмента. Т.1./И.А.Бланк. - К.: Эльга-Н, Ника-Центр, 2001. - 536 с. С.409.
10. Бренд [Електронний ресурс]. – Режим доступу: // <http://www.ru.wikipedia.org/wiki>
11. Брукинг Э. Интеллектуальный капитал. / Пер с англ. под ред. Л.Н. Ковалик. - СПб: Питер, 2001. -288 с.
12. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах: [навч. посібник] / Ф.Ф.Бутинець, Л.Л.Горецька.- Житомир: ПП “Рута”, 2002. – 544с.
13. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський фінансовий облік : [підручник] / За ред.Ф.Ф. Бутиця. - 7-ме вид., доп. і перероб. - Житомир : ПП»РУТА», 2006. - 832 с.
14. Бутнік-Сіверський О.Б. Класифікація нематеріальних активів як об'єктів бухгалтерського обліку / О.Б. Бутнік-Сіверський, Л. Федченко // Інтелектуальна власність. — 1999. — № 3— 4. — С. 47—52.
15. Валентинова Т. Документальная сторона нематериальных активов/ Т.Валентинова // Все о бухгалтерском учете. –2015. - № 54. - С. 7 -13.
16. Введение в международные стандарты финансовой отчетности. / Pricewaterhouse Coopers. All rights reserved. Под ред. проф. Л.З. Шнейдмана - М., 1999. - 247 с.
17. Величко О. Регулювання у сфері бухгалтерського обліку та аудиту в ЄС та перспективи адаптації законодавства України / [Величко О., Голов С., Зубілевич С. та ін.] – К. : « АРТ – МЕДІА», 2005. – 584 с.
18. Гладких Т.В. Фінансовий облік: [навч. посіб]/ Т.В. Гладких– К.: Центр навчальної літератури, 2007. – 480 с.
19. Голов С. Ф.Бухгалтерський облік за міжнародними стандартами: приклади та коментарі / Голов С. Ф., Костюченко В. М. – К.: Лібра, 2001. - 840с.
20. Гончарук Я.А. Аудит: [навч. посіб] / Я.А.Гончарук, В.С. Рудницький. – Л.: Світ, 2004.– 292с.
21. Губачова О.М. Облік у зарубіжних країнах: [підручник] / О.М. Губачова, С.І. Мельник. - К.: Центр навчальної літератури, 2008. - 432 с.

22. Гудзь Н.В. Бухгалтерський облік: [навч. посіб.]/ Н.В.Гудзь, П.Н.Денчук, Р.В.Романів. – Тернопіль: ТНЕУ, 2012. – 384 с.
23. Данилевський Ю.А. Аудит: [Учебное пособие]/ Данилевський Ю.А., Шапигузов С.М., Ремизов Н.А., Старовойтова Є.В.. – М.: ИД ФБК – ПРЕСС, 1999. – 544 с.
24. Друкер П. Ф. Энциклопедия менеджмента / П. Друкер ; [пер. с англ.]. - М. : Издательский дом “Вильямс”, 2004. - 432 с.
25. Єршова Е.А. Правовые проблемы продажи бизнеса в странах общего права/ Е.А.Єршова// Законодательство. - 2002. - №3. -С.36-42.
26. Загородній А.Г. Бухгалтерський облік: основи теорії та практики: [підручник]/ А.Г. Загородній, Г.О. Партин, Л.М. Пилипенко. - 2ге вид., перероб. і доп. - К.: «Знання». - 2009. - 422 с.
27. Загроцька Л. Методичні рекомендації щодо перевірки операцій з необоротними активами / Л. Загроцька, С. Кулинич // Фінансовий контроль. - 2012. - №1. - С. 56-61.
28. Задорожний З.В. Деякі особливості обліку та фінансової звітності будівельних організацій/ Задорожний З.В. // Баланс. – 2003. - № 17. – С. 34-38.
29. Задорожний З.В. Проблеми обліку амортизації необоротних активів/ З.В.Задорожний// Наукові запискиТДПУ ім.Гнатюка. - Тернопіль, 2002. - №11. - С.156-158.
30. Зайцева Г.В. Проблемы управления нематериальными активами в целях повышения конкурентоспособности современных организаций [Електронний ресурс]. – *dom-hors.ru/rus/files/arhiv.../9.../zaitseva,%20panina.pdf*
31. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» № 996 – XIV від 16 липня 1999р. [Електронний ресурс].- Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>
32. Закон України «Про авторські та суміжні права» від 23.12.1993 р. [Електронний ресурс].- Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>
33. Закон України «Про охорону прав на винаходи і корисні моделі» від 24.12.1993 р. [Електронний ресурс].- Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>

