

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЛУЦЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ТЕХНІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

І.В. Жураковська
В.В. Чудовець

**Активи в бухгалтерському
обліку: науково-методологічний
та практичний вимір**

Монографія

ТЕРЕН
Луцьк – 2015

УДК 657.001.76 (066)

ББК 65.052в6

Ж 14

Рецензенти: *О.М. Стрішенець*, доктор економічних наук, професор (Східноєвропейський національний університет імені Лесі Українки);
В.А. Голян, доктор економічних наук, професор (ДУ «Інститут економіки природокористування та сталого розвитку НАН України»)

*Рекомендовано до друку вченою радою
Луцького національного технічного університету
(протокол № 13 від 23.06.2015 року)*

Жураковська І.В., Чудовець В.В.

Ж 14 Активи в бухгалтерському обліку: науково-методологічний та практичний вимір: [монографія]. / І.В.Жураковська, В.В. Чудовець,. – Луцьк: Терен, 2015. – 252 с.

У монографії розкрито науково-методологічні та практичні підходи до обліку активів підприємства постіндустріальної економіки. Досліджуються питання визнання, оцінки, документування, обліку та контролю активів підприємства, які мають інноваційний характер. Проаналізовано вплив впровадження міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні на об'єкти обліку.

Рекомендовано для викладачів і студентів економічних спеціальностей вищих навчальних закладів, науковців і практиків у сфері бухгалтерського обліку.

УДК 657.001.76 (066)

ББК 65.052в6

© І.В.Жураковська, В.В.Чудовець, 2015

ЗМІСТ

ПЕРЕДМОВА	5
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ПІДХОДИ ДО ВИЗНАННЯ ТА ОБЛІКУ НОВИХ АКТИВІВ ПОСТІНДУСТРІАЛЬНОЇ ЕКОНОМІКИ	7
1.1. Облік інноваційної діяльності як фактор формування інтелектуального капіталу підприємства	7
1.2. Взаємозв'язок економічних категорій, які характеризують активи з нематеріальною природою	15
1.3. Особливості ідентифікації інтелектуальних активів та капіталу	36
1.4. Інтелектуальна власність як об'єкт бухгалтерського обліку.	42
РОЗДІЛ 2. ОСОБЛИВОСТІ ОЦІНКИ АКТИВІВ: ПРОБЛЕМИ ТЕОРІЇ ТА ПРАКТИКИ	52
2.1. Сутність оцінки як основи для прийняття управлінських рішень	52
2.2. Практична складова оцінки та облік інвестиційної нерухомості в Україні	67
2.3. Оцінка інтелектуальних активів підприємства для цілей обліку	73
РОЗДІЛ 3. ВПЛИВ ГЛОБАЛІЗАЦІЙНИХ ПРОЦЕСІВ НА ФОРМУВАННЯ В ЗВІТНОСТІ ІНФОРМАЦІЇ ПРО АКТИВИ ПІДПРИЄМСТВА	84
3.1. Вимоги до фінансової звітності в умовах глобалізаційних викликів	84
3.2. Науково-практичні проблеми впровадження міжнародних стандартів	97

фінансової звітності в Україні	
3.3. Взаємоузгодження принципів бухгалтерського обліку та фінансової звітності при відображенні операцій з об'єктами інтелектуальної власності	108
3.4. Облік інтелектуальних активів та капіталу за міжнародними стандартами фінансової звітності: теоретичні підходи та практичні запити	116
3.5. Соціально-економічні аспекти розкриття показників інтелектуального капіталу в звітності підприємств	124
РОЗДІЛ 4. ПРАКТИЧНІ АСПЕКТИ ДОКУМЕНТУВАННЯ ОПЕРАЦІЙ З АКТИВАМИ	136
4.1. Облікове забезпечення управління інтелектуальними активами підприємства	136
4.2. Удосконалення документального забезпечення інвентаризації нематеріальних активів	143
РОЗДІЛ 5. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ КОНТРОЛЮ АКТИВІВ ПІДПРИЄМСТВА	148
5.1. Проблеми нормативного регламентування контролю	148
5.2. Класифікація видів економічного контролю як підсистеми управління	152
5.3. «Матеріальність» результатів інтелектуальної діяльності та особливості їх контролю	159
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	165
ДОДАТКИ	203

ПЕРЕДМОВА

Головним джерелом підтримки високого статусу держави в світі є людський та інтелектуальний капітал, який має в своїй основі високий рівень освіти і культурні традиції, науково-технічний потенціал. Уміле поєднання цих трьох складових забезпечує самодостатність та відносну стійкість економіки до зовнішніх негативних факторів. Це означає, що для ефективного розвитку України необхідним є визначення пріоритетів науково-технічної політики, стратегії і механізмів її втілення. Джерелом інформації для прийняття управлінських рішень є дані обліку про інтелектуальні ресурси підприємств, в тому числі і активи, які сформовані за рахунок такої діяльності.

Економічні дослідження в багатьох країнах підтверджують перехід до економіки знань, основним ресурсом якої є не лише інформація і знання, а їх інноваційний характер. В умовах глобалізаційних змін в світовій економіці, інтеграції вітчизняної економіки в світовий економічний простір, впровадження міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні актуальним є дослідження впливу цих процесів на об'єкти обліку, його науково-методологічне забезпечення та практичне застосування.

В монографії досліджуються питання визнання, оцінки, документування, обліку та контролю активів підприємства, які мають інноваційний характер.

У першому розділі монографії вивчається економічна та юридична природа інтелектуальних активів, теоретико-методологічні підходи до їх обліку, встановлюються особливості ідентифікації інтелектуальних активів та

інтелектуальної власності як нового об'єкту обліку, який має свої специфічні характеристики.

Другий розділ роботи присвячено дослідженню теоретичних та практичних проблем оцінки активів як основи сучасного бухгалтерського обліку. Вивчено економічний зміст та роль оцінки при прийнятті управлінських рішень, проблеми оцінки інвестиційної нерухомості та інтелектуального капіталу, визначено основні напрямки їх розв'язання.

У третьому розділі монографії розглянуто вплив глобалізаційних процесів на формування у фінансовій звітності інформації про активи, принципи відображення у звітності операцій з об'єктами інтелектуальної власності, в тому числі з урахуванням соціально-економічних аспектів. Крім цього досліджуються проблеми впровадження міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні.

В четвертому розділі монографії досліджено практичні аспекти документування операцій з нематеріальними активами та розроблено форми документів, які оптимізують їх облікове та контрольне забезпечення та дозволяють сформувати достовірну інформацію про активи.

П'ятий розділ розкриває проблеми нормативного регламентування контролю обліку активів, класифікації його видів та особливості контролю результатів інтелектуальної діяльності, що дозволить підвищити ефективність контролю операцій з активами.

Монографія має як теоретичне, так і практичне значення, відображає особливості обліку, оцінки активів постіндустріальної економіки, акцентуючи увагу на інтелектуальній власності, містить результати наукових досліджень, які можуть бути використані як науковцями, так і практиками.



РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ПІДХОДИ ДО ВИЗНАННЯ ТА ОБЛІКУ НОВИХ АКТИВІВ ПОСТІНДУСТРІАЛЬНОЇ ЕКОНОМІКИ

1.1. Облік інноваційної діяльності як фактор формування інтелектуального капіталу підприємства

Головним джерелом підтримки високого статусу держави в світі є людський та інтелектуальний капітал, який має в своїй основі високий рівень освіти і культурні традиції, науково-технічний, потенціал. Уміле поєднання цих трьох складових забезпечує самодостатність та відносну стійкість економіки до зовнішніх негативних факторів. Це означає, що для ефективного розвитку України необхідним є визначення пріоритетів науково-технічної політики, стратегії і механізмів її втілення.

Державна науково-технічна та інноваційна політика повинна передбачати ефективне управління наявними ресурсами через розвиток нових і припинення використання старих технологій. Для реалізації цього завдання необхідно використовувати механізми створення і поширення інновацій, основою яких є наявність фінансових ресурсів, досвідчені менеджери в сфері управління інноваціями, система правового захисту, ефективність застосування яких визначається на підставі об'єктивних зведених даних по країні. Окрему інформацію щодо об'єктів інтелектуальної власності формує Державна

служба інтелектуальної власності, завдяки чому можна відстежити ефективність системи правового захисту, як складової інноваційної політики. Початкові ж етапи щодо планування пріоритетних напрямків науково-технічної політики, вибір ідей, їх соціальне значення, успішна реалізація та ін. практично не охоплені у звітній інформації, а формуються на вимогу. Тому необхідним є визначення не тільки інформаційних потреб управління інноваційною діяльністю, а й суб'єктів, які її надаватимуть. Тільки окремим підприємствам доцільно і необхідно обліковувати інноваційну діяльність, що сприятиме об'єктивній оцінці інтелектуального капіталу.

Саморегулювання наукоємного сектору економіки в Україні призвело до втрати багатьох пріоритетних позицій в області науки і техніки на світовому ринку. Така ситуація і в інших країнах, де інноваційна діяльність здійснюється без підтримки держави. Світова практика підтверджує, що високотехнологічне виробництво не в змозі розвиватись на початкових етапах без державної підтримки. Саме такі підприємства в першу чергу повинні вести суцільний облік інноваційної діяльності, як в частині витрат, так і доходів з метою формування всіх складових інтелектуального капіталу і передавати цю інформацію для прийняття управлінських рішень на вищій рівні. Щось подібне здійснювалось при складанні калькуляцій по кожній науково-дослідній темі протягом всього періоду її виконання в роки СРСР. Ці калькуляції відображали фактичні витрати і складались на типових формах, затверджених спеціальними відомствами, вони ж і перевіряли ці дані, приймали відповідні рішення щодо доцільності проведення подальших досліджень на підставі кожного річного звіту.

Щодо решти підприємств необхідність дослідження інтелектуального капіталу зумовлюється лише розбіжністю ринкової і балансової вартості підприємства. Причому ця різниця повинна бути розкрита в розрізі структури інтелектуального капіталу для забезпечення користувачів правдивою інформацією про причини відхилення вартості. А основною такою причиною має бути здійснення інноваційної діяльності та розробок.

Обов'язкове розкриття інформації про інтелектуальний капітал для всіх підприємств призведе до накопичення зайвої інформації, яка може ввести в оману користувачів.

В закордонній практиці спостерігаються значні зміни в діяльності фірм, які використовували теорію інтелектуального капіталу на практиці. Так шведська страхова компанія Скандія, що перша почала публікувати звітність про інтелектуальний капітал вже більше трьох років таких даних не розкриває. Хоча в річному звіті цієї компанії є розділ «людський капітал», самі суттєві його елементи відсутні, зокрема «Навігатор Сканді» - метод оцінки знань [255]. Сам Лейф Едвінсон - атор «Наігаторара» і однієї з найвідоміших книг про інтелектуальний капітал в співавторстві з Майклом Мелоні вже не працює в Скандії. Автор другої не менш відомої книги Ен Брукінг працює по найму, в той же час як його власна фірма «Технологічний брокер», яка займалась обліком і аудитом інтелектуального капіталу, перестала існувати. Том Стюарт, якому належить авторство терміна «інтелектуальний капітал» не використовував цю теорію на практиці [256].

Відомий російський дослідник теорії інтелектуального капіталу А.Козирев зробив висновки, що у більшості випадків автори звітів про інтелектуальний

капітал намагаються створити позитивний імідж фірми, їх головна ціль - PR, а не точне обчислення вартості компанії [99]. Це ж підтверджують дані фірми Скандія, вартість акції якої в період публікації відомостей про інтелектуальний капітал була завищена, потім ця «додаткова» вартість анулювалась.

Вищенаведені факти підтверджують що існуюча за кордоном теорія інтелектуального капіталу потребує доопрацювання і визначення національних особливостей, щоб не «засмічувати» звітність показниками з відносною оцінкою.

Визначення «інтелектуального капіталу» має досить загальний характер та узагальнює знання працівників підприємства, що забезпечують його конкурентоспроможність. Так як цими знаннями можна управляти, то інтелектуальний капітал здебільшого є об'єктом управління.

В обліку відображаються тільки результати застосування цих знань, які приносять економічні вигоди та можуть бути оцінені. Найоб'єктивніше оцінка може бути проведена тільки в тих випадках, якщо результати розробки стануть товаром на ринку. Тому, на нашу думку категорію «інтелектуальний капітал» слід розглядати мінімум в трьох аспектах (табл. 1.1).

Для того, щоб забезпечити управління інформацією про вартість інтелектуального капіталу важливо в обліку вести накопичення даних з самого першого етапу досліджень, щоб відстежувати всі витрати на інноваційну діяльність та порівняння їх з доходами.

З метою визначення витрат, які належать до інноваційної діяльності, доцільно виділити їх окремих об'єктом обліку.

Таблиця 1.1

**Основні напрямки використання категорії
«інтелектуальний капітал»**

№ з/п	Сфера викорис-тання	Характеристика
1	в цілях управлі-ння	оцінка та ідентифікація кожної навіть найменшої складової інтелектуального капіталу для відстежування динаміки і впливу на показники діяльності підприємства. При неможливості вартісної оцінки складових застосовуються відносні, натуральні, коефіцієнти та інші в залежності від способу оцінки.
2	в цілях оцінки бізнесу	оцінка основних причин відхилення ринкової вартості від балансової шляхом ідентифікації основних складових інтелектуального капіталу, застосування тільки вартісних методів оцінки з врахуванням майбутніх доходів від використання інтелектуальних продуктів і знань
3	в цілях обліку	ідентифікація та вартісна оцінка компонентів інтелектуального капіталу, які юридично оформлені і підтверджені спеціальними документами, основною їх частиною є об'єкти інтелектуальної власності. Оцінка сертифікованими оцінювачами на підставі Національного стандарту №4 "Оцінка майнових прав інтелектуальної власності"

Вітчизняним вченим належить істотний внесок в інноваційну теорію. Ще у своїх дослідженнях український економіст Михайло Туган-Барановський розглянув проблему кризових явищ в економіці, питання інноватики, пов'язані з інноваційними процесами у світовій економіці, з діловими циклами та вирішальним впливом науково-технічного прогресу (НТП) на процеси відтворення й нерівномірність розвитку економіки.

Інноваційною діяльністю називають діяльність, спрямовану на використання результатів наукових досліджень і розробок для розширення й оновлення номенклатури та поліпшення якості продукції (товарів, послуг), що випускаються, удосконалення технології їх виготовлення з подальшим впровадженням і ефективною реалізацією на внутрішньому і зовнішньому ринках [2].

Інноваційний процес складається з чотирьох етапів (рис. 1.1).

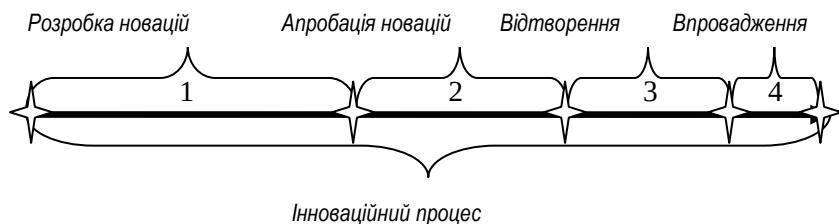


Рис.1.1 – Етапи інноваційного процесу

Перший етап – розробка новачій. Цей етап відрізняється тривалістю, великими матеріальними та інтелектуальними витратами. Основна частина витрат пов'язана саме з цим етапом, їх узагальнення дозволить провести оцінку ефективності розробки та буде основою проведення оцінки об'єкта інтелектуальної власності. Так як ці витрати списуються на витрати періоду, то доцільно їх узагальнювати в окремій звітній формі на зразок статистичної форми 1-інновація з певними удосконаленнями.

На другому етапі проводиться апробація та перевірка отриманих зразків. За результатами апробацій відбираються кращі, або ті, що відповідають заданим властивостям. Відібрані зразки і є новачіями. Всі результати науково-дослідних та дослідно-

конструкторських розробок є об'єктами інтелектуальної власності, кращі розробки мають фіксуватись у Журналі реєстрації заявок (форма ІВ-1, ІВ-2), затвердженому наказом Міністерства статистики України від 10.08.2004 № 469 [137].

На третьому етапі інноваційного процесу відбувається відтворення новацій. Наявність цього етапу підтверджує доцільність попередніх розробок, тому дуже важливо по кожній тематиці показувати витрати по всім складовим інноваційного процесу.

Впровадження розробок у виробництво, тобто перетворення новацій в інновації, відбувається на четвертому етапі. Цей процес передбачає використання в операційній та інших видах діяльності підприємства новацій з метою досягнення комерційного успіху. На сьогоднішній день підприємства зобов'язані вести спеціальний Журнал реєстрації використаних об'єктів інтелектуальної власності (ІВ-3), затверджений наказом Міністерства статистики України від 10.08.2004 № 469.

Наявність спеціальних документів і відсутність об'єктивних даних (різні відомства подають неспівставну інформацію [49]), свідчить тільки про те, що не працює система управління інтелектуальною власністю, як складової інтелектуального капіталу.

Узагальнення таких даних по кожному об'єкту розробки дозволить забезпечити виконання одного з найважливіших завдань обліку - забезпечення системи управління перспективними даними на підставі дослідження аналогів.

Не кожне підприємство, що здійснює розробки можна назвати таким, що проводить інноваційну діяльність. Головними ознаками інноваційного

підприємства, облік інтелектуального капіталу яких підлягає першочерговому дослідженню є:

- вартість підприємства має бути в декілька раз вищою за балансову вартість. Так як фондовий ринок в Україні не достатньо розвинутий, то ця ознака характерна тільки для акціонерних товариств, які реалізують свої цінні папери;

- обсяг інтелектуальних інвестицій - вкладення капіталу в наукові розробки, підготовку спеціалістів, передачу ноу-хау та ін, спрямованих На дослідження і розробки, перевищує вкладення в основні фонди.

Більшість науково-дослідних установ, які функціонують в Україні відповідають цій ознаці, хоча обсяг фінансування не дозволяє забезпечити достатню віддачу і рентабельність досліджень.

Об'єктами досліджень інтелектуального капіталу в Україні можна вважати здебільшого державні установи та підприємства, які здійснюють інноваційну діяльність та окремі приватні. Визначення кола таких суб'єктів дозволить ефективніше реалізовувати інноваційну політику держави та будувати систему управління інтелектуальним капіталом, однією з функцій якої є облік витрат і доходів інноваційної діяльності.

Незважаючи на всебічну увагу вчених до категорії «інтелектуальний капітал» як основної ознаки сучасної економіки, доцільно звузити коло підприємств, які повинні і можуть узагальнювати інформацію про інноваційні розробки для цілей управління. До таких підприємств і установ належать: по-перше, інноваційно-активні підприємства, результати діяльності яких підтверджуються наявними об'єктами інтелектуальної власності, які можуть бути реалізовані на ринку; по-друге, підприємства ринкова

вартість яких значно відрізняється від балансової, з метою контролю за їх капіталізацією.

Категорію «інтелектуальний капітал» слід розглядати в трьох аспектах: в цілях управління, оцінки бізнесу та обліку, та як ототожнення цих трьох напрямків може призвести до необ'єктивних облікових даних і порушення основних принципів обліку.

Інтелектуальний капітал підприємства починає формуватись на початкових етапах інноваційного процесу і зростає разом з кількістю завершених розробок (об'єктів інтелектуальної власності), які довели свою ефективність. Узагальнення даних по кожному інноваційному процесу дозволить забезпечити систему управління перспективною інформацією на підставі досліджень аналогів. Це з однієї сторони буде значним кроком вперед в обліковій практиці - надання перспективних даних по інтелектуальному капіталу, з іншої сторони ця інформація буде відрізнятись від звичайних розрахунків при бюджетуванні, так як ґрунтуватимуться на реальних показниках. Для реалізації цього завдання необхідна велика база даних, якої немає навіть за кордом, але яка може бути створена в системі науково-дослідних державних установ України.

1.2. Взаємозв'язок економічних категорій, які характеризують активи з нематеріальною природою

Ресурси інтелектуального характеру, на противагу матеріальним активам, набувають вирішального значення для забезпечення сталого розвитку завдяки своїм унікальним особливостям. Зокрема, у зв'язку з тим, що на

відміну від таких традиційних ресурсів, як земля, праця і корисні копалини, інтелектуальний ресурс став невичерпним і поновлюваним.

Інтелектуальний капітал є одним з найновіших об'єктів обліку XXI і досить складним за своїм змістом, зумовлюючи появу безлічі трактувань його структури, обліку та оцінки. По суті відбувається процес схоластичних досліджень без єдиного вектору, врахування особливостей сучасної облікової теорії, яка теж перебуває в стані формування та розвитку. Особливістю інтелектуального капіталу є те, що він виходить за рамки підприємства як господарської одиниці, поняття узагальнює зовнішні зв'язки організації, «надбудову» і саме ефективність цих зв'язків впливає на його вартість та структуру. Теорія облікової науки потребує значних змін, поновлень класичних постулатів для того, щоб такі об'єкти як інтелектуальний капітал могли стати повноправними учасниками господарського обороту, зважаючи на їх поширення за межі підприємства. І не обов'язково як одне поняття, прийнятнішим є відображення всіх його складових окремо в єдиній обліковій системі. Інтелектуальний капітал будучи новим джерелом «доданої вартості» є важливим об'єктом сучасного обліку.

З поміж багатьох причин неготовності облікової теорії повноцінно прийняти інтелектуальний капітал, є використання підходу до розуміння теорії бухгалтерського обліку як єдиної загальної теорії [118, с.110]. Дуже складно в одній площині розглядати основні засоби та інтелектуальний капітал або ж грошові кошти, внутрішні і зовнішні зв'язки підприємства за одними і тими ж законами і принципами. Результати такого дослідження широко представлено в наукових публікаціях, проте жодного практично втілення протягом 20 років вони не

знайшли, що вказує на необхідність розробки нового підходу.

В більшості наукових праць зазначається, що основним стимулом вивчення інтелектуального капіталу стало виникнення різниці між балансовою і ринковою вартістю підприємства. Зарубіжні дослідники, такі як Дж. Гелбрейт, Т.Стюарт, М.Мелоун, Л.Едвісон, Е.Брукінг є фундаторами виникнення «теорії інтелектуального капіталу», так як їм присвоюється авторство самого терміну, однак окремі з них не були економістами [117, с.102]. Тому перенесення всіх розроблених положень згаданих науковці в площину облікової науки без відповідного уточнення і доопрацювання не забезпечить прийняття інтелектуального капіталу до об'єктів обліку. У науковій літературі можна знайти багато публікацій, пов'язаних з проблемою обліку інтелектуального капіталу. Окремі спекти інтелектуального капіталу з позиції наукової теорії обліку згадували у своїх дослідженнях Ф.Ф. Бутинець, С.Ф. Голов, Г.Г. Кірейцев, С.Ф. Легенчук, Н.М. Малюга, М.С. Пушкар та ін.

Засновник теорії інтелектуального капіталу Т. Стюарт у своїх публікаціях під інтелектуальним капіталом розуміє суму всього того, що знають працівники компанії і що дає конкурентну перевагу компанії на ринку: патенти, процеси, управлінські навички, технології, досвід та інформація про споживачів і постачальників [199, с.6]. Л.Едвісон розглядає інтелектуальний капітал як знання, що може конвертуватися у вартість. Носіями інтелектуального капіталу є підготовлений персонал організації, а також його структури і клієнти. Один з найвідоміших західних дослідників інтелектуального капіталу К.-Е. Свейбі виділяв у його структурі три складові: індивідуальну компетентність, внутрішню структуру та зовнішню

структуру організації. Як показують дослідження, більшість родоначалників теорії інтелектуального капіталу займались вивченням управління персоналом з метою розробки ефективної системи мотивації. Від обліку дані дослідники вимагали інформації саме для управління людськими ресурсами, які до сьогодні є неоціненими. Саме цей факт, на нашу думку, є основною перешкодою в обліковому відображенні інтелектуального капіталу.

Як показують дослідження С.Ф. Легенчука [118, с.111] існують різні підходи до побудови теорії бухгалтерського обліку. З метою вивчення інтелектуального капіталу доцільно, на нашу думку, розглянути теорію за етапами реалізації наукового методу в бухгалтерському обліку, запропонованими М.В. Глаутьє та Б.Андердоуном [244]: світ фактів; визнання проблеми; збирання і організація даних; формування пропозицій та визначень; розвиток гіпотези; тестування гіпотези; перевірка теорії, модифікація чи відхилення; прийняття теорії. Дослідження будемо проводити на рівні окремої теорії, що описує конкретну сферу бухгалтерської картини світу

Першим етапом дослідження інтелектуального капіталу є вивчення світу фактів, тобто підтвердження його існування. Співвідношення акціонерного і інтелектуального капіталу в деяких країнах наведено в табл.1.2 і вказує на те, що акціонерний капітал менший за інтелектуальний, пояснюючи різницю між ринковою і балансовою вартістю фірм.

Наступним підтверджуючим фактом наявності інтелектуального капіталу можна вважати зростання обсягів торгівлі патентами й ліцензіями, які оцінюються у сотні мільярдів доларів на рік.

Таблиця 1.2

**Співвідношення інтелектуального і акціонерного
капіталів у зарубіжних компаніях**

№ з/п	Кількість компаній у вибірці	Країна	Медіана відношення, ІК/АК	Питома вага компаній, в яких ІК>АК
1.	123	Німеччина	1,046	94
2.	162	Італія	0,528	91
3.	2959	США	0,472	91
4.	1175	Великобританія	0,465	86
5.	1768	Японія	0,407	95
6.	120	Швейцарія	0,379	87
7.	308	Канада	0,158	60

Джерело: [93]

Постійно збільшується питома вага результатів інтелектуальної діяльності у вартості суспільного продукту. Так, якщо у 70-х роках ХХ ст. частка інтелектуального продукту у загальній вартості продукту становила лише 3%, зараз вона складає приблизно — 35%. Частка нових, або вдосконалених технологій, продукції, обладнання, які містять нові знання або рішення, у розвинутих країнах сягає 70–85% приросту ВВП. Дані таблиці 1.3 показують прямі зв'язок кількості зайнятих в сфері науки та витрат на НДДКР з економічним розвитком країни.

Але найголовнішим підтвердженням є той факт, що найважливіші показники конкурентоспроможності індустріального суспільства, як володіння значними природними ресурсами і великими власними ринками за умов суспільства, заснованого на знаннях, втрачають свою пріоритетність [229].

Таблиця 1.3

**Науково-інноваційна діяльність в Україні і світі
в 2005 році**

Країна	Зайнятих у сфері науки в розрахунку на тис. осіб	Річні витрати в розрахунку на 1 науковця	Внутрішні витрати на НДДКР (у % від ВВП)
Німеччина	124	122	2.5
США	170	220	2.82
Франція	135	203	2.2
Данія	143	88	2.19
Корея	78	162	2.96
Росія	69	28	1.24
Україна	51	23	1.2

Джерело: [102]

Отже доказами існування інтелектуального капіталу можна вважати:

- розбіжності у ринковій і балансовій вартості підприємства, причиною чого є використанням інтелекту;
- зростання попиту на інтелектуальні продукти;
- залежність ефективності економіки країни від вкладень в науку і освіту;
- прискорений економічний розвиток країн з обмеженими матеріальними ресурсами та ін.

На наступному етапі дослідження інтелектуального капіталу доцільно сформулювати суть проблеми, яку слід визнати в бухгалтерському обліку: існує чітко окреслений об'єкт з визначеною структурою, який впливає на вартість підприємства, але не відображається в обліковій системі.

Для визначення причин такої ситуації проведено чимало досліджень як за кордоном, так і в Україні. В результатів встановлено, що найпоширенішою з причин

називається складність ідентифікації та оцінки. Але оцінку все ж таки проводять, існує більше сотні методів, які мають свої недоліки і переваги. Таку варіативність можна пояснити різними цілями оцінки. К.Е. Свейбі аналізуючи наявні інструментарії оцінки інтелектуального капіталу ще в 2010 році писав: «Основною проблемою вимірювальних систем є те, що неможливо виміряти соціальні явища з науковою точністю. Всі вимірювальні системи, у тому числі традиційний бухгалтерський облік, покладаються на офіційні вимірники, такі як долари, євро, і інші, які далекі від реальних подій або дій, які викликали це явище. Це створює основні невідповідності між очікуванням менеджерів, обіцянками розробників методу, і що ці системи можуть насправді досягти, і робить всі ці системи дуже крихкими і відкритими для маніпуляцій. Таким чином, перше питання для будь-якого процесу вимірювання: яка мета нашої оцінки і для кого?»[259].

Нами в попередніх дослідженнях [59] систематизовано методи за напрямками оцінки:

- в цілях оцінки бізнесу;
- в цілях оцінки управління;
- в цілях обліку.

Отже можна припустити, що кожен господарюючий суб'єкт повинен мати можливість самостійно обирати методи оцінки інтелектуального капіталу для відображення його в обліковій системі. Інше питання, чи взагалі потрібно це робити. Найбільші суперечності, про що йшла мова вище, стосуються людського капіталу, так як ринкова та стуркурна складові є повноцінними учасниками господарського обороту. Ця складова інтелектуального капіталу зачіпає ще одну мало досліджену сферу обліку – соціальну спрямованість, або як зазначається в сучасних дослідженнях «соціальний облік».

Настільки часте згадування, – стверджують М.Р. Метьюс та М.Х.Б. Перера, – говорить про зростання його значущості в майбутньому як області бухгалтерського обліку, яка постійно розширюється, охоплюючи нові невивчені проблеми, від розвитку альтернативних напрямів до форм звітності про економічний і соціальний стан суспільства ” [136, с. 623]. Оцінка людського капіталу впливає на соціальні показники, тому вона має неабияке значення.

Аналіз наявної практики і теорії оцінки найсуперечливішої складової інтелектуального капіталу - людського показують, що поодинокі випадки обліку і оцінки постійно проводяться, зокрема в спорті. У цій сфері вироблено правила оцінки та обліку у складі нематеріальних активів футбольного клубу. Отже теоретично оцінка людського капіталу можлива, а те що досі повсюдно цього не робиться зумовлено, в першу, чергу відсутністю потреби, при чому не тільки в Україні, а й в цілому світі. Постановка на баланс людських ресурсів чи інших складно оцінюваних об'єктів, які перебувають в постійній зміні може вказувати лише на те, що підприємства намагається штучно зависити свою вартість та інвестиційну привабливість. Створення таких умов неприйнятне в теперішній економічній ситуації.

Тому щодо інтелектуального капіталу на рівні теорії, що описує конкретну сферу бухгалтерської картини світу пропонуємо врахувати наступне:

- інтелектуальний капітал – це сукупність окремих складових, які не слід розглядати як окреме ціле в обліку. В цілях управління (управлінський облік) можна дозволити сумування. Основна частина об'єктів інтелектуального капіталу вже є повноцінними учасниками господарського обороту;

- оцінку людського капіталу та відображення його в обліку доцільно проводити лише за виникнення об'єктивної потреби (як це відбулось в спорті), якщо зацікавлених в цьому сторін немає, така інформація недоцільна. Однак слід звернути увагу на показники «соціального обліку», так як їх роль повинна бути визначальною в сучасній системі бухгалтерського обліку, а ці показники пов'язані з людським капіталом;

- інтелектуальний капітал в розрізі структури повинен відображатися у звітності підприємств, які займаються дослідженнями, розробками і бажають залучити кошти потенційних інвесторів.

Прийняття або відхилення зазначених пропозицій є подальшим кроком у формуванні теорії бухгалтерського обліку інтелектуального капіталу, яка потребує становлення на підставі досліджень гіпотези і її тестування на практиці.

Для узагальнення результатів інтелектуальної діяльності використовуються такі економічні поняття, як «інтелектуальні ресурси», «нематеріальні ресурси», «інтелектуальні продукти», юридичні - «інтелектуальна власність», «об'єкт права інтелектуальної власності», політекономічні - «невідчутний капітал», «інтелектуальний капітал». Крім того, для позначення об'єктів, на які поширюються права інтелектуальної власності, застосовують такі категорії, як «інтелектуальні активи», «нематеріальні активи» та «невідчутні активи». Більша частина зазначених дефініцій розглядаються як синоніми залежно від сфери використання. Наприклад, інтелектуальний капітал, відображений в бухгалтерському обліку, це інтелектуальні активи, нематеріальні активи - це нематеріальні ресурси підприємства і т.д. При цьому нівелюється суть основних економічних категорій.

«Ділові активи», або «нематеріальні активи» в обліку країн Європи з'являлись, починаючи з XIX століття, юридично не захищені об'єкти промислової власності списувались на витрати [235, с.125]. До початку XIX століття в ряді праць зустрічалися назви «безтілесні активи» та «невідчутні активи», під якими розуміли борги підприємства. Поява в бухгалтерському обліку Росії нематеріальних активів датується 1900-1917, їх називали «нереальним майном» [115, с.299].

Термін «інтелектуальна власність» почали використовувати у 70-ті роки XX століття як юридичну категорію, пов'язану з правовою охороною результатів творчої діяльності людини, її привілеїв. У 1967 році офіційно вперше запроваджено назву «інтелектуальна власність» Конвенцією про утворення Всесвітньої організації інтелектуальної власності. Тоді ж Дж. Ф. Фейвел сформулював поняття «інтелектуальний капітал» у сучасному значенні. В останніх наукових дослідженнях [20; 116; 181; 193 та ін.] пропонується дефініція «інтелектуальні активи». Тобто термінологія для позначення результатів інтелектуальної діяльності людини почала формуватись в кінці XX століття, і цей процес триває.

Ключовими словами зазначених дефініцій є категорії «ресурси», «власність», «активи» та «капітал», які доповнюються прикметниками «інтелектуальні», «нематеріальні», «невідчутні». Саме правильне їх використання забезпечить обґрунтоване тлумачення термінів.

Як зазначав С.Ф. Легенчук, залежно від сфери використання понять «інтелектуальний капітал», «інтелектуальні активи» існують відмінності у підходах до їх трактувань. Так, юристи використовують поняття

"інтелектуальна власність", менеджери та маркетингологи - "інтелектуальний капітал", а бухгалтери та економісти згадують про нематеріальні та інтелектуальні активи [116, с.29].

Характеристика нематеріальних ресурсів найчастіше зустрічається в загальних дослідженнях економіки підприємства. Під нематеріальними ресурсами розуміють складову частину потенціалу підприємства, яка здатна забезпечувати економічну користь протягом відносно тривалого періоду часу [154, с.115] і позначається відсутністю матеріально-речової форми. Разом з цим вказується, що об'єкти інтелектуальної власності входять до цього поняття. Тобто нематеріальними ресурсами називаються самі об'єкти інтелектуальної власності (сорт, породи, винаходи і ін.), а не права користування ними.

Нематеріальні активи - це немонетарний актив, який не має матеріальної форми та може бути ідентифікований [164]. Права на об'єкти інтелектуальної власності (авторське право і суміжні з ним права, права на об'єкти промислової власності, права на комерційні позначення) також належать до нематеріальних активів. Основна відмінність нематеріальних активів і ресурсів полягає в значенні категорій «активи» і «ресурси». Активи (матеріальні, нематеріальні, фінансові) - це сукупність майна, інтелектуальної власності, грошових коштів, що належать підприємству, в які вкладено засоби власників, і від використання яких очікується прибуток, а ресурси (матеріальні, нематеріальні, фінансові) - основні елементи виробничого потенціалу, які використовуються для досягнення конкретних цілей економічного розвитку [44]. Не всі ресурси знаходять своє відображення в балансі підприємства, вони стають активами після виконання умов

визнання: можливість ідентифікації, оцінки, здатність приносити економічні вигоди.

Інтелектуальна власність найширше характеризується як юридичний термін, який застосовується для відокремлення результатів творчої праці людини. В.Г. Зінов [81] у визначенні інтелектуальної власності наголошує, що до неї належать права на результати інтелектуальної, творчої діяльності, а також права на засоби індивідуалізації юридичної особи, продукції, виконаних робіт чи послуг. Загальноприйнятим визначенням власності є права на володіння, користування і розпорядження майном, а інтелектуальна власність - це право суб'єкта на володіння, користування і розпоряджання належним йому, відповідно до закону, результатом інтелектуальної діяльності. За теорією власності [248], власність розглядається як різниця активів і зобов'язань, тобто це капітал власника. Отже, можна вважати, що «інтелектуальна власність» - термін, який історично склався для позначення певної групи прав, з погляду економічної теорії, якщо виділяти цей вид власності, то необхідно виокремлювати також матеріальну власність, фінансову тощо, що ще раз підкреслює умовність назви.

Щодо інтелектуального капіталу, як показують дослідження Л.В. Нападовської [205, с.333- 351] та С.Ф. Легенчука [116], існує чимало підходів до трактування. В загальному розумінні інтелектуальний капітал - це сукупність реалізованих знань і умінь у зростання вартості підприємств [205, с.350], що співзвучно з загальним визначенням капіталу (матеріальний, фінансовий і нематеріальний) - це самозростаюча вартість, або вартість, що приносить додаткову вартість. У політичній економії капітал - це одна з найвсеохоплюючих категорій, яка була

запозичена обліковою наукою і набула дещо іншого змісту.

У бухгалтерському обліку будь-які економічні засоби реєструються двічі: за дебетом і кредитом, тобто як активи і як капітал (джерело формування активів). Тому з позиції обліку інтелектуальні активи повинні дорівнювати інтелектуальному капіталу, якщо останній виділяти у складі пасивів підприємства. Формування і оцінювання джерел утворення інтелектуальної власності у балансі підприємства є одним з найактуальніших і досі не розв'язаних завдань облікової науки. Це пов'язано з намаганням оцінити людські здібності і знання. Проте, незважаючи на оцінку експертів, тільки сам працівник, спеціаліст має право себе оцінити і відповідно реалізувати свої здібності. Як актив людина не може бути облікована, тому що це обмежує її права.

Взаємозв'язок нематеріальних (інтелектуальних) ресурсів, активів, власності та капіталу представлено на рис. 1.2.

Зазначені нами дефініції вказують, що активи, ресурси, капітал та власність знаходяться в різних площинах, найтісніше переплітаються перші три, оскільки містять матеріальну, нематеріальну та фінансову складові. Відповідно в межах кожної складової існують свої взаємозв'язки. Для кожної з цих категорій існують свої сфери використання: ресурси - загальна економіка, капітал - політекономія, активи - облік, власність - право. Тому взаємозв'язок інтелектуального капіталу, інтелектуальних ресурсів, інтелектуальних активів та інтелектуальної власності проявляється через взаємодію економічних наук в процесі вивчення інтелектуальних продуктів.



Рис. 1.2 – Взаємозв'язок нематеріальних (інтелектуальних) ресурсів, активів, власності та капіталу

У дослідженнях економістів [20; 115; 116] розподілено як активи, так і ресурси капіталу за відповідними групами: «невідчутні», «нематеріальні», «інтелектуальні». Перша - найширша і містить складові, які не мають матеріальної основи, субстанції, вартість якої дорівнювала б вартості об'єкта, який вона виражає. До невідчутних активів належать як програмне забезпечення, так і дебіторська заборгованість та ін. Друга група охоплює коло об'єктів, пов'язаних з природними перевагами, обмеженнями, рідкісністю (наприклад, природні ресурси) та отриманих завдяки новим знанням. До нематеріальних активів належать права на природні ресурси, права на об'єкти промислової власності, авторські права та ін. Інтелектуальні об'єкти прямо пов'язані з творчими та

розумовими здібностями людини, оскільки уособлюють результати інтелектуальної діяльності (рис.1.3).

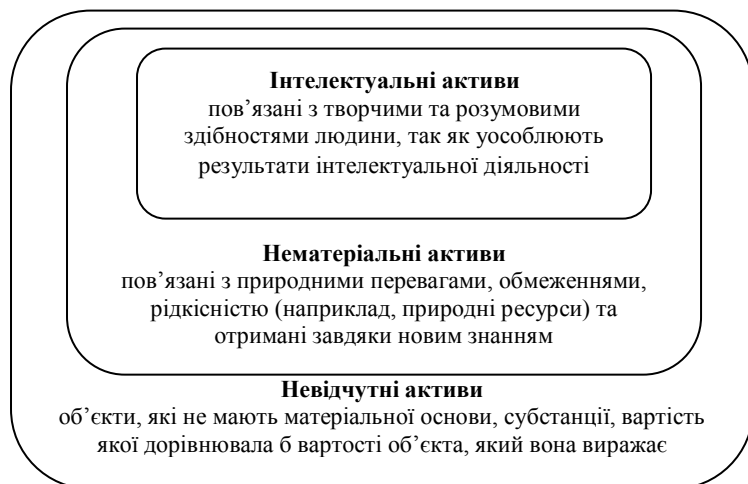


Рис. 1.3 – Структура активів з нематеріальною природою

Невідчутні, нематеріальні та інтелектуальні активи пов'язує наявність у їх складі об'єктів інтелектуальної власності. Якщо терміни "нематеріальні" та "інтелектуальні" міцно увійшли в практику господарювання підприємств, то "невідчутні" активи в окремих працях трактуються по-різному, що переважно пов'язано з перекладами іншомовних джерел.

