СУЧАСНІ ТЕНДЕНЦІЇ РОЗВИТКУ ОБЛІКУ, КОНТРОЛЮ Й АНАЛІЗУ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ

Монографія

За загальною редакцією
доктора економічних наук, професора
Ф.О.Журавки

Суми 2015

УДК 657.421.3
ББК 65.052.231.1
С 33

Рекомендовано до друку вченою радою Державного вищого навчального закладу «Українська академія банківської справи Національного банку України», протокол від 27.03.2015 № 8.

Рецензенти:
доктор економічних наук, доцент
професор кафедри економіки та бізнес-адміністрування
Сумського державного університету
В.Г.Боронос;
доктор економічних наук, професор
проректор
Державного вищого навчального закладу
«Українська академія банківської справи
Національного банку України»
І.О.Школьник;

доктор економічних наук, доцент
завідувач кафедри бухгалтерського обліку
Сумського національного аграрного університету
О.П.Славкова.

С 33 Сучасні тенденції розвитку обліку, контролю й аналізу нематеріальних активів [Текст] : монографія / за заг. ред. Ф.О.Журавки. – Суми : Ярославна, 2015. – 208 с.

ISBN 000-000-0000-00-0

У монографії представлено теоретичне узагальнення та розвиток окремих елементів обліку, контролю й аналізу нематеріальних активів. Виявлено проблемні аспекти та систематизовано вітчизняний та зарубіжний досвід організації обліку і контролю нематеріальних активів, а також наведено пропозиції по усуненню існуючих недоліків даної облікової ділянки.

Видання рекомендовано для фахівців у галузі обліку й аудиту, для студентів та аспірантів економічних спеціальностей, а також науковців і викладачів вищих навчальних закладів.

УДК 657.421.3
ББК 65.052.231.1

© Журавка Ф.О., 2015
© ТОВ «Ярославна», 2015

ISBN 000-000-0000-00-0

ЗМІСТ

ВСТУП…….. 5

РОЗДІЛ 1. ТЕОРІЯ ТА ПРАКТИКА ФІНАНСОВОГО ТА ПОДАТКОВОГО ОБЛІКУ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ В УМОВАХ КОНВЕРГЕНЦІЇ ОБЛІКОВИХ СИСТЕМ…….. 7

1.1 Бурденко І.М. Теоретичні основи обліку зменшення (відновлення) корисності нематеріальних активів…….. 7

1.2 Овчарова Н.В. Оцінка нематеріальних активів в управлінні вартістю підприємства……. 21

1.3 Винниченко Н.В.Проблеми відображення в обліковій політиці нематеріальних активів…… 36

1.4 Куришко О.О. Податковий облік нематеріальних активів…… 49

1.5 Шипунова О.В. Організація обліку нематеріальних активів в середовищі інформаційної системи…… 55

РОЗДІЛ 2 СТАН ТА ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ ТА ВИКОРИСТАННЯ ОКРЕМИХ ОБ’ЄКТІВ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ……. 76

2.1 Небаба Н. О. Поняття гудвілу та ділової репутації суб’єкта господарювання…… 76

2.2 Гриценко О.І. Торгова марка та торгові знаки як особливий вид нематеріальних активів……. 87

2.3 Серпенінова Ю.С. Програмне забезпечення як специфічний об’єкт обліку…….. 100

2.4 Пластун О.Л. ERP-системи як типовий представник класу нематеріальних активів сучасного підприємства 113

2.5 Коренєва О.Г., Колдовський А.В.Облік нематеріальних активів у банках України: стан та напрями розвитку…… 129

2.6 Кравченко О.В. Облік нематеріальних активів у бюджетних установах…… 145

РОЗДІЛ 3. АКТУАЛЬНІ ПИТАННЯ РОЗВИТКУ КОНТРОЛЮ Й АНАЛІЗУ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ……. 162

3.1 Макаренко І. О. Методика аудиту внутрішньо генерованих нематеріальних активів……. 162

3.2 Скорба О.А. Поняття аудиту ефективності використання нематеріальних активів…… 175

3.3 Журавка Ф.О. Особливості системи управління та контролю за нематеріальними активами підприємства……. 184

3.4 Могиліна Л. А. Статистичне вивчення розвитку нематеріальних активів в Україні…….. 197

ВСТУП

Сучасний стан розвитку вітчизняної та світової економіки характеризується підвищенням рівня інформатизації суспільства, появою нових форм інтелектуальної власності. Інтеграція у світовий фінансовий простір обумовлює потребу поглиблення інноваційних процесів, що спричиняє зростання значимості інтелектуальної складової ресурсів суб'єктів господарювання. Спостерігається тенденція до збільшення частки нематеріальних активів у структурі активів вітчизняних підприємств, установ і організацій.

Разом з тим, для України характерними є недостатньо чітко визначені законодавством концептуальні засади правового регулювання обліку та контролю нематеріальних активів, відсутність достовірних і повних статистичних даних про різні об'єкти нематеріальних активів, не достатня урегульованість методичного забезпечення даної ділянки обліку, розбіжності у національній та світовій практиці обліку та контролю нематеріальних активів, а також часті випадки неправомірного використання окремих об'єктів інтелектуальної власності.

Негативний вплив зазначених факторів виявляється у виникненні додаткових питань щодо правильності оцінки, визнання та порядку відображення в обліку різних об'єктів нематеріальних активів. Недосконалість методологічних і методичних положень бухгалтерського обліку та контролю операцій з нематеріальними активами призводить до викривлення облікових даних та унеможливлює побудову ефективної системи їх контролю, що може негативним чином вплинути на результати діяльності підприємства.

Актуальність вирішення проблем науково-теоретичного обґрунтування та методологічного забезпечення окремих аспектів обліку, контролю й аналізу нематеріальних активів обумовила напрям та зміст досліджень, викладених у розділах даної монографії.

Викладений матеріал систематизовано у трьох розділах монографії. Перший розділ присвячено окремим аспектам фінансового та податкового обліку нематеріальних активів, досліджено питання оцінки та обліку нематеріальних активів в середовищі інформаційної системи. У другому розділі монографії проведено аналіз особливостей обліку специфічних об'єктів нематеріальних активів, таких як гудвіл, торгова марка та торгові знаки, програмне забезпечення, ERP-системи. Також у даному розділі здійснено аналіз організації обліку нематеріальних активів в бюджетних установах та в банках України. У третьому розділі досліджено актуальні питання розвитку контролю й аналізу нематеріальних активів, зокрема, розкрито питання аудиту внутрішньо генерованих нематеріальних активів, поняття аудиту ефективності використання нематеріальних активів, а також підходи до статистичного вивчення нематеріальних активів в Україні.

Монографія підготовлена авторським колективом кафедри бухгалтерського обліку і аудиту Державного вищого навчального закладу «Українська академія банківської справи Національного банку України» у наступному складі: д.е.н., проф. Ф.О. Журавка, к.е.н., доцент І.М. Бурденко, к.е.н., доцент О.В. Шипунова, к.е.н., доцент О.І. Гриценко, к.е.н., доцент О.В. Кравченко, к.е.н., доцент Н.В. Винниченко, к.е.н., доцент О.Л. Пластун, к.е.н., доцент О.Г. Коренєва, к.е.н., доцент О.А. Скорба, к.е.н., доцент Ю.С. Серпенінова, к.е.н. Н.В. Овчарова, к.е.н. А.В. Колдовський, к.е.н. О.О. Куришко, Л.А. Могиліна, Н.О. Небаба.

Видання рекомендовано для фахівців у галузі обліку і аудиту, для студентів та аспірантів економічних спеціальностей, а також науковців і викладачів вищих навчальних закладів.

РОЗДІЛ 1
ТЕОРІЯ ТА ПРАКТИКА ФІНАНСОВОГО ТА ПОДАТКОВОГО ОБЛІКУ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ В УМОВАХ КОНВЕРГЕНЦІЇ ОБЛІКОВИХ СИСТЕМ

І.М. Бурденко

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ЗМЕНШЕННЯ (ВІДНОВЛЕННЯ) КОРИСНОСТІ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ

Значна частина компаній у світі визнала знецінення таких активів, як основні засоби, гудвіл та інші нематеріальні активи під час економічної кризи 2008-2010 рр. Таке знецінення прямо впливає на показники фінансової звітності суб'єкта господарювання, що безпосередньо проецирується на прийняття управлінських та інвестиційних рішень користувачами такої звітності. Проте вітчизняні підприємства не в повному обсязі застосовують положення національних стандартів, щодо визначення зменшення корисності об'єктів нематеріальних активів. Усе це обумовлює необхідність дослідження основ обліку зменшення корисності (цінності) нематеріальних активів.

Розглянемо сутність корисності: загальноекономічний і бухгалтерський підходи.

Походження терміну «корисність» бере свій початок ще з XVIII століття, в роботах англійського філософа та соціолога Джеремі Бентама (1748-1832). Корисність за Д. Бентамом є ціллю споживання [3].

Корисність (як економічна категорія) – це вираження ступеня задоволення, одержуваного суб'єктом від споживання товару або виконання якої-небудь дії [5]. Дане поняття має психологічний аспект, який пов'язаний з необхідністю кожної людини отримувати задоволення від речей, що придбані, при цьому вони відмовляються від речей, які не приносять задоволення. Отже, відносно людини корисність пов'язана із можливістю отримання нею задоволення. При цьому те що корисно для однієї людини, може бути

некорисним для другої, що говорить про індивідуальний та суб'єктивний характер.

Досліджуючи корисність, слід звернути свою увагу на два моменти, що мають у політичній економії фундаментальне значення: корисність речі взагалі (вода, молоко, костюм, інформація тощо) і корисність додаткової речі (послуги) даного виду [9].

Представники маржиналізму (Джевонс, Менгер і Вальрас тощо) виділяли граничну та загальну корисність.

Гранична корисність – це зміна загальної корисності набору споживчих при зміні певного блага на одиницю [3].

Загальна корисність – є сукупною корисністю, що отримує споживач від усіх спожитих благ. Її можна підрахувати як суму граничної корисності, отриманої споживачем від усіх спожитих благ [3].

Види корисності речі, з точки зору політичної економії, наведено на рис. 1.

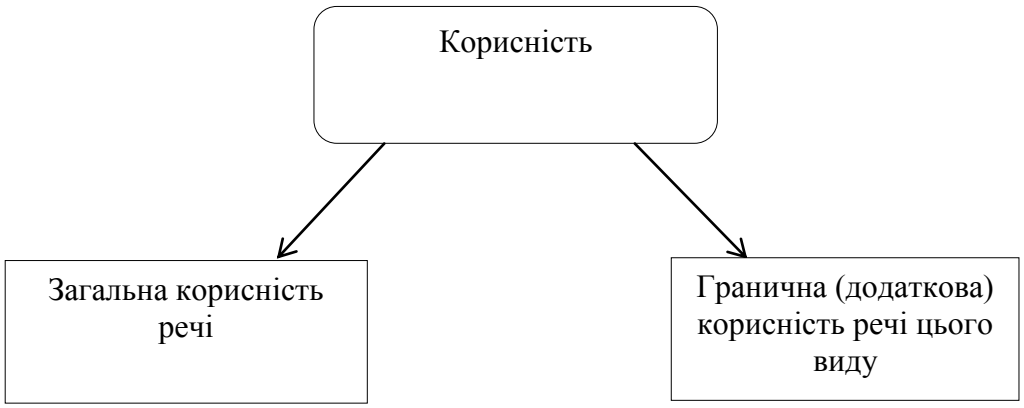

Рис. 1. Види корисності речі з точки зору політичної економії

Корисність багатьох благ перебуває у прямій залежності від їх природних властивостей. Речі, без яких життя людини неможливе, є об'єктивно корисними.

У економічній теорії поняття «додаткова корисність» ототожнюється із поняттям «гранична корисність».

Під додатковою корисністю слід розуміти корисність, яка отримана в результаті споживання однієї додаткової одиниці товару, припускаючи, що споживання всіх інших товарів залишалося незмінним.

У 1890-х роках австрійські економісти (Карл Менгер, Евгеній Бем-Баверк і Фридрих фон Візер) довели, що в обмежений термін, протягом якого смаки людини залишаються сталими, споживачі можуть одержати стільки певних продуктів, скільки вони забажають. Чим більшу кількість продукту мають споживачі, тим слабше їх бажання одержати додаткові одиниці цього самого продукту [9].

Економісти довели, що задоволення певної потреби споживача в кожній наступній (додатковій) одиниці блага зменшується, тобто кожна наступна одиниця блага має меншу додаткова корисність, яка може досягти від'ємного значення. Таку закономірність знають як «закон спадної граничної корисності Генріха Госсена»

Теорія граничної корисності дає змогу пов'язати корисність кожної речі з її кількісною наявністю, з таким явищем, як рідкість та з поведінкою споживача.

Аналіз поведінки споживача при виборі споживчих благ має важливе значення для розуміння процесів формування та використання доходів, прогнозування попиту, руху цін та ін. [3].

Ступінь корисного ефекту за теорією граничної корисності вважається основою цінності товару. Основна ідея цього підходу полягає у тому, що зведення вартості до витрат (самої праці чи праці, землі, капіталу) є неприйнятним, тому що не дає змоги врахувати корисність товару. Вартість визначається суб'єктивною граничною корисністю останньої реальної одиниці певного блага. Якщо благо є в необхідній кількості, то якою б не була його сукупна корисність (наприклад, води), корисність останньої одиниці дорівнюватиме нулю. І навпаки, якщо сукупна корисність усіх наявних благ (наприклад, діамантів) невелика, то їхня обмежена кількість робить цінність

граничного (останнього) екземпляра дуже високою [Теорії, що визначають цінність товару [1].

Отже, останній екземпляр певного блага, що задовольняє «граничну потребу», має і граничну корисність, яка визначає ринкову цінність [1].

М. Туган-Барановський розробив власну теорію цінності. Він увів у науковий обіг нові за змістом поняття – «вартість» і «трудова вартість». Вартість, на відміну від поняття «цінність» («суб'єктивна» з погляду окремої особи й «об'єктивна» з позиції суспільства, або ціна), є господарською витратою, що здійснюється для отримання предмета й передбачає витрати засобів виробництва та праці, друга – «трудова вартість» – частина цієї витрати, а саме – витрати праці [4].

Відмінності в поняттях «вартість» і «цінність», визначені М. Туган-Барановським у своїй теорії, зображено на рис. 2.

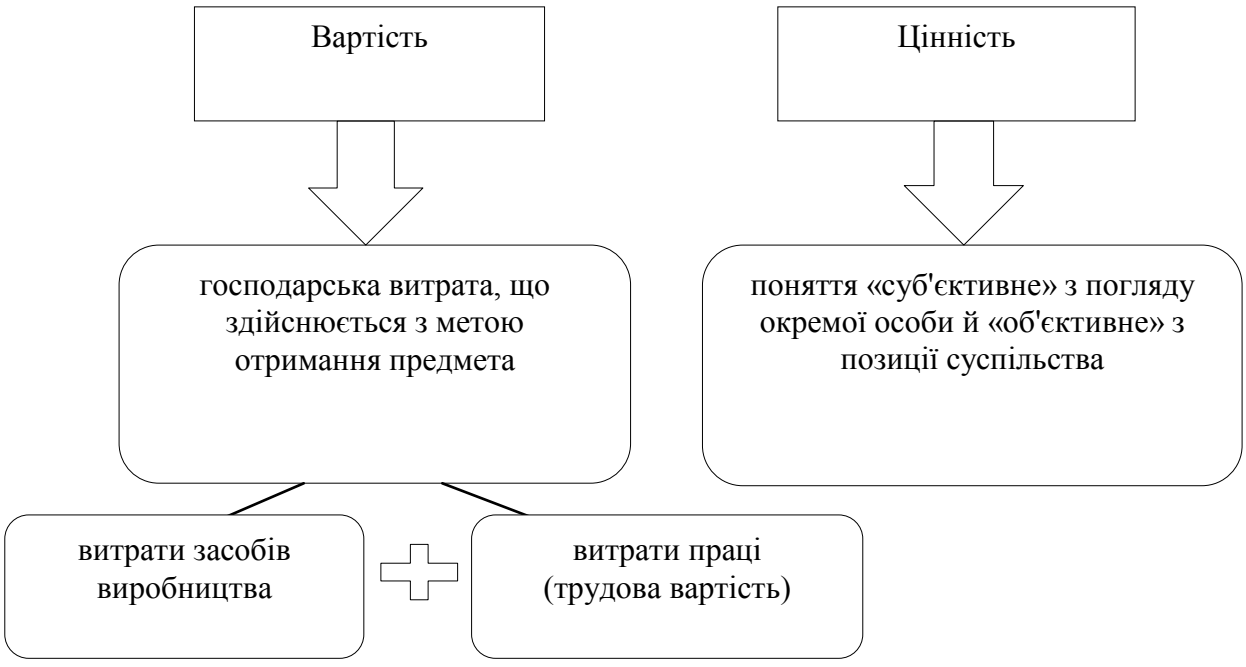

Рис. 2. Відмінності в поняттях «вартість» і «цінність»

М. Туган-Барановський сформулював закон (теорему цінності), згідно з якою граничні корисності господарських благ, які вільно відтворюються, прямо пропорційні їх трудовим вартостям за умов ринкового господарства, коли

вільна конкуренція має безмежні масштаби, граничні корисності господарських благ пропорційні їх вартості [4].

Схематичне зображення положень теореми цінності М. Туган-Барановського представлено на рис. 3.

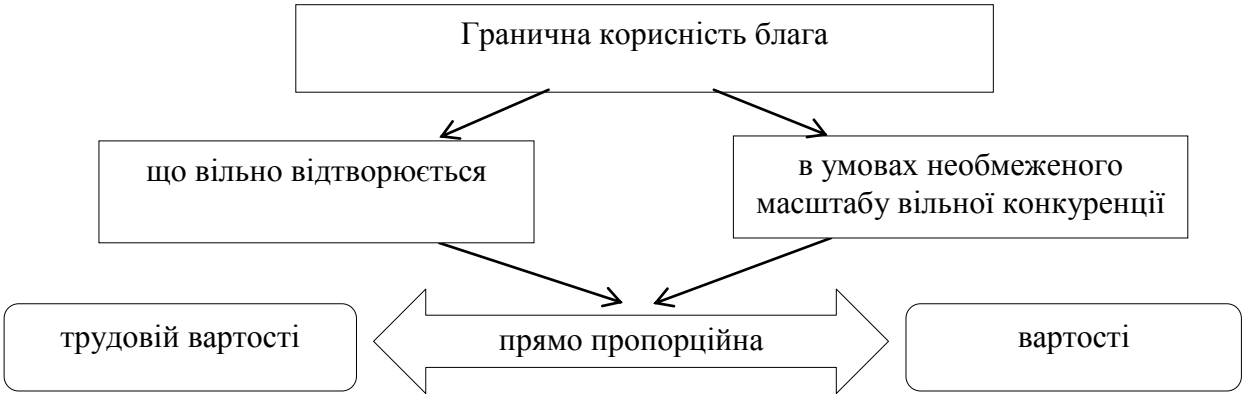

Рис. 3. Схематичне зображення теореми цінності М. Туган-Барановського

Економічне благо як втілення економічних процесів має внутрішньо суперечний характер, який проявляється в наступних двох напрямах: з одного боку розмежування понять «вартості» (як об'єктивної категорії) та «цінності» (як оцінки корисності) як важливих характеристик економічного процесу та його результату; з іншого, у змістовних відмінностях «фундаментальної вартості» (як внутрішньої об'єктивної характеристики та «ринкової вартості» (як форми прояву зовнішньої оцінки сутності) [13]. Отже, можна стверджувати, що вартість характеризує внутрішню властивість блага.

Взаємозв'язок між ринковою цінністю та вартістю блага зображено на рис. 4.

У бухгалтерському обліку поняття корисності (вигоди) також пов'язано з вартістю активу. Основу вартості активу складає його можливість приносити економічну вигоду. Отже, як стверджує Осадча О.О. вартість і економічна вигода – поняття взаємопов'язані: варто придбати, бо вигідно мати; вигідно мати, бо це приносить доходи [8].

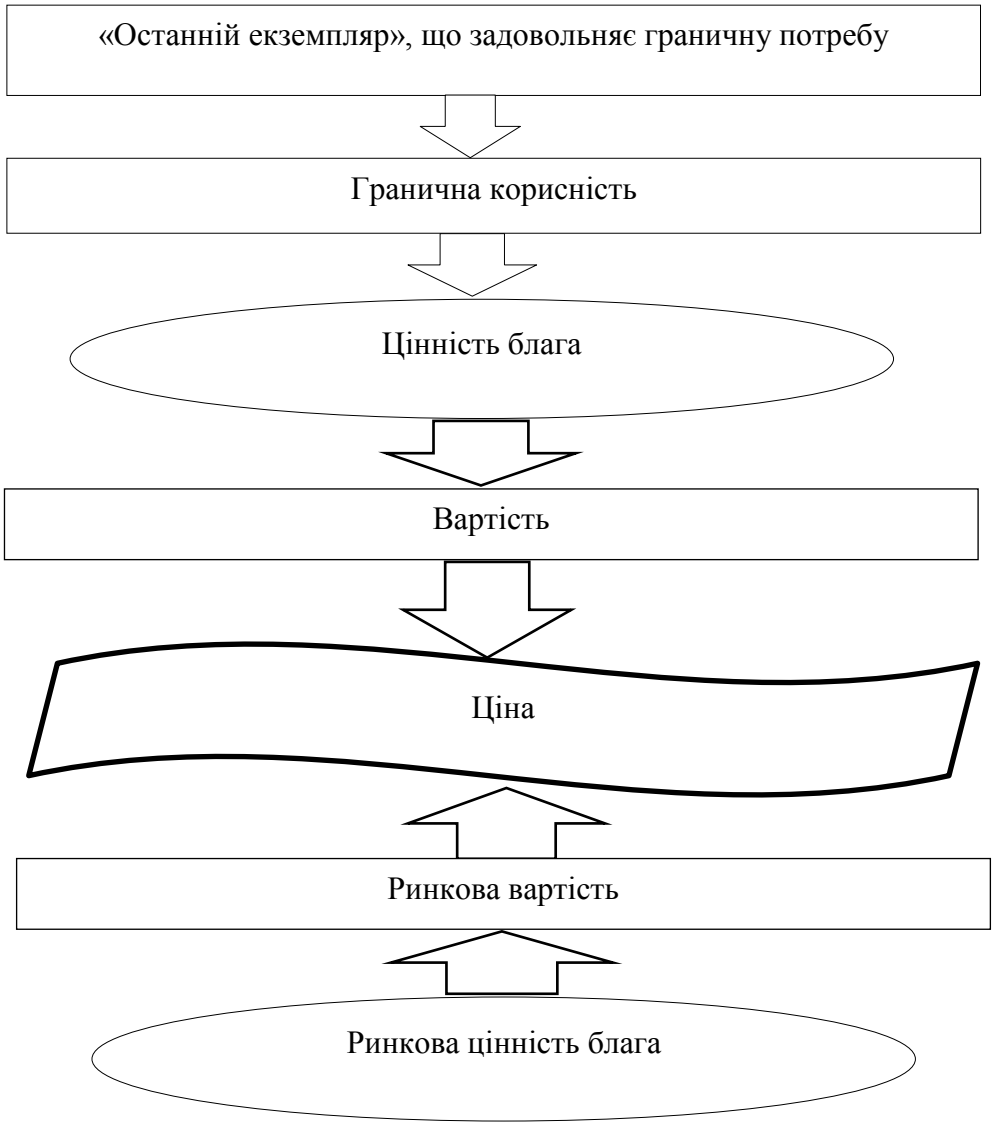

Рис. 4. Взаємозв’язок між ринковою цінністю та вартістю блага

Згідно з НПСБО 1 активи − це ресурси, контрольовані підприємством в результаті минулих подій, використання яких, як очікується, приведе до надходження економічних вигод у майбутньому [11].

Економічна вигода трактується як потенційна можливість отримання підприємством грошових коштів від використання активів [10] або потенційна можливість отримання підприємством грошових доходів від використання активів [6].

Закономірно, що з часом активи втрачають здатність приносити економічні вигоди, що є проявом зменшення їх корисності для підприємства.

Зменшення корисності – це втрата економічних вигод в сумі перевищення залишкової вартості активу суми очікуваного відшкодування.

Отже, навіть незначна втрата активами корисності має бути відповідним чином оцінена у грошовому (вартісному) вираженні, щоб потім зменшити вартісну оцінку активів, що частково втратили свою корисність.

Видове різноманіття основних засобів, нематеріальних активів, фінансових інвестицій потребує уваги на тестування на зменшення їх корисності.

У контексті мети нашого монографічного викладення слід мати на увазі, що в фінансовому обліку існує два підходи до оцінки зменшення корисності нематеріальних активів:

- альтернативний підхід
- базовий підхід.

За базовим підходом облік об'єкта нематеріальних активів потрібно вести за собівартістю за вирахуванням суми будь-якої накопиченої амортизації і будь-яких накопичених збитків від зменшення корисності. При цьому підході розраховується зменшення корисності активу.

Як зазначає О. Золотухін, зменшення корисності слід визначати щодо основних засобів; інших необоротних матеріальних активів; нематеріальних активів; довгострокових фінансових інвестицій, які не обліковують за справедливою вартістю; капітальних інвестицій; інших необоротних активів; гудвілу; групи активів, яка генерує грошові потоки [2].

Згідно з альтернативним підходом облік нематеріальних активів необхідно вести за переоціненою сумою, яка є його справедливою вартістю на дату переоцінки за вирахуванням суми будь-якої подальшої накопиченої амортизації та подальших накопичених збитків від зменшення корисності. Отже, при цьому підході зменшення корисності не розраховується.

Оцінюючи наявність ознак того, що корисність нематеріальних активів може зменшитися, суб'єкти господарювання мають брати до уваги показники зовнішніх та внутрішніх джерел інформації (табл. 1) [12].

Таблиця 1. Зовнішні та внутрішні джерела інформації які свідчать про зменшення корисності

Незалежні від діяльності підприємства (зовнішні)	Залежні від діяльності підприємства (внутрішні)
- зменшення ринкової вартості активу впродовж звітного періоду на суттєво більшу величину, ніж очікувалось; - старіння активу; - суттєві негативні зміни в технологічному, ринковому, економічному чи правовому середовищі, в якому діє підприємство, що сталися впродовж звітного періоду або очікувані в найближчий час; - збільшення впродовж звітного періоду ринкових ставок відсотка або інших ринкових ставок доходу від інвестицій, яке може вплинути на ставку дисконту й суттєво зменшити суму очікуваного відшкодування активу; - інші незалежні від підприємства свідоцтва того, що ефективність активу вже є або буде гірше, ніж очікувалось.	- старіння або фізичне ушкодження активу; - перевищення балансової вартості чистих активів підприємства над їх ринковою вартістю; - суттєві зміни способу використання активу впродовж звітного періоду або такі очікувані зміни в наступному періоді, які негативно впливають на діяльність підприємства; - інші свідоцтва того, що ефективність активу вже є або буде гірше, ніж очікувалось.

Відповідно до вимог МСБО 36 «Зменшення корисності активів» та ПСБО 28 «Зменшення корисності активів» підприємства повинні періодично порівнювати балансову вартість окремих об’єктів основних засобів з сумою відшкодування. Сумою очікуваного відшкодування основних засобів є більша з двох оцінок: чиста вартість реалізації активу чи вартість при використанні [7].

Головною особливістю нематеріальних активів є те, що надходження економічних вигід від них забезпечується за рахунок їх використання (вартість використання/ цінність використання) або через можливість продажу (чиста ціна реалізації). Порівняння понять чистої ціни реалізації та вартості при використанні зображено в табл. 2.

Таблиця 2. Порівняльна характеристика чистої ціни реалізації та вартості при використанні

Ознака	Сума очікуваного відшкодування	
	чиста ціна реалізації (net selling prise)	вартість при використанні (value in use)
Економічна сутність оцінок	справедлива вартість активу зменшена на суму витрат, пов'язаних з реалізацією (витрати, які можна прямо пов'язати з продажем активу, за винятком фінансових витрат і витрат по податку на прибуток). Вихідні допомоги звільненим працівникам та витрати по реорганізації діяльності у зв'язку з вибуттям активу не є витратами на вибуття.	приведена (дисконтована) вартість майбутніх грошових потоків, які, імовірно, будуть отримані від використання активу
Порядок розрахунку оцінки	справедлива вартість активу, що визначається експертним методом, або балансова вартість активу, якщо організація щорічно проводить належним чином дооцінку (уцінку) активів за мінусом витрати на реалізацію активу	застосування відповідної ставки дисконту до майбутніх грошових потоків від безперервного використання активу і його продажу (списання) наприкінці строку корисного використання (експлуатації).
Джерела інформації	Зовнішні джерела інформації (базується на цінах активного ринку за винятком очікуваних витрат на реалізацію або на наявній інформації про суму, що підприємство може одержати за актив на дату річного балансу в операції між обізнаними, зацікавленими й незалежними сторонами після відрахування витрат на його реалізацію (при відсутності активного ринку)).	Внутрішні джерела інформації (виходячи з фінансових планів підприємства на період не більше п'яти років)

При цьому для визначення чистої вартості реалізації обов'язкова наявність активного ринку. До витрат на реалізацію належать витрати, які можна прямо пов'язати з продажем активу, за винятком фінансових витрат і витрат з податку на прибуток [12].

Метою застосування розрахунку вартості за допомогою дисконтування є отримання більш точних результатів, ніж вартість активу за цінами активного ринку. Розрахунок за допомогою дисконтування ґрунтується на:

- оцінці очікуваних грошових потоків від активу;
- очікуванні щодо можливих відхилень у сумі чи в часі цих майбутніх грошових потоків;
- безризиковій ставці відсотка;
- премії за ризик;
- інших факторах, які можуть вплинути на потоки грошових коштів і безризикову ставку відсотка.

Таким чином, вартість активу в балансі повинна відображати економічну вигоду, яку компанія отримає від даного активу в майбутньому (рис. 5).

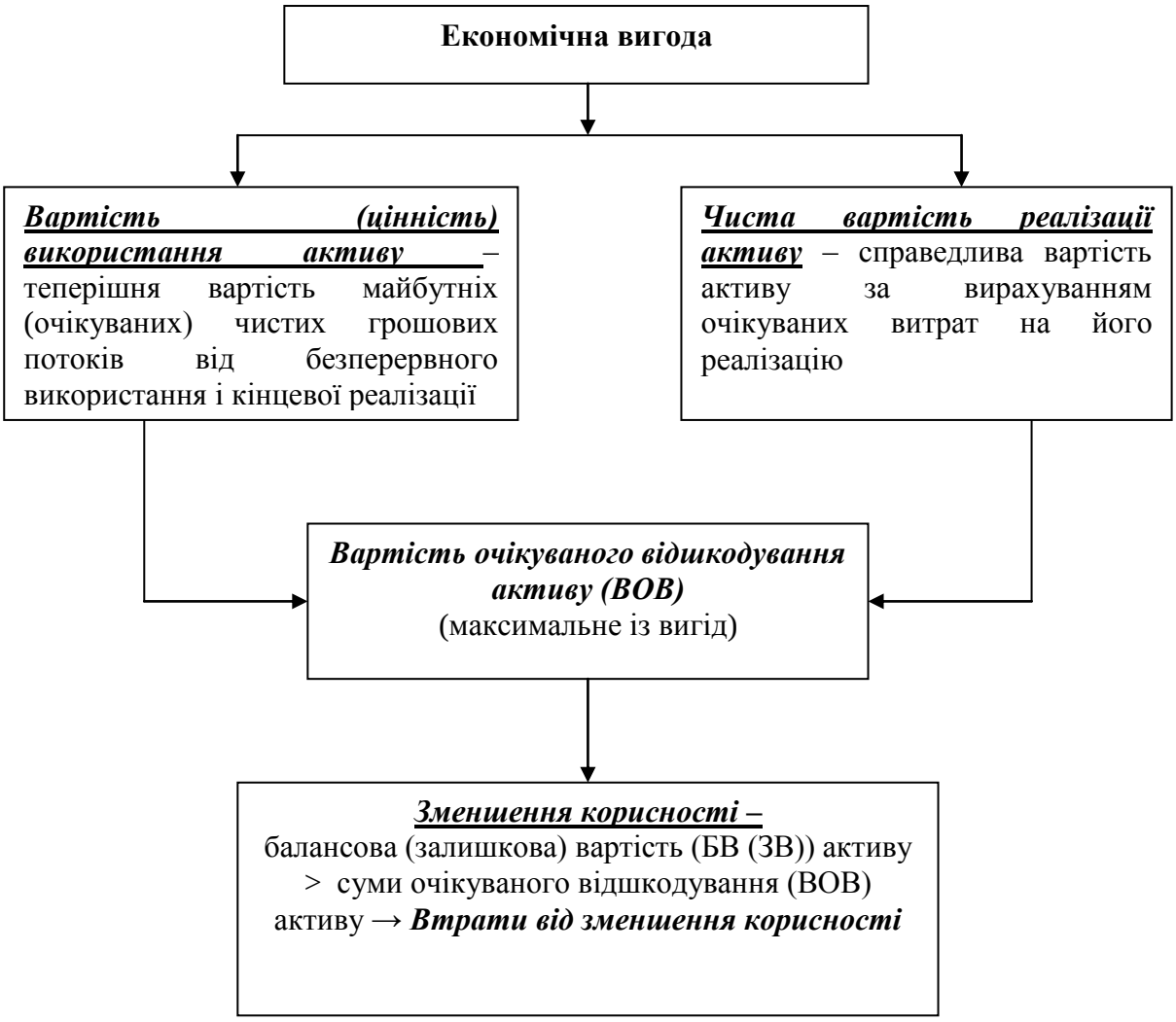

Рис. 5. Логіка перевірки активів на знецінення і знаходження вартості очікуваного відшкодування активу

При цьому виявленні незначні відхилення балансової вартості нематеріального активу від суми очікуваного відшкодування коригування балансової вартості може не проводитися, оскільки незначна різниця може завжди знаходитись в межах допустимих відхилень.

Найбільш складним є визначення вартості використання нематеріального активу. Розглянемо порядок розрахунку на прикладі 1.

Приклад 1. Підприємство ,,Gold" має патент на нову технологію. Первісна вартість патенту 500000 грн. Очікуваний строк корисного використання 4 роки. Метод амортизації прямолінійний. Очікується, що протягом корисного використання попит на продукцією виготовленою за цією технологією виросте на 4% на рік. Протягом першого року грошові кошти від реалізації продукції виготовленої за цією технологією склали 100000 грн. Підприємство не планує отримати значні надходження від об'єкта після закінчення строку корисного використання. Теперішня вартість одиниці за перший період дорівнює 0,91352, за другий – 0,83463, за третій – 0,76881 та за четвертий – 0,71258.

Розрахунок вартості при використанні надано у табл. 3.

Таблиця 3. Розрахунок вартості при використанні нематеріального активу

Рік	Грошовий потік, тис. грн.	Фактор дисконту, 12%	Теперішня вартість, тис. грн.
1	100,0 * 1,00 = 100,0	0,91352	91,4
2	100,0 * 1,04 = 104,0	0,83463	86,8
3	104,0 * 1,04 = 108,2	0,76881	83,2
4	108,2 * 1,04 = 112,2	0,71258	80,2
Вартість при використанні			341,6

Після визнання збитку від зменшення корисності нарахування амортизації активу необхідно коригувати в майбутніх періодах для розподілу переглянутої балансової вартості активу за мінусом його ліквідаційної вартості

(якщо вона є) на систематичній основі протягом строку корисної експлуатації, що залишається [12].

Збиток від зменшення корисності переоціненого активу визнається в у складі витрат звітного періоду.

Проте збиток від зменшення корисності переоціненого активу визнається безпосередньо за дооцінкою, якщо збиток від зменшення корисності не перевищує суми, включеної до дооцінки того самого активу.

Отже, при відображенні у бухгалтерському обліку втрат від зменшення корисності нематеріальних активів, в першу чергу, необхідно керуватися загальними правилами, встановленими П(С)БО 28, а потім – уточнюючими правилами, встановленими П(С)БО 8.

Якщо об'єкт нематеріальних активів не переоцінювався, зменшення корисності такого об'єкта відображається як збільшення його амортизації, в аналогічній ситуації для об'єкта, відображеного за переоціненою вартістю, зменшення корисності відображається як зменшення його балансової (залишкової) вартості – так зазначено в П(С)БО 28.

Змінюється знос об'єкта основних засобів або на ту ж суму змінюється його залишкова вартість – результат один: в обох випадках залишкова (балансова) вартість об'єкта нематеріальних активів буде однаковою, але для аналізу фінансової звітності це має принципове значення.

Узагальнена інформація про зменшення корисності нематеріальних активів відображається на синтетичному рахунку 97 «Інші витрати», який має 972 субрахунок «Втрати від зменшення корисності активів». Інформація про відновлення корисності активів відображаються на синтетичному рахунку 74 «Інші доходи», на субрахунку 742 «Дохід від відновлення корисності активів». Характеристика наведених рахунків за класифікаційними ознаками подана в табл. 4.

Таблиця 4. Характеристика рахунків з обліку зменшення та відновлення корисності активів

Ознака	972 «Втрати від зменшення корисності активів»	742 «Дохід від відновлення корисності активів»
Відносно балансу	Балансові	
	активний: за дебетом відображається сума визнаних витрат, за кредитом – списання на рахунок 79 «Фінансові результати».	пасивний: за кредитом відображається збільшення (одержання) доходу, за дебетом – списання в порядку закриття на рахунок 79 «Фінансові результати».
За ступенем деталізації	Синтетичні	
Відносно інших рахунків	Тимчасові, оскільки по закінченні звітного періоду закриваються і не можуть мати сальдо, а, отже, не беруть участі в складанні балансу	
За призначенням і структурою	Операційні, результатні	

З метою поліпшення порівнянності даних фінансової звітності, підвищення її прозорості та цінності для користувачів, а також прийняття правильних управлінських та інвестиційних рішень слід регулярного проводити тест на знецінення активів, своєчасний аналіз припущень, на яких цей тест базується та отриманих результатів.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Ещенко П. С. Современная экономика : учеб. пособ [Електронний ресурс]. / П. С. Ещенко , Ю. И. Палкин – К.: Вища школа, 2005. – 327 с. – Режим доступу : http://pidruchniki.ws/13761025/
2. Золотухін. О. Зменшення корисності активів підприємства – наслідок фінансово-економічної кризи [Електронний ресурс] / О. Золотухін // Вісник податкової служби України. – 2009. – № 41 (565). – Режим доступу : http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/DG090964.html
3. Комарницький І. Ф. Економічна теорія : курс лекцій [Електронний ресурс]. / І. Ф. Комарницький. – Чернівці : Рута, 2006. - 334 с. – Режим доступу: http://buklib.net/books/33783/

4. Леоненко П. М. Історія економічних учень : навч. посіб. для студ., обуч. по екон. спец. [Електронний ресурс]. / П. М. Леоненко, П. І. Юхименко. – К. : Знання-Прес, 2004. – 516 с. Режим доступу : http://ukrlibrary.com.ua/books/11/1/index.html
5. Машина Н.І. Економічний ризик та методи його вимірювання: навч. посіб. [Електронний ресурс] / Н.І. Машина-К. : ЦНЛ, 2003. – 188с. – Режим доступу : http://books.br.com.ua/17565
6. Методичні рекомендації з аналізу і оцінки фінансового стану підприємств : затверджено Центральною спілкою споживчих товариств України 28.07.2006 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://yurist-online.com/zakoni/003/05/004415.php
7. МСБО 36 «Зменшення корисності активів»: Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку 2044/перекл. з англ. за ред. С.Ф. Голова – К.: Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2005. – ІІ частина. – 1232с.
8. Осадча О.О. Економічна вигода як критерій визнання доходу від підприємницької діяльності [Електронний ресурс] / О.О. Осадча // Наукові записки національного університету «Острозька академія». Серія «Економіка». – 2013. – № 23. – С. 344-346. – Режим доступу : http://ecj.oa.edu.ua/articles/2013/n23/68.pdf
9. Політична економія : навч.-метод. посіб. для самост. вивч. дисципліни [Електронний ресурс]. / За ред. д-ра екон. наук, проф. К. Т. Кривенка. – К.: КНЕУ, 2003. — 354 с. – Режим доступу : http://uchebnik-online.com/123/458.html
10. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України станом на 15 жовтня 2014 року № 996 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/996-14
11. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [Електронний ресурс] :

Наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 № 73 – Режим доступу : http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13

12. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 28 «Зменшення корисності активів» [Електронний ресурс] : Наказ Міністерства фінансів України від 24.12.2004 № 817 – Режим доступу : http://zakon4.rada.gov.ua/

13. Шевчук Н.В. Фундаментальна та ринкова вартість як форми прояву двоїстої природи компанії [Електронний ресурс] / Н.В. Шевчук // Стратегія України: Економіка, Соціологія, Право. – 2014. – № 1. – С.245. – Режим доступу : http://jrnl.nau.edu.ua/index.php/SR/article/view/6861

Н.В. Овчарова

ОЦІНКА НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ В УПРАВЛІННІ ВАРТІСТЮ ПІДПРИЄМСТВА

В умовах постійної трансформації ринкового середовища акценти економічної активності господарюючих суб'єктів зміщуються з матеріального та фінансового секторів на сферу інформаційного забезпечення їхнього розвитку. У зв'язку з цим зростає значення нематеріальних активів як важливого та унікального об’єкта бухгалтерського обліку. Особливої актуальності набувають питання дослідження місця нематеріальних активів у процесах формування ринкової вартості сучасного підприємства. Саме нематеріальні активи забезпечують для суб’єктів господарювання стратегічні переваги в умовах зростаючої конкуренції в економіці та значно підвищують їх ринкову вартість.

Світовий досвід свідчить, що у процесі купівлі-продажу бізнесу вартість нематеріальних активів у загальній вартості компанії складає від 40 до 90%.

Разом з цим, більшість українських підприємств на сьогодні мають дуже низький відсоток нематеріальних активів у загальній вартості бізнесу. В той же час ринкова вартість додатково врахованих нематеріальних активів на одному і

тому ж підприємстві може бути значно більшою, що збільшує вартість компанії.

Обмежене використання вітчизняними підприємствами потужного джерела потенційно доступних конкурентних переваг, що дають змогу отримати нематеріальні активи обумовлюється відсутністю ефективно функціонуючого ринку нематеріальних активів, недосконалістю нормативно-законодавчої бази тощо.

Досліджуючи питання оцінки нематеріальних активів необхідно враховувати, що вони розглядаються як частина майна підприємства, яка не має матеріально уречевленої форми; як активи довгострокового користування з терміном використання понад рік, а також, як засіб отримання вигоди для підприємства, створення конкурентних переваг на ринку, що приносять дохід. При цьому їх можна аналізувати як сукупність невідчутних немонетарних факторів, що мають характер виключних прав і забезпечують одержання економічних вигід у майбутньому, чи спираючись на вимоги національних стандартів.

Відсутність чіткого визначення природи нематеріальних активів, та, відповідно, єдиного трактування їх економічної сутності, відсутність єдиної економічної класифікації нематеріальних активів обумовлюється специфікою нематеріальних активів як важливої частини майна суб’єкта господарювання, які в подальшому відображаються і в особливостях їх оцінки. Саме оцінка є одним із найважливіших та найскладніших питань, які пов’язані з нематеріальними активами.

Одна із причин, що ускладнює процес здійснення оцінки нематеріальних активів пов’язана з існуванням значної кількості методів та способів визначення вартості об’єктів нематеріальних активів. До кожного окремого виду нематеріального активу повинен застосовуватись свій метод залежно від походження, сфери, умов використання об’єкта тощо.

Здійснення оцінки об’єктів нематеріальних активів є однією із найважливіших передумов формування достовірної та релевантної інформації

системою бухгалтерського обліку. Загальні методологічні засади формування інформації у бухгалтерському обліку про нематеріальні активи визначені Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 8 „Нематеріальні активи”. Загалом більшість дослідників, з урахуванням вимог вітчизняного законодавства, наголошують на необхідності застосування таких видів оцінки: первісна, амортизаційна, ліквідаційна, переоцінена, справедлива, залишкова вартість. При цьому кожний із зазначених видів оцінки застосовується відповідно до певних господарських операцій у процесі руху об’єктів нематеріальних активів.

Так, зокрема, П(С)БО 8 передбачено, що підходи до оцінки первісної вартості нематеріальних активів різняться в залежності від способів надходження на підприємство і можуть бути такими [10]:

- придбання окремо нематеріальних активів, за плату в інших підприємств і осіб – вартість визначається виходячи з ціни (вартості) придбання (крім отриманих торговельних знижок), мита, непрямих податків, що не підлягають відшкодуванню, та інших витрат, безпосередньо пов'язаних з його придбанням та доведенням до стану, у якому він придатний для використання за призначенням. При цьому до первісної вартості нематеріальних активів, придбаних (створених) повністю або частково за рахунок запозичень не включаються фінансові витрати (за винятком фінансових витрат, які включаються до собівартості кваліфікаційних активів відповідно до П(С)БО 31 «Фінансові витрати»);
- безоплатне отримання та отримання внаслідок об'єднання підприємств – нематеріальні активи оцінюються за справедливою вартістю;
- внесення до статутного капіталу підприємства – визначається погоджена засновниками (учасниками) підприємства їх справедлива вартість;
- створення власними силами – за сумою витрат, до яких відносять: прямі витрати на оплату праці; прямі матеріальні витрати; інші витрати, що безпосередньо пов’язані із створенням цього нематеріального активу та приведення його до стану придатності для використання за призначенням;

– придбання в результаті обміну на подібний об'єкт – первісна вартість нематеріального активу дорівнює залишковій вартості 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;
– придбання в обмін на неподібний актив – дорівнює справедливій вартості переданого активу, збільшеній (зменшеній) на суму грошових коштів чи їх еквівалентів, що була передана (отримана) під час обміну.

Крім того стандартом передбачається, що суб’єкти господарювання можуть 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.

