

Куцик П. О., Дрогобицький І. М.,
Плиса З. П., Скоп Х. І.

ОБЛІКОВА КОНЦЕПЦІЯ УПРАВЛІННЯ ВАРТІСТЮ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ ПІДПРИЄМСТВА



МОНОГРАФІЯ

Куцик П. О., Дрогобицький І. М., Плиса З. П., Скоп Х. І.

**ОБЛІКОВА КОНЦЕПЦІЯ УПРАВЛІННЯ
ВАРТІСТЮ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ
ПІДПРИСМСТВА**

Монографія

*Рекомендовано до друку Вченою радою
Львівського торговельно-економічного університету
(протокол № 7 від 25.04.2016 р.)*

Львів
«Растр-7»
2016

ББК 65.052.2
УДК 657: 657.421.3

~~К 95~~

0-17

Рецензенти:

Легенчук С. Ф.,

доктор економічних наук, професор,
завідувач кафедри обліку і аудиту

(Житомирський державний технологічний університет);

Остап'юк Н. А.,

доктор економічних наук, професор,
професор кафедри обліку підприємницької діяльності

(Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана);

Микитюк П. П.,

доктор економічних наук, професор,
професор кафедри менеджменту та публічного управління
(Тернопільський національний економічний університет).

Куцик П. О., Дрогобицький І. М., Пліса З. П., Скоп Х. І.

К 95 Облікова концепція управління вартістю нематеріальних активів підприємства [Текст] : монографія / П. О. Куцик, І. М. Дрогобицький, З. П. Пліса, Х. І. Скоп. – Львів : Растр-7, 2016. – 268 с.

ISBN 978-617-7359-42-4

У монографії обґрунтовано теоретико-методичні положення та розроблено практичні рекомендації з удосконалення бухгалтерського обліку нематеріальних активів. Розкрито економічну природу та сутність нематеріальних активів у контексті інтелектуального капіталу, що дозволило уточнити категоріально-понятійний апарат вітчизняної системи бухгалтерського обліку нематеріальних активів. Виявлено проблемні аспекти облікового відображення нематеріальних активів у межах чинної класифікації та запропоновано методичний підхід до їхнього облікового відображення. Удосконалено методiku бухгалтерського обліку витрат на етапі дослідження щодо створення підприємством нематеріального активу власними силами. Запропоновано документальне забезпечення нематеріальних активів на етапах первинного, поточного і підсумкового обліку, а також розширено зміст їхньої облікової політики. Розроблено для сучасних підприємств організаційне забезпечення і адаптовано методику переоцінки нематеріальних активів, для яких існує та не існує активний ринок. Розкрито концепцію управління вартістю нематеріальних активів за використанням технік та прийомів комунікаційного та репутаційного менеджменту.

Для науковців, викладачів, аспірантів, магістрів і студентів вищих навчальних закладів, слухачів системи післядипломної освіти, усіх, хто цікавиться проблемами бухгалтерського обліку нематеріальних активів.

УДК 657: 657.421.3

ББК 65.052.231.1

© П.О. Куцик, І.М. Дрогобицький,

З.П. Пліса, Х.І. Скоп, 2016

© Видавництво «Растр-7», 2016

ISBN 978-617-7359-42-4

ЗМІСТ

ВСТУП	4
РОЗДІЛ 1. НЕМАТЕРІАЛЬНІ АКТИВИ В СИСТЕМІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ПІДПРИЄМСТВА	8
1.1. Економічна природа та сутність нематеріальних активів у контексті інтелектуального капіталу	8
1.2. Нематеріальні активи як об'єкт бухгалтерського обліку	26
РОЗДІЛ 2. ОБЛІКОВЕ ВІДОБРАЖЕННЯ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ: СУЧАСНИЙ СТАН ТА НАПРЯМИ ВДОСКОНАЛЕННЯ	49
2.1. Методичні основи та проблеми облікового відображення нематеріальних активів у межах чинної класифікації	49
2.2. Розробка методичного підходу до відображення нематеріальних активів у системі бухгалтерського обліку підприємства	69
РОЗДІЛ 3. МЕТОДИКА ТА ОРГАНІЗАЦІЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ	88
3.1. Методика бухгалтерського обліку нематеріальних активів	88
3.2. Організаційні аспекти бухгалтерського обліку нематеріальних активів	114
РОЗДІЛ 4. КОНЦЕПЦІЯ І МЕТОДИЧНИЙ ІНСТРУМЕНТАРІЙ ПЕРЕОЦІНКИ ВАРТОСТІ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ	138
4.1. Концепція переоцінки нематеріальних активів у системі бухгалтерського обліку підприємства	138
4.2. Методика переоцінки нематеріальних активів із використанням цінкових мультиплікаторів	155
4.3. Методичний інструментарій переоцінки нематеріальних активів, щодо яких не існує активного ринку	171
РОЗДІЛ 5. УПРАВЛІННЯ ВАРТІСТЮ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ ПІДПРИЄМСТВА	195
5.1. Концептуальні положення управління вартістю нематеріальних активів підприємства	195
5.2. Системи управління вартістю нематеріальних активів сучасного підприємства	205
ВИСНОВКИ	229
ДОДАТКИ	234