В таблиці 1.4 узагальнено основні напрями трактування інтелектуальних активів.

Визначення інтелектуальних активів, які наведено у таблиці, зводяться до виокремлення їх або зі складу нематеріальних активів, або інтелектуального капіталу. Так, О. Бутнік-Сіверський [20], основна частина праць якого пов'язана з дослідженням інтелектуальної власності

як юридичної категорії, виокремлює інтелектуальні активи з об'єктів інтелектуальної власності.

Таблиця 1.4

Основні визначення інтелектуальних активів

№ з/п	Інтелектуальні активи - це	Прізвища науковців
1.	Вартість інтелектуальних ресурсів, які в господарському обігу набувають форми нематеріальних активів	О. Бутнік-Сіврський [20]
2.	Сукупність інформаційних факторів функціонування економічного суб'єкта, створюваних і використовуваних як всередині організації, так і в навколишньому середовищі з ціллю формування унікальних конкурентних переваг	Н.О. Старкова та А.Н. Костецький [196]
3.	Певна складова інтелектуального капіталу, до складу якої входить інтелектуальна власність, унікальні знання та досвід працівників, що оберігаються від несанкціонованого розповсюдження	П. Салліван [258], А. Полторак [170]
4.	Результати інтелектуальної творчої діяльності людини, а також втілений в людях потенціал (у формі освіти, знань, досвіду), що забезпечує одержання підприємством економічних вигод в майбутньому	С.Ф. Легенчук [116, с.32]

Економісти А. Полторак та П. Салліван [170; 258] відносять їх до складу інтелектуального капіталу. З позиції бухгалтерського обліку капітал розглядається як джерело формування активів, тому ототожнення, або віднесення одних до складу інших призведе до значної плутанини в облікових категоріях.

Ми вважаємо, що для відображення результатів інтелектуальної діяльності в обліку з досліджених нами категорій найприйнятнішою є інтелектуальні активи, які належать до складу нематеріальних. Щодо інших

категорій, то їх використання в обліку можливе лише на теоретичному рівні, оскільки в практиці вони ще не апробовані. Незважаючи на нематеріальність цих активів, обов'язковою вимогою до них є можливість зафіксувати результати досліджень, які надалі принесуть суспільну користь. У зв'язку з незначною вартістю тиражування результатів розумової діяльності людини важливо забезпечити законні обмеження щодо можливості їх використання сторонніми зацікавленими особами, що регулюється завдяки наявності інституту прав на об'єкти інтелектуальної власності, який гарантує захист прав розробників.

Саме наявність всіх прав на об'єкт передбачає віднесення його до складу активів. На нашу думку, як складова активів підприємства інтелектуальна власність (інтелектуальні активи) - документально підтверджена вартість майнових прав на результати розумової та творчої діяльності людини (зафіксовані на матеріальному носії), які приносять економічні вигоди.

Інтелектуальні активи підприємства є відносно новим об'єктом у вітчизняному бухгалтерському обліку, хоча в цивільному законодавстві існує вже впродовж тривалого періоду часу. Наявність спільних рис з нематеріальними активами вказує, що результати творчої та розумової діяльності необхідно розглядати як їх складову з врахуванням специфіки використання, збереження та визнання. Формування нової економіки, яка змінює структуру використовуваних ресурсів у бік збільшення нематеріальних, вказує на необхідність змін в методології обліку, глибшому дослідженні інтелектуальної складової виробничого процесу.

Ще одна з проблем розвитку методики обліку нематеріальних активів та інтелектуальної власності

полягає в поєднанні економічної сутності і юридичного змісту названих активів. На сьогоднішній день нематеріальні активи як економічне поняття відособлене від юридичного, що вимагає зміни не окремих стандартів і положень, а реформування їх визначень і класифікації вцілому. Доказом цього виступає невключення до нематеріальних тих активів, які відповідають ознакам нематеріальності, але мають менший термін використання.

З кожним роком спостерігається зростання частки нематеріальних об'єктів в структурі активів підприємства і доходів отриманих від їх реалізації. 95% всіх нематеріальних активів складає інтелектуальна власність, що вказує на доцільність глибшого вивчення цього поняття з економічної і юридичної точок зору, як виробничого ресурсу і активу підприємства з метою вироблення єдиного підходу до їх визначення і класифікації.

Слід відмітити, що в економічній діяльності підприємств приймають участь тільки майнові права інтелектуальної власності, так як вони є предметом договірних і інших цивільних відносин, саме їх суть потребує дослідження. Немайнові ж права є об'єктом юридичних відносин. Майнові права поділяються на виключні і невиключні, які з економічної точки зору не розрізняються, хоча з ними пов'язана сфера їх подальшого використання. Виключні права закріплюються свідоцтвами, патентами, виключними ліцензіями та передбачають право дозволу використання об'єкта права інтелектуальної власності, право перешкоджати неправомірному використанню інтелектуальної власності і інші. Невиключні права надаються у вигляді одиничних, невиключних ліцензій і вказують на можливість використання цього об'єкта тільки у власній діяльності.

Будь-яке право власності, як і інтелектуальна власність, повинно бути засвідчене документально, це ж стосується інших об'єктів нематеріальних активів.

Виокремлення нематеріальних активів серед всіх активів підприємства відбувається завдяки ряду притаманних лише їм ознак [184, с.184]. Найпоширенішими ознаками нематеріальних активів є: здатність приносити прибуток, необоротність, відсутність матеріально-речової форми, можливість ідентифікації (відокремлення від підприємства), які потребують уточнення.

Зазначені нами характеристики згруповано у чотири групи: ознаки визнання всіх активів підприємства, необоротних активів, ознаки нематеріальності та інші. Перша і друга група вказують, що нематеріальний актив (об'єкт права інтелектуальної власності) – це, перш за все, необоротний актив підприємства. Третя група виокремлює нематеріальні активи з необоротних, при чому кожна з наведених характеристик є суттєвою. По-перше, відсутність матеріально-речової форми вказує на особливість нематеріальних активів, які не мають фізичних властивостей (маси, розміру і т.д.). Про їх наявність на підприємстві може свідчити лише документ на право власності чи використання. По-друге, немонетарність. Немонетарними називають всі активи, окрім грошових коштів, їх еквівалентів та дебіторської заборгованості [158]. Кліменко А.А. і Бутнік-Сіверський О.Б. і ін. наголошують на цій ознаці, так як депозити і заборгованості також можна назвати нематеріальними активами згідно всього вищеперерахованого. По-третє, можливість ідентифікації, виділення із всієї сукупності активів підприємства, на що вказують Хохонова Н.Н., Кліменко А.А., Хендріксен Н.Н., Бутнік-Сіверський О.Б.

Однак ці ознаки не притаманні всім нематеріальним активам, адже неможливо відокремити гудвіл від підприємства і реалізувати його. Астахов В.В. зазначає протилежну характеристику - неможливість виділення із загальної маси майна, яку ми вважаємо за недоцільне виділяти, адже вона не характерна для всіх видів нематеріальних активів [184].

Остання група ознак прямо не визначає нематеріальні активи, а лише ширше пояснює їх суть. Однак, слід відмітити підвищений рівень ризику від використання згаданих активів, пов'язаний з відсутністю активного ринку інтелектуальної власності, недосконалістю законодавства і т.д. Ця характеристика не є визначальною, а відображає тимчасовий ступінь розвитку економіки країни.

На нашу думку, основними і визначальними рисами об'єктів права на інтелектуальну власність, як складової нематеріальних активів є:

- можливість достовірно оцінити вартість, що пояснюється необхідністю відображення в обліку;
- належність до необоротних активів з всіма притаманними їм властивостями;
- відсутність матеріальної форми;
- немонетарність.

В економічній літературі можна виділити декілька основних напрямів трактувань нематеріальних активів, які відрізняються не лише віднесеннями до їх складу активами, а й ключовими поняттями. Існують розбіжності щодо того чи є названі активи правами, чи ресурсами, чи витратами підприємства і т.д.

При більш ґрунтовному дослідженні визначення нематеріальних активів виявлено, що більшість вчених-економістів у визначенні вказують на інтелектуальну

власність, підкреслюючи важливість цього елемента. Так, Семєніхін В.В., Шайдуров Н.О., Моссаковський В.Б. і ін. до складу нематеріальних активів відносять виключні права власності на об'єкти інтелектуальної власності і інші елементи (наприклад, організаційні витрати, права володіння обмеженими ресурсами, ділова репутація і т.д.). Тарасова Т.І. до нематеріальних активів включає лише інтелектуальну власність [184].

На нашу думку, найдоцільніше всі нематеріальні активи класифікувати за наступними групами:

- майнові права на об'єкти інтелектуальної власності (в групі слід виділити виключні і невиключні права);
- права користування природними ресурсами;
- права користування майном (будинками, спорудами);
- права на різні види діяльності, економічні, організаційні і інші привілеї;
- ціна фірми (гудвіл);

Враховуючи специфіку розвитку категорії нематеріальних активів у вітчизняній теорії, можна було б ввести нове поняття «невідчутних активів», яке поєднувало б у собі об'єкти інтелектуальної власності і інші нематеріальні активи, які належать до оборотних (ліцензії до 1 року і т.д.). Таким чином перелік активів, які будуть відноситись до складу нематеріальних, дещо збільшиться. Основний акцент на віднесення того чи іншого активу до складу невідчутних буде робитись на «відсутність матеріальної форми».

Сучасна теорія бухгалтерського обліку потребує перегляду класичних принципів і постулатів для реалізації твердження про те, що інтелектуальний капітал підлягає оцінці кожним підприємством комплексно шляхом

сумування вартості складових за самостійно обраним методом, суть якого має бути розкрита у звітності. Така інформація має формуватись за бажанням власників підприємств, але правила її подання повинні бути чітко визначені для полегшення цього процесу. Інтелектуальний капітал буде першим кроком до реалізації соціальної функції обліку.

Доцільність розкриття вартості інтелектуальних активів у складі інтелектуального капіталу зумовлюється перш за все бажанням уникнення світових фінансових пірамід і гучних банкрутств на зразок ENRON. Якщо буде розписано чому вартість матеріальних активів складає одну суму, а ринкова вартість підприємства – зовсім інша, саме тут мають бути зазначено причини.

1.3. Особливості ідентифікації інтелектуальних активів та капіталу

Ще на початку XX століття з-поміж матеріальних факторів виробництва (земля, праця і капітал) було виділено нематеріальні, а саме – підприємницькі здібності, як здатність до ефективного використання наявних ресурсів. Сучасна економічна теорія до числа найважливіших факторів виробництва відносить наступні: земля, праця, капітал (у тому числі його організація), підприємництво та інформація. Відповідно ще більший наголос робиться на нематеріальних ресурсах і їх ролі в процесі виробництва.

Через розширення складу ресурсів в економічній теорії безпосередньо постає необхідність збільшення переліку активів підприємства. Адже активи, в першу

чергу, це ресурси контрольовані підприємством, від використання яких очікується надходження економічних вигод.

Матеріальні активи, як і ресурси, завжди можна ідентифікувати (лат. *identifico* — розпізнавання), тобто виокремити серед інших об'єктів. Щодо нематеріальних, які представлені такими ресурсами як здібності та знання, то їх ідентифікація є проблематичною. При чому об'єктами управління інтелектуальним капіталом є всі його складові, що підтверджують праці сучасних вчених. А об'єктами обліку — головним чином тільки права інтелектуальної власності.

Дослідження окресленої проблеми дає змогу зробити висновок, що ідентифікація інтелектуальних активів для цілей обліку і управління суттєво відрізняється, що вимагає негайного вирішення з метою забезпечення інформаційних потреб користувачів.

У багатьох публікаціях науковців американської, західноєвропейської та вітчизняної шкіл маркетингу підкреслюється важлива роль та значення інтелектуальних активів для формування конкурентних переваг та збільшення ринкової вартості підприємств, пропонуються різні підходи до їх обліку. Можна зазначити роботи І.А. Бланка, Е. Брукінга, В.Г. Зінова, П. Дойля, К.Л. Келлера, Б.Лева та ін. Водночас варто відмітити, що проблема ідентифікації інтелектуальних активів сьогодні є предметом дискусій як науковців, так і практиків, що зумовлює актуальність її подальшого дослідження.

В сучасному суспільстві головним джерелом багатства є інтелект, інформація та знання, які визначають конкурентоспроможність як окремого суб'єкта господарювання, так і держави в цілому. В зв'язку з цим за останні 20 років зросла розбіжність між вартістю

підприємства, яка зафіксована в балансових звітах, та її оцінкою з боку інвесторів. Тобто основою ринкової оцінки постають не тільки матеріальні фактори, а й інтелектуальний капітал [43].

Як зазначає Е.С. Хендріксен та М.Ф. Ван Бреда, найбільша проблема, що виникає при ідентифікації нематеріального активу, - це визначення його відмінностей від гудвілу [207]. Нематеріальний актив можна відрізнити від гудвілу лише тоді, якщо підприємство може його продати, орендувати чи обміняти. Інтелектуальний капітал по своїй суті повинен бути представлений нематеріальними активами в балансі підприємства, однак складність його ідентифікації і оцінки за сучасної методології облікової науки перешкоджають цьому процесу.

Процес ідентифікації - (від латин. *identificus* - тотожний) – означає ототожнення, прирівнення, уподібнення, встановлення на основі визначених ознак тотожності різних об'єктів.

Згідно Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 19 «Об'єднання підприємств», затвердженого наказом Мінфіну України від 07.07.99 р. № 163 [161], ідентифіковані активи – це активи, які на дату придбання відповідають критеріям визнання статей балансу, тобто їх оцінка може бути достовірно визначена і очікується отримання економічних вигод від їх використання. Тобто основними складовими ідентифікації активів є здатність їх оцінки та економічна корисність. Але найпершим кроком ідентифікації є виділення об'єкта з-поміж іншого майна.

Щодо сукупної оцінки інтелектуальних активів та інтелектуального капіталу, то здебільшого вона не є проблематичною, так як може бути проведена на підставі методик Т. Стюарта [199], Д.Тобина або інших, більшість з

яких зводиться до визначення різниці між ринковою вартістю підприємства і вартістю його активів або заміни активів. На нашу думку, з метою управління важливо визначати пооб'єктну корисність, тому доцільнішою є індивідуальна оцінка кожного активу.

Детальніший аналіз структури інтелектуального капіталу вказує, що всі його складові для цілей обліку умовно можна поділити на три групи:

- об'єкти які важко ідентифікувати та оцінити (людський капітал);
- об'єкти які можна ідентифікувати, але складно оціни (ринковий (клієнтський) капітал);
- об'єкти, які можна ідентифікувати та оцінити (структурний, технологічний капітал).

Ідентифікація людського капіталу є найважчою, його складові досліджено і виділено (знання, вміння, досвід і т.д.). Однак вони належать окремим працівникам, і тільки останні можуть розпоряджатись своїми ресурсами, а не підприємство в особі власника. Це найбільша складність ідентифікації, що вказує на важливість виокремлення інших об'єктів цього компонента інтелектуального капіталу.

В останні дослідженнях пропонуються різні варіанти оцінки цієї складової на підставі розрахунку коефіцієнтів з подальшою формалізацією результатів. Зокрема такими показниками є: новизна продукції; віковий склад співробітників; кваліфікаційний склад співробітників; чисельність співробітників, що безпосередньо працюють з клієнтами компанії; величина доданої вартості з розрахунку на одного фахівця і одного службовця компанії та ін. Тобто людський капітал і активи формуються на підставі оцінки безлічі складових, пов'язати які з потребами обліку важко.

В сучасній обліковій практиці вже існують методи оцінки та обліку людських ресурсів, їх реалізації – це оцінка та трансфер спортсменів. Основними її складовими є:

- наявність чіткого контракту з працівниками, де зазначено всі вимоги та очікувані результати;
- страхування працівника, що забезпечить покриття збитків підприємства в разі невиконання умов контракту.

Тільки виконання цих двох умов дозволить провести оцінку людського капіталу підприємства на відповідному рівні, а об'єктами ідентифікації будуть трудові контракти з працівниками, а не їх здібності, досвід. Саму контракт може виступати об'єктом купівлі-продажу на ринку.

Щодо ринкового і структурного капіталів, то наші дослідження щодо можливості їх ідентифікації представлено в таблиці 1.5. Кількість неідентифікованих об'єктів інтелектуального капіталу значно більша, ніж ідентифікованих. В багатьох випадках економічна вигода від їх використання перевищує вартість усіх інших активів.

Таблиця 1.5

**Групування складових інтелектуального капіталу за
можливістю ідентифікації**

Ідентифікований інтелектуальний капітал та активи	Неідентифікований інтелектуальний капітал
1	2
Права користування надрами, іншими ресурсами природного середовища, геологічною та іншою інформацією про природне середовище	Кваліфікація, досвід працівників
Право користування земельною ділянкою, право користування будівлею, право на оренду приміщень	Частка ринку

Продовження табл. 1.5

1	2
Товарні знаки, торгові марки, фірмові назви, бренди	Наявність унікальної стратегії розвитку підприємства
Право на винаходи, корисні моделі, промислові зразки, сорт рослин, породи тварин, ноу-хау, захист від недобросовісної конкуренції	Витрати на рекламу, маркетингові дослідження, які обумовлюють успішне просування продукції на ринку
Права на літературні й музичні твори, програми для ЕОМ, бази даних і т.д.	Ділова репутація
Право на провадження діяльності, використання економічних та інших привілеїв	Надійність зв'язків з покупцями та постачальниками
Витрати на розробку об'єктів права інтелектуальної власності	Незапатентовані винаходи, що дають можливість вдосконалити процес виробництва та скоротити витрати

Неузгодженість деяких питань ідентифікації інтелектуального капіталу призвела до невизначеності методик, за якими оцінюють і обліковують його об'єкти на підприємстві. Подальші дослідження повинні бути спрямовані на виділення, тобто ідентифікацію таких об'єктів інтелектуального капіталу, які можуть бути оцінені та відображені у складі активів.

Виділяючи з інтелектуального капіталу ринковий, структурний і людський фактори, можна стверджувати, що збільшення ринкової вартості підприємства зумовлюється саме знаннями і вміннями працівників, що підтверджує еволюцію теорії трудової вартості до теорії «вартості,

створеної знаннями». Наближення балансової вартості підприємства до ринкової в першу чергу буде можливе через виділення сукупності об'єктів інтелектуального капіталу, які можна ідентифікувати, оцінити і зарахувати до складу активів.

1.4. Інтелектуальна власність як об'єкт бухгалтерського обліку

З моменту появи в обліку об'єкта «нематеріальні активи», в нормативній документації та літературі було багато суперечливих тлумачень щодо його складових. В Порядку експертної оцінки нематеріальних активів, затвердженому наказом Фонду державного майна України від 27 липня 1995 року № 969/97 чітко зазначалось, що інтелектуальна власність – це складова нематеріальних активів. Із затвердженням вітчизняних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку такий термін як «інтелектуальна власність» перестав фігурувати в класифікації активів підприємства. Вивчення практики обліку нематеріальних активів показало, що формулювання, які подаються в нормативній документації, неоднозначно сприймаються обліковцями. Особливо що стосується відображення об'єктів інтелектуальної власності на рахунках бухгалтерського обліку.

Найчисельнішою групою нематеріальних активів є об'єкти інтелектуальної власності, які розглядаються переважно з юридичної точки зору. Необхідним є глибше вивчення поняття інтелектуальної власності з юридичної та економічної точок зору з метою вироблення єдиного підходу до їх визначення і класифікації.

До цих пір ведуться дискусії щодо поняття інтелектуальної власності. По своїй суті інтелектуальна власність є не лише юридичною категорією, але й економічною, між якими існує органічний зв'язок. Право власності юридично закріплюють діючі економічні відносини.

Інтелектуальна власність не має суто наукового визначення [83, с.10]. В економічній літературі вона згадується як юридична категорія, яка застосовується для визначення результатів творчої праці людини. В.Зінов [81], Л.Мельник [233] у визначенні інтелектуальної власності зазначають, що до неї належать права на результати інтелектуальної творчої діяльності, а також права на засоби індивідуалізації юридичної особи, продукції, виконаних робіт чи послуг. Деякі науковці (В.Покропивний [42], Й.Петрович [154] і ін.) вказують на необхідність закріплення прав (немайнових і майнових) за відповідними суб'єктами (таблиця 1.6).

Таблиця 1.6
Визначення інтелектуальної власності

Прізвище	Інтелектуальна власність – це
1	2
Бойчик І. [15]	нематеріальні ресурси підприємства – складова частина потенціалу підприємства, яке забезпечує економічну користь протягом тривалого періоду і має ту особливість, що в них відсутня матеріальна основа здобування доходів та не визначені майбутні розміри цих доходів
Зінов В. [81]	права на конкретні результати інтелектуальної творчої діяльності людини в будь-якій сфері, а також права на засоби індивідуалізації юридичної особи, продукції, виконаних робіт чи послуг.
Іванова М., Іванова Р. [192]	система законодавчо-сформованих відносин, які складаються з приводу створення продуктів інтелектуальної праці, володіння, обміну і використання

Продовження табл. 1.6

1	2
Мельник Л. [233]	виключні права на використання в комерційних цілях продукції творчої діяльності
Петрович Й. [154]	результат, продукт творчої діяльності людини, тобто ідеї, думки, образи, символи, які втілюються в матеріальних носіях
Покропивний С. [42]	юридична категорія, яка застосовується для визначення результатів творчої праці людини, позначення належності таких результатів творчої праці відповідним суб'єктам творчої діяльності, закріплення за цими суб'єктами особистих немайнових і майнових прав, пов'язаних із розробкою та використанням створених інтелектуальних продуктів
Семеніхін В. [144]	результати творчої діяльності, що охороняються патентним правом; результати творчої діяльності, що охороняються авторським правом; засоби індивідуалізації
Довгий С. [83]	право суб'єкта на володіння, користування і розпорядження належним йому відповідно до закону результатом інтелектуальної діяльності

В літературі можна знайти і економічне трактування інтелектуальної власності, яке ґрунтується на загальноприйнятому визначенні власності, як права на володіння, користування і розпоряджання майном. Тобто інтелектуальна власність – це право суб'єкта на володіння, користування і розпоряджання належним йому відповідно до закону результатом інтелектуальної діяльності (С. Довгий [83], М.Іванова [192]).

Всі нормативні акти подають складові інтелектуальної власності без наведення характеристик. Пунктом VIII статті 2 Конвенції про заснування Всесвітньої організації інтелектуальної власності від 14 липня 1967 року до поняття «інтелектуальна власність» включаються права на літературні, художні і наукові твори; виконавську

діяльність артистів, звукозапис, радіо- і телевізійні передачі; винаходи в усіх сферах людської діяльності; наукові відкриття; промислові зразки; товарні знаки, знаки обслуговування, фірмові найменування і комерційні позначення; захист від недобросовісної конкуренції, а також усі інші права, що стосуються інтелектуальної діяльності у виробничій, науковій, літературній і художній сферах, закріплені за певним суб'єктом, а також різні форми привласнення матеріальних благ, що є винагородою за творчу працю [152]. Таке визначення не дає розуміння інтелектуальної власності як активу підприємства.

Склад об'єктів інтелектуальної власності в Україні регламентується статтею 20 Цивільного кодексу. До об'єктів права інтелектуальної власності, зокрема, належать:

- літературні та художні твори;
- комп'ютерні програми;
- компіляції даних (бази даних);
- виконання;
- фонограми, відеограми, передачі (програми) організацій мовлення;
- наукові відкриття;
- винаходи, корисні моделі, промислові зразки;
- компонування (топографії) інтегральних мікросхем;
- раціоналізаторські пропозиції;
- сорти рослин, породи тварин;
- комерційні (фірмові) найменування, торговельні марки (знаки для товарів і послуг), географічні зазначення;
- комерційні таємниці [210].

В літературі щодо визначень інтелектуальної власності існує тотожність:

Об'єкти інтелектуальної власності

 =

Об'єкти права інтелектуальної власності
--

Проте з юридичної точки зору дані поняття відрізняються, адже коли говорять інтелектуальна власність, то мається на увазі такі об'єкти як літературний твір, комп'ютерна програма, сорт рослин і т.д. Під об'єктами права інтелектуальної власності розуміють можливість користування і розпорядження ними, тобто документально оформлені права на літературний твір, сорт рослин і т.д. Нематеріальні активи пов'язані саме з правами на інтелектуальну власність, які підтверджуються свідоцтвами, патентами, договорами і т.д.

Сучасними вченими робляться спроби поєднати категорії права на інтелектуальну власність та нематеріальні активи. Так, на думку колективу авторів підручника Інтелектуальна власність в Україні, поняття «інтелектуальна власність» включає в себе три основні елементи, що становлять певну діалектичну єдність: інтелектуальний продукт, інтелектуальна власність та нематеріальний актив [83, с.11]. При чому інтелектуальна власність – це сукупність прав на інтелектуальний продукт, а нематеріальний актив – інтелектуальна власність, визнана в законодавчому порядку об'єктом права платників податків.

Тісний взаємозв'язок нематеріальних активів і інтелектуальної власності вказує на те, що як об'єкт обліку інтелектуальна власність повинна відповідати всім характеристикам нематеріальних активів: необоротність, відсутність матеріальної форми, немонетарність і ін. Не всі об'єкти інтелектуальної власності відповідають цим ознакам, наприклад, авторське свідоцтво, яке засвідчує немайнові права його власника на згадані об'єкти. Це дає підстави стверджувати, що по відношенню до активів

підприємства всю інтелектуальну власність доцільно розділяти на дві групи:

- об'єкти інтелектуальної власності, що належать до нематеріальних активів;
- об'єкти інтелектуальної власності, що не мають вартісної оцінки.

Виключні та невиключні майнові права на об'єкти інтелектуальної власності тривалістю більше одного року в процесі використання відповідають загальним характеристикам нематеріальних активів щодо оцінки та корисності, на них поширюються вимоги положень стандартів бухгалтерського обліку. Інші майнові права тривалістю до одного року на об'єкти інтелектуальної власності, приносячи корисність підприємству, не відображаються у складі активів, а відносяться до витрат. Виходячи із властивостей майнових прав до 1 року, їх можна віднести до оборотних активів, які призначені для реалізації чи споживання протягом операційного циклу чи протягом дванадцяти місяців з дати балансу. Прикладом виключних майнових прав до одного року можуть бути ліцензії, тривалість дії яких визначається договором. Ці ліцензії дають право володіння, користування і розпорядження об'єктом інтелектуальної власності та відповідають визначенню оборотних активів, однак в обліку і економіці такої групи активів не передбачено.

Більшість вчених в складі інтелектуальної власності виділяють три групи:

- результати творчої діяльності, що охороняються патентним правом (промислова власність);
- результати творчої діяльності, що охороняються авторським правом;

- засоби індивідуалізації юридичної особи (Семеніхін В. [144], Шайдуров Н.[225], Зінов В.[81], Покропивний С.[42], Петрович Й. [154] і ін.).

І.Бойчик [15] і О.Підопригора [174] першу групу називають промисловою власністю, тому що на нону-хау промислового характеру не видається патент, а належність до промислової власності незаперечна. Крім того, І.Бойчик [15] в окрему групу виділяє нетрадиційні об'єкти інтелектуальної власності, які у В.Семеніхіна [144] і Н.Шайдурова [225] об'єднані в групу засобів індивідуалізації юридичної особи. Російський вчений В.Зінов [81] окремо зазначає права на сорти рослин та породи тварин, так як згідно їхнього законодавства вони не відповідають умовам патентоздатності.

Поділ на групи зумовлений особливостями об'єктів, які включаються до їх складу, відмінностями призначення, сфер використання. Промислова власність – виключне право на: винаходи, корисні моделі, промислові зразки, і ін. Об'єкти промислової власності мають пряме відношення до виробництва і впливають на рівень продуктивності. Авторські права – твори науки, літератури, виконавчої діяльності артистів, програми для ЕОМ і ін. Об'єкти авторського права не пов'язані безпосередньо з економікою, однак вони впливають на інтелектуальний капітал. Права на засоби індивідуалізації юридичної особи об'єднує їх функціональне призначення – виділення товарів, послуг серед аналогічних пропозицій, виробників, географічних районів, до них належать, знаки для товарів і послуг, назва місця походження товару, фірмове найменування.

Виключні права на об'єкти промислової власності захищають суть нових рішень, відкриттів, винаходів і ін. Авторські ж права захищають витвір в цілому, як його

суть, так і форму викладення, права на засоби індивідуалізації – тільки назву.

Ми вважаємо за доцільне виділити групу нетрадиційних об'єктів інтелектуальної власності, які без попереднього аналізу не можливо включити у вищенаведені групи, а також для тих об'єктів, що характеризуються відмінностями у правовій охороні. Наприклад, ноу-хау можуть бути промислового характеру, а може стосуватись засобів індивідуалізації юридичної особи, комерційна таємниця і ряд інших.

Дослідження складу об'єктів, які відносяться до кожної з груп у законодавстві і літературі, виявили певні розбіжності, особливо що стосується промислової власності.

Згідно з Положенням про правову охорону об'єктів промислової власності та раціоналізаторських пропозицій в Україні, затверджене Постановою Верховної Ради України №3769-12 від 23.12.1993 р., до об'єктів промислової власності належать винаходи, промислові зразки, товарні знаки і знаки обслуговування, які були заявлені й дістали правову охорону в Україні у формі патентів (на винаходи і промислові зразки) та свідоцтв (на товарні знаки і знаки обслуговування), виданих Державним патентним відомством України [23, с.45].

Щодо складу об'єктів відсутня єдина думка. А.Кліменко вважає, що об'єкти промислової власності об'єднує патентний спосіб охорони з патентною експертизою заявки в Державній службі інтелектуальної власності, для всіх цих об'єктів патент є правоохоронним документом [94, с.26]. Тому такі вчені як Н.Шайдуров [225], В.Зінов [81] називають групу об'єкти патентного права і включають до них всі права інтелектуальної власності, які охороняються патентами, перелік яких є

визначеним. Проте для українського законодавства така назва недоречна, тому що дуже багато об'єктів промислового характеру охороняються свідоцтвами.

До активів підприємства включаться лише майнові права (виключні та невиключні) на об'єкти інтелектуальної власності.

Проаналізувавши сутність інтелектуальної власності, можна відмітити складність цієї категорії, що зумовлено необхідністю розмежування об'єктів і прав на об'єкти названого виду власності.

Ми вважаємо, що інтелектуальну власність в обліку необхідно класифікувати на три групи, з відповідним відображенням в Плані рахунків бухгалтерського обліку. Це зробить перелік об'єктів нематеріальних активів таким, що відповідає чинному законодавству. Назви груп можна відкоригувати, наприклад:

- виключні майнові права на об'єкти промислової власності (рахунок 124);
- виключні майнові права на об'єкти авторського та суміжних прав (рахунок 125);
- виключні майнові права на інші об'єкти інтелектуальної власності (рахунок 123) - наукові відкриття, сорти рослин, породи тварин, комерційні таємниці, ноу-хау і ін. [184].

Склад перших двох груп повинен бути вичерпним і наводитись в Інструкції плану рахунків, що допоможе уникнути помилок при відображенні об'єктів в обліку. Як зазначалось, цивільним законодавством України встановлено точний перелік об'єктів, що відносяться до інтелектуальної власності.

Таким чином у вітчизняному обліку під інтелектуальною власністю розуміють нематеріальні необоротні активи, які уособлюють документально

підтверджені майнові права на об'єкти авторського права, промислової власності та інші об'єкти відповідно до законодавства.



РОЗДІЛ 2

ОСОБЛИВОСТІ ОЦІНКИ АКТИВІВ: ПРОБЛЕМИ ТЕОРІЇ ТА ПРАКТИКИ

2.1. Сутність оцінки як основи для прийняття управлінських рішень

Достовірна оцінка об'єктів бухгалтерського обліку та статей фінансової звітності є ключовою умовою забезпечення користувачів якісною інформацією для ефективного управління суб'єктом господарювання. Однак, зміна умов ринку часто зумовлює суттєву зміну вартості облікових об'єктів, що вимагає формування обґрунтованої методики визначення їх реальної (справедливої) вартості.

Питання теорії та практики оцінки в бухгалтерському обліку завжди були в центрі наукових досліджень. В останні роки над даною проблематикою працювали такі вчені, як Бєлова І.В., Голов С.Ф., Кірейцев Г.Г., Коренєва І.В., Макаренко І.О., Малюга Н.М., Цал-Цалко Ю.С. та інші.

За трактуванням національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, облікова оцінка – це попередня оцінка, яка використовується підприємством з метою розподілу витрат і доходів між відповідними звітними періодами [141].

Основними видами оцінок при цьому є: первісна вартість, справедлива вартість, ліквідаційна вартість, залишкова вартість, переоцінена вартість, чиста

реалізаційна вартість, теперішня вартість, амортизована собівартість фінансової інвестиції, чиста вартість реалізації, сума очікуваного відшкодування тощо.

Всі ці оцінки, на нашу думку, можна поділити на дві групи:

1) перша включає оцінки, які можуть бути визначені з даних поточного бухгалтерського обліку – первісна вартість, ліквідаційна вартість, залишкова вартість, чиста реалізаційна вартість, теперішня вартість, амортизована собівартість фінансової інвестиції,

2) до другої відносяться оцінки, які потребують спеціальних знань або залучення експертів – справедлива вартість, переоцінена вартість, чиста реалізаційна вартість, чиста вартість реалізації, сума очікуваного відшкодування.

Особливе місце в другій групі, враховуючи частоту застосування відповідно до П(С)БО, займає справедлива вартість. Згідно з П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств» [160], справедлива вартість – це сума, за якою можна продати актив або оплатити зобов'язання за звичайних умов на певну дату.

Однак, крім наведеного визначення, національні стандарти обліку не містять методики розрахунку справедливої вартості, що значно ускладнює, а то й унеможлиблює її застосування на практиці.

В окремих випадках визначення справедливої вартості для цілей бухгалтерського обліку передбачено законодавство про здійснення оціночної діяльності в Україні. Однак, у відповідності до Закону України «Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні» [78], проведення оцінки майна для цілей бухгалтерського обліку є обов'язковим лише у випадку переоцінки основних фондів.

Вимоги Національного стандарту №1 «Загальні засади оцінки майна і майнових прав» (далі – Національний стандарт №1) [142] фактично унеможливають самостійне визначення суб'єктами господарювання справедливої вартості.

Зокрема, відповідно до пункту 22 цього стандарту, залишкова вартість заміщення (відтворення) як база оцінки визначається із застосуванням витратного підходу і використовується для проведення оцінки спеціалізованого майна, у тому числі для ведення бухгалтерського обліку з метою визначення його справедливої вартості згідно з положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку. Якщо умови угод щодо спеціалізованого майна, для укладання яких проводиться оцінка, відповідають вимогам, що висуваються для визначення ринкової вартості, залишкова вартість заміщення (відтворення) може дорівнювати їх ринковій вартості. Із цього можемо зробити висновок про необхідність спеціальних професійних знань для проведення оцінки.

Пункт 33 Національного стандарту №1 встановлює наступні принципи оцінка майна з метою відображення її результатів у бухгалтерському обліку в порядку, встановленому законодавством про бухгалтерський облік:

- справедлива вартість активу дорівнює його ринковій вартості у разі можливості її визначення у порядку, встановленому цим та іншими національними стандартами;

- справедлива вартість активу, який може бути віднесено до спеціалізованого майна, майна спеціального призначення або спеціальної конструкції, дорівнює його залишковій вартості заміщення (відтворення);

- ліквідаційна вартість активу згідно з положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку дорівнює його вартості ліквідації згідно з цим Стандартом;

- надлишкові активи оцінюються з урахуванням принципу їх найбільш ефективного використання із застосуванням такої бази оцінки, як ринкова вартість або вартість ліквідації, з дотриманням відповідних умов, що висуваються до їх визначення.

Однак, наявність зазначених принципів сама по собі вирішує головну проблему облікової оцінки – відсутність уніфікованої методики оцінки справедливої вартості. Вважаємо, що це вносить загальний суб'єктивізм у можливість забезпечення достовірності показників бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

Крім практичної сторони складності застосування справедливої вартості існують певні проблеми методологічного характеру.

Окремі принципи формування фінансової звітності підприємства, передбачені НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [141] містять критерії облікових оцінок. Так принцип «історичної (фактичної) собівартості», передбачає пріоритет оцінки активів, виходячи з витрат на їх виробництво та придбання. Згідно з принципом «обачності», методи оцінки, що застосовуються в бухгалтерському обліку, повинні запобігати заниженню оцінки зобов'язань та витрат і завищенню оцінки активів і доходів підприємства.

Наявність цих двох принципів, на нашу думку, вже свідчить про певну суперечність, оскільки неможливо на практиці неможливо забезпечити обачність оцінки об'єктів обліку, використовуючи виключно історичну (фактичну) собівартість, яка може суттєво відрізнятись від справедливої вартості.

Доречним тут є твердження Кірейцева Г.Г., про те, що справедлива вартість не в змозі бути основою облікової оцінки, як прийому квантифікації економічного відтворення, і тому не може бути основою методології вимірювання фактів господарського життя. Введення в науковий оборот та економічну практику категорії «справедлива вартість» є не більше, як визнання елемента деструктивної ідеологізації економічної науки [91].

Звернувшись до Концептуальної основа фінансової звітності [101], на принципах якої ґрунтуються міжнародні стандарти фінансової звітності, бачимо положення, які не відповідають традиціям вітчизняної школи бухгалтерського обліку, зокрема те, що великою мірою фінансові звіти базуються на оцінках, судженнях та моделях, а не на точних описах. Застосування ж професійного судження у вітчизняному обліку було зведено до мінімуму.

Концептуальна основа встановлює концепції, що лежать в основі таких оцінок, суджень та моделей. Концепції це мета, до якої прагнуть Рада й укладачі фінансових звітів. Як і для більшості цілей, бачення Концептуальною основою ідеальної фінансової звітності навряд чи можна досягти у повному обсязі, принаймні не у короткий термін, оскільки для того, щоб зрозуміти, прийняти та втілити нові способи аналізу операцій та інших подій потрібен час. Проте встановлення цілі, до якої слід прагнути, є надзвичайно важливим для того, щоб фінансова звітність розвивалась і її корисність зростала.

Проведене дослідження нормативного забезпечення оцінки справедливої вартості в Україні дозволило виділити дві основні проблеми – дискусійність доцільності застосування справедливої вартості в бухгалтерському обліку (методологічний рівень) та відсутність раціональної

методики визначення справедливої вартості (практичний рівень).

З введенням в практику обліку справедливої вартості активного розвитку набуває оціночна діяльність, яка все частіше почала проникати у всі майнові відносини суб'єктів господарювання різних форм власності.

Однак, окремим аспектам цього напрямку діяльності не приділяється належної уваги. Одним із таких аспектів виступає оцінка вартості бізнесу, яка тісно пов'язана з оцінкою активів та інтелектуального капіталу підприємства.

Сутність оцінки бізнесу пропонуємо досліджувати через вивчення взаємозв'язків, наведених на рис. 2.1.

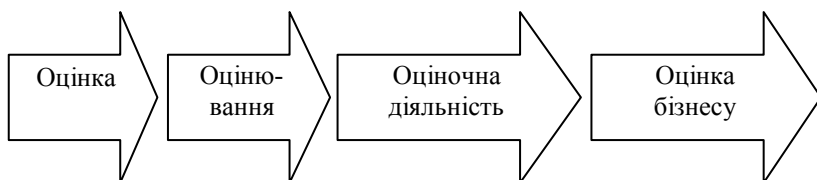


Рис.2.1 – Послідовність дослідження сутності поняття «оцінка бізнесу»

Оцінка, як вид економічної діяльності, стала розвиватися в Україні та Росії лише від початку дев'яностих років. Вперше про можливість використання в Україні різних методів оцінки майна згадується в 1992 році. Незважаючи на те, що оцінка все більше привертає увагу вчених, розкриття економічної сутності даного поняття залишається дискусійним. Це безпосередньо відображається на методах та способах її проведення, що, в свою чергу, прямо пропорційно впливає на кінцевий результат процесу оцінки вартості.

Існує багато визначень поняття «оцінка», однак одним із найновіших є запропоноване Воротиною Л.І.. За її

словами «оцінка – це наука про вартість майна, частина економічного аналізу, що здійснюється на визначених наукових принципах та методологічній базі і є сполученням математичних методів та суб'єктивних міркувань оцінювача, що базуються на його професійному досвіді, ціль якого полягає у виявленні найбільш ефективного з економічної точки зору використання об'єкта через дослідження попиту та пропозиції на відповідному ринку, а також у розробці економічної моделі оцінки об'єкта, яка прогнозувала б найбільш вірогідну ціну його продажу» [27, с.8].

Однак, таке визначення не є однозначним. Такі вчені, як П.В. Крущ та С.В. Поліщук висловили свою точку зору стосовно даного поняття. Вони вважають, що «під оцінкою слід розуміти упорядкований цілеспрямований процес визначення у грошовому виразі вартості об'єкта з урахуванням потенційного і реального часу в умовах конкурентного середовища» [111, с.35].