Отже, аналіз основних правил проведення оцінки нематеріальних активів свідчить, що окремі господарські операції з надходження та вибуття нематеріальних активів, їх переоцінки передбачають використання експертних методів оцінювання майна. Крім цього в процесі діяльності підприємства можуть виникнути і інші господарські операції, що обумовлюють необхідність проведення оцінки нематеріальних активів за допомогою експертних методів. Так, відповідно до Закону України «Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні» обов’язкове оцінювання майна за допомогою експертних методів здійснюється в разі [5]:

– створення підприємств (господарських товариств) на базі державного майна або майна, що є у комунальній власності;
– реорганізації, банкрутства, ліквідації державних, комунальних підприємств та підприємств (господарських товариств) з державною часткою майна (часткою комунального майна);

- виділення або визначення частки майна у спільному майні, в якому є державна частка (частка комунального майна);
- визначення вартості внесків учасників і засновників господарського товариства, а також у разі виходу (виключення) учасника чи засновника зі складу такого товариства;
- приватизації й іншого відчуження у випадках, установлених законом, оренди, обміну, страхування державного майна, майна, що є у комунальній власності, а також повернення цього майна на підставі рішення суду;
- переоцінки основних фондів (нематеріальних активів) з метою бухгалтерського обліку;
- оподаткування майна згідно з законом;
- визначення збитків або розміру відшкодування у випадках, установлених законом;
- в інших випадках за рішенням суду чи у зв'язку з необхідністю захисту суспільних інтересів;
- застави державного та комунального майна;
- відчуження державного й комунального майна способами, що не передбачають конкуренції покупців у процесі продажу, або в разі продажу одному покупцеві;
- визначення збитків або розміру відшкодування під час вирішення спорів та в інших випадках, визначених законодавством чи за згодою сторін.

Передбачені випадки оцінки направлені на забезпечення потреб користувачів інформації про вартість нематеріальних активів підприємства, зокрема, про їх ринкову вартість, та передбачають використання професійної оцінки.

Порядок експертної оцінки нематеріальних активів регламентується Міжнародними стандартами оцінки, Національними стандартами № 4 «Оцінка майнових прав інтелектуальної власності» та № 1 «Загальні засади оцінки майна і майнових прав», Методикою оцінки майнових прав інтелектуальної власності, яка затверджена Фондом державного майна України тощо [7, 8, 9].

В результаті поступового розвитку сфери професійних знань були сформовані базові підходи до оцінки вартості підприємства (затратний, дохідний, ринковий), які покладені в основу процедур оцінки вартості, в тому числі і нематеріальних активів підприємства.

Концептуальні характеристики затратного, дохідного та ринкового підходів до оцінки нематеріальних активів в контексті вартості підприємства на основі врахування основних критеріїв наведено в табл. 1.

Таблиця 1. Порівняльний аналіз затратного, дохідного та ринкового підходів до оцінки вартості нематеріальних активів підприємства[6]

Затратний	Дохідний	Ринковий (порівняльний, аналоговий)
Базисна концепція		
Концепція факторів виробництва	Концепція зміни вартості грошей в часі, теорія корисності	Теорія попиту і пропозиції
Джерела інформації		
Внутрішня інформація (звітність підприємства)	Внутрішня інформація, зовнішня інформація (ставка дисконтування, капіталізації)	Внутрішня (фінансова) інформація, зовнішня інформація (фондового ринку)
Мета оцінки (за видами вартості підприємства)		
Вартість діючого підприємства; ліквідаційна, заставна, страхова вартість	Інвестиційна вартість, ринкова (фондова) вартість	Розрахована зворотнім способом (ринкова капіталізація)
Обов'язкові умови (критерії) використання		
Дані звітності підприємства є достовірними; врахування вартості первісно авансованого капіталу	Враховує: майбутні потоки доходів від функціонування підприємства, фактори зовнішнього середовища (макроекономічні, політичні, екологічні), стабільність зовнішнього середовища	Наявність ефективного ринку та наявність певної кількості аналогів, відсутність суб'єктивної складової (прогнозних величин, експертних оцінок)
Загальна характеристика підходу		
Розраховується вартість витрат понесених під час його створення або необхідних для його відтворення чи заміщення	Передбачає, що у процесі проведення оцінки здійснюється розрахунок вартості нематеріального активу, при цьому враховуються майбутні вигоди, які можуть бути отримані при його використанні	Сукупність елементів порівняння формується з факторів, які впливають на вартість нематеріальних активів (сфера, в якій може використовуватись об'єкт, споживчі, економічні, функціональні та інші характеристики об'єкта)

Кожен суб’єкт господарювання визначаючи вартість нематеріальних активів може використовувати визначені підходи до їх оцінки враховуючи інформаційні потреби користувачів інформації, цілі оцінки, зважаючи на існуючі переваги та недоліки, що обмежують використання даних підходів (рис. 1).

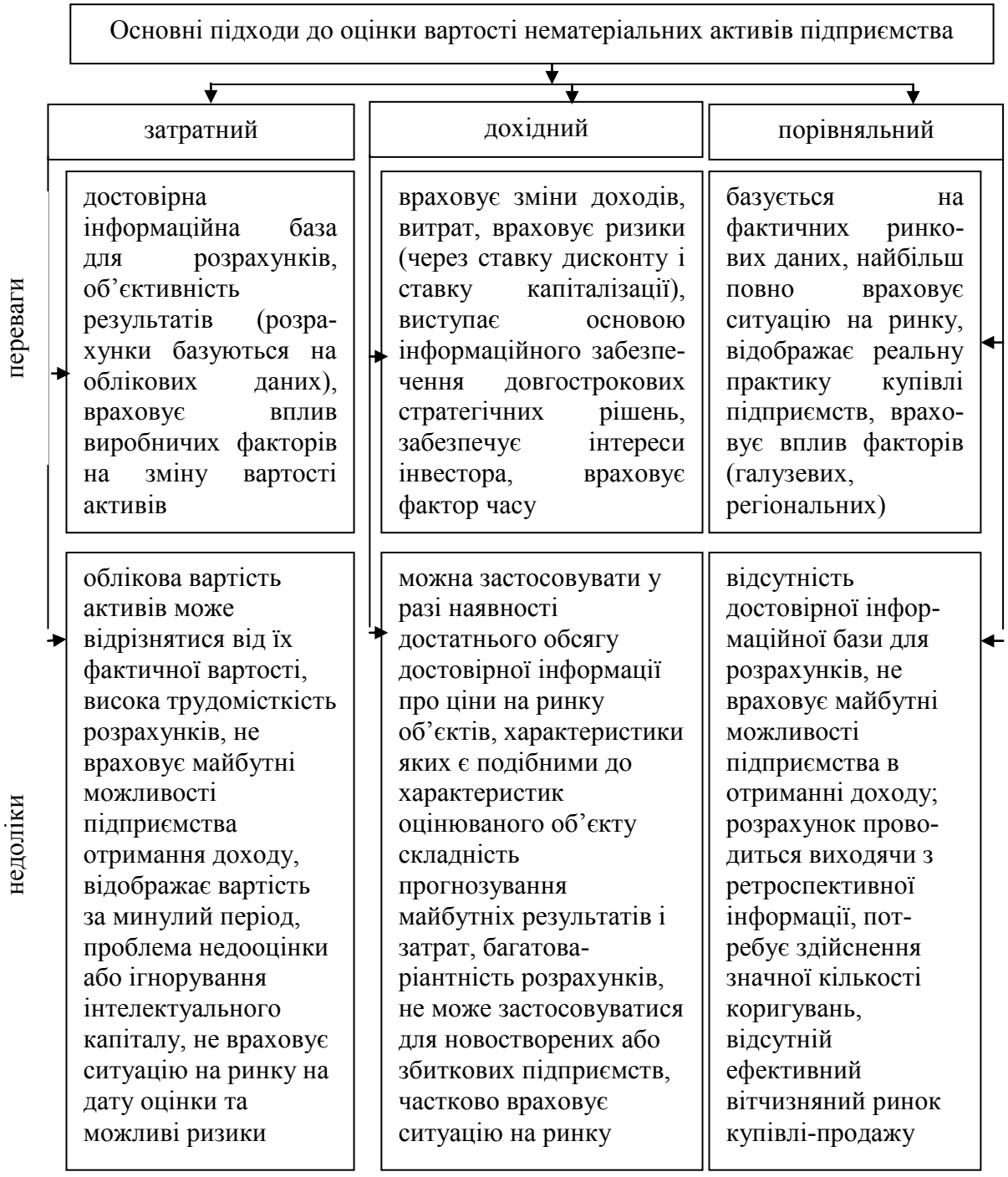

Рис. 1. Ключові переваги та недоліки основних підходів до оцінки вартості нематеріальних активів підприємства (складено автором на підставі [6])

Порівняльний аналіз основних характеристик, переваг і недоліків кожного із існуючих підходів до оцінки нематеріальних активів вказує на відсутність єдиного підходу, який доцільно було б застосовувати до кожного окремого виду нематеріального активу. Вибір одного із підходів ускладнюється значною кількістю методів, що може використовуватися в рамках кожного підходу до оцінки.

Найбільш розповсюдженим є витратний підхід в рамках якого оцінка нематеріальних активів може здійснюватися за одним із таких методів :

– метод початкових витрат – передбачає розрахунок вартості нематеріальних активів виходячи з величини витрат, що визначаються за бухгалтерською звітністю підприємства за кілька останніх років, та терміну створення активів.

Реалізація цього методу передбачає такі кроки: виявлення всі фактичні витрати, що пов`язані із створенням, придбання або запровадження об`єкта інтелектуальної власності; коригування витрат на величину індексу цін на день оцінки, визначення нарахованої величини амортизації об`єкта інтелектуальної власності та визначення власне вартості об`єкта інтелектуальної власності як різниці між величиною витрат, що коригувалися і нарахованою амортизацією [2]**;**

– метод вартості заміщення – передбачає, що максимальна вартість певного нематеріального активу визначається мінімальною ціною, яку необхідно заплатити за придбання активу аналогічної корисності або аналогічної споживчої вартості;
– метод відновлюваної вартості – вартість нематеріального активу визначається як сума витрат необхідні для створення нової точної копії оцінюваного активу в сучасних цінах;

В рамках дохідного підходу доцільно виділити такі методи:

– метод капіталізації прибутків – передбачає, що вартість активу визначається шляхом ділення чистого прибутку, що його дає відповідний актив на ставку капіталізації чистого прибутку;
– метод дисконтування майбутніх грошових потоків – визначення вартості нематеріального активу передбачає оцінку майбутніх грошових потоків, що становлять чистий прибуток від використання об`єкта інтелектуальної власності і величину амортизації цього об'єкта, визначення ставки дисконтування, розрахунок сумарної поточної вартості майбутніх прибутків та додавання до отриманого результату вартості об`єкта інтелектуальної власності, яка приведена до поточного періоду.

Порівняльний підхід до оцінки нематеріальних активів реалізується за допомогою:

– методу порівняльного аналізу продажу – передбачає порівняння об`єкта, що оцінюється, з вартістю аналогічних об`єктів, які були реалізовані на ринку;
– методу звільнення від роялті – оцінка вартості активів 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 цю частину підприємство залишає собі. Цю частину виручки вважають додатковим прибутком, який створюється даним нематеріальним активом [3].

Зважаючи на значну кількість підходів та методів до оцінки нематеріальних підходів які можуть бути застосовані в залежності від господарських операцій, що відбуваються з нематеріальними активами, суб'єктам господарювання на рівні облікової політики необхідно закріпити методи оцінки нематеріальних активів, які визначено на основі окремих видів організаційно-економічних переваг, залежно від походження, сфери та умов використання об'єкта. Закріплення таких підходів на рівні підприємства дасть змогу привести у відповідність балансову і реальну вартість нематеріальних активів.

Таблиця 2. Можливість застосування методів оцінки нематеріальних активів як складової облікової політики підприємства [1]

Види нематеріальних активів	Методи оцінки нематеріальних активів		
	в першу чергу	в другу чергу	в останню чергу
Об'єкти права промислової власності	Доходний	Порівняльний (ринковий)	Витратний
Торгові марки, знаки для товарів та послуг, фірмові найменування	Доходний	Порівняльний (ринковий)	Витратний
Авторські та суміжні з ними права	Доходний	Порівняльний (ринковий)	Витратний
Управлінське програмне забезпечення	Витратний	Порівняльний (ринковий)	Доходний
Програмні продукти	Доходний	Порівняльний (ринковий)	Витратний
Інноваційні розробки з нової техніки, технології та управління	Витратний	Порівняльний (ринковий)	Доходний

Формуючи систему методів оцінки необоротних активів як складової облікової політики підприємства необхідно враховувати, що значна варіативність підходів до оцінки нематеріальних активів обумовлюється не тільки специфікою нематеріальних активів, особливими умови їх функціонування та господарськими процесами, пов'язаними з їх рухом, а й існуванням різноманітних користувачів інформації та їх цільовими потребами про вартість нематеріальних активів. Кожен суб'єкт господарювання обирає ті методи, які найбільш достовірно відображатимуть вартість нематеріальних активів підприємства в тому розумінні, яке відповідає потребам користувачів такої інформації. Як наслідок, в системі обліку нематеріальних активів оцінка одного й того ж об'єкта може бути здійснена на основі використання різних методів, залежно від запитів користувачів та їх цілей. Досить вдалою на нашу думку є класифікація користувачів облікової інформації в частині показників вартості підприємства наведена Корягіним М.В. (рис. 2)

Таким чином, система методів оцінки нематеріальних активів повинна забезпечувати достовірне уявлення інформації про майновий і фінансовий стан підприємства в його бухгалтерській звітності. При цьому не існує

універсального методу оцінки, який би не мав недоліків і забезпечував би усіх без виключення користувачів фінансової звітності. Тому вибір методу оцінки нематеріальних активів передбачає досконале вивчення цілей оцінки в бухгалтерському обліку.

Рис. 2. Користувачі облікової інформації та їх інтереси в частині показників вартості нематеріальних активів підприємства (складено автором на підставі [6])

Підвищення достовірності оцінки нематеріальних активів в системі управління вартості підприємством повинно також передбачати і врахування основних факторів, що впливають на генерування й руйнування вартості підприємства. Такими факторами вартості є змінні характеристики діяльності підприємства від яких залежить результат його функціонування. Відносно зовнішнього середовища підприємства фактори, що впливають на процес формування вартості нематеріальних активів підприємства можна поділити на внутрішні та зовнішні.

При цьому означені фактори можуть позитивно та негативно впливати на вартість нематеріальних активів призводячи до зростання або зниження їх вартості. Фактори генерування / руйнування вартості відображають вплив на вартість нематеріальних активів підприємства в залежності від специфіки галузі, видів наявних на підприємстві нематеріальних активів, рівня розвитку інформаційного забезпечення діяльності тощо (рис. 3).

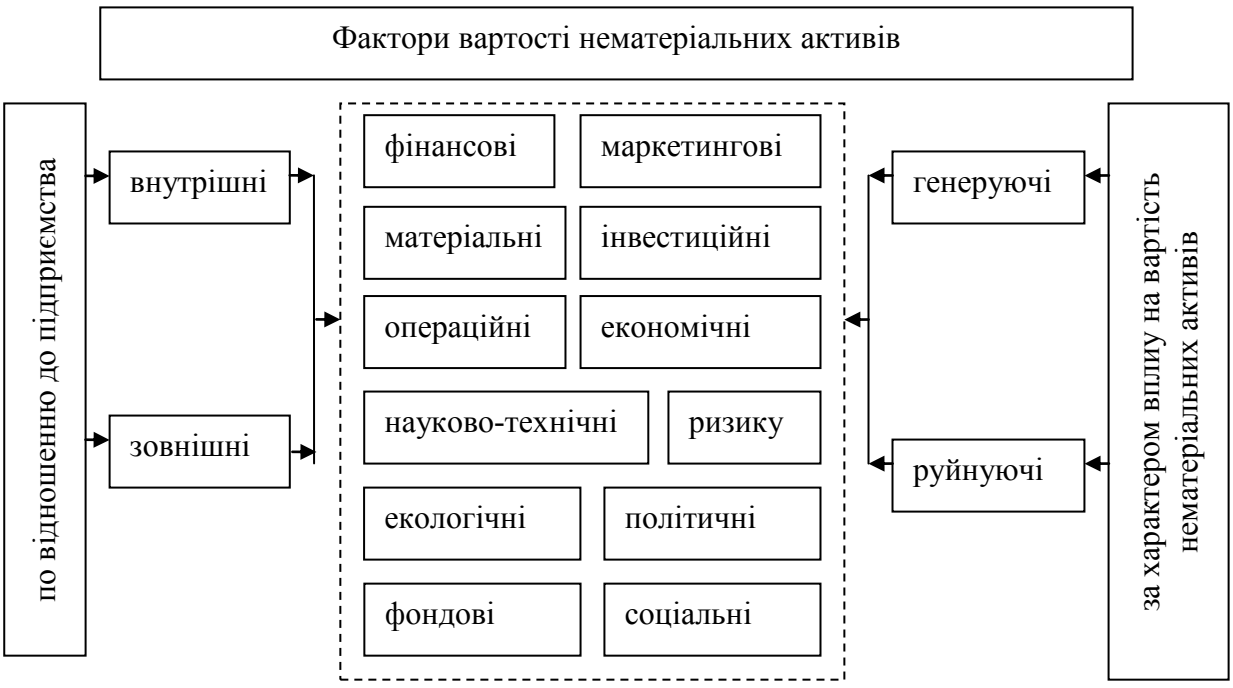

Рис. 3. Класифікація факторів вартості нематеріальних активів підприємства [6]

Особливе значення при оцінці нематеріальних активів в контексті управління вартості підприємства повинно приділятися не тільки факторам генерування, але й факторам руйнування вартості нематеріальних активів. Прояв впливу таких факторів характеризується процесами зниження вартості підприємства, зменшення значень показників, що її характеризують. Відповідно, для ефективного управління вартістю підприємства повинна бути розроблена підсистема моніторингу, що спрямована на виявлення факторів руйнування вартості нематеріальних активів.

Отже, в сучасних умовах посилення впливу оцінки нематеріальних активів на вартість підприємства, зростання ролі конкретних груп користувачів облікової інформації на фінансовому ринку, посилення дії значної кількості факторів вартості нематеріальних активів, появи нових видів нематеріальних активів змінюються запити стосовно оціночної методології, яка використовується в системі оцінки бухгалтерського обліку нематеріальних активів.

Нажаль, на сьогодні, існуюча система бухгалтерського обліку не може в достатній мірі забезпечити зростаючі потреби користувачів облікової інформації про вартість нематеріальних активів підприємства, що зумовлено особливостями історичного формування системи обліку, орієнтованої здебільшого на забезпечення надійності результатів вимірювання та забезпечення збереження майна підприємства, а не його вартості.

Інформація, яка надається системою бухгалтерського обліку, характеризується низьким рівнем релевантності, обґрунтованості та не відповідає потребам вітчизняного ринку капіталу, що, зокрема, підтверджується значним відставанням балансової вартості нематеріальних активів підприємства від їх ринкової вартості.

Розвиток та ускладнення економічних відносин, неможливість їх повного й точного врахування в системі фінансового обліку, зумовлюють необхідність пошуку та запровадження нових методологічних підходів до оцінка вартості

нематеріальних активів, зокрема, в середовищі управлінського обліку, які нададуть змогу формувати необхідну інформацію про вартість нематеріальних активів не лише виходячи з дій або подій, що відбулись в господарській діяльності підприємства, а і враховувати планові та прогнозні показники, переходити від історичної оцінки до ринкової.

Для розробки інструментарію, що дасть змогу забезпечувати ефективне функціонування системи формування вартості нематеріальних активів підприємства, яка б відповідала потребам суб'єктів, які здійснюють управління вартістю підприємства необхідно:

– уточнити склад об'єктів нематеріальних активів, що будуть використовуватися для бухгалтерського спостереження, на основі дослідження яких буде визначатись вартість підприємства;
– модифікувати методи оцінки вартості нематеріальних активів, що забезпечуватимуть формування достовірної облікової інформації направленої на задоволення інтересів користувачів в частині показників вартості нематеріальних активів підприємства;
– удосконалити порядок реалізації облікової політики підприємства стосовно облікового відображення факторів генерування та руйнування вартості.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Банасько Т.М. Оцінка нематеріальних активів для потреб обліку [Електронний ресурс] / Т.М. Банасько // Міжнародний збірник наукових праць – Випуск 3(15) – С. 76-83
2. Белышева И. Нематериальные активы компании: оценка стоимости [Електронний ресурс] / И. Белышева, Н. Козлов // Акционерное общество: вопросы корпоративного общества. − 2008. − №5. – Режим доступу до журн.: http://www.audit-it.ru/articles/appraisal/a109/137803.html.

3. Бойко Л.М. Оцінка нематеріальних активів: актуальні проблеми розвитку обліку розв'язання / Л.М. Бойко // Економіка і регіон. ПолтНТУ. – № 5 (36) – 2012 – С. 122-127
4. Гончар О.І., Павельчук І.В. Нематеріальні активи у формуванні потенціалу підприємства / О.І. Гончар, І.В. Павельчук // Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки. – 2009.– №3, Т. 1. – С. 77– 80
5. Закон України «Про оцінку майна, майнових прав та професійної оціночної діяльності в Україні» зі змінами і доповненнями від 09.09.2004 р. № 1992- IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: // http://www.liga.net.
6. Корягін М. В. Бухгалтерський облік у системі управління вартістю підприємства: теоретико-методологічні концепції [Текст] : монографія / М. В. Корягін. – Львів: ЛКА, 2012. – 389 с.
7. Методика оцінки майнових прав інтелектуальної власності, затв. Наказом Фонду державного майна України від 25.06.2008 р. – № 740. //http://zakon.rada.gov.ua/cgibin/ laws/main.cgi?nreg=z0726-08
8. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи» від 18 жовтня 1999 р. № 242 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.liga.net.
9. Національний стандарт 1 «Загальні засади оцінки майна і майнових прав», затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 10.09.2003 р. № 1440 // http://zakon.rada.gov.ua/cgibin/ laws/main.cgi?nreg=1185-2007-%EF
10. П(С)БО 8 «Нематеріальні активи»: наказ Міністерства фінансів України від 18 жовтня 1999 року № 242 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.rada.gov.ua. – Заголовок з екрану.

Н.В.Винниченко

ПРОБЛЕМИ ВІДОБРАЖЕННЯ В ОБЛІКОВІЙ ПОЛІТИЦІ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ

Відображення в обліку нематеріальних активів, в наш час, є явищем звичним для більшості бухгалтерів. Майже кожен суб'єкт господарювання використовує в своїй діяльності немонетарні активи, що не мають матеріальної форми, та представляють собою продукти своєї інтелектуальної власності та види прав власності, які належать іншим суб'єктам. Наявність в законодавстві альтернативних підходів до визначення їх вартості, оцінки та обліку створює передумови до конкретизації таких моментів в наказі про облікову політику на підприємстві.

Питання змістовного наповнення облікової політики є об'єктом дослідження значної кількості таких вітчизняних науковців як: Ф. Бутинець, Р. Алборова, Л. Гуйда, В. Шпак, М. Пушкар, М. Щирба, В. Гаврилюк, В. Жук, О. Попова, М. Михайлов, О. Бірюк, Н. Боярко, Н. Виговська, О. Подолянчук, Н. Малюга, Т. Кучеренко, І. Чалий, Л. Пантелейчук, але в той же час окремі питання щодо визначення та конкретизації її об'єктів потребують додаткових досліджень. Зокрема, нематеріальні активи на сьогодні не є виключенням, а тому відображення та конкретизація альтернативних підходів до їх оцінки і відображення в обліку потребують додаткового опрацювання та розгляду з метою розробки рекомендацій щодо їх відображення в наказі про облікову політику.

Питання відображення інформації в обліковій політиці підприємства виникли з введенням в дію Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» з 1 січня 2000 року, який вперше на законодавчому рівні розкривав сутність поняття «облікова політика». Таке нововведення досить швидко викликало резонанс серед фахівців з бухгалтерського обліку. Починаючи з 2000 року після введення Закону і до 2013 року в економічній літературі точилася дискусія щодо змістовного

наповнення наказу про облікову політику підприємства, що, в свою чергу, сприяло формуванню декількох наукових підходів, які узагальнені в табл. 1.

Таблиця 1. – Підходи до змістовного наповнення облікової політики

Підхід до змістовного наповнення облікової політики	Представники підходу	Особливості застосування
Формальне відношення до формування наказу про облікову політику	Використовувався на початку реалізації Програми реформування системи бухгалтерського обліку з впровадження міжнародних стандартів [1]. Сформувався за умов відсутності достатньої інформації щодо змістовного наповнення облікової політики.	
Наказ повинен бути деталізованим і містити всі суттєві моменти щодо обліку тих чи інших об'єктів	Ф. Бутинець, Л. Ілляш, Л. Пантелійчук, Л. Гуйда та ін.	Існував з 2000 року за умов відсутності достатньої інформації щодо змістовного наповнення облікової політики.
Наказ повинен конкретизувати тільки альтернативні методи і способи відображення в обліку об'єктів	І. Чалий, М. Пушкар, [2]	Існував з 2000 року, як альтернатива деталізації всіх суттєвих аспектів але законодавчого оформлення набув в 2013 році.

З прийняттям Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства (далі Методичні рекомендації) [3] було визначено, що в розпорядчому документі про облікову політику наводяться принципи, методи і процедури, які використовуються підприємством для ведення бухгалтерського обліку, складання і подання фінансової звітності та щодо яких нормативно-правовими актами з бухгалтерського обліку передбачено більш ніж один їх варіант, а також попередні оцінки, які використовуються підприємством з метою розподілу витрат між відповідними звітними періодами. При цьому одноваріантні методи оцінки, обліку і процедур до такого розпорядчого документа включати недоцільно [3].

Таким чином, загальні питання змістовного наповнення було вирішено шляхом визначення необхідності відображення в обліковій політиці лише тих елементів облікової політики, які передбачають існування двох і більше альтернативних варіантів.

Крім того Методичні рекомендації розкривають основні елементи, що мають відображатися за об'єктами облікової політики в тому числі і необоротними активами, формування інформації за якими є найважливішим етапом розробки облікової політики. Щодо необоротних активів, в цілому, і нематеріальних активів, зокрема, Методичними рекомендаціями передбачено відображення в обліковій політиці ряду таких суттєвих моментів як:

- методи амортизації основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів, а також довгострокових біологічних активів та інвестиційної нерухомості, у разі якщо вони обліковується за первісною вартістю;
- підходи до переоцінки нематеріальних активів;
- підходи до періодичності зарахування сум дооцінки необоротних активів, в тому числі і нематеріальних, до нерозподіленого прибутку;
- дату первісного визнання нематеріальних активів та групи вибуття як утримуваних для продажу;
- періодичність та об'єкти проведення інвентаризації [3].

Так щодо вибору методу нарахування амортизації особливо в частині нематеріальних активів рекомендується брати до уваги умови отримання від їх використання економічних вигод. У випадку якщо їх визначити не вдається, пропонується амортизацію нараховувати з використанням прямолінійного методу нарахування амортизації.

Беззаперечним залишається і той факт, що у випадку не можливості встановлення строку корисного використання нематеріального активу, в бухгалтерському обліку амортизація на ці активи не нараховується. Враховуючи це положення, вважаємо за доцільне визначати в обліковій політиці перелік об'єктів, на які не встановлюється взагалі, або не можливо з певних причин, зокрема, встановити строк корисного використання.

Згідно п. 2.5. Методичних рекомендацій до нематеріальних активів з невизначеним строком корисного використання належать ті, щодо яких підприємством не визначено обмеження строку, протягом якого очікується

збільшення грошових коштів (чи їх еквівалентів) від використання таких нематеріальних активів [3].

Окрім законодавчо визначених альтернатив в бухгалтерському обліку, підприємство в своїй обліковій політиці має враховувати і податкові альтернативи, які впливають на обліковий процес. Так, зокрема, в податковому обліку мають місце свої особливості визначення строків корисного використання. Зокрема, якщо строк дії права користування нематеріального активу не встановлено, такий строк корисного використання визначається платником податку самостійно, проте не може становити менше ніж 2 та більше ніж 10 років безперервної експлуатації [5]. На цю вимогу підприємство має самостійно з метою податкового обліку встановити за такими об'єктами строки корисної їх експлуатації та прописати їх в наказі про облікову політику підприємства. Для всіх інших об'єктів в податковому законодавстві передбачено встановлювати строк корисного використання відповідно до правовстановлюючого документа, з зазначенням певних моментів (група 4, 5).

У випадку оформлення процесу встановлення чи перегляду строків корисного використання одностайності в економічній літературі не досягнуто, оскільки існує дві пропозиції: оформлення лише наказом керівника чи формування спеціального акту, який має статус внутрішнього документу, затвердженого на підприємстві разом з таким наказом. А тому кожне підприємство має визначитися, яким чином в його системі обліку буде виглядати процес документування операцій з переоцінки нематеріальних активів та в своїй обліковій політиці зафіксувати всі суттєві аспекти, що стосуються процесу встановлення та перегляду цих строків.

Встановлення строків корисного використання об'єктів впливає, в першу чергу, на розмір нарахованої амортизації нематеріальних активів. Метод нарахування амортизації є елементом облікової політики підприємства та інструментом управління підприємством. Вибір методу амортизації залежить від економічної ефективності в першу чергу, а вже потім від усіх інших факторів

В свою чергу підприємство, в частині формування інформації щодо нарахування амортизації і порядку оцінки нематеріальних активів має визначитися в обліковій політиці:

- які саме групи нематеріальних активів воно використовує, тобто яким чином воно їх класифікує;
- які строки воно буде встановлювати враховуючи вимоги бухгалтерського обліку і податкового законодавства;
- визначити процедуру встановлення строків корисного використання та їх перегляду, а також процедуру документального оформлення таких операцій.

Важливим елементом при нарахуванні амортизації є ліквідаційна вартість нематеріального активу. За П(С)БО 8 її рекомендується встановлювати на рівні нуля, лише в окремих випадках за наявності домовленості про придбання нематеріальних активів чи на умовах можливості визначення інформації за умов існування активного ринку, вона може встановлюватися на іншому рівні. В таких випадках дублювати стандарти в обліковій політиці, на нашу думку, не варто, а інформацію щодо ліквідаційної вартості визначати за кожним об’єктом у відповідних облікових регістрах.

При визначенні підходів до переоцінки нематеріальних активів варто враховувати, що за податковим законодавством така можливість у підприємства виникає у випадку якщо:

- залишкова вартість нематеріального активу перевищує суттєво справедливу вартість на дату балансу;
- для нематеріальних активів, які переоцінюються існує активний ринок.

Окрім даних положень дозволено здійснювати переоцінку за відсутності активного ринку, якщо здійснюється експертна оцінка об’єктів. В обліковій політиці також варто визначати, який критерій суттєвості розбіжності у вартості об’єкта нематеріальних активів використовується підприємством:

- 1% чистого прибутку чи збитку підприємства;
- 10% відхилення залишкової вартості об’єкта.

І чи встановлюється один критерій для всіх груп нематеріальних активів чи для кожної з груп встановлюється окремо.

В облікову політику, на нашу думку, варто також включити питання щодо первісного визнання нематеріальних активів, які утримуються для продажу, оскільки підприємство може їх визнавати за:

- датою, коли щодо активів, групи вибуття задовольняються умови, у разі якщо: економічні вигоди очікується отримати від їх продажу, а не від їх використання за призначенням; вони готові до продажу у їх теперішньому стані; їх продаж, як очікується, буде завершено протягом року з дати визнання їх такими, що утримуються для продажу; умови їх продажу відповідають звичайним умовам продажу для подібних активів; здійснення їх продажу має високу ймовірність, зокрема якщо керівництвом підприємства підготовлено відповідний план або укладено твердий контракт про продаж, здійснюється їх активна пропозиція на ринку за ціною, що відповідає справедливій вартості;

- дата оприбуткування активів, придбаних з метою продажу [7].

При цьому за податковим законодавством доходи від реалізації таких активів виникають при переході покупцеві права власності на такі нематеріальні активи. А витрати, з яких складається собівартість реалізованих нематеріальних активів, визнаються у тому звітному періоді, коли визнаються і доходи від їх реалізації.

У випадку якщо підприємство створює власними силами нематеріальні активи та здійснює їх подальше використання і продаж, в обліковій політиці потрібно відображати питання розмежування витрат за такими двома стадіями як: дослідження, розробка, що дозволить систематизувати обліковий процес і уникнути помилок при визначенні собівартості нематеріальних активів. На нашу думку, доцільним буде наведення переліку таких витрат в додатках до облікової політики. Обов’язковим, на нашу думку, є деталізація в обліковій політиці і переліку витрат, які не включаються до собівартості нематеріальних активів щодо створення, реорганізації та переміщення підприємств або їх частини, а також витрат на підвищення ділової репутації підприємств і витрати

на створення торгових марок (товарних знаків), оскільки в окремих випадках виникає потреба їх конкретизації з метою не допущення їх ідентифікації в складі витрат собівартості.

Підприємства, які використовують нематеріальні активи у власній господарській діяльності в обліковій політиці, окрім нормативно визначених елементів також можуть зазначати перелік витрат, які виникають з метою підтримання у робочому стані об'єктів та капіталізуються підприємством.

У частині формування в обліковій політиці інформації щодо проведення інвентаризації нематеріальних активів, варто пам'ятати, що цей процес буде відрізнятися від процесу інвентаризації інших груп активів, оскільки об'єктом перевірки в такому випадку будуть виступати не фізичні активи, а ті документи за якими відбувалося їх оприбуткування.

Відповідно до Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань до інвентаризаційного опису заноситься інформація про назву нематеріального активу, характеристику, призначення, дату придбання (введення в експлуатацію), первісну (переоцінену) вартість, суму накопиченої амортизації, строк корисного використання, кількість та вартість об'єкта чи групи об'єктів нематеріальних активів [6]. Положення про інвентаризацію врегульовує і питання обліку нестач, яке раніше відображалося саме в обліковій політиці. Сьогодні оскільки альтернативні варіанти щодо цих питань відсутні, порядок їх обліку в частині оприбуткування лишків, на нашу думку, зазначати в обліковій політиці не варто, адже Положенням передбачено, що вони заносяться до інвентаризаційного опису вручну, а вартість їх визначається за справедливою вартістю таких активів.

Питання документального оформлення результатів інвентаризації, як і інші питання щодо документального оформлення оприбуткування і руху нематеріальних активів, повинні знайти своє відображення в графіку документообігу підприємства, який є одним з ключових додатків до облікової політики.

Формування графіку документообігу, на нашу думку, є невід'ємним елементом процесу формування облікової політики підприємства. Таке твердження базується на вимогах Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку. Відповідно до якого, з метою упорядкованості руху та своєчасного одержання для записів у бухгалтерському обліку первинних документів наказом керівника підприємства, установи встановлюється графік документообігу, де вказуються дата створення або одержання від інших підприємств та установ документів, прийняття їх до обліку, передача в обробку та надходження до архіву [9]. В цьому додатку обов'язково мають відображатися і питання документального оформлення операцій з нематеріальними активами, оскільки саме цій ділянці притаманна значна кількість суттєвих недоліків. Так, зокрема, з метою обліку нематеріальних активів на законодавчому рівні передбачено лише декілька форм первинного обліку:

- НА-1 «Акт введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів»;
- НА-2 «Інвентарна картка обліку об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів»;
- НА-3 «Акт вибуття (ліквідації) об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів»;
- НА-4 «Інвентаризаційний опис об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів» [10].

Існування цих форм обліку нематеріальних активів на сьогодні викликало значну дискусію в фаховій літературі. Більшість практиків одностайні у тому що на сьогодні лише цих форм обліку нематеріальних активів не достатньо, а отже у підприємства виникає дві альтернативи, які на нашу думку також мають віднайти відображення в обліковій політиці:

1. Для окремих об'єктів нематеріальних активів використовувати з метою документального оформлення форми обліку основних засобів. В такому випадку в графіку документообігу мають зазначатися, які

форми можуть використовуватися для обліку цих активів, в яких випадках та відображатися їх рух від початку їх оформлення та до моменту передачі до архіву;

2. Підприємство має право самостійно розробити форми документів, які б відповідали основним вимогам в частині наявності усіх обов'язкових реквізитів та затвердити їх наказом керівника, або іншим нормативно правовим документом розпорядчого характеру. В графіку документообігу обов'язково має розкриватися інформація щодо всіх стадій документообігу цих документів.

Графік документообігу, як додаток до облікової політики, повинен відповідати, на нашу думку, наступним вимогам:

- оптимальності щодо кількості підрозділів і виконавців;
- мінімального строку проходження кожного документу в підрозділах підприємства;
- ефективності – підвищувати ефективність роботи бухгалтерського підрозділу з метою економії часу і врахування максимальних потреб в інформації щодо обліку операцій з нематеріальними активами;
- забезпечення виконання контрольної функції щодо наявності і використання нематеріальних активів;
- можливості інтеграції розробленої форми в процес автоматизації обліку.

Не зважаючи на те, що сьогодні в економічній літературі пропонується значна кількість підходів до форми графіку документообігу, на нормативному рівні рекомендовано формувати його у вигляді схеми або у вигляді переліку необхідних робіт за всіма стадіями документообігу з зазначенням їх виконавців та строків проходження документа за кожною стадією. При цьому контроль за виконанням графіку документообігу за документами з обліку нематеріальних активів, як і за всіма іншими документами покладається на головного бухгалтера.

Щодо переліку документів, які можуть знайти відображення в графіку документообігу, окрім типових форм щодо обліку нематеріальних активів, та у

окремих випадках, основних засобів, на сьогодні не існує повної визначеності на практиці. Сумніви виникають починаючи з використання окремих положень ПСБО 8 «Нематеріальні активи», за яким:

- По-перше: відомості про зміни первісної вартості та суми накопиченої амортизації нематеріальних активів заносяться до регістрів їх аналітичного обліку, при цьому залишається не зрозумілим до яких саме, оскільки існуючі форми передбачені не для всіх видів нематеріальних активів.
- По-друге: нарахування амортизації нематеріальних активів (крім права постійного користування земельною ділянкою) здійснюється протягом строку їх корисного використання, який встановлюється підприємством/установою (у розпорядчому акті) при визнанні цього об'єкта активом (при зарахуванні на баланс). Знову ж таки виникає необхідність визначення саме в Положенні про документообіг на підприємстві, що саме використовуватиметься у вигляді розпорядчого акту – окремий наказ керівника чи то наказ про облікову політику, що є більш доцільним з нашого погляду, чи то інший розпорядчий документ.

Крім того при формуванні загального графіку документообігу варто систематизувати документи за об’єктами обліку, що дозволить чітко розуміти для обліку яких об’єктів будуть використовуватися ті чи інші форми. Зокрема, в частині обліку нематеріальних активів в графіку документообігу, на нашу думку, мають відображатися окрім типових форм наступні самостійно розроблені форми бухгалтерського і управлінського обліку:

1. Реєстр оцінки та переоцінки нематеріальних активів – рекомендована форма для реєстрації операцій переоцінки нематеріальних активів та відповідних їх груп;
2. Інвентарна картка обліку нематеріальних активів – регістр обліку інформації щодо первісної вартості, зносу та ліквідаційної вартості;
3. Відомість обліку нематеріальних активів – розкриває інформацію про призначення нематеріального активу, дату введення об’єкта в експлуатацію,

його первісну вартість, строк корисного використання, метод амортизації та ліквідаційну вартість в розрізі їх груп;

4. Акт встановлення (зміни) строку корисного використання об'єкта.

Цей перелік документів не є вичерпним, адже до графіку документообігу потрібно включити і регістри управлінського обліку, які використовуються на підприємстві з метою аналізу і управління ефективності використання нематеріальних активів. Оскільки нематеріальні активи є досить специфічним та різностороннім об'єктом обліку, графік документообігу має включати, на нашу думку, ще і інформацію про вимоги заповнення таких документів. Така інформація дозволить зрозуміти з якою метою використовується той чи інший регістр управлінського обліку.

Документальне забезпечення управлінського обліку нематеріальних активів має забезпечувати деталізацію інформації з метою її аналітичності та співставності, а тому до процесу розробки внутрішніх форм документів варто підходити досить зважено. Розробка цих форм має обов'язково враховувати вимоги автоматизації облікового процесу та можливість обміну інформацією між системами управлінського і бухгалтерського обліку.

Такий обмін забезпечується і через систему робочого плану рахунків підприємства, який будується з урахуванням базових вимог до його розробки.

З метою управлінського обліку нематеріальних активів на підприємстві, потрібно розробити також систему внутрішньої звітності, закордонний досвід використання якої свідчить про її високу ефективність в управлінні компаніями. У вітчизняній практиці питання формування такої звітності повинні обов'язково відображатися в обліковій політиці. Крім того така звітність дозволяє визначити показники які дозволять створити вірне уявлення про ефективність використання нематеріальних активів на підприємстві. Така звітність вже сьогодні використовується в питаннях аналізу Інтернет торгівлі, медіа сфери, рекламного бізнесу тощо.

Особливу увагу при відображенні в обліковій політиці інформації щодо обліку і використання нематеріальних активів слід приділити питанням

визначення переліку інформації що становить комерційну таємницю, з обов'язковим її відображенням у додатках до облікової політики. До такого переліку може включатися інформація про виготовлені та ще не запатентовані нематеріальні активи, розробки, що знаходяться в роботі і не пройшли повністю технологічний процес, інформація по проектам, що знаходяться на етапі дослідження тощо. Визначення повного переліку такої інформації повинне здійснюватися шляхом створення спеціальної комісії на підприємстві.

Отже, дослідження порідку відображення в обліковій політиці такого специфічного об'єкта як нематеріальні активи свідчить про низку не вирішених проблем. Аналіз досвіду відображення інформації про цей вид активів в облікових політиках різних підприємств свідчить про не визначеність практиків щодо елементів облікової політики, які мають бути відображені. З виходом Методичних рекомендацій щодо облікової політики з'явився рекомендований перелік необхідних елементів, щодо нематеріальних активів, які повинні відображатися в обліковій політиці підприємств. Проте досить часто залишаються без уваги суттєві аспекти, не врахування яких призводить до зниження ефективності облікової політики в частині її впливу на фінансовий результат.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Програми реформування системи бухгалтерського обліку з впровадженням міжнародних стандартів : постанова Кабінету Міністрів України від 28.10.98 р. № 1706. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.uazakon.com/documents/date_75/pg_iywfwj.htm
2. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 № 996-14 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14
3. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства: наказ Міністерства фінансів України від 27 червня 2013 р. № 635

[Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://buhgalter911.com/Res/Zakoni/MetodRek/metod_uchet_polit.aspx

4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи» : наказ Міністерства фінансів України від 18.10.99 №242 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0750-99>.
5. Податковий кодекс України : Закон України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/page43
6. Положення про інвентаризацію активів і зобов'язань: Наказ Міністерства фінансів України 02.09.2014 № 879 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14.
7. Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність», затвердженому наказом Міністерства фінансів України від 07 листопада 2003 року № 617 (у редакції наказу Міністерства фінансів України від 03 жовтня 2007 року № 1100), зареєстрованому в Міністерстві юстиції України 17 листопада 2003 року за № 1054/8375
8. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 38 «Нематеріальні активи» (IAS 38 «Intangible Assets») // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=92410&cat_id=92408 >.
9. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку : наказ Міністерства фінансів України № 88 від 24.05.95 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://docs.dtkt.ua/doc/1033.489.0
10. Порядок застосування типових форм первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів: Наказ Міністерства фінансів України 22.11.2004 N 732 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1580-04

О.О. Куришко

ПОДАТКОВИЙ ОБЛІК НЕМАТЕРІАЛЬГНИХ АКТИВІВ

В рамках динамічної зміни податкового законодавства актуальними є питання оподаткування, обліку та звітності в сфері нематеріальних активів.

Нормативно-правовою базою податкового регулювання обліку нематеріальних активів виступають:

- Податковий кодекс України від 02.12.2010 р.;
- Наказ Міністерств доходів і зборів України «Про затвердження форми Податкової декларації з податку на прибуток підприємства» від 30.12.13 № 872;
- Лист ДПС України від 31.12.12 №8239/0/61-12/15-3115 «Про розгляд звернення»;
- П(С)БО 8 «Нематеріальні активи».

В рамках податкового законодавства визначено наступні терміни, що стосуються нематеріальних активів:

• 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;

• 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. Вартість гудвілу не підлягає амортизації і не враховується під час визначення витрат платника податку, щодо активів якого виник такий гудвіл [1].

Загалом Податковий кодексом України регулюється термін використання, методи та особливості амортизації нематеріальних активів.

Зокрема, фінансовий результат до оподаткування збільшується:

- на суму нарахованої амортизації нематеріальних активів відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності;

- на суму уцінки та втрат від зменшення корисності нематеріальних активів, включених до витрат звітного періоду відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності;

- на суму залишкової вартості окремого об'єкта нематеріальних активів, визначеної відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, у разі ліквідації або продажу такого об'єкта.

Фінансовий результат до оподаткування зменшується:

- на суму розрахованої амортизації нематеріальних активів відповідно до пункту 138.3 ст. ПКУ;
- на суму залишкової вартості окремого об'єкта нематеріальних активів, визначеної з урахуванням положень ПКУ, у разі ліквідації або продажу такого об'єкта;
- на суму дооцінки та вигід від відновлення корисності нематеріальних активів в межах попередньо віднесених до витрат уцінки та втрат від зменшення корисності нематеріальних активів відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності.

Амортизації підлягають витрати на придбання основних засобів, нематеріальних активів та довгострокових біологічних активів для використання в господарській діяльності (п. 144.1 ст. 144 Кодексу).

Розрахунок амортизації нематеріальних активів здійснюється відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності з урахуванням обмежень ПКУ.

При такому розрахунку застосовуються методи нарахування амортизації, передбачені національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, крім «виробничого» методу.

Не підлягає амортизації та проводиться за рахунок відповідних джерел фінансування вартість гудвілу.

В податковому обліку ведеться пооб'єктне відображення об'єктів нематеріального активу і відсутні нижня межа визначення.