ВСТУП

Нематеріальні активи стали невід'ємною складовою успіху підприємств XXI століття, що спричинено необхідністю використання останніх здобутків науково-технічного прогресу, сучасних інтернет-технологій та маркетингових стратегій у процесі свого господарювання. Саме в економіці, заснованій на знаннях нематеріальні активи виступають одним із найважливіших ресурсів підприємства, яке ставить перед собою мету підвищення рентабельності та конкурентоздатності в теперішніх умовах ведення бізнесу. Така тенденція створює перед управлінням підприємства нові виклики і завдання, що пов'язані з потребою в опрацюванні достовірною інформацією про нематеріальні активи, які забезпечують підвищення вартості як самого підприємства, так і його продукції.

Вітчизняна система бухгалтерського обліку нематеріальних активів побудована за зразком системи обліку основних засобів, що часто призводить до неможливості об'єктивно відобразити в обліку операції, пов'язані із нетиповими нематеріальними активами. Саме поняття “нематеріальні активи” також потребує переосмислення у системі бухгалтерського обліку, що дозволило би як удосконалити, так і запропонувати нові підходи до його облікового відображення.

Окремим питанням, яке непокоїть теоретиків та практиків на протязі останніх двох десятиліть – це вартісне вираження нематеріальних активів у обліку, яке би відповідало дійсності та дозволило аналітикам формувати реальні прогнози. Адже, феномен високої ринкової капіталізації бізнесу коштом неідентифікованих нематеріальних активів став визначальним критерієм ефективності управління на початку XXI століття. Таким чином, закономірно постає питання перед керівництвом підприємства вибору методичного інструментарію для управління вартістю нематеріальних активів, який би зміг забезпечити досягнення основних тактичних та стратегічних цілей діяльності.

У представленій монографії уточнено чинні і поглиблено, обґрунтовано та розроблено нові теоретико-методичні підходи і

практичні рекомендації з удосконалення системи бухгалтерського обліку нематеріальних активів сучасних вітчизняних підприємств. Матеріал монографії складається із п'яти розділів, кожен з яких логічно доповнює один одного, що в цілості дозволяє читачу сформулювати комплексне бачення процесу облікового відображення, вартісного вимірювання та управління вартістю нематеріальних активів у системі бухгалтерського обліку підприємства.

Перший розділ “Нематеріальні активи в системі бухгалтерського обліку підприємства” розкриває економічну природу та сутність нематеріальних активів у контексті інтелектуального капіталу підприємства. На основі проведених досліджень з історії становлення нематеріальних активів як об'єкта бухгалтерського обліку, розкрито зміст критеріїв їхнього визнання, виявлено необхідність детальнішої регламентації процесу ідентифікації нематеріальних активів у обліку та визначено, що принцип визнання нематеріального активу повинен бути відокремлений від принципу визнання пов'язаного з ним матеріального активу. Проаналізовано і визначено частку нематеріальних активів у загальній структурі активів підприємств трьох вітчизняних видів економічної діяльності: ІТ-сфери, сфери телекомунікацій, фармацевтичної промисловості, що дозволило зробити висновок про недосконалість вітчизняної системи бухгалтерського обліку нематеріальних активів, в межах якої відсутній механізм об'єктивного визнання та оцінювання нематеріального майна вітчизняними підприємствами.

У другому розділі “Облікове відображення нематеріальних активів: сучасний стан та напрями вдосконалення” розглянуто методичні засади і проблеми облікового відображення нематеріальних активів у межах чинної класифікації та розроблено рекомендації щодо їхнього усунення. Виявлені проблеми облікового відображення нематеріальних активів і наведені пропозиції стосовно їхнього вирішення стали в основі формування якісно нового погляду на відображення нематеріальних активів у системі бухгалтерського обліку підприємства.

У третьому розділі “Методика та організація бухгалтерського обліку нематеріальних активів” розкрито особливості методики бухгалтерського обліку нематеріальних активів, враховуючи різні шляхи їхнього надходження та вибуття на / з підприємства. Наведено пропозиції удосконалення методики обліку витрат на проведення науково-дослідних і дослідно-конструкторських робіт на етапі дослідження, з метою підвищення об’єктивності процесу формування первісної вартості нематеріальних активів, створених підприємством власними силами.

Досліджено сучасний стан організації бухгалтерського обліку нематеріальних активів вітчизняних підприємств та запропоновано вдосконалену модель, у межах якої розроблено додаткове документування операцій із нематеріальними активами на етапах первинного, поточного і підсумкового обліку та розширено зміст облікової політики підприємства в частині закріплення підходів до процесу визнання, визначення терміну корисного використання, капіталізації витрат, зазначених на етапі дослідження, методики проведення інвентаризації та відображення нематеріальних активів у примітках до фінансової звітності тощо.