На думку І.І. Бродської, поняття «оцінка» слід розглядати зі сторони бухгалтерського обліку та оціночної діяльності (рис.2.2.)

Слід зауважити, що оцінка в обліку являється елементом методу, тобто його важливим методологічним інструментом. Це свідчить про те, що оцінка в обліку не є ціллю (чи головною метою облікових процедур), а відтак не є кінцевим результатом, і її можна розглядати як відповідний інструмент.

Що стосується оцінки з боку оціночної діяльності, то тут навпаки – оцінка виступає не інструментом, а ціллю діяльності. Процес оцінки передбачає наявність оцінюваного об'єкту і оцінюючого суб'єкта. Суб'єктом оцінки виступають професійні оцінювачі, що володіють спеціальними знаннями і практичними навичками.

Об'єктом оцінки може бути будь-який об'єкт власності в сукупності з правами, якими наділений його власник. Це може бути бізнес, компанія, підприємство, фірма, банк, структурні підрозділи, окремі види активів, як матеріальних, так і нематеріальних.



Рис.2.2 – Суть оцінки з позиції обліку та оціночної діяльності

Джерело: [17, с.6].

В наукових джерелах досить часто ототожнюють такі поняття як «оцінка» та «оцінювання». Однак, на нашу думку, це не зовсім правильно, адже дані поняття не є ідентичними. На відміну від «оцінки» поняття «оцінювання» розглядає досить мало науковців. На думку проф. В.В. Сопко, «оцінювання – це спосіб вартісного

визначення господарських фактів, явищ і процесів. З допомогою оцінювання натуральні (речові та трудові) характеристики перетворюють на вартісні» [194, с. 67]. Враховуючи це - оцінювання слід розуміти, як процес, тоді коли оцінка виступає його кінцевим результатом.

Відповідно до Закону України «Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні» від 12.07 2001 р. №2658-III, під оціночною діяльністю слід розуміти «діяльність оцінювачів та суб'єктів оціночної діяльності, визнаних такими відповідно до положень цього Закону, яка полягає в організаційному, методичному та практичному забезпеченні проведення оцінки майна, розгляді та підготовці висновків щодо вартості майна [77, с.1].

А.Л. Головач даному поняттю дав дещо інше визначення. Він вважає, що: «оціночна діяльність являє собою діяльність направлену на встановлення ринкової або іншої вартості об'єкту оцінки як найбільш ймовірної ціни, за якою об'єкт оцінки може бути відчужений на відкритому ринку в умовах конкуренції» [33, с.13].

Одним із видів оціночної діяльності є оцінка бізнесу. В умовах ринку неможливо ефективно керувати будь-якою компанією без реальної оцінки бізнесу. Оцінка вартості підприємства виступає універсальним показником ефективності будь-яких управлінських стратегій. При покупці і продажу майна, при оцінці інтелектуальної власності, при переоцінці основних фондів, при здійсненні амортизаційної політики і при більшості інших операцій реальна оцінка об'єктивно необхідна.

Ще зовсім недавно поняття оцінки бізнесу в Україні ототожнювалось з оцінкою окремого підприємства з акцентом на майновому характері. Тобто вартість бізнесу розумілася, як вартість всіх активів оцінюваного

підприємства. Таке бачення питання досить ефективно використовувалося в процесі приватизації державних підприємств, де головною метою було не оцінка майбутніх можливостей такого підприємства, виражене в поточній вартості, а вартість майна, тобто активів, яке перебувало в його розпорядженні.

В умовах, коли процеси приватизації майже завершені, коли активно встановлюється вторинний ринок, оцінка бізнесу трансформується в необхідність розуміння його не як оцінки юридичної особи, а оцінки прав власності, матеріальних та нематеріальних активів, якими це підприємство володіє. В табл. 2.1 наведено результати дослідження стосовно розкриття сутності та значення оцінки бізнесу різними вченими та науковцями.

Таблиця 2.1

Аналіз наукових джерел сутності та значення оцінки бізнесу

№ з/п	Напрями дослідження	Науковці	Рік
1	2	3	4
1	Оцінка підприємства	Яремко І.Й. [236, с.32-35]	2005
		Романовська Ю.А. [182, с.110-117]	2008
		Калініна О.М., Божко Е.А. [86, с.43-49]	2010
		Бродська І.І. [17, с.469]	2010
		Нусінова О.В. [148, с. 134-140]	2011
		Камінська Т.Г. [89]	2011
2	Оцінка бізнесу	Холява І.П. [208, с. 315-319]	2009
		Шкроміда В.В. [228]	2011
		Цуркан Н.Г. [212, с.190-199]	2012
		Тарасова О.В. [204, с.367-373]	2012
3	Розмежування понять «оцінка підприємства» та «оцінка бізнесу»	Круш П.В., Поліщук С.В. [111, с.134-150]	2010
		Бараннік А.А. [5, с. 175-176]	2012
		Головач А.Л. [34, с. 22- 27.]	2011

З вище зазначеного випливає, що оцінку бізнесу в сучасних умовах слід розглядати в двох аспектах:

- оцінка підприємства (оцінка цілісно-майнового комплексу);
- оцінка діяльності (бізнесу).

Порівняльну характеристику понять «оцінка підприємства» «та оцінка бізнесу» наведено в табл. 2.2.

Таблиця 2.2

Порівняльна характеристика понять «оцінка підприємства» «та оцінка бізнесу»

№ з/п	Поняття	Визначення	Відмінності
1	2	3	
1	Оцінка підприємства	Вартість всіх активів та зобов'язань, що належать підприємству	Увага зосереджена на вартості матеріальної сторони підприємства
2	Оцінка бізнесу	Оцінка конкретної діяльності, яка організована в рамках певної організаційно-правової форми. Головний критерій при цьому – доходність бізнесу, а отже і вибір адекватного методологічного підходу до його оцінки	Врахування таких чинників, як патенти, товарні знаки, підприємницький хист, інтуїтивне бачення ринку, здатність передбачати його розвиток, кваліфікація персоналу.

За словами С.В. Поліщука, бізнес слід розглядати, як підприємство що перебуває в дії, і його вартість перевищує вартість майнового комплексу на величину так званих невідчутних активів, що є невід'ємними від кадрового потенціалу підприємства (досвід трудового колективу,

налагоджені зв'язки та взаємовідносини з клієнтами, зв'язки в державних органах та інші незареєстровані активи) [111, с.78].

Варто зауважити, що оцінити вартість бізнесу набагато складніше, ніж нерухомість, майно або обладнання, тому що істотну частину вартості бізнесу складають нематеріальні активи та інші складові інтелектуального капіталу. Саме нематеріальні активи та інтелектуальний капітал (патенти, товарні знаки, підприємницький хист, інтуїтивне бачення ринку, здатність передбачати його розвиток, кваліфікація персоналу) є тим критерієм розмежування даних двох понять. Без врахування вище наведених складових, неможливо справедливо оцінити вартість бізнесу.

На підставі аналізу наукових праць, нами запропоновано виділити три основні підходи до визначення оцінки бізнесу. Дані підходи та їх характеристики наведено в табл. 2.3.

Таблиця 2.3
Характеристика основних підходів до визначення оцінки бізнесу

№ з/п	Назва підходу	Характеристика
1	2	3
1	Оцінка бізнесу, як ототожнення з величиною можливих доходів	Базується на визначенні можливих (потенційних) доходів підприємства
2	Відповідно до вартості активів підприємства	Оцінка бізнесу з акцентом на майнових характер
3	Оцінка діяльності підприємства	Безпосередня оцінка результатів діяльності (ефективність, рентабельність)

Відповідно до даних підходів в табл. 2.4 нами згруповано та представлено основні трактування поняття «оцінка бізнесу» різних вчених.

Таблиця 2.4

**Трактування поняття «оцінка бізнесу» сучасними
науковцями відповідно до обраного підходу**

№ з/п	Підходи до трактування поняття	Визначення поняття	Автор
1	2	3	4
1	Оцінка бізнесу як ототожнення з величиною можливих доходів	Оцінка бізнесу - це цілеспрямований процес визначення в грошовому вираженні вартості даного об'єкта з урахуванням отримання можливих доходів у конкретному ринковому середовищі.	Шкроміда В.В. [228]
2	Відповідно до вартості активів підприємства	Оцінка бізнесу представляє собою аналіз минулого, теперішнього і майбутнього підприємства, що проводиться з метою визначення його вартості.	Бродська І.І. [17]
		Оцінка бізнесу - оцінка окремого підприємства з акцентом на майновому характері.	Круш П.В., Поліщук С.В. [111]
3	Оцінка бізнесу як оцінка діяльності підприємства	Оцінка бізнесу - оцінка конкретної діяльності, яка організована в рамках певної організаційно-правової форми	Холява І.П. [208].

З табл. 2.4 видно, що економічний зміст поняття «оцінка бізнесу» залежить від обраного підходу до трактування. На нашу думку, під оцінкою вартості бізнесу

слід розуміти поетапний процес визначення вартості конкретної діяльності в рамках певної організаційно-правової форми з врахуванням матеріальних та нематеріальних активів, а також інших складових інтелектуального капіталу.

Сарапіна О.А. стверджує, що одне й те ж підприємство на певну дату може мати різну оціночну вартість, все залежить від поставлених цілей, мети та обраного методу оцінки. Оціночна вартість бізнесу залежить і від суб'єктів оцінки [185]. Причиною цьому є те, що різні суб'єкти оцінки бізнесу проводять її з різною метою. Однак, в ході досліджень було виявлено ряд розбіжностей в поглядах різних вчених стосовно даного питання. Взяти б до прикладу В.В. Шкромиду та Н.П.Патрікі, які по різному класифікують цілі оцінки бізнесу відповідно до суб'єктів оцінки (Додаток А).

Такі суб'єкти оцінки бізнесу, як кредитні установи, страхові компанії, фондові біржі не доречно об'єднувати в один – фінансову установу, так як зробив це В.В. Шкромид. Це можна пояснити тим, що кожен із зазначених суб'єктів здійснює оцінку бізнесу з різною метою, а отже і цілі в них різні.

В своїй статті А.Л. Головач «Методичні засади оцінки вартості бізнесу» детально описав значення здійснення оцінки бізнесу в конкретних ситуаціях (табл. 2.5.)

На основі табл. 2.5 можна зробити висновок, що головною метою проведення оцінки бізнесу є прийняття правильних рішень. З приводу цього узагальнили управлінські рішення, на результати яких може вплинути оцінка бізнесу (рис.2.3)

Таблиця 2.5
**Значення оцінки вартості бізнесу в конкретних
ситуаціях**

№ з/п	Ситуація	Значення оцінки бізнесу
1	2	3
1	Купівля бізнесу	Незалежна та об'єктивна оцінка вартості бізнесу дозволяє реально оцінити скільки коштує бізнес для того аби особа, яка має за мету придбати бізнес, вигідно вкласти в нього свої кошти.
2	Продаж бізнесу	Дозволяє правильно, а головне об'єктивно оцінити реальну вартість бізнесу.
3	Злиття компанії чи виходу одного з акціонерів	Оцінка бізнесу необхідна для отримання необхідної аргументованої інформації, яка б дозволила зацікавленим сторонам дійти до спільного висновку.
4	Отримання кредиту	оцінка вартості бізнесу є основою для прийняття рішення кредитними установами щодо надання компанії кредиту.
5	Розробка плану розвитку підприємства.	В процесі стратегічного планування важливо оцінити майбутні доходи фірми, ступінь її стійкості і цінність іміджу.
6	Залучення інвесторів	Оцінка бізнесу для зовнішніх інвесторів: в таких випадках завданням оцінки бізнесу є зацікавлення та залучення сторонніх інвесторів.
7	Прийняття обґрунтованих управлінських рішень	Інфляція спотворює фінансову звітність підприємства, тому періодична переоцінка майна незалежними оцінювачами дозволяє підвищити реалістичність фінансової звітності, що є базою для прийняття фінансових рішень.

Складено за даними [34, с. 23-24]

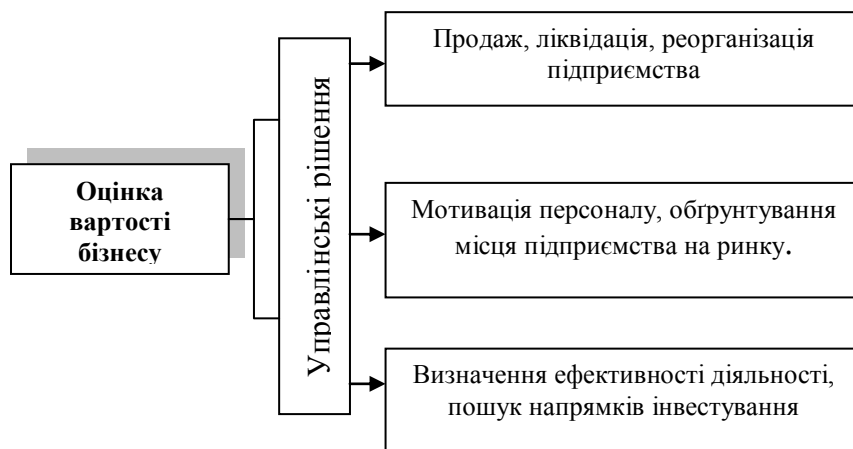


Рис.2.3 – Класифікація управлінських рішень щодо впливу оцінки вартості бізнесу на них

Таким чином оцінку активів в складі оцінки бізнесу слід вважати підґрунтям для прийняття управлінських рішень. І саме від затребуваності і користувачів останньої має обиратись база оцінки та інструментарій її обчислення, в тому числі і справедлива вартість.

2.2. Практична складова оцінки та облік інвестиційної нерухомості в Україні

Побудова фінансового обліку в Україні шляхом поступового впровадження міжнародних стандартів фінансової звітності вимагає якісної підготовчої роботи щодо формування теоретичної, організаційної та методичної бази таких реформ. При цьому на практиці

бухгалтери часто стикаються із проблемами щодо розуміння нових облікових понять, принципів та механізмів, закладених в міжнародних стандартах фінансової звітності або національних положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку (далі – П(С)БО), складених на їх основі.

Так, із набуттям чинності з 01.01.2008 року П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість» [163] відбулися суттєві зміни в обліку нерухомості, що призначена для здавання в оренду та введено нове поняття – інвестиційна нерухомість.

П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість» [163] визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про інвестиційну нерухомість та її розкриття у фінансовій звітності.

Відповідно до п.4 цього положення, інвестиційна нерухомість – це власні або орендовані на умовах фінансової оренди земельні ділянки, будівлі, споруди, які розташовуються на землі, утримувані з метою отримання орендних платежів та/або збільшення власного капіталу, а не для виробництва та постачання товарів, надання послуг, адміністративної мети або продажу в процесі звичайної діяльності [163].

Відповідно до п.16 П(С)БО 32 [163] підприємство на дату балансу відображає у фінансовій звітності інвестиційну нерухомість за справедливою вартістю, якщо її можна достовірно визначити, або за первісною вартістю, зменшеною на суму нарахованої амортизації з урахуванням втрат від зменшення корисності та вигод від її відновлення, що визнаються відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 28 «Зменшення корисності активів» (далі – П(С)БО 28) [162].

В пунктах 19-21 П(С)БО 32 [163] містяться загальні вимоги щодо визначення справедливої вартості інвестиційної нерухомості. Так, оцінка інвестиційної нерухомості за справедливою вартістю ґрунтується на цінах активного ринку в тій самій місцевості в подібному стані за подібних умов договорів оренди або інших контрактів на дату балансу та не враховує майбутніх витрат на поліпшення нерухомості і відповідні майбутні вигоди у зв'язку з майбутніми витратами на поліпшення об'єктів інвестиційної нерухомості.

За відсутності активного ринку визначення справедливої вартості інвестиційної нерухомості здійснюється за:

- останньою ринковою ціною операції з такими активами (за умови відсутності суттєвих змін у технологічному, ринковому, економічному або правовому середовищі, у якому діє підприємство):

- поточними ринковими цінами на нерухомість, що може перебувати в різних стані, місцевості, орендних та інших контрактних умовах, скоригованими з урахуванням індивідуальних характеристик, особливостей тощо інвестиційної нерухомості, для якої визначається справедлива вартість;

- додатковими показниками, які характеризують рівень цін на інвестиційну нерухомість.

Незважаючи на достатньо широкий перелік наведених способів визначення справедливої вартості, всі вони мають певні недоліки:

- необхідність існування активного ринку в тій самій місцевості і за тих самих умов;

- складність отримання достовірної інформації з активного ринку;

- остання ринкова ціна не може характеризувати рівень цін на звітну дату;
- неможливість чіткої ідентифікації суттєвих змін;
- відсутність механізмів коригування відомих ринкових цін на нерухомість з урахуванням індивідуальних особливостей об'єкта інвестиційної нерухомості та ін.

Пункт 21 П(С)БО 32 [163] передбачає, що у разі відсутності інформації про ринкові ціни на інвестиційну нерухомість її справедлива вартість визначається за теперішньою вартістю майбутніх чистих грошових надходжень від активу, обчисленою відповідно до пунктів 11-14 П(С)БО 28 [162]. Однак визначення майбутніх чистих грошових надходжень та їх теперішньої вартості є складним процесом, результати якого можуть бути викривлені під дією об'єктивних та суб'єктивних факторів.

За таких умов найбільш достовірно визначити справедливу вартість інвестиційної нерухомості можна провівши оцінку майна із залученням професійного оцінювача. Практичною перепорою такого кроку є висока вартість проведення такої оцінки.

Окремі вчені вказують на відсутність розкриття в П(С)БО 32 питань визначення первісної вартості інвестиційної нерухомості при її внесенні до статутного капіталу при безоплатному отриманні, при отриманні в обмін на подібний та неподібний об'єкт та отриманої в частковий обмін, що призводить до відсутності єдиного підходу для їх відображення в бухгалтерському обліку [201, с.276].

Іншою проблемою є розробка підприємством критеріїв розмежування та визнання інвестиційної нерухомості за наявності ознак, за яких об'єкт основних засобів може бути віднесеним і до операційної

нерухомості, і до інвестиційної. За таких умов Міронова О.І. підкреслює можливість застосування професійного судження [132, с.153]. При цьому обов'язковим для визнання нерухомості інвестиційною є генерування грошових потоків такою нерухомістю достатньо окремо та незалежно від грошових потоків звичайної господарської діяльності суб'єкта господарювання.

Аналогічної точки зору щодо необхідності застосування професійного судження при ідентифікації інвестиційної нерухомості дотримується Супрунова І.В. [201, с.274]. Автор пропонує межу «переважного» використання визначати підприємством самостійно, розробляючи критерії щодо розмежування операційної та інвестиційної нерухомості. виходячи із специфіки діяльності підприємства та розкривати зазначені положення в обліковій політиці.

Альтернативність методів оцінки інвестиційної нерухомості, необхідність застосування професійного судження при її визнанні зумовлюють розкриття в обліковій політиці підприємства наступних питань:

- критерії віднесення нерухомості до інвестиційної, якщо об'єкт одночасно використовується для виробництва, постачання товарів, надання послуг або в адміністративних цілях, а також з метою отримання орендних платежів внаслідок операційної оренди або збільшення власного капіталу;

- методи оцінки інвестиційної нерухомості на дату балансу;

- методи та суттєві припущення, що застосовуються при визначенні справедливої вартості інвестиційної нерухомості;

- методи амортизації та діапазон строків корисності використання за умови оцінки інвестиційної нерухомості

за первісною вартістю, зменшеною на суму нарахованої амортизації, з урахуванням витрат від зменшення корисності та вигод від її відновлення [24, с.94].

Порядок визнання та оцінки інвестиційної нерухомості опосередковано впливає на оподаткування даного виду активів. Враховуючи відсутність в Податковому кодексі України (далі – ПКУ) [156] поняття «інвестиційна нерухомість», частина платників податків дотримується фіскальної точки зору та не амортизує об'єкти інвестиційної нерухомості у випадку методу обліку таких активів за справедливою вартістю.

Однак, на нашу думку, використання інвестиційної нерухомості для здавання в оренду та збільшення власного капіталу підприємства повністю відповідає господарській діяльності підприємства, спрямоване на отримання доходу та обумовлює визнання відповідних витрат через нарахування амортизації.

Згідно з п.145.1 ПКУ будівлі відносяться до 3-ї групи основних засобів в податковому обліку. Пункт 144.3 ПКУ, що містить перелік витрат, які не підлягають амортизації в податковому обліку не включає витрати на придбання, спорудження об'єктів інвестиційної нерухомості.

У п. 144.1 ПКУ перелічені витрати, які підлягають амортизації – витрати на придбання, самостійне виготовлення, поліпшення об'єктів основних засобів, які використовуються підприємством у господарській діяльності з метою отримання доходу. Причому в цьому переліку не зроблено виняток для витрат з інвестиційної нерухомості, тобто з тих об'єктів основних засобів, балансова вартість яких в бухгалтерському обліку визначається за П(С)БО 32 [163].

Відсутність чітких правил у ПКУ щодо оподаткування інвестиційної нерухомості дозволяє у

випадку виникнення спірних ситуацій з податковими органами посилається на норми п.56.21 ПКУ згідно якого «у разі коли норма цього Кодексу чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі цього Кодексу, або коли норми різних законів чи різних нормативно-правових актів, або коли норми одного і того ж нормативно-правового акта суперечать між собою та припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів, внаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу, рішення приймається на користь платника податків» [156].

2.3. Оцінка інтелектуальних активів підприємства для цілей обліку

Ще на початку ХХ століття академік В.І. Вернадський зазначав, що майбутній людський прогрес буде проходити в сфері знань і розуму, яку він називав ноосферою. Якщо методи якісної оцінки результатів застосування знань знайшли широке використання у світовій науці, то методика вартісної оцінки досить суперечлива і перебуває в процесі формування.

Інтелектуальний капітал підприємства суттєво впливає на вартість підприємства та поступово стає одним із найважливіших критеріїв оцінки ефективності роботи суб'єкта господарювання. У зв'язку з цим, головного значення набувають ідентифікація та оцінка вартості інтелектуального капіталу для прийняття стратегічних та оперативних управлінських рішень, забезпечення відображення цього об'єкта в обліку.

Дослідження, котрі пов'язані з формуванням та оцінкою інтелектуального капіталу, проводили Г. Андрощук, В. Архипов, Е. Бруккінг, А. Бутнік-Сіверський, С. Вовканич, Г. Десмонд, В. Есіпов, Р. Келлі, А. Козирєв, В. Ларцев, В. Макаров, О. Мендрул, В. Петренко, А. Святоцький, А. Чухно та ін. Проте результати цих досліджень виявили ще більше питань щодо можливості практичного застосування концепцій оцінки інтелектуальних активів та капіталу в обліку.

З кінця XX століття в найбільших корпораціях світу виникла необхідність пояснення причини відхилення балансової вартості підприємства від ринкової з метою їх аналізу і можливого прогнозування. Ця різниця увійшла в економічну термінологію під назвою «гудвіл», однак його структура і джерела формування продовжували досліджуватись. Результатом вивчення причин стрімкого росту вартості підприємства зважаючи на незмінність матеріальних ресурсів став термін «інтелектуальний капітал». Слід відзначити, що він в основному відносився до сфери управління підприємством і використовувався менеджерами для розробки стратегій підприємства, порівняння різних проектів. З поширенням операцій купівлі-продажу інтелектуальних продуктів закономірно виникла необхідність вартісного відображення об'єктів, які призводять до зростання ціни підприємства, щоб визначити можливість їх реалізації, забезпечити контроль. Неодноразово наголошується на неспроможності бухгалтерської науки обліковувати ці «нові активи». І основна причина – використання принципу «обачності».

За кордоном на кожному підприємстві використовується власна методика оцінки інтелектуального капіталу і автор не наводить пояснень щодо причин, які обумовлюють подібну тенденцію. В

Україні ж подібна статистика не ведеться. Практика розкривати у звітності свій інтелектуальний потенціал не популярна серед вітчизняних підприємств.

Методи виміру інтелектуального капіталу потрібні не тільки для поглибленого вивчення суті всіх видів матеріальних активів, але й для побудови логічної теорії, яка б чітко пояснювала, які активи потрібно враховувати для визначення ринкової вартості підприємства.

Дослідження більше двадцяти запропонованих вченими методичних підходів до оцінки інтелектуального капіталу дає можливість класифікувати їх наступним чином:

1. Методи прямого вимірювання інтелектуального капіталу, які ґрунтуються на ідентифікації в грошових або натуральних вимірювачах окремих компонентів інтелектуального капіталу (метод цитування патентів, "Дослідник вартості" тощо).

2. Методи ринкової капіталізації, в основі яких лежить обчислення різниці між ринковою капіталізацією компанії і власним капіталом її акціонерів. Отримана величина розглядається як вартість її інтелектуального капіталу або нематеріальних активів. До цієї групи належить, наприклад, метод капіталізації.

3. Методичні підходи, які дозволяють простежити залежність впливу окремих факторів на кінцевий результат використання інтелектуальних ресурсів (факторні підходи). Прикладом можуть бути: модель Б.Лева "Value Chain Blueprint", методика консалтингової фірми Ernst & Young "Measures that Matter".

4. Методи визначення ефекту від використання компонентів, що формують інтелектуальний капітал, наприклад: методика Хаусела-Канівського для оцінки

вартості організаційного капіталу компанії, метод виміру споживчого капіталу та ін.

5. Матричні методи, засновані на побудові матриці фінансових або нефінансових показників, зокрема: "Skandia Navigator", метод вартісного ланцюжка.

6. Інтегральні методи, які базуються на комплексному поєднанні декількох вимірювачів, груп показників в єдину систему (збалансована система показників (Balanced Scorecard (BSC)), метод IVM та інші) [110].

Розглянуті вище підходи до оцінки вартості інтелектуального капіталу можуть слугувати для впровадження прогресивних методів управління вартістю у практиці вітчизняних підприємств. Однак частина з наведених підходів (наприклад, група 2 і 3) не може бути застосована в обліковій практиці, так як не дає відповіді на основне питання: яке джерело формування інтелектуального капіталу дає найбільший ефект.

В сучасних наукових дослідженнях інтелектуальний капітал ділиться на три частини: ринковий, людський та структурний. Це узагальнена класифікація, аналіз звітності зарубіжних компаній, які досліджують свій інтелектуальний капітал, показує, що його структура для кожного підприємства унікальна і відображає специфіку діяльності. Відповідно показники можуть розраховуватися по-різному кожного року на одному і тому ж підприємстві, так як склад об'єктів змінюється.

Основним складностями в оцінці інтелектуального капіталу є:

- різна структура капіталу для кожного підприємства, що вказує на те, що його оцінка повинна проводитись на підстав узагальненого показника, або суми узагальнених найважливіших складових. Стандартизація

дрібніших показників по кожному елементу недоречна, так як не буде враховуватись специфіка діяльності підприємства і процес оцінки буде надто трудомістким;

- неприйнятність залишкового способу оцінки, тобто як різниці ринкової та балансової вартостей підприємства, яка використовується для обчислення гудвілу. При цьому способі вартість інтелектуального капіталу зазнає впливу величини зростання вартості матеріальних активів і кредиторської заборгованості, що не відповідає його економічній сутності;

- невизначеність складових людського капіталу, відсутність єдиного підходу до його структури: кваліфікація працівників і їх знання чи результати роботи, хоча, на нашу думку, перевага оцінки результатів є незаперечна та ін.

Оцінку інтелектуального капіталу слід розглядати в трьох аспектах в залежності від мети операцій, при чому кожна наступна оцінка є більш достовірною, якщо були проведені попередні (табл. 2.6).

Таблиця 2.6

Основна мета оцінки інтелектуального капіталу

№ з/п	Мета оцінки	Характеристика	Основні методи
1	2	3	4
1	в цілях управління	оцінка та ідентифікація кожної, навіть найменшої складової інтелектуального капіталу, можливість застосування кількісних та інтегральних показників, методів оцінки 3-го покоління (цілісний вартісний підхід HVA та ін)	кількісні методи менеджменту - «бенчмаркінг», «цінність бізнесу», «банк знань», «метод компетентності» та ін., узагальнюючі показники – індекс Тобіна, схема братів Рус, система Д.Скайма та ін

Продовження табл.2.6

1	2	3	4
2	в цілях оцінки бізнесу	оцінка основних причин відхилення ринкової вартості від балансової, застосування тільки вартісних методів з врахуванням майбутніх доходів від використання інтелектуальних продуктів і знань	визначається своєрідний «гудвіл», але не як різниця між ринковою і балансовою вартістю, а без врахування впливу зростання кредиторської заборгованості і матеріальних активів і з врахуванням внутрішньогенерованих нематеріальних активів. Е.Брукінг визначав, що вартість підприємства складається з матеріальних активів та інтелектуального капіталу [1]
3	в цілях обліку	вартісна оцінка компонентів інтелектуального капіталу на підставі узагальнюючих показників, основною частиною яких є об'єкти інтелектуальної власності та неоцінені на сьогоднішній день людські знання	сума вартостей об'єктів інтелектуальної власності, витрати на наукові розробки та інші складові, які підлягають об'єктивній оцінці з врахуванням принципу обачності

В обліку оцінку слід проводити в іншому ракурсі, ніж в цілях управління, як зазначав Т.Стюарт «розум стає майном, коли під впливом його діяльності створюється щось корисне, яке має визначену форму» [256]. Якщо для цілей управління важливо визначати як джерело зростання вартості так і ефект від кожної складової інтелектуального капіталу, то, на нашу думку, в обліку доцільно

відображати підтверджені позитивні результати. Прикладом є структурний капітал, який повністю оцінений через використання інституту інтелектуальної власності. Тільки ті розробки, які підтвердили свою корисність знайшли своє місце в активі балансу. Аналогічним шляхом мають бути оцінені людський та ринковий капітал. Приклади оціни людського капіталу наявні в спорті, частина ринкового капіталу також реалізується через інтелектуальну власність.

Як показують дослідження Коваленко Д.А. [97], в бухгалтерському обліку існують значні проблеми, пов'язані з оцінюванням і вимірюванням вартості знання в підприємстві. Перші стандарти, пов'язані з нематеріальними і правовими активами розроблено в 1998 р. в Лондоні (international Accounting Standards, IAS).

Оцінку інтелектуального капіталу почали використовувати, головним чином, підприємства, які працюють у сфері високих технологій, а також у сфері фінансових і бізнесових послуг. Окремі підприємства, не чекаючи на розроблення офіційних документів, почали самостійно представляти в річних звітах інформацію про нематеріальні активи, використовуючи наявні можливості методології обліку: гудвіл і його складові, позабалансовий облік і т.д. Старик Р.Я. відмічає, що ці показники базувались на нових, позафінансових моделях визначення вартості підприємства, таких як карта результатів, інтелектуальний капітал чи моніторинг невимірних активів [195].

Методи оцінки інтелектуального капіталу нами проаналізовано на можливість використання в цілях облікової оцінки, застосування яких відповідає основним принципам обліку та фінансової звітності – обачності, відповідності доходів і витрат. Характеристика основних

методів оцінки інтелектуального капіталу та аналіз можливості їх застосування в цілях обліку наведено в Додатку Б. Слід зразу зауважити, що частиною методів передбачено у якості результуючого показника відносні величини, які не використовуються в обліку.

Більшість наведених методів оцінки інтелектуального капіталу не відповідають завданням дослідження, оскільки, по-перше відсутній чіткий розподіл за показниками структури інтелектуального капіталу; по-друге – обчислення ґрунтуються на приблизних оцінках ринкової вартості, або взагалі на якісних, а не вартісних показниках.

В цілях обліку і фінансової звітності доцільно використовувати наступні методи: «Дослідник вартості», модель Б. Лева «Value Chain Blueprint», методика консалтингової фірми Ernst and Young «Measures that Matter», невидимий баланс Konrad Group, вартість нематеріальних активів компанії, інтелектуальний потенціал підприємства (ІПП).

Фактори, що впливають на показники вимірювання складових інтелектуального капіталу наведено в табл. 2.7.

Ступнікер Г.Л. переконаний, що врахування особливостей формування інтелектуального капіталу та ефективне управління інтелектуальними ресурсами сприятиме зростанню інвестиційної привабливості вітчизняних промислових підприємств, діяльність яких є інноваційною та стратегічно спрямованою, наданню реальної оцінки їх активів, залученню іноземних інвестицій та розвитку виробництва конкурентоспроможної продукції в Україні [198].

Таблиця 2.7
**Система факторів впливу на складові інтелектуального
капіталу та показників їх вимірювання**

Складова ІК	Фактори	Показники
Людський капітал	Освіта і кваліфікація	- кількість працівників із вищою освітою; - витрати на підвищення кваліфікації; - частка заробітної плати у витратах
	Якість праці	- кількість управлінського персоналу; - продуктивність праці; - інтелектуальність праці
	Досвід та людяність	- стаж роботи на підприємстві; - плинність кадрів; - коефіцієнт оновлення персоналу
Технологічний капітал	Науково-технічні	- кількість патентів, ліцензій; - наявність ноу-хау; обсяг витрат на НДДКР
	Інноваційні	- вартість інноваційних проєктів; - життєвий цикл інновацій; - частка нової продукції
	Інформаційні	- вартість програмних продуктів; - вартість комп'ютерної техніки; - коефіцієнт інвестицій у НМА
Ринковий капітал	Зовнішні	- питома вага постійних клієнтів; - вартість ділових зв'язків; - вартість ділової репутації
	Результуючі	- співвідношення номінальної і ринкової вартості акцій; - величина гудвілу
	Внутрішні	- доля ринку; - вартість витрат на маркетингові дослідження; - рівень збуту продукції

Складено за [198]

Таким чином, актуальним є визначення критеріїв, яким відповідатиме універсальний методичний інструментарій оцінки інтелектуального капіталу підприємства:

1. Підходи до оцінки інтелектуального капіталу підприємства повинні бути не лише строго формальними, але й адаптованими до реального застосування на практиці.

2. Достовірна вартість інтелектуального капіталу підприємства може бути отримана лише за умов комплексної оцінки всіх трьох його складових: людського капіталу, структурного та ринкового.

3. Метод оцінки має передбачати наступну послідовність: 1) ідентифікація всіх складових інтелектуального капіталу, які приносять корисність підприємству; 2) якісна оцінка; 3) попередня вартісна оцінка, складання звіту про інтелектуальний капітал; 4) вартісна оцінка в обліку. Останній етап для деяких об'єктів може не відбутись, однак попередні три забезпечать користувачів необхідною інформацією про інноваційну діяльність підприємства..

4. Врахування показників, здатних виявити існування синергії, тобто взаємодію між показниками, яка зумовлює збільшення позитивного результату, що вимірюється.

5. Початкову оцінку доцільно проводити в межах витратного підходу (мінімальна межа), а потім дохідного (максимальна межа), врахувавши таким чином потенційну корисність від об'єкта .

Побудова універсального методичного інструментарію на основі запропонованих критеріїв сприятиме становленню інтелектуальної капіталу як показника інноваційної діяльності підприємства. А це є

запорукою формування конкурентоспроможної економіки країни.

З наявних підходів до оцінки капіталу слід визначити найбільш прийнятний для цілей обліку. Ми вважаємо, що інтелектуальний капітал стане об'єктом обліку тільки тоді, коли існуватиме достатньо проста і водночас точна методика його оцінки, яку зможе застосувати бухгалтер з достатнім рівнем знань. Крім того, розробники методики облікової оцінки повинні врахувати, що однією з вимог до обліку є економічність - це означає, що він має бути максимально дешевим при необхідній повноті й вчасності.



РОЗДІЛ 3

ВПЛИВ ГЛОБАЛІЗАЦІЙНИХ ПРОЦЕСІВ НА ФОРМУВАННЯ В ЗВІТНОСТІ ІНФОРМАЦІЇ ПРО АКТИВИ ПІДПРИЄМСТВ

3.1. Вимоги до фінансової звітності в умовах глобалізаційних викликів

Прийнятий Україною курс на інтеграцію в Європейське співтовариство вимагає суттєвих змін в економіці, реформування її у відповідності до ринкових принципів з врахуванням міжнародного досвіду. В останні роки процеси європейської інтеграції посилили економічне співробітництво між державами, глобалізацію ринків товарів, послуг та капіталів, що суттєво підвищило вимоги до якості фінансової звітності підприємств як основи для прийняття інвестиційних рішень. Стала очевидною потреба всіх учасників ринку в прозорій та відкритій інформації про фінансовий стан і результати діяльності кожного гравця на ринку.

При цьому важливим питанням є вивчення і конкретизація переліку вимог, які ставляться до фінансової звітності як в міжнародній, так і у вітчизняній практиці ведення бухгалтерського обліку. Результати цього дослідження можуть стати вихідною базою для розробки науково обґрунтованих заходів, покликаних забезпечити високу якість фінансових звітів українських підприємств, їх відповідність як національним положенням (стандартам)

бухгалтерського обліку, так і міжнародним стандартам фінансової звітності (далі – МСФЗ).

В останні роки дослідженням та вирішенням проблем, які стосуються фінансової звітності, в тому числі конкретизації принципів складання, вимог до її якості, способів забезпечення реальності, достовірності та зрозумілості займалися такі вчені як: Голов С.Ф., Чижевська Л.В., Маляревський Ю.Д., Камораджанова Н.А., Карташова В.І., Хомин П.Я. та інші.

Міжнародне економічне співробітництво потребує уніфікації фінансової звітності, визначення її складу, критеріїв та принципів формування у відповідності до міжнародних стандартів. Проблема невідповідності моделей бухгалтерського обліку і звітності носить глобальний характер. Саме тому виникає необхідність їх гармонізації та стандартизації.

На відміну від практики, закріпленої в нашій державі, в розвинених країнах існують різноманітні спеціалізовані організації, як державні, так і суспільні (асоціації, центри, комітети), які систематично проводять дослідження серед керівників та спеціалістів фірм, інших користувачів фінансової бухгалтерської звітності з метою вивчення вимог до системи звітних показників, що дозволяє децентралізовано приймати економічні рішення в умовах ринкової економіки. Результати таких досліджень законодавчо закріплюються в нормативних документах (стандартах).

Питання розробки загальноприйнятих стандартів фінансової звітності обговорювалися на початку шістдесятих років минулого століття в Організації Об'єднаних Націй. З 1973 року в Лондоні працює Комітет з міжнародних стандартів фінансової звітності (КМСФЗ).

Принципи підготовки і складання фінансової звітності сформульовані у вигляді окремого документа, який не являється стандартом, не замінює стандарти, не містить вимог і рекомендацій обов'язкових для застосування в бухгалтерському обліку при підготовці і складанні фінансової звітності.

Принципи розкривають загальні підходи КМСФЗ до змісту міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ), допомагають укладачам і користувачам фінансової (бухгалтерської) звітності, а також аудиторам правильно інтерпретувати окремі положення МСФЗ і відображення операцій, які ще не обхвачені стандартизацією [70, с.18].

Європейська комісія заявила про те, що вона розглядає МСФЗ як основу для гармонізації фінансової звітності всередині Європейського союзу, що дозволить згодом відмовитись від застосування європейських директив по обліку і звітності. У квітні 2000 року Європейська комісія прийняла рішення про складання фінансової звітності у відповідності до МСФЗ всіма компаніями, цінні папери яких обертаються на фондових ринках. На протязі п'яти років національне законодавство країн Європейського Союзу повинно бути приведено у відповідність з МСФЗ і повністю завершений перехід на міжнародні стандарти.

Ідея гармонізації різних систем бухгалтерського обліку і звітності реалізується в рамках Європейського співтовариства і полягає в тому, що в кожній країні може існувати організація обліку і система стандартів, що її регулюють. При цьому головне, щоб ці стандарти не суперечили подібним стандартам в країнах-членах співтовариства. Стандартизація облікових процедур

проводиться шляхом уніфікації обліку, яку проводить Комітет з міжнародних стандартів фінансової звітності.

Серед об'єктивних переваг міжнародних стандартів обліку і звітності перед національними стандартами в окремих країнах виділяють наступні:

- чітка економічна логіка;
- узагальнення кращої світової практики в області обліку;
- простота сприйняття користувачами фінансової інформації у всьому світі [124, с.11].

При цьому міжнародні стандарти дозволяють не тільки скоротити витрати компаній з підготовки своєї звітності, особливо в умовах консолідації фінансової звітності підприємств, що працюють у різних країнах, але і знизити витрати із залучення капіталу. Однак, необхідно зазначити і певні недоліки міжнародних стандартів, а саме:

- узагальнений характер стандартів, що передбачають досить велике різноманіття методів обліку;
- відсутність докладних інтерпретацій і прикладів додатку стандартів до конкретних ситуацій [124, с.11].

Виходячи з наведеного вище, можемо говорити про необхідність використання міжнародного досвіду у складанні бухгалтерських (фінансових) звітів в нашій країні. Вивчення систем обліку і звітності зарубіжних країн зумовлює потребу переусвідомлення критеріїв формування облікової і звітної інформації, більш чіткого визначення елементів фінансової звітності, порядку їх визнання та оцінки.