Строки нарахування амортизації нематеріальних активів наведено в табл. 1.

Таблиця 1. Строки нарахування амортизації нематеріальних активів [1]

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 (баз даних), фонограми, відеограми, передач (програми) організацій мовлення тощо), крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті	Відповідно до правовстановлюючого документа, але не менш як 2 роки
група 6 - інші нематеріальні активи (право на ведення діяльності, використання економічних та інших привілеїв тощо)	Відповідно до правовстановлюючого документа

З метою амортизації нематеріальні активи розподілено на 6 груп.

До нематеріальних активів групи 5 віднесено 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 мовлення тощо), крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті (пп. 145.1.1 п. 145.1 ст. 145 Кодексу) [2].

Нарахування амортизації нематеріальних активів проводиться із застосуванням 6 методів, включаючи прямолінійний метод, за яким річна сума амортизації визначається діленням вартості, яка амортизується, на строк корисного використання об'єкта основних засобів.

Нарахування амортизації в цілях оподаткування здійснюється підприємством за методом, визначеним наказом про облікову політику з метою складання фінансової звітності, та може переглядатися в разі зміни очікуваного способу отримання економічних вигод від його використання (пп. 145.1.9 п. 145.1 ст. 145 Кодексу).

Нарахування амортизації нематеріальних активів здійснюється протягом строку корисного використання (права користування), який встановлюється відповідно до правовстановлюючого документа, але не меншим як 2 роки (пп. 145.1.1 п. 145.1 ст. 145 Кодексу).

Враховуючи те, що витрати, понесені на придбання ліцензій та інших спеціальних дозволів, виданих державними органами для провадження господарської діяльності, в тому числі витрати на придбання ліцензій та інших спеціальних дозволів на право здійснення за межами України вилову риби та морепродуктів, а також надання транспортних послуг, не відносяться до витрат від операційної діяльності, то фізичні особи - підприємці на загальній системі оподаткування не мають права включити зазначені витрати до складу своїх витрат.

Ліцензії, що засвідчують право суб'єкта господарювання – ліцензіата на провадження певного виду господарської діяльності протягом визначеного

строку, видані держорганами для провадження господарської діяльності вартістю більш ніж 2500 грн зі строком дії понад рік, належать до групи 6 нематеріальних активів (право на ведення діяльності, використання економічних та інших привілеїв тощо) відповідно до пп. 145.1.1 ст. 145 ПКУ за умови виконання суб'єктом господарювання ліцензійних умов [1].

Оскільки поняття «правовстановлюючий документ» відсутнє в Кодексі, то відповідно п. 5.3 ст. 5 Кодексу інші терміни, що застосовуються у цьому Кодексі і не визначаються ним, використовуються у значенні, встановленому іншими законами.

Відповідно до п. 44.1 ст. 44 Кодексу для цілей оподаткування платники податків зобов’язані вести облік доходів, витрат та інших показників, пов’язаних з визначенням об’єктів оподаткування та/або податкових зобов’язань, на підставі первинних документів, регістрів бухгалтерського обліку, фінансової звітності, інших документів, пов’язаних з обчисленням і сплатою податків і зборів, ведення яких передбачено законодавством.

Відповідно до статті 422 Цивільного кодексу України право інтелектуальної власності виникає (набувається) з підстав, встановлених цим Кодексом, іншим законом чи договором. Тобто, право інтелектуальної власності на результат творчої діяльності виникає внаслідок його створення, якщо такий об’єкт відповідає вимогам закону, а саме він має бути новим, втіленим в матеріальний об’єкт, придатним для використання, та відповідати іншим вимогам, встановленим законодавством.

Разом з цим, слід зазначити, що пп. 145.1.2 п. 145.1 ст. 145 Кодексу встановлено, що нарахування амортизації здійснюється протягом строку корисного використання (експлуатації) об’єкта, який встановлюється наказом по підприємству при визнанні цього об’єкта активом (при зарахуванні на баланс), але не менше ніж визначено в пункті 145.1, і призупиняється на період його виводу з експлуатації (для реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання, консервації та інших причин) на підставі документів, які свідчать про виведення таких основних засобів з експлуатації) [2].

Якщо відповідно до правовстановлюючого документа строк дії права користування нематеріального активу не встановлено, такий строк корисного використання визначається платником податку самостійно, але не може становити менше двох та більше 10 років.

Слід зазначити, що на відміну від бухгалтерського обліку нематеріальних активів, де термін корисного використання встановлено в Акті введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів, в податковому обліку нематеріальних активів термін корисного використання має бути вказаний в наказі по підприємству, а при перегляді даного терміну необхідно оформити окремим документом наказ про зміну строку корисного використання об'єктів нематеріальних активів.

Додаток АМ до рядка 06.4.27 додатка ІВ до рядка 06.4 Податкової декларації з податку на прибуток підприємства відображає нараховану суму амортизації за звітний період, в тому числі нематеріальних активів [3] (табл. 2).

Таблиця 2. Таблиця 1 Додатку АМ. Нарахована амортизація за звітний період

Нарахована амортизація за звітний (податковий) період	У тому числі:			
	основних засобів та інших необоротних активів	нематеріальних активів	витрат, пов'язаних із видобутком корисних копалин	тимчасової податкової різниці, яка виникла за результатами інвентаризації основних засобів станом на 01 квітня 2011 року
1	2	3	4	5

Витрати на придбання (створення) нематеріального активу, який не використовувався у господарській діяльності платника податку, у податковому обліку не включаються до складу витрат та не підлягають амортизації.

Отже, податковий облік і звітність щодо нематеріальних активів мають свою специфіку, що визначена особливостями застосування, обліку, оцінки та звітності даних об’єктів обліку.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Податковий кодекс України : Закон України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/page43

2. Лист ДПСУ від 25.05.2012 р. N 8973/6/15-1415.

3. Наказ Міністерства доходів і зборів України «Про затвердження форми Податкової декларації з податку на прибуток підприємства» від 30 грудня 2013 року № 872.

О.В. Шипунова

ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ В СЕРЕДОВИЩІ ІНФОРМАЦІЙНОЇ СИСТЕМИ

Автоматизація управління підприємствами на основі економіко-математичних методів, засобів обчислювальної техніки та інформаційних технологій є невід'ємною частиною процесу удосконалювання діяльності практично всіх підприємств. Останнім часом намітився якісно новий етап, який характеризується прагненням до створення інтегрованих автоматизованих систем, що поєднують усі завдання управління. Цьому сприяють розподілені обчислювальні системи й мережі, засоби ведення баз даних, засоби проектування й впровадження функціональних підсистем.

Впровадження інтегрованої автоматизованої системи для будь-якого підприємства є однієї з найбільш трудомістких і дорогих програм розвитку.

У цих умовах надзвичайно велика роль керівників підприємств, що приймають рішення стратегічного характеру в області комп'ютеризації. Головне – вироблення стратегії розвитку автоматизації, яка гарантувала б досягнення цілей

підприємства. Ця стратегія повинна базуватися на досягнутому рівні автоматизації управління, досвіді розроблювачів, особливостях організації впровадження, фінансових і кадрових можливостях підприємства, світових тенденціях. Найбільш важливою складовою цієї стратегії є в ряді випадків обґрунтування й прийняття рішень з вибору системи автоматизації, наявної на українському ринку, яка сприяла вирішенню питання автоматизації обліку необоротних активів.

При цьому сприятливим фактором автоматизації є стабільність постійної облікової інформації, що формується на підприємстві. Це створює умови для її багаторазового використання і тим самим сприяє підвищенню ефективності застосування комп'ютерної техніки на цій ділянці облікової роботи. Характерною для цій ділянки обліку є можливість одержання у середовищі інформаційної системи повного комплекту облікових регістрів, необхідних для організації раціонального управління нематеріальними активами підприємства.

Багато елементів, пов'язаних з обліком нематеріальних активів недостатньо законодавчо врегульовані, у зв'язку з чим у бухгалтерів-практиків виникає багато питань.

На сьогодні методика і принципи побудови обліку нематеріальних активів є об'єктом пильного вивчення світової економічної науки і практики. Дані питання неодноразово розглядалися на сесії Міжнародної групи експертів ООН з міжнародних стандартів обліку і звітності, і продовжують постійно розроблятися економістами всіх розвинених країн.

Питання щодо підходу до автоматизації обліку нематеріальних активів розглядалися у наукових публікаціях вітчизняних і закордонних учених та спеціалістів з інформаційних технологій: Ф.Ф. Бутинець[1], П.В.Іванюта [2], С.В. Івахненков [3], О.В. Кліменко [4], В.Д. Шквір [5] та ін. Але, не зважаючи на таку різноманітність вивчення і розробки підходів щодо автоматизації обліку нематеріальних активів, недостатня кількість теоретиків та практиків розглядають основні принципи організації обліку саме нематеріальних активів у середовищі інформаційної системи.

Слід відмітити, що незважаючи на насичення ринку інформаційних систем управління підприємством, вже декілька років поспіль лідером на ньому є інформаційні системи фірми «1С» (платформи 7.7 та 8) [8]. У зв'язку з цим розглянемо основні аспекти організації обліку нематеріальних активів на прикладі інформаційної системи «1С:Підприємство» – типові конфігурації «1С:Бухгалтерія 7.7» та «1С:Бухгалтерія 8.2».

Що стосується підсистеми обліку необоротних активів в конфігурації «1С:Бухгалтерії 8.2», то її поділено на три частини, але в основу розподілу підсистеми у системі покладено не класифікацію, прийняту П(С)БО 7, а принцип схожості правил обліку (табл.1) [6].

Таблиця 1. Правила обліку підсистеми «Основні засоби»

Підсистема «Основні засоби»	Що обліковується
Малоцінні активи (МНМА та МШП)	МНМА та бібліотечні фонди (субрахунки 1112 та 1122)
	МШП (рахунок 22)
	Капітальні інвестиції на придбання та виготовлення інших НМА (субрахунок 153)
Основні засоби та МНА	Основні засоби (рахунок 10)
	Інші необоротні активи (рахунок 11)
	Капітальні інвестиції (субрахунки 151, 152, 153)
Нематеріальні активи	Нематеріальні активи (рахунок 12)
	Капітальні інвестиції на придбання та виготовлення НА (субрахунок 154)

Перелічені підсистеми є незалежними, і кожна з них працює зі своїми програмними об'єктами (довідниками, регістрами, документами). У кожній підсистемі реалізовано облік повного життєвого циклу відповідних активів, купівля та облік до початку експлуатації, уведення в експлуатацію, облік в експлуатації, перенесення вартості активів до складу витрат підприємства та вибуття активу.

Розглянемо основні принципи обліку нематеріальних активів у середовищі інформаційної системи «1С:Підприємство 8» – типова конфігурація «1С:Бухгалтерія 8.2».

Облік всього життєвого циклу об'єктів нематеріальних активів (далі НМА) Ведеться тільки за допомогою спеціалізованих документів підсистеми. У типовій конфігурації можливі наступні операції з нематеріальними активами:

– купівля;
– введення в експлуатацію;
– нарахування амортизації;
– переміщення;
– модернізація;
– інвентаризація;
– вибуття.

Перелік нематеріальних активів, як введених в експлуатацію, так і ще не прийнятих до обліку, зберігається в довіднику «Нематеріальні активи». У довіднику. зберігається тільки інформація про найменування та податковому призначення активу, інші облікові параметри задаються при введенні в експлуатацію і записуються в регістри відомостей.

Облік капітальних інвестицій в нематеріальні активи може вестися як:

– облік куплених активів – пооб’єктно на рахунку плану рахунків бухгалтерського обліку 1541 «Придбання нематеріальних активів» в розрізі нематеріальних активів;

– облік витрат на створення активів – на рахунку плану рахунків бухгалтерського обліку 1542 «Виготовлення нематеріальних активів» в розрізі об'єктів будівництва та статей витрат.

Облік нематеріальних активів, прийнятих до обліку ведеться пооб'єктно:

– об'єкти НМА враховуються на субрахунках рахунку 12 «Нематеріальні активи» плану рахунків бухгалтерського обліку в розрізі нематеріальних активів;

– накопичення нарахованої амортизації відбувається в розрізі нематеріальних активів і відображається по кредиту рахунку 133 «Накопичена амортизація нематеріальних активів».

Крім цього, передбачено зберігання інформації про підрозділи та матеріально відповідальних осіб, за якими закріплені нематеріальні активи. Ця інформація зберігається в регістрі відомостей «Місцезнаходження НМА (бухгалтерський облік)».

У конфігурації, для цілей бухгалтерського обліку, можливі такі способи нарахування амортизації НМА:

– прямолінійний;
– виробничий (пропорційно обсягу продукції);
– кумулятивний (по сумі чисел років);
– зменшення залишку;
– прискореного зменшення залишку.

Основним принципом ведення обліку в підсистемі є пооб'єктний облік, тобто кожний основний засіб (необоротний актив) враховується відокремлено, для кожного необоротного активу вводиться окремий елемент довідника «*Основные средства*».

У довіднику «*Основные средства*» зберігаються тільки загальні відомості про основні засоби, обов'язковим є тільки найменування. Також довідник містить один зумовлений службовий елемент, який використовується для відображення в податковому обліку нематеріальних активів, що обліковуються в складі четвертої групи основних фондів. Цей елемент використовується підсистемою «Нематеріальні активи».

Решта інформації про об'єкти основних засобів (параметри їх обліку) зберігається не в довіднику, а в регістрах відомостей. Ця інформація вноситься користувачем у формі документів введення в експлуатацію або введення залишків, а регістри відомостей заповнюються автоматично при проведенні документів. Деякі дані можуть бути змінені спеціальними документами підсистеми.

Інформація, про рахунки обліку нематеріальних активів, методи нарахування амортизації, належність до податкової групи визначається тільки

при введенні в експлуатацію і не змінюється в подальшому на протязі усього життєвого циклу нематеріального активу.

Для оформлення операцій покупки готових до використання НМА призначений документ «Надходження НМА» (рис. 1).

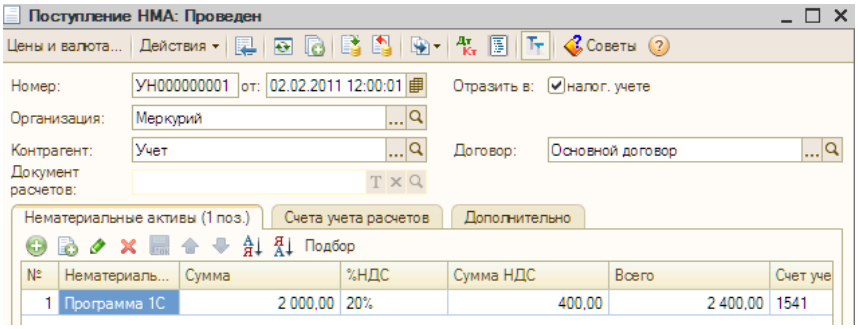

Рис. 1. Документ «Надходження НМА»

При покупці НМА валових витрат не виникає, тому що виробничі активи завжди підлягають амортизації. Якщо куплений актив передбачається використовувати в діяльності, неоподатковуваної податком на прибуток, тобто на нього не передбачається нараховувати амортизацію, то вже при оформленні покупки слід вказати в реквізиті «Вид податкової діяльності» значення «Не обкладається». Вид податкової діяльності НМА визначається при покупці і в подальшому не підлягає зміні.

Для відображення операції постановки НМА на облік (введення в експлуатацію) в конфігурації використовується документ «Прийняття до обліку НМА». У документі для об'єкта НМА встановлюються основні характеристики, що впливають на відображення об'єкта в обліку (рахунок обліку, рахунок нарахування амортизації), способи і параметри розрахунку амортизації, шаблон проводок для відображення амортизації в складі витрат. Ця інформація фіксується у регістрах відомостей.

Документом «Прийняття до обліку НМА» можна ввести в експлуатацію як куплені, так і створені нематеріальні активи.

Нарахування амортизації в бухгалтерському обліку виконується щомісяця, а в податковому обліку – один раз в квартал. Сам процес

нарахування амортизації здійснюється при проведенні документа «Закриття місяця» при установці в ньому відповідних прапорів. Крім того, амортизація може бути нарахована, в момент списання або продажу нематеріального активу. У цьому випадку повторне нарахування амортизації в рамках регламентної процедури виконано не буде.

Для нарахування амортизації, при прийнятті до обліку нематеріального активу має бути вказаний метод розрахунку. Зміна параметрів розрахунку амортизації в процесі експлуатації може бути здійснено тільки в разі модернізації активу. При необхідності може бути змінений спосіб відображення витрат з амортизації, для цього передбачений документ «Зміна способу відображення витрат по амортизації НМА».

У разі нарахування амортизації з виробництва методу, необхідно попередньо ввести інформацію про фактичне вироблення нематеріального активу. Для цього використовується документ «Вироблення НМА».

Проаналізувати інформацію про вкладення в НМА, тобто про залишки та рух куплених НМА в бухгалтерському обліку можна за допомогою звіту «Оборотно-сальдова відомість по рахунку (бух.)» за субрахунками рахунку 154.

Проаналізувати інформацію про НМА в бухгалтерському обліку можна за допомогою звіту «Оборотно-сальдова відомість по рахунку (бух.)» за субрахунками рахунку 12 і за рахунком 133.

Розглянемо основні аспекти організації обліку нематеріальних активів в середовищі системи «1С: Підприємство» – типова конфігурація «1С: Бухгалтерія 7.7».

Виділимо декілька етапів бухгалтерського обліку нематеріальних активів:

1. Надходження та зарахування на баланс.
2. Нарахування амортизації.
3. Переміщення.
4. Вибуття.

Послідовно розглянемо, як у системі «1С:Підприємство» оформляють операції, пов'язані з надходженням, експлуатацією та вибуттям нематеріальних активів.

Спочатку розглянемо загальну організацію обліку, а також облік надходження нематеріальних активів, придбаних за кошти.

Рахунки, що використовуються при обліку нематеріальних активів, наведено у фрагменті плану рахунків на рис. 2.

Відповідно до інструкції №291, у конфігурації витрати підприємства на придбання або створення необоротних активів враховуються за дебетом рахунка 15 «Капітальні інвестиції». Аналітичний облік на цьому рахунку ведеться в розрізі інвестицій.

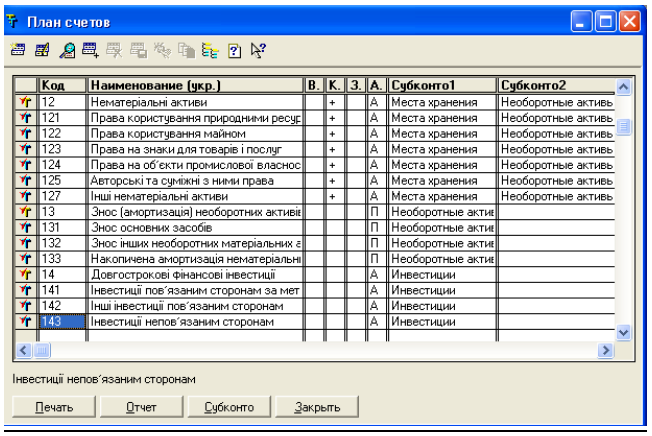

Рис. 2. Фрагмент Плану рахунків

При передачі необоротних активів в експлуатацію витрати списуються з кредиту рахунка 15 в дебет відповідного субрахунку рахунка 12, аналітичний облік на якому ведеться в розрізі субконто «Необоротні активи» і «Місця зберігання». У конфігурації порядок обліку нематеріальних активів регламентований П(С)БО 8 «Нематеріальні активи».

Для нематеріальних активів облік ведеться в розрізі субконто «Необоротні активи».

В довіднику «Необоротні активи» облік нематеріальних активів ведеться за кожним інвентарним об'єктом. Для організації аналітичного обліку

необоротних активів використовується субконто «Необоротні активи», якому відповідає однойменний довідник. Цей довідник – трирівневий: на першому рівні нематеріальні активи поділяються за видами, на другому – нематеріальні активи поділяються на виробничі і невиробничі.

При розгляді заповнення деяких полів, виберемо значення в полі «*Вид необоротного актива*» (рис. 3). Залежно від нього в полі «*Счет учета*» з'явиться значення субрахунка (відповідно рахунку 12), у межах якого його можна змінювати.

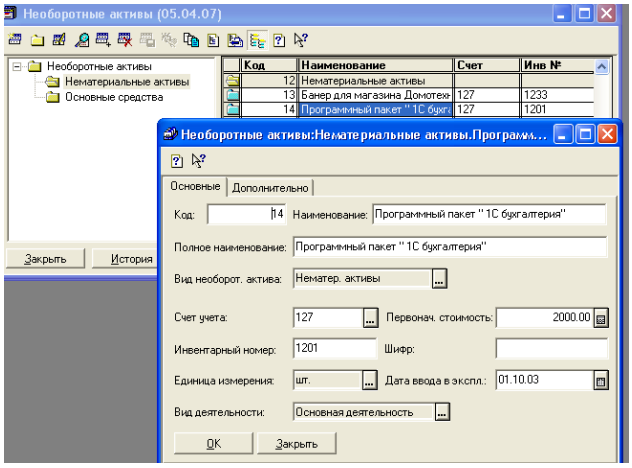

Рис. 3. Довідник «*Необоротные активы*», закладка *«Основные»*

На закладці «*Дополнительно*» (рис.4) в полі «*Метод расчета износа*» стануть доступними ті методи розрахунку зносу в бухгалтерському обліку, які передбачені П(С)БО 8 для такого виду нематеріальних активів, і стануть видимими параметри, необхідні для автоматичного розрахунку норми зносу (наприклад «*Ликвидационная стоимость*» і «*Срок полезного использования*» для прямолінійного методу). На цій самій закладці для виробничих нематеріальних активів необхідно відзначити прапорець «*Начислять износ в налоговом учете*».

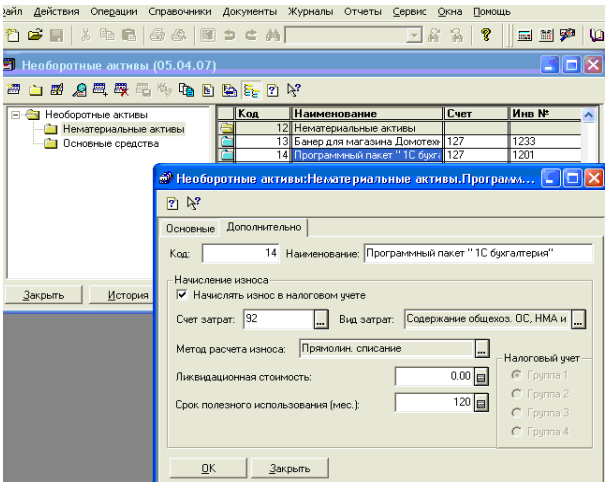

Рис. 4. Довідник «*Необоротные активы»*, закладка «*Дополнительно*»

У довіднику також слід зазначити первісну вартість і дату введення в експлуатацію за актом (накладною) приймання-передачі нематеріальних активів і вид діяльності, для якої призначено об’єкт. Автоматично в межах усього довідника нематеріальних активів кожному об'єкту присвоюється код. Якщо ви застосовуєте іншу систему нумерації і шифрування, можна заповнити поля «*Инвентарный номер»* і «*Шифр»*.

Надходження та зарахування на баланс нематеріальних активів відбувається шляхом купівлі, створення об’єктів нематеріальних активів, а також надходження від засновників та відображається як процес капіталовкладень. Такі витрати відносять у дебет рахунка 15 «Капітальні інвестиції» з допомогою документа «*Приходная накладная*» [7].

Додаткові витрати, які згідно з П(С)БО 8 входять у первісну вартість об’єктів, за допомогою документа «*Расходы на приобретение*» відображають за дебетом рахунка 154. Вартість прийнятих в експлуатацію нематеріальних активів списують документом «*Ввод в эксплуатацию*» за дебетом рахунку 12 і кредитом рахунка 154. Одночасно з цим на вартість нематеріальних активів, що підлягають амортизації в податковому обліку, збільшується балансова вартість груп. Для кожного випадку розглянемо особливості застосування набору універсальних документів.

Що стосується самостійного виготовлення нематеріальних активів, то в конфігурації немає документів, що дозволяють відобразити процес їх виготовлення. Але будь-яку операцію можна ввести у вигляді сукупності проведень, використовуючи ручне введення операції. Після того як витрати зібрано на рахунку 15 «Капітальні інвестиції» і в податковому обліку відкориговано валові витрати, можна скористатися документом «*Ввод в эксплуатацию»*.

Найчастіше нематеріальні активи придбаваються за кошти. Надходження нематеріальних активів придбаних за кошти і котрі надходять у супроводі товарно-транспортної накладної з подальшим введенням в експлуатацію оформляється за допомогою комп'ютерної системи наступним чином.

При заповненні нового договору особливу увагу слід звернути на такі поля:

– *«Вид валовых доходов/расходов»* (значення «*Не доход и не затрата»*) – тобто витрати, що підлягають амортизації;

– *«Вид торговки»* – значення «*Предоплата»*;

– Вид НДС – 20%.

При заповненні прибуткової накладної необхідно звернути увагу на такі моменти. По-перше, в полі «*Что приходнем»* виберемо значення «*ОС, НМА и др. необоротные активы»*.

По-друге, виберемо в полі «*Место хранения склад»*, на якому зберігатиметься об'єкт. У полі «*Вид поставщика»* виберемо «*Отечественный поставщик»*. При заповненні табличної частини документа слід ввести нову інвестицію. Найчастіше інвестицію називають за іменем нематеріального активу, що придбається.

Додаткові витрати на придбання врахуємо в документі «*Расходы на приобретение»*. Документ «*Расходы на приобретение*» введемо на підставі

прибуткової накладної. Тепер усі необхідні витрати зібрані на рахунку 154 «Придбання нематеріальних активів». Можна вводити об’єкт в експлуатацію.

При введенні об’єкта в експлуатацію, заповнюється новий документ «*Ввод в эксплуатацию»* за допомогою меню «*Документы/Необоротные активы и МБП»* [6]. Внесені в програму документи зберігаються в журналі *«Необоротные активы и МБП».* Спочатку слід вибрати режим роботи документа – «*Ввод в эксплуатацию необоротных активов»*, потім – «*Место хранения»* не введених в експлуатацію активів. Після цього – заповнити поле «*Вид необоротных активов»*. У табличній частині слід вибрати інвестицію, яка є джерелом надходження необоротного активу, і нематеріальний актив, вартість якого формується. На цьому етапі можна заповнити картку елемента довідника «*Необоротные активы*».

При оприбуткуванні необоротних активів у полі «*Количество»* може стояти значення тільки 1. Якщо одна інвестиція використана для придбання кількох об’єктів, таблична частина має містити кілька рядків.

У полі «*Цена»* міститься первісна вартість активу. При проведенні документа формуються проведення. Після проведення стає доступною кнопка Печать, і можна отримати стандартну форму «*Акта введення в експлуатацію нематеріальних активів».*

При надходженні нематеріальних активів необхідно зареєструвати об’єкт, що надійшов, у довіднику «*Необоротные активы*». При цьому слід контролювати заповнення полів «*Первоначальная стоимость»* у момент надходження зазначається тільки справедлива вартість об’єкта

Для рахунків, які мають субконто, можна отримати звіт по залишках та оборотах за кожним об’єктом нематеріальних активів, шляхом створення Оборотно-сальдової відомості за рахунком 12 (табл. 2).

Таблиця 2. Оборотно-сальдова відомість за рахунком 12 «Нематеріальні активи»

Субконто	Сальдо на початок періоду		Обороти за період		Сальдо на кінець періоду	
	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
177 Банер для магазина «Їжачок» № 1 Кіл-ть			5 000,00 3,000		5 000,00 3,000	
178 Банер для магазина «Їжачок» № 2 Кіл-ть			5 000,00 3,000		5 000,00 3,000	
93 ПП «СВОД» Кіл-ть	1 110,00 1,000				1 110,00 1,000	
83 Прогр. пакет «Управление распр. баз. данних» Кіл-ть	2 220,00 1,000				2 220,00 1,000	
108 Программа 3D-FLAT 2002 Кіл-ть	935,00 1,000				935,00 1,000	
55 Программный пакет «СВОД» Кіл-ть	2 000,00 1,000				2 000,00 1,000	
190 Система KASSER для отстроченных платежей Кіл-ть			160,00 1,000		160,00 1,000	
126 Сопровождение «СВОД» Кіл-ть	67,50 1,000				67,50 1,000	

Найзручнішим стандартним звітом для аналізу інформації про надходження нематеріальних активів є «*Картка рахунку 12»*. У цьому звіті є усі проведення по даному рахунку з конкретними значеннями об'єктів аналітичного обліку. Крім цього, у звіті відображаються залишки на початок та кінець періоду, а також обороти та залишки після кожного проведення.

Для відображення нарахування амортизації по нематеріальним активам (щомісяця – у бухгалтерському обліку та щокварталу – у податковому обліку) у системі «1С:Підприємство» застосовують документ «*Начисление износа»* (рис.5).

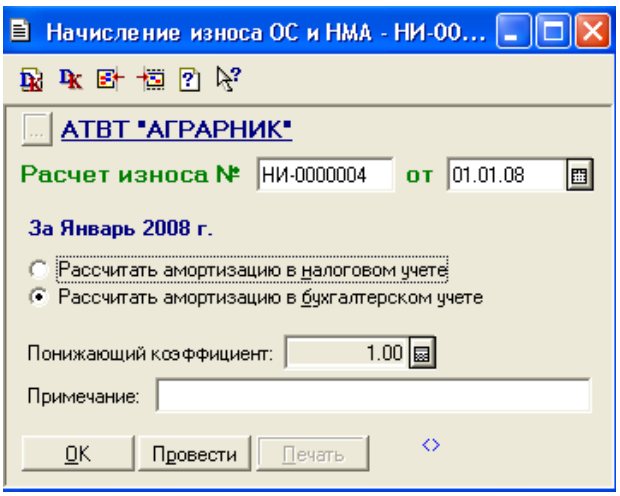

Рис. 5. Документ «*Начисление износа*»

Нарахування амортизації здійснюється одночасно по всіх необоротних активах за методами, які вказані у довіднику «*Необоротные активы»,* сума зносу відображається на відповідних рахунках. Нарахування амортизації у податковому обліку здійснюється тільки по тих об'єктах, по яких у довіднику «*Необоротные активы»* відзначено прапорець «*Начислять износ в налоговом учете»* [7].

Сума зносу нематеріальних активів у податковому обліку розраховується з урахування їх первісної вартості, строку корисного використання до повного погашення вартості активу та відображається по кредиту рахунку. Після проведення документу можна отримати звіт «Відомість нарахування амортизації в бухгалтерському та податковому обліку». У програмі є зручний спосіб для аналізу інформації по обліку амортизації нематеріальних активів – це *«Аналіз по рахунку»* (табл. 3). Цей звіт дозволяє отримати обороти рахунку з іншими рахунками, а також залишки на початок та кінець періоду.

Таблиця 3. Аналіз рахунка 133 за 4 Квартал 20XX р.

Рахунок	*З кред. рахунків*	*У дебет рахунків*
Сальдо на початок періоду		*12 698,79*
921 Адміністративні витрати		823,47
931 Витрати на збут		277,78
Обороти за період		1 101,25
Сальдо на кінець періоду		*13 800,04*

Зручним стандартним звітом для аналізу інформації про знос нематеріальних активів є також *«Картка рахунку 133»*.

У процесі експлуатації нематеріальні активи можуть переміщуватися з одного підрозділу підприємства в інше. Оформлення таких операцій відбувається за допомогою документу «*Перемещение*» (рис.6).

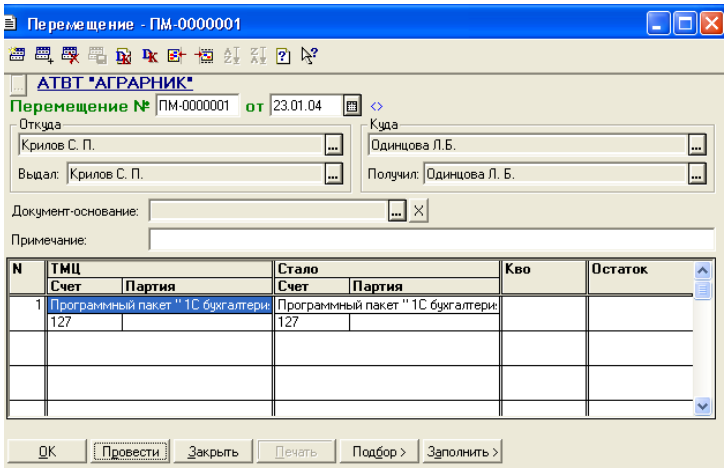

Рис. 6. Документ «*Перемещение*»

Оскільки по рахунку 12 ведеться кількісний облік, треба показати кількість об’єктів, що переміщуються.

Переміщення нематеріальних активів здійснюється за обліковою ціною та оформлюється проведеннями в кореспонденції з допоміжним рахунком 00.

Щодо вибуття, відповідно до П(С)БО 8, нематеріальні активи списуються з балансу шляхом продажу, безоплатної передачі або неможливості отримання надалі економічних вигід від їх використання. Незалежно від таких різних причин, порядок відображення вибуття активів в обліку практично однаковий. Рахунок 972 «Собівартість реалізованих необоротних активів» використовується у разі продажу активу. У разі ліквідації і невідповідності критеріям визнання активом застосовується рахунок 976 «Списання необоротних активів». Операції з продажу нематеріальних активів до

операційної діяльності не належать, тому для їх обліку використовують рахунки класу 9.

Розглянемо приклад продажу необоротного активу. Використовуємо документ «*Ликвидация необоротных активов*» для оформлення продажу об'єкта. Заповнений документ показано на рисунку 7.

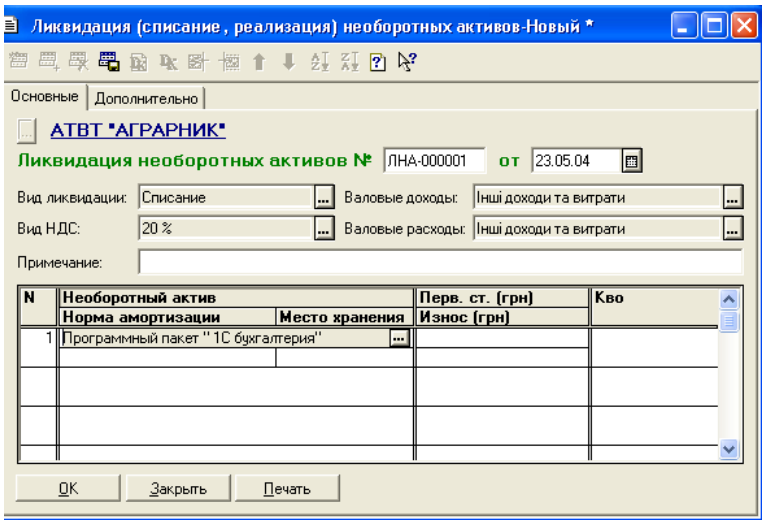

Рис. 7. Документ «*Ликвидация необоротных активов*»

У полі «*Вид ликвидации*» зазначимо «*Реализация*» (можливе також значення «*Списание*»). Заповнимо поле «Вид НДС» (операції з продажу нематеріальних активів обкладаються ПДВ в загальному порядку). Оскільки при списанні чи реалізації нематеріальних активів можуть виникнути як валові доходи, так і витрати, треба заповнити відповідні реквізити на закладці «*Основные*».

У табличній частині вибираємо з відповідного довідника нематеріальний актив, що ліквідується. При цьому документ автоматично визначає первісну вартість, зношення, кількісний залишок.

Оскільки нематеріальний актив вибуває у зв'язку з його реалізацією, на закладці «*Дополнительно*» з'являються реквізити, аналогічні документу «*Расходная накладная*», де зазначаються дані про покупця, вибирається замовлення (документ «*Ликвидация...*» сам також може бути замовленням). Як

рахунок покупця встановлено рахунок 3772 «Розрахунки з іншими дебіторами», який за потреби можна змінити.

Для аналізу інформації з вибуття нематеріальних активів можна використовувати ті ж звіти, що застосовують для операції надходження.

Комп'ютеризація суттєво змінює ряд контрольних функцій, які раніше виконувались бухгалтерами тільки вручну. Інформаційна система забезпечує безперервний контроль як за складанням документів, так і поточних облікових записів Це зумовлено тим, що грамотно побудована інформаційна комп’ютерна система обов'язково має свою внутрішню структуру і вбудовані алгоритми, нав'язує бухгалтеру й управлінцю правила обліку та схему документообігу, задані відповідальними особами і зафіксовані в структурі системи. Практичний результат для підприємства – зменшення ймовірності помилок як через неграмотність або випадкову помилку бухгалтера, так і через навмисну шкоду.

При здійсненні контролю за роботою інформаційної системи обліку варто пам’ятати [2]:

- підробки в записи можуть внести не лише бухгалтери котрі ведуть облік, а й сторонні особи, котрі мають достатню кваліфікацію, а за своїми службовими обов'язками пов'язані з комп'ютерами і мають доступ до програм;
- оскільки автоматизація обліку передбачає кодифікацію господарських операцій, з метою внесення підроблених облікових записів можуть застосовуватися неправильні коди аналітичних рахунків. У довідники постійної інформації (прізвища співробітників, найменування нематеріальних активів тощо) можуть навмисне вноситися неправильні дані з метою наступного внесення підробок в облікові записи;
- з метою зловживання можуть використовуватися недостовірні облікові та звітні дані в повному обсязі, тобто всі облікові регістри і звітність.

Розв’язання проблеми контролю облікових записів є можливим завдяки створенню паралельних інформаційних потоків, які контролюють один одного і забезпечують вірогідність облікових даних. Таке ведення облікових записів

забезпечує вчасне виявлення відхилень, після якого бухгалтер працює не з усім інформаційним масивом, а тільки з цими відхиленнями. У такому разі електронний обліковий регістр (журнал операцій) не виправляється, а зберігається невиправленим. Усі помилки, які виникають при подальшій роботі з регістром, або виправляються бухгалтером в самому регістрі, або фіксуються ним в окремому журналі виправлення помилок.

Отже, протягом усього облікового циклу (як правило, місяця) дані, зафіксовані в запам'ятовуючому пристрої комп'ютера, не виправляють. Після закінчення місяця бухгалтер отримує два регістри по кожній ділянці роботи – безперервний, суцільний основний регістр з помилковими записами, і скоригований з виправленнями. У цьому разі залишається «слід», який чітко показує всі виправлення, котрі здійснив бухгалтер. Бухгалтер точно знає підсумок і при цьому, що дуже важливо, втрачає можливість безпосередньо виправляти початковий запис.

Але якщо вимоги до контролю облікової інформації не дуже суворі, то слід поєднувати окремі ділянки обліку так, щоб факти надходження з однієї ділянки (наприклад, зі складу) і вибуття з другої (наприклад, за договором постачання) реєструвалися як одна операція, і тим самим у принципі виключалася можливість розбіжності даних.

Можна узагальнити процес організації бухгалтерського обліку нематеріальних активів в середовищі інформаційної системи «1С: Підприємство» у вигляді схеми (рис. 8).

В системі «1С:Підприємство» реалізовано наступний механізм контролю: для рахунка можна вводити ознаки «Активний», «Пасивний» та «Активно-пасивний», які використовуються для виявлення помилкових дій. Так, для активних рахунків при перевищенні кредитового обороту над дебетовим від’ємний залишок за дебетом буде сигналізувати про помилку. Система автоматично перевіряє правильність використання позабалансових рахунків: не допускається кореспонденція позабалансових рахунків з балансовими, а проводка з позабалансовим рахунком не може мати кореспондуючого рахунку.

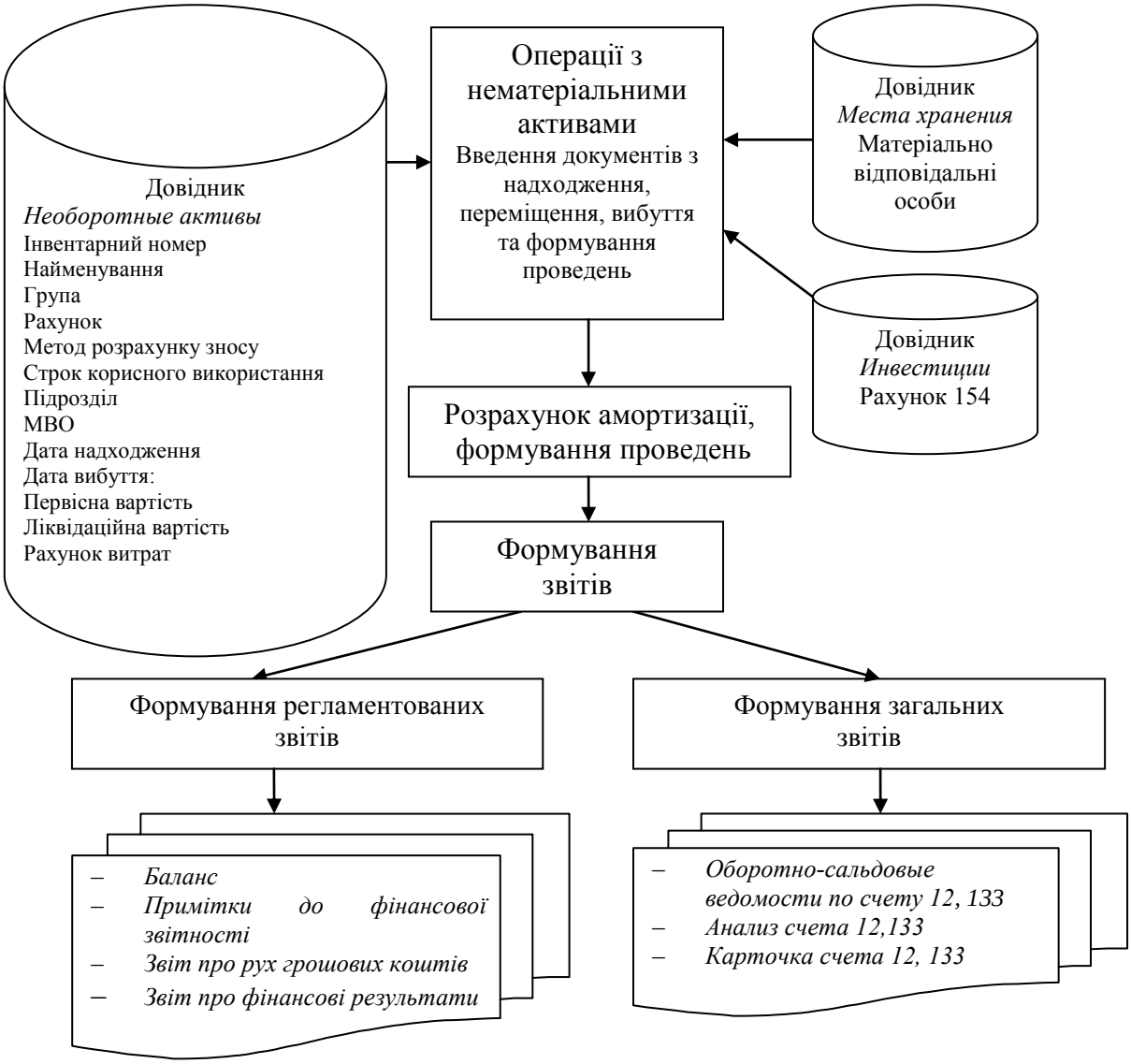

Рис. 8. Схема організації бухгалтерського обліку нематеріальних активів у середовищі інформаційної системи «1С:Підприємство» – типова конфігурація «1С:Бухгалтерія 7.7»

Також для проведення контролю в системі «1С:Підприємство» застосовують довідник «*Корректные проводки»*, який має проведення тільки згідно нормативних документів, тобто інформаційна система запобігає введенню помилкових проведень.

Сприятливим фактором автоматизації є стабільність постійної облікової інформації, що формується на підприємстві. Це створює умови для її багаторазового використання і тим самим сприяє підвищенню ефективності застосування комп'ютерної техніки на цій ділянці облікової роботи. Характерною

для цій ділянки обліку є можливість одержання у середовищі інформаційної системи повного комплекту облікових регістрів, необхідних для організації раціонального управління нематеріальними активами підприємства[7].

Отже, впровадження інформаційної системи «1С: Підприємство» є досить важливим для достовірного та своєчасного ведення бухгалтерського обліку. Дана система передбачає обробку первинної інформації за принципом об'єднання процесів складання первинних документів з обліку нематеріальних активів та введення їх до бази даних. Також значно розширюються можливості аналітичного обліку, тобто можливе використання від 3 до 5 розрізів аналітичного обліку по синтетичному рахунку, що зробить облік наявності та руху нематеріальних активів більш прозорим та точним.

Облік нематеріальних активів в середовищі інформаційної системи сприяє скороченню матеріальних і трудових витрат на збір, обробку та аналіз даних, необхідних для правильного ведення облікової роботи бухгалтерією та прийняття управлінських рішень керівництвом підприємства.

Переваги автоматизації:

– розмежування доступу до інформаційних джерел дозволить одержувати повну інформацію про партнера у будь-який момент часу;

– автоматизоване введення інформації по первинних документах, що зводить введення інформації до мінімуму;

– інформаційна система дозволить вводити інформацію в реальному режимі часу, без затримки;

– отримання аналітичної інформації без виснажливих перерахунків;

– аналіз фінансового стану за допомогою таблиць і діаграм через вбудований табличний процесор або табличний процесор Microsoft Excel;

– зниження затримок при обробці і формуванні звітності.