34. Закон України «Про охорону прав на зазначення походження товарів» 16.06.1999 р. [Електронний ресурс].- Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>

35. Закон України «Про охорону прав на знаки для товарів і послуг» від 25.03.1993 р. [Електронний ресурс].- Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>

36. Закон України «Про охорону прав на промислові зразки» від 15.12.1993 р. [Електронний ресурс].- Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>

37. Значкова О. Зменшення корисності основних засобів та нематеріальних активів / О. Значкова // Вісник Національного банку України. - 2008. - №8. - С. 16-25.

38. Зоріна В.Н. Фінансова звітність підприємств: [Навч. посіб.]/ В.Н.Зоріна, Т.С.Осадча, Г.Г.Зорін; За ред. В.І. Покотилової. — К.: Центр навч. л-ри, 2005. — 200 с.

39. Івахненко В.М. Економічний аналіз: [навчальний посібник]/ В.М.Івахненко, М.І.Горбатов, В.С.Львовчкін - К.: КНЕУ, 1999. — 176с.

40. Інструкція з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно - матеріальних цінностей, грошових коштів, документів та розрахунків. Затверджена наказом Міністерства фінансів України від 11.08.94 № 69 (зі змінами і доповненнями) — [Електронний ресурс]. – Режим доступу : // <http://www.rada.gov.ua>

41. Інтелектуальна власність в Україні: правові засади та практика : [наук.-практ. вид.] : в 4 т. / за заг. ред. О. Д. Святоцького. — Т.4 : Оцінка інтелектуальної власності. / О. Б. Бутнік-Сіверський, О. П. Гавриленко, С. О. Довгий та ін.; [за ред. О. Б. Бутнік-Сіверського, О. Д. Святоцького]. — К. : Видавничий Дім “Ін Юре”, 1999. — 350 с.

42. Кіндрацька Г.І. Економічний аналіз: теорія і практика: [підручник] / І.Г. Кіндрацька, М.С. Білик, за ред.проф А.Г. Загородній. - Вид. 2-ге, перероб. і доп. - Львів: «Магнолія 2006», 2007. - 440 с.