Ступінь корисності інформації, наведеної у фінансових звітах визначають якісні характеристики. Голов С.Ф. і Костюченко В.М. зазначають, що КМСФЗ виділяє чотири основні якісні характеристики фінансової інформації: зрозумілість, доречність, достовірність і

зіставність [32, с.30]. Особливо важливою при цьому є дотримання вимоги достовірності. Достовірність інформації означає, що вона не містить помилок та упереджених суджень. Вона визначається повнотою, нейтральністю, обачністю, превалюванням сутності над формою, правдивим відображенням фінансового становища і результатів діяльності.

Проблема визначення вимог до фінансових звітів була і залишається предметом дослідження теорії бухгалтерського обліку та знаходить висвітлення у працях провідних вітчизняних вчених. Варто виділити два основних підходи щодо подання якісних характеристик фінансової звітності.

Перший з них полягає в тому, що автори виділяють якісні критерії фінансових звітів у повній відповідності до НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [141], а саме: дохідливість (зрозумілість) і однозначне тлумачення інформації, доречність, достовірність та зіставність. При другому підході вчені формують вимоги до фінансової звітності, які в більшій чи в меншій мірі відрізняються від передбачених НП(С)БО 1.

Так колектив авторів: Ловінська Л.Г., Жилкіна Л.В., Голенко О.М. наводить достатньо широкий перелік головних вимог до звітності, який включає як власне вимоги, так і якісні характеристики фінансових звітів, зокрема: обов'язковість подання, державна регламентація, своєчасність складання і подання, простота, зрозумілість і загальна доступність, достовірність, єдність методики звітних показників, порівнянність звітних показників за різні періоди, доречність, раціональність, економічність і дійовість [38]. Окремо акцент робиться на повноті, своєчасності та передбачуваності фінансової звітності, що, на думку даних вчених, складає основу її достовірності.

Аналогічні вимоги до достовірності фінансових звітів подають Зоріна В.Н., Осадча Т.С. та Зорін Г.Г. [38]. Названі вчені також вказують, що при підготовці фінансової звітності необхідно дотримуватись таких якісних характеристик, як зрозумілість, доречність та надійність. На перший погляд новим критерієм якості фінансової інформації тут виступає надійність, однак за внутрішнім наповненням вона відповідає поняттю достовірності за МСФЗ, оскільки так само, як і остання передбачає: правдиве подання операцій і подій, перевагу сутності над формою, нейтральність, обачливість та повноту.

Власний перелік вимог, які ставляться до фінансової звітності, наводить інший колектив авторів, до складу якого входять: Лень В.С., Гливенко В.В., Бочок М.П., Іванов Л.П. [38]. Вони вважають, що звітність насамперед повинна відповідати таким вимогам, як реальність, ясність, своєчасність, єдність методики звітних показників, порівнянність звітних показників з минулими. При цьому недоліком є те, що вченими не сформульовано зміст даних понять.

На думку Чижевської Л.В., вимоги до якості фінансової звітності є однією із складових, що становлять основні принципи її побудови. До переліку таких вимог вона відносить: доцільність, достовірність, зрозумілість та зіставленість. В свою чергу доцільність характеризується своєчасністю, значимістю і цінністю для аналізу, а достовірність зумовлюється правдивістю, перевагою змісту над формою, цінністю для аналізу та нейтральністю [38].

Крім встановлення вимог до фінансової звітності важливою науковою проблемою, яка знайшла висвітлення у працях провідних вчених, є визначення засобів

підвищення якості фінансових звітів. Багато вчених, серед яких: Белов М.Г., Бутинець Ф.Ф., Маренич Т.Г., Саблук П.Т., Сук Л.К., Чижевські Л.В. та інші, до таких засобів відносять інвентаризацію – один із основних елементів методу бухгалтерського обліку та методичного прийому економічного контролю. Вони подають інвентаризацію як один із невід’ємних етапів процесу підготовки та складання річної фінансової звітності підприємств.

Загальні вимоги до фінансової звітності викладені в Концептуальній основі складання і представлення фінансових звітів та в МСФЗ 1 «Представлення фінансових звітів», що розроблені та затверджені Комітетом з міжнародних стандартів фінансової звітності (далі – КМСФЗ). Відповідно до цих документів існує чотири основні якісні характеристики інформації фінансових звітів: зрозумілість, доречність, достовірність і зіставність [101]. Достовірність інформації означає, що вона не містить помилок та упереджених суджень. Достовірність визначається повнотою, нейтральністю, обачністю, превалюванням сутності над формою, правдивим відображенням фінансового становища і результатів діяльності.

Стосовно вітчизняної практики ведення бухгалтерського обліку, то вперше якісні характеристики фінансових звітів набули законодавчого закріплення після прийняття в Україні національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку. Так із пунктів НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [141] впливають наступні якісні характеристики фінансової звітності:

- дохідливість та однозначне тлумачення інформації, яка подається у фінансових звітах за умови, що

користувачі мають достатні знання та зацікавлені у сприйнятті цієї інформації;

- доречність інформації у фінансовій звітності, яка впливає на прийняття рішень користувачами;

- достовірність. При цьому достовірною вважається інформація, яка не містить помилок та перекручень, які здатні вплинути на рішення користувачів звітності;

- зіставність, що дає можливість користувачам порівнювати фінансові звіти підприємства за різні періоди і фінансові звіти різних підприємств.

З наведеного вище можемо зробити висновок про однорідність якісних характеристик фінансової звітності за МСФЗ та національними П(С)БО.

Оскільки вихідною базою для складання фінансової звітності виступають дані бухгалтерського обліку існує пряма залежність між рівнем організації і ведення обліку на підприємстві та якістю його фінансової звітності.

Однак досить часто поточний і зведений облік не відповідає фактичній наявності, стану та оцінці активів, власного капіталу і зобов'язань. В цьому контексті характерною і точною є думка Бернстайна Л.А., що „дані фінансового обліку – це результат цілого ряду умовностей, вимірювань і прийняття рішень, точність яких може бути помилковою” [38]. Причиною такої ситуації є вплив цілої низки об'єктивних та суб'єктивних факторів, визначальними серед них є наступні: вплив природних факторів, недоліки в організації складського господарства, незадовільна організація облікового процесу, неналежне технічне забезпечення складського господарства та облікового процесу, надзвичайні події тощо.

Суттєвою проблемою, яка чітко прослідковується при формуванні фінансової звітності є конфлікт інтересів її укладачів та різних груп користувачів, що досить часто

притаманно ринку інформації. Так, наприклад, для покращення загальної картини щодо інвестиційної привабливості підприємства його керівництво зацікавлене у максимізації показників прибутковості та мінімізації величини позикового капіталу, а потенційні інвестори, зі своєї сторони, потребують достовірних та реальних даних про фінансовий стан такого суб'єкта господарювання.

Все це зумовлює виникнення випадків вуалювання та фальсифікації фінансових звітів і перш за все балансу. З точки зору Чижевської Л.В. «прийоми вуалювання балансу призводять до викривлення або підміни сумарних показників» [38].

До прийомів вуалювання балансу ми можемо, зокрема, віднести:

1) неправильне визнання і групування активів, власного капіталу і зобов'язань та відповідно помилкове їх відображення в статтях балансу;

2) згортання бухгалтерських рахунків по розрахунках підприємства з контрагентами;

3) взаємозалік дебіторської та кредиторської заборгованості;

4) включення в баланс активів, які не належать підприємству (наприклад, матеріальні цінності, прийняті на комісію, відповідальне зберігання, орендованих основних засобів);

5) використання методів нарахування амортизації, які не передбачені обліковою політикою підприємства;

6) маніпуляції з переоцінкою активів;

7) списання нестач за рахунок виявлених лишків та інше.

Всі наведені вище фактори в комплексі призводять до недотримання вимог, які ставляться до фінансових звітів та викривлення їх показників. Саме тому виникає

потреба у створенні ефективного механізму попередження і усунення наведених вище негативних моментів в господарській діяльності.

Однією із важливих складових такого механізму є раціональна організація і проведення інвентаризаційного процесу на підприємстві, оскільки метою саме інвентаризації є забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку і фінансової звітності.

Інвентаризація включає набір технічних прийомів, які здатні забезпечити дотримання таких вимог до фінансових звітів, як достовірність та зрозумілість. За допомогою інвентаризації можна привести дані бухгалтерського обліку у відповідність з реальною наявністю, станом і оцінкою активів, власного капіталу та зобов'язань підприємства, перевірити повноту документального оформлення і відображення в обліку окремих господарських операцій.

Результати інвентаризації є основою для подальшого виправлення, уточнення та коригування облікових даних, що в свою чергу підвищує якісні характеристики фінансової звітності.

Особливо велике значення відіграє інвентаризація для забезпечення якості балансу підприємства як основної форми фінансової звітності. Окремі вчені подають обґрунтованість балансу інвентаризацією як одну із необхідних умов дотримання його реальності та правдивості [38].

Однією із основних складових реальності балансу та інших фінансових звітів є належним чином проведена оцінка та визнання активів та зобов'язань підприємства. Так Чижевська С.В. вважає, що «першочерговим фактором, який впливає на реальність балансу, є оцінка балансових статей», Патров В.В. та Ковальов В.В.

розуміють під реальністю балансу «відповідність оцінок його статей об'єктивній дійсності». В свою чергу колектив авторів: Кленська С.Д., Мойсеєнко Г.І., Андріанов І.Н. називає точне дотримання правил оцінки статей балансу головною передумовою реальності не лише самого балансу, але й всієї бухгалтерської звітності [38].

Метьюс М.Р. та Перера М.Х.Б. також відзначають особливе значення правильного проведення оцінки та визнання активів для складання якісної фінансової звітності. На їх погляд, визнання визначає набір критеріїв, які застосовуються при вирішенні питання про включення статті, що відповідає визначенню активу, в фінансову звітність. Важливість етапу оцінки пов'язана з тим, що бухгалтерські звіти повинні серед іншого представляти кількісну інформацію про різні складові фінансового положення господарюючого суб'єкта, в тому числі про активи, в кожному конкретний момент часу.

Взагалі визнання можна подати як «процес опису, оцінки та включення до фінансового звіту певної статті [38]. Критерії визнання тих чи інших об'єктів обліку (основних засобів, нематеріальних активів, запасів, дебіторської заборгованості, зобов'язань) закріплені в національних положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку. Це в цілому відповідає принципам визнання активів відповідно до Концептуальної основи складання та подання фінансових звітів, затверджених КМСФЗ у квітні 1989 року [101].

Інструментом, який дозволяє перевірити правильність визнання активів і зобов'язань та їх достовірну оцінку і, як наслідок, підвищити якість фінансової звітності, виступає інвентаризація. Виходячи із подібності критеріїв визнання за П(С)БО та МСФЗ, варто підкреслити ще й її роль у забезпеченні дотримання вимог

до якості фінансових звітів відповідно до міжнародних стандартів обліку і звітності.

Саме тому обов'язковість проведення інвентаризації перед складанням річної фінансової звітності закріплено в пункті 12 Порядку подання фінансової звітності, затвердженому постановою Кабінету Міністрів України від 28.02.2000 р. № 419 та в пункті 7 Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 02.09.2014 р. №879 [169].

Здійснення інвентаризації дозволяє через уточнення та коригування облікових даних підвищити достовірність і реальність цілої низки показників фінансової звітності підприємства, зокрема:

1) всі статті Балансу (Звіту про фінансовий стан) (форма № 1);

2) визначення результатів інвентаризації та виявлення інвентаризаційних різниць вимагає їх відображення в бухгалтерському обліку. При цьому складаються бухгалтерські проведення із використанням серед інших також рахунків доходів та витрат підприємства, що прямо впливає на величину таких статей Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) (форма № 2), як: 2050 «Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)», 2120 «Інші операційні доходи», 2180 «Інші операційні витрати», 2240 «Інші доходи», 2270 «Інші витрати»;

3) статті 3405 «Залишок коштів на початок року» та 3415 «Залишок коштів на кінець року» Звіту про рух грошових коштів (форма № 3);

4) статті 4000 «Залишок на початок року» та 4300 «Залишок на кінець року» Звіту про власний капітал (форма № 4). Також на основі результатів інвентаризації

приймається рішення про переоцінку активів, що безпосередньо впливає на величину статей 4111-4112 цього фінансового звіту;

5) проведення інвентаризації також забезпечує достовірне відображення багатьох статей Приміток до фінансової звітності (форма № 5), а розділ X „Нестачі і втрати від псування цінностей” власне й призначений для розкриття інформації про величину виявлених (списаних) за рік нестач, визнаної заборгованості винних осіб, нестач і втрат, остаточне рішення щодо винуватців, за якими на кінець року не прийняте. На всі ці показники безпосередньо впливають встановлені результати інвентаризації.

Крім того, через взаємозалежність показників, які відображаються в фінансовій звітності підприємства, зміна одних її статей призводить до відповідної зміни інших.

Також варто підкреслити, що проведення інвентаризації для забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності відіграє винятково важливе значення з огляду на здійснення подальшого аналізу фінансових звітів. За допомогою інвентаризації частково вирішується одна із складових загальної задачі аналітика, яку подає Бернстайн Л.А. – „критичне дослідження, аналіз і оцінка бухгалтерського обліку, які стоять за фінансовими звітами” [5, с.52].

На основі проведеного дослідження можна стверджувати про однорідність вимог до фінансової звітності (зрозумілість, доречність, достовірність та зіставність), які випливають із змісту як міжнародних стандартів фінансової звітності, так і національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

При цьому надзвичайно важливу роль в забезпеченні їх дотримання відіграє належним чином організований

інвентаризаційний процес на підприємстві. Це пояснюється тим, що інвентаризація володіє набором технічних прийомів, за допомогою яких можна забезпечити реальність, достовірність та зіставність показників фінансових звітів.

3.2. Науково-практичні проблеми впровадження міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні

Особливості функціонування національної економіки в умовах глобалізації свідчать про неможливість її ефективного розвитку поза міжнародним співробітництвом. Однак, при прийнятті бізнесових рішень зарубіжними учасниками світового ринку щодо українських компаній виникає проблема відсутності якісної, зрозумілої та достовірної економічної інформації про їх фінансовий стан, результати діяльності, грошові потоки, капітал, що була б правдиво подана у фінансовій звітності загальноприйнятого формату.

За таких обставин не викликає сумнівів необхідність формування та реалізації стратегії розвитку системи бухгалтерського обліку в Україні, в основі якої лежить впровадження міжнародних стандартів фінансової звітності (далі – МСФЗ).

За оцінками фахівців частка МСФЗ (IAS/IFRS) в бухгалтерському забезпеченні глобальних ринків капіталу становить 25% та поступається лише системі стандартів фінансового обліку в США (GAAP US), частка якої – 52% [46, с.21].

Вибір саме континентальних (європейських) стандартів як основи для реформування обліку зумовлюються прагненням України до членства в Європейському союзі. В рамках реалізації цієї мети було прийнято Закон України «Про Загальнодержавну програму адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу» від 18.03.2004 р. №1629-IV [68], в якому серед іншого йдеться про запровадження в Україні системи бухгалтерського обліку, сумісної із застосуванням міжнародних стандартів як мету реформи бухгалтерського обліку.

Міжнародні стандарти включають стандарти бухгалтерського обліку та фінансової звітності, які застосовуються у державах – членах Європейського Союзу відповідно до Регламенту Європейського парламенту і Ради ЄС від 19.07.2002 р. №1606/2002.

Незважаючи на безальтернативність переходу вітчизняної облікової системи на міжнародні стандарти, мають місце значні труднощі як об'єктивного, так і суб'єктивного характеру, що перешкоджають реалізації таких задач.

Аналіз змісту та особливостей застосування МСФЗ в зарубіжних країнах, врахування вітчизняної практики ведення господарської діяльності і обліку, дозволяє виділити такі основні переваги міжнародних стандартів:

1) формування якісної звітності за єдиними правилами, що узагальнюють світову практику та зрозумілі для користувачів різних країн;

2) можливість прийняття ефективних управлінських рішень, в тому числі з використанням прогнозної інформації, інформації про існуючі фінансові ризики, наведеної у звітах;

3) висока надійність і прозорість показників звітності та можливість перевірки їх достовірності світовими аудиторськими компаніями;

4) створення умов для залучення іноземних інвестицій та позикового капіталу, вихід на зарубіжні ринки, в тому числі фондів.

Окремі науковці визначають й інші позитивні сторони МСФЗ, серед яких: удосконалення системи корпоративного управління, розробки та прийняття кодексів етики акціонерними товариствами, скорочення часу і ресурсів, необхідних для розробки нових національних правил звітності, наявність у фінансовій звітності за міжнародними стандартами містить не тільки кількісних показників діяльності підприємства, а й характеристики здійснюваних процесів, які відображають як масштаби, так і якість діяльності підприємства, швидші терміни формування управлінської звітності, мінімізація зростання витрат на введення МСФЗ.

Реформування бухгалтерського обліку в Україні розпочалося із затвердження постановою Кабінету Міністрів України від 28.10.1998 р. №1706 «Програми реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів» (далі – Програма) [175], яка в подальшому реалізовувалася через прийняття Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. №996-XIV (далі – Закон про бухгалтерський облік) [70] та національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

До завдань, передбачених Програмою відноситься:

- створення системи національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку і звітності, яка забезпечить потрібною інформацією користувачів, передусім інвесторів;

- забезпечення зв'язку реформування бухгалтерського обліку з основними тенденціями гармонізації стандартів на міжнародному рівні та станом економічно-правового середовища і ринкових відносин в Україні;

- надання методичної допомоги у впровадженні та використанні реформованої моделі бухгалтерського обліку.

Наступним кроком стало ухвалення розпорядженням Кабінету Міністрів України від 24.10.2007 р. №911-р Стратегії застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні (далі – Стратегія) [197], метою якої є удосконалення системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні з урахуванням вимог міжнародних стандартів та законодавства Європейського Союзу. Для реалізації цієї мети визначені наступні завдання Стратегії:

- створення законодавчих та організаційних передумов до запровадження міжнародних стандартів для складення суб'єктами господарювання фінансової звітності;

- адаптація до міжнародних стандартів національної нормативно-правової бази з питань бухгалтерського обліку шляхом внесення змін та розроблення і затвердження нових національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку для суб'єктів господарювання, які не застосовують міжнародні стандарти, а також затвердження положень бухгалтерського обліку господарських операцій, що не відображені у міжнародних стандартах;

- удосконалення методології бухгалтерського обліку для суб'єктів малого підприємництва;

- удосконалення державного регулювання у сфері бухгалтерського обліку.

Відповідно до Стратегії, удосконалення системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності суб'єктів господарювання з урахуванням вимог міжнародних стандартів сприятиме:

- гармонізації фінансової звітності вітчизняних суб'єктів господарювання із звітністю підприємств держав – членів Європейського Союзу, а також інших країн, які застосовують міжнародні стандарти;

- підвищенню прозорості та забезпеченню достовірності фінансової звітності суб'єктів господарювання і належного рівня довіри до неї вітчизняних та іноземних інвесторів;

- посиленню захисту прав та інтересів акціонерів, інвесторів, кредиторів та інших користувачів фінансової звітності суб'єктів господарювання;

- спрощенню порядку складення фінансової звітності суб'єктами малого підприємництва;

- удосконаленню інформаційного забезпечення корпоративного та державного управління.

При цьому, аналіз стану впровадження МСФЗ в Україні свідчить про невиконання у встановлені строки в повному обсязі завдань Програми та заходів, передбачених Стратегією (Додаток В).

Звичайно застосування МСФЗ не може повністю вирішити усі задачі, що ставляться перед обліковою системою в сучасних умовах. Перешкодою цього виступають різні фактори, як об'єктивного, так і суб'єктивного характеру.

На нашу думку, причини проблем впровадження міжнародних стандартів в Україні необхідно розглядати в трьох основних аспектах (рис. 3.1):

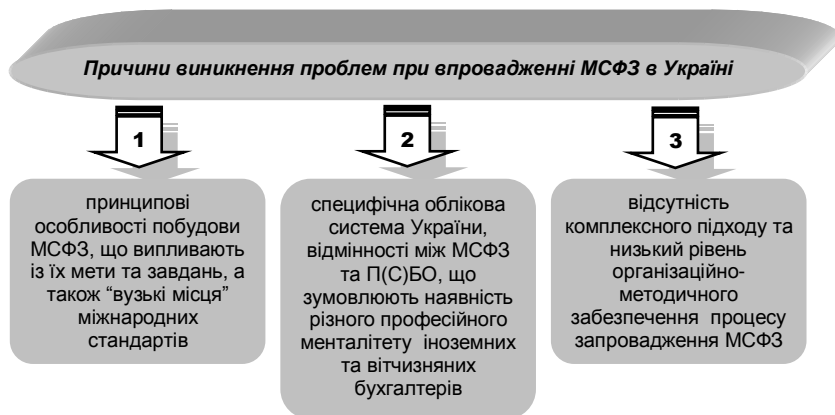


Рис. 3.1 – Причини виникнення проблем при впровадженні МСФЗ в Україні

Метою МСФЗ є перш за все визначення основ формування і подання фінансової звітності для зрозумілості та порівнянності її показників в різних країнах світу.

Внаслідок майже повної відсутності у МСФЗ розкриття методики та техніки обліку, підвищується варіативність підходів щодо їх впровадження в різних країнах. Таким чином зростає значення вітчизняного досвіду ведення бухгалтерського обліку та складання звітності, виникає необхідність розробки додаткового нормативного забезпечення. Це на нашу думку, в деякій мірі гальмує перехід на міжнародні стандарти.

Оскільки передумовами виникнення МСФЗ стали процеси глобалізації світових економічних відносин, виникнення транснаціональних компаній, прискорення розвитку міжнародної торгівлі, то концепція бухгалтерського обліку та фінансової звітності, розроблена Радою (комітетом) з міжнародних стандартів

бухгалтерського обліку зорієнтована на задоволення потреб глобальних виробництв.

За таких умов основними користувачами міжнародних стандартів стають великі компанії, фондові біржі та регулюючі органи, міжнародні фінансові установи (наприклад, Світовий банк). Понад 70 фондових бірж із 50 країн світу визнали МСФЗ як такі, що відповідають вимогам фондового ринку.

При цьому, виникають питання щодо доцільності підготовки та подання фінансової звітності за МСФЗ малими та середніми підприємствами – непублічними комерційними компаніями. В такому випадку переваги міжнародних стандартів можуть нівелюватися великою вартістю їх застосування, відсутністю належних трудових та організаційних ресурсів тощо.

Виходом із цієї ситуації стало прийняття та введення в дію у 2009 році міжнародного стандарту для середніх та малих підприємств, офіційна назва якого – International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities (IFRS for SMEs). Цей стандарт застосовується як самостійний документ поряд з повною версією МСФЗ та містить спрощені вимоги щодо розкриття інформації.

Іншим так званим «вузьким місцем» МСФЗ є недостатня розробка галузевих стандартів. Це обумовлено тим, що спочатку вони були системою загальних стандартів, в якій не передбачалися галузеві правила, які б враховували особливості тієї або іншої галузі. Спеціалізовані стандарти почали створюватися лише з кінця 1990-х рр., однак на сьогодні їх існує невелика кількість.

Разом із наведеними вище загальними проблемами МСФЗ, суттєвою перешкодою їх швидкого впровадження є

специфічна система бухгалтерського обліку в Україні, що характеризується:

- широким використанням досвіду радянської школи обліку;
- частковим впровадженням МСФЗ;
- великим впливом господарського та податкового законодавства та ін.

Внаслідок цього можна стверджувати про формування в Україні специфічної облікової культури в Україні, яка характеризується значною формалізацією облікових робіт у відповідності до нормативних актів, які в більшій чи меншій мірі відповідають МСФЗ.

За таких обставин Моссаковський В.Б. вважає, що подальше застосування МСФЗ суперечитиме практиці формування звітних даних, які склалися в Україні, а статистичні органи в цьому випадку отримуватимуть звітну інформацію у вигляді, який не дозволить звести дані в цілому по національному господарству [135, с.20].

Крім цього, незважаючи на задекларовану у Законі про бухгалтерський облік та Програмі відповідність П(С)БО та МСФЗ між ними існують суттєві розбіжності.

Так Голов С.Ф. зазначає, що існують відмінності щодо загальних підходів до фінансової звітності, які стосуються: складу проміжної фінансової звітності, суттєвості, порівняльної інформації, відступу від вимог стандартів [31, с.181]. На думку вченого невідповідність П(С)БО міжнародним стандартам суттєво зросла з 01.01.2005 р. внаслідок прийняття нових стандартів (МСФЗ) і внесення змін до раніше прийнятих стандартів (МСБО), що полягає у:

- 1) відсутності П(С)БО, еквівалентних МСФЗ 1, 2, 4, 6 та МСБО 26, 34, 40;

2) відсутності у складі П(С)БО положень, еквівалентних тлумаченням МСФЗ (ПКТ і КТМФЗ);

3) невідповідності П(С)БО 27 положенням МСФЗ 5.

Інші вчені виділяють концептуальні відмінності між вітчизняними та міжнародними стандартами в частині таких принципів і припущень, як безперервність, стабільність облікової політики, метод нарахування, суттєвість, перевага сутності над формою, обачність (консервативність) [16, с.146-147].

Висока невідповідність спостерігається також у сфері об'єднання бізнесу, консолідації фінансових звітів, подання інформації про фінансові інструменти та основні засоби [31, с.205].

На нашу думку, ще однією суттєвою відмінністю П(С)БО від М(С)ФЗ, є необхідність широкого використання при роботі за останніми професійного судження осіб, що складають звітність. При цьому існує проблема відсутності досвіду застосування професійного судження вітчизняними бухгалтерами. Для її розв'язку варто приділити більше уваги як теоретичному, так і практичному дослідженню цього питання.

Професійне судження пов'язано з принципом суттєвості, що дозволяє забезпечити якісну характеристику фінансової звітності – доречність.

Відповідно до Концептуальної основи фінансової звітності, інформація є суттєвою, якщо її відсутність або неправильне подання може вплинути на рішення, які приймають користувачі на основі інформації про конкретний суб'єкт господарювання, що звітує. Внаслідок цього стандарти не передбачають якісну граничну величину для суттєвості або попереднього встановлення, що може бути суттєвим у конкретній ситуації.

Стиль викладення інформації у міжнародних стандартах, наявність у них альтернативних методів обліку, вибір яких здійснюється управлінським персоналом є також відмінними від мови та змісту нормативних документів, з якими звикли працювати українські обліковці. Це вимагає зміни як організаційних, так і методичних підходів до обліку при переході на МСФЗ.

Додатково при цьому необхідно врахувати наявність в Україні значного державного регулювання бухгалтерського обліку, що відрізняє її від інших країн та не дає можливості стовідсоткового запозичення їх досвіду.

Третя група проблем впровадження МСФЗ в Україні носить переважно суб'єктивний характер та відіграє найбільшу роль в гальмуванні реформи обліку. Сюди можемо віднести здебільшого проблеми нормативного, інституційного, організаційного та методичного спрямування, а саме :

1) невизначеність інституційних органів, що забезпечують впровадження МСФЗ та здійснюють контроль за їх дотриманням (на сьогодні до таких органів відноситься Міністерство фінансів України, Національний банк України, Національна комісія з цінних паперів та фондового ринку, Державна служба статистики, Державна комісія з регулювання ринків фінансових послуг тощо);

2) недовіра та декларативність прийнятих нормативних актів і роз'яснень офіційних органів щодо впровадження та застосування МСФЗ, які носять переважно інформативний характер. Так, наприклад, внаслідок невиконання заходів, передбачених Стратегією, кінцеві строки її реалізації відповідно до розпорядження Кабінету Міністрів України від 17.03.2011 р. №205-р перенесені з 2010 на 2012 рік;

3) відповідно до п. 1 статті 12¹ Закону про бухгалтерський облік для складання фінансової звітності застосовуються міжнародні стандарти, що офіційно оприлюднені на веб-сайті Міністерства фінансів України. При цьому існує проблема неадекватності їх перекладу, викривлення змісту міжнародних стандартів;

4) відсутність методичних розробок із переходу на міжнародні стандарти та навчальних програм практичного спрямування;

5) брак кваліфікованих фахівців, здатних виконати трансформацію звітності або її складання за міжнародними стандартами;

6) висока вартість переходу на МСФЗ, в тому числі зміни програмного забезпечення обліку та його обслуговування;

7) низький рівень розвитку професійних недержавних інститутів з бухгалтерського обліку, що здійснювали б допомогу та координацію заходів із реформування облікової системи, неефективна співпраця з відповідними міжнародними організаціями;

8) недостатнє державне фінансування програми реформування системи бухгалтерського обліку.

На нашу думку, розв'язання зазначених проблем повинне стати пріоритетом діяльності відповідних державних органів, професійних і громадських організацій та здійснюватись шляхом реалізації таких основних заходів:

- удосконалення та збільшення фінансування державного регулювання впровадження МСФЗ та розвиток професійних інститутів;

- створення якісного нормативного та методичного забезпечення процесу переходу на МСФЗ з врахуванням

особливостей вітчизняної системи господарювання та обліку;

- адаптація до міжнародних стандартів національної нормативно-правової бази шляхом внесення змін та прийняття нових національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку для суб'єктів господарювання, які не застосовуватимуть міжнародних стандартів;

- створення навчальних центрів, розробка навчальних програм та учбової літератури з МСФЗ, контроль за їх діяльністю зі сторони відповідних державних органів тощо.

3.3. Взаємоузгодження принципів бухгалтерського обліку та фінансової звітності при відображенні операцій з об'єктами інтелектуальної власності

Для управління господарською діяльністю підприємства власники та керівники використовують дані обліку, як одного з найважливіших джерел інформації. В процесі еволюції обліку як науки про спостереження, реєстрацію та узагальнення суспільних, природних, економічних явищ, відокремлено бухгалтерський, оперативно-технічний та статистичний облік. В залежності від користувачів інформації, об'єктів, відкритості даних, обов'язковості ведення і т.д. бухгалтерський облік поділяють на фінансовий, управлінський та податковий. Однак всі види обліку ґрунтуються на загальних принципах, застосування яких на практиці є досить проблематичним.

Перша спроба сформулювати принципи обліку була зроблена в 1936 році, коли Американська асоціація бухгалтерів розробила стандарти ведення обліку. З тих пір в США і по їх прикладу в ряді інших країн створюються стандарти обліку і звітності, які уособлюють розвиток певних принципів, що складають основу обліку. Цей процес тривалий і він не може зупинятись, так як облік охоплює нові об'єкти (інтелектуальна власність, фінансові інструменти), які зумовлюють переосмислення принципів з метою застосування їх на практиці.

Першим фактором формування нової парадигми обліку стає усвідомлення того, що економічне зростання в сучасному світі базується на інформаційних ресурсах, використання яких дає значний економічний ефект за рахунок економії факторів виробництва на основі впровадження нових технологій [178, с.122]. Облік має забезпечити достовірне відображення інтелектуального потенціалу з метою прийняття управлінських рішень.

З метою отримання інвесторами, власниками та іншими зацікавленими особами достовірної, неупередженої інформації про наявні на підприємстві активи, в системі обліку повинні існувати правила, що дозволять спростити прийняття рішень бухгалтерами. Особливо наявність таких правил важлива для обліку інтелектуальних активів, практики по використанню яких в Україні недостатньо.

Згідно статті 3 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 року № 996-XIV (далі - Закон про бухгалтерський облік) [70], бухгалтерський облік є обов'язковим видом обліку, який ведеться підприємством. Фінансова, податкова, статистична та інші види звітності, що використовують

грошовий вимірник, ґрунтуються на даних бухгалтерського обліку.

З метою забезпечення користувачів повною, правдивою та неупередженою інформацією про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства Законом про бухгалтерський облік встановлено основні принципи бухгалтерського обліку - правила, якими слід керуватися при вимірюванні, оцінці та реєстрації господарських операцій і при відображенні їх результатів у фінансовій звітності [70]. В енциклопедії зазначено, що принцип (від лат. основа) – це основне вихідне положення будь-якої теорії, вчення, науки, що визначає всі наступні положення, які випливають з його тверджень. Принципи змінюються з часом разом із розвитком теорії і практики.

До основних принципів бухгалтерського обліку і фінансової звітності згідно Закону про бухгалтерський облік належать: обачність; повне висвітлення; автономність; послідовність; безперервність; нарахування та відповідність доходів і витрат; превалювання сутності над формою; історична (фактична) собівартість; єдиний грошовий вимірник; періодичність. В Міжнародних стандартах фінансової звітності термін «принцип» не застосовується, а натомість «основоположні припущення» та «якісні характеристики фінансових звітів». В обліку Росії Законом «Про бухгалтерський облік» №129-ФЗ від 28.03.2002 року затверджено тільки вимоги до обліку, принципи ж передбачено Положенням бухгалтерського обліку № 1 "Облікова політика організацій", затвердженим МФ РФ від 09.12.1998 р. № 60.

Відповідно до вимог, які ставляться до бухгалтерського обліку, принципів повинні дотримуватись у всіх господарських операціях. Проте, більш детального

аналізу потребує їх використання для бухгалтерського обліку інтелектуальних активів, які тільки починають з'являтися на балансі підприємств, так як порушення принципів автоматично призводить до порушень законодавства.

Об'єкти інтелектуальної власності (сорти рослин, комп'ютерні програми, винаходи, відкриття та ін.) належать до нематеріальних активів. Дослідження практики обліку створення об'єктів інтелектуальної власності в науково-дослідних установах показує, що їх вартість починає формуватись з моменту, коли отримано підтвердження можливості доведення активу до стану придатного до використання і будуть надходити економічні вигоди від його використання – витрати на розробку, що відповідає вимогам п.7 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [164]. Наші дослідження обліку процесу створення сорту виявили, що практично витрати починають накопичуватись на рахунку 154 «Придбання (створення) нематеріального активу» з початком процедури реєстрації прав, так як тільки тоді отримується підтвердження про корисність нового сорту.

Застосування такої методики обліку створення нематеріальних активів відповідає принципу обачності бухгалтерського обліку, за яким методи оцінки повинні запобігати заниженню оцінки зобов'язань та витрат і завищенню оцінки активів і доходів підприємства. Тобто, хоча витрати понесені на конкретний об'єкт, поки не отримано офіційного підтвердження про корисність створеного активу (для більшості об'єктів інтелектуальної власності вимагається державна реєстрація після процедури кваліфікаційної експертизи), їх не можна включати до вартості активу. В результаті вартість, за якою створений об'єкт інтелектуальної власності

обліковується на балансі, не відповідає ні його собівартості, ні справедливій вартості. Фактично балансова вартість нематеріального активу рівна реєстраційним витратам, що не відповідає іншому принципу бухгалтерського обліку – історичної собівартості, згідно якого пріоритетною є оцінка активів підприємства, виходячи з витрат на їх виробництво та придбання. Балансова вартість створених об'єктів інтелектуальної власності потребує подальшого дослідження і обґрунтування з метою узгодження методики облікової оцінки з методикою обчислення собівартості.

Нематеріальні активи мають суттєву відмінність від решти активів – нематеріальність і не значну вартість тиражування, що зумовлює можливість користування активом багатьма суб'єктами одночасно за наявності відповідних прав. Багато підприємств можуть одночасно придбати об'єкт інтелектуальної власності, використовувати його у власних цілях або ж реалізувати на умовах, обмежених договором. У вітчизняній практиці обліку поширене твердження, що один і той же актив не може обліковуватись на балансі декількох підприємств, а нематеріальні активи на балансі можуть відображатись тільки у їх творців, які володіють виключними правами, або підприємств, які придбали всі права (згідно податкового законодавства). Така практика узаконена в Російській федерації і пропонується в наукових статтях. Виходячи з цього твердження, перед тим, як облікувати об'єкт інтелектуальної власності, ми повинні визначити, які права придбано: виключні чи не виключні, не враховуючи значні витрати на придбання, корисність активу, термін експлуатації. Напрошується логічний висновок про першочергове дослідження юридично форми угоди про обсяг придбаних прав, що суперечить принципу

превалювання сутності над формою - операції обліковуються відповідно до їх сутності, а не лише виходячи з юридичної форми.

В даному випадку спостерігається суперечність принципів обачності та історичної собівартості, а також можливе не виконання принципу превалювання сутності над формою. Для вирішення цієї суперечності можливо три варіанти:

1) визначити пріоритетність певних принципів;

2) визнати недоречність окремих принципів;

3) визнати існуючі в Україні принципи основними вимогами, передавши компетенцію по їх перегляду Міністерству фінансів України в НП(С)БО 1 від Верховної Ради України.

Пріоритетність окремих положень може визначатись черговістю подання в нормативному акті. Однак, як показують дані таблиці 3.1, послідовність принципів Закону України про бухгалтерський облік дуже відрізняється, що вказує на повну відсутність взаємозв'язку між ними.

Таблиця 3.1

**Послідовність подання принципів обліку і звітності в
нормативних актах різних країн**

Принцип	Закон України про бухгалтер-ський облік [70]	ПБО 1 (Росія) [167]	Концептуальна основа МСФЗ
1	2	3	4
Автономності	3	1	-
Безперервності	5	2	1 (основоположне припущення)
Періодичності	10	-	-

Продовження табл. 3.1

1	2	3	4
Історичної (фактичної) собівартості	8	-	-
Нарахування та відповідності доходів і витрат	6	4	2 (основоположне припущення)
Повного висвітлення	2	5	5 (якісна характеристика)
Послідовності	4	3	В МСФЗ 1
Обачності	1	7	4 (якісна характеристика)
Превалювання сутності над формою	7	8	3 (якісна характеристика)
Єдиного грошового вимірника	9	-	-
Своєчасність	-	6	В МСФЗ 1
Точність даних аналітичного і синтетичного обліку	-	9	-
Рациональність	-	10	-

Перелік правил складання фінансових звітів в Концептуальній основі Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку значно відрізняється від вітчизняної інтерпретації.

В наукових колах помічено, що така форма регулювання як принципи – спірна, адже деякі з них є елементами методу [173, с.86]. Як зазначав Б.І. Валуєв, «зарубіжні принципи побудови обліку ... по змісту і спрямованості є ... актуальними для епохи історичного

матеріалізму, коли людство робило перші кроки на шляху становлення бухгалтерського обліку» [22, с.8]. Перенесення зарубіжних принципів на вітчизняне регулювання не зовсім доречно, бо, наприклад, для практики США – це приватне регулювання, а державою регламентується тільки податковий облік. В Україні розвиток обліку відбувається за активної участі держави [173, с.86].

Використання інструкцій, які враховували методологічну базу бухгалтерського обліку і галузеві особливості, позитивно зарекомендувало себе протягом багатьох років обліку на території України. Ці інструкції не потребували самостійних тлумачень, опрацьовувались науковцями, їх основа ставала стрижнем нормативних актів. У сучасних принципах обліку відсутня однозначність, оскільки вони несистемні [19, с.32].

На нашу думку, методика обліку інтелектуальної власності потребує детального дослідження на відповідність принципам бухгалтерського обліку і вдосконалення з метою розробки єдиних правил обліку активів з нематеріальною природою. Об'єкти інтелектуальної власності, первісна вартість яких формується з моменту реєстрації, ми рекомендуємо оцінювати за собівартістю згідно калькуляції, що вимагає внесення відповідних уточнень до П(С)БО 8. Так як бухгалтери не завжди обізнані з тонкощами юридичного права, то дотримання принципу превалювання сутності над формою в операціях з ліцензійними угодами не викликає сумніву.

В контексті вирішення даної проблеми необхідно виключити з законодавчої бази положення, які мають двозначне трактування (принцип історичної собівартості та ін.). Так звані принципи бухгалтерського обліку не

можна вважати основоположними, вони потребують подальшого дослідження і перейменування на «вимоги до бухгалтерського обліку». Положення щодо пріоритетної оцінки за історичною собівартістю, превалювання сутності над формою, обачності необхідно розглядати в П(С)БО 1.

Дискусії щодо змістового вираження певних економічних категорій, порядку обліку явищ, процесів, формулювання основних правил і вимог були і залишаються ознакою наукового прогресу, що підтверджує необхідність глибоких досліджень практики з використанням теоретичних знань.

3.4. Облік інтелектуальних активів та капіталу за міжнародними стандартами фінансової звітності: теоретичні підходи та практичні запити

Інтелектуальний капітал – це сукупність об'єктів, створених на окремо взятому підприємстві, компанії, тобто він належить, мовою МСФЗ, до «внутрішньогенерованих», що і зумовлює певні особливості обліку і звітності. Хоча, без сумніву, окремі складові інтелектуального капіталу є повноцінними учасниками господарської діяльності.

Облік інтелектуального капіталу у фінансовій звітності не є проблемою тільки України, де інформація про нього, як окрему категорію, відсутня. Незважаючи на численні дослідження зарубіжних науковців Брукінга А., Едвінссона Л., Морітсена Я., Лева Б., Стюарта Т., Свейбі К. та ін. навіть в Європі і США основні форми фінансової звітності згідно міжнародних стандартів не містять

інформації про інтелектуальний капітал. Основними причинами цього є:

- складність і неоднозначність оцінки;
- в ряді випадків неможливість ідентифікації.