Застосування інформаційної системи «1С:Підприємство» посилить функцію контролю правильності, законності та економічної доцільності бухгалтерських операцій. При цьому зменшиться трудомісткість ведення обліку та проведення аудиторської перевірки. Дана система забезпечить безперервний контроль за складанням документів та поточних облікових

записів, так як має свою внутрішню структуру та вбудовані алгоритми, що нав'язує бухгалтеру правила ведення обліку та зменшує ймовірність помилок.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Бутинець, Ф.Ф. Інформаційні системи бухгалтерського обліку [Текст] : підручник / Ф. Ф. Бутинець, С.В. Івахненков, Т.В. Давидюк, Т.В. Шахрайчук; За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – 2-е вид., перероб, та доп. – Житомир: – Рута, 2002. – 544 с.
2. Івахненков, С.В. Інформаційні технології в організації бухгалтерського обліку та аудиту [Текст]: Навчальний посібник / Івахненков С.В. – К.: Знання-Прес, 2003. – 349 с.
3. Іванюта, П.В. Управлінські інформаційні системи в аналізі та аудиті [Текст]: Навчальний посібник / П.В. Іванюта; Мін-во освіти і науки України, Держ. комітет статистики України, Держ. академія статистики, обліку та аудиту, Полтавська філія. – К.: ЦУЛ, 2007. – 180 с.
4. Кліменко, О.В. Інформаційні системи і технології в обліку [Текст] : Навчальний посібник / О.В. Кліменко. – К.: ЦУЛ, 2008. – 320 с.
5. Шквір, В.Д. Інформаційні системи і технології в обліку [Текст] : Навч. Посіб. / В.Д. Шквір, А.Г. Завгородній, О.С. Височан. – К.: Знання, 2006. – 439с.
6. 1С: Бухгалтерия 8 – доступно и всерьез: еще лучше, чем 7.7 [Електронний ресурс] / сайт 1С – Режим доступу: http://v8.1c.ru/buhv8/325.htm.
7. Шипунова, О.В. Основні аспекти організації обліку необоротних активів у середовищі комп'ютерних інформаційних систем. Проблеми і перспективи розвитку банківської системи України : збірник наукових праць ; Вип. 28. – Суми : ДВНЗ «УАБС НБУ», 2010. – С.187-195.
8. Шипунова, О.В., Єльникова Ю.В. Автоматизація управління підприємством: основні принципи, функції та підходи // Проблеми і перспективи розвитку банківської системи України : зб. наук. праць ; Вип. 31. – Суми : ДВНЗ «УАБС НБУ», 2011. – С.303-316.

РОЗДІЛ 2. СТАН ТА ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ ТА ВИКОРИСТАННЯ ОКРЕМИХ ОБ'ЄКТІВ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ

Н. О.Небаба

ПОНЯТТЯ ГУДВІЛУ ТА ДІЛОВОЇ РЕПУТАЦІЇ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ

Одним із достатньо специфічних видів нематеріальних активів є гудвіл. Термін «гудвіл» вперше зустрічається в юридичній літературі ще з початку XV сторіччя в Англії, під час здійснення торговельної та комерційної діяльності. В той час дане поняття трактувалося як додаткове джерело доходу підприємця, сформоване за рахунок факторів, які позитивно впливають на результативність діяльності: позитивної ділової репутації, вигідного місце розташування, тривалості функціонування та рівня технічного оснащення підприємства. Починаючи з кінця XVIII сторіччя дане поняття із суто юридичної сфери приходить і в бухгалтерський облік. Бухгалтера звернули увагу на те, що лише згадування назви тієї чи іншої фірми може підвищувати попит на продукцію, а отже «ім'я» фірми може приносити додатковий прибуток.

Проте лише з розвитком капіталізму дане поняття набуло більш широкого розповсюдження. В розвинутих країнах дискусії щодо сутності, обліку та оцінки гудвілу розпочалися ще в 60х рр. XX сторіччя. В Україні ж дане питання почало цікавити фахівців тільки в 90х, після проголошення Незалежності та з розвитком ринкових відносин [6].

В перекладі з англійської «гудвіл» (goodwill) – «добра воля», що означає що купівля-продаж компанії відбувається з доброї волі покупця (без примусу) сплатити за певний об'єкт більшу суму ніж вартість активів компанії за вирахуванням зобов'язань.

В зарубіжній практиці гудвіл підприємства, як об’єкт бухгалтерського та податкового обліку, визначається в грошовому еквіваленті як різниця між балансовою вартістю та вартістю продажу. Тобто гудвіл є вартісним вимірником ділової репутації, яка визначається виключно в момент продажу підприємства.

В більшості вітчизняних наукових та нормативних джерел поняття гудвілу ототожнюється із поняттям ділової репутації.

У Податковому Кодексі України наводиться наступне тлумачення даного поняття « 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» [4].

В П(С)БО 19 «Об’єднання підприємств» наводиться дещо інше визначення даного терміну «гудвіл – перевищення вартості придбання над часткою покупця у справедливій вартості придбаних ідентифікованих активів, зобов'язань і непередбачених зобов'язань на дату придбання». Ідентифіковані активи та зобов'язання – придбані активи та зобов'язання, які на дату придбання відповідають критеріям визнання статей балансу: суттєвості інформації та достовірності її оцінки [3].

Згідно МСФЗ «гудвіл є активом, який відображає майбутні економічні вигоди, що виникають від інших активів, придбаних при об'єднанні бізнесу, що їх не можна ідентифікувати індивідуально або визнати окремо».

Таким чином, в діловому світі гудвіл розглядається як вартість ділової репутації фірми, яка оцінюється та відображається в обліку переважно підчас злиття, поглинання чи продажу підприємства.

Проте все ж ототожнювати поняття гудвілу та ділової репутації не варто. Гудвіл, є поняттям економічним, бухгалтерським, сформованим на основі ділової репутації.

Ділова репутація підприємства розглядається як невід'ємний показник його діяльності, благо, сформоване в результаті здійснення фінансово-господарської діяльності, яке має невизначений термін дії та приносить додаткову вигоду (прибуток).

На сьогодні показниками, що формують ділову репутацію є:

- назва фірми;
- вигідне географічне розташування суб'єкта господарювання;
- асортимент продукції (товарів, робіт, послуг);
- сегмент ринку, що охоплює підприємство;
- досвід управління,
- персонал та рівень його кваліфікації;
- ноу-хау, і.т. інше.

Ділова репутація оцінюється як правило з двох боків: з точки зору споживача та з боку партнера. В першому випадку це рівень пізнаваності компанії (бренду), надання переваги продукції того чи іншого виробника; в другому – це стабільність функціонування підприємства в довгостроковому періоді та якість партнерських відносин. І в тому і в іншому випадку позитивна ділова репутація як правило приносить додаткові економічні вигоди підприємству.

Виходячи із вищезазначеного, можливо виділити спільні риси та відмінності між поняттями «ділова репутація» та «гудвіл». Так, спільними ознаками даних понять є:

- відсутність матеріальної форми та змісту;
- неможливість функціонування виокремлено від суб'єкта господарювання;
- неможливість їх обміну, купівлі-продажу окремо від підприємства;
- класифікація в розрізі впливу на прибутковість підприємства: позитивний та негативний.

В той же час особливість ділової репутації, яка не характерною для гудвілу, є те що ділова репутація присутня завжди, на всіх етапах діяльності

підприємства, а не тільки в момент зміни власника, реорганізації. Вона накопичується клопіткою працею та може бути швидко втрачена при несприятливих умовах [7].

Таким чином, гудвіл є поняттям дещо вужчим від поняття ділової репутації, є її похідною частиною.

В економічній літературі виділяють декілька класифікацій гудвілу. В залежності від впливу на фінансовий результат гудвіл можна поділяти на позитивний та негативний. Негативний гудвіл – це перевищення вартості частки покупця у справедливій вартості придбаних ідентифікованих активів та зобов'язань над вартістю придбання на дату придбання. Про позитивний гудвіл йде мова у випадку коли вартість активів підприємства є нижчою за його ринкову вартість. Слід зазначити, що в з метою управління підприємством виділяють тільки позитивний гудвіл. Негативний гудвіл визначають для фінансової оцінки підприємства.

Розподіл гудвілу на внутрішньо створений та на придбаний у процесі поглинання, злиття чи придбання здійснюється виходячи з вимог його відображення в обліку тільки в випадку купівлі-продажу підприємства. Внутрішньо створений гудвіл – накопичений протягом певного часу нематеріальний актив, який дозволяє мати значні конкурентні переваги та забезпечує підприємству вищу ринкову вартість. Відповідно до законодавства лише придбаний гудвіл може бути відображений на рахунках бухгалтерського обліку.

Як було зазначено раніше, основними складовими, які формують позитивну ділову репутацію фірми , а отже і гудвіл є назва фірми, технології, ноу-хау, людський капітал, його компетенція, зв’язки, інтелектуальний капітал. Достатньо велика кількість складових, які в сукупності формують показник гудвілу, ускладнюють його калькулювання. Проте потреба в кількісній оцінці даного нематеріального активу в сучасних умовах необхідна. До недавнього часу вважалося що така оцінка потрібна лише в разі продажу чи об’єднання

підприємств, сьогодні ж показники гудвілу та ділової репутації широко використовується як для зовнішніх потреб так і для внутрішніх. Для зовнішніх цілей оцінку проводять в разі продажу підприємства, з одного боку для власника – з метою визначення продажної вартості, з іншого боку для потенційного покупця - така інформація необхідна для визначення виправданості переплати за підприємство. Для внутрішніх потреб оцінка необхідна для: аналізу діяльності управлінців та роботи персоналу підприємства; для об'єктивної оцінки становища підприємства відносно конкурентів. Окрім цього оцінюють задля прогнозування майбутніх дій стосовно економічного зростання та економічної безпеки.

Розглянемо методи оцінки гудвілу, які існують сьогодні.

Провівши аналіз наукових джерел, було визначено що на сьогодні відсутні чіткі методи розрахунку гудвілу, що насамперед пов'язано із складністю в трактуванні сутності та багатогранністю даного поняття, складною структурою. Окрім цього наявні методи оцінки відрізняються в залежності виду гудвілу.

Стосовно оцінки гудвілу набутого в результаті діяльності підприємства то тут можуть застосовуватися різні підходи до оцінки: як за кількісними так і за якісними показниками.

Якісні методи оцінки наступні: метод соціологічних досліджень, експертний метод, рекомендаційний та рейтинговий метод. Розглянемо кожен із них більш детально.

Метод соціологічних досліджень. Для оцінки репутації фірми робиться соціологічне дослідження (як правило серед працівників або ж серед потенційних споживачів / покупців). Незважаючи оперативність отримання інформації даний метод містить ряд недоліків, серед яких перш за все значну роль відіграє суб'єктивність.

Експертний метод. Оцінка репутації проводиться за допомогою зважених експертних оцінок. Як правило в такому випадку береться інтерв'ю у різних

верств населення, серед яких фахівці, чиновники, аналітики ринку, журналісти. Серед позитивних рис такого методу оцінки є незалежна оцінка. Негативні ж риси пов'язані з упередженістю оцінки. А при негативній діловій репутації деякі експерти взагалі можуть відмовитися від оцінки.

Рекомендаційний метод є одним із підвидів експертного. На основі опитування, інтерв'ю фахівці PR- компаній формують аналітичну довідку щодо стану справ та розробляють практичні рекомендацій до дій. Серед недоліків даного методу слід відмітити його затратність.

Рейтинговий метод теж можна вважати одним із підвидів експертного. Експертна та комплексна оцінка за комплексними показниками здійснюється рейтинговими агенціями, яких в Україні практично не має.

Серед кількісних методів слід виділити наступні методи.

Метод надлишкових прибутків. Для оцінки гудвілу необхідно оцінити середньогалузевий прибуток на активи та порівняти його з показниками підприємства що досліджується. Вважається, що підприємство при позитивному значенні гудвілу отримує надприбутки від використання активів. Таким чином отриманий коефіцієнт, помножений на річний прибуток підприємства відобразить вартість ділової репутації підприємства. Гудвіл в такому випадку буде відображений як актив, що має таку саму дохідність які і всі інші активи, проте не відображений в балансі підприємства.

При розрахунку коефіцієнту слід уникати критичних точок, років де були порівняно низькі чи занадто високі прибутки, адже таке значення може призвести до похибок. Даний метод не є універсальним: інколи підприємство може і не отримувати надприбутків, проте мати позитивну репутацію. Чи іншого боку: надприбутки можуть з'явитися у вигляді разового отримання додаткового прибутку шляхом випуску одного якісного продукту, проте репутація загалом може бути негативною.

Мультиплікаторний метод. Він є одним із найбільш вигідних методів оцінки гудвілу. Гудвіл за цим методом оцінюється з допомогою

мультиплікатора М, який розраховуються на основі ретроспективних результатів роботи підприємства. Значення мультиплікатора знаходиться в діапазоні 0≤М≤20. Розрахунок мультиплікатора проводиться за рівнянням кривої (1.1).

$$y = -0{,}900293 * x_1 + 55{,}1202 * x_2 - 11{,}0116 * x_3 - 392764 * x_4 + 160681 * x_5 \quad (1.1)$$

де x - значення сили товарного знаку (тобто сили бренду продукції), поділене на 100.

Методика розрахунку гудвілу наступна.

1. Визначається поточний прибуток підприємства на власний капітал за три останні роки.
2. Індексація отриманих показників на рівень інфляції.
3. На підставі спеціально розроблених компанією «Interbrand» галузевих коефіцієнтів, з отриманих величин виділяється прибуток що припадає на гудвіл.
4. Розрахунок чистого прибутку від корпоративної репутації (чистий прибуток на гудвіл без податку на прибуток), який зважується відповідно до наступних коефіцієнтів: 3/6 для прибутку за останній рік; 2/6 для прибутку річної давності, 1/6 для прибутку дворічної давності.
5. Отриманий при розрахунках прибуток, помножений на мультиплікатор М і буде визначати вартість гудвілу.

Даний метод як правило використовують топ менеджери для оцінки як поточного так і майбутнього прибутку. Проте даний метод має ряд недоліків, серед яких основний, це неврахування поведінки конкурентів, споживачів, персоналу.

Метод вартості торгівельної марки або по іншому оцінка з допомогою методу Brand Finance. Гудвіл може бути оцінений через дисконтування прогнозних та після прогнозних потоків, генерованих діловою репутацією.

При прогнозування потоків з позитивною діловою репутацією застосовуються галузеві коефіцієнти, розроблені компанією Interbrand.

Наступний метод – оцінка гудвілу на основі показника ділової активності. Виходячи з аналізу угод купівлі – продажу за однорідними підприємствами, емпірично визначають коефіцієнт, який потім застосовують до середньорічного обсягу продажу.

Вище перелічені методи оцінки гудвілу прийнятні лише для оцінки гудвілу для прийняття управлінських рішень. Проте для відображення в обліку, як правило, використовується виключно бухгалтерський метод. Згідно даного методу оцінка гудвілу проводиться у відповідності до методик, визначених МСФЗ та П(С)БО. Вартість гудвілу розраховується як різниця між вартістю придбання підприємства та справедливою вартістю його активів (балансова вартість активів на кінець звітного періоду). Отримане позитивне значення і буде вартісним вираженням гудвілу.

Слід зазначити, що у відповідності до вимог податкового кодексу України, навіть після придбання підприємства, коли є підтверджена вартість гудвілу, він не підлягає амортизації та списанню на витрати як інші нематеріальні активи.

В міжнародній практиці також можлива і зворотна ситуація: різниця між вартістю придбання підприємства та вартістю його активів на кінець звітного періоду є від'ємною в такому випадку виникає поняття «бедвіл» від «bad» – "поганий", що свідчить про негативну ділову репутацію підприємства.

У вітчизняній практиці поняття «бедвіл» не застосовують, є лише позитивний та негативний гудвіл. В бухгалтерському обліку негативний гудвіл на рахунках не відображається, а відразу списується на доходи.

Для обліку позитивного гудвілу в плані рахунків передбачено спеціальний рахунок 19 «Гудвіл», який має два субрахунки.

191 – «Гудвіл при придбанні»

193 – «Гудвіл при приватизації (корпоратизації)».

Порядок обліку гудвілу, отриманого при придбанні регламентується положенням 1213. Проте чіткої методики обліку придбання підприємств у разі виникнення позитивного чи негативного гудвілу не визначено законодавством. У вітчизняній бухгалтерській практиці по дебету рахунку 19 «Гудвіл» відображається сума перевищення ринкової вартості підприємства над справедливою вартістю його активів за вирахуванням зобов'язань. Після цього сума гудвілу списується на рахунок 45 «Вилучений капітал». І лише після внесення змін до установчих документів зменшується сума статутного капіталу.

Приклад бухгалтерського обліку придбання підприємства при позитивному значенні гудвілу наведено в табл. 1.

Таблиця 1. Бухгалтерський облік придбання підприємства при наявності позитивного значення гудвілу

№ з/п	Зміст господарської операції	Дебет рахунку	Кредит рахунку	Сума, грн.
1.	Перераховано грошові кошти за придбаний майновий комплекс	685	311	80000
2.	Прийнято на баланс майно підприємства: – основні засоби – запаси – дебіторську заборгованість	 10 20 36	 685	 45000 20000 10000
3.	Прийнято на баланс кредиторську заборгованість придбаного підприємства	685	63,64	8000
4.	Відображено гудвіл що виник при придбанні	191	685	13000
5.	Списано гудвіл	45	191	13000
6.	Зменшено статутний капітал підприємства	40	45	1300

У разі появи негативного значення гудвілу по рахунку 19 відображення не буде, а сума перевищення вартості майна підприємства буде відразу списана на доходи (табл. 2).

Таблиця 2. Бухгалтерський облік придбання підприємства при наявності позитивного значення гудвілу

№ з/п	Зміст господарської операції	Дебет рахунку	Кредит рахунку	Сума, грн.
1.	Перераховано грошові кошти за придбаний майновий комплекс	685	311	80000
2.	Прийнято на баланс майно підприємства: – основні засоби – запаси – дебіторську заборгованість	 10 20 36	 685 	 60000 25000 12000
3.	Прийнято на баланс кредиторську заборгованість придбаного підприємства	685	63,64	6000
4.	Визнано дохід від придбання підприємства у сумі перевищення вартості майн над вартістю придбання	685	74	11000

Згідно наведеної вище методики гудвіл не визнається активом, а відразу списується на доходи чи на рахунок вилученого капіталу, що призводить до фактичного зменшення вартості статутного капіталу, що не суперечить П(С)БО і МСФЗ, а також вітчизняному податковому законодавству [1].

Таким чином, дослідивши сутність понять «ділова репутація» та «гудвіл» було визначено, що гудвіл є поняттям дещо вужчим та формується він на основі показника ділової репутації підприємства. На сьогодні гудвіл відповідно до законодавства це лише перевищення покупної вартості підприємства що придбається над ринковою вартістю його майна за вирахуванням його зобов'язань. При цьому облік гудвілу здійснюється теж лише у випадку придбання підприємства.

Облік внутрішньо створеного гудвілу на практиці не відображається ні в обліку ні в звітності підприємства. Проаналізовані методи оцінки гудвілу дадуть можливість оцінити внутрішньо створений гудвіл та нададуть курівникам підприємств, менеджерам вищих ланок управління інформацію для прийняття управлінських рішень з метою покращення діяльності підприємства.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Гнатишин Л.Б. Значення та особливості обліку гудвілу / Л.Б Гнатишин, О.С. Прокопишин // Збірник наукових праць Таврійського державного агротехнологічного університету (економічні науки) . – 2013. – № 1(3). – С. 82-88. – Режим доступу : http://nbuv.gov.ua/j-pdf/znptdau_2013_1_3_13.pdf

2. Дмитрук Є. В Методи оцінки репутації підприємства / Є.В. Дмитрук // Сайт Національної Бібліотеки ім. Вернадського [Електронний документ]. Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Emp/2008_20/dmitruk.pdf

3. П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств» : від 7 липня 1999 року [Електронний ресурс] : / Бібліотека бухгалтерського обліку. – Режим доступу : http://prou4ot.info/index.php?section=browse&CatID =92&Art ID=142;

4. Податковий кодекс України [Електронний ресурс] : Відомості Верховної Ради України від 2011, № 13-14, № 15-16, № 17, ст.112. – Режим доступу : http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17;

5. Положення про порядок бухгалтерського обліку окремих активів та операцій і Змін до деяких нормативно-правових актів Міністерства фінансів України з бухгалтерського обліку [Електронний документ] : наказ Міністерства фінансів України від 19.12.2006 N 1213. – Режим доступу : http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1363-06?nreg=z1363-06&find=1&text=%E3%F3%E4%E2%B3%EB&x=0&y=0

6. Швіндіна Г.О. Ділова репутація як показник ефективності функціонування організації / Г.О. Швіндіна, В.В. Кошевець // Вісник СумДУ. Серія Економіка. – 2011. – №2. – С. 75 – 79;

7. Шкромида В.В. Ділова репутація підприємства : проблеми оцінки та необхідність обліку [Текст] / В.В. Шкромида // Актуальні проблеми розвитку економіки регіону : науковий збірник. – Прикарпатський нац. ун-т ім. В.Стефаника, 2012. – Т.2. – Вип. 8. – С. 207-211

О.І. Гриценко

ТОРГОВА МАРКА ТА ТОРГОВІ ЗНАКИ ЯК ОСОБЛИВИЙ ВИД НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ

Економічне суперництво підприємств, окремих об'єднань, боротьба їх за ринки збуту зосереджуються не тільки на ціні, а й, значною мірою, на нецінових факторах.

При цьому, розвиток внутрішньої торгівлі та функціонування споживчого ринку тісно пов'язані з вирішенням питань безпеки та захисту здоров'я споживачів та, відповідно, забезпеченням високої якості продукції.

Конкурентна боротьба має наслідком те, що з двох однакових товарів купують дешевший, а за однакових цін – якісніший. Зрозуміло, що якість завжди була і залишається важливою ринковою характеристикою товару, а оцінка якості товарів споживачами завжди визначатиме стратегію конкуренції промислових фірм. Тому в підприємців ринкової економіки склалося стійке розуміння того, що найефективніший спосіб швидше продати товари та послуги - це поліпшити їхню якість [1].

Підвищення якості продукції – один із визначальних чинників інтенсифікації розвитку перехідної економіки. Поліпшення якості сировини, матеріалів, обладнання сприяє найбільш ефективному забезпеченню потреб за рахунок економії ресурсів. Нині якість товарів має вирішальне значення для забезпечення їх конкурентоспроможності на зовнішньому ринку. Висока якість експортованої продукції сприяє зовнішньополітичним і торгово-економічним успіхам України, свідчить про зростання господарської і науково-технічної потужності держави, її оборонної спроможності. Якість продукції служить найточнішим індикатором рівня застосування досягнень науково-технічного прогресу в економіці, ефективності функціонування всіх її складових.

Кожний вид продукції має набір певних об'єктивних особливостей, що виявляються в процесі її створення та використання. Такі особливості становлять властивості продукції.

Властивості продукції, які задовольняють споживачів, називають споживчими. Якість – це сукупність властивостей і характеристик продукції, що дають їй можливість задовольняти обумовлені або передбачені потреби. Зв'язок якості з передбачуваними потребами визначає необхідність системних маркетингових досліджень ринку.

Першочерговість і взагалі необхідність маркетингового підходу до вивчення ринку саме і пояснюються тим, що сучасне уявлення про якість товарів і послуг передусім пов'язане з можливостями найбільшого задоволення вимог та бажань споживачів.

В даному контексті відбувається зростання уваги до проблеми формування та управління торговими марками фірм. Відомі марки стають необхідною умовою сталого положення фірми на ринку, фактором її конкурентоспроможності. Досвід західних країн свідчить, що на сучасному конкурентному ринку по суті йде боротьба торговельних марок за їх місце у свідомості покупців. Товари без марок поступаються своїми позиціями на ринку в самих різних товарних категоріях.

Торгова марка «виробляє» вартість чотирма способами. По-перше,роздрібна торгівля і споживачі готові заплатити за сильні торгові марки високу ціну. По-друге, сильна торгова марка володіє левовою часткою ринку. По-третє, в силу лояльності до них споживачів успішні торгові марки приносять стабільно високий прибуток. Нарешті, в успішних торгових марок більше перспективи подальшого зростання.

Все це обумовлює актуальність аналізу практичного досвіду і розробки концепції управління торговими марками з метою визначення умов та напрямків розвитку торговельних марок.

До торгівельних знаків відносяться будь які позначення або будь яка комбінація позначень, які придатні для вирізнення товарів або послуг, що виробляються однією особою, від товарів та послуг, що виробляються іншими особами [7].

Капітал торгової марки – цінність торгової марки. Визначається тим, наскільки торговій марці довіряє споживач, а також іменним упізнаванням, якістю, в якій споживач упевнений, сильними марочними асоціаціями та іншими активами, такими як патенти, торгові знаки, відносини між каналами розповсюдження.

Питання місця та значимості торгових марок в системі бухгалтерського обліку на сьогодні залишається досить проблемним. Відомо, що торгові марки як об'єкти обліку відображаються у складі нематеріальних активів підприємства. Однак існують певні розбіжності у поглядах стосовно того, яке саме місце посідає торгова марка у їхній структурі.

Активи, за якими споживачі дізнаються і відрізняють фірми, відносять до торгівельної марки. Її облік ведеться на рахунку 123 «Права на знаки для товарів і послуг». Це рахунок нематеріальних активів, на якому показується вартість придбаних (отриманих) прав на користування знаками, під якими випускається (реалізується) продукція підприємства [5].

У бухгалтерському обліку згідно з п. 9 П(С)БО 8 витрати на створення торгових марок (товарних знаків) не визнаються активом, а підлягають відображенню у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені. Звернемо увагу, що в п. 9 П(С)БО 8 мова йде лише про створення [5].

Тобто торгові марки, які створюються і реєструються підприємством самостійно (на відміну від тих, що придбаваються на умовах договору про передачу виключних майнових прав) у бухгалтерському обліку не визнаються нематеріальними активами, а вартість їх створення списується відразу на витрати періоду.

Це ж підтверджується і МСБО 38 «Нематеріальні активи», де зазначено, що витрати на «внутрішнє генерування» торгові марки по своїй суті не можна відокремити від витрат на розвиток усього підприємства; таким чином, такі об'єкти не визнаються нематеріальними активами [3].

Такі витрати доцільно відображати на рахунку 93 «Витрати на збут», адже метою виробництва продукції під певною торговою маркою є, насамперед, успішне просування на ринку.

Потрібно розуміти, що об'єктом обліку є не торгові марки, а права на них. А витрати на створення торговельної марки ніякого відношення до прав не має.

Основною особливістю бухгалтерського обліку інтелектуальної власності є те, що обліку підлягають не самі об’єкти інтелектуальної власності, а майнові права на них. Документальне підтвердження прав інтелектуальної власності дає змогу реально контролювати частку ринку, а також створює можливості для використання права на торгову марку як на об’єкт купівлі-продажу, оренди. Відповідне документальне забезпечення надає також виключне право використання даної торгової марки та її юридичного захисту.

Нематеріальні активи згідно з пунктами 10 та 11 П(С)БО 8 зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю, що складається з: вартості придбання; мита; суми непрямих податків, які не підлягають відшкодуванню (наприклад, сума ПДВ при придбанні неплатником ПДВ); інші витрати, безпосередньо пов'язані зі створенням нематеріальних активів і доведенням до стану, в якому вони придатні для використання за призначенням [5].

Щодо торговельної марки, то її первісна вартість міститиме: суму зборів, сплачених при реєстрації; суму держмита при одержанні свідоцтва; вартість послуг патентного повіреного; вартість послуг різних фахівців (плата рекламному агентству за розробку, послуги дизайнерів тощо).

Збираємо всі понесені витрати на 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів», а потім переносимо на 123 «Права на знаки для товарів та послуг». Після отримання Свідоцтва про реєстрацію амортизуємо протягом певного строку.

Право власності на торговельні марки, як й інші нематеріальні активи, підлягає амортизації. Згідно з пунктами 25–31 П(С)БО 8 підприємство самостійно встановлює строк корисного використання нематеріальних активів, ураховуючи такі фактори: строки використання подібних активів; моральний

знос, що передбачається; правові або інші подібні обмеження щодо строків використання; очікуваний спосіб використання нематеріального активу підприємством; залежність строку корисного використання нематеріального активу від строку використання інших активів підприємства.

Оцінка товарного знаку проводиться за методами оцінки вартості інтелектуальної власності.

Поняття «використання торговельної марки» має чітко визначений в законодавстві України зміст. Використанням торговельної марки є такі дії [6]:

– нанесення її на будь-який товар, для якого торговельну марку зареєстровано, упаковку, в якій міститься такий товар, вивіску, пов'язану з ним, етикетку,нашивку, бирку чи інший прикріплений до товару предмет, зберігання такого товару із зазначеним нанесенням торговельної марки з метою пропонування для продажу, пропонування його для продажу, продаж, імпорт та експорт;

– застосування її під час пропонування та надання будь-якої послуги, для якої торговельну марку зареєстровано;

– застосування її в діловій документації чи в рекламі та в мережі Інтернет, в тому числі в доменних іменах.

В обліку товарних знаків слід зазначити невизначеність. Якщо права на користування торговими марками придбані підприємством на документально визначений термін, то в зв'язку з цим і термін «корисного використання» цих нематеріальних активів буде цілком визначеним. Цього не можна сказати про термін «корисного використання» торгових марок, право на які підприємство придбало в результаті здійснення власної поточної діяльності.

Навряд чи можна сказати, що придбані в довгострокове або безстрокове користування торгові марки згодом втратять свою початкову вартість. Цього, як правило, не відбувається. Очевидно, це той самий випадок, коли за умовами П(С)БО 8 амортизація нематеріальних активів повинна нараховуватися протягом терміну, визначеного підприємством, але не більше 20 років [5]. Але

ж і через 20, і через 40 років торгова марка підприємства (яке весь цей час безперервно діє і не думає припиняти свою діяльність) ще в силі.

Саме тому можна стверджувати, що існують певні розбіжності у поглядах стосовно того, яке саме місце посідає торгова марка у їхній структурі.

На нашу думку, застосування торговельної марки необхідно розглядати з позиції її впливу на якість обслуговування споживачів та кількісно виражати у сумі витрат на застосування торгової марки торгівельними підприємствами.

Враховуючи вище сказане саме якість виробу, яка визначається його властивостями і часто ототожнюється з ними, служить задоволенню потреб індивідуума. Мірою якості (за суто маркетингового підходу) слід вважати рівень задоволення споживача товаром чи послугою, що, у свою чергу, визначається співвідношенням їх вартості і цінності (споживчої вартості).

Ототожнювання якості з властивостями продукції дає змогу розглядати її як найскладнішу властивість. Інакше кажучи, якість можна уявити як вершину ієрархічної структури – впорядкованої сукупності функціонально-корисних властивостей продукції.

По-друге, якість як певна цілісність і завершеність споживчої вартості існує лише за існування потреби в продукції. Якщо потреби немає, тоді й продукція незалежно від рівня її технічної досконалості й технологічного виконання не матиме якості у тому розумінні, що ніхто на неї не звертатиме уваги.

При цьому одним із способів, у який можна формувати стратегію конкуренції торгового підприємства, є пошук для себе сприятливих покупців**.** Існує два фундаментальні способи залучення покупців. Перший полягає у збільшенні додаткової вартості, яку підприємство створює для покупців. Цей спосіб передбачає застосування певних тактичних прийомів: використання ефективних методів продажу; надання споживчого кредиту; доставка товарів на замовлення; встановлення технічно складних товарів на місцях, які вказують покупці; надання додаткових послуг (зберігання куплених товарів, упакування їх, різні консультації тощо).

Другий спосіб залучення покупців полягає в приверненні уваги покупців до функцій товару чи послуги. Наприклад, покупцеві не тільки демонструють корисні властивості товару, а й доводять, що купівельна ціна включає ціну перепродажу, перевезення, упакування тощо.

Торговельне підприємство, розробляючи власну стратегію конкуренції, повинне виходити з того, що вона є цілісною системою, і враховувати вплив усіх факторів, які забезпечують підприємству істотну перевагу або спричиняють втрату позицій.

Доведення товарів від місця виробництва до споживача вимагає певних затрат живої та уречевленої праці. Ці затрати, виражені в грошовій формі називаються витратами обігу.

В результаті для забезпечення прибуткової роботи комерційного підприємства керівництву необхідно:

– знати суму затрат, що приходяться на кожний вид товару, з тим щоб визначити можливе зниження ціни з урахуванням затрат по конкретному їх виду;

– відмовитись від використання в комерційному обороті товарів, що не користуються достатнім попитом при даній ціні, якщо подальше зниження цін на ці товари неможливе внаслідок високих затрат по цьому товару;

– встановити торгову націнку диференційовано по кожному виду товарів не нижче затрат на їх реалізацію (якщо це дозволяє попит).

Витрати на якість обслуговування мають забезпечити найкраще пристосування до задоволення невеликих за обсягом потреб конкретного покупця: можливості зміни асортименту товарів, працювати у зручні для покупця години тощо.

По суті, на сучасному ринку йде боротьба торгових марок та їхніх рекламних образів за місце у свідомості покупців.

Результатом є присутність в поведінка індивідуальних споживачів емоційних мотивів, які часто переважають над траціональнимі.

Внаслідок цього фактори успіху споживчих товарів та послуг базуються не на об'єктивно заданих, а на суб'єктивно сприймаються споживачамипереваги. Ці переваги полягають в унікальності торгових марок,здатності покупців ідентифікувати марки при здійсненні покупок.

Чисто функціональна цінність виробу може при цьому переміщатися на другий план.

Немарочні товари поступаються свої позиції в самих різних товарних групах, причому марочні назви створюються виробником і приймаються споживачами серед товарів, традиційних що не були в Україні марочними: це соки, макарони, крупи і т.д. Серед споживачів більшості товарних груп збільшується кількість покупців, готових платити за якість марочних товарів. Однак зростання кількості рекламованих марок призводять до того, що споживання товарів пов'язано з частими замінами торгових марок.

Однак процес придбання підприємствами нових фірмових назв йде не просто. Можна виділити цілий комплекс проблем, які гальмують ці перетворення.

По-перше, неврегульованість питань реєстрації фірмових назв привела до того, що з'явилося безліч фірм з однаковими або схожими назвами.

По-друге, зміна назви не завжди однозначно сприймається споживачами. Зміна усталеної психології сприйняття назви пов'язано зі значними витратами на маркетингові комунікації.

Практика бізнесу перших років ринкових перетворень показала, що однакові або знеособлені назви фірм не виконували свого призначення – забезпечення впізнавання продукції підприємства, що завдавало шкоди як фірмі, так і споживачам.

Зростання уваги до проблеми формування та управління торговими марками фірми не випадковий. Відомі торгові марки, які здатні надавати позитивний для фірми вплив на зовнішнє оточення, стають необхідною умовою досягнення стійкого і тривалого ділового успіху.

По-перше, торгова марка є важливим фактором конкуренції,оскільки забезпечує захищеність товару від атак конкурентів і зміцнює позиції щодо товарів-замінників.

По-друге, популярність торгової марки і, як наслідок, самої фірми зміцнює довіру партнерів, полегшує доступ фірми до фінансових, інформаційним, людських та інших ресурсів. Використання торгових марок виробниками товарів дозволяє зменшити владу і вплив торгівлі як одного з найважливіших партнерів. За допомогою реклами як би перекидається міст безпосередньо до споживача, що викликає попит, що торгівля змушена враховувати при формуванні замовлень.

По-третє, формується прихильність покупців відносно марочних товарів, яка може знижувати їх чутливість до ціни, ускладнювати проникнення на ринок конкуруючих товарів, тим самим надавати фірмі додаткову ринкову силу. Крім того, торгові марки полегшують покупцям вибір серед величезного розмаїття товарів, переконують їх у тому, що при купівлі товару вони отримують ту ж саме якість, як і раніше. За причини свого особливого положення, особливих переваг покупців марочні товари менш схильні до коливань ринку.

Отже, в процесі роботи з торговими марками в менеджерів розширилося розуміння їх функціонального призначення: від образу в свідомості споживачів до що розвивається в часі сутності. Сьогодні це напрям бізнесу часто називають управлінням корпоративною ідентичністю.

Яскравим прикладом такого підходу є компанія Кока-Кола. Формула напою Кока-Кола залишається незмінною протягом більше сотні років, але при цьому компанія постійно розробляє безліч маркетингових новацій, демонструючи феноменальну здатність до розвитку.

Починалося просування продукції з реклами та кампаній стосовно стимулювання збуту, потім був організований випуск сувенірної продукції – календарів, плакатів тощо. Рекламною продукцією компанії забезпечувалися всі продавці.

Наступним дуже важливим кроком у розвитку бізнесу стало створення всесвітньої мережі розливу та продажу напоїв, заснованої на залученні стороннього капіталу для будівництва нових заводів (франчайзингова система).

Популярність продукції компанії призвела до появи підробок. Наслідком боротьби з підробками стали експерименти з упаковкою. У 1916 р. Булла розроблена «контурна» пляшка, що в 1977 р. була зареєстрована як товарний знак компанії. Компанія багато сил і засобів спрямовує на створення і підтримання високої якості продукції, що випускається. При цьому в поняття "якість" входить не лише якість напою, але і система його зберігання, доставка споживачу і те, яким чином напій виставляється в магазинах.

Нормативи якості були розроблені для всіх стадій виробництва, доставки та продажу.

До розробок компанії, які потім стали широко використовуватися в практиці торгівлі іншими фірмами, належить створення упаковки, що містить в собі кілька пляшок, розвиток нових видів упаковки (металеві банки), поставка спеціальних холодильників в місця продажу, створення автоматів з продажу напою.

Коли компанія вперше за сто років існування вирішила змінити свою оригінальну формулу і запропонувала на ринок нову версію напою, який було перевірено численними позитивними тестами, ринок відреагував на це негативно. Така реакція показала, що оригінальний смак Кока-Кола означає для мільйонів споживачів щось більше, ніж просто смак прохолодного напою. Це певний імідж, корпоративна ідентичність. Незалежні дослідження показують, що товарний знак компанії є одним з найбільш відомих у світі.

У сфері управління торговими марками склався певний понятійний апарат, хоча трактування термінів не завжди одностайна. Знання термінів дозволяє орієнтуватися у вирішенні методичних та практичних завдань управління торговою маркою і корпоративним іміджем.

Процес визначення істотних термінів в основі своїй є процесом виділення відмінностей між ними, тобто необхідно визначити, чи є відмінності між термінами товарний знак, марка, бренд.

Знак для товарів і послуг (англ. *trademark*) – позначення, знак за яким товари та послуги одних осіб відрізняються від товарів та послуг інших осіб [2]. Такими позначеннями можуть бути слова, цифри, зображувальні елементи, комбінації кольорів.

У Цивільному кодексі України відносно знаку для товарів і послуг вживається термін «торговельна марка»[7]. Термін «торговельна марка» є прямим запозиченням із англійської мови. По суті термін «знак для товарів і послуг» та «торговельна марка» означають одне і те саме поняття і тому можуть вживатися як рівнозначні.

Слід зазначити, що знак для товарів і послуг є засобом індивідуалізації товарів та учасників господарського обігу й, із законодавчої точки зору, є об'єктом права інтелектуальної власності, зокрема його деколи відносять до права промислової власності.

Товар може мати марку виробника або посередник надасть йому приватну марку (марка посередника). Марочна назва може бути:

– індивідуальною, у цьому випадку застосовується багатомарочний підхід для однієї і тієї ж категорії товарів (наприклад, пральні порошки «Тайд», «Аріель» компанії «Проктер енд Гембл»),

– колективною для товарного сімейства (наприклад, зубна паста «Колгейт»).

Таким чином, за своєю функціональної сутності торгова марка також є багатогранною категорією:

1. Торгова марка є важливим нематеріальним активом фірми, який має ринкову вартість і може бути внесений в бухгалтерський баланс.

Цим активом необхідно грамотно управляти, як і всіма іншими активами фірми.

2. Одночасно марка є об'єктивною характеристикою товару, тому необхідно розглянути взаємозв'язок і відмінності товару і його торгової марки, а також різні стратегії використання марки.

3. Торгова марка не є фізичною суттю, за винятком того, що покупець думає, відчуває і чітко уявляє собі, бачачи символ або найменування марки. Марка - це обіцянка продавця постійно надавати споживачу специфічний набір якості, цінностей та послуг, в цій якості вона є ринковим інструментом впливу на свідомість споживачів, на купівельний вибір. Однак ступінь цього впливу залежить від стану ринкового середовища та інших факторів.

Торгові марки та пов'язані з ними аспекти є предметом вивчення різних дисциплін:

Право досліджує правові аспекти існування, захисту і переходу прав власності на товарні знаки, знаки обслуговування і фірмові найменування, так як практично у всіх країнах ці об'єкти визнані промисловою власністю.

В бухгалтерському обліку досліджується методологія оцінки та відображення рух цих найважливіших нематеріальних активів фірми в бухгалтерському балансі;

В маркетингу розглядаються питання управління торговими марками та їх впливу на поведінку споживачів на ринку.

Отже, в ринкових умовах торговельні марки є важливим чинником конкурентоспроможності фірми, інструментом і об'єктом управління.

Для вироблення рекомендацій з управління торговими марками необхідно досліджувати специфіку формування торгових марок.

Вважається, що в більшості випадків покупців не надто цікавлять об'єктивні характеристики товару, вони сприймають товар або торгову марку як набір атрибутів, що відповідають вигод, які шукає покупець. Це сприйняття є компонентою образу марки, важливою складової бренду.

До основних принципів організації обліку торговельної марки в контексті витрат на якість обслуговування відносять:

– своєчасне надання повної інформації про діяльність підприємства та застосування торговельної марки необхідні для оперативного управління, контролю і аналізу витрат на якість обслуговування;

– забезпечення досягнення найкращих результатів облікового процесу витрат на якість з мінімальними витратами коштів, праці та часу на отримання даної інформації;

– дотримання системного підходу, цілісності, всебічності, динамічності, випереджаючого відображення витрат на якість;

– високий рівень організації бухгалтерської служби та роботи облікових працівників, відповідна кваліфікація облікового персоналу в частині обліку нематеріальних активів та витрат на якість;

– здатність і швидкість пристосування до нових вимог, що висуваються до бухгалтерського обліку витрат на якість, звітності, калькулювання витрат на якість.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Гриценко, О.І. Проблеми організації планування витрат на якість обслуговування / О.І. Гриценко // Інноваційна економіка. Всеукраїнський науково-виробничий журнал. – Тернопіль. – 2012. – № 10 (36). – С. 286-289

2. Мадридська угода і Мадридський протокол «про міжнародну реєстрацію знаків» від 28.08.1989 № 995_583 ратифікований ЗУ від 01.06.2000 №1763-III.[Електронний ресурс]/ Режим доступу: http: // www. intellect. ua/ ukr/ trademark/law/ international/madrid.

3. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку 2000: Повний текст усіх Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та Тлумачень ПКТ станом на 1 січня 2000 р. ; за ред. С.Ф. Голова. – [пер. з англ.]. – К. : Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2000. – 1272 с.

4. Паризька Конвенція «Про охорону промислової власності від» 20 березня 1883 ратифікована Україною 25.12.91. [Електронний ресурс] / Режим доступу: http://www.intellect.ua/ukr/trademark/law/international/pari.

5. Положення (стандарти) бухгалтерського обліку : спецвипуск // Все про бухгалтерський облік. – К., 2005.
6. Про охорону прав на знаки для товарів і послуг: Закон України від 15.12.1995 №3689-XII [Електронний ресурс]/ Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/3689-12.
7. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 №435-IV [Електронний ресурс]/ Режим доступу: http://www.intellect.ua/ukr/trademark/law/code/civilcode.

Ю.С. Серпенінова

ПРОГРАМНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЯК СПЕЦИФІЧНИЙ ОБ′ЄКТ ОБЛІКУ

Сучасний стан та розвиток реального сектору економіки обумовлює потребу підприємств працювати в умовах обробки та аналізу великих масивів інформації. Це призводить до розвитку інформаційних технологій, які можуть оперативно та ефективно обробляти таку інформацію для прийняття на її основі відповідних управлінських рішень.

На сьогодні складно уявити будь-яке підприємство без комп’ютерної техніки та відповідного програмного забезпечення. Втім, не дивлячись на широке розповсюдження, програмне забезпечення є досить специфічним об’єктом обліку, тому виникає чимало облікових запитань стосовно відображення комп’ютерних програм.

Отже, в сучасних умовах застосування інформаційно-комп’ютерних технологій питання систематизації теоретичних положень та обґрунтування практичних рекомендацій щодо організації і методики бухгалтерського обліку програмного забезпечення є вкрай актуальним.

Дослідження сутності програмного забезпечення як об’єкту обліку, характеристики основних підходів до відображення програмного забезпечення

в обліку знайшли своє відображення в працях вітчизняних науковців [1, 2, 3, 4, 5, 7, 11, 12].

Ґрунтовний аналіз особливостей порядку проведення інвентаризації програмного забезпечення та відображення її результатів в обліку у своїх працях досліджувала Біляченко О.Л. [1]. Такі науковці як Гончар О.І., Павельчук І.В. аналізували нематеріальні активи як особливий чинник підвищення потенціалу підприємства та ефективність їх використання [3]. Порядок відображення в обліку створення програмного забезпечення проаналізовано в роботах Даниленко О. [4]. Практичні аспекти обліку програмного забезпечення з наданням типових кореспонденцій розглядає Золотухін О. [5].

Оскільки в більшості випадків програмне забезпечення є одним з об’єктів авторського права та суміжних з ним прав, то його вважають нематеріальним активом. Відповідно при відображенні програмного забезпечення в обліку варто керуватись нормами національних та міжнародних стандартів П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [9] та МСФЗ 38 «Нематеріальні активи» [6].

Втім, не дивлячись на досить велику кількість публікацій не достатньо висвітленими залишаються питання облікового відображення програмного забезпечення, а саме критерії віднесення до складу основних засобів, нематеріальних активів чи роялті.

Перш за все необхідно визначитись із законодавчим підґрунтям даної ділянки обліку. Так, Закон України «Про авторське право і суміжні права» надає наступне визначення: комп’ютерна програма – набір інструкцій у вигляді слів, цифр, кодів, схем, символів чи у будь-якому іншому вигляді, виражених у формі, придатній для зчитування комп'ютером, які приводять його у дію для досягнення певної мети або результату (це поняття охоплює як операційну систему, так і прикладну програму, виражені у вихідному або об'єктному кодах) [8]. Даним Законом комп’ютерні програми включено до складу об’єктів

акторського права, які, в свою чергу, є об'єктами нематеріальних активів, тому при відображенні їх в обліку необхідно керуватись нормами П(С)БО 8 «Нематеріальні активи».