43. Кизо Д. И. Финансовый учет (издание на русском языке) / Кизо Д. И., Вейгант Д. Ж., Уорфилд Т. Д. - John Wiley & Sons, Inc., - 2001. - 557 с.
44. Коробко О. М. Принципи формування фінансової звітності / Коробко О. М. // Науковий вісник Національного аграрного університету. – 2002. – Вип. 58. – С. 257–260.
45. Клименко О.В. Інформаційні системи і технології обліку: [навч. посібник] / О.В. Клименко. - К. ЦУЛ, 2008. - 320 с.
46. Кожанова Є. П. Економічний аналіз: [навч. посібник] / Є.П. Кожанова, І.П. Отенко, Т.М. Серікова, П.М. Куліков. — 3-є вид., допр. і доп. — Х. : ВД «ІНЖЕК», 2009. — 344с
47. Крупка Я.Д. Фінансовий облік : [підручник] / Крупка Я.Д., Задорожний З.В., Микитюк Н.Я. та ін. – Тернопіль: ТНЕУ, 2017. – 451 с.
48. Кулаковська Л.П. Основи аудиту: навч. посіб. [для студ. вищ. закл. освіти]/ Л.П.Кулаковська, Ю.В. Піча. - К.: «Каравела»; Львів: «Новий світ – 2000», 2002. -504с.
49. Куліков П.М.Економічний аналіз: [Навчальний посібник]/ П.М.Куліков, Т.М.Серікова, І.П.Отенко, Є.П.Кожанова.- 3-є вид.- К.: ИНЖЭК, 2009. – 344с.
50. Куцик П.О. Облікова концепція управління вартістю нематеріальних активів підприємства: [монографія]/ П.О.Куцик, І.М.Дрогобицький, З.П.Плиса, Х.І.Скоп. – Львів: Растр-7, 2016. – 268 с.
51. Кушина О. Необоротні активи: класифікаційний алгоритм / О. Кушина // Бухгалтерія. Право. Податки. Консультації. - 2012. - 2 листопада (№44). - С. 11-17.
52. Лев Б. Нематериальные активы: управление, измерение, отчетность / Б. Лев; Пер. с англ. Л.И. Лопатников. - М.: Квинто-Консалтинг, 2003. - 240 с.
53. Лепетан І. М. Нематеріальні активи та інтелектуальний капітал/ І.М.Лепетан // Економіка АПК. – 2016. - № 19. – с. 83 – 87.
54. Малюга Н. М. Наукові дослідження в бухгалтерському обліку: навч. посіб. / За ред. проф. Ф. Ф. Бутинця. - Житомир: ПП "Рута", 2003. - 476 с.

55. Малюга Н.М. Шляхи удосконалення оцінки в бухгалтерському обліку: теорія, практика перспективи: [монографія]/ Н.М.Малюга -Житомир, ЖІТІ, 1998. - 384 с.
56. Міжнародні стандарти фінансової звітності. [Електронний ресурс]. - Режим доступу: // <http://www.minfin.gov.ua>
57. Міжнародні стандарти фінансової звітності. Фінансові інструменти. Звітність та бухгалтерський облік. Керівництво для користувачів щодо офіційного тексту МСБО 32, МСБО 39, та МСФЗ 7 / Перекл. з англ. за ред. С. Ф. Голова /. - К: Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, ПП «Видавництво «Фенікс», 2007. – 584 с.
58. Мултанівська Т. В. Аудит : [навч. посібник] / Т. В. Мултанівська, Т. С. Воїнова, О. О. Вороніна.– Харків : ХНЕУ, 2010.– 336 с.
59. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» Затверджено Наказом Міністерства фінансів України 07.02.2013 № 73. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : // <http://www.rada.gov.ua>
- 60.Нарожний А. П. Економічна сутність нематеріальних активів / А. П. Нарожний // Економіка АПК. — 2009. — № 1. — С. 81—86.
61. Нашкерська Г.В. Фінансовий облік: [навч. посіб]/ Г.В. Нашкерська . – К.: Кондор, 2009. – 503 с.
62. Нидлз Б. Принципы бухгалтерского учета/ Б.Нидлз, Х.Андерсон, Д.Колдуэлл Пер. с англ. / Под ред. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 1993 – 492с.
63. Нищенко Л. П. Порівняльний аналіз міжнародних стандартів фінансової звітності та положень (стандартів) бухгалтерського обліку України / Нищенко Л. П. // Формування ринкових відносин в Україні. – 2006. - № 4 (59). – С. 90-94.
64. Організація бухгалтерського обліку: Підручник / за ред. проф. Ф. Ф. Бутинця. - Житомир: ПП "Рута", 2002. - 592 с.