Прослідкуємо еволюцію облікового забезпечення формування показників інтелектуального капіталу у звітності. З об'єктів, що мають нематеріальну природу, першими досліджувати і показувати у звітності почали нематеріальні активи. В наших дослідженнях [60] наведено обґрунтування їх належності до інтелектуального капіталу. Хендріксен Е.С. [207] ще у 1982 пропонує два підходи для обліку нематеріальних активів:

- капіталізація, якщо з ними пов'язані майбутні доходи;
- списання на витрати, якщо не можна визначити майбутні доходи від їх використання.

Як показують дослідження Лева Б., найважчим завданням було і залишається виявлення, оцінка і відображення в звітності внутрішньо створених нематеріальних активів, а також активів, придбаних в складі бізнесу, що викликає серйозні проблеми для бухгалтерів [242]. Прийняття IAS (International Accounting Standard), IFRS (International Financial Reporting Standards) та FASB (Financial Accounting Standards Board) дещо стримує процес відображення активів з нематеріальною природою у звітності. Загальними критеріями визнання нематеріальних активів на балансі були: активи можуть бути ідентифіковані, існують економічні вигоди від використання; вартість може бути достовірно оцінена (IAS 38 з 1998 року і SFAC 5 з 1984 року). З часом критерії уточнили. Активом визнають: контрольований суб'єктом господарювання у результаті минулих подій; від якого очікують надходження майбутніх економічних вигід до

суб'єкта господарювання, а нематеріальний активом - немонетарний актив, який не має фізичної субстанції та може бути ідентифікований.

Хоча ці критерії справедливі для більшості нематеріальних активів отриманих в операціях з придбання, для внутрішньогенерованих маємо велику ступінь невідповідності між вимогами законодавства і практикою, адже більшість нематеріальних ресурсів створюються безпосередньо на підприємстві. Невизначеність з приводу контролю майбутніх економічних вигід нематеріальних активів разом з труднощами в оцінці - основні аргументи проти визнання цих ресурсів на балансі. Вплив нормативного забезпечення обліку на відображення об'єктів з нематеріальною природою наведено в табл. 3.2 та Додатку Г.

Таблиця 3.2

**Еволюція нормативного забезпечення відображення
нематеріальних активів в звітності**

Стандарт	Рік	Пояснення
1	2	4
APB 17 (США)	До 1973	Більшість об'єктів створених на підприємстві дозволяється капіталізувати
Четверта і сьома Директи- ви ЄС	1978, 1983	Немає жорстких вимог до капіталізації
SFAS 2 (США)	1985	Умови капіталізації обмежено, окрім комп'ютер- них програм
IAS 38	1998	Більшість інвестиції у власні розробки нематеріальних активів не капіталізуються
AASB (Австра- лія)	2000	Ліберальне регулювання бухгалтерського обліку нематеріальних активів

Продовження табл. 3.2

1	2	4
SFAS 142 (США)	2001	Більшість інвестиції у власні розробки нематеріальних активів не капіталізуються
AASB 1041 (Австралія)	2002	Ліберальне регулювання бухгалтерського обліку нематеріальних активів
IASB 38	2004	Зміни не стосуються покращення представлення в звітності інтелектуальних ресурсів
IASB 38	Після 2004	Рекомендується розкриття витрат на дослідження в звіті про доходи

Складено на основі: [242]

До уваги брались наступні групи стандартів:

- МСБО і МСФЗ (IAS / IFRS);

- AASB (Australian Accounting Standards Board);

- стандарти США: APB замінені на SFAS (Accounting Principles Board, що використовувались з 1962 по 1973 рік), FASB (Financial Accounting Standards Board) прийняті в 1973 US generally accepted accounting principles (US GAAP).

Як видно з табл.3.2, з кожним роком вимоги до нематеріальних активів стають більш жорсткіші. Світову тенденцію їх відображення у звітності уособлюють Міжнародні стандарти фінансової звітності (IAS/ IFRS). З січня 2005 року Європа, Австралія, Нова Зеландія, з 2007 року більше 90 країн світу взяли до використання МСБО/ МСФЗ. США декларує прийняття до 2014 року, Україна ввела для різних видів підприємств з 1 січня 2012, 2013 і 2014 року. З 2004 року більшість відмінностей між системами стандартів ЄС (IFRS) та США (SFAS) усунуто.

МСБО 38 встановлює чіткі умови для внутрішньо створених нематеріальних об'єктів. Вимагається капіталізація, коли ці умови виконуються (п. 57) табл.3.3.

Таблиця 3.3
Вимоги міжнародних стандартів щодо відображення
об'єктів інтелектуального капіталу (виходячи з
припущення їх належності до внутрішньогенерованих)
у фінансовій звітності

№ з/п	Вимоги	Пункт МСБО 38	Шляхи виконання умов згідно МСФЗ
1	2	3	4
1	якщо суб'єкт господарювання може довести технічну можливість завершити створення нематеріального активу так, щоб він був придатний до використання або продажу	57	Не передбачено
2	якщо суб'єкт господарювання може довести свій намір завершити створення нематеріального активу та використовувати або продати його	57	Не передбачено
3	якщо суб'єкт господарювання може довести свою здатність використовувати або продати нематеріальний актив	57	Не передбачено
5	якщо суб'єкт господарювання може довести наявність відповідних технічних, фінансових та інших ресурсів для завершення розробки та використання чи продажу нематеріального активу	57	Можна реалізувати склавши бізнес-план, отримуючи свідчення від позикодавця про його готовність фінансувати план (п.61)

Продовження табл. 3.3

1	2	3	4
4	якщо суб'єкт господарювання може довести як нематеріальний актив генеруватиме ймовірні майбутні економічні вигоди. Серед іншого, суб'єктові господарювання слід довести існування ринку для продукції нематеріального активу чи для самого нематеріального активу або (якщо його використовуватимуть внутрішньо) корисність нематеріального активу	57	Оцінює майбутні економічні вигоди, які будуть отримані від нематеріального активу, використовуючи принципи в МСБО 36 «Зменшення корисності активів» (п.60)
6	якщо суб'єкт господарювання може довести свою здатність достовірно оцінити видатки, які відносяться до нематеріального активу протягом його розробки	57	Розробити систему калькулювання (п.62)
7	Внутрішньо генеровані бренди, заголовки, назви видань, переліки клієнтів та інші подібні своєю сутністю об'єкти не слід визнавати як нематеріальні активи	63	Не передбачено
8	Витрати на навчання, передексплуатаційні витрати, на розкручення бренду не капіталізуються	69	Не передбачено

Складено автором на основі [131]

Міжнародні стандарти фінансової звітності не беруть до уваги природу та економічні характеристики різних видів нематеріальних активів та інвестицій пов'язаних з

ними, а найголовніше – потенційну важливість цієї інформації для зацікавлених сторін. З наведено вище можна зробити однозначний підсумок – інтелектуальний капітал не відповідає вимогам відображення у фінансовій звітності згідно міжнародних стандартів фінансової звітності. Встановлені правила розкриття інформації про нематеріальні об'єкти у річній звітності призвели до того, що інформації не вистачає. Все частіше підприємства, організації та установи відчують необхідність підвищення прозорості звітності, її орієнтації на економіку знань, відхід від класичних стереотипів. Існує потреба в інформації про інтелектуальні ресурси компаній, які допоможуть поліпшити процес прийняття управлінських рішень для керівників і повідомлять суспільство про перспективи діяльності.

Проте, окремі компанії за кордоном відображають інтелектуальний капітал. Результати дослідження Б.Лева [242] показують, є істотні відмінності в тому, як ця інформація опублікована в Європі і США, Австралії, а також між різними європейськими країнами. На його думку, скандинавські фірми разом з деякими іспанськими компаніями є провідними на шляху публікації відомостей про інтелектуальний капітал в своїх річних звітах або в окремій звітності. При чому таке розкриття не суперечить міжнародними стандартам. Згідно Концептуальної основи фінансової звітності, мета фінансової звітності – надати інформацію про суб'єкт господарювання, яка є корисною для користувачів. Більшість міжнародних стандартів дозволяють розкриття додаткової інформації в довільній формі у складі приміток до фінансової звітності.

Тим не менш, з точки зору інвесторів є серйозний недолік представлення інформації про інтелектуальний капітал:

– відсутність гармонізації (порівнянності) серед фірм, промислових підприємств, або різні роки , за які дані опублікований;

– відсутність методики управлінського обліку складових інтелектуального капіталу (вона є, але також відрізняється в кожного підприємства),

Багато науковців усвідомлюють існуючі недоліки звітності про нематеріальні об'єкти, але нормативні зміни відбуватимуться повільно. Тому в найближчому майбутньому облік нематеріальних активів буде розвиватися швидше в напрямку управління (управлінського обліку), стимулювання добровільного розкриття у примітках до фінансової звітності. Для забезпечення виконання окреслених завдань доцільно приділити увагу уніфікації окремих складових приміток, складених за міжнародними стандартами фінансової звітності, і рекомендувати їх до використання.

Результати проведеного дослідження дозволяють зробити наступні висновки і пропозиції:

- більшість показників інтелектуального капіталу присутні в статистичній звітності, яка є закритою для користувачів, що вимагає перегляду вимог до додаткового розкриття в примітках до обов'язкової звітності;

- вважаємо за необхідне продовжити дослідження щодо розробки принципів і процедур заохочення підприємств і організацій першочергово розкривати в звітності показники інтелектуального капіталу, які мають соціальне значення, за основу можна прийняти рекомендації ЄС;

- доцільно внести зміни до приміток фінансової звітності, передбачивши показники інтелектуального капіталу та методи їх оцінки і представлення за аналогією зарубіжних країн;

- визначити перелік суб'єктів господарювання, які зобов'язані розкривати таку інформацію (окрім, тих що оприлюднюють фінансову звітність, наприклад, навчальні заклади, науково-дослідні установи, підприємства ІТ сфери і т.д.).

3.5. Соціально-економічні аспекти розкриття показників інтелектуального капіталу в звітності підприємств

В Україні тривають процеси реформування економіки, що потребують врахування соціального значення будь-яких трансформацій та важливості використання новітніх технологій. Адже поряд з досягненням прибутковості, тільки соціальне спрямування дійсно свідчить про становлення вагомих результатів, а тривалий економічний ефект може забезпечити використання досягнень науки і техніки. Всі зазначені аспекти узагальнює поняття «інтелектуальний капітал», який показує ефективність використання «ресурсів знань», здійснення інноваційної діяльності, тобто ті дані, які роблять звітність більш привабливою для інвесторів та інших зацікавлених осіб. Оскільки їх розкриття на сьогодні не досить повне, вважаємо, що вимірювання, управління та публікація інформації про інтелектуальний капітал стає так само важливим, як публікація фінансових звітів.

Відображення інтелектуального капіталу у фінансовій звітності не є проблемою тільки України, де інформація про нього, як окрему категорію, відсутня. Незважаючи на численні дослідження зарубіжних науковців – А.Брукінга [18], Л.Едвінссона [232],

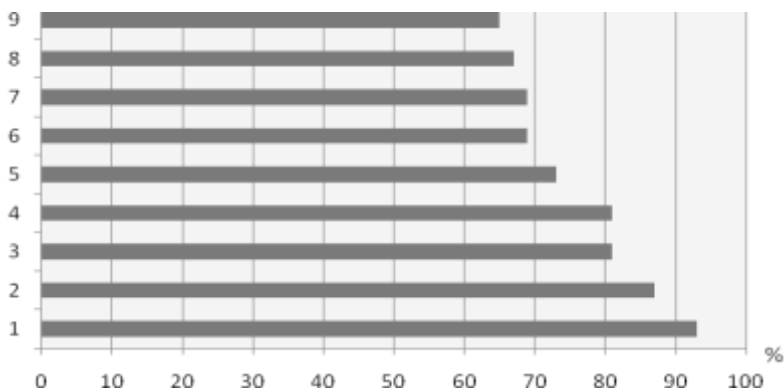
Я.Морітсена [251], Б.Лева [241], Т.Стюарта [256], К.Свейбі [259] та ін., як за кордоном, так і в Україні тривають дискусії щодо формату звітності про інтелектуальний капітал та її уніфікації для більш повного представлення його впливу на соціально-економічні показники діяльності підприємства.

В Україні частково у статистичній звітності маємо розрізнені показники, а назва «інтелектуальний капітал» не використовується. Як показують дослідження, в Європі до цього питання підходять більш суттєво, наслідком чого є розробка рекомендації Європейської комісії [254] як представляти і оцінювати інтелектуальний капітал у звітності, як заохочувати компанії повідомляти про дослідження і розробки. Є окремі праці щодо аналізу звітності про інтелектуальний капітал у Єгипті [260], Малайзії [246], Австралії [257], країнах Європейського Союзу [254] і т.д. Більшість з них датуються періодом після 2005 року, вказуючи на важливість дослідження в XXI столітті. Практичне застосування поняття «інтелектуальний капітал» представлено в інтернет-ресурсах, доступні звіти банків і корпорацій, які виявили зацікавленість в цьому об'єкті і відображають його у своїй звітності, наприклад, Австрійський національний банк [238], Австрійська академія наук [253] та ін.

Виходячи із вищенаведеного, існує необхідність у визначенні структури звіту про інтелектуальний капітал, складу його показників, обґрунтування їх соціального та економічного значення. Крім того потребує аналізу механізм розкриття інформації (суб'єкти, об'єкти і т.д.), адже суцільне розкриття всіма підприємствами на примусовій основі не дасть відповідного ефекту.

Небагато компаній систематично підводять підсумки їх інтелектуального капіталу. В дослідженнях Дж.

Моурітсена, М. Буха і Б.Марра [251] систематизовано цілі, яких намагаються досягти підприємства, що розкривають інформацію про інтелектуальний капітал (рис.3.1). Вони зазначають, що звітність розкриває зв'язок між стратегією, діями та інформацією, яка наводиться.



1. Щоб показати, що людські ресурси є найбільш важливим активом
2. Щоб показати, що організація є інноваційною
3. Для залучення нових співробітників
4. Щоб показати, що знання є найважливішим активом
5. Щоб показати, що організація є гнучкою
6. Щоб ознайомити з продукцією або послугами компанії
7. На додаток до фінансової звітності
8. Показати переваги по відношенню до своїх конкурентів
9. Для залучення нових і утримання існуючих клієнтів

Джерело: складено за [251]

Рис. 3.1 – Основні цілі розкриття інформації про інтелектуальний капітал

Я видно з рис.3.1, позиції 3 і 4 можна вважати соціальною спрямованістю звітності про інтелектуальний капітал, решта – для забезпечення економічного зростання.

Для представлення інформації існує багато методів вимірювання та обліку інтелектуального капіталу, які були розроблені спеціально для цілей внутрішнього управління, а не офіційної звітності. Незважаючи на загальну доступність та великий вибір методик, їх адаптація на підприємствах і організаціях йде повільно. На нашу думку, основною причиною цього є те, що інтелектуальний капітал – це сукупність об'єктів, створених на окремо взятому підприємстві, компанії, тобто він належить, мовою Міжнародних стандартів фінансової звітності (IFRS), до «внутрішньогенерованих», що і зумовлює певні особливості обліку і звітності.

З кожним роком вимоги до розкриття нематеріальних активів у фінансовій звітності стають більш жорсткіші. Міжнародні стандарти фінансової звітності не беруть до уваги природу та економічні характеристики різних видів нематеріальних активів та інвестицій пов'язаних з ними, а найголовніше – потенційну важливість цієї інформації для зацікавлених сторін. Аналізуючи зміст IAS/ IFRS можна зробити однозначний підсумок – інтелектуальний капітал не відповідає вимогам відображення у фінансовій звітності. Встановлені правила розкриття інформації про нематеріальні об'єкти у річній звітності призвели до того, що інформації не вистачає. Все частіше підприємства, організації та установи відчують необхідність підвищення прозорості звітності, її орієнтації на економіку знань, відхід від класичних стереотипів. Існує потреба в інформації про інтелектуальні ресурси компаній, які допоможуть поліпшити процес прийняття управлінських рішень для керівників і повідомлять суспільство про перспективи діяльності. Крім того – нематеріальні активи, про які йшла мова вище, це маленька частина

інтелектуального капіталу, яка не в повній мірі відповідає цілям нашого дослідження – визначення соціально-економічної ролі цих показників.

В ряді компаній розроблено альтернативні до IAS/IFRS методології оцінки та розкриття нематеріальних ресурсів в звітності, які можна застосувати і застосовано у ряді випадків до всіх складових інтелектуального капіталу. Основні моделі звітності про інтелектуальний капітал наведено в табл.3.4.

Таблиця 3.4
Основні моделі звітності про інтелектуальний капітал

№ з/п	Назва моделі	Особливості моделі	Інформаційне джерело
1	2	3	4
1	Balanced Scorecard	Методика представлення нематеріальних активів передбачає 4 складові – фінанси, маркетинг, внутрішні бізнес-процеси, навчання та зростання	[240]
2	ARC - Austrian Research Centres	Цілісний погляд на «інтелектуальний статус» і місце організації. Обґрунтування інвестицій в державні дослідження і розробки.	[239]
3	Skandia navigator	Програмний продукт, в основі якого матриця з 73 показників	[255]
4	Intangible Assets Monitor (К.Свейбі)	Методика розділяє нематеріальні активи на зовнішню структуру, внутрішню структуру й компетенцію людей. Кожен із трьох нефінансових показників оцінюється з точки зору зростання ефективності, стабільності й інновацій	[247]

Продовження табл. 3.4

1	2	3	4
5	IC-dVAL®- Intellectual Capital dynamic Value	Інформаційне забезпечення управління інтелектуальним капіталом. Набір показників про вартість та продуктивність інтелектуального капіталу.	[245]
7	MERITUM	Надає інформацію про управління інтелектуальним капіталом, формат звітності містить набір характеристик капіталу, показників.	[243]
8	Danish Guidelines	Узагальнює інформацію про інтелектуальний капітал для управління і звітності. Визначає властивості інтелектуального капіталу для аналізу і бенчмаркінгу.	[250]

Джерело: Складено за [254]

Результати дослідження Б.Лева [241] показують, що є істотні відмінності в тому, як інформація про інтелектуальний капітал опублікована в Європі і США, Австралії, а також між різними європейськими країнами. На його думку, скандинавські фірми разом з деякими іспанськими компаніями є провідними у публікації відомостей про інтелектуальний капітал в своїх річних звітах або в окремій звітності. Тим не менш, з точки зору інвесторів є серйозний недолік представлення інформації:

- відсутність гармонізації (порівнянності) серед фірм, промислових підприємств, або за різні роки;
- відсутність методики управлінського обліку складових інтелектуального капіталу (вона є, але також відрізняється в кожного підприємства).

Для кожної компанії показники і методи оцінки інтелектуального капіталу, як показують дані табл. 1, розроблені індивідуально, в іншому випадку не існувало б

стільки моделей звітності. Одних цікавлять показники, які стосуються частки ринку, якості продукції та послуг, інших – плінність кадрів і їх освіта, отримані знання. В одних звітах наводяться абсолютні показники, в інших – відносні, порашовані за власною методикою, але всі вони є складовою управлінської звітності та управлінського обліку підприємства, результати якого підлягають офіційному оприлюдненню за рішенням керівництва підприємства чи компанії.

Управлінський облік, оцінка та структура звітності щодо інтелектуального капіталу були розроблені, щоб включити їх до пакету фінансової звітності компанії в якості додаткового розкриття. Адже формат приміток до фінансової звітності за IAS/ IFRS містить не лише перелік обов’язкової інформації, а дозволяє наводити додаткові дані, які, на думку керівництва, допоможуть краще зрозуміти фінансовий стан та перспективи діяльності.

Тому в найближчому майбутньому облік нематеріальних активів та інтелектуального капіталу буде розвиватися швидше в напрямку управління (управлінського обліку), стимулювання добровільного розкриття у фінансовій звітності.

Нормативне регулювання, що дозволяє розкриття інтелектуального капіталу в звітності деяких країн, наведено в табл.3.5. і Додаток Д.

Існують наступні підходи до регулювання питання розкриття інтелектуального капіталу у звітності: державна законодавча ініціатива; ініціативи міністерств і відомств; добровільне розкриття, що направлене на зменшення асиметрії інформації з матеріальних ресурсів на інноваційні та нематеріальні.

Таблиця 3.5

**Нормативне регулювання, що дозволяє розкриття
інтелектуального капіталу**

Назва нормативного акту	Рік прий- няття
1	2
Німецький Комітет з бухгалтерських стандартів – GASC 12	2002
Австрійське міністерство освіти, науки і культури –Закон «Про університети»	2002
Австралійські стандарти обліку – AAS Board 1010	2000
Урядовий підкомітет з управління інтелектуальними активами (Японія)	2005

Джерело: складено за [254]

З врахуванням вищенаведеного можна сформулювати такі напрямки популяризації добровільного представлення звітності про інтелектуальний капітал в Україні:

- обґрунтування в публікаціях та рекомендаціях міністерств і відомств значення інтелектуального капіталу і кожного з його компонентів (в основному людського капіталу, ринкового капіталу і структурного капіталу) в процесі прийняття управлінських рішень;

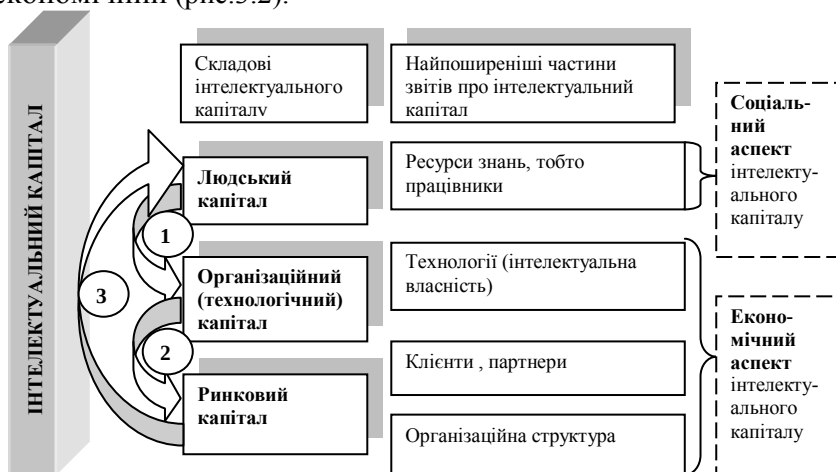
- реклама власних переваг завдяки розкриттю напрямків досліджень, наявних знань, як вони створюються і використовуються;

- розробка моделей та принципів оцінки складових інтелектуального капіталу, їх оприлюднення, для відображення звітності.

Аналіз праць [238-260] показує, що в основному структура звітів про інтелектуальний капітал передбачає розкриття чотирьох складових:

- ресурси знань, тобто співробітників (людський капітал);
- клієнти, партнери (ринковий капітал);
- організаційні ресурси (організаційний (структурний) капітал);
- технології (інтелектуальна власність, частина структурного капіталу).

Перша складова формує так званий соціальний аспект інтелектуального капіталу, друга-четверта – економічний (рис.3.2).



- 1 – Наявність людського капіталу зумовлює появу організаційного
2 – Використання організаційного капіталу сприяє зростанню ринкового
3 – Збільшення ринкового капіталу впливає на накопичення досвіду працівників, зростання знань, що збільшує вартість людського

Рис.3.2 – Соціально-економічний аспект звітності про інтелектуальний капітал

Співробітники формують інформаційні ресурси, їх невід’ємним атрибутом є знання, досвід, освіта, мотивація, здатність адаптуватися. Покупці і постачальники формують частину інтелектуального капіталу, яка

уособлює відносини з клієнтами, їх задоволеність і лояльність, розуміння їх потреб в розробці продуктів, процесів і т.д. До організаційних ресурсів належать процеси компанії і якість управління та контролю процесів і механізмів обробки інформації. Технології відносяться до технологічної підтримки трьох інших складових.

По своїй суті всі складові інтелектуального капіталу пов'язані в часових рамках. Так, знання і здібності працівників втілюються в організаційні процеси і зв'язки з діловими партнерами, які, в свою чергу, створюють базу для стійких відносин з клієнтами; співпраця з партнерами та клієнтами сприяє накопиченню досвіду, розвитку знань і здібностей працівників. Тобто у звітності всі складові інтелектуального капіталу мають бути показані у взаємозв'язку).

В кожному конкретному випадку звітність закордонних підприємств про інтелектуальний капітал адаптована за обсягом і розміром для чіткої і конкретної мети відповідно до очікувань і вимог користувачів. Соціальні показники звітності розкриваються в розділі щодо людського капіталу, як частини інтелектуального, характеристику яких наведено в дослідженнях Т.В. Давидюк [37]. Аналізуючи основні показники людського капіталу зарубіжних підприємств можна побачити їх часткову відповідність вітчизняним формам звітності: Звіт з праці (форма 1-ПВ (квартальна)) та Звіт про кількість працівників, їхній якісний склад та професійне навчання (форма 6-ПВ), затверджені наказом Державної служби статистики від 16.08.2012 р. №355.

На прикладі людського капіталу можна зробити висновок, що показники інтелектуального капіталу в практиці української звітності не систематизовані і дуже важко провести оцінку всіх його складових на

підприємстві. Розкриття організаційного капіталу у вітчизняній звітності вивчено нами в попередніх дослідженнях [49]. Зважаючи на всі результати, можна зробити висновок, що в Україні відсутня методика узагальнення даних про інтелектуальний капітал та будь-які заохочення з цього приводу з боку контролюючих органів. Проте, наявна зацікавленість окремими складовими, які знаходять відображення у статистичній звітності, що ігнорує соціально-економічне значення інтелектуального капіталу. Адже ці показники потрібні не лише державним органам та службі статистики, а й іншим зацікавленим користувачам.

Результати проведеного дослідження дозволяють зробити наступні висновки і пропозиції:

- більшість показників інтелектуального капіталу присутні в статистичній звітності, яка є закритою для користувачів, що вимагає перегляду вимог до додаткового розкриття в примітках до обов'язкової звітності;

- існує необхідність подальшого дослідження щодо розробки принципів і процедур заохочення підприємств і організацій першочергово розкривати в звітності показники інтелектуального капіталу, які мають соціальне значення (за основу можна прийняти рекомендації ЄС);

- доцільно внести зміни до приміток фінансової звітності, передбачивши показники інтелектуального капіталу та методи їх оцінки і представлення за аналогією зарубіжних країн;

- визначити перелік суб'єктів господарювання, які зобов'язані розкривати таку інформацію (окрім, тих що оприлюднюють фінансову звітність, наприклад, навчальні заклади, науково-дослідні установи, підприємства ІТ сфери і т.д.).

Щодо інтелектуального капіталу пропонуємо врахувати наступне:

- інтелектуальний капітал – це сукупність окремих складових, які не слід розглядати як окреме ціле в обліку. В цілях управління (управлінський облік) можна дозволити сумування. Основна частина об'єктів інтелектуального капіталу вже є повноцінними учасниками господарського обороту;

- оцінку людського капіталу та відображення його в обліку доцільно проводити лише за виникнення об'єктивної потреби, якщо зацікавлених в цьому сторін немає, така інформація недоцільна. Однак слід звернути увагу на показники «соціального обліку», так як їх роль повинна бути визначальною в сучасній системі бухгалтерського обліку, а ці показники пов'язані з людським капіталом;

- інтелектуальний капітал в розрізі структури повинен відображатися у звітності підприємств, які займаються дослідженнями, розробками і бажають залучити кошти потенційних інвесторів.

Прийняття або відхилення зазначених пропозицій є подальшим кроком у формуванні звітності про інтелектуальний капітал, яка потребує становлення і тестування на практиці.



РОЗДІЛ 4

ПРАКТИЧНІ АСПЕКТИ

ДОКУМЕНТУВАННЯ ОПЕРАЦІЙ З

АКТИВАМИ

4.1. Облікове забезпечення управління інтелектуальними активами підприємства

Інститут інтелектуальної власності є одним з найважливіших чинників державного регулювання економіки, потужним важелем державної підтримки інноваційних розробок, науково-технічного розвитку. Практично це єдина легальна «тимчасова монополія», конкурентна перевага, яку держава дає підприємствам для комерціалізації своїх інновацій, як стимул для розвитку нових технологій та прискорення науково-технічного прогресу. Питома вага результатів інтелектуальної діяльності у вартості суспільного продукту у світі зростає і оцінюється у сотні мільярдів доларів на рік. Так, якщо у 70-х роках ХХ ст. частка інтелектуального продукту у загальній вартості продукту становила лише 3%, зараз вона складає приблизно — 35%, а за прогнозами у 2010-х буде сягати 70%. Частка нових, або вдосконалених технологій, продукції, обладнання, які містять нові знання або рішення, у розвинутих країнах сягає 70–85% приросту ВВП [120].

Серед причин відставання України в цьому напрямку є такі проблеми, які відсутність загальної концепції управління інтелектуальною власністю, недосконалі

правові і економічні механізми стимулювання творчої діяльності, захист прав на результати розробок, залучення об'єктів інтелектуальної власності у господарський обіг. Багатоплановість проблеми правової охорони і використання об'єктів інтелектуальної власності та їх стратегічне значення для розвитку конкурентоспроможності економіки потребує для її вирішення участі спеціалістів у сфері обліку, маркетингу, юриспруденції і т.д.

Управління інтелектуальною власністю підприємства передбачає отримання від її використання доходів, які перевищують витрати на створення та реєстрацію. Важливу роль при цьому відіграють дані бухгалтерського обліку з первинних і зведених документів та реєстрів, як інформаційної бази аналізу.

На жаль, сьогодні підприємства, організації використовують інтелектуальну власність як конкурентну перевагу недостатньо ефективно. У графі «нематеріальні активи» балансу багатьох підприємств і організацій стоїть прочерк. Це означає, що права на результати інтелектуальної діяльності не використовуються, вони виключені з господарського обороту і не приносять доходу, як підприємству, так і державі, або підприємство не зацікавлене у відображенні їх у звітності. Разом з тим, відсутність оформлених у складі бухгалтерського балансу прав на результати інтелектуальної діяльності не означає, що їх немає. На підприємствах зберігся досить високий інтелектуальний потенціал і створюється значна кількість інтелектуальних продуктів. Про це свідчить також досвід інвентаризації результатів інтелектуальної діяльності, проведений на державних підприємствах і підприємствах, які використовують кошти бюджету. За інформацією заступника голови Державного департаменту

інтелектуальної власності «в Україні станом на 1 листопада 2006 року виявлено 19041 об'єктів права інтелектуальної власності (далі ОПІВ) , що належать державі або створені за державні кошти, з них винаходів — майже 40%; частка введених у цивільний оборот ОПІВ складає 39% від виявлених у ході інвентаризації ОПІВ, в тому числі винаходів — 15%; частка ОПІВ, що перебувають на обліку, складає 74% від кількості ОПІВ, введених в цивільний оборот, в тому числі винаходів — 24%; опрацювання отриманих звітів свідчить про те, що існує значна частина ОПІВ, які тільки планується взяти на облік — це 6707 ОПІВ, що складає 35% від виявлених в ході інвентаризації» [9].

Проведена інвентаризація показала, що значна частина витрат на створення результатів інтелектуальної діяльності не знайшли відображення в бухгалтерському балансі як нематеріальні активи. Для вирішення проблеми охорони та введення у господарський обіг об'єктів інтелектуальної власності, в першу чергу на підприємствах повинен бути налагоджений управлінський облік результатів інтелектуальної діяльності з метою: підвищення ефективності їх використання в різних формах; підвищення конкурентоспроможності продукції; ліцензування; управління вартістю бізнесу та ін.

Системи управління науково-дослідними роботами існувала давно і була «забута» разом з винахідницької діяльністю близько 10 років тому. Планування всіх науково-дослідних робіт і технічних розробок в СРСР передбачалось комплексними і галузевими планами, здійснювалось на основі системи замовлень-нарядів, що охоплювали всі стадії робіт за темами [119].

В даний час управлінський облік результатів інтелектуальної діяльності в тій чи іншій мірі майже не

ведеться. Аналогічна ситуація спостерігається й у сфері бухгалтерського обліку та оцінки ефективності використання запатентованих результатів цих робіт.

В працях багатьох науковців [127; 119; 196; 90 та ін.] неодноразово наголошується на необхідності запровадження управління інтелектуальною діяльністю як в межах підприємства, так і на вищих рівнях, розроблені та запропоновані структури системи управління, однак відсутній наголос на недостатності облікового забезпечення цієї системи.

Н. Старкова та А.Костецький відмічають, що виділення підсистеми управління інтелектуальними активами не має за мету будь-яким чином дублювати функції маркетингу, фінансового чи виробничого управління, управління науково-дослідними і дослідно-конструкторськими розробками, персоналом в частині створення і використання інтелектуальних активів, що відносяться до компетенції цих систем [196]. Мова має йти про необхідність здійснення специфічних функцій, обумовлених особливими характеристиками і зростаючою роллю інтелектуальних активів у діяльності фірми.

Такими особливими функціями можуть бути:

- планування досліджень відповідно до замовлень держави і потреб ринку;
- планування внутрішньофірмових інформаційних потоків від початку процесу досліджень до завершення розробок;
- створення інформаційних баз наявних і потенційних (в процесі розробки) об'єктів інтелектуальної власності;
- оцінка ринкової вартості інтелектуальних продуктів;

- патенто-ліцензійна діяльність (підготовка документів і оформлення прав);
- комерціалізація результатів досліджень (виведення продукту на ринок і його реалізація).

В процесі організації управління слід також враховувати інтелектуальний капітал в частині потенціалу працівників підприємства з метою заохочення і стимулювання досліджень.

Забезпеченість кожної з перерахованих функцій управління обліковою інформацією проаналізовано в табл.4.1 та Додатку М.

Таблиця 4.1

Облікове забезпечення управління інтелектуальними активами

№ з/п	Завдання управління інтелектуальними активами	Наявність спеціальних форм
1	2	3
1.	Планування досліджень відповідно до замовлень держави і потреб ринку	Відсутні
2.	Планування внутрішньо фірмових інформаційних потоків від початку процесу досліджень до завершення розробок	В обліку СРСР існували типові форми кошторисів витрат а науково-дослідними темами по кожній галузі дослідження, що дозволяло проводити порівняння структури витрат за роками і об'єктами
3.	Створення інформаційних баз наявних і потенційних (в процесі розробки) об'єктів інтелектуальної власності	Форми первинної облікової документації з обліку об'єктів права інтелектуальної власності затверджені наказом Міністерства фінансів України від 22.11.2004 №732 та Міністерства статистики України від 10.08.2004 № 469
4.	Оцінка ринкової вартості інтелектуальних продуктів	Акти оцінки, звіти сертифікованого оцінювача

Продовження табл.4.1

1	2	3
5.	Патентно-ліцензійна діяльність (підготовка документів і оформлення прав)	Акт про використання об'єкта інтелектуальної власності (ІВ-6), Журнал реєстрації використаних об'єктів інтелектуальної власності (ІВ-3), затверджені наказом Міністерства статистики України від 10.08.2004 № 469
6.	Комерціалізація результатів досліджень (виведення продукту на ринок і його реалізація)	Для реалізації цього завдання виникає більша необхідність у зовнішній інформації про аналогічні продукти або вільні ніші на ринку інновацій, забезпечити якою можуть тільки окремі організації
7.	Аналіз ефективності інноваційних розробок	Внутрішні розрахунки оцінки економічної ефективності ОПІВ; оцінка ступеня готовності ОПІВ до впровадження; оцінка ефекту від впровадження ОПІВ на підприємстві; визначення ціни ліцензії і т.д. обчислюються на підставі облікових даних

Кожен з перерахованих необхідних документів безумовно базується не тільки на інформації з бухгалтерського обліку (рахунки 12 «Нематеріальні активи», 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів», 941 «Витрати на дослідження і розробки» та ін.), що підтверджує важливість організації процесу управління і контролю за інтелектуальними активами.

Нами запропоновано певні кроки у вдосконаленні наявного облікового забезпечення управління інтелектуальною власністю [56; 50; 49], що потребує подальшого дослідження та якомога ширшого використання у практиці.

Запровадження управління, яке базується на вищенаведеному обліковому забезпеченні, дозволить:

- сформувати реальний контроль за можливістю законного переслідування недобросовісних конкурентів і порушників прав інтелектуальної власності шляхом формування спеціальної інформаційної бази;

- отримувати додаткові доходи за передачу права;

- здійснювати вкладення вартості прав на об'єкти ІВ в статутний капітал нового технологічно орієнтованого підприємства;

- залучати інвесторів;

- вирішувати конфлікти у процесі використання об'єктів інтелектуальної власності, у т.ч. при визначенні розмірів збитків внаслідок порушення виключних прав та ін.

Без активної участі державних структур ефективно управління інтелектуальною власністю є проблематичним, так як в першу чергу необхідно забезпечити дотримання інтересів всіх учасників ринку об'єктів інтелектуальної власності, координацію діяльності організацій інфраструктури підтримки у сферах підвищення інформованості населення в питаннях інтелектуальної власності, підготовки кадрів, а також надання експертних, оціночних і консалтингових послуг, ліквідацію «правового нігілізму». Підприємства мають повірити в те, що держава захистить дані їм виключні права на результати інтелектуальної діяльності у разі їх порушення, що стане найбільшим стимулом в запровадженні системи обліку і управління інтелектуальними активами на підприємстві.

4.3. Удосконалення документального забезпечення інвентаризації нематеріальних активів

Вивчення практичних засад здійснення інвентаризації на діючих підприємствах виявило суттєві прогалини, які мають місце в її документальному забезпеченні, зокрема відсутність розроблених типових форм первинних документів для оформлення інвентаризації певних об'єктів (наприклад, земельних ділянок, нематеріальних активів), недосконалість існуючих інвентаризаційних документів.

Ця ситуація викликає занепокоєння із врахуванням важливості належного документування інвентаризації як одного із основних елементів методу бухгалтерського обліку та методичного прийому економічного контролю.

Недоліки в документальному забезпеченні інвентаризації призводять до суттєвого зниження її раціональності, ефективності та об'єктивності, сприяють її формальному проведенню. За таких умов у повній мірі не може бути реалізована мета та виконані всі завдання інвентаризації.

Саме тому існує об'єктивна необхідність удосконалення документального забезпечення інвентаризаційного процесу взагалі та інвентаризації нематеріальних активів зокрема.

Робота з удосконалення документального забезпечення облікового процесу, на наш погляд, має складатися з трьох етапів:

1. Виявлення недоліків в існуючих документах та об'єктивної потреби в створенні нових.

2. Вироблення переліку вимог, яким повинен відповідати той чи інший документ відповідно до його призначення.

3. Розробка форми та порядку складання документу.

Взагалі всі первинні і зведені облікові документи повинні:

- відповідати вимогам статті 9 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-XIV [70] та пункту 2 Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 24.05.1998 р. № 88 [168];

- забезпечувати повну реєстрацію необхідної інформації щодо відповідних господарських операцій;

- бути простими, наочними і зручними у використанні;

- надавати можливість оперативного доступу до потрібної інформації та її швидкого опрацювання;

- не містити зайвих реквізитів, які занадто ускладнюють його форму і порядок заповнення.

Незважаючи на затвердження наказом Міністерства фінансів України «Про затвердження типових форм первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів» від 22.11.2004 р. № 732 [138] Інвентаризаційного опису об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів (типова форма № НА-4), залишилася не до кінця врегульованою проблема документування інвентаризації нематеріальних активів.

Назва і зміст даного первинного документа не узгоджено з основним нормативним актом, який регламентує порядок ведення бухгалтерського обліку нематеріальних активів – П(С)БО 8 «Нематеріальні

активи» [165], оскільки в ньому немає жодної згадки про термін «інтелектуальна власність» чи «об'єкт права інтелектуальної власності».

Інформацію про склад об'єктів інтелектуальної власності можна знайти у статті 420 Цивільного кодексу України [210], згідно якої до них належать: літературні та художні твори; комп'ютерні програми; компіляції даних (бази даних); виконання; фонограми, відеограми, передачі (програми) організацій мовлення; наукові відкриття; винаходи, корисні моделі, промислові зразки; компонування (топографії) інтегральних мікросхем; раціоналізаторські пропозиції; сорти рослин, породи тварин; комерційні (фірмові) найменування, торговельні марки (знаки для товарів і послуг), географічні зазначення; комерційні таємниці.

Наказом Міністерства фінансів України від 16.03.2005 № 235 «Про затвердження змін до деяких нормативно-правових актів Міністерства фінансів України з бухгалтерського обліку» було внесено зміни до П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», пристосувавши його до нового Цивільного кодексу. Змінено абзаци 4-6 пункту 5 стандарту, в яких перелік прикладів нематеріальних активів, які відносяться до даних груп співпадає з переліком, наведеним в статті 420 ЦКУ, тобто з об'єктами інтелектуальної власності.