П(С)БО 8 також розглядає комп'ютерні програми у складі групи авторське право та суміжні права, окрім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті [9]. Втім, на практиці можуть існувати випадки, коли програмне забезпечення може бути відображене не лише як нематеріальний актив чи роялті, але і в складі основних засобів.

Отже, існує декілька варіантів відображення в обліку програмного забезпечення (рис. 1).

Рис. 1 – Відображення в обліку програмного забезпечення

**ПЗ – програмне забезпечення*

Приймаючі на практиці рішення про включення програмного забезпечення до конкретного об’єкту обліку на підприємстві необхідно врахувати всі чинники та особливості використання такого програмного забезпечення, а саме:

- можливість відокремлення програмного забезпечення від апаратного забезпечення;
- можливість ідентифікації програмного забезпечення;
- наявність договору про розпорядження майновими правами інтелектуальної власності (ліцензія, ліцензійна угода, договір про створення програмного забезпечення на індивідуальне замовлення, договір про передачу виключних майнових прав тощо);
- умови ліцензійної угоди (одержання покупцем виключного та невиключного права використання програмного забезпечення);
- строк корисного використання програмного забезпечення;
- облікова політика підприємства та ін.

Якщо програмне забезпечення є невід’ємною частиною апаратного забезпечення і не може бути відокремлене від нього, то в такому випадку його доцільно обліковувати у складі основних засобів, а не відокремлювати як нематеріальний актив.

Роз’яснення цієї ситуації наведено в МСБО 38 «Нематеріальні активи», де зазначається, що деякі нематеріальні активи можуть об'єднувати нематеріальні і матеріальні елементи. В такому випадку суб'єкт господарювання застосовує судження, щоби оцінити, який елемент є суттєвішим (тобто, керуватись МСБО 16 «Основні засоби», чи розглядати даний актив як нематеріальний згідно з МСБО 38).

Наприклад, комп'ютерне програмне забезпечення для верстата, який управляється комп'ютером і не може функціонувати без цього конкретного програмного забезпечення, є невіддільною частиною пов'язаного з ним апаратного забезпечення, тому його розглядають як основний засіб. Так саме

оцінюють операційну систему комп'ютера. Якщо програмне забезпечення не є невіддільною частиною пов'язаного з ним апаратного забезпечення, то його розглядають як нематеріальний актив [6].

Для того щоб програмне забезпечення в обліку відображалось у складі основних засобів необхідно дотримання наступних умов [13]:

а) така комп’ютерна програма повинна бути пов’язана з ЕОМ, іншими машинами для автоматичної обробки інформації, пов’язаними з ними засобами зчитування чи друку інформації, що відповідають критеріям, встановленим для основних засобів, а саме:

- їх первісна вартість повинна перевищувати 2500 грн.;

- очікуваний строк експлуатації з дати введення складає більше одного року (або операційного циклу, якщо він більше року);

б) витрати на придбання програмного забезпечення не вважаються роялті;

в) комп’ютерна програма не вважається окремим нематеріальним активом.

Для того, щоб програмне забезпечення можна було включити до складу нематеріальних активів необхідно дотримання наступних вимог:

а) таке програмне забезпечення не входить до складу єдиного об’єкту основних засобів, що поєднує матеріальні та нематеріальні елементи;

б) можливість ідентифікації такого програмного забезпечення;

в) витрати на придбання програмного забезпечення не визнаються роялті.

Придбання програмного забезпечення передбачає передачу покупцеві майнових прав на використання тієї чи іншої комп’ютерної програми, а особливості та обсяг зазначених майнових прав частіш за все визначається ліцензійною угодою. При цьому ліцензійна угода може передбачати одержання покупцем виключного та невиключного права використання комп’ютерної програми. Отже, залежно від умов ліцензійної угоди будуть відрізнятись підходи до відображення програмного забезпечення в обліку.

При одержанні виключного права на використання відповідного програмного забезпечення покупець може використовувати програму в певний спосіб і в установлених межах, а також дозволяти чи забороняти подібне використання іншим особам [8], іншими словами в такому випадку підприємство набуває авторських прав на дане програмне забезпечення і може розпоряджатись ним на власний розсуд. На практиці така ситуація можлива при індивідуальному замовленні (чи власній розробці) програмного забезпечення для конкретного підприємства. Таке програмне забезпечення повністю відповідає всім критеріям віднесення до нематеріальних активів і його доцільно обліковувати у складі групи авторське право та суміжні з ним права (рахунок 125).

Але частіш за все підприємства використовують уже створені комп’ютерні програми, тобто отримують лише право використання програми (невиключне право), не отримуючи авторських прав на дане програмне забезпечення. В такому випадку облік програмного забезпечення (за рекомендаціями Міністерства фінансів – лист від 13.07.09 р. № 31-34000-20-10/18896) доцільно здійснювати у складі інших нематеріальних активів (рахунок 127).

Існують випадки, коли витрати на придбання комп'ютерної програми відносяться до складу роялті. У таких випадках платник податку отримує право на користування або за надання права на користування будь-яким авторським правом на комп'ютерні програми. Роялті можуть мати місце, коли умовами договору між власником авторського права на комп'ютерну програму і користувачем авторського права (а не кінцевим споживачем самої тільки комп'ютерної програми) передбачено умови, які б надавали право користувачу об'єкта інтелектуальної власності продавати, передавати або відчужувати зазначений об'єкт [13].

П(С)БО 15 визначає роялті як будь-який платіж, отриманий як винагорода за користування або за надання права на користування будь-яким авторським та

суміжним правом на літературні твори, твори мистецтва або науки, включаючи комп'ютерні програми, інші записи на носіях інформації, відео- або аудіокасети, кінематографічні фільми або плівки для радіо- чи телевізійного мовлення, будь-яким патентом, зареєстрованим знаком на товари і послуги чи торговельною маркою, дизайном, секретним кресленням, моделлю, формулою, процесом, правом на інформацію щодо промислового, комерційного або наукового досвіду (ноу-хау) [10]. В такому випадку витрати за право користуватись програмним забезпеченням підприємству варто включати до складу витрат звітного періоду (наприклад рахунок 92).

Високий рівень розвитку інформаційно-комп’ютерних технологій надзвичайно спростив процедури ведення бухгалтерського обліку та контролю на підприємствах. Наявність сучасного програмного забезпечення в установах і організаціях дозволяє за короткий проміжок часу зареєструвати велику кількість господарських операцій і належним чином їх оформити у паперовому вигляді. Але виникають питання контролю під час проведення інвентаризації м, у зв’язку з нечіткою регламентацією певних положень законодавчих актів. Крім того, виникає потреба посилення контролю за використанням програмного забезпечення суб’єктами господарювання, про що свідчить високий рівень неправомірного застосування програмного забезпечення.

Основні положення проведення інвентаризації підприємств, установ, організацій та відповідно оформлення отриманих результатів встановлено Положенням про інвентаризацію активів та зобов’язань», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 02.09.2014 № 879, що починаючи з 1 січня 2015 року набуло чинності. Даними нормативно-правовими актами встановлюються завдання інвентаризації, які стосовно програмного забезпечення, на нашу думку, варто доповнити з урахуванням специфіки програмного забезпечення (рис. 2).

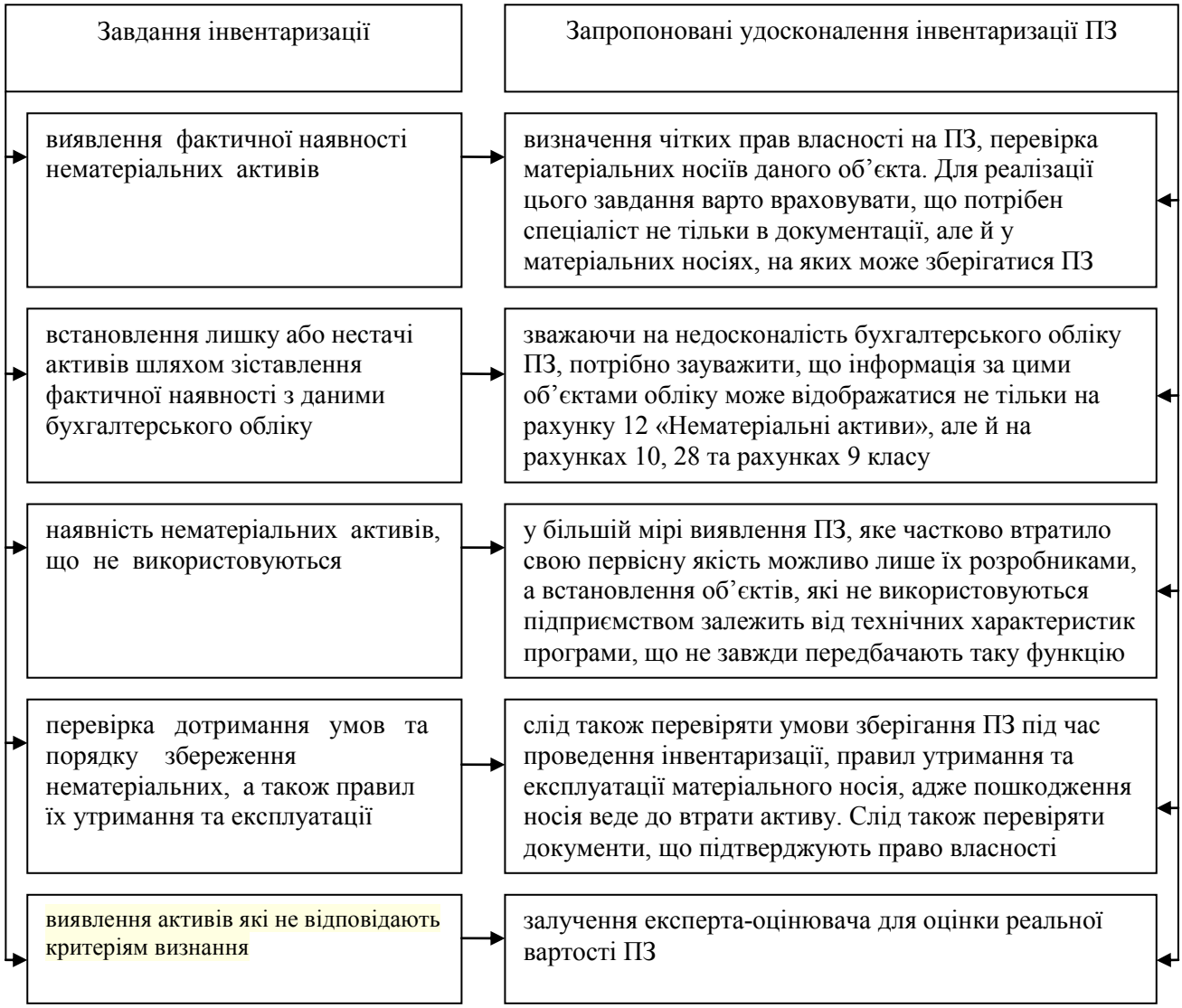

Рис. 2 – Запропоновані шляхи удосконалення інвентаризації програмного забезпечення у розрізі завдань інвентаризації

Таким чином, існує ряд завдань і ряд недоліків по вирішенні цих завдань під час проведення інвентаризації. З урахуванням всього, методика інвентаризації програмного забезпечення повинна проводитися у кілька стадій (рис. 3).

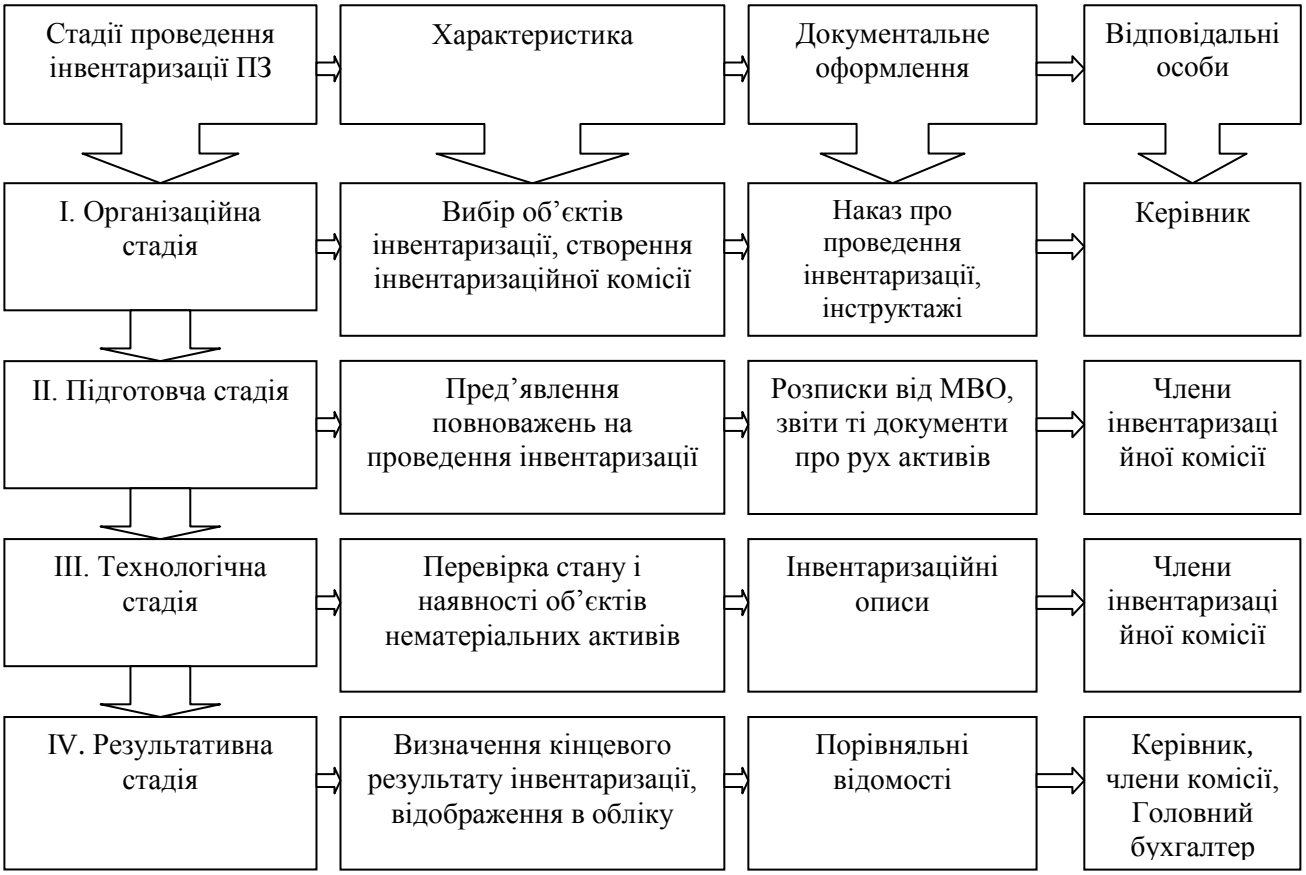

Рис. 3 – Порядок проведення інвентаризації програмного забезпечення

На першій стадії керівник підприємства приймає відповідне рішення про проведення інвентаризації, визначає об'єкт (програмного забезпечення), відповідальних осіб та терміни проведення перевірки. Також по підприємству видається наказ про проведення інвентаризації, скликається інвентаризаційна комісія (до складу інвентаризаційної комісії забороняється входити матеріально-відповідальним особам). Отже цей етап включає тільки організаційні питання.

На підготовчий стадії важливим є визнання об'єкта бухгалтерського обліку як об'єкта інвентаризації (рис. 4). Нематеріальним активом, об'єктом бухгалтерського обліку, являється авторське право, тобто документальне засвідчення права власності і розпоряджання підприємством програмного забезпечення. Щоб розпочати інвентаризацію потрібно отримати від

матеріально-відповідальних осіб розписки про повну готовність об’єктів до фактичної перевірки.

При інвентаризації програмного забезпечення крім загальних норм проведення інвентаризації, необхідно звернути увагу на наявність документів, згідно яких оформлене придбане програмне забезпечення, і документів, що описують сам об’єкт, які були підставою для оприбуткування (ліцензійний договір, авторський договір, патент).

Рис. 4 – Об’єкти інвентаризації програмного забезпечення [2]

Надзвичайно важливим аспектом діяльності інвентаризаційної комісії виступає перевірка реальності вартості зарахованого на баланс програмного забезпечення. Тому, також слід враховувати що оцінити вартість програмного забезпечення можливе тільки за наявності в складі комісії або взагалі на підприємстві працівника, який володіє спеціальними знаннями, професійними навичками, або кваліфікаційний експерт-оцінювач.

Третя, технологічна стадія включає в себе перевірку наявності і стану програмного забезпечення, оцінку, а також складання інвентаризаційних описів.

На заключній стадії – результативній, інвентаризаційна комісія відображає отримані результати в бухгалтерському обліку та оформлює документально, аналізує їх та розробляє рекомендації щодо усунення виявлених недоліків. Відображення в бухгалтерському обліку отриманих результатів інвентаризації програмного забезпечення можливо у декількох варіантах (рис. 5).

Рис. 5 – Відображення в бухгалтерському обліку результатів інвентаризації програмного забезпечення

Таким чином, впровадження сучасних комп'ютерних т інформаційних технологій дозволяє суттєво спростити процес облікового відображення господарських операцій на будь-якому підприємстві, що підвищує його інвестиційну привабливість в динамічному конкурентному середовищі. З огляду на широке використання комп'ютерної техніки програмне забезпечення є невід'ємною частиною автоматизації документообігу та одним з об'єктів обліку. Специфіка відображення в обліку програмного забезпечення залежить від особливостей його використання на підприємстві а також від умов ліцензійної угоди. Так, якщо програмне забезпечення є складовою частиною конкретного основного засобу і не може бути від нього відокремлене, то його також обліковують у складі основних засобів. В іншому випадку програмне забезпечення може відображатись як окремий об'єкт обліку у складі нематеріальних активів. Також відповідно до трактування поняття «роялті» за П(С)БО 15 «Дохід» плату за використання програмного забезпечення можна відображати як роялті.

У ході дослідження нами було виявлено ряд проблем, які виникають у процесі обліку програмного забезпечення:

- відсутність спеціальних форм документів з інвентаризації програмного забезпечення. Наявність таких форм дозволила б спростити процедури проведення інвентаризації;

- відсутність спеціальної класифікації програмного забезпечення у законодавчих актах. Застосування такої класифікації дозволило б розділити програмного забезпечення за ціною, статусом і метою використання;

- проблеми оцінки програмного забезпечення, що пов'язані зі складністю визначення вартості програмного забезпечення створеного власними силами (потреба виокремлення затрат на етапах дослідження і розробки), а також потребою залучення експертів-оцінювачів для встановлення справедливої вартості об'єкта інтелектуальної власності;

- відсутність єдиної методики відображення в обліку результатів інвентаризації, що пов'язано із специфікою програмного забезпечення як

об’єкту обліку. Для цього необхідно враховувати, що програмне забезпечення може відображатись не лише у складі нематеріальних активів, але й на рахунках 10, 28 та рахунках 9-го класу.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Біляченко О.Л. Застосування інформаційно-комп’ютерних технологій в процесі проведення інвентаризації програмного забезпечення / О.Л. Біляченко // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Міжнародний збірник наукових праць. / Серія: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. Випуск 2 (17) / Відповідальний редактор д.е.н., проф. Ф.Ф. Бутинець. – Житомир : ЖДТУ, 2010. − С. 6-15.
2. Біляченко О.Л. Контроль програмного забезпечення як функція управління інформаційно-комп’ютерними технологіями / О.Л. Біляченко, Л.Й. Юрківська // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу: Серія: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. Житомир: ЖДТУ, 2011. Випуск 2 (20). С. 486-490
3. Гончар О.І. Нематеріальні активи у формуванні потенціалу підприємства / О.І. Гончар, І.В. Павельчук // Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки.:Науковий журнал.-Хмельницький, 2009. - №3, Т.1 - С. 77-80
4. Даниленко О. Розробка та реалізація програмного забезпечення: оподаткування та бухгалтерський облік [Електронний ресурс]. Режим доступу : http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/DG090928.html
5. Золотухін О. Бухгалтерський облік комп'ютерних програм / О. Золотухін // Вісник податкової служби України. – 2009.. – № 32 (556). – с. 19.
6. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 38 «Нематеріальні активи» [Електронний ресурс]. Режим доступу : http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_050

7. Облік комп’ютерних програм [Електронний ресурс]. Режим доступу : http://www.vobu.com.ua/ukr/answer_to_questions/answer/348
8. Про авторське право і суміжні права [Електронний ресурс] / Закон України від 23.12.1993 № 3792-XII. – Режим доступу : http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/3792-12
9. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку № 8 «Нематеріальні активи» [Електронний ресурс] / Наказ Міністерства фінансів України № 242 від 18.10.99. – Режим доступу : http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99
10. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку № 15 «Дохід» [Електронний ресурс] / Наказ Міністерства фінансів України № 290 від 29.11.99. – Режим доступу : http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99
11. Серпенінова Ю.С. Особливості відображення в обліку програмного забезпечення / Ю.С. Серпенінова // Вісник ХНУ. – 2014. – № 6 – С. 93-96
12. Серпенінова Ю.С. Інвентаризація програмного забезпечення / Ю.С.Серпенінова, О.С.Алтинцева // Проблеми і перспективи розвитку банківської системи України : зб. наук. пр. – Вип. 40. – Суми : УАБС НБУ, 2014. – С. 252–260
13. Учёт компьютерных программ: ОС, НМА или расходы? [Електронный ресурс] Режим доступа : http://buhgalter.com.ua/articles/details/298438/

О.Л. Пластун

ERP-СИСТЕМИ ЯК ТИПОВИЙ ПРЕДСТАВНИК КЛАСУ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ СУЧАСНОГО ПІДПРИЄМСТВА

В умовах ринкової економіки підприємство має потребу в вирішенні завдань управління на якісно новому рівні. Необхідність оперативного реагування на поточну кон'юнктуру ринку й мінливу економічну ситуацію вимагають перебудови внутрішньої мікроекономіки підприємства, постановки

управлінського обліку, оптимізації процесів управління та активного використання інформаційних технологій.

У процесі управління підприємствам необхідно ефективно вирішувати цілий комплексу завдань:

- управління фінансами;
- управління виробництвом;
- управління збутом і постачанням;
- управління внутрішніми службами;
- управління кадрами;
- тощо.

Очевидно, що сьогодні в ситуації жорсткої конкуренції, коли приймати управлінські рішення необхідно максимально оперативно, рішення жодного з цих завдань неможливе без використання сучасних інформаційних технологій.

Серед факторів, що стимулюють підприємства впроваджувати інформаційні системи управління, можна виділити наступні:

- втрати коштів (як звичайні крадіжки через недосконаліть документообігу, так і невиправдане відволікання коштів в окремі активи через відсутність оптимізації запасів);

- ріст компанії, покупка нових бізнесів, наслідком чого є неможливість ефективного управління через значне зростання обсягів інформації;

- зміна бізнесу-моделі компанії;

- впровадження нових інструментів управління (наприклад, бюджетування, міжнародна звітність тощо);

- потреби інвесторів (вимоги прозорості, посилення контролю, збільшення вартості активів);

- потреби власника (головної організації) у централізації й поліпшенні управління;

- несвоєчасність інформації для управління, трудомісткість й тривалість її одержання при відсутності або частковій автоматизації. Неможливістю швидкого управління фінансовими потоками внаслідок ручної консолідації

інформації. Зазначені проблеми істотно підсилюються при зростанні кількості підрозділів і операцій компанії;

- значна ймовірність допущення технічних помилок при поетапній ручній консолідації даних з різнорідних джерел за різними центрами відповідальності, місцям виникнення витрат;

- неможливість контролю за рухом коштів і товарів через неможливість оперативного зіставлення одержаних доходів і понесених витрат з фактичними залишками коштів і майна в рамках всієї компанії, особливо при виділенні її підрозділів в окремі юридичні особи.

Варто відзначити, що якщо раніше автоматизувалась кожна окрема управлінська задача, то наразі підприємства використовують інформаційні системи, що дозволяють вирішувати всі ці, а також інші завдання в рамках єдиного програмного комплексу – управлінської інформаційної системи.

Нове покоління інформаційних систем, розроблених для вирішення поточних завдань бізнесу з обліком множинних функціональних областей великих корпоративних підприємств отримало назву систем планування ресурсів підприємства або ERP-систем (ERP – англ. абревіатура, що розшифровується як Enterprise Resource Planning).

Варто відзначити, що процес виникнення ERP-систем не був одномоментним. Йому передувало декілька проміжних стадій-типів інформаційних систем, що відрізнялись рівнем охоплення автоматизацією діяльності підприємства.

Потреба в автоматизації управлінських процесів вперше була усвідомлена наприкінці 60-их – початку 70-их років, коли стало очевидно, що управління великою корпорацією підкоряється тим же законам, що й будь-яка бюрократична структура.

Один із законів Паркінсона: «штат організації ніяк не пов’язаний з обсягом виконуваних робіт». Іншими словами, з ростом чисельності управлінського персоналу ККД його роботи падає до 0.

У зв’язку з цим народилась ідея організувати працю керівників за допомогою автоматизованої системи регулярного менеджменту, що опирається на формально описані процедури.

ERP-система є результатом сорокалітньої еволюції управлінських й інформаційних технологій.

Вихідним стандартом, що з'явився в 70-х роках, був стандарт MRP (Material Requirements Planning), що включав тільки планування матеріалів для виробництва.

Використання систем MRP дозволило компаніям досягнути наступних результатів:

- знизити рівень запасів сировини й матеріалів на складах;
- знизити рівень запасів у незавершеному виробництві;
- підвищити ефективність виробничого циклу;
- скоротити строки виконання замовлень.

Незважаючи на високу ефективність MRP, у них був один істотний недолік – вони не враховували у своїй роботі виробничі потужності підприємства. Тому у 80-ті цей стандарт був розширений до MRP II (Manufacturing Resource Planning). MRP-II дозволяв планувати всі виробничі ресурси підприємства (сировина, матеріали, устаткування й т.д.).

MPR II являє собою методологію, спрямовану на управління ресурсами підприємства. Спрощено говорячи, вона пропонує ряд способів вирішення завдань управління виробництвом (формування плану підприємства, планування продажів, планування виробництва, планування потреб у матеріальних ресурсах і виробничих потужностях, оперативне управління виробництвом).

MRP II – це набір перевірених на практиці розумних принципів, моделей і процедур управління й контролю, що спрямовані на підвищення показників економічної діяльності підприємства.

В основу MRP II покладена ієрархія планів. Плани нижніх рівнів залежать від планів більше високих рівнів, тобто план вищого рівня надає вхідні дані,

намічувані показники й/або якісь обмежувальні рамки для планів нижчого рівня. Крім того ці плани пов'язані між собою таким чином, що результати планів нижнього рівня впливають на плани вищого рівня.

У міру впровадження стандарту MRP II були виявлені його недоліки, у результаті усунення яких з'явилася нова методологія ERP (Enterprise Resource Planning), яка дозволила об'єднати всі ресурси підприємства, включаючи управління замовленнями, фінансами й т.д. Зараз практично всі управлінські інформаційні системи відповідають рекомендаціям стандарту ERP.

ERP-системи дозволяють комплексно вирішувати основні завдання, що стоять перед сучасним підприємством. До переліку таких задач можна зокрема віднести:

- планування і управління матеріальними ресурсами підприємства;
- інформатизація виробничого процесу та пов’язаних з ним задач;
- прогнозування попиту;
- управління проектами;
- управління витратами;
- управління фінансами;
- управління кадрами;
- управління взаємовідносинами з клієнтами (CRM – customer relationship management);
- управління взаємовідносинами з постачальниками (SCM – supply chain management);
- інші.

Основною перевагою ERP-систем є використання єдиної бази даних. Таким чином, дані про операції вводяться в систему один раз, вплив цих операцій на бізнес-процеси можна оцінити негайно, а відповідні звіти одержати відразу.

Більша частина сучасних ERP-систем заснована на архітектурі Клієнт-сервер, при цьому використовується загальнодоступна технологія реляційних баз даних як для управління даними, так і для генерації звітів; пересилання

даних при цьому здійснюється за допомогою стандартних комунікаційних протоколів. Відкрита архітектура систем ERP означає, що ERP може працювати на різних платформах, а це дозволяє встановлювати систему де завгодно, не піклуючись про структури й географічне розташування окремих учасників бізнесу.

Можна виділити ряд переваг систем ERP:

1. Системи ERP дозволяють підприємствам створити загальну для даного підприємства інтегровану інформаційну систему, використовуючи при цьому рішення, розроблені фірмою-постачальником. Такі рішення поєднують досвід розробників і розуміння процесів, сформоване на основі вивчення діяльності підприємств цілого ряду галузей, у різних регулятивних оточеннях, різних країн миру. Цей величезний досвід сконцентрований в системах ERP.

2. Немає необхідності починати розробку загальної інтегрованої системи із самого початку, з нуля – будь-яке підприємство може адаптувати систему ERP, для цього потрібно лише налаштувати систему на свої завдання.

3. Більша частина систем ERP містить у собі знання про валюти, податки, закони й стандарти, адреси і телефонні номери у різних країнах і районах. Більше того, звичайно системи містять правила фінансової звітності для кожної країни або регіону, а також правила складання звітності.

4. Провідні постачальники ERP систем мають широку клієнтську базу і спеціальні версії ERP систем для різних галузей.

5. Дані зберігаються в єдиній для підприємства базі даних.

6. Багато компаній, що впровадили системи ERP, змогли одержати значну економію витрат за рахунок оптимізації діяльності.

8. ERP системи змушують компанію перебудувати та удосконалювати бізнеси-процеси.

Крім наведених переваг є також і певні проблеми при використанні і впровадженні ERP-систем:

1. Значна складність системи. Наприклад, число таблиць у SAP R3 становить близько 15 000. Як результат, важко зрозуміти, як взаємодіють окремі елементи програми

2. Адаптація систем ERP вимагає переоцінки, а можливо, і повної перебудови бізнесів-процесів. А це, у свою чергу, часто вимагає іншої кваліфікації кадрів і перетворень в організаційній структурі. Таким чином, адаптація системи ERP у технічному аспекті стає завданням внесення організаційних змін.

3. Дефіцит фахівців з настроювання систем ERP. Якщо компанія й знаходить кілька гарних фахівців для впровадження системи, то далеко не завжди вдається втримати їх до закінчення проекту.

5. Багато підприємств не бажають, щоб вся інформаційна система підприємства залежала від одного постачальника.

6. Невеликі компанії не можуть дозволити собі інвестувати значні кошти в систему і навчання працівників працювати з нею.

За результатами дослідження по 63 компаніях, середні витрати на впровадження ERP системи і її підтримку протягом 2 років складають 15 млн. дол. При чому якщо діапазон загальних витрат коливався від 400 тис. до 300 млн., то витрати на впровадження і дворічну експлуатацію на одного користувача не залежали від розміру компанії і складали біля 53 тис. дол..

7. Проблема сумісності з колишніми системами підприємства.

8. Опір департаментів у наданні конфіденційної інформації зменшує ефективність системи.

9. Система може страждати від проблеми «слабкої ланки» - ефективність всієї системи може бути порушена одним департаментом чи навіть працівником.

10. Іноді систему неможливо або дуже складно адаптувати під документообіг компанії і її специфічні процеси

Як і більша частина клієнт-серверних технологій, типова ERP-система може бути представлена багаторівневою архітектурою. ERP-система містить наступні рівні:

• рівень бази даних;

• рівень додатків;

• рівень подання.

У фізичній реалізації ці рівні можуть бути скомбіновані в одній комп'ютерній системі, і це найпростіший варіант, або, що зустрічається частіше, кожен рівень може бути реалізований на одному або більше комп'ютерах.

Серцем будь-якої ERP-системи є система управління базою даних. Сервери баз даних – це найбільш потужний і захищений компонент ERP системи. База даних може розміщатися на декількох серверах, що забезпечує резервування і безпеку системи.

Для поліпшення продуктивності й масштабованості ERP систем дані звичайно ізолюються від програм. Це досягається за рахунок відділення програм додатків від системи баз даних на фізичному рівні; програми додатки при цьому запускаються на комп'ютерах, що називаються серверами додатків. Кілька серверів додатків організовані таким чином, що кожний відповідає за специфічну групу додатків або за особливі системні функції, наприклад за контроль доступу, комунікації й управління блокуванням даних. Часто сервери додатків об'єднані в локальну мережу, що дозволяє системам маршрутизації контролювати дотримання строгих вимог безпеки. Маршрутизатор може при необхідності розмістити транзакції на різних серверах додатків, тим самим регулюючи процесорне завантаження.

Рівень подання забезпечує формування вмісту екранів для відображення даних, отриманих у результаті транзакцій, і звітів у відповідному форматі, доступ до яких відкривається за допомогою меню. Обсяг обробки на цьому рівні невеликий, так що вимоги до потужності клієнта також невеликі. Рівень

подання може бути реалізований на машинах окремих користувачів або на сервері подання даних, що входить у дану локальну мережу.

Для детальнішого дослідження розвитку ERP-систем зупинимось на аналізі сучасного ринку ERP-систем.

У 1998 році PricewaterhouseCoopers, характеризуючи ринок ERP-систем, ввела в загальновживаний зворот акронім BOPSE - Baan (нід.), Oracle, Peoplesoft, SAP, JD Edwards - позначає п'ятірку основних постачальників ERP.

У першій половині 2000-х років відбулася істотна консолідація постачальників ERP-систем: в 2000-му році Microsoft поглинула Great Plains (на основі її продуктів сформований пакет Microsoft Dynamics GP), і об'єднану компанію Damgaard і Navision (сформувавши відповідно пакети Microsoft Dynamics AX і Microsoft Dynamics NAV), в 2003 році Peoplesoft придбає JD Edwards за $ 1,7 млрд, вийшовши на друге місце на ринку ERP з часткою 12% (при загальному обсязі ринку $ 23,6 млрд у 2004 році), випереджаючи Oracle і поступаючись тільки SAP, а в 2004 році Oracle здійснив вороже поглинання PeopleSoft за $ 10,3 млрд.

Згідно з аналізом Panorama Consulting за станом на 2010 рік постачальники ERP-систем розділені на три групи по мірі зменшення частки присутності на ринку:

1. SAP (24%), Oracle (18%), Microsoft (11%);

2. Epicor, Sage, Infor, IFS, QAD, Lawson, Ross - 11% на всіх;

3. ABAS, Activant Solutions, Baan, Bowen and Groves, Compiere, Exact, Netsuite, Visibility, Blue Cherry, HansaWorld, Intuitive, Syspro.

За даними дослідження IDC Russia Enterprise Application Software 2012-2016 Forecast and 2011 Vendor Shares, обсяг російського ринку інтегрованих систем управління підприємством (ІСУП) в 2011 році склав $ 927,05 млн., що на 42,8% більше результатів попереднього року.

Лідером російського ринку ERP-систем в 2011 р. залишилася німецька компанія SAP, частка якої становила 47,8% (у 2010 р. - 50,5%). Значно збільшила свою частку російська "1С", посівши друге місце з часткою ринку

31,6% (у 2010 р. компанії належало 26% ринку). Місця з третього по п'яте зайняли Oracle (7,5%), Microsoft (6,9%) і "Галактика" (1,8%).

Частки Oracle, Microsoft і "Галактики" в 2011 р. скоротилися - у 2010 р. вони займали 8,2%, 7,4% і 2,4% ринку відповідно.

Провідною галуззю для російського ринку ІСУП в 2011 році залишилося безперервне виробництво. Друге місце, як і в попередньому році, було за роздрібною торгівлею. На третьому місці в списку найбільш прибуткових для постачальників ІСУП галузей залишилося дискретне виробництво. Банківський сектор перемістився на четверту позицію, на п'яту - професійні послуги.

Згідно з даними компанії IDC Ukraine обсяг ринку ERP-послуг у 2008 р. в Україні становив близько $ 41 млн. Частки ринку вендорів розподілялися наступним чином: SAP - 47%, 1С - 13%, Oracle - 11%, Microsoft - 6%, решта - 23% .

Обсяг українського ринку ERP-систем в 2012 р. перевищив рівень 2008 р., і сягнув приблизно $ 50 млн, з яких 40% - вартість ліцензій на програмне забезпечення, а 60% - послуги консалтингу, впровадження та підтримки ERP-систем (за даними Innoware).

На основі проведеного аналізу можна виокремити певні тенденції розвитку систем ERP:

1. Протистояння ERP-систем і вузькоспеціалізованих програм

Наслідком розширення концепції ERP і виходу постачальників традиційних ERP систем на нові ринки стало напружене протистояння між компаніями, які розробляють інтегровані рішення та постачають системи ERP (наприклад, SAP), і компаніями, які розробляють вузькоспеціалізовані бізнес-додатки, інтегруючі їх з будь-якими корпоративними системами (Siebel і i2).

2. Проблема інтеграції

З точки зору Gartner, наріжним каменем для ERP II є відкрита архітектура компонентів. Це означає, що монолітні системи минулого повинні будуть змінитися.

«ERP II буде складатися з більшого числа компонентів, – вважає Зрімсек з Gartner. – Замість того щоб кожні два роки проводити глобальне оновлення, з часом ви зможете оновлювати компоненти в міру необхідності».

3. Веб-інтерфейси

Зараз ERP-постачальники працюють над створенням інтерфейсу до своїх систем на основі веб-технологій.

Але проникнення веб-технологій в системи глибше, ніж просто інтерфейс до робочого місця. Постійно зростає тиск з боку користувачів на відкриття доступу до ERP-систем компаній для партнерів і клієнтів.

4. Нова мета – середній ринок

Хоча майже кожна компанія зі списку Fortune 1000 вже має відносно нову ERP-систему в робочому стані, все ще існує попит, а отже, і можливості для зростання, особливо на середньому ринку. Ринком майбутнього для ERP-індустрії стануть середні компанії з річним виторгом від $ 100 млн. до $ 1 млрд.

5. Боротьба з часом і складністю

Одна з основних претензій до традиційних ERP систем - надмірна складність і тривалість проектів. Компаніям, які не вписуються в початковий ERP-шаблон, нерідко необхідно виконати великий обсяг роботи для того, щоб витягти переваги з програмного забезпечення, на закупівлю і установку якого вони витратили мільйони доларів. Останнім часом саме цей момент і став одним з головних при виборі ERP системи. Не останню роль тут зіграла і нова орієнтація ERP-постачальників на середній ринок. Постачальники і системні інтегратори змушені приймати більш стислі методології, що відповідають потребам та бюджетам клієнтів.

При виборі ERP системи підприємством необхідно врахувати наступні критерії:

1. Функціональність.

2. Вартість (вартість придбання системи, запуску її в експлуатацію й підтримку в робочому стані, тобто яка її сукупна вартість володіння – важливо знати саме загальну вартість, а не просто ціну програмного забезпечення).

3. Гарантії (наявність гарантії успішного завершення проекту впровадження й повноцінного уведення системи в експлуатацію).

4. Надійність, довговічність, продуктивність, сучасність.

5. Ефективність і можливі строки окупності системи.

6. Рівень й якість сервісу в післяпродажний період.

7. Можливість супроводжувати й розвивати систему силами фахівців вашого підприємства

8. Перспективи системи (чи буде вона розвиватися й підтримуватися постачальником у майбутньому).

Критерії вибору ERP системи, що відносяться до розробника / постачальника:

- досвід роботи на українському ринку. Історія компанії-розробника, компанії-постачальника програмного забезпечення;
- кількість успішних впроваджень постачальником;
- рівень компетентності фахівців постачальника в предметній області бізнесу, знання моделі розрахунку вартості проекту, можливостей проведення бізнес-тренінгів, можливостей по супроводженню та підтримку програмного забезпечення, організації і управлінню проектом впровадження;
- спектр додаткових послуг, які надаються компанією-постачальником програмного забезпечення;
- діяльність розробників щодо розвитку, модифікації програмного забезпечення. Гарантованість подальшої розробки і розвитку системи.

Критерії вибору ERP системи, що відносяться до функціональних характеристик системи:

• завершеність розробки, функціональна повнота;

• масштабованість – можливості по нарощуванню функціоналу додаванням додаткових модулів, збереження потужностних показників при розширенні масиву даних, збільшенні кількості користувачів, кількості оброблюваних документів;

• комплексність вирішення задачі;

• інтегрованість – можливість обміну даними з іншими програмами, експорту даних для їх подальшого аналізу;

• відкритість системи – система повинна бути побудована на відкритих стандартах і включати засоби розробки, що допоможе налаштувати її під потреби окремого підприємства;

• підтримка іноземних валют і курсів їх перерахунку;

• відповідність вимогам національного законодавства, оперативність обліку змін законодавчої та нормативної бази.

Критерії вибору ERP системи, що відносяться до технічних характеристик:

• клас системи;

• платформа, на базі якої розроблено програмний продукт (система управління базами даних);

• висока продуктивність, ефективна обробка великих і інтенсивно зростаючих масивів даних;

• швидкодія (витрати часу на вирішення задачі користувача);

• рівень вимог до комплексу технічних засобів (займаний обсяг пам'яті, швидкодія процесора, вільний простір на диску, тощо);

• ступінь і простота настройки;

• кількість користувачів;

• можливість роботи в мережі.

Критерії вибору ERP системи, що відносяться до складу системи:

• наявні модулі системи;

• набір звітів, що відображають стан складних взаємопов'язаних масивів даних;

• сфери використання (головні параметри: область і розмір підприємства, на які в більшій мірі зорієнтований даний програмний продукт);

• відповідність системи критеріям достатності та не надлишковості;

• якість користувальницького інтерфейсу;

• трудомісткість освоєння користувачами.

Критерії вибору ERP системи, що відносяться до характеристик надійності:

• наявність засобів захисту від несанкціонованого доступу;

• контроль над правами доступу до системи і діями користувачів;

• надійність функціонування при безперервній цілодобовій роботі;

• можливість в реальному режимі часу відслідковувати стану елементів системи;

• можливість оптимального і оперативного поповнення товарних запасів;

• можливість швидко і гнучко делегувати права доступу користувачам системи.

Впровадження нової інформаційної системи – тривалий і трудомісткий процес. Відповідно до аналітичної інформації спеціалізованих компаній середні строки від ухвалення рішення до впровадження ERP системи можуть становити від 11-15 місяців для систем місцевих розробників до 23-33 місяців для систем іноземних розробників. У зв'язку із цим доцільно прибігати до проектного планування впровадження й планування фінансових потоків. Фінансування автоматизації необхідно провадити із захищених від кон'юнктури ринку джерел (з інвестиційного бюджету або зі спеціальних кредитів, але не з оборотних коштів), при цьому виникає необхідність розрахунку ефективності впровадження систем.

На етапі впровадження ERP системи необхідно активна участь вищого керівництва компанії для подолання опору менеджерів середньої ланки. Менеджери середньої ланки найчастіше не зацікавлені в побудові системи, що дозволяє точно й жорстко контролювати їх діяльність.

Істотним фактором посилення опору при впровадженні ERP системи є незацікавленість персоналу в навчанні навичкам роботи з новим програмним продуктом. Для подолання негативних тенденцій при впровадженні необхідно передбачити способи мотивації співробітників (від грошових винагород до необговорюваних наказів).

Після закінчення процесу впровадження необхідне виділення співробітника з інформаційного підрозділу компанії для постійного обслуговування інформаційної системи.

Проведені журналом «Експерт» дослідження російського ринку показали, що серед основних причин невдач проектів по автоматизації керування підприємством не менш 69 % можна віднести до неготовності підприємств до впровадження сучасних інформаційних систем (неготовність підприємства до змін − 12 %, відсутність чітких цілей проекту − 17 %, неуважність керівництва до проекту - 40 %).

Основні проблеми впровадження УІС:

- Безліч проектів розробки програмного забезпечення не виконуються в намічений термін. Найчастіше проекти ИТ/З не укладаються у встановлені рамки, у бюджет, у строки або в специфікації. Для проектів програмного забезпечення вартість звичайно перевищує розрахункову на 50-200, а час виконання − на 20-100% (GartnerGroup 1997).

- Неправильна оцінка як вартості проекту, так і графіка робіт, ресурсів і розмірів, факторів, які дуже тісно зв'язані один з одним. Якщо ж оцінки зроблені вірно, менеджери проектів можуть використати їх, щоб відстежити виконання й проконтролювати процес. На жаль, багато розроблювачів програм або зберігають у таємниці свої професійні секрети, або користуються інформацією про минулі проекти. Найчастіше відсутній і стандартизований вимір виконання робіт. Тому багато менеджерів проектів уважають, що, ґрунтуючись на минулих проектах, занадто складно оцінити майбутні.

- Непевність у рамках. Границі або описи проекту можуть бути нестрогими або члени проектної команди й користувачі можуть не дійти згоди щодо важливих проектних специфікацій.

- Ресурси не доступні до запланованого моменту.

- Погана координація при плануванні часу виконання завдань й етапів.

- Нестача навичок і досвіду в персоналу при роботі з новими технологіями.

- Найбільшою проблемою при реалізації ERP-проектів 38% респондентів назвали невисоку зацікавленість співробітників в результатах проекту,

- 33% опитаних в якості причини невдач назвали відсутність досвіду ERP-впроваджень.

- Помилки й недогляди.

- Несподівані події: природні чи техногенні катастрофи (повені, землетруси, аварії тощо), економічні катастрофи (банкрутства, ринкової кризи тощо), політичні катастрофи (війни, націоналізації тощо)

Вигоди від впровадження ERP системи на підприємстві:

1. Прискорення обороту товарних запасів.

2. Зменшення оборотного капіталу.

3. Скорочення потреби в кредитних ресурсах.

4. Встановлення оптимального рівня товарних запасів, усунення затоварення і дефіциту товарів.

5. Підвищення точності прогнозів, якісне поліпшення процесів підготовки і прийняття рішень.

6. Зменшення трудомісткості процесів обробки і використання даних.

7. Зниження витрат на неліквідні товари, зростання щоденної виручки в довгостроковій перспективі.