65. Оценка стоимости предприятия (бизнеса): [учебное пособие]/ Под ред.. Абдулаева Н.А., Колайко Н.А. - М.: Издательство «ЭКМОС», 2000. - 346 с.
66. Оценка бизнеса: [учебник] / Под ред. А.Г.Грязновой, М.А.Федотовой - М.: Финансы и статистика, 1999. - 509 с.
67. Пантелеева В.П. Аудит: [навч. посібник] / В.П. Пантелеева. - К.: Професіонал, 2008. - 400 с.
68. Папінова О. Облік операцій з необоротними активами / О. Папінова // Бібліотека «Баланс». - 2012. - №9. - С. 16-23.
69. Писаренко Ю.В. Особливості облікових підходів до розкриття інформації про нематеріальні активи / Ю. В. Писаренко // Економіка і ринок: облік, аналіз, контроль. — Тернопіль : ТДЕУ, 2005. — № 12. — С. 257—263.
70. Писаренко Ю.В. Теоретичні засади визначення амортизації нематеріальних активів / Ю. В. Писаренко // Економіка : проблеми теорії та практики : [зб. наук. праць]. — Вип. 202. : в 4 т. — Дніпропетровськ : ДНУ, 2005. — Т. III. — С. 787—793.
71. Податковий кодекс України [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://portal.rada.gov.ua>.
72. Попович В. Я. Економічний аналіз діяльності суб'єктів господарювання: Підручник / Попович В. Я. – К.: Знання, 2008. – 630 с.
73. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи» затверджено наказом Міністерства фінансів України від 18.10.99 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : // <http://www.rada.gov.ua>
74. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 28 «Зменшення корисності активів» затверджено наказом Міністерства фінансів України від 24. 12. 2004 р. № 817 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : // <http://www.rada.gov.ua>
75. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні // Закон України від 16.07.1999 р. № 996–XIV зі змінами та доп. [Електронний ресурс]. - Режим доступу:// <http://www.minfin.gov.ua>

76. Про перехід України до загальноприйнятої у міжнародній практиці системи обліку та статистики // Наказ Президента України від 23 травня 1992 р. № 303 [Електронний ресурс]. - Режим доступу: [//http://www.rada.gov.ua](http://www.rada.gov.ua)

77. Предборський В.А. Основи економічної теорії / за ред. В.А. Предборського. - К.: Кондор - 2002. 621 с.

78. Прокопенко І.Ф. Методика і методологія економічного аналізу: [навч. посібник] / І.Ф. Прокопенко, В.І. Гнанін. - К.:ЦУЛ, 2008. - 430 с.

79. Романів Р.В. Оцінка нематеріальних активів та принципи її формування/Р.В.Романів// Сучасні кризові явища в економіці і проблеми облікового, контрольного і аналітичного забезпечення управління підприємством. – Луцьк. – 2012. – С.205-206.

80. [Романів, Р. В. Оцінка компонентів бізнесу: бухгалтерський підхід / Р. В. Романів // Глобальні та національні проблеми економіки. – М. : Миколаївський національний університет ім. В. О. Сухомлинського. – 2015. – № 7. – С. 876-879.](#)

81. Романів Р.В. Проблеми застосування у бухгалтерському обліку оцінки за справедливою вартістю та її вплив на світові економічні процеси / Р.В.Романів// Економічний аналіз: збірник науково-технічних праць кафедри економічного аналізу. -2010. - №6. – С. 314-316.

82. Романів Р.В. Облікові та юридичні аспекти операцій з правами на нерухомість: вітчизняний та зарубіжний досвід / Р.В.Романів //Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. -2013. - №3. – С. 272-279. [Електронний ресурс]. - Режим доступу:<http://eztuir.ztu.edu.ua/123456789/2871>

83. Романив Р.В. Влияние принципа консерватизма на отчетность относительно интеллектуальных ресурсов/ Р.В.Романив // Модернизация экономики и управления.- 2013. – С.309-312.

84. Сопко В. В. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством: [Навч. посібник] / Сопко В. В. — К.: КНЕУ, 2006. — 526 с.