Четвертий розділ “Концепція і методичний інструментарій переоцінки вартості нематеріальних активів у системі бухгалтерського обліку підприємства” присвячений концептуальним змінам у методиці визначення вартості нематеріальних активів у бухгалтерському обліку вітчизняних підприємств. Обґрунтовано доцільність створення на підприємстві окремого центру відповідальності для проведення переоцінки нематеріальних активів – Комісії з переоцінки нематеріальних активів та розроблено організаційне забезпечення для його використання.

Запропоновано концепцію методики переоцінки нематеріальних активів із використанням цінових мультиплікаторів, у межах якої інтегровано методи якісної та експертної оцінки, що дозволяє забезпечити відповідність вартісних показників даних їхньої фінансової звітності сучасним вимогам ведення бізнесу.

На основі опрацювання, групування та систематизації низки наукових досліджень зарубіжних та вітчизняних учених зі сфери професійної оцінки, системного аналізу та математичного моделювання у роботі сформовано комплексну методику переоцінки нематеріальних активів, щодо яких не існує активного ринку при застосуванні методів і прийомів оцінки дохідного та витратного підходів, а також розроблено алгоритм її ефективного застосування.

Управління вартістю нематеріальних активів підприємства стає важливим фактором у процесі формування і становлення успішного конкурентоздатного підприємства. У п'ятому розділі “Управління вартістю нематеріальних активів підприємства” розглянуто основні концептуальні положення управління вартістю нематеріальних активів, виділено функції, які стоять перед підприємством та розкрито механізм застосування найбільш відомих у світовій практиці систем та методик управління вартістю нематеріальних активів. Основна думка цього розділу, яку хочуть донести автори видання полягає у важливості формування такого підходу до управління вартістю нематеріальних активів, який би дозволив співвідносити, урівноважити й інтегрувати організаційні, людські та технологічні компоненти інтелектуального капіталу підприємства.

Наведені в монографії методи та підходи до облікового відображення, переоцінки та управління вартістю нематеріальних активів підприємства надають можливість комплексно розглядати об'єкт дослідження у системах фінансового та управлінського обліку. Загалом, запропонована наукова робота дозволяє розширити кругозір у процесі теоретичного та практичного сприйняття ролі та місця нематеріальних активів у обліковій системі сучасного вітчизняного підприємства й буде корисною науковцям, аспірантам, магістрам, які досліджують проблеми бухгалтерського обліку, оцінки та управління нематеріальних активів, керівникам, бухгалтерам, професійним оцінювачам, менеджерам та іншим фахівцям-практикам, які мають відношення до інтелектуального капіталу підприємства.

РОЗДІЛ І

НЕМАТЕРІАЛЬНІ АКТИВИ В СИСТЕМІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ПІДПРИЄМСТВА

1.1. Економічна природа та сутність нематеріальних активів у контексті інтелектуального капіталу

Інформація та знання все більше визначають конкурентоспроможність як окремих підприємств, так і національних економік, що призвело до зміни самої парадигми економічного ладу суспільства. Одними з перших, хто помітили цю якісну трансформацію суспільства і належним чином відобразили в наукових публікаціях, були Д. Белл, Дж. К. Гелбрейт, П. Ф. Друкер, Л. Едвінсон, Р. С. Каплан, В. В. Лях, Ф. Махлуп, І. Нонака, Т. А. Стюарт, Е. Тоффлер, А. А. Чухно та інші. Вважається, що саме Ф. Махлуп¹ висунув гіпотезу про переключення попиту з фізичної праці на працю розумову, запропонував визначення нового типу економіки як “економіки знань”, а також порушив питання про необхідність внести корективи в теорію і практику економічного аналізу та бухгалтерського обліку в зв’язку з зародженням нового виду діяльності – галузі з генерування знань.

Д. Белл у 1973 році представив концепцію постіндустріального суспільства, де в якості головних структурних елементів виділив інформацію і знання. На його думку, постіндустріальне суспільство характеризується не трудовою теорією вартості, а теорією вартості, базованої на знанні – “основним чинником інновації стає систематизація знання. Особливість останнього полягає в тому, що навіть будучи реалізованим, воно залишається, також, і у свого виробника”², с. 68-71].

В одній із своїх праць П. Ф. Друкер доводить: в нових економічних умовах знання є не ще одним ресурсом такого ж порядку, як традиційні фактори виробництва – праця, капітал і земля,

¹ Махлуп Ф. Производство и распространение знаний в США / Ф. Махлуп; [пер. с англ.]. – М.: Прогресс, 1966. – 352 с.

² Белл Д. Грядущее постиндустриальное общество. Опыт социального прогнозирования: науч. изд./ Д. Белл. – М.: Academia, 2004. – 788 с.

а є взагалі єдиним ресурсом, який має цінність [³, с. 272]. Той факт, що знання стало єдиним ресурсом, робить, на думку П. Ф. Друкера, нову формацію унікальною. Е. Тоффлер підтримує думку П. Ф. Друкера і називає знання потужною силою, звертаючи особливу увагу на перетворення знання з доповнення до фізичної сили та сили грошей в їх квінтесенцію, що пояснює всесвітню війну за контроль над інформацією і засобами комунікації. Він вірить в остаточну заміну інших ресурсів знаннями [⁴, с. 473].