З наведеного вище можемо зробити висновок, що затверджена типова форма № НА-4 дозволяє документальне оформлення інвентаризації не всіх об'єктів нематеріальних активів, а лише їх частини. При цьому він не враховує особливості таких груп нематеріальних активів, як права користування природними ресурсами, права користування майном, незавершені капітальні інвестиції в нематеріальні активи, інші нематеріальні

активи.

Все це зумовило необхідність і доцільність розробки Інвентаризаційного опису нематеріальних активів (далі – Інвентаризаційний опис НА), який дозволяє задокументувати інвентаризацію об’єктів нематеріальних активів усіх без виключення груп (Додаток Н).

При розробці форми цього документу було враховано особливості нематеріальних активів, а саме те, що під ними розуміють немонетарний актив, який немає матеріальної форми. Інвентаризація таких об’єктів у більшості випадків полягає у перевірці документів, що підтверджують право власності (використання) підприємства на нематеріальні активи (державні акти, свідоцтва, ліцензії, ліцензійні, авторські договори, технічна документація та інше) з метою визначення:

- їх фактичної наявності;
- переліку нематеріальних активів, що непридатні для використання або не використовуються підприємством;
- реальної вартості нематеріальних активів та підстав для їх переоцінки чи списання.

Виходячи з цього, для належного документального оформлення інвентаризації нематеріальних активів в основній частині Інвентаризаційного опису НА передбачено наступні реквізити:

- назва об’єкта нематеріальних активів;
- коротка характеристика та призначення;
- місце знаходження (експлуатації);
- назва, номер і дата документів, що засвідчують право власності (використання) на нематеріальні активи;
- дата виникнення права на актив;
- строк корисного використання;
- первісна вартість;

- фактична наявність;
- ступінь фактичного зносу у відсотках і гривнях (визначається за допомогою експертної оцінки членами інвентаризаційної комісії);
- наявність, залишкова вартість і сума зносу за даними бухгалтерського обліку (заповнюється бухгалтерською службою підприємства);
- відхилення по зносу. Даний показник є різницею між обліковою і фактичною сумою зносу. На його основі робляться висновки щодо доцільності переоцінки об'єкта нематеріальних активів, які фіксуються в наступній графі – «Пропозиції по зміні вартості об'єкта»;
- придатність до використання об'єкта. Інвентаризаційна комісія за результатами фактичної перевірки наводить висновки щодо можливості і доцільності подальшого використання об'єкта;
- зміст виявлених порушень. Оскільки при проведенні інвентаризації нематеріальних активів перевіряється велика кількість показників та характеристик, виникає необхідність додаткової деталізації окремих порушень.

Крім цього, Інвентаризаційний опис НА містить низку інших стандартних реквізитів інвентаризаційних документів, акцентувати на яких в цій роботі вважаємо недоцільним.

Інвентаризаційний опис НА складається в одному примірнику для оформлення інвентаризації окремо за кожним місцезнаходженням об'єктів нематеріальних активів та за кожною особою, відповідальною за їх використання. Запропонована форма Інвентаризаційного опису нематеріальних активів дозволяє задокументувати інвентаризацію об'єктів НА усіх без винятку груп.



РОЗДІЛ 5

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ КОНТРОЛЮ АКТИВІВ ПІДПРИЄМСТВА

5.1. Проблеми нормативного регламентування контролю

Економічний контроль є невід'ємною складовою системи менеджменту будь-якого суб'єкту господарювання, що забезпечує його ефективну роботу. Варіативність контролю та широкий спектр його методичних прийомів дозволяють виявляти як загальні негативні тенденції в розвитку економіки підприємства, так і конкретні порушення та зловживання.

Незважаючи на наявність розроблених та перевірених на практиці організаційно-методичних підходів до здійснення контролю, існують не вирішені питання щодо його нормативного забезпечення.

Протягом тривалого часу йде напруження та обговорення нового закону, який би регулював аудиторську діяльність в Україні та враховував би вимоги міжнародних стандартів аудиту.

Існуюча редакція закону не відповідає положенням Директиви 2006/43/ЄС і сучасній європейській практиці. Він є стримуючим фактором інституційної розбудови аудиторської діяльності в Україні та не містить: чітких вимог щодо обов'язкового проведення аудиту акціонерними товариствами, оскільки міститься посилення

на обов'язкове підтвердження повноти та достовірності річної фінансової звітності відкритих акціонерних товариств, правова підстава існування яких фактично зупинена; однозначного посилення на законність формування Реєстрів аудиторських фірм та аудиторів, крім того, який передбачений статтею 11 Закону «Про аудиторську діяльність» від 22.04.1993 р. №3125-XII [67], чітких норм щодо здійснення контролю якості аудиторських послуг; законодавчого закріплення обов'язковості виконання рішень, прийнятих Аудиторською палатою України.

Намагання Аудиторської палати України впорядкувати проведення обов'язкового аудиту та регулювання ціни на нього через прийняття Положення з національної практики аудиту 1 «Особливості узгодження умов завдання з обов'язкового аудиту та укладання договору про проведення обов'язкового аудиту з врахуванням вимог національного законодавства» від 20.12.2013 р. № 286/12, ставить питання про обов'язковість його виконання аудиторськими фірмами.

При цьому в цей нормативний акт закладений розрахунок ціни на аудит, виходячи з тарифних розрядів, затверджених для бюджетних організацій. Сумніви в обґрунтованості такого розрахунку викликані тим, що аудиторська діяльність в Україні це підприємницька діяльність, яка відношення до бюджетної сфери немає жодного, а також відсутність законодавчих підстав регулювати ціну на аудиторську послугу в Україні.

Відсутність затверджених форм інвентаризаційних документів, які б відповідали сучасним вимогам практики та забезпечували б інформаційні потреби користувачів та чіткої методики відображення на рахунках бухгалтерського обліку інвентаризаційних різниць. Так для

інвентаризації товарно-матеріальних цінностей використовуються документи, затверджені ще постановою Державного комітету статистики СРСР від 28.12.1989 р. №241 [172].

Значною проблеми при виявленні та подальшому обліку інвентаризаційних різниць є відсутність чітко встановлених норм природного убутку товарно-матеріальних цінностей, та невідповідність окремих норм сучасним технічним характеристикам таких активів. До прикладу, норми окремих видів будівельних матеріалів, затверджені ще постановою Державного комітету СРСР по матеріально-технічному постачанні від 15.06.1984 р. №72 [171].

Здебільшого акціонерними товариствами не виконуються вимоги статті 56 Закону України «Про акціонерні товариства» [79] в частині утворення комітету з питань аудиту, який очолюють комітети члени наглядової ради товариства, обрані за пропозицією акціонера, який не контролює діяльність цього товариства.

Згідно із Законом метою забезпечення діяльності комітету з питань аудиту наглядова рада може прийняти рішення щодо запровадження в товаристві посади внутрішнього аудитора (створення служби внутрішнього аудиту). Внутрішній аудитор (служба внутрішнього аудиту) призначається наглядовою радою і є підпорядкованим та підзвітним безпосередньо члену наглядової ради – голові комітету з питань аудиту. Недотримання цієї норми ставить під сумнів ефективність управління товариством та належне забезпечення контрольних функцій.

Відповідно до статті 73 Закону України «Про акціонерні товариства» [79] проведення перевірки фінансово-господарської діяльності акціонерного

товариства загальні збори обирають ревізійну комісію (ревізора). В акціонерних товариствах з кількістю акціонерів – власників простих акцій товариства до 100 осіб запроваджується посада ревізора (або обирається ревізійна комісія), а в товариствах з кількістю акціонерів-власників простих акцій товариства більш як 100 осіб обов'язково обирається ревізійна комісія.

Права та обов'язки членів ревізійної комісії (ревізора) визначаються цим Законом, іншими актами законодавства, статутом та положенням про ревізійну комісію, а також договором, що укладається з кожним членом ревізійної комісії (ревізором). Ревізійна комісія (ревізор) проводить перевірку фінансово-господарської діяльності акціонерного товариства за результатами фінансового року, якщо інше не передбачено статутом товариства, положенням про ревізійну комісію або рішенням загальних зборів.

Однак, незважаючи на нормативну вимогу, у багатьох випадках призначення ревізійної комісії є формальним та не призводить до виконання покладених на неї функцій.

Також існує проблема відсутності належного регламентування судово-бухгалтерської експертизи в Україні. До основних спеціальних нормативних актів, які регулюють цей вид контролю відноситься: Закон України «Про судову експертизу» від 25.02.1994 р. №4038-ХІІ [69] та Наказ Міністерства юстиції України «Про затвердження Інструкції про призначення та проведення судових експертиз та Науково-методичних рекомендацій з питань підготовки та призначення судових експертиз» від 03.11.1998 р. №705/3145 (далі – Наказ №705/31) [139].

Наведені нормативні акти не регулюють усіх організаційних та процесуальних аспектів судово-

бухгалтерської експертизи та є застарілими. В основі Наказу №705/31 ще частково лежать принципи функціонування перехідної економіки, наприклад, застарілим є орієнтовний питань вирішуваних питань. Більшість із них стосується експертизи саме матеріальних збитків, пов'язаних із розкраданням товарно-матеріальних цінностей, що не є основним завданням судово-бухгалтерської експертизи в сучасних умовах економічної реальності.

На нашу думку, вирішення поставлених вище проблем нормативно-практичного спрямування дозволить підвищити дієвість видів економічного контролю та максимально забезпечити виконання завдань покладених на економічний контроль як такий. Така робота повинна бути проведена із широким залученням провідних вчених, практиків та законодавців, що працюють в системі обліку та контролю, а в її основу покладено взаємо узгодженість, уникнення формального підходу та повне задоволення вимог практики тощо.

5.2. Класифікація видів економічного контролю як підсистеми управління

Економічний контроль є невід'ємною частиною системи менеджменту будь-якого суб'єкту господарювання, що забезпечує його ефективну роботу. Практична реалізація контролю залежить від належним чином розроблених теоретичних основ. Так, наприклад, класифікація видів економічного контролю багато в чому визначає його організаційні принципи та методику проведення.

Проблема класифікації видів економічного контролю була об'єктом дослідження багатьох відомих науковців, серед яких: Белов М.Г., Білуха М.Т., Калюга Є.В., Крамаровський Л.М., Кужельний М.В., Нападовська Л.В., Суйнц В.П., Хом'як Р.Л. та інші. Незважаючи на це, існує об'єктивна необхідність уточнення окремих класифікаційних ознак та видів контролю.

На сьогодні існує проблема відсутності чіткого розмежування поняття «види» і «форми» контролю. Досить часто зустрічаємо різне розуміння вченими цих категорій, як наслідок, іде підміна форм видами і навпаки.

Так, наприклад, Штейнман М.Я. [231, с.14] за часом проведення наводить такі види контролю, як попередній, поточний (оперативний) і наступний, Білуха М.Т. [12, с.22], Романів Е.М., Хом'як Р.Л., Мороз А.С. [100, с.10] за періодичністю здійснення – попередній, оперативний (поточний), заключний (ретроспективний). Натомість за цією ж класифікаційною ознакою (в залежності від часу проведення контролю) Белов М.Г. [8, с.19] та Кужельний М.В. [112, с.10] виділяють форми контролю: попередній, поточний, наступний.

Так само за інформаційним забезпеченням Білуха М.Т. [12, с.24], Романів Е.М., Хом'як Р.Л., Мороз А.С. [100, с.10] подають документальний та фактичний види економічного контролю. В той же час Белов М.Г. [8, с.21], Крамаровський Л.М. [109, с.21], Кужельний М.В. [112, с.10] наводять форми контролю – документальний та фактичний.

На наш погляд, невизначена ситуація, пов'язана з розмежуванням форм і видів економічного контролю викликана перш за все близьким смисловим навантаженням цих слів в українській мові. Через це виникає різне розуміння в теорії економічного контролю

цих двох понять, як наслідок – науковці будують між ними різну ієрархічну взаємозалежність і співвідношення.

Так одна група авторів [8; 109] ставлять на перше місце види економічного контролю і класифікують їх за суб'єктами здійснення, а форми контролю на – на друге. Виділення різних форм економічного контролю проводять в залежності від ознаки, закладеної в основу того чи іншого методологічного підходу (час проведення, джерела контрольних даних, способи і прийоми здійснення контролю тощо).

Характерною тут є думка Белова М.Г., який вважає, що “види економічного контролю представляють відповідні сукупності його органів, які відрізняються ареалом дії та особливостями формування” [8, с.17], а “форма здійснення економічного контролю характеризує методологічні аспекти і означає техніку його проведення” [8, с.19].

Представники іншої групи вчених [12; 88; 100] навпаки, за суб'єктами проведення виділяють не види, а організаційні форми економічного контролю, до яких відносять: державний, муніципальний, незалежний, контроль власника [12; 100]; зовнішній (державний, приватний), внутрішній (відомчий (галузевий), контроль власника) [88].

Разом з цим Калюга Є.В. вважає розподіл контролю на його види не первинним, а вторинним етапом класифікації контролю. При цьому посиляється на точку зору неназваних авторів, що “вид контролю” – це підпорядковане поняття, що входить до складу іншого, більш загального поняття [88, с.62].

Крім наведених вище, існує ще й третій альтернативний напрямок визначення форм і видів контролю. До нього можна віднести авторів, які подають

лише види економічного контролю як Штейнман М.Я. [231] або лише його форми як Кужельний М.В. [112]. Схожими тут є погляди Нападовської Л.В., яка наводить широку класифікацію видів контролю, при цьому вказує на наявність лише єдиної форми контролю – перевірки [140, с.61-71].

Повністю погоджуючись з класичною філософською тезою про те, що істина народжується в дискусії, на нашу думку, науковцям варто прийти до спільного знаменника у розмежуванні і тлумаченні форм та видів контролю. Задля уникнення принципових розбіжностей, на основі дослідження літератури та власного бачення означеної проблеми, пропонуємо запровадити єдину класифікацію економічного контролю за його видами. В основу такого поділу покласти, крім інших, і класифікаційні ознаки за організаційними формами та формами здійснення економічного контролю.

Одним із головних критеріїв, за якими варто класифікувати види економічного контролю є його суб'єкти. Особливості діяльності, повноваження, завдання та функції тих чи інших органів, що проводять контроль зумовлюють виникнення специфічних його видів або іншими словами організаційних форм контролю. Звідси можемо виділити такі види економічного контролю за суб'єктами здійснення (або організаційними формами): державний, муніципальний, громадський, незалежний та контроль власника, який в свою чергу включає внутрішньосистемний та внутрішньогосподарський контроль.

Оскільки, згідно із законодавством України обов'язки з організації і здійснення внутрішньогосподарського контролю покладено на керівника

підприємства та на головного бухгалтера даний вид контролю ще називають бухгалтерським [140, с.26].

Саме поняття внутрішньогосподарського бухгалтерського контролю ще раніше запропонував використовувати Белобжецький І.А. [7, с.45] по відношенню до інвентаризації. Крім того, зарубіжні вчені Хонгрэн Ч.Т. та Фостер Дж. зазначають, що “внутрішній контроль – це комплекс бухгалтерського управлінського контролю, який допомагає забезпечити відповідність рішень, прийнятих в організації, з реалізацією їх на практиці” [209, с.398].

В залежності від джерел контрольних даних доцільно виділити документальний, фактичний та змішаний види економічного контролю.

Документальним називається контроль, який здійснюється з метою встановлення законності, правомірності та доцільності господарських операцій і управлінських рішень на основі перевірки документальних носіїв економічної інформації (первинних документів та реєстрів обліку, фінансової, статистичної, оперативно-технічної, внутрішньої та інших форм звітності, планів, завдань, кошторисів, розпорядчих та інших документів).

В свою чергу під фактичним контролем розуміють перевірку реального кількісного та якісного стану об'єкта, що перевіряється шляхом перевірки його в натурі (обстеження, огляд, обмір, перерахунок, зважування, лабораторний аналіз, експертиза та інше).

Разом з тим через відсутність всього обсягу необхідної інформації фактичний контроль не може бути повністю самодостатнім. Наприклад, будь-яка інвентаризація цінностей чи контрольний обмір виконаних робіт обов'язково закінчується порівнянням фактичних даних з обліковими.

Саме тому комплексний і всебічний контроль за господарською діяльністю підприємства неможливий без спільного використання документального і фактичного видів економічного контролю. Цілком зрозуміло, чому чимало вчених вказують на їх тісний взаємозв'язок і взаємодоповнення [7; 8; 12; 100; 109].

При цьому виникають труднощі у визначенні приналежності конкретних методів до документального чи фактичного контролю. Для вирішення цієї проблеми Белобжецький І.А. пропонує при групуванні методичних прийомів виходити із переважаючого характеру їх використання [7, с.34]. Нападовська Л.В. взагалі називає поділ контролю на документальний та фактичний необґрунтованим, вважаючи, що така класифікація протиставляє ці два види контролю [140, с.64].

З метою усунення невизначеності стосовно поділу економічного контролю на документальний та фактичний, на наш погляд, варто виділити за такою класифікаційною ознакою як джерела контрольних даних ще один вид контролю – змішаний, який включатиме методи, що в однаковій мірі містять риси як документального, так і фактичного видів контролю. В даному питанні ми притримуємося думки професора Суйца В.П., який також виділяє метод змішаного контролю, що включає використання засобів і способів як документального, так і фактичного контролю [200, с.13].

При класифікації економічного контролю за часом проведення варто виокремити такі його види як попередній, який здійснюється перед виконанням господарських операцій, поточний – в процесі їх виконання та наступний – після їх завершення. Такого підходу до класифікації контролю за цією ознакою притримується більшість авторів [8; 88; 112; 231].

Однак варто відзначити, що група науковців (Білуха М.Т. [12], Романів Е.М., Хом'як Р.Л., Мороз А.С. [100]) виділяють майже аналогічні види контролю: попередній, оперативний (поточний), заключний (ретроспективний), але за іншою класифікаційною ознакою – періодичністю здійснення. На наш погляд використання такого критерію поділу є необґрунтованим, оскільки періодичність означає здійснення тих чи інших дій через певні встановлені проміжки часу. А про певну закономірність стосовно періодичності проведення економічного контролю не йдеться. Та й самі ці автори, описуючи наведені ними види контролю фактично посилаються на час їх здійснення, а не періодичність.

Запропоновану класифікацію можна подати у вигляді схеми, наведеної на рис. 5.1.

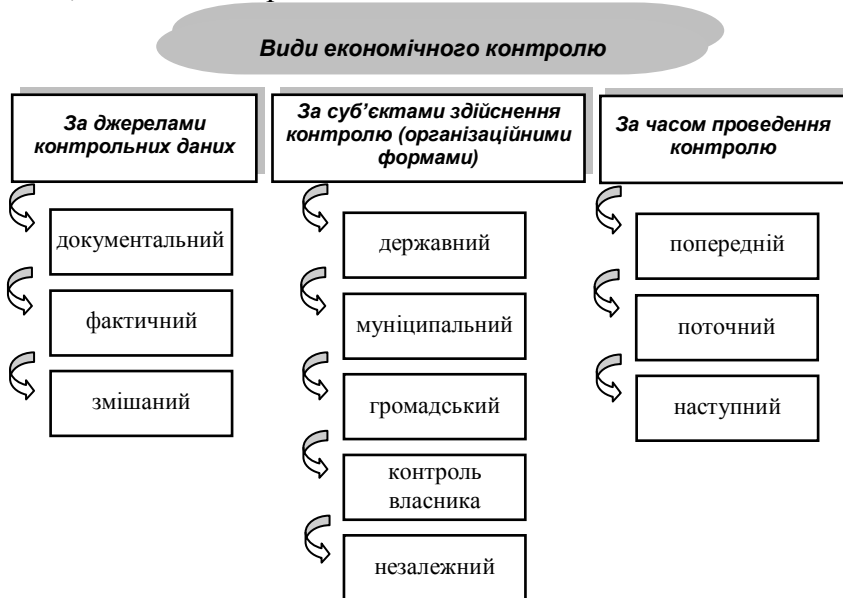


Рис. 5.1 – Класифікація видів економічного контролю

На нашу думку, результати проведеного дослідження видів економічного контролю дозволяють виділити такі класифікаційні ознаки його поділу, як:

- джерела контрольних даних;
- суб'єкти здійснення контролю (організаційні форми);
- час проведення контролю.

Взагалі, розвиток теорії економічного контролю шляхом уточнення його видів за означеними в статті класифікаційними ознаками сприяє підвищенню ефективності здійснення контрольного процесу в господарських одиницях та є передумовою подальшого удосконалення його організації і методики.

5.3. «Матеріальність» результатів інтелектуальної діяльності та особливості їх контролю

Наявність об'єктів інтелектуальної власності, крім охоронного документа, підтверджується матеріальним носієм (сортове насіння, конструкція корисної моделі, технічна документація, породиста тварина й ін.), який уособлює корисні властивості результатів розумової діяльності людини. Виокремлення матеріального втілення нових знань є обов'язковою умовою при реалізації об'єктів інтелектуальної власності, що не знаходить свого повного відображення в сучасній методиці обліку. Взаємозв'язок матеріальної і нематеріальної складових зумовлюють нові підходи до документування, визнання активів в обліку, з метою контролю за їх використанням.

Дослідженням особливостей обліку нематеріальних, інтелектуальних активів займалися Н.М. Балакирева, Ю.П. Гладишева, В.Г.Зінов, В.П.Завгородній, А.Кліменко, Т.Г. Маренич, Н.О.Шайдуров, С.Ф.Легенчук та ін. Кожен з науковців вказує на важливість контролю не лише за правами на об'єкт, а й за матеріальними носіями, що повинен забезпечити їх облік.

Однією з невирішених проблем обліку об'єктів інтелектуальної власності залишається відображення матеріального носія, який забезпечує можливість контролю за інтелектуальними активами з однієї сторони та їх копіюванням з іншої. Паралельно з реалізацією прав на інтелектуальну власність у вигляді охоронного документа чи договору передбачається передача самого активу на окремому носії. «Матеріальність» об'єктів, яких прийнято вважати нематеріальними, забезпечує збереженість, недоторканість результатів.

На сучасному етапі бухгалтерський облік в Україні розвивається від практики до теорії [173, с.289]. Розвиток вітчизняного законодавства вказує на необхідність глибшого дослідження сутності інтелектуальної власності. Для вивчення її характеристик, як об'єкта обліку, слід враховувати сучасні досягнення науки, техніки та інші творчі здобутки людства, які зумовлюють значне різноманіття різнорідних активів нематеріального походження, об'єднаних в одну сукупність об'єктів інтелектуальної власності.

Науковці В.П. Завгородній [65], Т.Г. Маренич [126], Н.О.Шайдуров [225] та ін. у своїх працях відмічають наявність матеріальної складової при придбанні прав на об'єкти інтелектуальної власності, яка не підлягає відособленому обліку. Так як корисність підприємству приносять права використовувати винахід, торгову марку

та ін., то перша конструкція винаходу з технічним описом, а також рисунок торгової марки, є ніби складовою нематеріального активу. Наші дослідження показали, що придбання, набуття прав на об'єкти інтелектуальної власності супроводжується отриманням, крім охоронного документу, матеріального носія, який уособлює результати творчої діяльності у формі наукової, технічної, конструкторської документації, електронного запису та сприяє ідентифікації, збереженню та контролю за об'єктом.

С.Ф. Легенчук пропонує розрізняти матеріальні носії, що засвідчують майнові права на ОПІВ (патент, ліцензія, авторське свідоцтво тощо), та реальні матеріальні носії, за допомогою яких відбувається експлуатація ОПІВ (комп'ютерної програми, бази даних тощо) в господарській діяльності. До останніх відносять магнітні носії (дискети, жорсткий диск комп'ютера – вінчестер) та оптичні носії (CD R (RW)) [116].

В Національному стандарті оцінки майна №4 [143], Інструкції по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків, затвердженій наказом Міністерства фінансів України від 11.08.1994 №69 [82] вказується необхідність перевірки матеріального носія та охоронного документу. Матеріальні носії для всіх об'єктів інтелектуальної власності можна класифікувати на наступні види:

- електронний запис (фонограми, відеофільми, програми для ЕОМ та ін);
- паперовий носій, диски (технічна документація);
- біологічний актив (сортове насіння, племінна тварина);
- конструкція (винахід, промисловий зразок і ін.);

- мікроорганізм (штам мікроорганізмів).

В практиці вітчизняного та зарубіжного обліку електронні записи, паперові носії, конструкції окремо не обліковуються, що підтверджує їх взаємозв'язок з об'єктом інтелектуальної власності. Товаром на ринку є саме результати творчої діяльності у формі наукових звітів, комплектів конструкторської і технічної документації, програмного забезпечення ..., які розміщуються на матеріальних носіях і мають нематеріальну природу [81, с.25]. Для сортів рослин і порід тварин матеріальна складова є запорукою збереження селекційного досягнення, всіх його корисних властивостей. Можна стверджувати, що набуття прав на інтелектуальну власність передбачає отримання права та матеріального втілення результату творчої діяльності (рис.5.2). Виділення матеріальної складової особливо актуальне для тих об'єктів інтелектуальної власності, які отримані випадково і повторне створення яких практично неможливо.



Рис.5.2 – Облікові складові об'єкта інтелектуальної власності

Нематеріальна складова об'єкта є основною і визначальною, однак взаємозалежність її з матеріальною зумовлює нові підходи щодо документування операцій, оцінки і аналітичного обліку використання інтелектуальних активів на підприємстві. Саме наявність матеріального носія, який фіксує результати застосування

знань та здібностей людини на певний момент, дає можливість відображати об'єкти у складі активів і оцінювати їх. Останніми роками робляться спроби обчислення вартості здібності людей та працівників підприємства як частини капіталу. Але відсутність зафіксованих результатів, які можуть бути збережені іншими підприємствами, зумовлюють великі труднощі в їх оцінці.

В дослідженнях С.Ф. Легенчука акцентується увага на дисках, документах, що підтверджують факт існування інтелектуальної власності, як «носіях суворого обліку підприємства», тому що вони, як і бланки суворого обліку, виконують функції забезпечення збереження активу, існування та використання якого засвідчується даним об'єктом [116, с.14]. Пропонується облік «реальних матеріальних носіїв» на позабалансових рахунках. Ця теза є обґрунтованою для частини об'єктів і тільки для самих охоронних документів (патентів ліцензій). Наші дослідження підтверджують, що матеріальний носій є частиною об'єкту інтелектуальної власності, так як його втрата призводить до втрати інтелектуального продукту (охоронні документи можна відновити). Тому, на нашу думку, відокремлений їх облік є недоцільним. Матеріальний носій (мінімум один екземпляр) як і охоронний документ слід відображати як аналітичні дані в інвентарних картках та Актах приймання об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів підприємства.

Враховуючи вищенаведене пропонуємо внести корективи у розуміння інтелектуальної власності як об'єкта обліку і контролю, акцентуючи вагу на наступному: по-перше, це документально підтверджена вартість майнових прав на результати розумової діяльності

людини, по-друге, результати розумової діяльності зафіксовані на матеріальному носії (паперовому, електронному та ін.), по-третє, об'єкти приносять економічні вигоди.

З метою ідентифікації інтелектуальних продуктів та управління ними, всі об'єкти, які уособлюють майнові права на результати розумової діяльності людини і захищені відповідно до діючого законодавства, належать до об'єктів обліку і становлять інтелектуальну власність як актив підприємства.

Поряд із ознаками нематеріальності для інтелектуальних продуктів важливим є врахування наявності матеріального носія в первинному обліку та аналітиці, який забезпечує збереження корисних властивостей об'єкта та відображення результатів розумової діяльності в обліку ще до процесу оцінки.

Методика вітчизняного обліку і бухгалтерської оцінки не враховує можливість втрати контролю за цінною інформацією. Тому оцінка інтелектуальної власності, первинний облік та відображення на рахунках бухгалтерського обліку повинні враховувати інтелектуальну власність не тільки як нематеріальний актив, а як об'єкт цінної інформації, відображеної на певному носії.

Інтелектуальна власність як актив підприємства є відносно новим у вітчизняному бухгалтерському обліку, хоча в цивільному законодавстві існує вже впродовж тривалого періоду часу. Наявність спільних рис з нематеріальними активами вказує, що результати творчої та розумової діяльності необхідно розглядати як їх складову з врахуванням специфіки використання, збереження та визнання.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

- 1 Бабій П. Підходи до оцінки інтелектуальної власності підприємства. / Бабій П. // Економічний аналіз управління діяльністю підприємств.-2008. Випуск 3(19). – с.256-258.
- 2 Багиев Т.Л. Маркетинг / под ред. Т.Л.Багиева / Багиев Т.Л., Тарасевич В.М., Анн Х. - М.: Экономика, 1999. - 703 с.
- 3 Бажан І.І. Інтелектуальний капітал та основні підходи до його оцінки. / Бажан І.І // Вісник Бердянського університету менеджменту і бізнесу 2012. №1(17). – С. 123-125
- 4 Базілінська О.Я. Вартість підприємств: методи підвищення вартості вітчизняних підприємств. / Базілінська О.Я // Міжнародний збірник наукових праць. – 2012.-№-1(16), 263-270с.
- 5 Бернстайн Л.А. Анализ финансовой отчетности: теория, практика и интерпретация; [пер. с англ., научн. ред. перевода И.И.Елисеева, гл. редактор проф. Я.В.Соколов] / Л.А. Бернстайн. – М.: Финансы и статистика, 2002. – 624 с.
- 6 Безбородова Т.В. Сучасні підходи до оцінювання ринкової вартості промислового підприємства. / Безбородова Т.В. // Актуальні проблеми економіки.-2010.- №8. – С. 56-70
- 7 Белобжецкий И.А. Ревизия и контроль в промышленности: Учебное пособие для вузов по спец. „Ревизия и контроль” / И.А. Белобжецкий. – М.: Финансы и промышленность, 1987. – 294 с.
- 8 Белов Н.Г. Контроль и ревизия в сельском

- хотять. 3-е изд., перераб. и доп. / Н.Г. Белов. – М.: Агропромиздат, 1988. – 320 с.
- 9 Березанська В. Роль об'єктів права інтелектуальної власності в економіці держави / В. Березанська [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.intelvlas.com.ua/news_march_07.htm
- 10 Березіцька О.В. Сучасні методичні підходи до оцінки вартості підприємства. / Березіцька О.В // Науковий вісник НЛТУ України. – 2012. – Вип. 10.8, с. 12-15
- 11 Белова І.В. Справедлива вартість – досвід, проблеми та перспективи застосування [Текст] / І.В. Белова, О.Г. Коренева // Науковий вісник. Науки: економіка, політологія, історія. – 2011. – № 21 (146). – С.128-137.
- 12 Білуха М.Т. Теорія фінансово-господарського контролю і аудиту: Підручник / М.Т. Білуха. – К.: Вища школа, 1994. – 364 с.
- 13 Бланк И.А. Управление активами / И.А. Бланк. – К.: Ника-Центр. Эльга, 2002. – 720 с.
- 14 Бойко О.В. Механізм формування стратегії інноваційного розвитку лісгосподарських підприємств // Бойко О.В. Іваницька М.Я. // Маркетинг і менеджмент інновацій, 2011, № 2, С. 119-123
- 15 Бойчик І.М. Економіка підприємства / Бойчик І.М.. – К.: Атака, 2002. – 480с.
- 16 Бондарчук Н.В. Гармонізація бухгалтерського обліку України за міжнародними стандартами / Н.В. Бондарчук [Текст] // Збірник наукових праць “Економічні науки”. – Серія “Облік і фінанси”. – Випуск 9 (33). – Ч.1. – 2012. – С.116-122.

- 17 Бродська І.І. Економічна сутність оцінки вартості підприємства. / Бродська І.І. // Економічні науки//Облік і фінанси. Збірка наукових праць ЛНТУ. №6 (24)- ч. 1-Редак.: відп. ред.. д.е. н., проф.. Герасимчук З.В.- Луцьк, 2010 – с. 469.
- 18 Брукинг Э. Интеллектуальный капитал / Брукинг Э. Пер. с англ. — СПб.: Питер, 2001. – 288 с.
- 19 Бутинець Ф.Ф., Дем'яненко М.Я., Каблук П.Т., Белебега І.О., Лінник В.Г. Бухгалтерський облік у сільському господарстві/ Ф.Ф. Бутинець, М.М. Коцупатрий. – Житомир: ПП «Рута», 2003. – 511с.
- 20 Бутнік- Сіверський О.Б. Евристика в інтелектуальній економіці або формування інноваційного підприємництва [Електронний ресурс]. - Режим доступу: [http://www. ipdo. kiev. ua/files/articles/](http://www.ipdo.kiev.ua/files/articles/).
- 21 Вакульчик О. М., Ступнікер Г. Л. Структура інтелектуального капіталу підприємства в умовах розвитку постіндустріальної економіки // Вісник Харків. соц.-економ. ін.-ту. – 2008. – № 5. – С. 2–7.
- 22 Валуєв Б.І. Про цілі, завдання та принципи управлінського обліку// Вісник ЖДТУ. – 2003. - №2. – С.61-67.
- 23 Вачевський М.В. Кремень В.Г., Мадзігон В.М., Скотний В.Г., Шевченко Г.Є., Вачевський О.М. Інтелектуальна власність: теорія і практика інноваційної діяльності: Підручник/ за ред. проф. М.В.Вачевського. – К.: ВД Професіонал, 2005. – 448с.

- 24 Веренич О. Нові напрями бухгалтерського обліку нерухомості [Електронний ресурс] / О. Веренич, А. Шаповалова // Вісник Київського національного торговельно-економічного університету . – 2009. – № 1. – С.88-94. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Vknteu_2009_1_13.pdf.
- 25 Вітковський О.С. Особливості застосування ринкового підходу до оцінки бізнесу в умовах нерозвиненості фондового ринку. / Вітковський О.С. // Вісник Хмельницького національного університету. - 2009р. - № 1. - С.66-68.
- 26 Волкова С.Ф. Оцінка вартості бізнесу і управління компанією. / Волкова С.Ф. // Вісник соціально-економічних досліджень. – 2008. - № 30 – С.84-91.
- 27 Воротіна Л.І., Оцінка майна в Україні. Том.1. Нерухоме майно: Монографія / Л.І. Воротіна, В.Є.Воротін, В.Г.Лісняк, В.М.Поліщук. – К.: Вид-во Європ. Ун-ту, 2005. – С 217.
- 28 Глинська Г.Я. Напрямки оцінювання ринкової вартості підприємстві як об'єкта для поглинання. / Глинська Г.Я. // Слияние и поглощения компаний: характеристика современной волны // Менеджмент в России и за рубежом. – 2002. - №1. – С.78-83.
- 29 Глинська Г.Я. Підходи до визначення поняття вартості підприємства та їх розвиток. / Глинська Г.Я. // Проблеми теорії и практики управління. – 2007. - №9., - С. 45-52.
- 30 Гліненко Л.К. Оцінка і прогнозування потенціалу бізнесу. // Гліненко Л.К., Фірстова О.Ю. // Науковий вісник, Серія: Економіка, планування і управління в лісовиробничому комплексі 2003. - вип. 13.2. – С.65-69.

- 31 Голов С.Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку: Монографія. / С.Ф. Голов – К.: Центр учбової літератури, 2007. – 522с.
- 32 Голов С.Ф., Костюченко В.М. Бухгалтерський облік за міжнародними стандартами: приклади та коментарі. Практичний посібник. – К.: Лібра, 2001. – 840 с.
- 33 Головач А. Л. Методичні засади оцінки вартості бізнесу. / Головач А. Л. // Науковий журнал «Вісник Житомирського інженерно – технічного інституту». – Серія «Економічні науки». – 20011. - № 17. – С. 22- 27.
- 34 Головач А.Л. Методичні засади оцінки вартості бізнесу. / Головач А.Л. // Науковий журнал «Вісник Житомирського інженерно – технічного інституту». – Серія «Економічні науки». – Житомир: Житомирський інженерно – технічного інститут. – 2011. - № 17. – С. 22- 27.
- 35 Грязнова А.Г. Оценка стоимости предприятия (бизнеса). / Грязнова А.Г., Федотова М.А., Эскиндаров М.А., Тазихина Т.В., Иванова Е.Н., Щербакова О.Н. // Москва «Интерреклама» - 2003р. – С.94-101.
- 36 Гульчак В. Позитивні зміни: Державний облік лісів України –підсумки та прогнози. / Гульчак В. // Лісовий і мисливський журнал. - 2012р. - №2. – С. 6-8.
- 37 Давидюк Т.В. Методичні підходи до відображення людського капіталу у звітності зарубіжних компаній: досвід для України. / Давидюк Т.В. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/ptmbo/2011_1/14.pdf.

- 38 Дем'яненко М.Я. Інвентаризація в системі бухгалтерського обліку: моногр. / М.Я. Дем'яненко, В.В. Чудовець. – К.: ННЦ «Ін-т аграр. економіки», 2008. – 286 с.
- 39 Дойль П. Маркетинг, ориєнтований на стоимость / Пер. с англ. под ред. Ю. Н. Каптуревского. – СПб: Питер, 2001. – 480 с.
- 40 Докторук Є.В. Методичні підходи до оцінки інтелектуального капіталу та інтелектуальної власності підприємства. / Докторук Є.В., Кабачинський М.І. // Економічні науки – Серія «Облік і фінанси». - 2011.- № 8(26).- Ч.6. – С. 589-598.
- 41 Дубовик А.О. Інструменти оцінки бізнесу за індикаторами ринку цінних паперів: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд.. екон. наук. Спец. 08.00.08 – Гроші, фінанси і кредит. – 2011.
- 42 Економіка підприємства/ за ред. С.Ф.Покривного. – К.: КНЕУ, 2000. – 528с.
- 43 Економіка України: стратегія і політика довгострокового розвитку / За ред. акад. НАН України В.М. Гейця. –К.: Ін-т економ.прогнозув., Фенікс, 2003. –1008 с.
- 44 Економічна енциклопедія: У трьох томах. Т.1/ Редкол.: С.В. Мочерний та ін. – К.: Видавничий центр «Академія», 2000. – 864с.
- 45 Єрофєєва Т.А. Підходи до оцінки вартості бізнесу: проблеми їх використання. / Єрофєєва Т.А. // Наукові записники. Економічні науки. - 2010. - Том 68. – С.34-56.
- 46 Жук В.М. До проблем стратегії запровадження МСФЗ в Україні / В.М. Жук [Текст] // Бухгалтерський облік і аудит. – 2010. – №10. –

- С.16-22.
- 47 Жук В.М. Інституціональний підхід до розв'язання проблем бухгалтерського обліку в Україні / В.М. Жук [Текст] // Фінанси України. – 2009. – №5. – С.100-113.
- 48 Жураковская И.В. Учет интеллектуального капитала согласно международным стандартам финансовой отчетности: теоретические подходы и практические запросы // Новая индустриализация и умная экономика: вызовы и возможности: материалы Пермского конгресса ученых-экономистов (г. Пермь, ПГНИУ, 12 февраля 2015 г.): в 2 т. / Перм. гос. нац. исслед. ун-т. – Пермь, 2015. – Т. 2. – С.117-123 (Российский индекс научного цитирования).
- 49 Жураковська І.В. Відображення інтелектуальної власності в звітності / Жураковська І.В. // Бухгалтерський облік і аудит, 2009. -№11. - С.46-56.
- 50 Жураковська І.В. «Матеріальність» результатів інтелектуальної діяльності та особливості їх обліку// Економічний аналіз. Збірник наукових праць кафедри економічного аналізу Тернопільського національного економічного університету. – 2010. – Випуск 6. – С.234-236.
- 51 Жураковська І.В. Взаємоузгодження принципів бухгалтерського обліку та фінансової звітності при відображенні операцій з об'єктами інтелектуальної власності // Економічні науки. Серія “Облік і фінанси”: Збірник наукових праць. - Луцьк: ЛНТУ, 2008. - Випуск 5 (20). – С.186-192.

- 52 Жураковська І.В. Застосування теорії інтелектуального капіталу в бухгалтерському обліку / Жураковська І.В. // Вісник Ужгородського національного університету. Серія «Економіка». – 2013. - випуск 3(40). – С.264-268.
- 53 Жураковська І.В. Інтелектуальна власність, як об'єкт обліку// Економічні науки. Серія “Облік і фінанси”: Збірник наукових праць. - Луцьк: ЛДТУ, 2007. - Випуск 4 (16). – С.124-133.
- 54 Жураковська І.В. Облікове забезпечення управління інтелектуальними активами підприємства // Актуальні проблеми та перспективи розвитку обліку, аналізу та контролю: збірник наукових праць молодих науковців, аспірантів та студентів. – Луцьк, РВВ Луцького національного технічного університету, 2009. – С.118-124.
- 55 Жураковська І.В. Обліково-інформаційне забезпечення оцінки вартості бізнесу / Жураковська І.В., Поліщук Т.І. // Матеріали міжнар. наук. - практ. Інтернет-конф. 11-12 грудня «Формування системи і механізмів обліково-аудиторського та аналітичного забезпечення конкурентоспроможного розвитку підприємств реального сектору економіки України». - 2012р., ПДАТУ, м. Кам'янець - Подільський. Ч 1. - Тернопіль:Крок, 2012. – С.278.
- 56 Жураковська І.В. Особливості відображення в обліку прав користування об'єктами інтелектуальної власності / І.В. Жураковська // Бухгалтерський облік і аудит, 2007. - №9. – С.51-59.