8. Оцінка рентабельності товарів, що дозволяє компанії краще формувати асортимент, підвищувати частку ходових товарів, а в кінцевому підсумку - ефективніше використовувати обігові кошти, торговельні та складські приміщення.

9. Забезпечення прозорості розрахункових операцій; неможливість продавати «в обхід каси».

10. Підвищення оперативності роботи.

11. Можливість консолідувати дані про продажі в єдиному центрі.

12. Стандартизація та підвищення ефективності бізнес-процесів у всіх підрозділах підприємства.

13. Відсутність помилок обліку, скорочення витрат часу на підготовку звітності, підвищення ефективності роботи персоналу.

14. Переорієнтація персоналу, звільненого від рутинних задач обробки даних, на більш інтелектуальні та творчі види діяльності.

Отже, ERP системи є сучасним класом інформаційних систем, що дозволяють комплексно автоматизувати діяльність підприємства, починаючи від виробничого обліку, закінчуючи обліком фінансів, персоналу. Незважаючи на досить значну вартість та строки впровадження, ERP системи стали неодмінним атрибутом успішної компанії, використання якого дозволяю знано підвищити ефективність діяльності, оптимізувати витрати, покращити контроль за фінансовими та матеріальними потоками, підвищити оперативність інформації та якість управлінських рішень.

О.Г.Коренєва, А.В. Колдовський

ОБЛІК НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ У БАНКАХ УКРАЇНИ: СТАН ТА НАПРЯМИ РОЗВИТКУ

Розвиток інтеграційних процесів на фінансових ринках та процеси конвергенції стандартів бухгалтерського обліку визначають необхідність подальшої гармонізації облікових процедур та концептуальних підходів міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ) при формуванні фінансової звітності банками України.

В цьому контексті однозначно актуальним постає дослідження стану та напрямів розвитку визначення нематеріальних активів як економічної категорії, їх визнання та обліку.

Проведений аналіз публікацій науковців дозволяє стверджувати що предметом наукових дискусій постають: розуміння сутності нематеріальних активів, їх оцінка та розкриття інформації у звітності.

Розвиток визначення категорії нематеріальних активів у історичному аспекті висвітлюється у працях І.А. Бігдан, А.В. Гусь, Т.М. Банасько, С.В. Шульги, Н.А. Трофімова та ін.

Так, А.В. Гусь, в своїй статті «Еволюція поняття «нематеріальні активи» у законодавстві України» зазначає, що до 90-х років минулого століття законодавство УРСР не знало такої категорії, лише коли почали створюватися радянськими і іноземними юридичними особами спільні підприємства виникла необхідність визначення, оцінки та відображення у звітності нової статті – нематеріальних активів [1].

На етапі формування національної системи бухгалтерського обліку нематеріальні активи визнавались як вартість тих чи інших груп прав, у тому числі права на місце на товарній, фондовій біржі [2].

З 1999 року прийняте Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи» визначає нематеріальний актив – як актив, який не має матеріальної форми, може бути ідентифікований та утримується підприємством з метою використання протягом періоду понад один рік (або одного операційного циклу, якщо він перевищує один рік), для виробництва, торгівлі, з адміністративною метою або надання в оренду іншим особам; немонетарний актив, який не має матеріальної форми та може бути ідентифікований (в редакції Наказу Міністерства фінансів № 901 від 08.07.2008 року) [3], а у постанові Національного банку України № 475 від 11.12.2000 р., що затвердила «Інструкцію з бухгалтерського обліку основних засобів і нематеріальних активів комерційних банків України», зазначається: нематеріальний актив - актив, який не має матеріальної форми, може бути ідентифікований та утримується банком з метою використання у своїй діяльності протягом періоду понад один рік (або одного операційного циклу, якщо він перевищує один рік), в адміністративних цілях або надання в лізинг (оренду) іншим особам [4].

На даний час, згідно до ст. 68 Закону України «Про банки і банківську діяльність» банки організовують бухгалтерський облік відповідно до внутрішньої облікової політики, розробленої на підставі правил, встановлених

Національним банком України відповідно до міжнародних стандартів бухгалтерського обліку [5] .

В свою чергу, міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 38 (МСБО 38) «Нематеріальні активи» дає таке визначення: нематеріальний актив - немонетарний актив, який не має фізичної субстанції та може бути ідентифікований [6]. В цьому контексті, важливим є розгляд категорій «актив», «немонетарний актив» та «ідентифікований актив».

П. 8 даного стандарту дає таке визначення активу: актив - це ресурс:
а) контрольований суб'єктом господарювання у результаті минулих подій; та
б) від якого очікують надходження майбутніх економічних вигід до суб'єкта господарювання [6].

Термінологічно надано визначення монетарних активів - утримувані гроші та активи, які мають бути отримані у фіксованій або визначеній сумі грошей, тобто всі інші активи – можливо вважати немонетарними. Щодо розуміння ідентифікованого активу, то у п. 12 МСБО 38 зазначено: актив є ідентифікованим, якщо він:
а) 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 з пов'язаним з ним контрактом, ідентифікованим активом чи зобов'язанням, незалежно від того, чи має суб'єкт господарювання намір зробити це, або
б) 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 [6].

Конкретизують облікові процедури нематеріальних активів в банках України положення постанови Правління Національного банку України № 480 від 20.12.2005 р., яка затвердила «Інструкцію з бухгалтерського обліку основних засобів і нематеріальних активів банків України» і замінила постанову № 475 [7]. Відповідно до п.1.4 даної постанови нематеріальний актив - немонетарний актив, який не має матеріальної форми, не є утримуваними

грошима та активами, що мають бути отримані у фіксованій або визначеній сумі грошей, та може бути ідентифікований.

Постанова регламентує ведення бухгалтерського обліку нематеріальних активів за такими групами:

- права на користування майном (земельною ділянкою, будівлею, право на оренду приміщень тощо);
- права на комерційні позначення [права на торговельні марки (знаки для товарів і послуг), комерційні (фірмові) найменування тощо];
- авторське право та суміжні з ним права [право на комп'ютерні програми, компіляції даних (бази даних) тощо];
- незавершені капітальні інвестиції в нематеріальні активи;
- інші нематеріальні активи (право на проведення діяльності, використання економічних та інших привілеїв тощо) [7].

Необхідно зазначити, що банкам надано право самостійно визначати групи, за якими вони висвітлюють інформацію щодо нематеріальних активів, залежно від виду та способу використання нематеріальних активів у своїй діяльності.

Розглянемо загальні принципи обліку нематеріальних активів, які регламентовано діючими постановами Національного банку України (рис. 1) та їх відповідність міжнародним стандартам.

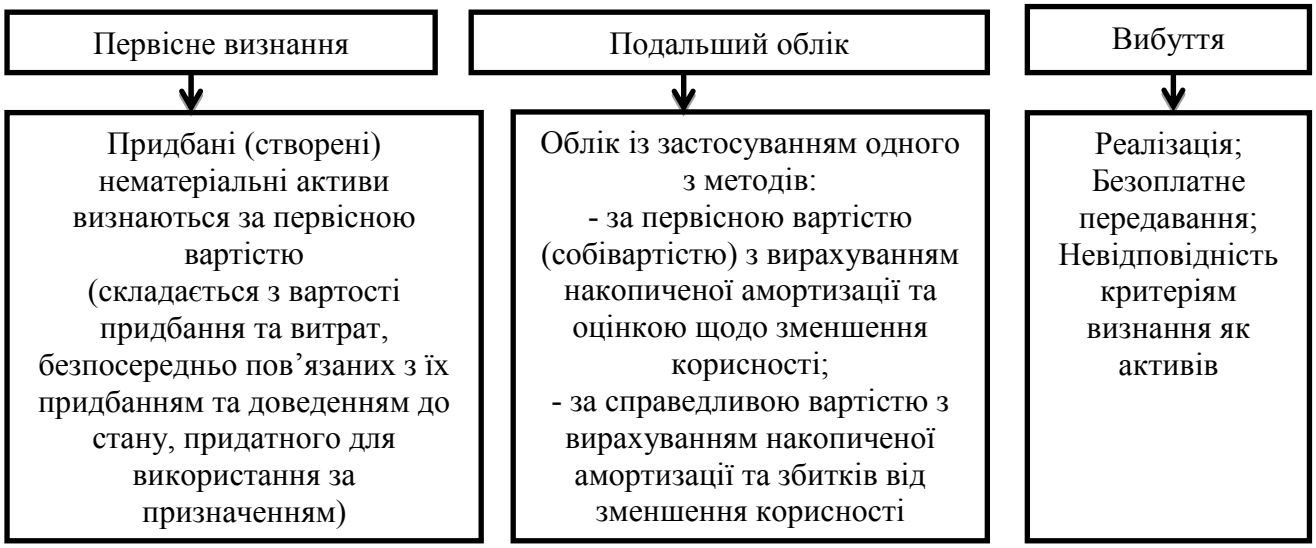

Рис. 1. Облік нематеріальних активів в банках України

Порівняно з положеннями міжнародних стандартів, пункт 24 МСБО 8 зазначає, що нематеріальні активи первісно оцінюються за собівартістю.

При подальшому обліку первісна вартість нематеріальних активів може збільшуватися на суму витрат, пов'язаних з удосконаленням цих нематеріальних активів, якщо це буде сприяти збільшенню первісно очікуваних майбутніх економічних вигод, у інших випадках – витрати включаються до складу витрат звітного періоду і не впливають на його залишкову вартість.

Банк протягом строку корисного використання нематеріальних активів здійснює нарахування амортизації.

Необхідно зазначити, що як за вимогами постанови Національного банку України № 480, так і згідно положень міжнародних стандартів, фахівці банку повинні формувати своє професійне судження щодо визначення строку експлуатації, методу розрахунку амортизаційних відрахувань, методу подальшого обліку об’єктів нематеріальних активів та оцінки їх щодо зменшення корисності.

П. 2.1 Інструкції з бухгалтерського обліку основних засобів і нематеріальних активів банків України [7] конкретизує можливість здійснення оцінки нематеріальних активів за справедливою вартістю наявністю для таких активів активного ринку, що відповідає п.75 МСБО 38 [6].

Щодо строку корисного використання пропонується врахування певних факторів, а саме:

- строків корисного використання подібних активів;
- передбаченого морального зносу;
- правових або інших подібних обмежень щодо строків використання.

Зазначається, що строк корисного використання об'єктів нематеріальних активів повинен переглядатися в разі зміни очікуваних економічних вигод від його використання та наприкінці кожного фінансового року.

Що ж стосується нематеріальних активів з невизначеним строком корисного використання, то вони амортизації не підлягають. До нематеріальних

активів з невизначеним строком використання можливо віднести лише такі, щодо яких немає передбачуваного обмеження періоду, протягом якого такий актив буде, за очікуванням, забезпечувати надходження чистих грошових потоків до банку. На кожну дату балансу, незалежно від обраного методу обліку, об’єкти нематеріальних активів аналізуються щодо зменшення корисності. Зменшення корисності необоротних активів визнається, якщо є свідчення можливої втрати економічної вигоди. Такими подіями та тенденціями можуть бути:

- протягом періоду експлуатації ринкова вартість активу зменшилася значно більше, ніж це очікувалося, внаслідок плину часу або використання;
- відбулися (або відбудуться найближчим часом) значні зміни у використанні об'єкта, пов'язані з негативним впливом як зовнішніх (технологічні, ринкові, економічні, правові), так і внутрішніх (припинення експлуатації, реструктуризація, ліквідація активу до раніше очікуваної дати тощо) факторів;
- моральне старіння;
- економічна ефективність є (або буде) нижчою, ніж очікувана [7].

Процедури оцінки нематеріальних активів щодо зменшення їх корисності з позиції міжнародних стандартів регламентує МСБО 36 «Зменшення корисності активів» [8], необхідно зазначити, що п. 12 даного стандарту деталізує наявність ознак того, що корисність активу може зменшитися, з позиції показників зовнішніх та внутрішніх джерел інформації.

Корисність необоротних активів зменшується, якщо їх балансова вартість перевищує оцінену суму очікуваного відшкодування. Фінансовий результат від вибуття нематеріальних активів розраховується як різниця між отриманими коштами (за вирахуванням витрат, які пов'язані з їх вибуттям) та залишковою вартістю об’єктів нематеріальних активів.

Проаналізуємо стан та динаміку нематеріальних активів в активах банків України (табл. 1).

Таблиця 1. Динаміка нематеріальних активів банків України з 01.01.2012 по 01.01.2014 р.р. [11-19]

Банк	На 01.01.2012 р.			На 01.01.2013 р.			На 01.01.2014 р.		
	Первісна (переоці-нена вартість), тис. грн.	Знос, тис. грн.	Частка НА в активах банку, %	Первісна (переоці-нена вартість), тис. грн.	Знос, тис. грн.	Частка НА в активах банку, %	Первісна (переоці-нена вартість), тис. грн.	Знос, тис. грн.	Частка НА в активах банку, %
ПАТ КБ «ПриватБанк»	16896	6052	0,007	23985	10496	0,008	38877	16964	0,010
ПАТ «Державний експортно-імпортний банк України»	45708	32658	0,017	46819	36049	0,012	54895	40201	0,016
АТ «Ощадбанк»	60058	27761	0,0440	144314	50819	0,109	209419	80891	0,124
АТ «Райффайзен Банк АВАЛЬ»	894771	206884	1,340	721182	219144	1,053	807084	344642	1,064
ПАТ «УКРСИББАНК»	335426	224281	0,338	380323	269734	0,427	398876	314664	0,349
АТ «Дельта Банк»	46102	25266	0,090	64044	35509	0,096	108503	50063	0,106
ПАТ «БАНК КРЕДИТ ДНІПРО»	25760	16031	0,098	37297	21732	0,186	38682	29037	0,164
ПАТ КБ «ПРАВЕКС – БАНК»	49008	32218	0,289	289713	57862	4,475	312335	89634	4,944
ПАТ АБ «СТОЛИЧНИЙ»	147	122	0,009	154	133	0,006	174	140	0,006

Проведений аналіз дозволяє зробити висновки, що серед обраних банків найбільшу вартість мають нематеріальні активи АТ «Райффайзен Банк АВАЛЬ», а саме - 807084 тис. грн. на 01.01.2014 р. Переважна більшість банків має тенденцію до зростання фактичних обсягів нематеріальних активів. Зв'язок питомої ваги нематеріальних активів в активах банку залежно від групи, до якої відноситься банк, не відслідковується. Наприклад, найбільшу питому вагу мали необоротні активи в активах ПАТ КБ «ПРАВЕКС - БАНК» (група III) – 4,994 % на 01.01.2014 р., а найменшу - ПАТ КБ «ПриватБанк» (група I) та ПАТ АБ «СТОЛИЧНИЙ» (група IV) – 0,010 % та 0,006 % відповідно. Більшість банків має вельми незначний показник частки нематеріальних активів в активах банку.

Формування банками звітності за міжнародними стандартами визначає необхідність розкриття інформації відповідно до їх вимог.

Так, МСБО 38 регламентує достатньо детально висвітлення такої інформації для кожного класу нематеріальних активів:

- обґрунтування визначення строку корисної експлуатації та застосованих норм і методів амортизації;
- інформація щодо валової балансової вартості та будь-якої накопиченої амортизації (в тому числі - накопичених збитків від зменшення корисності) на початок та на кінець періоду;
- розкриття статей звіту про сукупні доходи, до яких включена амортизація нематеріальних активів;
- окремий облік та висвітлення у звітності надходження нематеріальних активів від внутрішньої розробки, придбаних окремо або придбаних унаслідок об'єднання бізнесу;
- розкриття інформації щодо активів, класифікованих як утримувані для продажу чи включених до ліквідаційної групи, та інші вибуття;
- збільшення або зменшення протягом звітного періоду, які є результатом переоцінки та збитків від зменшення корисності;

- чисті курсові різниці, які виникають у випадку необхідності переведення фінансової звітності у валюту подання або при переведенні закордонних господарських одиниць у валюту подання суб'єкта господарювання [6].

МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» визначає необхідність розкриття інформації про характер та зміни облікової оцінки, які суттєво впливають у поточному періоді чи, за очікуваннями, суттєво вплинуть у подальших періодах на визначення статей.

Також у фінансовій звітності необхідно деталізувати інформацію щодо нематеріальних активів, строк корисного використання яких оцінюється як невизначений, та висвітлювати окремо інформацію щодо нематеріальних активів, отриманих за державним грантом, розкривати існування та балансову вартість нематеріальних активів з обмеженим правом володіння.

П. 124. МСБО 38 «Нематеріальні активи» визначає необхідну для розкриття інформацію, якщо подальший облік нематеріальних активів здійснюється за переоціненою вартістю. В тому числі, характеристику методів та суттєвих припущень, що застосовувалися під час оцінювання справедливої вартості активів [6].

Необхідно зазначити, що складання та розкриття інформації у фінансовій звітності банків України регламентує «Інструкція про порядок складання та оприлюднення фінансової звітності банків України», яка затверджена постановою Правління Національного банку України від 24.10.2011р. № 373 [10]. Положення даної постанови зобов’язують банки висвітлювати в примітках до річної фінансової звітності таку інформацію щодо нематеріальних активів:

- первісне визнання та подальша оцінка нематеріальних активів;
- методи оцінки придбаних (виготовлених) нематеріальних активів;
- метод амортизації, норми амортизації та їх перегляд;
- переоцінка нематеріальних активів;

- перегляд строку корисного використання нематеріальних активів;
- визнання зменшення корисності нематеріальних активів [10].

Розглянемо розкриття положень облікової політики щодо нематеріальних активів, які проаналізовані вище банківські установи, висвітлюють у примітках до фінансової звітності (табл.2).

Таблиця 2. Облік первісного визнання нематеріальних активів [11-19]

Банк	Принципи первісного визнання нематеріальних активів
ПАТ КБ «ПриватБанк»	Банк визнає актив нематеріальним якщо: -актив як вид права є документально засвідченим і конкретно позначеним (ідентифікованим); -вартість активу достовірно визначена (документально підтверджена). Банк визнає актив ідентифікованим, якщо: -його можна відокремити від банку і продати, передати, отримати на нього ліцензію, здати в оренду або обміняти окремо або разом із пов'язаним з ним договором, активом чи зобов'язанням; -він виникає з договірних чи інших юридичних прав незалежно від того, чи можна його відділити від банку або від інших прав і зобов'язань і передати іншому банку/компанії. Нематеріальний актив визнається банком, якщо і тільки якщо: -є ймовірність того, що майбутні економічні вигоди, які відносяться до активу, надходитимуть до суб'єкта господарювання; -собівартість активу можна достовірно оцінити. Придбані (створені) нематеріальні активи визнаються за первісною вартістю. Первісна вартість придбаного нематеріального активу складається з вартості придбання та інших витрат, безпосередньо пов'язаних з його придбанням та доведенням до стану, придатного для використання за призначенням.
ПАТ «Державний експортно-імпортний банк України»	Нематеріальні активи первісно визнаються за собівартістю
АТ «Ощадбанк»	Нематеріальні активи відображаються за історичною вартістю
АТ «Райффайзен Банк АВАЛЬ»	Нематеріальні активи первісно визнаються за собівартістю
ПАТ «УКРСИББАНК»	Початкове визнання нематеріальних активів здійснюється за ціною придбання плюс витрати, безпосередньо пов'язані з проведенням операції. Програмне забезпечення, розроблене власними спеціалістами банку, що відповідає критеріям капіталізації, капіталізується у сумі прямих витрат на розробку, які включають зовнішні витрати та оплату праці працівників, безпосередньо залучених до проекту.

Продовження таблиці 2

АТ «Дельта Банк»	Нематеріальний актив – немонетарний актив, який не має фізичної субстанції та може бути ідентифікованим. Актив відповідає критерію можливості ідентифікації у визначенні нематеріального активу, якщо він: -може бути відокремлений, тобто є можливість його відокремлення або відділення банком і продажу, передачі, ліцензування, здачі в оренду або обміну окремо або разом з відповідним контрактом, активом чи зобов'язанням; -виникає в результаті контрактних або інших юридичних прав. Банк визнає нематеріальні активи якщо є ймовірність того, що майбутні економічні вигоди, які відносяться до активу, надходитимуть до банку та собівартість активу можна достовірно оцінити. Первісна вартість придбаного нематеріального активу складається з вартості придбання (з вирахуванням торговельних знижок), мита, непрямих податків, що не підлягають відшкодуванню, та інших витрат, безпосередньо пов'язаних з його придбанням та доведенням до стану, придатного для використання за призначенням. Придбані нематеріальні активи зараховуються на баланс банку за первісною вартістю, яка включає всі витрати по їх придбанню, доставці, установці та введенню в експлуатацію.
ПАТ «БАНК КРЕДИТ ДНІПРО»	Нематеріальні активи первісно відображаються за вартістю придбання
ПАТ КБ «ПРАВЕКС – БАНК»	Придбані нематеріальні активи обліковуються за первісною вартістю (історична/фактична собівартість), яка складається з фактичних витрат на придбання і приведення їх у стан, придатний до виконання.
ПАТ АБ «СТОЛИЧНИЙ»	Нематеріальний актив визнається активом, якщо є ймовірність одержання майбутніх економічних вигод, пов'язаних з його використанням, та його вартість може бути достовірно визначена. Придбані банком нематеріальні активи обліковуються на балансі за первісною вартістю.

Як можна побачити з табл. 2, облікові процедури первісного визнання нематеріальних активів проаналізованих банків не суперечать вимогам міжнародних стандартів, але необхідно зазначити, що більшість банків висвітлює положення своєї облікової політики в цьому аспекті номінально. Найбільш деталізованою та такою, що відповідає вимогам міжнародних стандартів є інформація, яку оприлюднює ПАТ КБ «ПриватБанк».

Проаналізуємо принципи подальшого обліку нематеріальних активів, що наведені в звітності банків.

Таблиця 3. Облік нематеріальних активів після первісного визнання [11-19]

Банк	Принципи обліку нематеріальних активів після первісного визнання
ПАТ КБ «ПриватБанк»	Після первісного визнання об'єкта нематеріальних активів як активу банк здійснює його подальший облік за первісною вартістю (собівартістю) з вирахуванням накопиченої амортизації та накопичених збитків від зменшення корисності. Відповідно до цього методу обліку банк не здійснює переоцінку необоротних активів. Для нарахування амортизації нематеріальних активів банк застосовує прямолінійний метод. Строк корисного використання (експлуатації) об'єкта нематеріальних активів переглядається банком в разі зміни очікуваних економічних вигод від його використання та наприкінці кожного фінансового року. Банк у кінці кожного року оцінює нематеріальні активи з невизначеним строком корисного використання на наявність ознак невизначеності обмеження строку їх корисного використання. На кожну дату балансу банком визнається зменшення корисності нематеріальних активів, якщо є свідчення можливої втрати економічної вигоди. Корисність нематеріальних активів зменшується, якщо їх балансова вартість перевищує оцінену суму очікуваного відшкодування.
ПАТ «Державний експортно-імпортний банк України»	Після первісного визнання нематеріальні активи відображаються за фактичною вартістю за вирахуванням накопиченої амортизації та накопичених збитків від зменшення корисності. Строки та порядок амортизації нематеріальних активів аналізуються щорічно наприкінці кожного фінансового року.
АТ «Ощадбанк»	Нематеріальні активи відображаються за історичною вартістю, за вирахуванням накопиченої амортизації та визнаного збитку від знецінення, якщо такий є. Об’єкт нематеріальних активів припиняє визнаватися після вибуття або коли більше не очікується отримання майбутніх економічних вигід від продовження використання цього активу.
АТ «Райффайзен Банк АВАЛЬ»	Після первісного визнання нематеріальні активи відображаються за фактичною вартістю за вирахуванням накопиченої амортизації та накопичених збитків від зменшення корисності. Строки та порядок амортизації аналізуються принаймні щорічно наприкінці кожного фінансового року.
ПАТ «УКРСИББАНК»	Після первісного визнання нематеріальні активи оцінюються за первісною вартістю за мінусом накопиченої амортизації та збитків від знецінення. Витрати на обслуговування програмного забезпечення відносяться на витрати того періоду, в якому вони понесені. Але витрати, які призводять до його вдосконалення або продовження строку використання, включаються до початкової вартості придбання або розробки.

Продовження таблиці 3

АТ «Дельта Банк»	Після первісного визнання нематеріальні активи банк оцінює за моделлю собівартості, тобто відображає за їх собівартістю за вирахуванням будь-якої накопиченої амортизації та будь яких накопичених збитків від зменшення корисності. Строк використання нематеріальних активів визначається банком самостійно, виходячи з досвіду роботи з подібними активами, сучасних тенденцій в галузі техніки і програмних продуктів, сучасного стану нематеріальних активів, експлуатаційних характеристик (строк експлуатації не може перевищувати 10 років) . Амортизація нематеріальних активів здійснюється щомісячно за прямолінійним необхідності та наприкінці кожного року. методом протягом строку корисного використання об'єкта. При цьому ліквідаційна вартість нематеріальних активів у системі банку вважається нульовою.
ПАТ «БАНК КРЕДИТ ДНІПРО»	Після первісного визнання нематеріальні активи відображаються за фактичною вартістю за вирахуванням накопиченої амортизації та накопичених збитків від зменшення корисності.
ПАТ КБ «ПРАВЕКС – БАНК»	Подальший облік нематеріальних активів здійснюється за первісною вартістю за вирахуванням накопиченої амортизації та накопичених збитків від зменшення корисності. При нарахуванні амортизації застосовується прямолінійний метод. Перегляд строків корисного використання та норм амортизації нематеріальних активів здійснюється у разі обґрунтування економічної необхідності та наприкінці кожного року.
ПАТ АБ «СТОЛИЧНИЙ»	Після первісного визнання нематеріального активу його облік надалі ведеться за первісною вартістю з вирахуванням накопиченої амортизації та накопичених збитків від зменшення корисності.

Проведений аналіз дозволяє стверджувати, що на даний час всі досліджувані банки після первісного визнання нематеріальні активи оцінюють за моделлю собівартості, тобто відображають їх за собівартістю з вирахуванням будь-якої накопиченої амортизації та будь яких накопичених збитків від зменшення корисності. Розкриття інформації щодо обліку нематеріальних активів загально відповідає вимогам постанови НБУ № 373 [10], але вимагає більшої деталізації згідно до МСБО 38. Щодо проаналізованих установ, лише в звітності ПАТ КБ «ПриватБанк» інформація висвітлюється достатньо повно.

Необхідно зазначити, що переважна більшість об'єктів нематеріальних активів українських банків – це: програмне забезпечення, ліцензії на право використання програмного забезпечення, авторські права, права на користування майном, патенти, роялті.

Всі досліджувані банки для розрахунку амортизаційних відрахувань використовують прямолінійний метод, але строки корисного використання в різних банках значно відрізняються (табл. 4).

Таблиця 4. Строки корисного використання нематеріальних активів в банках України [11-19]

Банк	Строки корисного використання нематеріальних активів, роки
ПАТ КБ «ПриватБанк»	2-15
ПАТ «Державний експортно-імпортний банк України»	5-10
АТ «Ощадбанк»	4-6
АТ «Райффайзен Банк АВАЛЬ»	4-20
ПАТ «УКРСИББАНК»	3-8
АТ «Дельта Банк»	1-10
ПАТ «БАНК КРЕДИТ ДНІПРО»	2-5
ПАТ КБ «ПРАВЕКС – БАНК»	1-10
ПАТ АБ «СТОЛИЧНИЙ»	5

Тобто, чітко зрозуміло, що в даному випадку професійне судження реально впливає на облік і відображення у звітності нематеріальних активів.

Відповідно до міжнародних стандартів підготовка фінансової звітності вимагає формування суджень, оцінок та припущень, які впливають на застосування принципів облікової політики, на суми активів та зобов’язань, доходів та витрат, відображених у звітності, та на розкриття інформації щодо потенційних активів та зобов’язань.

Використання професійного судження є одним з основоположних принципів МСФЗ. Під професійним судженням розуміється висновок відповідального працівника щодо деталей визнання та оцінки об'єкта обліку в бухгалтерській звітності, думка, сумлінно висловлена професійним бухгалтером про господарську ситуацію і корисна, як для її опису, так і для прийняття дієвих управлінських рішень.

Професійне судження фахівця базується на знаннях, досвіді, кваліфікації та доступної йому в даний момент інформації, тобто має об’єктивно -

суб'єктивний характер. Зрозуміло, що для якості фінансової звітності важливе значення буде мати співвідношення цих складових.

Превалювання об'єктивної складової у професійному судженні сприяє отриманню найбільш достовірної інформації у фінансовій звітності.

Підсумовуючи, необхідно зазначити, що професійне судження є унікальним засобом, за допомогою якого оптимізується система бухгалтерського обліку банку та вдосконалюється нормативна система бухгалтерського обліку і звітності, а рівень сформованого професійного судження визначає рівень підготовки обліково-аналітичної інформації та її розкриття у фінансовій звітності.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Гусь А.В. Еволюція поняття «нематеріальні активи» у законодавстві України [Електронний ресурс] / А.В. Гусь // Університетські наукові записки. – 2013. – № 3 (47). – С. 277-284. – Режим доступу : http://www.univer.km.ua
2. Про застосування Положення про організацію бухгалтерського обліку і звітності в Україні [Електронний ресурс] / Наказ Міністерства фінансів України від 07.05.1993 р. № 25. – Режим доступу : http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0052-93
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи» [Електронний ресурс] / Наказ Міністерства фінансів України від 18.10.1999 р. № 242. – Режим доступу : http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99/print1393835481997839
4. Інструкція з бухгалтерського обліку основних засобів і нематеріальних активів комерційних банків України [Електронний ресурс] / Постанова Правління Національного банку України від 11.12.2000 № 475 – Режим доступу : http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0960-00

5. Про банки і банківську діяльність [Електронний ресурс] / Закон України від 07.12.2000 р. № 2121-III. – ст. 26 – Режим доступу : http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2121-14/page2
6. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 38 «Нематеріальні активи» [Електронний ресурс] / Режим доступу : http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_050
7. Інструкція з бухгалтерського обліку основних засобів і нематеріальних активів банків України [Електронний ресурс] / Постанова Правління Національного банку України від 20.12.2005 № 480 – Режим доступу : http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0040-06
8. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 36 «Зменшення корисності активів» [Електронний ресурс] / Режим доступу : http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_047
9. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» [Електронний ресурс] / Режим доступу : http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_020
10. Про затвердження Інструкції про порядок складання та оприлюднення фінансової звітності банків України [Електронний ресурс] / Постанова Правління Національного банку України від 24.10.2011 № 373 - Режим доступу : http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1288-11/page
11. Офіційний сайт ПАТ КБ «ПРИВАТБАНК» [Електронний ресурс] / Режим доступу : https://privatbank.ua/ua/about/finansovaja-otchetnost/
12. Офіційний сайт ПАТ «Державний експортно-імпортний банк України» [Електронний ресурс] / Режим доступу : http://www.eximb.com/ukr/about/report/
13. Офіційний сайт АТ «Ощадбанк» [Електронний ресурс] / Режим доступу : http://www.oschadnybank.com/ua/about/reporting/
14. Офіційний сайт АТ «Райффайзен Банк АВАЛЬ» [Електронний ресурс] / Режим доступу : http://www.aval.ua/about/bank_reports/

15. Офіційний сайт ПАТ «УКРСИББАНК» [Електронний ресурс] / Режим доступу : http://www.ukrsibbank.com/uk/pid8586/financial-reports.html
16. Офіційний сайт АТ «Дельта Банк» [Електронний ресурс] / Режим доступу : http://deltabank.com.ua/f/1/about/financial_results
17. Офіційний сайт ПАТ «БАНК КРЕДИТ ДНІПРО» [Електронний ресурс] / Режим доступу : http://creditdnepr.com.ua/ukr/about/finance-reporting/
18. Офіційний сайт ПАТ КБ «ПРАВЕКС – БАНК» [Електронний ресурс] / Режим доступу : http://www.pravex.com/ukr/about/reports/annual-report
19. Офіційний сайт ПАТ АБ «СТОЛИЧНИЙ» [Електронний ресурс] / Режим доступу : http://stolychnyi.ua/zvtnst/rchna-zvtnst.html

О.В. Кравченко

ОБЛІК НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ У БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ

На сьогодні зросла ступінь інтенсивності використання нематеріальних активів в бюджетній сфері, а складі в активів спостерігається тенденція до зростання їх частки, що вимагає відповідних досліджень в напряму вдосконалення обліку. Для виконання покладених на них завдань бюджетні установи можуть використовувати придбані або самостійно створені нематеріальні активи. Вони є активами з необмеженим потенціалом, тому що вони включають певні права, що відносяться до майна організації. До них відносять: права установи на літературні та музичні твори, програмне забезпечення; права на користування землею, водою та іншими природними ресурсами; права на користування майном (право на користування будівлею, право на оренду приміщень); права на знаки для товарів і послуг (товарні знаки, торгові марки, фірмові назви); права на об’єкти промислової власності (право на винаходи, корисні моделі, промислові зразки, сорт рослин, породи тварин, ноу-хау тощо.

Нематеріальні активи для установ бюджетного сектору є одними з «проблемних» об'єктів бухгалтерського обліку. Реформування чинної системи

правового регулювання майнових відносин та бухгалтерського обліку вимагає серйозних змін у методиці обліку таких активів. Однак і нові нормативні документи не вирішили всіх питань визнання, оцінки, документального відображення, обліку та аналізу даних об'єктів.

Специфіка нематеріальних активів як неуречевленої частини майна, різноманітність таких об’єктів, різні способи їх одержання впливає і на особливості оцінки.

Бюджетні установи при постановці на облік нематеріальних активів стикаються з необхідністю вирішення ряду проблем: класифікація активу; визначення його вартості, строку корисного використання та порядку амортизації.

Для установ нематеріальний актив – немонетарний актив, який не має матеріальної форми та може бути ідентифікований [1]. Даний актив використовуються установою більше одного року для досягнення поставленої мети та/або задоволення потреб установи або здавання в оренду іншим особам.

Тобто при прийнятті до бухгалтерського обліку активів як нематеріальних необхідно виконання наступних умов:

- відсутність матеріально-речової (фізичної) форми;
- можливість ідентифікації (актив можна розпізнати як самостійну одиницю);
- використання для досягнення поставленої мети та/або задоволення потреб установи або здавання в оренду;
- використання протягом тривалого часу понад 12 місяців;
- не передбачається подальшого перепродажу даного майна;
- організація здійснює контроль за об'єктом, у тому числі має належно оформлені документи, що підтверджують існування самого активу і права цієї організації на результат інтелектуальної діяльності (патенти, свідоцтва, інші охоронні документи, договори придбання патенту,

товарного знака тощо) або права установи на результати науково-технічної діяльності.

При виконанні перерахованих умов до нематеріальних активів установа може віднести права на такі результати інтелектуальної діяльності та прирівняні до них кошти індивідуалізації (інтелектуальна власність):

- авторське та суміжні з ним права (право на літературні, художні, музичні твори, комп'ютерні програми, програми для електронно-обчислювальних машин, компіляції даних (бази даних), виконання, фонограми, відеограми, передачі (програми) організацій мовлення тощо);
- права користування природними ресурсами (право користування надрами, іншими ресурсами природного середовища, геологічною та іншою інформацією про природне середовище тощо);
- права на знаки для товарів і послуг (товарні знаки, торгові марки, фірмові найменування тощо);
- права користування майном (право користування земельною ділянкою, крім права постійного користування земельною ділянкою, право користування будівлею, право на оренду приміщень тощо);
- права на об'єкти промислової власності (право на винаходи, розробки, корисні моделі, промислові зразки, сорти рослин, породи тварин, захист від недобросовісної конкуренції тощо);
- незавершені капітальні інвестиції в нематеріальні активи;
- інші нематеріальні активи (право на провадження діяльності, використання економічних та інших привілеїв тощо) [2].

На кожному етапі використання нематеріальних активів має бути дотриманий принцип їх достовірної оцінки. Достовірна оцінка є обов’язковим і незмінним критерієм визнання в обліку та управління активами. Точна оцінка дозволяє отримати правдиві дані про ресурси, сформувати достовірну звітність та ефективно управляти діяльністю. Вона необхідна у процесі формування

капіталу, створення, надходження нематеріальних активів, відчуження нематеріальних активів, нарахування амортизації, оцінки та переоцінки активів, придбання прав на об’єкти інтелектуальної власності, складання фінансової звітності та ін.

Однак, оцінка нематеріальних активів у вітчизняній практиці установ бюджетного сектору є відносно новою. Оцінка вартості будь-якого об’єкта є цілеспрямованим процесом визначення в грошовому виразі вартості об’єкта з урахуванням потенціального та реального доходу, який цей об’єкт буде приносити в певний момент часу в умовах конкретного ринку.

Реальне оцінювання нематеріальних активів є важливим аспектом їх обліку, оскільки знання підходів і методів оцінки дає можливість установі обирати найдоречніший метод оцінювання та правильно визначати ринкову вартість. Складність вартісної оцінки нематеріальних активів зумовлено:

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 на підприємстві;

4) імовірнісним характером отриманих результатів вартісної оцінки.

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про нематеріальні активи та розкриття інформації про них у фінансовій звітності визначає Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі (НП(С)БОДС) 122 «Нематеріальні активи» [1], введення в дію якого відбулось в 2015 році.

Оцінка вартості нематеріальних активів проводиться у певній послідовності: обстеження; правова експертиза; з’ясування типу вартості, що визначається, і вибір методу оцінки вартості; формування інформаційної бази для проведення оцінки; розрахунок вартості; підготовка звіту про оцінку.

На етапі обстеження нематеріальних активів з’ясовують наявність матеріальних носіїв, що є об'єктами обліку (описи, креслення, схеми, зразки продукції, CD-ROM та інші носії об'єктів інтелектуальної власності).

На етапі правової експертизи ідентифікують права на об'єкти інтелектуальної власності через наявність документів, що підтверджують законне володіння майновими правами (патенти, свідоцтва, ліцензійні договори, договори замовлення на створення об'єктів інтелектуальної власності, контракти або авторські ліцензійні договори тощо).

На третьому етапі залежно від мети оцінки, правової ситуації, інших факторів з'ясовують тип вартості, що визначається. У вітчизняній практиці оцінки нематеріальних активів використовуються в основному два типи вартості: інвентарна та ринкова. Інвентарна – передбачена для інвентаризації, бухгалтерського обліку та постановки майна на баланс, а ринкова – для визначення розмірів платежів за умов комерційного використання майна. Методи оцінки вартості визначаються типом вартості, а також тим, для чого таку оцінку призначено і як планується використати її результати.

Безпосереднє формування відповідної інформаційної бази для проведення оцінки здійснюється на четвертому етапі. Перелік необхідної інформації включає: характеристики об'єктів інтелектуальної власності або товарів, виготовлених з їх використанням (технічні, споживчі, експлуатаційні та екологічні показники), за необхідності в порівнянні з аналогічними або конкуруючими; джерела отримання прибутків від використання об'єктів інтелектуальної власності (збільшення обсягів реалізації продукції, виготовленої з використанням даних об'єктів; підвищення ціни залежно від якості продукції; економія у виробництві за умов використання цих об'єктів; виручка від продажу (переуступлення) майнових прав або продажу ліцензій тощо); опис ринку об'єктів інтелектуальної власності; витрати, пов'язані з придбанням прав і використанням об'єктів інтелектуальної власності; собівартість і ціна одиниці товару з використанням об'єктів інтелектуальної власності; ризики, що пов'язані з придбанням прав і використанням об'єктів інтелектуальної власності; чистий прибуток від використання об'єктів інтелектуальної власності.

Визначення вартості активів відбувається за загальноприйнятими

підходами: доходний, витратний, ринковий (порівняльний).

Дані підходи до оцінки вартості нематеріальних активів орієнтовано переважно на міжнародні стандарти оцінки майна (МСО). Вибір того чи іншого підходу залежить від виду та характеру нематеріального активу, стабільності та природи доходу, що генерується за його допомогою, можливості його комерційного використання.

В оцінці нематеріальних активів доходному підходу належить особливе місце як такому, що найбільше достовірно відображає їх дійсну вартість і ті майбутні вигоди, що одержить власник від володіння ними. Під майбутніми вигодами від застосування нематеріальних активів розуміють майбутні надходження чистого прибутку (грошового потоку), створюваного безпосередньо даними активами.

Витратний підхід застосовується для оцінки таких нематеріальних активів, які створюються самостійно та для яких не існує ефективного ринку продажів (науково-дослідні та дослідно-конструкторські розробки, програмні продукти спеціального призначення й ін.).

Залежно від того, яка документація, що підтверджує витрати на створення об'єкта оцінки, може бути надана правовласником, використовуються такі основні методи:

- вихідних витрат або відновлювальної вартості (якщо в замовника є документально зафіксований кошторис витрат);
- вартості заміщення (якщо кошторис відсутній).

За умов використання порівняльного (ринкового) підходу оцінюваний нематеріальний актив порівнюється з аналогічними об'єктами або інтересами в цих об'єктах, що були продані на інтелектуальному або товарному ринках. Основним методом даного підходу є метод порівняння продажів. До обов’язкових умов застосування методу відносять:

- фіксацію на ринку фактів продажу об’єктів аналогічного призначення та порівнянної корисності;

- наявність і доступність інформації про ціни продажу продукції та дійсні умови здійснення цих угод;

- наявність аналітичної інформації про ступінь впливу відмінних рис і характеристик таких об’єктів на їх вартість.

За результатами оцінки на заключному етапі складають звіт (акт) про оцінку вартості нематеріальних активів в якому наводять: мету оцінки, підстави для її проведення, відомості про оцінювача, дату оцінки; опис об'єктів інтелектуальної власності, що оцінюються, відомості щодо їх правової охорони, дані про строки, регіони та сфери дії прав; характеристику видів вартості конкретних об'єктів інтелектуальної власності; обґрунтування методу оцінки; аналіз зібраної інформації з посиланням на джерела її отримання; повний розрахунок оцінки вартості нематеріальних активів, а також обмеження щодо застосування отриманого результату; інші потрібні відомості щодо оцінки.

На баланс бюджетних установ ці немонетарні активи зараховуються за первісною – історичною (фактичною) вартістю за умови їх належної ідентифікації. Такою вартістю є:

– вартість придбання у разі придбання за плату – ціна (вартість) придбання (крім отриманих торговельних знижок), мито, непрямі податки, що не підлягають відшкодуванню;

– собівартість виробництва у разі самостійного виготовлення (створення) – в частині витрат, які прямо пов’язані з його створенням (витрати на оплату праці, матеріальні витрати, інші витрати, безпосередньо пов'язані зі створенням цього нематеріального активу) та підготовкою його до використання (оплата реєстрації права, амортизація патентів, ліцензій тощо) у визначений спосіб;

– справедлива вартість у разі отримання без оплати від фізичних та юридичних осіб – у випадку якщо залишкова вартість переданого об'єкта нематеріальних активів дорівнює нулю;

– первісна (переоцінена) вартість нематеріальних активів у разі отримання

без оплати від суб'єктів державного сектору з урахуванням витрат, з наведенням суми накопиченої амортизації;

– залишкова вартість переданого нематеріального активу у разі отримання у результаті обміну на інший актив.

Додаткові витрати, безпосередньо пов’язані з придбанням та доведенням до стану, в якому актив придатний для використання за призначенням, також включаються до первісної вартості.

Не включаються до первісної вартості нематеріальних активів, придбаних (створених) повністю або частково за рахунок запозичень фінансові витрати (за винятком фінансових витрат, які включаються до собівартості кваліфікаційних активів відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі) [2].

Також не визнаються нематеріальним активом, а підлягають відображенню у складі витрат того періоду, в якому вони були здійснені, витрати на: дослідження; підготовку і перепідготовку кадрів; створення, реорганізацію та переміщення суб'єкта державного сектору або його частини.

Первісна вартість об’єкта нематеріальних активів формується за рахунок капітальних та поточних витрат згідно з економічною класифікацією видатків бюджету (відповідно код 2000 «Поточні видатки» та 3160 «Придбання землі та нематеріальних активів») [3].

Особливістю для державного сектору є те що після визнання та первісної оцінки нематеріальні активи зараховуються на баланс суб'єкта державного сектору за первісною вартістю та обліковуються у гривнях без копійок.

В разі відсутності достовірної інформації щодо первісної вартості нематеріального активу її визначають на рівні справедливої вартості на дату отримання.

За наявності умов невідповідності критеріям визнання нематеріального активу, витрати, пов'язані з його придбанням чи створенням, визнаються

витратами того звітного періоду, протягом якого вони були здійснені, без визнання таких витрат у майбутньому нематеріальним активом.

Якщо установа понесла витрати на придбання, створення та поліпшення об’єктів нематеріальних активів, використання яких на дату балансу за призначенням не відбулося, то їх відображають у складі капітальних інвестицій в нематеріальні активи з формуванням фонду в незавершеному капітальному будівництві. У подальшому якщо відбудеться зарахування об’єктів капітальних інвестицій на підставі первинних документів до складу нематеріальних активів, то це призведе до відповідного зменшення капітальних інвестицій та збільшення фонду у необоротних активах.

У випадку якщо на дату балансу за призначенням не відбулося використання нематеріальних активів, тоді витрати на придбання, створення та поліпшення об’єктів відображаються у складі капітальних інвестицій, формуючи фонд у незавершеному капітальному будівництві.

Зарахування об’єктів капітальних інвестицій на підставі первинних документів до складу нематеріальних активів відображається з відповідним зменшенням капітальних інвестицій. Одночасно відображається збільшення фонду у необоротних активах та зменшення фонду у незавершеному капітальному будівництві.

Визначення терміну корисного використання є основним завданням приймальної комісії при визнанні цього об'єкта активом (при зарахуванні на баланс). Податковим кодексом України передбачено критерії визначення таких термінів для певних груп нематеріальних активів переважно відповідно до правовстановлюючого документа

Цей термін базується на суб’єктивних оцінках та наміру самого суб'єкта державного сектору з урахуванням як економічних, так і юридичних факторів:

− моральний знос (амортизація), що передбачається;

- залежність строку корисного використання нематеріального активу від строку корисного використання інших активів суб'єкта державного сектору;
- очікуване використання нематеріального активу з урахуванням морального зносу (амортизації);
- строки корисного використання (експлуатації) подібних нематеріальних активів;
- правові або інші обмеження щодо строку корисного використання (експлуатації) нематеріального активу.