Дж. Б. Куїні притримується поглядів, схожих із поглядами П. Ф. Друкера і Е. Тоффлера, та вважає, що економічна та виробнича сили сучасних корпорацій містяться в основному в інтелектуальній сфері і в сфері виробництва послуг, а не в матеріальних активах, тобто в землі, заводах та устаткуванні. У своїх переконаннях Дж. Б. Куїні іде далі, стверджуючи, що вартість більшої частини продуктів і послуг насамперед визначається можливістю розвитку його нематеріальних активів (далі – НМА), базованих на знанні, таких як технологічні ноу-хау, дизайн продукції, маркетингові дослідження, розуміння клієнта, спроможність персоналу до продуктивної праці та інновацій [⁵, с. 186-188].

Перетворення знань та інформації у головний виробничий ресурс, на думку А. А. Чухна, є основною характеристикою постіндустріального етапу розвитку суспільства. “Це означає, що коли раніше для поліпшення життя людей здійснювалися революції, проводились ті чи інші реформи, то нині людство увійшло в таку стадію, на якій саме розвиток людини, піднесення її матеріального, культурного і духовного рівнів визначають розвиток суспільства”, – вважає вчений [⁶, с. 4-6].

Н. Ю. Пузіня в своїй монографії зазначає, що у другій половині ХХ століття починає формуватися нова парадигма впливу ролі НМА на зростання вартості компаній, яка призводить до розвитку нового

³ Друкер П. Ф. Менеджмент. Визови ХХІ века : науч. изд. / П. Ф. Друкер. – М. : “Манн, Иванов и Фербер”, 2012. – 256 с.

⁴ Тоффлер Е. Новая парадигма власти [Текст]. Знания, богатство и сила / Е. Тоффлер : [пер. з англ. Н. Бордукова]. – Х. : Акта, 2003. – 688 с.

⁵ Куїні Дж. Б. Управление профессиональным интеллектом : использовать лучшее по максимуму / Дж. Б. Куїні, Ф. Андерсон, С. Финкельштейн ; [пер. с англ.] – В кн. : Управление знаниями. – М. : Альпина Бизнес Букс, 2006. – 208 с.

⁶ Чухно А. А. Постіндустріальна економіка: теорія, практика та їх значення для України [Текст] : монографія / А. А. Чухно. – К. : Логос, 2003. – 631 с.

етапу постіндустріальної економіки – економіки нематеріальних активів. На його думку, економіка нематеріальних активів є наукомісткою економікою, для якої характерним є масове використання сучасних технологій і визначення нового знання та нової інформації основними ресурсами підприємства, що надають йому ключові переваги над конкурентами [7, с. 11].

Система поглядів і уявлень про провідну роль нематеріальних активів у сучасному світі вже не викликає сумніву. Основним двигуном таких процесів згідно з автором [7, с. 14] є інтелектуальна еволюція, яка зміщує акцент із застосування обмежених природою матеріальних ресурсів на застосування необмежених нематеріальних, що спричинило зміну методологічного підходу до структури активів підприємств (рис. 1.1).



Рис. 1.1. Структура активів підприємств для виробництва економічного продукту в межах різних економічних епох⁷

Підтвердженням визначальної ролі нематеріальних активів для економіки сучасних підприємств, у тому числі економіки країн, є практика першої масштабної світової капіталізації нематеріальних активів в 70-80-их роках минулого століття, яка стала однією з причин японського економічного дива.

⁷ Пузьвів П.Ю. Оцінка и управління нематеріальними активами компанії [Текст]: монографія / П.Ю. Пузьвів. – СПб.: Изд-во СПбГЭУ, 2013. – 179 с.

Японське економічне диво полягало в тому, що при реальному обсязі товарної маси, що була виготовлена Японією в ті роки в розмірі 3% від загальносвітового ВВП, сумарний капітал країни становив більше від 40% сукупного світового капіталу. Основною причиною виникнення японського економічного дива було те, що Японія, починаючи з 60-х років, скуповувала по всьому світу продукти інтелектуальної праці – науково-дослідні та дослідно-конструкторські розробки (далі – НДДКР), патенти, ноу-хау, раціоналізаторські пропозиції тощо, які пізніше підлягали переоцінці, що дозволяло ставити їх на баланс підприємств вже за новою значно вищою вартістю [7, с. 79]. Капіталізація нематеріальних активів призвела до того, що вартість нематеріальних активів японських корпорацій вперше у світі перевищила вартість матеріальних, причому в більшості випадків багаторазово.

Зростання вартості нематеріальних активів дозволяло японським корпораціям здійснювати додаткову емісію акцій, які, у свою чергу, з'являючись на фондовому ринку, виконували функції товару, в результаті чого оборот токійського фондового ринку на той період дорівнював сукупному обороту всіх фондових ринків світу. Така ситуація до кінця 1980-х років стала доволі небезпечною, в зв'язку з чим були вжиті відповідні заходи, що пов'язані з підписанням “Договору Плаза” та “Луврської угоди”, згідно з якими Японія була змушена зупинити процес капіталізації. Проте попри те, що з 1990 року капітал Японії майже не збільшується, вона і досі залишається одним із найбільших фінансових кредиторів світу [8, с. 79-80].