85. Соколов Я. В. Очерки по истории бухгалтерского учета / Соколов Я. В. - М.: Финансы и статистика, 1991. - 367 с.
86. Соловьева О. В. МСФО и ГААП: учет и отчетность / Соловьева О. В. - М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2003. - 328с.
87. Соловьева О.В. Зарубежные стандарты учета и отчетности: [Учеб. пособие]/ О.В.Соловьева — М., 1998. — 189 с.
88. Сук Л.К. Бухгалтерський облік: [навч. посібник] / Л.К. Сук, П.Л. Сук. - 2-ге вид., перероб. і доп. - К.: «Знання», - 507 с.
89. Сурмач А. Порядок інвентаризації необоротних активів / А. Сурмач // Все про бухгалтерський облік. - 2008. - 14 листопада (№106). - С. 39-42.
90. Тарасенко Н.В. Економічний аналіз: [навч. посібник] / Н.В. Тарасенко. - 4-те вид., стереотип. - Львів : «Новий Світ-2000», 2008. - 344 с
91. Тарасенко Н.В. Фінансовий аналіз: [навч. посібник] / Н.В. Тарасенко, І.М. Вагнер. - Л.: Новий світ - 2000, 2009. - 444 с.
92. Теория измерения капитала и прибыли: [монография]/ под общ. ред. проф. Бутынца Ф., проф. Добин М. – Краков: Fundacja Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie, 2010. - 400 с.
93. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік на підприємствах України: [Підручник] / Н.М.Ткаченко - К.:А.С.К, 2005. - 784 с.
94. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність: [підручник] / Н.М. Ткаченко. - 3-тє вид., перероб. і доп. - К.: Алтера, 2008. - 926 с.
95. Універсальний словник-енциклопедія [Електронний ресурс]. - Режим доступу до джерела: <http://slovopedia.org.ua/32/53394/30315.html>
96. Фаріон І. Д. Організація обліку, контролю й аналізу: [Навчальний посібник] / І.Д. Фаріон, І.В. Перемозова. – Тернопіль: Економічна думка, 2007. – 714 с.
97. Фоміна Т.В. Методика проведення аудиту операцій з необоротними активами / Т.В. Фоміна // Формування ринкових відносин в Україні. - 2013. - №6. - С. 76-83.

98. Харитоновна А. Амортизація необоротних активів/ А. Харитоновна // Бібліотека «Баланс». - 2013. - №11. - С. 62-70.
99. Хендриксен Э. С., Ван Бред М. Ф. Теория бухгалтерского учета: Пер. с англ. / Хендриксен Э. С., Ван Бред М. Ф. – М.: Финансы и статистика, 1997. – 576 с.
100. Хомин П.Я. Формування звітності в підсистемах фінансового, управлінського і податкового обліку: [Монографія]/ П.Я.Хомин. — Т.: Екон. думка, 2004. — 288 с.
101. Цал-Цалко Ю.С. Фінансова звітність підприємства та її аналіз: [Навч. посіб.]/ Ю.С.Цал-Цалко 2-ге вид., перероб. і доп. — К.: ЦУЛ, 2002. — 360 с.
102. Цал-Цалко Ю. С. Фінансовий аналіз. Підручник / Цал-Цалко Ю. С. - К.: Центр учбової літератури, 2008.- 566 с.
103. Чернелевський Л.М. Аудит: [навч. посіб.]/ Л.М.Чернелевський, Н.І.Беренда – К.: Міленіум, 2002. – 466с.
104. Чумаченко М. Г. Економічний аналіз : [навч. посіб.] / Чумаченко М. Г. — К. : КНЕУ, 2001. — 540 с.
105. Шеремет А. Д. Анализ и диагностика финансово – хозяйственной деятельности предприятия: Учебник / Шеремет А. Д. - М.: ИНФРА – М, 2009.- 367 с.
106. Юрій С.І. Економічна теорія: політична економія: підручник / за ред. С.І. Юрія. - К.: Кондор, 2009. - 604 с.
107. Энтони Р.Учет: ситуации и примеры/ Р.Энтони, Дж.Рис– М.: Аудит, ЮНИТИ, 1994. – 560 с.
108. Яцишин Н. З. Фінансова звітність підприємств у системі бухгалтерського обліку / Н. З. Яцишин // Економіка і управління. – Київ, 2013. - - № 4. – С. 86-91.
109. Ягупа Е.Г. Развитие теории нематериального капитала региона [Електронний ресурс] - www.e-rej.ru/Articles/2011/Yagupa.pdf