- 57 Жураковська І.В. Особливості відображення в обліку прав користування об'єктами інтелектуальної власності// Бухгалтерський облік і аудит, 2007. - №9. – С.51-59.
- 58 Жураковська І.В. Особливості ідентифікації інтелектуального капіталу та активів // Підприємницька діяльність в Україні: проблеми розвитку та регулювання: зб. мат. IV Міжнар. наук.-практ. конф. (м.Київ, 27-28 травня 2010 р.). – К.: МІБО КНЕУ, 2010. - С.81-84.
- 59 Жураковська І.В. Оцінка інтелектуального капіталу в обліку: протиріччя теорії і практики // Економічні науки. Серія “Облік і фінанси”: Збірник наукових праць ЛНТУ. - Випуск 8 (29). - Луцьк: ЛНТУ, 2011. – С.152-158.
- 60 Жураковська І.В. Результати інтелектуальної діяльності як ресурси, активи, власність та капітал підприємства: обліковий аспект / Жураковська І.В. // Вісник національного університету «Львівська політехніка». – 2009. - №647. – С. 331-336
- 61 Жураковська І.В. Результати інтелектуальної діяльності як ресурси, активи, власність та капітал підприємства: обліковий аспект //Вісник національного університету «Львівська політехніка». – 2009. - №647. – С. 331-336.
- 62 Жураковська І.В. Сова Ю.С. Методичні аспекти оцінки рівня інтелектуального капіталу підприємства: обліковий вимір // Економічні науки. Серія “Облік і фінанси”: Збірник наукових праць ЛНТУ. - Випуск 9 (33).- Частина 1 - Луцьк: ЛНТУ, 2012. – С.398-410.

- 63 Жураковська І.В. Соціально-економічні аспекти розкриття показників інтелектуального капіталу в звітності підприємств / І.В. Жураковська, В.В. Чудовець // Актуал. пробл. економіки. – 2014. – № 11. – С. 327-334.
- 64 Жураковська І.В. Сутність та значення ідентифікації інтелектуальних активів в процесі їх визнання // Економічні науки. Серія “Облік і фінанси”: Збірник наукових праць ЛНТУ. Частина 1. Випуск 7 (25). - Луцьк: ЛНТУ, 2010. – С.470-475.
- 65 Завгородний В.П. Бухгалтерский учет, контроль и аудит в системе управления предприятием / В.П. Завгородний. – К.: Издательство “ВАКЛЕР“, 1997. – 976 с.
- 66 Загвойська Л.Д. Економічний аналіз інвестиційних проєктів : навч. посібн. / Л.Д. Загвойська, Е.С. Маселко, М.М. Якуба. – Львів : Вид-во «Афіша», 2006. – 320 с.
- 67 Закон “Про аудиторську діяльність” від 22.04.1993 р. №3125-XII. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/3125-12>
- 68 Закон України “Про Загальнодержавну програму адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу” від 18.03.2004 р. №1629-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1629-15>.
- 69 Закон України “Про судову експертизу” від 25.02.1994 р. №4038-XII. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/4038-12>.

- 70 Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. №996-XIV. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
- 71 Закон України «Про державний земельний кадастр» від 07.07.2011 № 3613-VI. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?user=o1&find=1&typ=1>.
- 72 Закон України «Про охорону прав на винаходи і корисні моделі» 15.12.1993 року №3687-XII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>.
- 73 Закон України «Про охорону прав на знаки для товарів і послуг» від 15.12.1993 №3689-XII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>.
- 74 Закон України «Про охорону прав на промислові зразки» від 15.12.1993 року №3688-XII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>.
- 75 Закон України «Про охорону прав на сорти рослин» від 21.04.1993 №3116-XII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>.
- 76 Закон України «Про охорону прав на топографії інтегральних мікросхем» від 5.11.1997 р. №621/97-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>.

- 77 Закон України «Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні» від 12.07 2001 р. №2658-III, із змінами та доповненнями. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?user=o1&find=1&typ=1>.
- 78 Закон України «Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні» від 12.07.2001 р. №2658-III. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2658-14>.
- 79 Закону України “Про акціонерні товариства” від 17.09.2008 № 514-VI. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/514-17>.
- 80 Зенченко Є.О. Оцінка ринкової вартості компанії як основа прийняття інвестиційних рішень: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд.. екон. наук Спеціальність 08.04.01 – фінанси, грошовий обіг і кредит. / Зенченко Є.О. – 2000. – С.49.
- 81 Зинов В.Г. Управление интеллектуальной собственностью / В.Г. Зинов. – М.: Монолит, 2002. – 552 с.
- 82 Інструкція по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків, затверджено наказом Міністерства фінансів України від 11.08.1994 №69 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>.

- 83 Інтелектуальна власність в Україні: правові засади та практика. – науково-практичне видання у 4х томах. Т.1: Право інтелектуальної власності/ С.О. Довгий, В.С.Дроб'язко, В.О.Жаров та ін.; за ред. В.М.Литвина, С.О.Довгого. – К.: вид. дім «Ін Юре», 1999. – 500с.
- 84 Іонін Д.Є. Механізм управління вартістю страховими компаніями: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд.. екон. наук спец. Спеціальність 08.00.08 – Гроші, фінанси і кредит. – 2008.
- 85 Калиниченко М.П. Суть, оцінка та забезпечення зростання маркетингової капіталізації промислових підприємств. / Калиниченко М.П. // Вісник Донецького університету економіки та права. - 2011. - №1. – С.34-38.
- 86 Калініна О.М. Оцінка вартості підприємства в сучасних умовах. // Калініна О.М., Божко Е.А. // Економіка та управління підприємства пі машинобудівної галузі: проблеми теорії та практики, - 2010. - №2(10). – С.43-49.
- 87 Калініченко Л.Л. Інтегровані бізнес-структури: сутність та оцінка ефективності функціонування./ Калініченко Л.Л. // Вісник економіки транспорту і промисловості. – 2011. - № 34. – С. 12-15.
- 88 Калюга Є.В. Фінансово-господарський контроль у системі управління / Є.В. Калюга. – К.: Ельга, Ніка-Центр, 2002. – 360 с.
- 89 Камінська Т.Г. Вартісні оцінки майна підприємств України. / Камінська Т.Г. // Міжнародний збірник наукових праць. – 2011. – Вип 3(15).

- 90 Кендюхов О.В. Інтелектуальний капітал підприємства: методологія формування механізму управління / О.В. Кендюхов. – Донецьк: ІЕП НАН України; ДонУЕП, 2006. – 307 с.
- 91 Кирейцев Г.Г. Глобалізація економіки и унифікація методологи бухгалтерського учёта: Науч. докл. [Текст] / Г.Г. Кирейцев, Житомир: ЖГТУ, 2008. – 76 с.
- 92 Кірейцев Г.Г. Регулювання розвитку бухгалтерського обліку в сільському господарстві України / Г.Г. Кірейцев // Наукова доповідь на Міжнар. наук.-практ. конф., присвяч. ювілею кафедри бухгалтерського обліку Подільського державного аграрно-технічного ун-ту, м. Кам'янець-Подільський. – 2009. – 27 с.
- 93 Климов С.М. Интеллектуальные ресурсы общества / Климов С.М. – СПб., 2002. – 202 с.
- 94 Кліменко А. Нематеріальні активи від придбання до ліквідації. – Х.: Фактор, 2005. – 320с.
- 95 Ключник А.П. Сучасні підходи до оцінки людського капіталу на макрорівні. / Ключник А.П. // Наукові записники НаУКМА.-2007. – Т.68. – С. 25-30.
- 96 Кобелев В.М. Економічна оцінка бренду в контексті оцінки вартості бізнесу компанії // Кобелев В.М., Меглій А.В. // Науковий вісник НЛТУ України. – 2011. – Вип. 13.3. – С.69-76.
- 97 Коваленко Д.А. Структуризація інтелектуального капіталу підприємства / Коваленко Д.А. // Економічний вісник Донбасу. – 2010. – №5. – С. 15-20.

- 98 Козій І.В. Встановлення загальної економічної вартості ресурсів і функцій лісів. / Козій І.В. // Науковий вісник НЛТУ України. – 2012. – Вип. 22.8. с. с. 68-75
- 99 Козырев А.Н. Интеллектуальный капитал: состояние проблемы [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://www.koism.raes.ru/publ/articles/27.php>
- 100 Контроль і ревізія: Навчальний посібник. Нормативно-практичні матеріали / Романів Е.М., Хом'як Р.Л., Мороз А.С. та ін. – Львів: Інтелект-Захід, 2001. – 200 с.
- 101 Концептуальна основа фінансової звітності [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_009.
- 102 Корнева О.В. Використання характеристик інтелектуального потенціалу в управлінні підприємством / О.В. Корнева // Научные труды ДонНТУ. Серия: экономическая. [Текст] – 2007. - №31-3. – С. 251-257.
- 103 Коробкова Н.М. Обліково-інформаційне забезпечення управління малим та середнім бізнесом. / Коробкова Н.М. // Актуальні проблеми економіки.-20012.- №2. – С. 97-103.
- 104 Корягін М.В. Звітність про оцінку ринкової вартості підприємства. / Корягін М.В. // Науковий вісник НЛТУ України. – 2012. – Вип. 22.8. - С. 233-239.
- 105 Корягін М.В. Інформаційне забезпечення економічного аналізу у процесі визначення вартості підприємства. / Корягін М.В. // Економічні науки» - Серія «Облік і фінанси». - 2012. - Випуск – 9 (33). – Ч.2.

- 106 Корягін М.В. Підходи до визначення поняття вартості підприємства та їх розвиток. / Корягін М.В. // Вісник Національного університету «Львівська політехніка», відп. редактор – проф., д-р екон. наук О.Є. Кузьмін, Львів. - 2012. - №722. – С. 121-125.
- 107 Котенко Л.М. Удосконалення документування операцій з обліку нематеріальних активів / Л.М. Котенко, Т.В. Польова // Актуальні проблеми економіки. – 2005. - №5 (47). – С. 109-115.
- 108 Котиш О.М. Оцінка інвестиційної вартості підприємства: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд.. екон. наук. спец. 08.00.04 – економіка та управління підприємствами (за видами економічної діяльності). Харків - 2011р.
- 109 Крамаровский Л.М. Ревизия и контроль: Учеб. для вузов по спец. „Бухгалтерский учёт и анализ хозяйственной деятельности”. – 4-е изд. перераб. и доп. / Л.М. Крамаровский. – М.: Финансы и статистика, 1988. – 299 с.
- 110 Крикун Н. Методичний інструментарій оцінки інтелектуального капіталу підприємства / Н. Крикун, О.Веретенникова // Журнал "Схід". - 2009 р. - спецвипуск № 3(94).
- 111 Круш П.В. Оцінка бізнесу. / П.В. Круш, С.В. Поліщук. Навч. посібн.// – К.: Центр навчальної літератури. - 2010. – С.264.
- 112 Кужельный Н.В. Бухгалтерский учёт и его контрольные функции / Н.В. Кужельный. – М.: Финансы и статистика, 1985. – 143 с.

- 113 Курочкіна І.Г. Оцінка вартості бізнесу суб'єктів господарювання (на прикладі металургійних та коксохімічних підприємств): автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук. спец. 08.00.04 – економіка та управління підприємствами (за видами економічної діяльності). / Курочкіна І.Г. Харків. – 2007.
- 114 Лаговська О.А. Процедура трансформації фінансової звітності для цілей оцінки вартості підприємства: ідентифікація нормалізуючих коригувань. / Лаговська О.А // «Економічні науки». – Серія «Облік і фінанси». – 2012. - Випуск 9 (33). – Ч. 2. – С. 256.
- 115 Лев Б. Нематериальные активы: управление, измерение, отчетность / Б.Лев; Пер с англ. Л.И. Лопатников. - М. : КВИНТО-КОНСАЛТИНГ, 2003. - 240 с.
- 116 Легенчук С.Ф. Бухгалтерське відображення інтелектуального капіталу: ввтораф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / С.Ф.Легенчук. – К.:2006. – 20 с.
- 117 Легенчук С.Ф. Дослідження з обліку і контролю інтелектуального капіталу в Україні: аналіз результатів та напрями розвитку / С.Ф, Легенчук // Вісник Донецького університету економіки та права. – 2009. - №2. – С.101-105.
- 118 Легенчук С.Ф. Підходи до побудови наукових теорій бухгалтерського обліку / С.Ф. Легенчук // Вісник ЖДТУ. – 2011. - №1 (55).- С.110-118.

- 119 Леошкин А.П. Организация, планирование и управление химическим предприятием: Учебник для вузов / А. П. Леошкин, С. К. Давидович, М. П. Синицын и др.—Л.: Химия, 1982. — 368 с., ил.
- 120 Любов ФЕДУЛОВА Стратегія управління інтелектуальною власністю в умовах інноваційної економіки Любов ФЕДУЛОВА [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://personal.in.ua/article.php?id=399>
- 121 Мазур О.О. Вартість бізнесу як основа для прийняття управлінських рішень в умовах кризи. / Мазур О.О. // Вісник Хмельницького національного університету// Економічні науки № . — 2009. - Т. 1. — С.161-164.
- 122 Майборода М. Інтелектуальний капітал як інструмент оцінки фінансового стану підприємства.// М. Майборода, Ільчук П. // Економічний аналіз. - 2011. — Випуск 8, Частина 2.
- 123 Макаренко І.О. Концептуальні основи оцінки об'єктів бухгалтерського обліку в різних системах професійних стандартів / І.О. Макаренко, А.С. Воронцова // Проблеми і перспективи розвитку банківської системи України. — 2014. — Вип. 38. — С.181-195. — Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/pprbu_2014_38_20.pdf.
- 124 Маляревський Ю.Д. Облік у зарубіжних країнах: Навч. посібник/ Ю.Д. Маляревський, О.В. Фартушняк, І.Ю. Пасічник; Харківський держ. економічний ун-т. — Х.: ІНЖЕК, 2003. — 164 с.
- 125 Малярський В. Вибір мультиплікатора в оцінці вартості підприємства. / Малярський В. // ISSN 1993-0259. Економічний аналіз. — 2010. - Випуск 6. - С. 119-121.

- 126 Маренич Т.Г. Бухгалтерський облік в агроформуваннях / Т.Г. Маренич ; [за ред. В.Я.Амбросова]. – К.: ВД «Професіонал», 2005. – 896 с.
- 127 Мельников О.Н. Управление интеллектуально-креативными ресурсами наукоемких производств / О.Н. Мельников. – М.: Издательство «Машиностроение», 2004. – 400 с.: ил.
- 128 Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку нематеріальних активів/ за ред. О.Б. Бутніка-Сіверського. Кол. авторів: О.Б. Бутнік-Сіверський, Ю.Л.Борко, В.В. Клевін: Наук.-практичне видання. – К.: Видавн. Дім «Ін Юре», 2000. – 348с.
- 129 Механізми забезпечення розвитку України: гуманітарний та економічний аспекти: колект. моногр. / ред.: Н.С. Різник, А.Т. Московчук; Луц. нац. техн. ун-т. – Луцьк: Гадыак Ж.В., 2013. – 721 с.
- 130 Михайленко Д.Г. Розроблення моделі оцінки ринкової вартості бізнесу за порівняльним підходом. / Михайленко Д.Г., Боронос Д.В. // «Вісник СумДУ. Серія економіка». - 2010. - №1, Том 2.
- 131 Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 38 «Нематеріальні активи» [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=92410&cat_id=92408
- 132 Міронова О.І. Аналіз окремих положень МСБО 40 «Інвестиційна нерухомість» [Електронний ресурс] / О.І. Міронова // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Сер.: Економічні науки. – 2013. – № 1. – С.152-154. – Режим доступу: <http://nbuv.gov.ua/j->

- pdf/Vzhdtu_econ_2013_1_34.pdf.
- 133 Мних Є.В. Адаптивність змістових характеристик економічних понять і категорій у системі бухгалтерського обліку та контролю / Є.В. Мних // Фінанси України. - 2006. - №1. - С.83- 86.
- 134 Момот Т.В. Застосування методу надлишкового прибутку в процесі оцінки інтелектуальних активів будівельних підприємств. / Момот Т.В., Тараруєв Ю.О. // Проблеми матеріальної культури – економічні науки. - 2010р. – С. 16-18
- 135 Мосаковський В.Б. Стан та перспективи розвитку бухгалтерського обліку в Україні: Монографія / В.Б. Мосаковський. – К.: Інтерпрес ЛТД, 2009. – 326 с.
- 136 Мэтьюс М.Р. Теория бухгалтерского учета: [ученик] / М.Р. Мэтьюс, М.Х.Б. Перера; [перевод с англ. под ред. Соколова Я.В., Смирновой И.А.]. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1999. – 663 с.
- 137 Наказ Міністерства статистики України «Про затвердження форм первинної облікової документації з обліку об'єктів права інтелектуальної власності (винаходів, корисних моделей, промислових зразків, компонувань (топографій) інтегральних мікросхем і раціоналізаторських пропозицій) та Інструкції щодо їх заповнення» від 10.08.2004 р. №469 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>.
- 138 Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження типових форм первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів» від 22.11.2004 р. № 732. [Електронний ресурс]. – Режим доступу:

- <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1580-04>.
- 138 Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження типових форм первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів» від 22.11.2004 р. №732 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>.
- 139 Наказ Міністерства юстиції України «Про затвердження Інструкції про призначення та проведення судових експертиз та Науково-методичних рекомендацій з питань підготовки та призначення судових експертиз» від 03.11.1998 р. №705/3145. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0705-98>.
- 140 Нападовська Л.В. Внутрішньогосподарський контроль в ринковій економіці: Монографія / Л.В. Нападовська. – Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2000. – 224 с.
- 141 Національне положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 № 73. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.
- 142 Національний стандарт №1 «Загальні засади оцінки майна і майнових прав», затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 10.09.2003 р. №1440. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1440-2003-п>.

- 143 Національний стандарт №4 «Оцінка майнових прав інтелектуальної власності, затверджено постановою Кабінету Міністрів України від 03.10.2007 р. №1185 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>.
- 144 Нематериальные активы: организация бухгалтерского и налогового учета: Практическое руководство/ под общей ред. В.В. Семенихина. – М.: Издательство ЭКСМО, 2005. – 96с.
- 145 Немчин О. Введення інтелектуальної власності в господарський оборот – український інноваційний прорив // Інтелектуальна власність. – 2008. – № 4. – С. 20–21.
- 146 Новиков А.В. Формирование системы оценки стоимости бизнеса на предприятии. Диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук, Специальность 08.00.05 Экономика и управление народным хозяйством (предпринимательство). – 2004.
- 147 Нусінова О.В. Визначення розрахункової вартості бізнесу промислових підприємств з точки зору їх власників. / Нусінова О.В. // Економіка підприємства та управління виробництвом. - 2011. – С. 134-140.
- 148 Нусінова О.В. Оцінка вартості бізнесу промислових підприємств за методом експертної вартості. / Нусінова О.В. // Бізнес – Інформ. - 2011. - № 3.
- 149 Облік, аналіз та контроль: теорія, методологія, практика: [монографія] / колектив авторів за ред. канд. екон. наук І.Б. Садовської. – Луцьк: Редакційно-видавничий відділ Луцького НТУ,

2014. – 274 с.
- 150 Організація обліку: навч. посіб. / І.Б. Садовська, В.А. Голян, І.І. Бабіч, В.В. Чудовець, Н.В. Тлущкевич, І.В. Жураковська; ред.: І.Б. Садовська; Луцьк. нац. техн. ун-т. – Луцьк: РВВ Луц. НТУ, 2013. – 563 с.
- 151 Палий В.Ф. Международные стандарты финансовой отчетности [Текст]: учеб. пособие для студ. вузов, обуч. по спец. «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» / В.Ф. Палий. – М. : Издательский дом «Инфра-М», 2003. – 455 с.
- 152 Паризька Конвенція про охорону промислової власності від 20 березня 1883 року
- 153 Патрікі Н.П. Методичні підходи до оцінювання вартості бізнесу. / Патрікі Н.П. // Наукові записки – Т. 68. Економічні науки. . – 2009. – С.163-170.
- 154 Петрович Й.М., Кіт А.Ф., Семенів О.М. та ін. Економіка підприємства. Підручник/ за заг. ред. Й.М. Петровича. – Львів: «Новий світ – 2000», 2004. – 680с.
- 155 Підопригора О.А., Підопригора О.О. Право інтелектуальної власності України: навч. Посібник для студ. юрид. вузів. – К.: Хрінком Інтер, 1998. – 336с.
- 156 Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
- 157 Пожуєв В.І. Інтелектуальний капітал як стратегічний потенціал організації / В.І. Пожуєв // Гуманітарний вісник ЗДІА. -2009. -№37. –С.4-15.
- 158 Положення (стандарт) №8 «Нематеріальні активи» //Бухгалтерія. – 2005 р. -№29. – с.48-52

- 159 Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.06.1999 №87.
- 160 Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 «Об'єднання підприємств», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 07.07.1999 № 163. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0499-99>.
- 161 Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 «Об'єднання підприємств», затверджене наказом Мінфіну України від 07.07.99 р. № 163 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>.
- 162 Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 28 «Зменшення корисності», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 24.12.2004 р. №817. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0035-05>.
- 163 Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 32 «Інвестиційна нерухомість», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 02.07.2007 р. №779. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0823-07>.
- 164 Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 18.10.1999 №242 . [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua>.
- 165 Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 18.10.1999 р. № 242. [Електронний ресурс]. – Режим доступу:

- <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99>.
- 166 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28.05.1999 р. №137. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0392-99/print1408066853065241>.
- 167 Положення бухгалтерського обліку № 1 "Облікова політика організацій", затверджене МФ РФ від 09.12.1998 р. № 60.
- 168 Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 24.05.1998 р. № 88. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95>.
- 169 Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 02.09.2014 р. №879. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14>.
- 170 Полтораки В.А. Маркетинговые исследования: Методы и технологии / Полтораки В.А.. - Днепропетровск: Арт-Пресс, 1997. - 136 с.
- 171 Постанова Державного комітету СРСР з матеріально-технічного постачання «Про затвердження Норм природного убутку нерудних будівельних матеріалів при зберіганні і перевезенні» від 15.06.1984 р. №72. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/?uid=1075.1.247&tit>.

- 172 Постанова Державного комітету СРСР по статистиці «Про затвердження форм первинної облікової документації для підприємств і організацій» від 28.12.89 р. № 241. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/FIN804.html#.
- 173 Правдюк Н.Л. Тенденції розвитку фінансового обліку в агропромисловому виробництві: монографія / Н.Л. Правдюк. - К.: ННЦ “Інститут аграрної економіки”, 2005.– с.420.
- 174 Право інтелектуальної власності: Академ. курс: Підручник для студентів вищих навч.закладів / О.А. Підпригора, О.Б. Бутнік-Сіверський та ін.; за ред.. О.А. Підпригори, О.Д. Святоцького. – 2-ге вид., переробл. Та допов. – К.: Концерн «Видавничий дім «Ін Юре», 2004. – 672с.
- 175 Програма реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів, затверджена постановою Кабінету Міністрів України від 28.10.1998 р. №1706. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1706-98-p>.
- 176 Прокопенко О.В. Інтелектуальний капітал як базис національної економічної системи / Прокопенко О.В., Школа В.Ю., Щербаченко В.О. // Вісник Донецького університету економіки та права. – 2011. - №2. – С. 31-36.
- 177 Пушкар М.С. Ідеальна система обліку: концепція, архітектура, інформація / М.С Пушкар, М.Г. Чумаченко . – Тернопіль: Карт-бланш, 2011. – 336 с.

- 178 Пушкар М.С. Креативний облік (створення інформації для менеджерів): Монографія. – Тернопіль: Карт-бланш, 2006. – 334с.
- 179 Рабошук А.В. Актуальні питання переходу на МСФЗ / А.В. Рабошук. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.confcontact.com/Mart/32.php>.
- 180 Река Г.В. Методи оцінки вартості об'єктів інтелектуальної власності як складових інтелектуального капіталу організації // Науковий вісник НЛТУ України. – 2008. - №18.3. – С. 240-246.
- 181 Ришар Ж. Бухгалтерский учет: Теория и практика / Ж. Ришар; пер. с фр. под ред. Я.В. Соколова. - М. : Финансы и статистика, 2000. - 160 с.
- 182 Романовська Ю.А. Теоретичні підходи до оцінки вартості підприємства. / Романовська Ю.А. // Економічний простір. - 2008. - №12/2. -С. 110-117.
- 183 Рудченко Ю.С. Облік торговельних марок (брендів) на підприємствах харчової промисловості: Автореф. дис.к.е.н. за спеціальністю 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності). – К., 2007. – 20 с.
- 184 Садовська І.Б. Облік інтелектуальних активів сільськогосподарських підприємств: теорія і практика: Монографія /Садовська І.Б., Жураковська І.В. . – Луцьк: Надстир'я, 2009. – 295с.
- 185 Сарапіна О.А. Методичні підходи до оцінки підприємств з позиції управління їх вартістю. / Сарапіна О.А. // Науковий вісник Ужгородського університету 2011//Серія Економіка. Спецвипуск 33. Частина 3. С. 179-183.

- 186 Світлий Д.О. Інформаційне забезпечення управління вартістю підприємства: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд.. екон. наук спец. 08.00.04 - Економіка і управління підприємствами. – 2009.
- 187 Світлична В.Ю. Гармонізація національної фінансової звітності з міжнародними стандартами: актуальність, порядок та перспективи / В.Ю. Світлична, С.М. Малик [Текст] // Збірник наукових праць “Комунальне господарство міст”. – Серія «Економічні науки». – №100. – 2011. – С.234-241.
- 188 Семенишина Н. Розвиток бухгалтерського обліку в Україні в умовах функціонування інституційного середовища / Н. Семенишина, В. Слободян [Текст] // Вісник ТНЕУ. – №1. – 2011. – С.146-149.
- 189 Синіговець О.М. Сучасні підходи до оцінки ефективності діяльності підприємства. / Синіговець О.М. // Вісник Хмельницького національного університету// Економічні науки/ Т. 1 – 2011. - № 12. - С. 130-141.
- 190 Смірнов В.О. Аналіз теоретичних підходів до оцінки вартості компанії. / Смірнов В.О. // Управлінський розвиток. - 2012. - №1(122).
- 191 Смірнов Є.В. Методи та моделі вимірювання інтелектуального капіталу підприємств / Смірнов Є.В. // Экономика предприятий. – 2011. - №12. – С. 219-224.
- 192 Собственность в XX столетии/ под ред Ивановой Н. – М.: Российская политическая энциклопедия, 2001. – 996с.
- 193 Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: Учеб. пособие для вузов / Я.В. Соколов - М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. - 638 с.

- 194 Сопко В.В. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу.// Сопко В.В., Завгородній В.П. // Підручник. – К.: КНЕУ. - 2004. – С.411.
- 195 Старик Р.Я. Методичні аспекти оцінки рівня інтелектуального капіталу підприємства / Старик Р.Я. // Науковий вісник НЛТУ України. – 2010. - №20 (15). – С. 233-241.
- 196 Старкова Н. Интеллектуальные активы фирмы: идентификация и управление / Н.Стакова, А. Костецкий [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://intel-assets.h1.ru/articles/article09.htm>
- 196 Старкова Н.О., Костецкий А.Н. Интеллектуальные активы фирмы: идентификация и управление. [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://intel-assets.h1.ru> .
- 197 Стратегія застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні, ухвалена розпорядженням Кабінету Міністрів України від 24.10.2007 р. №911-р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/911-2007-p>.
- 198 Ступнікер Г.Л. Интеллектуальный капитал как основа розвитку вітчизняних промислових підприємств / Ступнікер Г.Л. // Вісник Харків. соц-економ. ін-ту. – 2010. - №5. – С. 40-43.
- 199 Стюарт Т.А. Интеллектуальный капитал. Новый источник богатства организаций /Т.А. Стюарт ; пер. с англ. В. Ноздриной. – М. : Поколение, 2007. – 368 с.
- 200 Суйнц В.П. Внутрипроизводственный контроль / В.П. Суйц. – М.: Финансы и статистика, 1987. – 127 с.

- 201 Супрунова І.В. Визнання та оцінка інвестиційної нерухомості в бухгалтерському обліку [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://eztuir.ztu.edu.ua/1157/1/29.pdf&rct=j&q=&esrc=s&sa=U&ei=iTkVKPfJcbtaMi8gBg&ved=0CBMQFjAA&sig2=NbFlxpJJ75DN-Aeuw_Y8Iw&usg=AFQjCNHv_jvF B61XG7hwfe5XMBDej_8WsQ.
- 202 Супрунова І.В. Розвиток оцінки в бухгалтерському обліку: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд.. екон. наук спец. 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності). - Житомир – 2010.
- 203 Тарасова І. Пропозиції щодо вдосконалення класифікації нематеріальних активів у плані рахунків та П(С)БО 8 «Нематеріальні активи»// Бухгалтерський облік і аудит. – 2004. - №4. – С.38-41.
- 204 Тарасова О.В. Аналіз методів оцінки вартості компаній при злитті та поглинанні. / Тарасова О.В. // Вісник соціально-економічних досліджень. - № 1(44). – 2012. - С.367-373.
- 205 Теорія бухгалтерського обліку: монографія / Л.В.Нападовська, Н.М. Добія, Ш. Сандер, Р. Матезіч та ін.; за заг. ред. Л.В.Нападовської. - К.: Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2008. - 735с.
- 206 Тертична Н.В. Комплексна оцінка вартості підприємства: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд.. екон. наук. спец. 08.06.01 – економіка, організація і управління підприємствами. Луганськ. – 2006.
- 207 Хендриксен Э.С. Теория бухгалтерского учета. Учебник. / Хендриксен Э.С. – М.: Издательство:

- «Финансы и статистика», 2000. – 567с.
- 208 Холява І.П. Оцінка бізнесу як критерій його конкурентоспроможності. / Холява І.П. // Монографія. – Львів: Вид-во НУ «Львівська політехніка». - 2009. – С.315-319.
- 209 Хонгрэн Ч.Т. Бухгалтерский учёт: управленческий аспект / Ч.Т. Хонгрэн, Дж. Фостер. – М.: Финансы и статистика, 1995. – 416 с.
- 210 Цивільний кодекс України від 16.01.2003 р. № 435-IV. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/435-15>.
- 211 Циган Р.М. Перспективи переходу України до міжнародних стандартів фінансової звітності // Р.М. Циган, І.В. Кашуба [Текст] // Вісник ЖДТУ. – 2009. №1(47). С.145-147.
- 212 Цуркан Н.Г. Особливості прибуткового підходу до оцінки вартості бізнесу. / Цуркан Н.Г. // Вісник соціально-економічних досліджень. - 2012. - №40. - С.190-199.
- 213 Чудовець В.В. Аналіз стану впровадження міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні / В.В. Чудовець // Зростання ролі бухгалтерського обліку в сучасній економіці: збірник тез та доповідей I Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції (21 лютого 2013 р.; м. Київ) / Відп. за вип. Б.В. Мельничук. – К.: ТОВ “Всеукраїнський інститут права і оцінки”, 2013. – С.216-220.

- 214 Чудовець В.В. Аналіз стану та перспективи розвитку бухгалтерського обліку в Україні / В.В. Чудовець // Сучасні кризові явища в економіці та проблеми облікового, контрольного і аналітичного забезпечення управління підприємством: матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. (29-30 червня 2010 р.). / відп. ред. З.В. Герасимчук. – Луцьк: РВВ ЛНТУ, 2010. – С.243-244.
- 215 Чудовець В.В. Вимоги до фінансової звітності в контексті євроінтеграції та глобалізації / В.В. Чудовець // Вісник Національного університету водного господарства та природокористування. Економіка. Частина II. – №4. – 2004. – С.281-287.
- 216 Чудовець В.В. Вимоги до фінансової звітності та роль і значення інвентаризації у їхньому дотриманні / В.В. Чудовець // Вісн. Нац. ун-ту «Львів. політехніка». – 2007. – № 577. – С.431-436.
- 217 Чудовець В.В. Науково-практичні проблеми впровадження міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні / В.В. Чудовець // Економіст. – 12/2012. – №12. – С.61-63.
- 218 Чудовець В.В. Оцінка та облік інвестиційної нерухомості в Україні: проблеми практичної реалізації / В.В. Чудовець // Економічні науки. Серія: Облік і фінанси. – 2014. – Вип. 11(1). – С. 307-313.
- 219 Чудовець В.В. Переваги застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні / В.В. Чудовець // Формування інформаційного потенціалу бухгалтерського обліку, контроль, аналіз та аудит в умовах глобальних економічних змін: матеріали міжнар. наук.-практ. Інтернет-конф. 18-19 квітн. 2013 р.,

- ПДАТУ, м. Кам'янець-Подільський. – Тернопіль: Крок, 2013. – С.196-198.
- 220 Чудовець В.В. Проблеми нормативного регламентування контролю / В.В. Чудовець // Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації: міжнародний збірник наукових праць. Випуск 2. (м. Кам'янець-Подільський) / відпов. ред. Н.В. Семенишина. – Тернопіль: Крок, 2014. – С.212-215.
- 221 Чудовець В.В. Проблеми реформування фінансової звітності в Україні / В.В. Чудовець // Розвиток облікової і фінансової складових економічної науки та практики: збірник матеріалів VIII Міжнародної науково-практичної конференції (26-27 вересня 2013 р.; м. Київ)/ Відпов. за вип. Б.В. Мельничук. – К.: ННЦ “ІАЕ”, 2013. – С.444-447.
- 222 Чудовець В.В. Проблеми уніфікації та забезпечення якості фінансової звітності / В.В. Чудовець // Економічні науки. Серія: Облік і фінанси. – 2011. – Вип. 8. – С.507-511.
- 223 Чудовець В.В. Теоретико-практичне обґрунтування видів економічного контролю / В.В. Чудовець // Економічні науки. Серія: Облік і фінанси. – 2010. – Вип. 7(3). – С.466-472.
- 224 Чудовець В.В. Якість фінансової звітності як передумова ефективного управління підприємством / В.В. Чудовець // Матеріали республіканської науково-практичної конференції на тему: «Бухгалтерський облік, аналіз і аудит: сучасний стан і перспективи розвитку». Збірник статей. – Душанбе: «Сохібкор», 2014 – С.377-380.
- 225 Шайдуров Н.О. Бухгалтерский учет нематериальных активов в коммерческих

- организациях / Н.О. Шайдуров. – М.: ИКЦ «Март», 2003. – 128с.
- 225 Шайдуров Н.О. Бухгалтерский учет нематериальных активов в коммерческих организациях. – М.: ИЦК «Март»; Ростов на Дону, 2003. – 128с.
- 226 Шигун М.М. Людський капітал в міжнародних і національних стандартах оцінки. // Шигун М.М., Давидюк Т.В. // Вісник КТУ. – 2011. - № 28. - С 260-264.
- 227 Шкварчук Л.О. Оцінка вартості підприємства на основі методу реальних опціонів. / Шкварчук Л.О., Кухарчук І.В. // Вісник Університету банківської справи Національного банку України, Серія: Фінансовий менеджмент (фінанси підприємств). – 2010. - № 1 (7).
- 228 Шкроміда В.В. Особливості оцінки бізнесу та сутність їх методів. / Шкроміда В.В. // Науковий вісник НЛТУ України. – Вип. 21.3. – 2011.
- 229 Шлях до суспільства, заснованого на знаннях [Електронний ресурс]. - Режим доступу: http://kpi.ua/newspaper/article_605-1.html
- 230 Шнейдерман Л.З. Учет новых видов имущества и операций. – М.: Бух учет, 1993. – 283с.
- 231 Штейнман М.Я. Внутрихозяйственный контроль на сельскохозяйственных предприятиях / М.Я. Штейнман, П.И. Гайдуцкий. – М.: Агропромиздат, 1990. – 143 с.
- 232 Эдвинсон Л. Корпоративная долгота. Навигация в экономике, основанной на знаниях. – М.: ИНФРА-М, 2005, - XX. - 248 с.

- 233 Экономика предприятия: Учебное пособие/ Под общ. ред. д.э.н., проф. Л.Г. Мельника. – Суми: ЧТД «Университетская книга», 2002. – 632с.
- 234 Яворська О.М. Необхідність переходу України на міжнародні стандарти фінансової звітності / О.М. Яворська, Т.В. Каргузова [Текст] // Збірник науково-технічних праць “Науковий вісник НЛТУ України”. – 2010. №20(9). – С.176-180.
- 235 Яремко І.Й. Економічні категорії в методології обліку: Монографія. - Львів: Каменяр, 2002. - 192с.
- 236 Яремко І.Й. Оцінка ринкової вартості підприємств:порівняльний підхід. / Яремко І.Й. // Науковий вісник, Серія: Технологія та устаткування деревообробних підприємств. – № 15.4. – 2005. - С.32-35.
- 237 Ярмош В.В. Методика оцінки інтелектуальної вартості на підприємствах. / Ярмош В.В. // Науковий вісник ПУСКУ – 2010. - №1(40) – С. 97-101.
- 238 Austrian Academy of Sciences. Intellectual Capital Report. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.interacademies.net/File.aspx?id=12660>.
- 239 Austrian Institute of Technology [Електронний ресурс]. – Режим доступу:www.arcs.ac.at/publik/fulltext/wissensbilanz/ARCS_Wissensbilanz_1999.pdf
- 240 Balanced Scorecard. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.balancedscorecards.com
- 241 Baruch Lev An Accounting Perspective on Intellectual Capital / Baruch Lev, Leandro Cañibano, Bernard Marr [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://www.uam.es/personal_pdi/economicas/lcaniban o/2007/Tema%207%20Contabilidad%20Intangibles/A

- ccounting%20Perspective%20on%20IC%20_Lev%20
Canibano%20Marr_.pdf.
- 242 Baruch Lev. An Accounting Perspective on
Intellectual Capital / Baruch Lev, Leandro Cafibano,
Bernard Marr. [Електронний ресурс] – Режим
доступу:
[http://www.uam.es/personal_pdi/economicas/lcaniban
o/2007/Tema%207%20Contabilidad%20Intangibles/A
ccounting%20Perspective%20on%20IC%20_Lev%20
Canibano%20Marr_.pdf](http://www.uam.es/personal_pdi/economicas/lcanibano/2007/Tema%207%20Contabilidad%20Intangibles/Accounting%20Perspective%20on%20IC%20_Lev%20Canibano%20Marr_.pdf)
- 243 Ciudad Universitaria de Cantoblanco [Електронний
ресурс]. – Режим доступу: www.uam.es/meritum
- 244 Glautier M.W.E. Accounting. Teory and Practice./
M.W.E. Glautier, b. Underdown. – London: Pitman
Publishing, 1997. – 744 p.
- 245 Intellectual Capital dynamic Value [Електронний
ресурс]. – Режим доступу:
[http://www.iamot.org/conference/index.php/ocs/1/pape
r/view/331](http://www.iamot.org/conference/index.php/ocs/1/paper/view/331)
- 246 Intellectual capital reporting in Malaysian companies –
A benchmark against Malaysian knowledge-based
initiatives [Електронний ресурс]. – Режим доступу:
[http://www.utas.edu.au/__data/assets/pdf_file/0005/18
8447/Husin_Hooper_Olesen.pdf](http://www.utas.edu.au/__data/assets/pdf_file/0005/188447/Husin_Hooper_Olesen.pdf).
- 247 International Headquarters & Celemi [Електронний
ресурс]. – Режим доступу: www.celemi.com
- 248 Jeffrey S. Apran and Lee H. Radebaught //
International Accounting and
- 249 Jim Riley. Using financial statements to assess
business perfomanse [Електронний ресурс]. – Режим
доступу: [www.tutor2u.net/business/accounts/
financial_perfomanse.htm&ei=emW0UP3VIsfHtAbkg
ICIBG](http://www.tutor2u.net/business/accounts/financial_perfomanse.htm&ei=emW0UP3VIsfHtAbkgICIBG)

- 250 Ministry of Higher Education and Science [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.videnskabsministeriet.dk/icaccounts
- 251 Mouritsen Jan Reporting on intellectual capital: why, what and how? / Jan Mouritsen, Per Nikolaj Bukh, Bernard Marr [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://pnbukh.sitecare.dk/files/pdf_artikler/2004_Reporting_on_IC_Mouritsen_Bukh_Marr.pdf.
- 252 Notaro S. et. al. The economic valuation of non-productive forest functions as an instrument towards integrated forest management / S. Notaro et. al. // The multifunctional role of forests – policies, methods and case studies. – 2008. – № 55. – Pp. 301-312.
- 253 Oesterreichische Nationalbank. Intellectual Capital Report. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.oenb.at/en/presse_pub/period_pub/unternehmen/wissensbilanz/wissensbilanz.jsp.
- 254 Reporting intellectual capital to augment Research, Development and Innovation in SMEs – Report to the Commission of the High Level Expert Group on RICARDIS – Luxembourg: Office for Official Publications of the European Communities, 2006 – 164 pp.
- 255 Skandia [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.skandia.se/hem/hem.jsp
- 256 Stewart T.A. Intellectual Capital. The New Wealth of Organizations / Stewart T.A. - New York: Currency Doubleday, 1997, - p. 67.
- 256 Stewart T.A. Intellectual Capital. The New Wealth of Organizations / Stewart T.A. - New York: Currency Doubleday, 1997, – p. 67.
- 256 Stewart T.A. Intellectual Capital. The New Wealth of

- Organizations. N.Y. - L., Doubleday / Currency, 1997.
Copyright - T.A. Stewart, 2007.
- 257 Sujan A. Intellectual capital reporting practices of the top Australian firms / Sujan A., Abeysekera I. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://ro.uow.edu.au/cgi/viewcontent.cgi?article=1437&context=commpapers>.
- 258 Sullivan P. (2000): Value-driven Intellectual Capital. How to convert intangible corporate assets into market value. Wiley. [Електронний ресурс]. - Режим доступу: [http:// creativeconomy. ru/ library/prd132. Php](http://creativeconomy.ru/library/prd132.Php)
- 259 Sveiby K.-E. Intellectual Capital and Knowledge Management / Sveiby K.-E. [Електронний ресурс]. - Режим доступу: http://www.sveiby.com.am/intellectual_capital.html
- 260 Tariq H. Intellectual Capital Reporting in Knowledge Economy: Evidence from Egypt / Tariq H. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.cba.edu.kw/wtou/download/conf3/tariq.PDF>

Додаток А

Порівняння класифікацій цілей оцінки бізнесу різними суб'єктами господарювання запропонованих В.В. Шкромидою та Н.П.Патрікі

№ з/п	Суб'єкт		Класифікація цілей	
	Н.П. Патрікі	В.В. Шкромидою	Н.П.Патрікі	В.В.Шкромидою
1	2	3	4	5
1	Підприємство як юридична особа	Адмін-персонал підприємства	Забезпечення економічної безпеки	Розробка планів розвитку підприємства
			Розробка планів розвитку під-ва	Випуск акцій
			Випуск акцій	
			Оцінювання ефективності менеджменту	
2	Власник	Власник	Вибір розпорядження власністю	Купівля-продаж підприємства або його частини
			Складання балансів при реструктуризації	
			Обґрунтування ціни купівлі-продажу п-ва	Визначення ефективності роботи менеджменту
			Встановлення розміру виручки при ліквідації	

Продовження додатку А

1	2	3	4	5
3	Кредитні установи	Інвестор	Перевірка фінансової платоспроможності	Визначення інвестиційної привабливості об'єкта та терміну окупності вкладень
			Визначення розміру позики, що видається під заставу	
4	Страхові компанії	Фінансова установа	Визначення розміру страхового внеску	Визначення кредитоспроможності підприємства
			Визначення розміру страхових виплат	Визначення величини застави
5	Фондові біржі	Державні органи	Розрахунок кон'юнктурних характеристик	Підготовка до приватизації
			Перевірка обґрунтованості котирувань цінних паперів	Визначення вартості за приписом суду та ін.
6	Інвестори	-	Перевірка достовірності інвестиційних вкладень	
			Визначення достовірної ціни покупки підприємства з метою включення його в інвестиційний проект	
7	Державні органи	-	Визначення оподаткованої бази при оподаткуванні	
			Визначення доходу від примусової ліквідації через процедуру банкрутства.	
			Оцінювання для судових цілей.	