Досвід Японії стосовно капіталізації нематеріальних активів почали застосовувати і США, в зв'язку з чим згідно з дослідженням Б. Лева “середній коефіцієнт “ринкова капіталізація / балансова вартість” для 500 найбільших компаній США став постійно зростати з початку 1980-х рр., досягнувши значення приблизно 6,0 в березні 2001 р.” [9, с. 37-38], що означає, що з кожних 6 доларів ринкової

⁸ Верин С. А. Нематериальные активы как экономическая категория / С. А. Верин // Вестник ТИСБИ, 2012. – № 4. – С. 78-86.

⁹ Лев Б. Нематериальные активы: управление, измерение, отчетность : науч. изд. / Б. Лев ; [пер. с англ. Л. И. Лопатинова, В. М. Рупайзер]. – М. : Книго-Консалтинг, 2003. – 240 с.

вартості тільки 1 долар зафіксований у балансах компаній, а решта 5 відображають нематеріальні активи, які не відображені в балансі.

Поряд з цим, слід зазначити, що такого роду факти ринкової капіталізації бізнесу дали підставу фахівцям у галузі економічного аналізу порівнювати її механізм із “роздуванням” спекулятивної “бульбашки” і навіть передбачати неминучий світовий економічний колапс. Однак усі розуміли, що не довіряти “невидимій руці ринку” немає жодних підстав, адже саме на ринку настає момент істини для будь-якого товару і, якщо ринок “виставляє” таку ціну підприємствам за їхні нематеріальні активи, значить, вони того варті ^[10], с. 159].

Тенденція нарощування капіталу за рахунок НМА зберегла свої позиції і у XXI столітті, про що свідчать дані однієї з найбільших світових компаній з надання професійних аудиторських і консалтингових послуг PricewaterhouseCoopers (PWC), дослідження якої було спрямоване на складання рейтингу “Топ-100 найбільших компаній світу за ринковою капіталізацією” станом на 31.03.2014 р. ^[11]. В наведеному дослідженні експерти компанії PWC за власними даними, отриманими за результатами діяльності світового фондового ринку, а також даними агенції Bloomberg сформували рейтинг світових компаній, значення ринкової капіталізації бізнесу яких є найвищими в порівнянні із даними станом на 31.03. 2009 р.

Керуючись цими даними, ми здійснили порівняння балансової вартості активів перших десяти компаній із рейтингу PWC “Топ-100 найбільших компаній світу за ринковою капіталізацією” станом на 31.03.2014 р., значення якої почерпнуто із даних сайту Yahoo! Finance¹² із вартістю їхньої ринкової капіталізації (табл. 1.1). Таке порівняння дозволило визначити різницю, яка відображає вартість ринкової капіталізації НМА, що не відображені в фінансовій звітності, оскільки, як припускається, всі матеріальні активи досліджуваних компаній враховані та достовірно оцінені.

¹⁰ Дрогобыцкий А. И. Природа ценности нематериальных активов и подходы к их экономической оценке / А. И. Дрогобыцкий // Экономические науки. – 2007. – № 11 (36). – С. 157-160.

¹¹ Топ-100 найбільших компаній світу за ринковою капіталізацією. Дослідження компанії PWC. – 2014 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.pwc.com/uk_UA/ua/survey/2014/assets/global-top-100-2014-ukr.pdf

¹² Yahoo! Finance [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://finance.yahoo.com/>.

Таблиця 1.1

Значення ринкової капіталізації нематеріальних активів, що не відображені в балансах компаній, які є світовими лідерами в бізнесі станом на 31.03.2014 року

Рейтинг	Компанія (країна, галузь)	Ринкова вартість компанії ¹ , млрд дол	Балансова вартість компанії ² , млрд дол	Вартість ринкової капіталізації нематеріальних активів, млрд дол
1	2	3	4	5
1	APPLE (США, технології)	469	232	237
2	GOOGLE (США, технології)	409	126	283
3	WELLS FARGO & CO (США, фінанси)	244	136	108
4	MICROSOFT (США, технології)	318	164	154
5	BERKSHIRE HATHAWAY (США, фінанси)	286	182	104
6	GENERAL ELECTRIC (США, промисловість)	256	194	62
7	SAMSUNG ELECTRONICS (Південна Корея, споживчі товари)	209	155	54
8	ROCHE HOLDING (Швейцарія, охорона здоров'я)	266	76	190
9	TENCENT HOLDINGS (Китай, технології)	149	124	25
10	AMAZON (США, сфера послуг)	166	54	112

Проведене дослідження свідчить про те, що ціновий розрив між ринковою та балансовою вартістю таких компаній як Google, Roche Holding і AMAZON, тобто ринкова вартість нематеріальних активів, які не відображені в балансі, вдвічі перевищує балансову вартість усього бізнесу. Виникнення такого значного цінового розриву між ринковою та балансовою вартостями підприємств на фондових ринках призвело до утвердження у науковій спільноті економічного підходу до визначення природи і сутності нематеріальних активів.