Терміни корисного використання може переглядатися в кінці звітного року, якщо в наступному звітному році очікуються зміни строку корисного використання об'єкта нематеріальних активів або зміни умов отримання майбутніх економічних вигод від його використання. Можливі також ситуації коли не можна визначити період, впродовж якого нематеріальні активи, як очікується, будуть приносити економічні вигоди, тоді вони вважаються активами з невизначеним строком корисного використання. Наприкінці кожного року вони оцінюються на наявність ознак невизначеності обмеження строку їх корисного використання; і якщо їх немає, установа повинна встановити строк корисного використання таких нематеріальних активів.

Важливим аспектом в організації обліку нематеріальних активів є їх документування. Відображення нематеріальних активів, як особливого виду об'єкта бухгалтерського обліку, повинно бути забезпечено документацією, яка б враховувала специфічні ознаки кожного з таких об'єктів. Проте, вітчизняна облікова модель відображення об'єктів у складі нематеріальних активів перебуває в процесі розроблення раціональних форм первинного спостереження та документації.

На сьогодні для обліку наявності та руху нематеріальних активів застосовують типові форми первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів. Ці форми первинного обліку можуть

застосовуватися для оформлення операцій з іншими нематеріальними активами [4]. Нематеріальні активи передаються разом з первинними документами (чи їх копіями) або обліковими регістрами (чи їх копіями), або іншими документами, в яких зазначено вартість придбання (створення) нематеріальних активів.

Первинним документом оформлення операцій по введенню в господарський оборот придбаних (створених) об'єктів права інтелектуальної власності в складі нематеріальних активів є Акт введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності в складі нематеріальних активів (ф. НА-1). Документ складається в одному примірнику на кожний окремий об'єкт на підставі технічної, науково-технічної й іншої документації (ліцензійний договір, авторський договір, патент і т. д.), підписується головою і членами комісії, особою, відповідальною за прийняття для використання об'єкта права інтелектуальної власності. Наводиться характеристика об'єкта: опис і порядок використання, особливості і переваги, відзначаються основні якісні і кількісні показники.

Для аналітичного обліку об’єктів або групи однотипних за призначенням та умовами використання об'єктів, що надійшли в одному календарному місяці і на одну відповідальну за їхнє використання особу, відкривають Інвентарну картка обліку об'єкта права інтелектуальної власності в складі нематеріальних активів (ф. НА-2). Картка складається в бухгалтерії в одному екземплярі на підставі форми НА-1 або інших документів із зазначенням назви об'єкта права інтелектуальної власності і назва документації, на підставі якої такий об'єкт введений у господарський оборот підприємства (договір на використання майнових прав інтелектуальної власності, ліцензійний договір і т. ін.); коду субрахунку бухгалтерського обліку; основні, властиві цьому об'єктові ознаки або властивості.

Об’єкт нематеріальних активів списується з балансу в разі його вибуття внаслідок безоплатної передачі або неможливості отримання суб'єктом державного сектору надалі економічних вигід від його використання. Для оформлення вибуття складають Акт вибуття (ліквідації) об'єкта права

інтелектуальної власності в складі нематеріальних активів (ф. НА-3) в двох екземплярах комісією, призначуваною керівником, підписується головою і членами комісії, особою, що була відповідальною за використання об'єкта права інтелектуальної власності, затверджується керівником. В документі наводять інформацію стосовно причин списання, визначають залишкову вартість та ін. Перший екземпляр акта передається в бухгалтерію, другий залишається у особи, що була відповідальною за використання об'єкта права інтелектуальної власності. Аналітичний облік нематеріальних активів ведеться по кожному об’єкту.

Під час проведення інвентаризації використовують Інвентаризаційний опис об'єктів права інтелектуальної власності в складі нематеріальних активів (ф. НА-4). Складається в одному екземплярі для відображення даних інвентаризації окремо по кожному місцю перебування об'єктів права інтелектуальної власності і по кожній особі, відповідальній за їхнє використання.

Подальше вдосконалення первинного обліку нематеріальних активів повинно відбуватись у напрямках посилення змістового навантаження під час розроблення конкретної форми з метою забезпечити відображення всіх особливостей кожного об'єкта права інтелектуальної власності. Ряд нематеріальних активів (наприклад: незавершені капітальні інвестиції) мають свою унікальну специфіку, та потребують відповідного документального супроводу. Використання раціональних форм первинних документів сприятиме оперативності прийняття управлінських рішень, отриманню необхідних даних для управлінського та економічного аналізу, впливатиме на достовірність оцінки об'єктів нематеріальних активів.

Установа може здійснювати переоцінку за справедливою вартістю на дату балансу тих нематеріальних активів щодо яких існує активний ринок. Проте при переоцінці одного нематеріального активу потрібно переоцінити й всі інші нематеріальні активи даної групи (крім тих, щодо яких нема активного ринку), а також надалі переоцінку потрібно буде проводити регулярно.

Порогом суттєвості для проведення переоцінки нематеріальних активів приймається величина, що дорівнює 10-відсотковому відхиленню залишкової вартості нематеріальних активів від їх справедливої вартості.

Рішення про проведення переоцінки суб'єктом державного сектору погоджується з органом, уповноваженим управляти об’єктами державної (комунальної) власності, якщо такий визначено. При цьому суб’єкти нижчого рівня погоджують рішення про проведення переоцінки з суб’єктом вищого рівня за відомчою підпорядкованістю. Дані стосовно проведеної переоцінки заносяться до інвентарної картки.

Переоцінка проводиться в кілька етапів:

- встановлення справедливої вартості нематеріального активу, яка буде прийнята як нова залишкова вартість;
- встановлення величини дооцінки або зниження ціни за залишковою вартістю у вигляді різниці між справедливою вартістю і залишковою;
- визначення індексу переоцінки;
- визначення переоціненої первинної вартості нематеріального активу;
- визначення величини дооцінки або зниження первинної вартості;
- визначення величини дооцінки або зниження вартості за зносом як різниці між величиною дооцінки (зниження ціни) за первинною вартістю і залишковою вартістю;
- складення бухгалтерських записів після порівняння сум попередніх дооцінок і знижень ціни.

Сума дооцінки залишкової вартості об'єкта нематеріальних активів зараховується до капіталу в дооцінках, а уцінки – до витрат звітного періоду.

Вартість нематеріальних активів повинна систематично і раціонально розподілятися на витрати протягом строку корисного їх використання через нарахування амортизації. Не підлягають амортизації нематеріальні активи з невизначеним строком корисного використання. Суб'єкти державного сектору амортизацію нематеріальних активів нараховують із застосуванням прямолінійного методу.

Визначення вартості, яка амортизується, передбачає вирахування з первісної або переоціненої вартості нематеріальних активів їх ліквідаційної вартості.

Установи можуть прирівнювати ліквідаційну вартість до нуля або визначати її на підставі інформації існуючого активного ринку, якщо очікується, що такий ринок існуватиме наприкінці строку корисного використання цього об'єкта.

Амортизація об'єкта нематеріальних активів нараховується з місяця, що настає за місяцем уведення цього об'єкта в господарський оборот, а припиняється, починаючи з місяця, що настає за місяцем вибуття цього об'єкта. Місячні норми розраховуються виходячи з річної амортизації, тривалості терміну експлуатації об'єкта.

Інформацію про нараховану амортизацію наводять в зазначених вище формах НА-1, НА-2, НА-3, а також щомісяця складають відомість нарахування амортизації з визначенням суми за кожним об’єктом.

Синтетичний облік нематеріальних активів ведеться відповідно до Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ [5]. Для цього використовують рахунок 12 «Нематеріальні активи». Він має такі субрахунки:

121 «Авторські та суміжні з ними права» – обліковуються авторське право та суміжні з ним права установи (право на літературні, художні, музичні твори, комп'ютерні програми, програми для електронно-обчислювальних машин, компіляції даних (бази даних), виконання, фонограми, відеограми, передачі (програми) організацій мовлення тощо);

122 «Інші нематеріальні активи» – обліковуються інші нематеріальні активи з розподілом на: права користування природними ресурсами; права користування майном; права на знаки для товарів і послуг; права на об'єкти промислової власності; інші нематеріальні активи

Для обліку амортизації нематеріальних активів призначено субрахунок 133 «Накопичена амортизація нематеріальних активів».

Якщо бюджетна установа має капітальні інвестиції, пов’язані з придбанням (розробкою) нематеріальних активів, а також витрати за незакінченими і закінченими, але не зданими в експлуатацію об’єктами з виготовлення (створення) та модернізації нематеріальних активів, то їх відображають на субрахунку 143 «Капітальні інвестиції в нематеріальні активи».

Особливістю для установ бюджетної сфери є відображення нематеріальних активів як складової власного капіталу. З цією метою використовують субрахунок 401 «Фонд у необоротних активах за їх видами», де обліковуються вкладення у фонд нематеріальних активів (з урахуванням зносу), що перебувають у безпосередньому розпорядженні установи. Застосовують також і субрахунок 402 «Фонд у незавершеному капітальному будівництві» для обліку витрат за незакінченими або закінченими, але не зданими в експлуатацію об'єктами капітального будівництва.

В табл. 1 наведено основні господарські операції з обліку нематеріальних установ в бюджетних установах.

Таблиця 1. Основні господарські операції з обліку нематеріальних активів

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі субрахунки	
		Дт	Кт
1	Відображення вартості придбання, створення (виготовлення) власними силами, поліпшення, капітального будівництва, розробки об’єктів нематеріальних активів одночасно другий запис на суму без ПДВ	143 80, 81	364, 675 402
2	Відображення сум витрат на установку, монтаж, налагодження, доведення до стану, придатного для використання за призначенням відображаються фактичні видатки	143 80, 81	364, 675 402
3	Відображено суму ПДВ якщо податок не включено до податкового кредиту Якщо включено до податкового кредиту	80, 81 641	 364, 675
4	Зарахування об’єктів капітальних інвестицій після введення їх в експлуатацію до складу нематеріальних активів (без сум копійок) водночас: відображаються зміни в капіталі списання сум копійок з придбаних, створених, побудованих, поліпшених необоротних активів	12 402 402	143 401 143

Продовження табл. 1

5	Безоплатне отримання нематеріальних активів одночасно другий запис	12 812	364 401, 133
6	Нарахування накопиченої амортизації на нематеріальні активи одночасно другий запис	841 401	133 841
7	Безоплатна передача нематеріальних активів	401, 133	12
8	Вибуття нематеріальних активів	133, 401 402	12 143
9	Відображення результатів дооцінки необоротних активів на суму: дооцінки первісної вартості коригування суми зносу	 12 441	 441 133
10	Відображення результатів уцінки необоротних активів, які раніше не дооцінювались, на суму: коригування суми зносу різниці залишкової вартості	 133 831	 12
11	Відображення результатів уцінки необоротних активів, які раніше дооцінювались, на суму: коригування суми зносу уцінки залишкової вартості в межах суми попередніх дооцінок перевищення уцінки залишкової вартості об'єкта над попередніми дооцінками цього об'єкта	 133 441 831	 12 12 12
12	Відображення результатів дооцінки необоротних активів, раніше уцінених: коригування суми зносу на суму дооцінки залишкової вартості в межах попередніх уцінок, що були включені до складу витрат на суму перевищення дооцінки залишкової вартості над сумою попередніх уцінок, що були включені до складу витрат	 12 12 12	 133 741 441

Операції з вибуття і переміщення нематеріальних активів відображають в окремому меморіальному ордері № 9 – накопичувальній відомості про вибуття та переміщення необоротних активів (ф. № 438 (бюджет)) [6]. Записи в меморіальному ордері здійснюються за окремими первинними документами у розрізі матеріально-відповідальних осіб, із зазначенням сум нарахованого зносу, підсумки переносять до книги Журнал-головна.

В балансі бюджетної установи інформація про нематеріальні активи відображається у розділі «Нефінансові активи» за статтями Нематеріальні активи у розрізі залишкової вартості, накопиченої амортизації, первісної вартості за введеними в експлуатацію активами; Незавершені капітальні

інвестиції – у сумі понесених витрат, пов’язаних з придбанням (розробкою) нематеріальних активів, а також витрати за незакінченими і закінченими, але не зданими в експлуатацію об’єктами.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі : наказ МФУ від 28.12.2009 № 1541 – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1194.97.0.
2. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку для суб'єктів державного сектору : наказ МФУ від 23.01.2015 № 11 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=407392&cat_id=407391.
3. Інструкції щодо застосування економічної класифікації видатків бюджету : наказ МФУ від 12.03.2012 № 333 – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0456-12
4. Про затвердження типових форм первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів» : наказ МФУ від 22.11.2004 № 732 - [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1580-04
5. Про затвердження деяких нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку бюджетних установ : наказ МФУ від 26.06.2013 № 611 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1214-13.
6. Інструкції про форми меморіальних ордерів бюджетних установ та порядок їх складання : наказ ДКУ від 27.07.2000 № 68 – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0570-00/page3.

РОЗДІЛ 3. АКТУАЛЬНІ ПИТАННЯ РОЗВИТКУ АУДИТУ І КОНТРОЛЮ Й АНАЛІЗУ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ

І. О.Макаренко

МЕТОДИКА АУДИТУ ВНУТРІШНЬО ГЕНЕРОВАНИХ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ

Аудит нематеріальних активів є складовою процесу аудиту необоротних активів в цілому і виконується за традиційними для такого класу активів завданнями та процедурами: перевірки правильності документального оформлення, підтвердження фактів наявності визнання, класифікації, оцінки, нарахування амортизації, переоцінки. Однак існує специфічна категорія нематеріальних активів, таких як внутрішньо генеровані, щодо яких вказані завдання аудиту мають інше наповнення.

Зважаючи на формулювання мети аудиту згідно з МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту» метою аудиту фінансової звітності є підвищення ступеня довіри визначених користувачів до фінансової звітності. Її досягають через висловлення аудитором думки про те, чи складена фінансова звітність у всіх суттєвих аспектах відповідно до застосовної концептуальної основи фінансової звітності [7].

При цьому варто відзначити, що в Україні під час проведення аудиту нематеріальних активів, зокрема й внутрішньо генерованих, аудитор спирається на Національні Положення (Стандарти) Бухгалтерського Обліку (ПСБО 8 «Нематеріальні активи»), які виступають концептуальною основою фінансової звітності в національному законодавстві. Поряд з цим, необхідно також враховувати вплив МСФЗ (МСБО 38 «Нематеріальні активи) на процедури обліку і оцінки внутрішньогенерованих нематеріальних активів, для тих підприємств, які за законодавством перейшли на їх використання.

Таким чином, з урахуванням вказаних стандартів та мети аудиту фінансової звітності її досягнення конкретизується через досягнення наступних специфічних завдань:

– перевірка дотримання підприємством критеріїв визнання нематеріальних активів та виокремлення у їх складі внутрішньо генерованих активів;

– перевірка документального оформлення та класифікації такого виду активів;

– встановлення правильності віднесення витрат до складу витрат поточного періоду у разі відсутності підстав для капіталізації їх як нематеріальних активів;

– перевірка адекватності обраних методів оцінки внутрішньо генерованих нематеріальних активів.

Наведемо коментарі у розрізі цих завдань.

Для дотримання підприємством критеріїв визнання нематеріальних активів та визначення серед них внутрішньо генерованих за МСБО 38 та П(С)БО 8 підприємство має послуговуватись наступними критеріями, виконання яких у першу чергу перевіряє аудитор:

– можливість ідентифікації нематеріальних активів з метою відокремлення їх від внутрішньо генерованого гудвілу та внутрішньо генерованих активів;

– наявність контролю щодо активу, тобто прав на отримання чи обмеження економічних вигід від нього;

– наявність безпосередньо самих економічних вигід.

Ідентифікація нематеріальних активів та їх відокремлення від внутрішньо генерованих досягається через наявність договірних, юридичних чи інших прав на актив та можливість його відокремити від суб'єкта господарювання, продати, передати, ліцензувати, здати в оренду або обміняти.

Здатність суб'єкта господарювання контролювати майбутні економічні вигоди від нематеріального активу забезпечується наявністю юридичних або

інших прав, які можна довести в судовому порядку. Цей критерій може бути трансформований відносно внутрішньо генерованих активів, оскільки існують ряд ознак контролю, за виконання яких ці активи можуть бути визнанні та відображені на балансі (табл. 1).

Таблиця 1. Приклади наявності ознак контролю над нематеріальними активами

Види внутрішньогенерованих нематеріальних активів	Ознаки контролю
Знання ринку та специфічні технічні знання	– наявність юридичних прав, якими охороняються набуті знання та маркетингова інформація; – наявність зареєстрованих авторських прав; – наявність накладених обмежень на здійснення торгівельних угод; – юридично оформлені зобов'язання працівників дотримуватися конфіденційності
Зростання кваліфікації, навиків, якості підготовки персоналу, таланту, якості управління	– використання та отримання очікуваних майбутніх економічних вигід від такого зростання чи підвищення захищені юридичними правами
Лояльність клієнтів, частка ринку, портфель клієнтів	– наявність юридичних прав захисту взаємовідносин з клієнтами; – можливість обміну клієнтськими базами між підприємствами, що свідчать про можливість їх контролювати та відокремлювати

Джерело : складено автором за [6]

Створення майбутніх економічних вигід, безумовно притаманна як нематеріальним активам в цілому, так і внутрішньо генерованим, зокрема у частині зростання доходу чи скорочення витрат підприємства у разі їх використання. Однак цей критерій є другорядним у відношенні перевірки аудитором правильності визнання внутрішньо генерованих активів стосовно двох попередніх.

Під час встановлення правильності віднесення витрат до складу витрат поточного періоду у разі відсутності підстав для капіталізації їх як нематеріальних активів З урахуванням чіткої консервативної позиції МСБО 38, аудитору слід перевірити чи дотримується на підприємстві вимога щодо

неможливості капіталізації витрат на створення внутрішньо генерованого гудвілу та нематеріальних активів, оскільки не виконуються критерії контрольованості та ідентифікації таких об’єктів. Такі внутрішньо генеровані активи, крім наведених у таблиці 1випадків, не походять від юридичних прав цього підприємства та не можуть бути продані, перепродані, відокремлені від нього, не контрольовані суб'єктом господарювання, оцінені за собівартістю та здебільшого є частиною витрат на розвиток бізнесу в цілому.

Встановлюючи відповідність документального оформлення та класифікації внутрішньо генерованих нематеріальних активів, аудитор має передусім спиратися на нормативні підходи щодо групування таких активів та їх реєстрації.

Однак, у практиці українських суб’єктів господарювання та у національному законодавстві, відсутні єдині підходи щодо розмежування внутрішньо генерованих активів, на відміну від чіткої облікової класифікації нематеріальних активів. Досить часто з внутрішньо генерованими нематеріальними активами ототожнюють поняття інтелектуального капіталу, який є втілення сприятливого образу компанії та її здатності залучати інвестиції, заснованого на знаннях та вміннях її персоналу.

Необхідно зауважити, що з позиції управлінського підходу поняття інтелектуального капіталу ширше, ніж поняття «інтелектуальна власність» та «нематеріальні активи». При цьому «інтелектуальна власність» використовується переважно юристами, а «нематеріальні активи» - бухгалтерами, аудиторами та оцінщиками. При цьому управлінський персонал та оцінщики схильні трактувати нематеріальні активи ширше, ніж бухгалтери і аудитори.

У складі інтелектуального капіталу з огляду на його співвідношення з внутрішньо генерованими нематеріальними активами можна виділити два напрями:

– людський капітал – це не тільки зібрана разом і навчена робоча сила, а й ефективний менеджмент, контракти з видатними фахівцями в тій сфері, до якої належить бізнес;

– структурний капітал, до якого відносять права інтелектуальної власності, інформаційні ресурси, інструкції та методики роботи, система організації фірми і т.д. При всій своїй різнорідності саме структурний капітал найбільшою мірою відповідає нематеріальним активам у класичному розумінні. До структурного капіталу належать систематизовані знання, у тому числі ноу-хау, які можна відокремити від працівників і від компанії;

– ринковий капітал, до якого прийнято відносити: бренди і знаки обслуговування, фірмові найменування, ділову репутацію, наявність інсайдерських зв’язків в організаціях партнерах чи клієнтів, наявність постійних покупців та повторних контрактів з клієнтами. Саме ринковий капітал найбільш відповідає поняттю внутрішньо генерованих нематеріальних активів [5].

Один із найбільш вичерпних переліків внутрішньо генерованих активів наводить Європейська група професійних асоціацій оцінювачів – TEGOVA (The European Group of Valuer's Associations) у своєму Методичному керівництві № 8, яке присвячено оцінці нематеріальних активів, в тому числі тих, які не включаються в баланс компанії.

За цим керівництвом внутрішньо генеровані нематеріальні активи розподіляються за такими категоріями:

– гудвіл бізнесу (нерозподілені нематеріальні активи), який невіддільний від компанії і може бути врахований на балансі після її продажу;

– персональний гудвіл, пов'язаний з особистістю керівника компанії, не передається при її продажу і тому зазвичай не враховується при розрахунку її вартості;

– ідентифіковані нематеріальні активи, які можуть оцінюватися в індивідуальному порядку, якщо відносно них можна визначити термін служби, і якщо за цей період вони забезпечують бізнесу вигоди, які можна виміряти. До них включають права інтелектуальної власності, ноу-хау, інформаційні ресурси, списки клієнтів, тощо.

Крім того до внутрішньо генерованих нематеріальних активів за цим керівництвом відносяться:

– навчена і зібрана разом робоча сила;
– сприятливі трудові договори;
– сприятливі договори оренди;
– сприятливі договори страхування;
– сприятливі контракти на поставки;
– контракти про наймання;
– угоди про відмову від конкуренції;
– клієнтські відносини;
– дозволи;
– технічні бібліотеки та сховища газет;
– інші нематеріальні активи [5].

Таким чином, перед аудитором постає доволі складне завдання не лише визначити принципову можливість визнання тих чи інших внутрішньо генерованих активів, але й провести кропітку роботу з встановлення їх класифікаційної відповідності за відсутності єдиних підходів до групування таких активів.

Перевіряючи правильність віднесення витрат на формування нематеріальних активів до складу витрат поточного періоду чи їх капіталізації, аудитору необхідно звернути увагу на стадію процесу створення такого активу.

Розвиваючи консервативний підхід МСБО 38, щоб оцінити, чи відповідає внутрішньо генерований нематеріальний актив критеріям визнання, суб'єкт господарювання класифікує процес створення активу на:

а) етап дослідження, які характеризуються наявністю відповідних витрати поточного періоду (research costs);

б) етап розробки, витрати понесені на якому можуть бути капіталізовані (development costs).

Якщо суб'єкт господарювання не може відокремити етап дослідження від етапу розробки внутрішнього проекту для створення нематеріального активу, він розглядає видатки на такий проект так, ніби вони були понесені лише на етапі дослідження.

До прикладу, значну питому вагу серед витрат фармацевтичних компаній посідають витрати на створення нових видів ліків, що є основою їх бізнесу. Такі витрати за обліковими стандартами передусім стосуються етапу дослідження, а отже мають відноситися на витрати поточного періоду та зменшувати поточний прибуток.

Однак такі витрати можуть у майбутньому привести до винайдення високоприбуткових ліків, які потім приноситиму доходи, що у рази перевищують витрати. Очевидно, що у деякий момент витрати на створення ліків мають бути класифіковані не просто як витрати на перспективні дослідження, а як витрати для створення конкретного продукту – відповідних ліків [4, с.163].

Подібними дилемами можуть виникнути і в таких галузях як розробка програмного забезпечення чи добувна промисловість.

У будь-якому разі, на кожному з названих етапів аудитору необхідно ідентифікувати види діяльності, які здійснювались підприємством та могли призвести до виникнення внутрішньо генерованих активів, впевнитись у

виконанні критеріїв визнання нематеріальних активів та перевірити правильність їх відображення в обліку і звітності (табл. 2).

Таблиця 2. Розмежування видів діяльності, критеріїв визнання та відображення нематеріальних активів за етапами їх створення

<table>
<tr><th>Етап</th><th>Види діяльності</th><th>Критерій визнання</th><th>Відображення активів</th></tr>
<tr><td rowspan="4">Етап дослідження</td><td>а) діяльність, спрямована на отримання нових знань;</td><td rowspan="4">Підприємство не може довести існування нематеріального активу, який генеруватиме ймовірні майбутні економічні вигоди</td><td rowspan="2">Не слід визнавати жодного нематеріального активу, що виникає в результаті дослідження</td></tr>
<tr><td>б) пошук, оцінка та остаточний вибір застосування результатів дослідження чи інших знань;</td></tr>
<tr><td>в) пошук альтернатив матеріалам, приладам, продуктам, технологічним процесам, системам чи послугам; та</td><td rowspan="2">Видатки на дослідження (чи на етап дослідження внутрішнього проекту) слід визнавати як витрати у періоді їхнього понесення</td></tr>
<tr><td>г) формулювання, розробка, оцінка та остаточний вибір можливих альтернатив новим чи вдосконаленим матеріалам, приладам, продуктам, технологічним процесам, системам чи послугам.</td></tr>
<tr><td rowspan="4">Етап розробки</td><td>а) проектування, конструювання та випробовування прототипів та моделей перед комерційним виробництвом або використанням;</td><td rowspan="4">Підприємство має продемонструвати технічну можливість, намір, наявність ресурсів для завершення активу, спосіб генерації ним економічних вигід та понесені щодо нього видатки</td><td rowspan="4">Нематеріальний актив, який виникає в результаті розробки (чи в результаті етапу розробки внутрішнього проекту), слід визнавати, якщо і у разі виконання перерахованих критеріїв</td></tr>
<tr><td>б) проектування інструментів, матриць, ливарних форм та штампів, у яких застосовано нову технологію;</td></tr>
<tr><td>в) проектування, конструювання та функціонування дослідного заводу, який за масштабом не є економічно доцільними для комерційного виробництва;</td></tr>
<tr><td>г) проектування, конструювання та випробовування обраних варіантів нових чи вдосконалених матеріалів, приладів, продуктів, технологічних процесів, систем чи послуг.</td></tr>
</table>

Джерело: складено автором за [6].

У ході перевірки аудитором адекватності обраних методів оцінки внутрішньо генерованих нематеріальних активів необхідно пам’ятати, що внутрішньо генеровані бренди, заголовки, назви видань, переліки клієнтів та інші подібні своєю сутністю об'єкти не слід визнавати як нематеріальні активи та відповідно до їх собівартості необхідно включити усі витрати які можна прямо віднести до створення, виробництва та підготовки активу до використання у спосіб, визначений управлінським персоналом:

– витрати на матеріали та послуги, використані чи спожиті під час створення такого нематеріального активу;

– витрати на виплати працівникам, які виникають унаслідок генерування нематеріального активу;

– гонорари за реєстрацію юридичного права;

– амортизацію патентів та ліцензій, які використовуються для створення нематеріального активу.

– витрати на позики, якщо вони відповідають критеріям, які встановлені МСБО 23 чи ПСБО 31.

У зв’язку з цим, аудитору також слід перевірити, чи не капіталізовано у вигляді внутрішньо генерованого нематеріального активу такі категорії витрат, які мають визнаватися у складі його собівартості:

– витрати на підготовку, перепідготовку та підвищення кваліфікації персоналу, які можуть бути трактовані як приріст (інвестиції) інтелектуального капіталу;

– витрати на рекламні акції та комплекс заходів з просування товарів на ринку;

– організаційні витрати на створення, реорганізацію, реінжиніринг бізнесу чи окремого напряму його діяльності;

– адміністративні чи інші витрати накладного характеру, якщо їх неможливо співвіднести з окремим активом;

– визнані операційні збитки, які виникають до досягнення активом їх очікуваної ефективності [6].

Окремим аспектом в оцінці внутрішньо генерованих нематеріальних активів є врахування впливу сучасних економічних підходів до визначення їх вартості, що відіграє важливу роль у розумінні управлінським персоналом компанії цінності, яку створюють такі активи.

У цьому контексті внутрішньо генеровані активи досить часто ототожнюють з такими поняттями як інтелектуальний капітал..

Аудитору слід зауважити, що економічні підходи не можуть превалювати над правилами обліку та оцінки, закладеними в прийнятій підприємством концептуальній основі фінансової звітності (МСБО 38 та ПСБО 8), хоча й можуть бути більш інформативними для керівництва підприємства та давати більш адекватну оцінку вартості бізнесу.

У наукових джерелах та практичних рекомендаціях існує плюралізм підходів до визначення переліку методів оцінки внутрішньо генерованих нематеріальних активів.

Так, Служба внутрішніх доходів Казначейства США схвалила три методи оцінки їх вартості:

– на основі відновної вартості, коли мова йде про знання;

– на основі платежів, внесених за користування інтелектуальною власністю в аналогічних ситуаціях. Цей метод застосовується, якщо неможливо відновну вартість точно підрахувати.

– на основі доходу від ліцензування, який розраховується проти доходу від аналогічних видів діяльності. Цей метод також застосовується в тих випадках, коли відновну вартість точно підрахувати неможливо [1].

Українські вчені на основі узагальнення міжнародної практики оцінки внутрішньо генерованого гудвілу виділяють такі методи:

1) метод надлишкових прибутків, який використовують під час передпродажної оцінки гудвіла;

2) альтернативний метод, який передбачає розрахунок величини гудвіла як різниці між вартістю підприємства з припущенням, що воно має у власності невідчутні активи та використовує їх у діяльності, та вартістю підприємства з припущенням, що воно не є власником тих самих невідчутних активів;

3) метод вартості торговельної марки (дохідний), за яким гудвіл розраховують через дисконтування прогнозованих і постпрогнозованих потоків прибутку, генерованих гудвілом;

4) оцінка гудвіла за допомогою показника ділової активності, для чого до показника середньорічного обсягу продажу застосовують коефіцієнт, який визначають емпірично, виходячи з аналізу угод купівлі-продажу за однорідними підприємствами;

5) залишковий метод, за яким оцінюють вартість придбаного гудвіла за міжнародними та національними стандартами обліку, тобто гудвіл дорівнює різниці вартості придбання і справедливої вартості придбаних чистих активів;

6) розрахунок коефіцієнта Д. Тобіна, який відображає співвідношення ринкової вартості компанії та відновлювальної вартості її активів [2].

За підходами Міжнародних стандартів оцінки, яким відповідають підходи МСФЗ 13 «Оцінка за справедливою вартістю», найбільш прийнятними для оцінки нематеріальних активів є дохідний, витратний та ринковий методи, характеристика яких наведена у табл. 3.

Таблиця 3. Особливості застосування, переваги та недоліки окремих методів оцінки внутрішньо генерованих активів

Метод	Особливості застосування	Переваги методу	Недоліки методу
Ринковий метод (market approach)	Методика оцінювання, що використовує ціни та іншу доречну інформацію, яка генерується ринковими операціями з ідентичними або зіставними (тобто подібними) активами. Може бути представлений такими модифікаціями як метод порівняльних продаж, галузевих індексів	Заснований на використанні ринкової інформації, досить простий у застосуванні	Стандартні ставки роялті для певних видів продукції, галузеві індекси та інші показники дають дуже приблизні орієнтири для здійснення індивідуальних оцінок внутрішньо генерованих активів
Витратний метод (cost approach)	Метод оцінювання, що відображає суму, яка була б потрібна у даний момент часу, щоб замінити експлуатаційну цінність активу (його вартість при використанні). Може бути представлений такими модифікаціями як метод розрахунку вартості відновлення та вартості заміщення.	_	Оцінка, отримана за цим методом, як правило, не має відношення до реальної цінності оцінюваного активу
Дохідний метод (income approach)	Методики оцінювання, які перетворюють майбутні суми (наприклад, грошові потоки або дохід та витрати) в одну поточну (тобто дисконтовану) величину. Оцінка визначається, виходячи з вартості, на яку вказують очікування нинішнього ринку щодо таких майбутніх сум. Може бути представлений такими модифікаціями як звільнення від роялті, дисконтування / капіталізація переваги в доходах, дисконтування / капіталізація економії витрат	Носить універсальний, теоретично обґрунтований характер і дозволяє визначити саме ту вартість активу (ринкову, інвестиційну тощо), яка повинна бути визначена відповідно до типу внутрішньо генерованого активу.	Складність отримання необхідної вихідної інформації для розрахунків.

Джерело: доповнено автором за [3]

Отже, перевірка адекватності обраних підприємством методів та видів оцінювання внутрішньо генерованих нематеріальних активів може бути ускладнена браком співставних даних для проведення аудитором незалежних розрахунків чи труднощами в обґрунтуванні доцільності застосування того чи іншого методу.

Підсумовуючи, можна зробити висновок, що внутрішньо генеровані нематеріальні активи є досить специфічною предметною областю аудиту. Виходячи з цього вони вимагають виваженого і ретельного підходу до реалізації аудиторських завдань з перевірки дотримання підприємством критеріїв визнання нематеріальних активів та внутрішньо генерованих активів, їх класифікації, встановлення правильності віднесення витрат щодо нематеріальних активів до складу витрат поточного періоду, перевірки адекватності обраних методів оцінки внутрішньо генерованих нематеріальних активів. Виконання цих завдань спирається на глибокі знання аудитора не лише прийнятих концептуальних основ фінансової звітності, але сучасних методик та практик управлінського обліку та фінансового менеджменту.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЕЖЕРЛ

1. Андриссен Д. Невесомое богатство. Определите стоимость вашей компании в экономике нематериальных активов / Даниел Андриссен, Рене Тиссен. – М. : ЗАО «Олимп-бизнес», 2004. – 304 с.
2. Бомжо В. П. Кількісна оцінка ділової репутації підприємства / В. П. Бомжо, Г. С. Сінько // Економіка, фінанси, право. – 2009. – № 5. – С. 15–17.
3. Бурденко І. М. Справедлива вартість в оцінці фінансових інструментів: вимоги Міжнародних стандартів фінансової звітності / І. М. Бурденко, І. О. Макаренко // Вісник Національного банку України. – 2014. – №2. – С. 38 - 44.
4. Герасименко А. Нематериальные активы. Финансовая отчетность для руководителей и начинающих специалистов. – 3-е изд. – М. : Альпина Паблишер, 2011. – 436 с.

5. Козырев. А. Н. Залог объектов интеллектуальной собственности / А.Н. Козырев. – Режим доступа: http://www.cfin.ru/finanalysis/value/intangibles_and_intel.shtml

6. Міжнародний стандарт фінансової звітності 38 «Нематеріальні активи. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_050/conv/print1382546196481020

7. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. – 2012. – Частина 1. – Режим доступу http://www.apu.com.ua/files/temp/Audit_2012_1.pdf

О.А.Скорба

ПОНЯТТЯ АУДИТУ ЕФЕКТИВНОСТІ ВИКОРИСТАННЯ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Цілі контролю ефективності використання нематеріальних активів:

– визначення ступеня раціональності використання нематеріальних активів через результативність діяльності підприємства;

– виявлення втрачених можливостей використання нематеріальних активів суб’єкта господарювання;

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

Найголовнішими завданнями аудиту нематеріальних активів є:

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

– перевірка відповідності оцінки та класифікації нематеріальних активів діючому законодавству;

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

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

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

В процесі проведення аудиту питання дослідження особливої уваги набуває перевірка якості наданої інформації щодо нематеріальних активів,

дотримання чинного законодавства та складання підсумкових результативних документів. В свою чергу система обліку та внутрішнього контролю суб'єкта господарювання, а також оцінка ризиків контролю аудитором, визначає обсяг та методику проведення аудиту ефективності використання нематеріальних активів та дає можливість визначити потенційні помилки в обліку суб'єкта господарювання.

Етика ж самого аудитора протягом проведення аудиту ефективності використання нематеріальних активів є невід'ємною складовою аудиторської перевірки. Дотримання правил етики вимагають виконання робити аудитора у відповідності до стандартів і нормативів бухгалтерського обліку і аудиту.

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

– отримувати необхідні документи, які мають відношення до обліку та контролю нематеріальних активів;

– отримувати необхідні пояснення в письмовій або усній формі від керівництва, службовців та працівників суб'єкта господарювання тощо;

– самостійно визначати форми і методи проведення аудиту на підставі чинного законодавства, існуючих норм і стандартів, умов договору із замовником, професійних знань та особистого досвіду.

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

- Організацйно-підготовчий етап:
  - формування групи аудиторів;
  - визначення специфіки об'єктів нематеріальних активів підприємства;
  - складання програми перевірки;

– вибір робочих документів аудитора для проведення аудиторської перевірки;

– документальне оформлення підготовчої стадії.

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

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

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

- Технологічний етап:

– дослідження ділянок суб'єкта господарювання, на яких використовуються нематеріальні активи;

– вивчення середовища в якому буде проводитись аудит;

– контроль правильності відображення нематеріальних активів на рахунках бухгалтерського обліку.

На цьому етапі передбачається дослідження особливостей ведення бухгалтерського обліку та діяльності суб'єкта перевірки. Вивчаються об'єкти нематеріальних активів і документації, що підтверджують право власності на них; перевіряються дані регістрів обліку нематеріальних активів та спів

ставляють з рахунками Головної книги; перевіряють первинні документи з руху нематеріальних активів з метою підтвердження наявності всіх необхідних; перевіряють первинні документи з руху нематеріальних активів з метою підтвердження наявності всіх необхідних реквізитів, достовірності математичних розрахунків і відповідності проведених операцій діючому законодавству; проводять аналіз правильності нарахування амортизації нематеріальних активів та достовірність відображення її на рахунках бухгалтерського обліку.

Аудиторами досліджуються основні положення облікової політики суб'єкта господарювання, які розкривають методологію обліку нематеріальних активів, а саме аудитора буде цікавити: методи нарахування амортизації; перелік об'єктів нематеріальних активів за якими здійснюється нарахування амортизації; перелік форм первинних документів для обліку та документообігом нематеріальних активів; строками та термінами проведення інвентаризації нематеріальних активів; перелік рахунків бухгалтерського обліку, що використовуються для обліку нематеріальних активів.

- Результативний етап:

– проведення комплексного аналізу ефективності управління нематеріальними активами підприємства;

– поступове формування аналітичних результативних документів;

– формування проектів управлінських рішень щодо коригування облікової політики в частині обліку нематеріальних активів.

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

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

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

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

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

3. В процесі проведення аудиту необхідно дотримуватись системного підходу при аналізі використання нематеріальних активів. Лише системне дослідження нематеріальних активів, дозволяє дослідити їх як певну велику кількість елементів, взаємозв'язок яких обумовлює цілісні властивості цієї

кількості. При цьому основний акцент ставиться виявлення зв'язків, які мають місце у середині об'єкта, так і у його відношеннях з зовнішнім оточенням [3].

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

Таблиця 1. Можливі порушення порядку ведення обліку нематеріальних активів

№ з/п	Можливі порушення	Пункти П(С)БО 8, що порушуються
1.	Включення до вартості витрат на сплату відсотків за кредит, за рахунок якого був придбаний об'єкт	п.12
2.	Не включення різниці між залишковою та справедливою вартістю об'єкта до складу витрат звітного періоду у разі придбання нематеріальних активів в обмін на подібні	п.12
3.	Збільшення первісної вартості нематеріальних активів за рахунок поточних витрат	п.п. 17-18
4.	Визначення строку корисного використання, нарахування зносу на нематеріальні активи строком, що перевищує граничний термін, передбачений Положеннями (стандартами)	п.п. 25-31
5.	Проведення переоцінки нематеріальних активів, щодо яких не існує активного ринку. Проведення переоцінки лише окремого об'єкту групи	п.п. 19-24
6.	Безпідставне відображення в обліку суми зменшення корисності нематеріальних активів	п.п. 32-33

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

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

отримання прибутку, здійснення інноваційної діяльності, та ефективного ведення виробництва суб'єкта господарювання за допомогою нематеріальних активів.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Закон України «Про аудиторську діяльність» від 22.05.1993 р. (зі змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/3125-12.
2. Пилипенко І.І. Аудит. Методика документування : Кол. авторів. За заг. Ред. академіка АЕНУ, д.е.н., проф.. І.І. Пилипенка. – К.: Інформаційно-видавничий центр Держкомстату України. – 2003. – 457 с.
3. Кантаєва О.В., Бабіч М.І., Контроль ефективності використання нематеріальних активів для прийняття управлінських рішень / О.В., Кантаєва, М.І., Бабіч – Режим доступу: http://eztuir.ztu.edu.ua/68/1/177.pdf.
4. Rathe A.W. Management controls in business, in Malcolm, D.G., and Rowe, A. J. (Eds.), Management Control Systems. Wiley, 1960.
5. Howell Robert A. Accounting Scandals: Where were the CFOs? // Business Strategy Review, Winter 2002.

Ф.О. Журавка

ОСОБЛИВОСТІ СИСТЕМИ УПРАВЛІННЯ ТА КОНТРОЛЮ ЗА НЕМАТЕРІАЛЬНИМИ АКТИВАМИ ПІДПРИЄМСТВА

Сучасні тенденції розвитку постіндустріального суспільства, смарт-економіки та економіки знань, процесів глобалізації та інтернаціоналізації бізнесу спонукають вітчизняних науковців та суб'єктів господарювання все більше уваги приділяти проблемам, пов'язаним із формуванням, оцінкою, ідентифікацією та використанням нематеріальних активів (НМА). Надзвичайно актуальним завданням на сьогодні в Україні для наукового пошуку та практичного менеджменту є розробка теоретичних і практичних рекомендацій

щодо формування ефективної системи управління та контролю за НМА підприємств і організацій, оскільки саме НМА в сучасних умовах господарювання є потужним інструментом формування стратегічних конкурентних переваг більшості суб'єктів господарювання у розвинутих країнах світу.

Проблематику управління та контролю за НМА розглянуто у працях вітчизняних і зарубіжних учених, таких як Т. Банасько, Е. Брукінг, Н. Бонтіс, М. Браницькі, Л. Лукичева, О. Кантаєва, А. Ліманскі, О. Малинка, М. Мелоун, О. Мних, К. Свейбі, А. Устинко, А. Чухно та інших.

Формування комплексу заходів щодо розвитку НМА сприяє підвищенню конкурентоспроможності як продукції, так і підприємства в цілому. На основі ефективного використання НМА підприємства можна сформувати цілий комплекс конкурентних переваг. При цьому їх основою є унікальні конкурентні активи підприємства або ж особлива компетентність у сферах діяльності, важливих для бізнесу.

Таким чином, відомий бренд, висока репутація, компетентний і професійний персонал – це саме ті активи, які потребують серйозних капіталовкладень, значних витрат часу та ефективного менеджменту, який зумів би трансформувати ці ресурси та можливості в конкурентні переваги.

Ринково орієнтовані підприємства неминуче приходять до розробки стратегії управління активами на основі пріоритету розвитку НМА, які найрадикальніше оновлюють бізнес. Якщо підприємство прагне збільшити прибутки, то для цього необхідно диверсифікувати управління активами, активізувати нарощування й ефективність використання фактору НМА [1].

Управління НМА представляє собою сукупність заходів щодо оцінки обсягів наявних НМА підприємства, аналізу та контролю ефективності їх використання у поточному періоді, виявлення потенційних джерел їх формування у перспективі і забезпечення умов подальшого розвитку та корисного використання відповідно до фактичного стану та можливих змін зовнішнього і внутрішнього середовища функціонування господарюючого

суб'єкта, з метою зростання соціально-економічної цінності останнього та набуття ним стійких конкурентних переваг у довгостроковій перспективі. При цьому виділяють цілу низку особливостей процесу управління НМА (рис. 1).

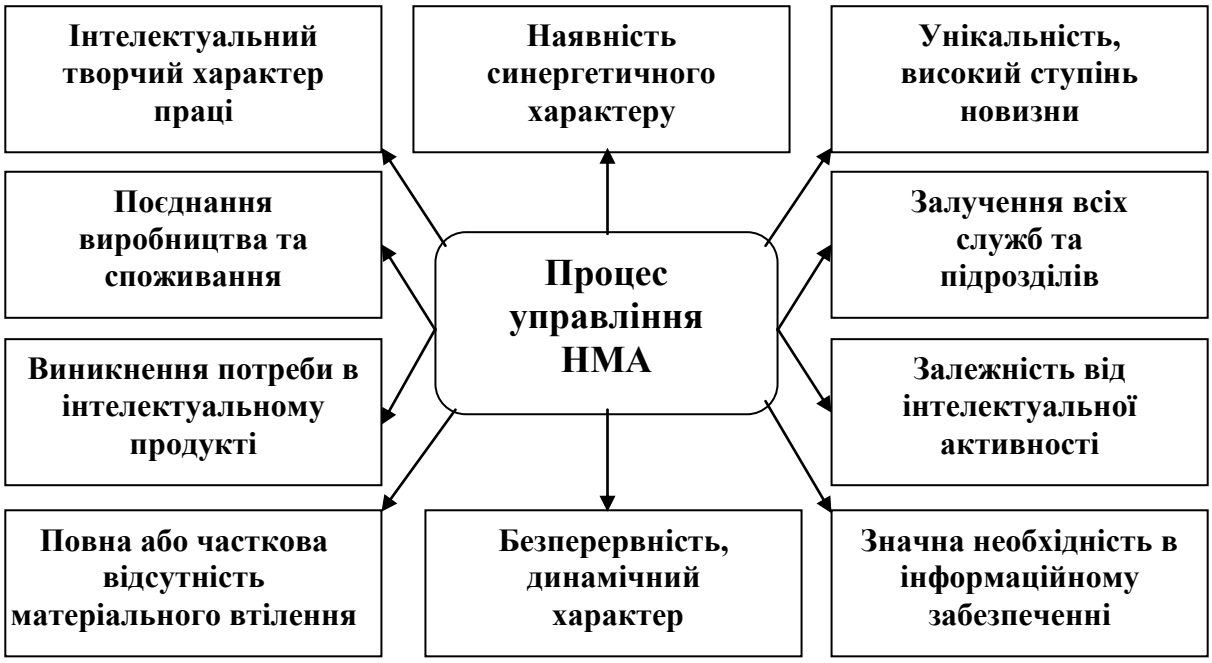

Рис. 1. Основні характеристики процесу управління НМА [3, 8]

Процес управління НМА на підприємстві представляє собою певний алгоритм послідовних дій, зокрема:

- формування інформаційної бази щодо управління НМА;
- аналіз ефективності використання наявних НМА за останні 3-5 років;
- визначення цілей управління НМА на перспективу;
- обґрунтування планових результатів управління НМА;
- організація бізнес-процесів, орієнтованих на досягнення запланованих результатів щодо управління НМА підприємства;
- розробка ефективної системи мотивації персоналу, орієнтованої на досягнення визначених цілей управління НМА;
- оцінка ефективності, результативності та якості управління НМА;
- контроль щодо реалізації цілей та завдань управління НМА підприємства та коригування процесу управління НМА за результатами контролю.