Складено за [153, с.166; 228, с.2].

Додаток Б

Методи оцінки інтелектуального капіталу

№ з/п	Метод	Сутність методу	Мож- ливість викори- стання в обліку	Обґрунтування
1	2	3	4	5
1.	«Skandia Navigator»	Програмний продукт, в основі якого матриця з 73 показників	ні	Метод не відповідно принципу обачності
2.	«Дослідник вартості»	Метод фінансового обліку, що підраховує і розподіляє вартість ІК за його складовими	так	
3.	Метод IVM (усеосяжної оцінки)	Використовує ієрархію зважених індикаторів, які комбінуються між собою для відносної оцінки інтелектуального капіталу	ні	Віднові оцінки не прийнятні в цілях обліку
4.	Метод вартісного ланцюжка	Побудова матриці не фінансових показників, згрупованих за етапами інноваційної діяльності	ні	Нефінансові показники в основі оцінки суперечать принципам обліку

Продовження додатку Б

1	2	3	4	5
5.	Коефіцієнт «Тобіна»	Розраховується показник вартості інтелектуального капіталу, що визначається на основі співвідношення ринкової вартості компанії та очікуваної відновної вартості активів	ні	Це відносний показник
6.	Метод «Interbrand»	Метод оцінки бренду як однієї із складових ІК підприємства	ні	Використовується для оцінки не всього ІК, а лише його частинки
7.	Брокер технологій	Визначення вартості інтелектуального капіталу фірми на основі застосування 20 аудиторських питань і діагностики результатів обробки відповідей	ні	Є надзвичайно дорогим, тому не може бути рекомендований в якості основного методу
8.	Індекс ІК	Проведення розрахунків на основі об'єднання декількох різних індикаторів в один індекс і ув'язування зміни в ІК зі змінами ринку	ні	Це відносний показник
9.	Модель Б. Лева «Value Chain Blueprint»	Побудована на оцінці здібності підприємства до інновацій, для чого виокремлюють 9 груп показників, серед яких: накопичені, придбані здібності, ділова мережа, інтелектуальна власність, технологічна можливість реалізації інновацій	так	

Продовження додатку Б

1	2	3	4	5
10.	Методика консалтингової фірми Ernst and Young «Measures that Matter»	Детальне дослідження восьми чинників, що знаходяться в зоні пильної уваги інвесторів на фондовому ринку й впливають на вартість ІК. Ці чинники, в свою чергу, розгортаються в 39 детальніших показників, які й оцінюються	так	
11.	Невидимий баланс Konrad Group	Методика Konrad Group заснована на розподілі ІК на індивідуальний капітал і структурний капітал та оцінці його шляхом використання системи індикаторів	так	
12.	Монітор ІК К.-Е. Свейбі Intangible Assets Monitor	Методика розділяє невідчутні активи на зовнішню структуру, внутрішню структуру й компетенцію людей. Кожен із трьох не фінансових показників оцінюється з точки зору зростання ефективності, стабільності й інновацій	ні	Базується тільки на дохідному підході
13.	Метод ринкової капіталізації	Заснований на оцінці перевищення ринкової вартості компанії над її бухгалтерською вартістю, що формується за рахунок використання інтелектуальних активів	ні	Ринкова вартість може змінювати сь навіть під час процедури оцінки

Продовження додатку Б

1	2	3	4	5
14.	Knowledge Quick Scan	Методика діагностики стану компанії в галузі роботи з ІК, що включає в себе анкетування й аналіз процесів управління знаннями	ні	Відносний показник
15.	Вимір споживчого капіталу	Методика дозволяє визначити доходи, що отримує компанія від підтримання стосунків з постійним клієнтом	ні	Передбачає оцінювання частини ІК
16.	Методика Хаусела-Канівського	Визначення ефективності використання нематеріальних інтелектуальних активів підприємства з метою власного самовдосконалення та самоорганізації	ні	Передбачає оцінювання частини ІК
17.	Цитування патентів	Оцінка цитування патентів, розроблених фірмою	ні	Передбачає оцінювання частини ІК
18.	Метод підрахунку невідчутної вартості	Розрахунок надлишкового доходу на матеріальні активи з подальшою його інтерпретацією як оцінки ІК	ні	Результатом є дуже приблизні розрахунки
19.	Метод розраховуваної нематеріальної цінності активу	В основі оцінювання знаходиться модель залишкового операційного прибутку, який характеризує ефект, одержуваний організацією від використання як матеріальних, так і нематеріальних активів	ні	Дуже складно об'єктивно визначити частку прибутку пов'язану з ІК

Продовження додатку Б

1	2	3	4	5
20.	Вартість нематеріальних активів компанії	Методика визначення вартості нематеріальних активів підприємства на основі даних бухгалтерської звітності	так	Значно зменшує вартість ІК, однак, якщо оцінити всі нематеріальні активи, то результати можуть бути об'єктивними
21.	Збалансована система показників Balanced Scorecard	Методика оцінки як матеріальних, так і нематеріальних активів, яка ґрунтується на 4 складових – фінанси, маркетинг, внутрішні бізнес-процеси, навчання та зростання	ні	Відносний показник
22.	Метод прямого вимірювання ІК Direct Intellectual Capital methods	Заснований на ідентифікації та грошовій оцінці окремих активів і компонентів ІК, після чого вводиться інтегральна оцінка ІК компанії	ні	Відносний показник
23.	Метод віддачі на активи Assets methods	Відношення середнього доходу компанії до відрахування податків за деякий період до матеріальних активів порівнюється з аналогічними показниками по галузі в цілому	ні	Відносний показник

Продовження додатку Б

1	2	3	4	5
24.	Метод підрахунку балів Scorecard Methods	Ідентифікуються різні компоненти нематеріальних активів, генеруються і докладаються індикатори та індекси у вигляді підрахунку балів або як графі	ні	Відносний показник
25.	Метод з використанням інтегрального показника ІК	Різниця між загальною сукупною вартістю акцій за ринковою та балансовою ціною	ні	Так як може бути використаний тільки для акціонерних товариств цей метод не може бути рекомендований в якості основного
26.	Вартісна оцінка ІК	Різниця між ринковою вартістю всіх акцій підприємства та вартістю матеріальних активів підприємства	ні	Так як може бути використаний тільки для акціонерних товариств цей метод не може бути рекомендований в якості основного

Продовження додатку Б

1	2	3	4	5
27.	Інтелектуальний потенціал підприємства (ІПП)	Добуток коефіцієнта якості кадрового потенціалу та суми ринкової вартості ІВ підприємства та ринкової вартості маркетингових активів підприємства	так	
28.	Показник винахідницької активності	Відношення кількості винаходів до кількості інженерно-технічних і наукових працівників	ні	Відносний показник
29.	Показник інженерно-технічного і наукового забезпечення	Відношення кількості науково-технічних показників до загальної кількості працівників	ні	Відносний показник
30.	Показник освітнього рівня персоналу підприємства	Відношення кількості осіб з вищою або середньою спеціальною освітою, що відповідає профілю діяльності підприємства до загальної кількості працівників	ні	Відносний показник
31.	Показник плинності кадрів високої кваліфікації	Відношення кількості працівників високої кваліфікації, що звільнилися протягом року до загальної кількості працівників високої кваліфікації	ні	Відносний показник
32.	Показник оновлення знань	Відношення кількості працівників, що пройшли підвищення кваліфікації чи перепідготовку протягом 3-5 років до загальної кількості працівників	ні	Відносний показник

Продовження додатку Б

1	2	3	4	5
33.	Затратний (інвестиційний) метод, який включає метод фактичних, планових витрат, вартості заміщення і т.д.	Визначення затрат на відтворення початкової вартості об'єктів ІВ у складі нематеріальних активів підприємства з урахуванням його наступних вдоскошень або заміни з визначенням режимів амортизації на період подальшого використання з метою встановлення його реальної вартості	ні	Метод доцільний для оцінки інтелектуальної власності, а не інтелектуального капіталу
34.	Аналоговий метод	В основі цього методу лежить порівняльний аналіз продажів. Сутність цього методу полягає у прямому порівнянні об'єкта, який оцінюється, з іншими, схожими за якістю, призначенням і корисністю, поданими за порівнюваний час на аналогічному ринку	ні	Метод доцільний для оцінки інтелектуальної власності, а не інтелектуального капіталу
35.	Метод за доходом (фінансовий), який включає метод економічного ефекту, метод роялті, дисконтування, капіталізації і т.д.	В основу цього методу покладено перенесення вартості конкретного об'єкта, визначеної сьогодні, на майбутні періоди відтворення зазначеного об'єкта	ні	Метод доцільний для оцінки інтелектуальної власності, а не інтелектуального капіталу

Додаток В

Аналіз стану виконання заходів щодо застосування МСФЗ в Україні відповідно до Стратегії

Найменування заходу	Строк виконання	Аналіз виконання
1	2	3
1. Підготовка пропозицій щодо внесення змін до Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” щодо порядку застосування міжнародних стандартів	IV квартал 2007 р.	виконано
2. Здійснення офіційного перекладу міжнародних стандартів	IV квартал 2007 р. – 2008 р.	виконано
3. Офіційне оприлюднення міжнародних стандартів з метою сприяння створенню умов вільного доступу до них суб’єктів господарювання	2008 – 2009 роки	виконано
4. Формування інформаційно-аналітичної бази з питань застосування міжнародних стандартів з метою вільного доступу суб’єктів господарювання до навчальних матеріалів, наукових статей, інформації про практичне їх застосування, зокрема заснування та випуск спеціального видання	2008 – 2010 роки	частково
5. Підвищення кваліфікації бухгалтерів та забезпечення високого рівня спеціалістів з бухгалтерського обліку суб’єктів господарювання, які складають фінансову звітність за міжнародними стандартами	2008 – 2010 роки	не виконано

Продовження додатку В

1	2	3
6. Проведення щорічних міжнародних науково-практичних конференцій з проблемних питань щодо запровадження і застосування міжнародних стандартів	2008 – 2010 роки	частково
7. Узагальнення досвіду застосування міжнародних стандартів в Європейському Союзі та в країнах з перехідною економікою	IV квартал 2007 р. – 2008 р.	не виконано
8. Розроблення організаційно-методологічних підходів до встановлення порядку надання відповідно до законодавства фінансової звітності в електронному вигляді підприємствами користувачам, зокрема органам державної статистики	2008 – 2010 роки	не виконано
9. Удосконалення національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку у зв'язку з прийняттям нових та внесення змін до чинних міжнародних стандартів	IV квартал 2007 – 2010 роки	частково
10. Прийняття положень бухгалтерського обліку господарських операцій, що не відображені в міжнародних стандартах	IV квартал 2007 р. – 2010 р.	не виконано
11. Розроблення методичного забезпечення для застосування національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку	IV квартал 2007 р. – 2010 р.	частково

Продовження додатку В

1	2	3
12. Забезпечення Мінфіном співробітництва з Радою міжнародних стандартів фінансової звітності щодо запровадження в Україні міжнародних стандартів	IV квартал 2007 р. – 2010 р.	частково
13. Підготовка пропозицій до законодавства з питань бухгалтерського обліку щодо забезпечення ведення бухгалтерського обліку на єдиних методологічних засадах усіма суб'єктами господарювання шляхом застосування єдиного плану рахунків та визначення загальної номенклатури статей фінансової звітності та порядку їх групування з наданням права суб'єктам господарювання формувати фінансову звітність виходячи з особливостей господарської діяльності та максимального розкриття інформації	2008 – 2009 роки	частково
14. Підготовка пропозицій до законодавства з питань бухгалтерського обліку щодо спрощення процедури ведення бухгалтерського обліку і форм фінансової звітності для окремої категорії суб'єктів малого підприємництва, зокрема надання права таким суб'єктам застосовувати форму обліку, яка не передбачає застосування подвійного запису; встановлення спрощеного порядку бухгалтерського обліку в малих підприємствах без застосування подвійного запису	2008 – 2010 роки	частково

Продовження додатку В

1	2	3
15. Адаптація до міжнародних стандартів національної нормативно-правової бази з питань бухгалтерського обліку для малого бізнесу шляхом затвердження відповідних національних П(С)БО із спрощеним порядком обліку активів, зобов'язань, власного капіталу та розрахунком фінансових результатів	2008 - 2010 роки	не виконано

Додаток Г

Еволюція нормативного забезпечення відображення нематеріальних активів в звітності

Стандарт	Рік	Порядок визнання	Примітка
1	2	3	4
АРВ 17 (США)	До 1973	Придбані нематеріальні активи повинні бути відображені за справедливою вартістю. Дозволяється капіталізація витрат на розробку нематеріальних активів, якщо актив можна ідентифікувати, він має обмежений корисний термін використання і не є частиною підрозділу або фірми в цілому (п. 24). В іншому випадку витрати, пов'язані з власною розробкою нематеріальних активів, повинні бути списані на витрати, як і у випадку зі створення ділової репутації	Більшість об'єктів створених на підприємстві дозволяється капіталізувати
Четверта і сьома Директиви ЄС	1978, 1983	Ці дві Директиви були реалізовані через нормативні акти у кожній з країн ЄС. Нематеріальні активи повинні бути включені в баланс в спеціальний розділ. Дозволяється переоцінка. Ділова репутація може бути капіталізована, але вона повинна амортизуватися протягом відносно короткого періоду часу (в цілому 5 років). Особлива увага приділяється витратам на навчання. Вони можуть бути відображені в будь-якій частині бухгалтерського балансу, якщо національне законодавство дозволяє їх відображення у складі активів. У разі їх капіталізації слід амортизувати максимум за п'ять років. Витрати на дослідження і розробку можуть бути капіталізовані з деякими застереженнями.	Немає жорстких вимог до капіталізації

Продовження додатку Г

1	2	3	4
SFAS 2 (США)	1985	Всі витрати, понесені на власні розробки науково-дослідної діяльності списуються одразу на витрати, за винятком витрат, понесених для комп'ютерного програмного забезпечення, яке передбачається реалізувати, передати в оренду (п.86)	Умови капіталізації обмежено, окрім комп'ютерних програм
IAS 38	1998	Придбані нематеріальні активи оцінюються за справедливою або за первісною вартістю, більша частина витрат на власні розробки нематеріальних активів відразу списується на витрати, амортизувати нематеріальні активи і гудвіл не потрібно	Більшість інвестиції у власні розробки нематеріальних активів не капіталізуються
AASB (Австралія)	2000	Дозволяється капіталізація внутрішньо створених нематеріальних активів з відображенням по кредиту рахунку Резерв з переоцінки активів	Ліберальне регулювання бухгалтерського обліку нематеріальних активів
SFAS 142 (США)	2001	Придбані нематеріальні активи оцінюються за справедливою або за первісною вартістю, більша частина витрат на власні розробки нематеріальних активів відразу списується на витрати. Гудвіл і нематеріальні активи з невизначеним строком корисного використання аналізуються на знецінення	Більшість інвестиції у власні розробки нематеріальних активів не капіталізуються
AASB 1041 (Австралія)	2002	Дозволяється капіталізація внутрішньо створених нематеріальних активів з кредитом Резерв з переоцінки активів	Ліберальне регулювання бухгалтерського обліку нематеріальних активів

Продовження додатку Г

1	2	3	4
IASB 38	2004	Основні зміни в порівнянні з редакцією 1998 року пов'язані з використанням методу справедливої вартості для оцінки нематеріальних активів, а також скасування амортизації гудвілу і нематеріальних активів з невизначеним строком корисного використання; обидві категорії активів переглядають на знецінення.	Зміни не стосуються покращення представлення в звітності інтелектуальних ресурсів
IASB 38	Після 2004	Спеціально забороняє капіталізацію створених назв марок, видань, переліків клієнтів та предметів аналогічні по суті (п.51). Компанії повинні розкривати інформацію про дослідження і розробки у звіті про доходи, щоб надати інвесторам деяку інформацію про інноваційну діяльність фірми. Витрати на дослідження повинні бути списані на витрати, в той час як витрати на розробку повинні бути капіталізовані за певних умов визнання	Рекомендується розкриття витрат на дослідження в звіті про доходи

Додаток Д
**Нормативне регулювання, що дозволяє розкриття
інтелектуального капіталу**

Назва нормативного акту	Рік прийняття	Зміст
1	2	3
Німецький Комітет з бухгалтерських стандартів – GASC 12	2002	Так як згідно МСБО 38 багато видів інтелектуального капіталу не визнаються, таких як людський капітал, списки клієнтів, наукові дослідження, Німецький Комітет з бухгалтерських стандартів (GASC 12) рекомендує компаніям узагальнювати інформацію про їх інтелектуальний капітал в управлінській звітності, хоча це не є обов'язковим. Таким чином, для розкриття інформації, яка важлива для розвитку підприємства і не може бути отримана з даних фінансового обліку, повинен бути розроблений управлінський звіт. Стандарт рекомендує підготовку «Звіту про інтелектуальний капітал», особливо для тих інвестицій в нематеріальні активи, які не можуть бути капіталізовані і розглядаються в якості витрат у звіті про прибутки та збитки. Це стосується, наприклад, інвестицій в дослідження або внутрішнє створення ділової репутації, які не можуть бути капіталізовані. Стандарт перераховує різні елементи інтелектуального капіталу, а саме: людський капітал, споживчий капітал, ринковий капітал, організаційний капітал, інновації та ін. Про ці елементи інтелектуального капіталу компанії повинні повідомляти, якщо це можливо, кількісні показники. Тим не менш, відомості про структуру і рамки звітності про інтелектуальний капіталі не стандартизовані.

Продовження додатку Д

1	2	3
Австрійське міністерство освіти, науки і культури – Закон «Про університети»	2002	Всі університети повинні публікувати щорічну звітність про інтелектуальний капітал. У цьому звіті кожен університет узагальнює показники про дослідження, навчання. В законі зазначено: «Кожен університет повинен представити звіт з інтелектуального капіталу за минулий календарний рік, представити на раду університету до 30 квітня кожного року. Цей звіт, як мінімум, узагальнює: 1) показники діяльності університету, соціальні і власні цілі, стратегії; 2) інтелектуальний капітал, з розбивкою на людський, структурний та організаційний; 3) проведені дослідження і виконанні угоди, включаючи їх вихідні дані і вплив».
Австралійські стандарти обліку – AAS Board 1010	2000	Дозволяє капіталізацію внутрішньо створених нематеріальних активів за кредитом рахунку Резерв з переоцінки активів. Передбачено відповідно ширше розкриття у звітності
Урядовий підкомітет з управління інтелектуальними активами (Японія)	2005	Запропонована нова модель для добровільної звітності щодо інтелектуальних активів. Мета полягає у досягненні нормативного розкриття відповідної інформації про інтелектуальний капітал. Рішення про публікацію мотивується тим, що це « (...) буде мати великий вплив на загальноосвітні тенденції. Також це може бути можливим, щоб встановити стандарт де –факто».

Складено за [242]

Додаток Е

Реєстрація охоронних документів на об'єкти інтелектуальної власності та договорів, за якими передають майнові права на ці об'єкти третім особам

№ з/п	Об'єкт інтелектуальної власності	Охоронний документ		Документ, за яким передаються майнові права третім особам	
		Назва	Реєстрація в ДСІВ ¹	Назва	Реєстрація в ДСІВ
1	2	3	4	5	6
1	Знаки для товарів і послуг	Свідоцтво	Реєструється	Письмовий договір про уступку товарного знака (знака обслуговування), письмовий ліцензійний договір про надання прав використання	Реєструються
2	Географічне зазначення	Свідоцтво	Реєструється	Не передається	
3	Промисловий зразок	Патент	Реєструється	Письмовий договір про передавання патенту, письмовий ліцензійний договір про надання прав використання	Реєструється
4	Винахід і корисна модель	Патент, свідоцтво на корисну модель	Реєструється		Реєструється
5	Авторські і суміжні права	Не оформляється		Письмовий договір із зазначенням усіх наданих прав, Авторський договір, договір, ліцензії	Не реєструється
6	Компонування (топографія) інтегральних мікросхем	Свідоцтво за бажанням право-власника	По бажанню	Письмовий договір на уступку майнових прав	За згодою сторін

¹ Державна служба інтелектуальної власності

Продовження додатку Е

1	2	3	4	5	6
7	Порода тварин	Свідоцтво про авторство	Реєструється	Відсутній документ	
8	Сорт рослин	Патент	Реєструється	Ліцензійний договір	Не реєструється
9	Комерційна таємниця	Договір	Не реєструється	Договір	Не реєструється
10	Найменування місця походження товару	Свідоцтво на право користування найменуванням місця походження товару	Реєструється	Дозвіл на використання найменування місця походження товару надавати заборонено	Не реєструється
11	Комп'ютерні програми і бази даних	Свідоцтво за бажанням правовласника	Реєструється	Договір про передавання права на використання	За згодою сторін

Додаток Є

Реквізити типових форм обліку об'єктів інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів підприємства.

№ з/п	Реквізити	Код форми			Реквізити, що є у всіх формах
		НА-1	НА-2	НА-3	
1	2	3	4	5	6
1	<i>Назва підприємства</i>	X	X	X	X
2	<i>Код ЄДРПОУ</i>	X	X	X	X
3	<i>Назва документа</i>	X	X	X	X
4	Повна назва об'єкта	X	X		
5	№ з/п	X	X	X	X
6	<i>Назва об'єкта</i>	X	X	X	X
7	Найменування і номер документа, що підтверджує майнові права на об'єкт	X	X	X	X
8	<i>Дата виникнення права</i>	X	X	X	X
9	<i>Первісна вартість, грн.</i>	X	X	X	X
10	Код субрахунку бухгалтерського обліку об'єкта		X		
11	<i>Строк корисного використання</i>	X	X	X	X
12	Річна сума амортизації, грн.	X	X		
13	Дата і № акта про введення об'єкта права інтелектуальної власності в господарський оборот	X	X		
14	Місце використання	X	X	X	X
15	Дата і № акта про вибуття (ліквідацію) об'єкта права інтелектуальної власності		X	X	
16	<i>Ліквідаційна вартість, грн.</i>	X	X	X	X
17	Характеристика об'єкта права інтелектуальної власності за призначенням		X		
18	Відомості про переоцінку		X		

Продовження додатку Є

1	2	3	4	5	6
19	<i>Дата документа</i>	X	X	X	X
20	<i>Підпис особи, що складала документ</i>		X		
21	Власник об'єкта права інтелектуальної власності	X		X	
22	Кореспонденція з надходження (дебет, кредит, субрахунки, рахунки аналітичного обліку)	X			
23	Дата введення об'єкта в господарський оборот	X			
24	<i>Комісія, номер наказу про її затвердження, склад комісії</i>	X		X	
25	Правові умови введення в господарський оборот	X			
26	Вартість придбання, документи, що підтверджують вартість	X			
27	Придатний/ непридатний для використання і реалізації	X		X	
28	Потрібний/непотрібний для доведення до стану придатного до використання	X			
29	Існує можливість отримання майбутніх економічних вигод	X		X	
30	Висновок комісії	X		X	
31	Особа відповідальна за прийняття об'єкта	X		X	
32	Кореспонденція з вибуття (дебет, кредит, субрахунки, рахунки аналітичного обліку)	X		X	
33	Дата вибуття	X		X	
34	Залишкова вартість, грн.	X		X	
35	Примітки	X		X	
36	Правові умови вибуття	X		X	
37	Вигода від вибуття, грн.			X	
	Разом реквізитів	29	20	23	12

Додаток Ж

Додаток господарського «Першого зразка»
(напрямком, унікальним, унікальним)

Ідентифікаційний код за ЄДРПОУ 36726632

АКТ ВВЕДЕННЯ В ГОСПОДАРСЬКИЙ ОБОРОТ ОБ'ЄКТА ПРАВА ІНТЕЛЕКТУАЛЬНОЇ ВЛАСНОСТІ ТА ВІСНИХ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ № _____

в.о. січня 2009р.

Повна назва об'єкта	Судово-обліковий запис «Зв'язок»
Документ, що підтверджує майнові права	Платіжний на суд
Підприємство (особа), що реалізувало права на об'єкт	
Отриманий з правовою матеріальною носій, розроблений, експлуатований запис і ін	Окремий запис на суд і ін
Місце використання об'єкта	Російський

Дата введення права	Первісна вартість, тис. грн.	У т.ч.			Дебет		Кредит		Сторок корисного використання, тижня, місяців	Ліквідаційна вартість, грн.
		Вартість придбання	Інші витрати		Рахунок, субрахунок	Код аналітичного обліку	Рахунок, субрахунок	Код аналітичного обліку		
		Документ	Сума, грн.	Документ	Сума, грн.					
3.03.2001	3229000	•	•	Акт оцінки	3229000	123	154	1.3.03	20	0

Комісія, яка створена на підставі наказу (розпорядження) від 4.01.2007 № 12-А, розглянула документи, які підтверджують ідентифікацію об'єкта права (напрямком на суд), підтверджує вартість _____

(підпис, повноваження)

об'єкта _____ (підпис, повноваження)

Зворотній бік жетона відображає господарський оборот об'єкта інтегруваної власності та інших нематеріальних активів

Висновок комісії:

Об'єкт придатний для використання або реалізації _____ м.жж. _____ (так/ні)
 Існує можливість отримати майбутніх економічних вигод _____ м.жж. _____ (так/ні)
 Об'єкт приймається на баланс / відображається поза балансом _____ (потрібно підкреслити)
 Об'єкт не приймається на баланс _____

Голова комісії	заснов.	Підпис	(підписи членів)	
			Підпис	Підпис
Члени комісії	зас. булгаков	Підпис	Підпис	Підпис
	зас. булгаков	Підпис	Підпис	Підпис
	зас. булгаков	Підпис	Підпис	Підпис
Особа, відповідальна за прийняття об'єкта	зас. булгаков	Підпис	Підпис	Підпис
	зас. булгаков	Підпис	Підпис	Підпис
	зас. булгаков	Підпис	Підпис	Підпис
Екземпляр бухгалтерії про вартість вартості активів		Підпис	Підпис	Підпис
№ _____		Підпис	Підпис	Підпис
Голова комісії		Підпис	Підпис	Підпис
Голова комісії		Підпис	Підпис	Підпис

Додаток И

Досвідне господарство «Привіт»

(підприємство, установа, організація)

Ідентифікаційний код за ЄДРПОУ 36786532

КАРТКА АНАЛІТИЧНОГО ОБЛІКУ ОБ'ЄКТА ІНТЕЛЕКТУАЛЬНОЇ ВЛАСНОСТІ ТА ІНШИХ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ № _____

« 9 » січня 2015 р.

1. Відомості про об'єкт

Повна назва об'єкта	Стор. програмного забезпечення
Документи, що підтверджують наявність права	Патент на софт
Отриманий згідно матеріальних носіїв (решетина, електронний знімок і т.п.)	Отриманий власником в роздряді Ім
Місце використання об'єкта, прізвище відповідальної особи	Розробництво, Свіфтсвіт ІТДМ
Метод амортизації	Прямолінійний
Об'єкт (шлюб, технологія, процес), в якому використовується нематеріальний актив	Виробництво і реалізація сортового пакування

Дата виконання права	Термін дії права до	Первісна вартість, грн	Строк корисного використання, років	Давідаційна вартість, грн	Субрахунок бухгалтерського обліку	Актив введений в господарський обіг №	Актив вибутий (скасований)
1 01 2008	1 01 2021	122 9000	20	0	122 1 1 01	Дата 9 01 08 Сума 122 9000	Дата М Сума

2. Відомості про зміну вартості

Збільшення		Зменшення	
Дата	Причина Сума, грн	Дата	Причина Сума, грн

Продовження додатку II

Зворотний бік картки аналітичного обліку об'єкта права інтелектуальної власності та інших нематеріальних активів

3. Перелік виданих договорів на користування об'єктом інтелектуальної власності

№ з/п	Номер і дата угоди	Назва угоди	Вид угоди	Предмет угоди	Термін дії угоди	Вартість ліцензії, грн.	Вид платежу: ставка роялті	Примітка
1	№ 1 від 12.01.15	СБС «Дружба»	неписемна а.	Виробництво та реалізація настінних годин	2 роки	Не сплачена	Щоквартальне роялті 14% від реалізації	Передано 10 мон настінна годин 3,5 тис. за 1 м
2	№2 від 12.04.15	ПОСТ ім.Шевченка	неписемна а.	Виробництво та реалізація настінних годин	2 роки	Не сплачена	Щоквартальне роялті 14% від реалізації	Передано 5 мон настінна годин 3,5 тис. за 1 м
...	...	...	...	...	...	...	...	...

Додаток К

Назва підприємства СПП «Рані»
Код підприємства за ЄДРПОУ _____

ЖУРНАЛ

РЕЄСТРАЦІЯ УКЛАДЕНИХ ЛІЦЕНЗІЙНИХ ДОГОВОРІВ ТА ДОТРИМАННЯ УМОВ ІХ ВИКОНАННЯ

за період з «01» січня 2008 р. по «31» грудня 2008 р.

Список отриманих ліцензійних договорів

№ з/п	Номер і дата угоди	Назва ліцензіара	Термін дії угоди	Дата заключення угоди	Вид ліцензії	Передача матеріальних ресурсів	Предмет угоди	Вартість ліцензії, грн.	Вид платежу	Підпис
1	№ 16 від 12.01.07	Реставрація АЛБ	2 роки, до 12.01.09	12.01.2009	Автомобільна ліцензія на право експлуатації	2 тис. грн.	Реставрація автомобіля	Немає	Платіж за ліцензію за ставкою 15% від ринкової	Дир. ПАІ «Немає»

Список виданих ліцензійних договорів

№ з/п	Номер і дата угоди	Назва ліцензіата	Термін дії угоди	Дата заключення угоди	Вид ліцензії	Отримання матеріальних ресурсів	Предмет угоди	Вартість ліцензії, грн.	Вид платежу	Підпис

Додаток Л

Назва підприємства СІПІ «Рать»

Відомість виконання умов ліцензійного договору № 16 від 12.01.07 укладеного з Інститутом АПВ назва підприємства (назначено)

№ з/п	період	Предмет угоди	Ставка роялті	Безп. обчислення роялті				Сума платежу за ліцензією на договір ом. грн.	№ і дата платіжного доручення (фактична)	Примітка
				Одванця виміру	кількість	Ціна, грн.	Сума, грн.			
1	1 період - на с.-ч. 2007 року	Договір - на с.-ч. сумарна ціна	15% від реалізації	т	100	2,33	233	16,31	№ 1214 від 20.06.07	Дані 655 - 50м 311

Додаток М

Облікове забезпечення управління інтелектуальними активами

№ з/п	Завдання управління інтелектуальними активами	Навність спеціальних форм	Потребують розробки	Форма реалізації
1	2	3	4	5
1.	Планування досліджень відповідно до замовлень держави і потреб ринку	Відсутні	Вимагаємо прийнятих запровадження інформаційних форм з переліком об'єктів, які плануються створювати і на які є попит, систематизація цих даних на загальнодержавному і регіональному рівні	У формі статистичного спостереження із подальшим оприлюдненням і розповсюдженням інформації
2.	Планування внутрішньо-фірмових інформаційних потоків від початку процесу досліджень до завершення розробок	В обліку ЄРСР існують типові форми кошторисів витрат а науково-дослідними темами по кожній галузі дослідження, що дозволяло проводити порівняння структури витрат за роками і об'єктами	Рекомендовані форми кошторисів витрат на науково-дослідні розробки та об'єктами інтелектуальної власності (для сортів, програм, винаходів і т.д.)	Методичні рекомендації з обліку науково-дослідних дослідно-конструкторських робіт

Продовження додатку М				
1	2	3	4	5
3.	Створення інформаційних баз нових і потенційних (в процесі розробки) об'єктів інтелектуальної власності	Форми первинної облікової документації з обліку об'єктів права інтелектуальної власності затверджені наказом Міністерства фінансів України від 22.11.2004 №732 та Міністерства статистики України від 10.08.2004 № 469	Необхідно передбачити можливість використання цих форм для всіх об'єктів інтелектуальної власності (не зазначено сорти і породи), а також ввести форму обліку переліку всіх науково-дослідних робіт, що виконуються на підприємстві	Удосконалення типових форм, створення загальнодоступних баз даних
4.	Оцінка ринкової вартості інтелектуальних продуктів	Акти оцінки, звітні сертифікованого оцінювача	Найбільш дискусій супроводжують вибір методів оцінки об'єктів, а не документального й оформлення. Вважаємо прийнятним визначити й оформлення методи оцінки для кожного виду об'єктів інтелектуальної власності	
5.	Патенто-ліцензійна діяльність (підготовка документів і оформлення прав)	Акт про використання об'єкта інтелектуальної власності (П-6), Журнал реєстрації використання об'єктів інтелектуальної власності (П-3), затверджені наказом Міністерства статистики України від 10.08.2004 № 469	Документи з обліку ліцензійної діяльності за кожним патентом і свідоцтвом, виключною ліцензією, з метою контролю за виконанням умов договорів на підприємстві, своєчасність сплати роялті і т.д. у вигляді Журналу реєстрації укладених ліцензійних договорів та дотримання умов їх виконання	Запровадження типової рекомендованої форми відповідей міністерствами у формі методичних рекомендацій

Продовження додатку М

1	2	3	4	5
6.	Комерціалізація результатів досліджень (виведення продукту на ринок і його реалізація)	Для реалізації цього завдання виникає більша необхідність у зовнішній інформації про аналогічні продукти або вільні ніші на ринку інновацій, забезпечити якою можуть тільки окремі організації	Виконання цієї функції залежить від успішного управління на початковій стадії досліджень, що вимагає вдосконалення наявних методичних рекомендацій щодо комерціалізації об'єктів інтелектуальної власності науково-дослідних установ та підприємств. Більш оптимістичним кроком буде створення спеціальних фірм (венчурних фондів), основною діяльністю яких буде комерціалізація результатів інтелектуальної діяльності	Розробити правила та алгоритм комерціалізації об'єктів інтелектуальної власності можуть тільки ті установи, які успішно освоїли цей процес, мають досвід та необхідні знання. Тому доцільно передбачити функціонування таких фірм та правове забезпечення їх діяльності.
7.	Аналіз ефективності інноваційних розробок	Внутрішні розрахунки оцінки економічної ефективності ОПІВ, оцінка ступеня готовності ОПІВ до впровадження, оцінка ефекту від впровадження ОПІВ на підприємстві; визначення ніші ліцензії і т.д. обчислюються на підставі облікових даних	Систематизовані показники ефективності досліджень з використання об'єктів інтелектуальної власності, які дозволить порівняти отримані з середніми по галузі	Методичні рекомендації

Додаток Н
Фрагмент інвентаризаційного опису нематеріальних активів

Назва об'єкта нематеріальних активів	Коротка характеристика та призначення	Місце знаходження (експлуатації)	Документи, що засвідчують право власності (використання) на нематеріальні активи				Дата виникнення права на актив	Строк корисного використання		
			назва	номер	дата					
1	2	3	4	5	6		7	8		
Програмне забезпечення «Windows 8.1»	комп'ютерна програма	відділ технічного забезпечення	договір з ТУОВ "Media"	31	12.01.2013		12.01.2015	8 років		
Програмне забезпечення «Windows 8.1»	комп'ютерна програма	відділ технічного забезпечення	договір з ТУОВ "Starbit"	12/05	05.05.2013		05.05.2015	8 років		
Первісна вартість, грн.	Фактична наявність, шт.	Ступінь фактичного зносу		За даними обліку			Пропозиції про зміну вартості об'єкта	Придатність до використання та об'єкта	Зміст виявлених порушень та розбіжностей	
		%	грн.	наличність, шт.	залишкова вартість, грн.	сума зносу, грн.				Відхилення по зносу, грн. (17 - 14)
9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19
4200,00	1	70,00	2940,00	1	1662,50	2537,50	402,50	учитати	придатний	моральний знос
6900,00	1	52,78	3641,70	1	3258,30	3641,70	-	-	придатний	-
11100,00	2	x	6581,70	2	4290,80	6179,20	402,50	x	x	x

Наукове видання

Жураковська І.В., Чудовець В.В.

**Активи в бухгалтерському обліку:
науково-методологічний та практичний вимір**

Монографія

*В авторській редакції
Художнє оформлення – Жураковська І.В.,
Комп'ютерна верстка – Чудовець В.В.*

Формат 60х84/16. Папір офсетний. Гарнітура Times.
Обсяг – 14,88 ум. друк. арк.
Наклад 500 пр.

Видавництво
«Волинська мистецька агенція «ТЕРЕН»
тел. 050-6743321
Ел. пошта: teren.lutsk@gmail.com

Свідоцтво Державного комітету
телебачення і радіомовлення України
ДК №1508 від 26.09.2003 р.

Виготовлено
у друкарні ВМА «Терен»

Жураковська І.В., Чудовець В.В.

Ж 14 Активи в бухгалтерському обліку: науково-методологічний та практичний вимір: [монографія]. / І.В. Жураковська, В.В. Чудовець,. – Луцьк: Терен, 2015. – 252 с.

ISBN 978-617-7117-36-9

У монографії розкрито науково-методологічні та практичні підходи до обліку активів підприємства постіндустріальної економіки. Досліджуються питання визнання, оцінки, документування, обліку та контролю активів підприємства, які мають інноваційний характер. Проаналізовано вплив впровадження міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні на об'єкти обліку.

Рекомендовано для викладачів і студентів економічних спеціальностей вищих навчальних закладів, науковців і практиків у сфері бухгалтерського обліку.

УДК 657.001.76 (066)
ББК 65.052в6