Одним із перших, хто досліджував нематеріальні активи з точки зору економічного підходу, був З. Гріліхес, який визначив, що "розрив між ринковою і балансовою вартостями підприємств

спричинений нематеріальними активами, які можуть розглядатися як інтелектуальний капітал (далі – ІК) підприємства” [13, с. 1675-1678]. В свою чергу, К. Е. Свейбі, розробивши аналітичну модель “Монітор нематеріальних активів” (The Intangible Assets Monitor (IAM)), показники якої, на його думку, можуть служити “гідним доповненням до фінансової звітності”, вважає, що нематеріальні активи, які спричиняють виникнення різниці між ринковою і балансовою вартостями підприємств, можуть бути досліджені з точки зору трьох релевантних індикаторів, які відображають їхню економічну сутність:

1)компетенція співробітників, що відображається у вигляді уявних знань, здібностей, освіти та накопиченого досвіду тощо;

2)внутрішня структура підприємства, яка орієнтована на підтримку організації і може бути представлена у вигляді патентів, авторських прав, баз даних, адміністративних систем, наукових досліджень та розробок;

3) зовнішня структура підприємства, яка може включати торговельні марки, імідж підприємства, бренд та відображає взаємовідносини підприємства з партнерами та клієнтами [14, с. 61].

Цікаве визначення нематеріальних активів викладено Дж. Р. Хітчнером, що розглядаються ним як частина людського капіталу, який створюється освітою, досвідом, кваліфікацією службовців компанії, а також структурним капіталом, що включає такі елементи, як процес документообігу та організаційну структуру компанії; “нематеріальні активи – це кодифіковані речові описи специфічних знань, якими можна володіти і при необхідності торгувати”, – зазначає вчений [15, с. 11]. І. Й. Яремко називає нематеріальні активи формою “репрезентації” інтелектуального капіталу [16, с. 27].

¹³Griliches Z. Patent statistics as economic indicators : a survey / Z. Griliches // Journal of economic literature. –1990. – Vol. XXVIII. – P. 1661-1707.

¹⁴Sveiby K. E. The new organizational wealth: managing and measuring knowledge-based assets / K. E. Sveiby // San Francisco : Berrett-Koehler, 1997. – 275 p.

¹⁵Хітчнер Дж. Р. Оцінка стоимости нематериальных активов [Текст] : монографія / Дж. Р. Хітчнер; [ред. В. М. Рутгайзер ; пер. с англ. Л. И. Лопатников, О. В. Куракина]. – М. : ОМЕГА-Л : Марросейка, 2008. – 135 с.

¹⁶Яремко І. Й. Управління капіталом підприємства : економічний і фінансовий інструментарій [Текст] : монографія / І. Й. Яремко. – Львів : Каменяр, 2006. – 176 с.

Ще одна розповсюджена точка зору стосовно економічної природи та сутності НМА сформульована колишньою головою консалтингової компанії “The Technology Broker” Е. Брукінг: “...ми ідентифікували чотири категорії нематеріальних активів: людські ресурси, права на інтелектуальну власність, інфраструктуру і положення на ринку – які можуть позначатися спільним терміном “інтелектуальний капітал”. “Інтелектуальний капітал” – це термін для позначення нематеріальних активів, без яких компанія не може існувати, посилюючи конкурентні переваги” [17, с. 37-38], що дозволяє стверджувати: виникнення поняття “інтелектуальний капітал” у науковій спільноті в більшості випадків було спричинено необхідністю позначення тих нематеріальних активів, які оцінював ринок, проте не визнавав облік.

Економічного підходу до визначення природи і сутності нематеріальних активів, крім вищезазначених учених, дотримуються також Г. С. Беккер, І. А. Бігдан, Р. П. Булига, Т. В. Давидюк, Л. Едвінсон, О. В. Кендюхов, С. Ф. Легенчук, Л. В. Нападовська, Й. Руус, С. Пайк та Л. Фернстрем, Т. А. Стюарт, А. А. Чухно, О. В. Шкурупій та інші, кожен із яких розглядає їх в контексті концепції інтелектуального капіталу.

Одне з найбільш повних визначень ІК, яке відображає його сутність, на нашу думку, дав Т. А. Стюарт – лауреат багатьох премій і член редколегії журналу *Fortune*: “Під інтелектуальним капіталом я розумію не жменьку докторів наук, які видобувають істину за замкненими дверима якоїсь лабораторії. І не інтелектуальну власність, таку як патенти і авторські права, хоча вона і є його складовою частиною. Інтелектуальний капітал – це сума знань усіх працівників компанії, що забезпечує її конкурентоспроможність...” [18, с. 78-81]. Й. Руус, С. Пайк та Л. Фернстрем говорять про ІК як “... про всі негрошові та нематеріальні ресурси, які повністю або частково контролюються організацією і учасниками процесу створення вартості” [19, с. 112-145].