З метою досягнення головної мети управління НМА використовуються наступні функції (рис 2).

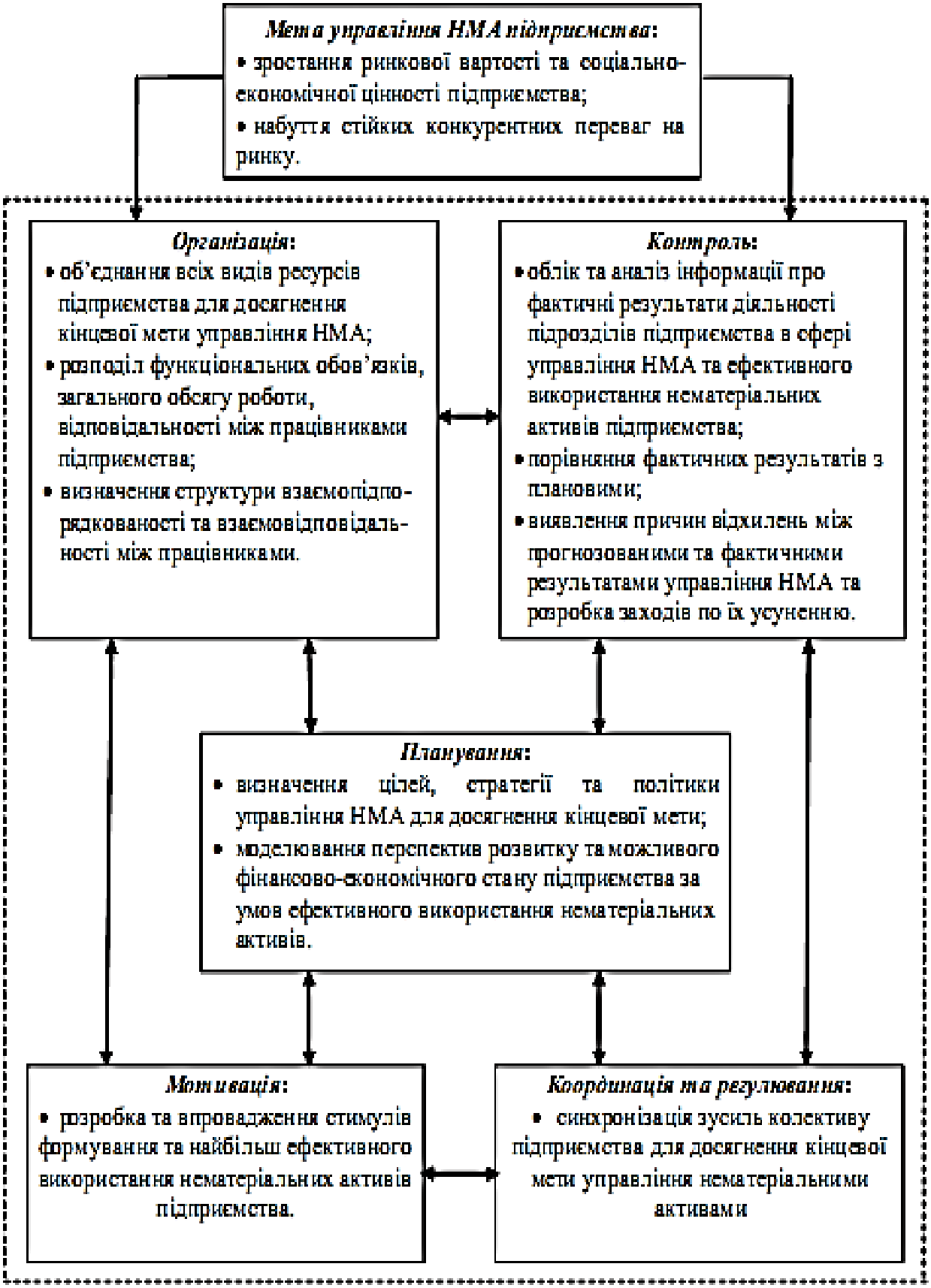

Рис. 2. Взаємозв'язок мети та функцій управління НМА [8]

Управління НМА на підприємстві має базуватися на певних принципах, а саме: гнучкість, науковість, цільова спрямованість, єдність, безперервність, залежність від результату, децентралізація при прийнятті рішень, координація процесу, інформаційна підтримка, орієнтація на досягнення результату та інших [2].

1. Планування – основна функція управління НМА підприємства, від якої залежать всі інші функції.

Вона передбачає прогнозування, визначення цілей, стратегії та політики суб'єкта господарювання щодо раціонального використання наявних НМА, їх формування та розвитку у перспективі та управління ними. Планування включає, насамперед, прийняття рішень, обґрунтування і чітке формування напрямків дій. Крім того, воно забезпечує основу для прийняття інтегрованих рішень і є життєво необхідним у кожній соціально-економічній системі. Кінцева мета планування в процесі управління НМА на підприємстві полягає у моделюванні з використанням існуючих методів прогнозованого майбутнього стану підприємства з позиції оптимізації обсягів необхідних НМА в діяльності суб'єкта господарювання та максимізації ефективності їх використання.

2. Організація передбачає цілеспрямоване об'єднання людських, матеріальних, фінансових та інших ресурсів підприємства, формування системи управління, визначення видів діяльності необхідних для досягнення кінцевої мети управління НМА. Організаційна діяльність з управління НМА на підприємстві має вирішувати наступні питання:

- розподіл між керівниками та спеціалістами загального обсягу роботи щодо формування та розвитку НМА, повноважень і відповідальності;
- визначення взаємопідпорядкованості та взаємозалежності працівників;
- встановлення ефективної системи взаємовідносин між працюючими.

3. З функціями планування та організації тісно пов’язана функція координації та регулювання. Оскільки здійснення організаційної функції не виключає виникнення невідповідності між елементами створеної системи або механізму досягнення головної мети управління НМА підприємства, виникає об’єктивна необхідність уточнення характеру дій виконавців, спрямованих на досягнення узгодженості, оптимальної гармонійності та ефективності.

У менеджменті подібне налаштування системи дістало назву функції координації. Саме завдяки їй на підприємстві має забезпечуватися динамізм системи виробництва та гармонізація взаємозв’язків усіх його виробничих підрозділів в контексті постійного підвищення ефективності використання та розвитку наявних НМА і формування нових в перспективі. Координація означає синхронізацію зусиль усього колективу, інтеграцію їх в єдине ціле, тобто це процес розподілу діяльності в часі, приведення окремих елементів у таке поєднання, яке б дало змогу найбільш ефективно й оперативно досягати поставленої мети. Координація є тим об’єднуючим елементом управління НМА підприємства, який забезпечує безперервність та взаємозв’язок усіх функцій в процесі найбільш ефективного досягнення поставленої мети.

Регулювання – це діяльність щодо підтримки в динамічній системі ефективного управління НМА заданих параметрів. Ця функція детермінується нормативністю, тобто в полі її зору перебуває будь-яке відхилення від норми.

4. Функція мотивації має охоплювати розробку і використання стимулів, спрямованих на раціональне використання та розвиток наявних, а також ініціювання створення нових НМА на підприємстві. Ця функція є одним з найбільш дієвих засобів досягнення кінцевої мети управління НМА.

5. Функція контролю управління НМА поєднує в собі облік та аналіз інформації про фактичні результати діяльності всіх підрозділів підприємства з питань управління НМА та ефективності їх використання та розвитку,

порівняння їх з плановими показниками, виявлення відхилень і аналіз їх причин, розробка заходів для досягнення головної мети управління НМА [8].

Саме на останній функції хотілося б зосередити особливу увагу.

Питання контролю відіграють важливу роль при оцінці ефективності господарської діяльності та пошуку шляхів її підвищення. Будь-яка підприємницька діяльність потребує постійного контролю за своїм розвитком, аналізу процесів під дію яких потрапляє підприємство в сучасних умовах господарювання. Це, передусім, пов'язано зі зміною економічних умов, в яких працює підприємство, кон'юнктури ринку, податкового законодавства тощо. Сутність проблеми полягає в тому, що більшість підприємців, які зіткнулися з перешкодами, не задумуються над необхідністю та важливістю саме контролю ефективності своєї діяльності, а тому взагалі його не здійснюють. На підприємствах відсутні кваліфіковані економісти, які могли б ефективно здійснювати контроль та аналіз основних показників діяльності підприємства і своєчасно розробляти можливі шляхи виходу з кризових ситуацій.

Контроль необхідний на всіх етапах підприємницької діяльності: від початку створення підприємства до здійснення кожного кроку його функціонування. Тим більше, в ситуації, що склалася сьогодні в Україні, роль контролю значно зростає, особливо в умовах виникнення кризових явищ на підприємстві, коли саме завдяки проведенню постійного контролю вдається визначити причини кризи та розробити і обґрунтувати можливі шляхи виходу з неї.

Таким чином, для організації ефективної системи контролю за використанням НМА необхідно розглянути його особливості та визначити основні напрями його здійснення на підприємстві.

Метою контролю за НМА є виявлення ступеню результативності їх використання, встановлення обсягу доходів від їх використання, надання

керівництву підприємства відповідної інформації для прийняття управлінських рішень.

До напрямів контролю за використанням НМА можна віднести:

1. Визначення раціональності використання НМА через результативність діяльності підприємства;
2. Виявлення втрачених можливостей від використання НМА;
3. Визначення рівня ефективності реалізації контролю за використанням НМА впродовж всього життєвого циклу підприємства.

Найголовнішими завданнями контролю НМА є: аналіз відображення НМА у звітності підприємства; контроль за операціями з НМА; аналіз та діагностика використання НМА в діяльності господарюючих суб'єктів.

На методику контролю НМА впливають ряд чинників, насамперед, особливість об'єкту обліку та контролю, вартісна оцінка та ефективність використання конкретного об'єкту НМА. Оскільки контроль має здійснюватися на користь власника – він передбачає аналіз надходжень у майбутньому від використання конкретного об'єкту НМА.

Під час проведення контролю за використанням НМА особливого значення набуває перевірка якості наданої інформації щодо НМА, дотримання чинного законодавства і складання підсумкових результативних документів з даного питання. Масштаби контрольних заходів визначається системою обліку та внутрішнього контролю на підприємстві, а також оцінкою ризиків контролю, що дає можливість визначити типи потенційних помилок, фактори ризику, методи перевірки тощо.

Контроль НМА слід виконувати у певній послідовності, що визначає своєрідну методику його проведення. Процес контролю можна умовно поділити на три етапи:

1) організаційно-підготовча стадія;

2) технологічна стадія;

3) результативна стадія.

Кожна із цих етапів деталізується реалізацією конкретних завдань та виконанням певних дій. (рис. 3).

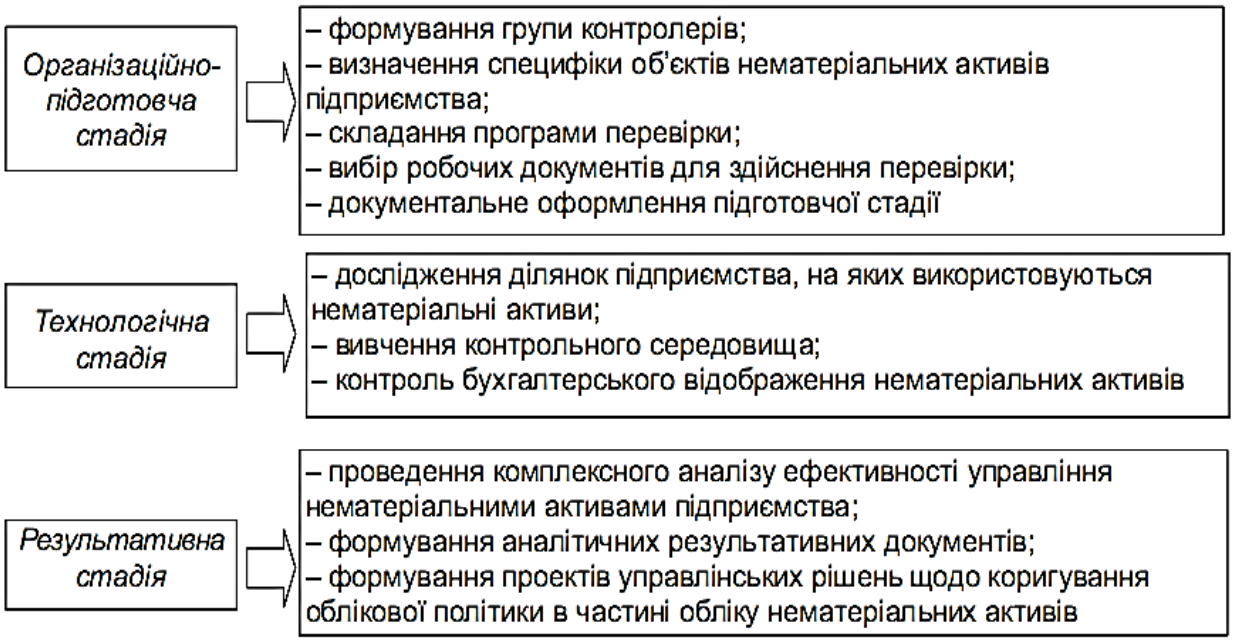

Рис. 3. Етапи контролю НМА підприємства [4]

На першому, організаційно-підготовчому етапі, перш за все, необхідно визначити конкретних осіб, що будуть здійснювати контроль та сформувати відповідні групи контролерів. На даній стадії необхідним є забезпечення отримання загальної інформації про підприємство, що перевіряється для того, щоб зробити висновок про достовірність звітності, з'ясувати специфіку діяльності та галузеві особливості підприємства, його виробничі, фінансові та інші зв'язки.

Визначення специфіки НМА передбачає збір інформації про НМА, що використовуються та формування загальної картини щодо їхньої ролі та місця в діяльності контрольованого підприємства.

Запорукою ефективного здійснення контролю за використанням НМА є розподіл повноважень та обов'язків між учасниками даного процесу, що

забезпечується складанням програми перевірки та закріпленням певних функцій за кожним контролером.

Усі виявлені відхилення та результати проведеного контролю мають бути зафіксовані. Отримані дані щодо використання НМА оформлюються відповідними документами, які можуть бути довільної, але зрозумілої форми. Це можуть бути розроблені контролерами документи, що містять схеми, графіки, таблиці або простий текст.

Оскільки контроль має на меті виявлення проблемних питань використання НМА та надання пропозицій щодо їх вирішення, то і результати мають бути оформлені відповідним чином. Саме тому перед початком контрольних заходів необхідно розробити робочі документи, в яких будуть відображені результати перевірки.

Другий, технологічний етап, передбачає вивчення середовища, де використовуються НМА та здійснення контролю щодо їх правильного бухгалтерського відображення. Контролери вивчають об’єкти НМА і документи, які підтверджують право власності на них; перевіряють дані регістрів обліку НМА та звіряють їх по рахункам Головної книги; перевіряють первинні документи щодо руху НМА з метою підтвердження наявності всіх необхідних реквізитів, достовірності арифметичних розрахунків і відповідності здійснених операцій діючому законодавству; аналізують правильність нарахування амортизації НМА та достовірність відображення її на рахунках бухгалтерського обліку. На даному етапі контролер знайомиться з основними положеннями облікової політики підприємства, які розкривають методологію обліку НМА.

Результативна стадія контролю НМА передбачає комплексний аналіз ефективності управління НМА, формування аналітичних результативних документів і проектів управлінських рішень щодо коригування облікової політики в частині обліку та контролю використання НМА. Використання

результатів проведеного контролю передбачає розробку рекомендацій індивідуального та загального вдосконалення обліку та контролю НМА з урахуванням цілей розвитку бізнесу в цілому.

Важливим аспектом при комплексному аналізі ефективності використання НМА є визначення резервів збільшення обсягів виробництва за рахунок залучення даного виду активів.

Яскравим прикладом є придбання підприємством комп'ютерних програм, наприклад, для ведення бухгалтерського обліку. За рахунок комп'ютеризації обліку у підприємства зменшується потреба в робітниках бухгалтерії, що, у свою чергу, надає можливість зекономити на витратах на оплату праці та зменшити витрати на виробництво продукції. Таким чином, різниця у фонді оплати праці до та після впровадження нової програми і буде резервом для збільшення обсягів виробництва.

Крім того, комп'ютеризація підприємства може допомогти зекономити час управлінського персоналу: вона підвищить швидкість отримання тієї чи іншої інформації про діяльність підприємства, про потребу у залученні факторів виробництва, допоможе визначити потребу у клієнтах, зменшить час та витрати на їх пошук тощо. Тобто резервами збільшення обсягу виробництва у цьому випадку є зменшення витрат на управління процесом виробництва та реалізації продукції.

Ще одним шляхом економії коштів підприємства є введення новітніх технологій, що допоможе зменшити витрати на послуги найманих працівників, скоротити витрати часу та матеріальні витрати, а всі заощаджені кошти спрямувати на розширення виробництва продукції.

Отже, правильна організація та проведення аналізу використання НМА надасть можливість отримати очікувані позитивні показники їх використання та оптимізувати витрати для розширення обсягу виробництва продукції.

З метою вирішення проблемних питань, пов'язаних із використанням НМА, під час проведення аналізу ефективності необхідно:

1. В повному обсязі забезпечити інформацією аналітиків, оскільки від цього залежить глибина та точність дослідження використання господарюючими суб'єктами НМА.

2. Здійснити аналіз структури та динаміки, наявності та руху, ефективності та ліквідності НМА, визначити резерви підвищення обсягів виробництва.

3. Дотримуватися системного підходу при аналізі використання НМА, оскільки лише системний підхід дозволить найоптимальніше та найефективніше забезпечити наявність та рух НМА на підприємстві.

Системне дослідження НМА дозволяє розглядати їх як певну множину елементів, взаємозв'язок яких обумовлює цілісні властивості цієї множини. Основний акцент робиться на виявлення множини зв'язків і відношень, які мають місце як усередині об'єкта, так і у його відносинах із зовнішнім оточенням.

Ще одним завданням, яке має бути вирішеним на третьому етапі є характеристика типових помилок підприємства з метою надання рекомендацій для їх усунення. Типовими помилками підприємства є:

- неправомірне включення господарських засобів до складу НМА;
- неправильне формування первісної вартості об'єкта НМА;
- необґрунтоване визначення строку корисного використання НМА;
- неправильне нарахування амортизації по об'єктам НМА;
- відсутність первинних документів чи оформлення їх з порушенням встановлених вимог;
- відсутність аналітичного обліку;
- відсутність інвентаризації НМА перед складанням річної бухгалтерської звітності або недотримання строків її проведення, встановлених положеннями облікової політики;
- порушення методології відображення операцій вибуття НМА тощо [4].

Завершальним пунктом контролю є надання підсумкового документу, в якому узагальнюються результати проведеного контролю та надаються рекомендації керівництву підприємства.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Банасько Т. Проблеми та перспективи дослідження нематеріальних активів в Україні / Т. Банасько // Економіст. – 2011. – № 3. – С.31-33.
2. Білозір Л.В. Об'єктний контроль за нематеріальними активами в бухгалтерському обліку / Л.В. Білозір // Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: Проблеми теорії, методології, організації: Збірник наукових праць. – 2010. – №2. – С.5-12.
3. Дікань Л.В. Контроль і ревізія: [навч. посіб., 2-ге вид.] / Л.В. Дікань – К.: Знання, 2007. – 327 с.
4. Кантаєва О.В. Контроль ефективності використання нематеріальних активів для прийняття управлінських рішень / О.В. Кантаєва, М.І. Бабіч. [Електронний ресурс]. – Міжнародний збірник наукових праць. – Випуск 3(21). – 2011. – №3 – Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/ptmbo/2011_3_1/19.pdf.
5. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 38 (МСБО 38). Нематеріальні активи. IASB: міжнародний документ від 01.01.2012 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_050. – Законодавство України.
6. Нематеріальні активи: правові та облікові аспекти: збірник систематизованого законодавства. – К.: Бліц-Інформ, 2009. – Вип. 6. – 192 с.
7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи» : наказ Міністерства фінансів України від 18.10.99 №242 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99. – Законодавство України.
8. Тарасюк Д.С. Проблеми та перспективи стратегічного управління нематеріальними активами // [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://libfor.com/index.php?newsid=1.

Л. А. Могиліна

СТАТИСТИЧНЕ ВИВЧЕННЯ РОЗВИТКУ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ В УКРАЇНІ

Однією з характерних рис економік розвинених країн світу є зростання частки нематеріальних активів у структурі майна суб'єктів господарювання. Така тенденція до збільшення використання нематеріальних активів у господарській діяльності є притаманною процесу формування постіндустріального суспільства, основою якого виступає новий тип економіки – економіка знань.

З метою отримання кількісної оцінки та проведення аналізу закономірностей формування і розвитку економічного потенціалу підприємств у частині їх забезпечення нематеріальними активами здійснюється статистичне вивчення нематеріальних активів. Напрями статистичного вивчення нематеріальних активів підприємств та інвестиційних ресурсів їх формування визначаються залежно від інформаційних потреб користувачів (табл. 1).

Таблиця 1. Основні напрями та показники статистичного вивчення нематеріальних активів підприємств

Напрям статистичного вивчення	Основні показники (групи показників)
Оцінка та аналіз показників стану, руху та використання нематеріальних активів підприємств. Агрегування даних для оцінки та аналізу нематеріальних активів за видами економічної діяльності, регіонами	Показники складу, динаміки та ефективності використання нематеріальних активів
Аналіз нематеріальних активів підприємств за джерелами їх формування, об'єктами інвестування. Агрегування відповідних даних за видами економічної діяльності, регіонами	Обсяги і структура капітальних інвестицій та інвестицій зовнішньоекономічної діяльності підприємств, у тому числі за джерелами та об'єктами інвестування; показники динаміки інвестицій (індекси капітальних інвестицій)

Джерело: складено на основі [2]

Основним джерелом інформації про склад нематеріальних активів підприємств є форма № 5 "Примітки до річної фінансової звітності", де містяться такі первинні показники:

- вартість (первісна або переоцінена), за якою нематеріальні активи відображені в балансі;

- методи амортизації та діапазон строків корисного використання нематеріальних активів;

- наявність і рух у звітному році нематеріальних активів;

- первісна (переоцінена) вартість і накопичена амортизація нематеріальних активів, щодо яких існує обмеження права власності;

- первісна (переоцінена) вартість і накопичена амортизація переданих у заставу нематеріальних активів;

- сума угод на придбання у майбутньому нематеріальних активів;

- загальна сума витрат на дослідження і розробки, включена до складу витрат звітного періоду;

- первісна вартість, залишкова вартість і метод оцінки нематеріальних активів, отриманих за рахунок цільових асигнувань;

- причини визнання невизначеним строку корисного використання нематеріального активу та його балансова вартість;

- склад нематеріальних активів, інформація про які є суттєвою, їх балансова вартість і строк корисного використання, що залишився [2].

Джерелами додаткової інформації щодо використання у господарській діяльності підприємств нематеріальних активів, а також обсягів інвестицій у нематеріальні активи є такі форми статистичної звітності:

а) № 1-інновація (річна) «Обстеження інноваційної діяльності промислового підприємства»;

б) № 2-інвестиції (річна) «Капітальні інвестиції, вибуття й амортизація активів»;

в) № 2-інвестиції (квартальна) «Капітальні інвестиції»;

г) № 10-зез (квартальна) «Звіт про іноземні інвестиції в Україну»;

д) № 13-зез (квартальна) «Про інвестиції з України в економіки країн світу»;

е) № 1-ІП (квартальна) «Звіт підприємства про реалізацію інвестиційного проекту в спеціальній (вільній) економічній зоні або на території пріоритетного розвитку»;

є) № 1-технологія (одноразова) «Звіт про створення та використання передових виробничих технологій» та ін. [2].

Статистичне вивчення нематеріальних активів на макроекономічному рівні здійснюється за допомогою показників новаторської діяльності:

- кількість підприємств, що займались новаторською діяльністю;
- кількість винахідників і авторів промислових зразків та раціоналізаторських пропозицій;
- кількість поданих заявок і отриманих охоронних документів на винаходи, корисні моделі та промислові зразки;
- витрати, пов'язані з охороною прав на об'єкти інтелектуальної власності тощо.

Статистичне вивчення нематеріальних активів на макроекономічному рівні дозволяє відслідкувати загальнодержавні тенденції, основні проблеми та фактори негативного впливу на інноваційний розвиток суспільства, визначити перспективи та спрогнозувати рівень використання нематеріальних активів вітчизняними підприємствами у майбутньому.

Продемонструємо методику статистичного вивчення нематеріальних активів на макрорівні, дослідивши рівень їх використання підприємствами України за останні роки. Оскільки на сайті Державної служби статистики України немає відомостей про вартість нематеріальних активів ні у зведеному балансі підприємств України, ні в інформації про структуру їх необоротних активів, висновок про ступінь розвитку нематеріальних активів в Україні будемо робити на основі даних про обсяги відповідних інвестицій. Значення показника обсягу інвестицій у матеріальні та нематеріальні активи за 2002-2014 рр. міститься у табл. 2.

Таблиця 2. Обсяги капітальних інвестицій у матеріальні та нематеріальні активи в Україні у 2002-2014 рр.

Рік	Капітальні інвестиції			
	у матеріальні активи		у нематеріальні активи	
	сума, млрд. грн.	частка, %	сума, млрд. грн.	частка, %
2002	42,3	90,9	4,2	9,1
2003	58,5	97,6	1,4	2,4
2004	87,2	97,6	2,1	2,4
2005	108,1	97,2	3,0	2,8
2006	144,4	96,9	4,6	3,1
2007	216,3	97,1	6,4	2,9
2008	265,7	97,7	6,4	2,3
2009	187,0	96,9	5,9	3,1
2010	182,1	96,3	7,0	3,7
2011	250,5	96,4	9,4	3,6
2012	285,1	97,1	8,5	2,9
2013	257,1	96,0	10,6	4,0
2014	83,4	96,0	3,4	4,0

Примітка. Дані 2014 р. за січень-вересень.
Джерело: складено на основі даних [1].

Для більш наочного відображення структури капітальних інвестицій за видами активів побудуємо діаграму (рис. 1).

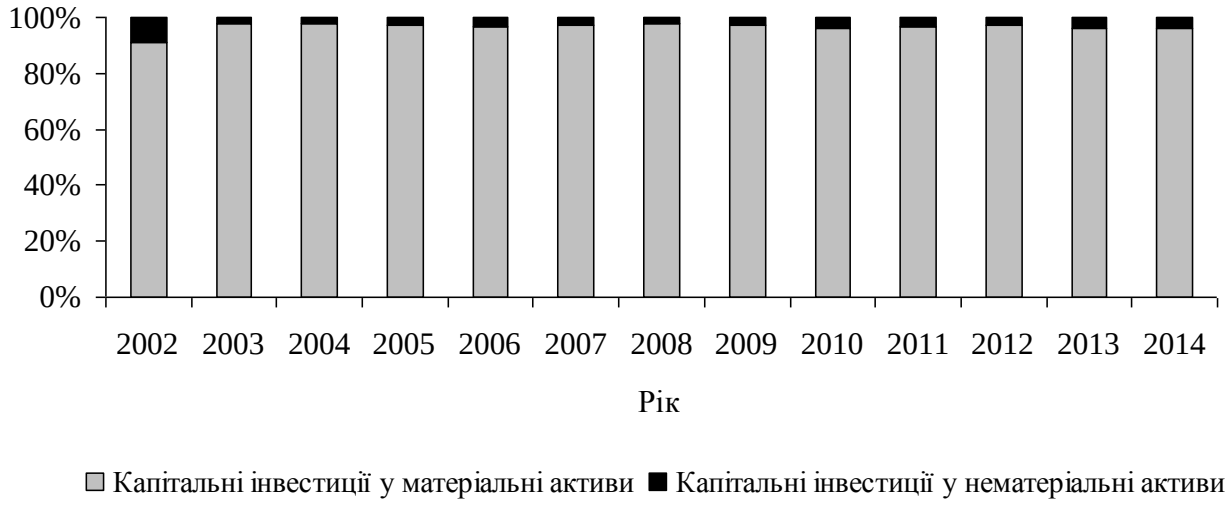

Рис. 1. Структура капітальних інвестицій за видами активів в Україні у 2002-2014 рр.

Примітка. Дані 2014 р. за січень-вересень.
Джерело: побудовано на основі даних [1].

Отже, частка інвестицій у нематеріальні активи в Україні протягом останніх років була дуже низькою та не перевищувала навіть 10% загального обсягу капітальних інвестицій. Це свідчить про нерозповсюдженість практики використання нематеріальних активів українськими підприємствами у власній господарській діяльності.

Для прикладу, саме нематеріальні активи складають левову частку ринкової вартості провідних західних компаній. Середня частка нематеріальних активів за кордоном знаходиться в межах 30-40%, а для наукомістких компаній цей показник сягає 70-80%. За останні 30-35 років цей показник у розвинених країнах зріс з 20% до 74% [10].

Низький рівень використання нематеріальних активів в Україні може обумовлюватися недосконалістю відповідної правової бази. Зокрема, експерти відмічають існування наступних проблем в Україні:

а) облікове законодавство звужує склад нематеріальних активів, зокрема, зараховуючи витрати по створенню багатьох нематеріальних активів на витрати звітного періоду, або методика обліку деяких об'єктів інтелектуальної власності взагалі відсутня. Наприклад, при реєстрації торгової марки деякі витрати не включаються у її вартість, а методика обліку фірмового найменування зовсім відсутня;

б) однаковий методичний підхід до відображення у звітності нематеріальних активів, які в господарській діяльності підприємства знаходяться на правах власності та на ліцензійній основі (як позикові), що призводить до збільшення вартості майна та не дає об'єктивної оцінки для аутсайдерів;

в) досить часто облікова вартість нематеріальних активів набагато нижче ринкової вартості, що призводить до заниження майнового стану підприємства, оскільки в обліку, як правило, використовується витратний підхід. Наприклад, вартість реєстрації торгової марки підприємства на момент формування нематеріального активу та через тривалий період часу буде включати тільки

частину понесених витрат, що значно відрізняється від ціни на ринку, оскільки з часом, як правило, вартість зареєстрованої торгової марки зростає тощо [8].

Розглянемо динаміку капітальних інвестицій в нематеріальні активи (рис. 3).

Рис. 3. Динаміка капітальних інвестицій у нематеріальні активи в Україні у 2002-2014 рр.

Примітка. Дані 2014 р. за січень-вересень.
Джерело: побудовано на основі даних [1].

Можна відмітити, що незважаючи на те, що обсяг капітальних інвестицій у нематеріальні активи протягом 2002-2014 рр. характеризувався зростаючою тенденцією, про що свідчить лінія тренду (крім падіння у 2014 році, обумовленого тим, що наведений показник за січень-вересень), цього не можна сказати про частку цих інвестицій у загальному обсязі капітальних інвестицій, що мала тенденцію до зниження. Тобто темпи зростання капітальних інвестицій у матеріальні активи значно перевищують темпи зростання інвестицій у нематеріальні активи.

За видами нематеріальних активів капітальні інвестиції розподіляються майже рівномірно: 45% в середньому за період 2010-2014 рр. припадає на програмне забезпечення та бази даних, 55% - права на комерційні позначення,

об’єкти промислової власності, авторські та суміжні права, патенти, ліцензії, концесії тощо (рис. 4). Структуру інвестицій в нематеріальні активи за більш ранній період дослідити неможливо через відсутність статистичних даних.

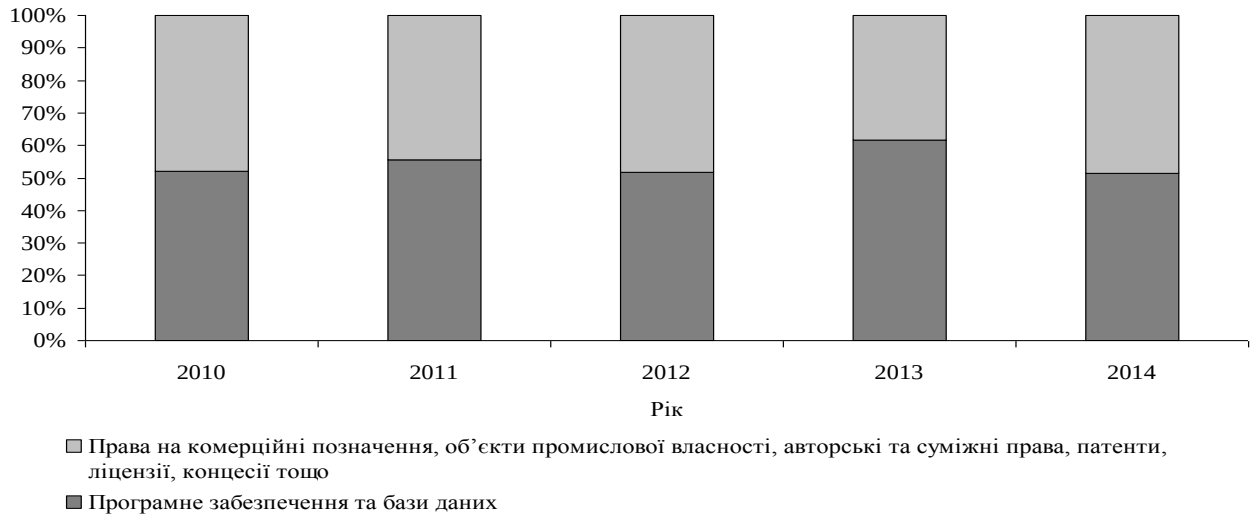

Рис. 4. Структура капітальних інвестицій за видами нематеріальних активів в Україні у 2010-2014 рр.

Примітка. Дані 2014 р. за січень-вересень.
Джерело: побудовано на основі даних [1].

Розглянемо показники новаторської діяльності підприємств України у 2000-2013 рр. (рис. 5). Статистичні дані за 2014 рік наразі є відсутніми.

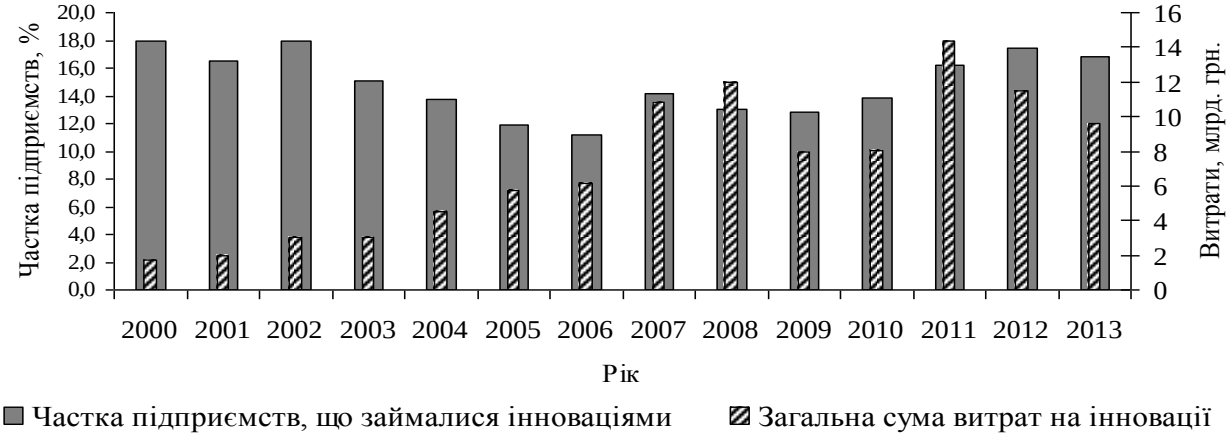

Рис. 5. Показники інноваційної активності підприємств України у 2000-2013 рр.

Джерело: побудовано на основі даних [3].

За період 2000-2013 рр. частка підприємств, що займалися інноваціями, несуттєво зменшилася (з 18% у 2000 році до 16,8% у 2013 році) [3]. А сума витрат підприємств на інновації за цей період загалом мала тенденцію до збільшення. Лише у 2009 році відбулось різке зменшення показника, ймовірно, внаслідок негативного впливу фінансової кризи, та у 2012-2013 рр. обсяги витрат дещо скоротилися порівняно з 2011 роком.

У структурі інноваційних витрат українських підприємств переважає придбання машин, обладнання та програмного забезпечення (рис. 6).

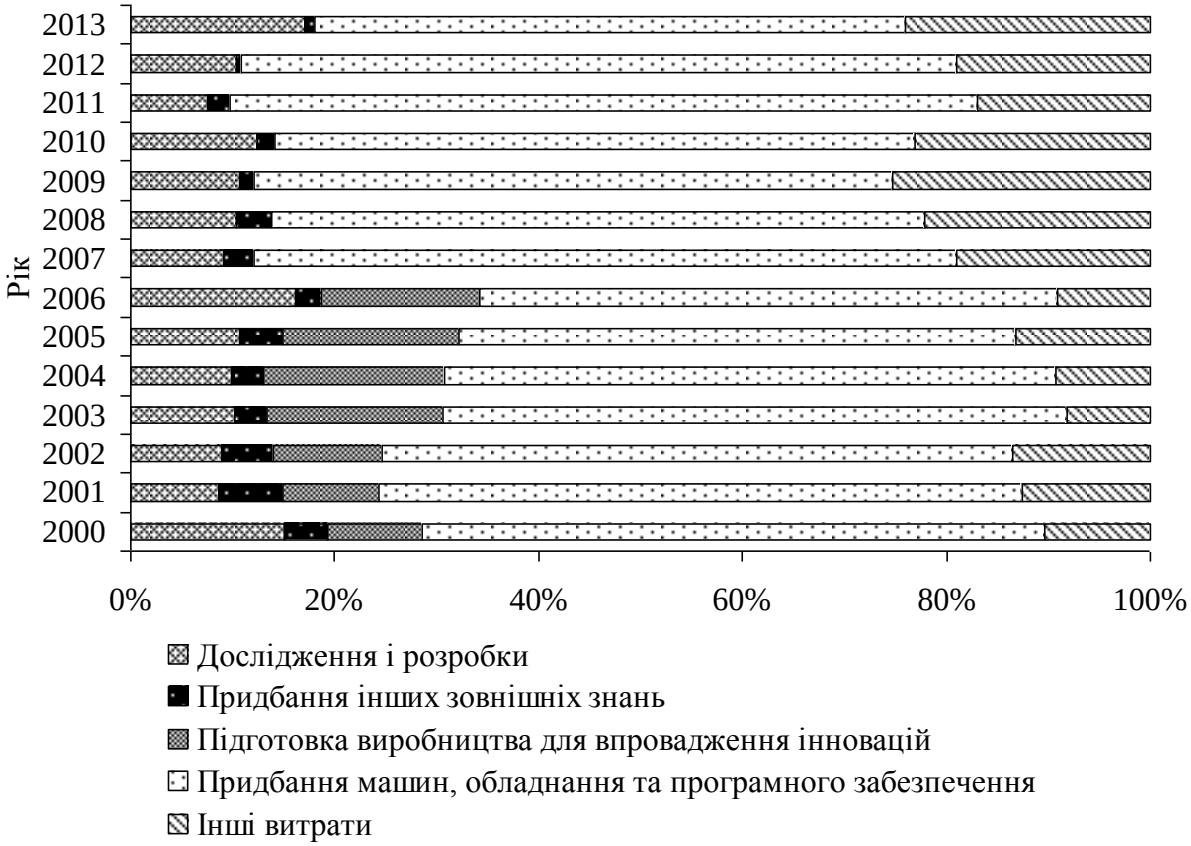

Рис. 6. Структура витрат підприємств України на інновації у 2000-2013 рр.

Примітка. З 2007 року витрати на підготовку виробництва для впровадження інновацій відносяться до інших витрат.

Джерело: побудовано на основі даних [3].

Витрати ж на придбання інших зовнішніх знань займають найменшу питому вагу.

До них відносяться витрати на придбання:

- нових технологій, які використовуються для реалізації технологічних інновацій, враховуючи придбання підприємством;

- виключних майнових прав власності на винаходи, корисні моделі, промислові зразки;

- ліцензій, ліцензійних договорів на використання зазначених об'єктів;

- комерційних таємниць (формул, розрахунків, планів, креслень, незапатентованих винаходів, інструкцій, описів, вимог, даних, методів і методик);

- проектів;

- технологій в розукомплектованому вигляді;

- товарних знаків, придбаних у зв'язку з проведенням підприємством інновацій;

- інших інжинірингових, консалтингових послуг (виключаючи дослідження і розробки), придбаних від сторонніх організацій, приватних осіб тощо (без урахування виробів, зразків, машин, апаратів, комплектуючих або запасних частин, інструментів тощо, що придбані в комплекті з документами).

Тобто фактично навіть в структурі інноваційних витрат українських підприємств матеріальні активи переважають над нематеріальними.

Здійснюючи статистичне вивчення розвитку нематеріальних активів, варто також проаналізувати динаміку реєстрації об'єктів промислової власності. Основними такими об'єктами є винаходи, корисні моделі, промислові зразки, знаки для товарів і послуг. Згідно українського законодавства винахід (корисна модель) – це результат інтелектуальної діяльності людини в будь-якій сфері технології; промисловий зразок – результат творчої діяльності людини у галузі художнього конструювання; а знаки для товарів і послуг – це позначення, за якими товари і послуги одних осіб відрізняються від товарів і послуг інших осіб [5, 6, 6]. Різниця між винаходом та корисною моделлю полягає у тому, що якщо винахід містить

сутність заявленої пропозиції, то корисна модель — викладення цієї сутності в просторі.

Як можна побачити з рисунку 7, протягом періоду, що досліджується, лише показники за знаками для товарів і послуг мали зростаючу тенденцію (крім 2014 року). Кількість заявок і реєстрацій патентів інших об'єктів промислової власності протягом 2009-2014 рр. практично не змінювалася. За всіма об'єктами промислової власності у 2014 році спостерігається зменшення показників, що може бути викликане складною політико-економічною ситуацією в Україні у цьому році.

Рис. 7. Динаміка надходження заявок і реєстрації об'єктів промислової власності в Україні за 2009-2014 рр.

Примітка. Показники за знаками для товарів і послуг визначені за національною процедурою.

Джерело: побудовано на основі даних [4, 9].

Загалом, за даними Державної служби інтелектуальної власності України, станом на 01.01.2015 року (з 1992 року) усього зареєстровано 431915 охоронних документів:

- 112314 патентів на винаходи;

– 95694 патенти на корисні моделі;

– 28633 патенти на промислові зразки;

– 195215 свідоцтв на знаки для товарів і послуг з урахуванням розділених реєстрацій;

– 13 свідоцтв на топографії інтегральних мікросхем;

– 20 реєстрацій кваліфікованих зазначень походження товарів;

– 26 свідоцтв на право на використання зареєстрованих кваліфікованих зазначень походження товарів [4].

Отже, за результатами статистичного вивчення нематеріальних активів в Україні можна зробити висновки, що на даний момент нематеріальні активи не набули такого розвитку, як у розвинених країнах. Частка інвестицій у нематеріальні активи є дуже низькою та не має тенденції до збільшення. Тому нематеріальні активи в економіці України значно поступаються матеріальним за усіма показниками. Тому наразі, зважаючи на складну політико-економічну ситуацію в Україні та необхідність переорієнтації вітчизняного бізнесу на європейські ринки, є дуже доцільним впровадження інновацій, розширення та ефективне управління нематеріальними активами вітчизняних підприємств, оскільки зазвичай саме кризові явища в економіці стають поштовхами для інноваційних стрибків.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Капітальні інвестиції за видами активів [Електронний ресурс] / Державна служба статистики України. – Режим доступу : http://www.ukrstat.gov.ua/.

2. Матковський, С. О. Статистика підприємств [Текст] : навчальний посібник / за ред. С. О. Матковського ; [О. С. Гринькевич, О. З. Сорочак, Л. І. Гальків та ін.]. – 2-ге вид., переробл. і доповн. – К. : Алерта, 2013. – 560 с.

3. Наукова та іноваційна діяльність (1990-2013рр.) [Електронний ресурс] / Державна служба статистики України. – Режим доступу : http://www.ukrstat.gov.ua/.

4. Показники роботи за 2014 рік [Електронний ресурс] / Державна служба інтелектуальної власності України. – Режим доступу : http://sips.gov.ua/ua/2014-year-expert.

5. Про охорону прав на винаходи і корисні моделі [Електронний ресурс] : Закон України від 05.12.2012 № 3687-12 / Верховна Рада України. – Режим доступу : http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/3687-12.

6. Про охорону прав на знаки для товарів і послуг [Електронний ресурс] : Закон України від 05.12.2012 № 3689-12 / Верховна Рада України. – Режим доступу : http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/3689-12/print1218034688041545

7. Про охорону прав на промислові зразки [Електронний ресурс] : Закон України від 05.12.2012 № 3688-12 / Верховна Рада України. – Режим доступу : http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/3688-12/print1218034688041545.

8. Проблеми нематеріальних активів в Україні [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.tm24.com.ua/ua/details/page_66.

9. Річний звіт 2013 [Електронний ресурс] / Державна служба інтелектуальної власності України. – Режим доступу : http://sips.gov.ua/ua/year_reports.html.

10. Blair, Margaret M. Ownership and Control: Rethinking Corporate Governance for the 21st Century / Margaret M. Blair. – Wash. D. C.: The Brookings Institution, 2009. - 53 p.