¹⁷ Брукінг Е. Інтелектуальний капітал: науч. изд. / Э. Брукинг ; [пер. с англ.] – СПб : Питер, 2001. – 288 с.

¹⁸ Stewart T. A. Intellectual capital. The new wealth of organizations / T. A. Stewart // New York : Diane Publishing Company, 2000. – 261 p.

¹⁹ Руус Й. Інтелектуальний капітал. Практика управління / Й. Руус, С. Пайк, Л. Фернстрем; [пер. с англ.] – М. : Высшая

О. В. Шкурупій зазначає, що інтелектуальний капітал є головним ресурсом сучасних підприємств, від якого залежить їхній подальший розвиток та продуктивність [20, с. 55]. С. Ф. Легенчук розглядає інтелектуальний капітал як сукупність наявних на підприємстві інтелектуальних активів, за допомогою яких підприємство отримує конкурентні переваги на ринку, стверджуючи, що в обліку не можна чітко розмежовувати поняття “нематеріальні активи” та “інтелектуальний капітал”, оскільки, на думку вченого, сама наявність на балансі підприємства об’єктів інтелектуальної власності вже засвідчує існування ІК [21, с. 16].

Згідно з дослідженням Л. В. Нападівської²² кожен автор дає власне визначення інтелектуального капіталу підприємства, спираючись на власний досвід та точку зору свого дослідження, проте більш ґрунтовним у процесі виявлення його взаємозв’язку з обліковим поняттям “нематеріальні активи” є виділення його структурних елементів. У табл. 1.2 розглянуто найбільш поширені у вітчизняній та зарубіжній науковій економічній думці підходи до виділення структурних складових інтелектуального капіталу підприємства.

По суті, оперуючи різними поняттями, автори говорять про одні і ті ж складові інтелектуального капіталу підприємства, тільки в своїй інтерпретації. На основі проведеного дослідження²³ ми дійшли висновку, що основними та постійно наявними складовими інтелектуального капіталу можуть вважатися тільки людський і структурний капітали, які можуть характеризуватися складною структурою, що відображає можливість існування диференційованих схем взаємозв’язку між собою.

школа менеджмента, 2010. – 436 с.

²⁰Шкурупій О. В. Інтелектуальний капітал в умовах становлення постіндустріального суспільства : імперативи глобального економічного розвитку та орієнтири для України [Текст] : монографія / О. В. Шкурупій. – Полтава : РВВ ПУЕТ, 2010. – 303 с.

²¹ Легенчук С. Ф. Бухгалтерське відображення інтелектуального капіталу : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.06.04 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит” / С. Ф. Легенчук. – К., 2006. – 23 с.

²² Нападівська Л. В. Проблеми обліку в управлінні інтелектуальним капіталом / Л. В. Нападівська // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету : зб. наук. праць. – Економічні науки. – Кіровоград : КНТУ, 2005. – Вип. 7. – Ч. I. – С. 30-35.

²³ Дрогобицький І. М. Природа і походження нематеріальних активів / І. М. Дрогобицький, Х. І. Скоп // Економічний аналіз : зб. наук. праць. – Тернопіль : Економічна думка, 2012. – Вип. 11. – Ч. 4. – С. 228-231.

Наукові підходи до виділення структурних складових інтелектуального капіталу підприємства

№ з/п	Автор, рік	Складові інтелектуального капіталу
1	2	3
1	Т. А. Стюарт ¹⁸ , 1990	1) людський 2) структурний 3) споживчий
2	Л. Едвінссон ²⁴ , 1997	1) людський 2) структурний
3	Н. Бонтіс ²⁵ , 2001	1) людський 2) структурний 3) клієнтський
4	А. А. Чухно ²⁶ , 2003	1) людський 2) структурний
5	Л. В. Нападовська ²² , 2005	1) людський 2) організаційний 3) ринковий
6	Р. П. Булига ²⁷ , 2005	1) людський 2) структурний
7	Й. Руус ¹⁹ , 2007	1) людський 2) структурний 3) відносинський
8	Т. А. Гараніна ²⁸ , 2008	1) людський 2) відносинський 3) організаційний
9	Н. М. Головай ²⁹ , 2009	1) людський 2) структурний 3) ринковий
10	О. В. Кендюхов ³⁰ , 2011	1) персоніфікований 2) інфраструктурний 3) техніко-технологічний 4) клієнтський 5) марочний

²⁴ Edvinsson L. Intellectual capital : realizing your company's true value by finding its hidden brainpower / L. Edvinsson, M. Malone. – N.Y. : Harper Business, 1997. – 342 p.

²⁵ Bontis N. Assessing knowledge assets: a review of the models used to measure intellectual capital / N. Bontis // International Journal of Management Reviews. – 2001. – № 3 (1). – P. 41-60.

²⁶ Чухно А. А. Постіндустріальна економіка: теорія, практика та їх значення для України [Текст] : монографія / А. А. Чухно. – К. : Логос, 2003. – 631 с.

²⁷ Булига Р. П. Методологічні проблеми учета, аналізу і аудиту інтелектуального капіталу : науч. изд. / Р. П. Булига. – М. : Финансовая академия при Правительстве РФ, 2005. – 400 с.

²⁸ Гараніна Т. А. Структура інтелектуального капіталу : вопросы оценки и эмпирического анализа / Т. А. Гараніна // Финансовый менеджмент. – 2008. – Сер. 8. – Вып. 1. – С. 96-118.

²⁹ Головай Н. М. Облік та аналіз в управлінні інтелектуальним капіталом : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.06.04 "Бухгалтерський облік, аналіз і аудит" / Н. М. Головай. – К., 2009. – 21 с.

³⁰ Кендюхов О. В. Інтелектуальний капітал підприємства: гносеологія економічної категорії / О. В. Кендюхов // Вісник Донецького університету економіки та права. – 2011. – № 2. – С. 12-16.

Згідно з дослідженням Т. В. Давидюк [31, с. 10] людський капітал – це сформований або розвинений у результаті інвестицій в освіту, професійну підготовку та накопичений людиною певний запас здоров'я, виробничих і загальнолюдських знань, навичок, здібностей, вмінь, які дозволяють їй успішно виконувати свою професійну діяльність і які доцільно використовувати для одержання певного результату, сприяє зростанню продуктивності праці й ефективності виробництва, завдяки цьому впливає на зростання доходів його власника, прибутку підприємства та національного багатства країни.

Якість людського капіталу впливає з отриманої освіти та досвіду, професійних знань, кваліфікації, навиків, вмінь, переконань і моральних цінностей, які сповідують працівники підприємства, а також від їхнього бажання (і вміння) вчитися, підвищувати свою кваліфікацію і збільшувати тим самим свій потенціал знань³². Особливе місце серед важливих якісних характеристик людського капіталу, на нашу думку, займають невіддільні від конкретної фізичної особи ноу-хау, використання яких вимагає не тільки знання, як робити, а й уміння виконати відповідні операції належним чином, що найяскравіше проявляється в хірургії, де мало знати, як виконується операція, треба вміти її зробити на належному рівні.

Ми вважаємо, що людський капітал для підприємства може бути розглянутий із двох сторін: внутрішньої і зовнішньої (рис. 1.2).

Основну частину людського капіталу становлять працівники підприємства різного рівня (керівники, спеціалісти, службовці, робітники, охорона, учні), які згідно з дослідженням Г. С. Беккера [33, с. 71-72] не надходять у розпорядження суб'єкта господарювання, не є його власністю, а тільки відображають його право, що закріплене у формі трудового договору або контракту на використання у своїй діяльності певних знань, умінь і навичок людини. Зовнішню частину людського капіталу складають люди, які не є безпосередніми співробітниками

³¹ Давидюк Т. В. Бухгалтерський облік в системі управління людським капіталом: теорія та методологія : автореф. дис. на здобуття ступеня д-ра екон. наук : спец. 08.00.09 "Бухгалтерський облік, аналіз і аудит" / Т. В. Давидюк ; Житомир. держ. технол. ун-т. – Житомир, 2011. – 36 с.

³² Скоп Х. І. Структуризація інтелектуального капіталу / Х. І. Скоп // Вісник Житомирського державного технічного університету. Економічні науки. – 2011. – № 3 (57). – С. 371-380.

³³ Беккер Г. С. Человеческое поведение : экономический подход. Избранные труды по экономической теории: науч. изд. / Г. С. Беккер : [пер. с англ., сост. и науч. ред. Р. И. Капенюшиков]. – М. : 1 У-ВШЭ, 2003. – 672 с.

підприємства, проте всіяко сприяють його розвитку і процвітання, використовуючи свої знання, таланти або службове становище.

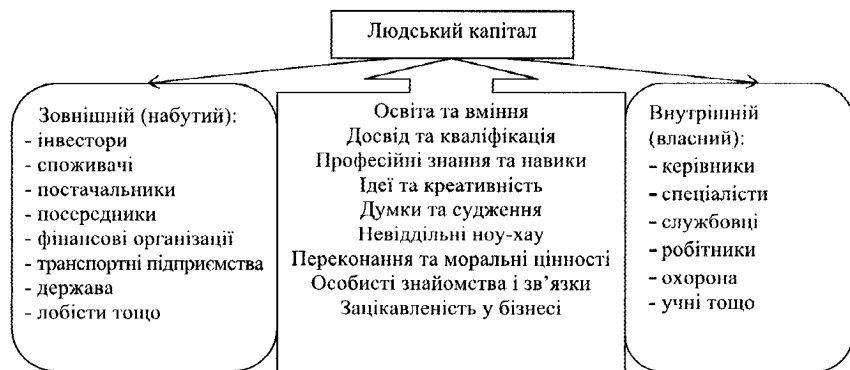


Рис. 1.2. Кількісний та якісний склад людського капіталу підприємства

Зовнішній (набутий) людський капітал може використовуватися в економічній діяльності підприємства для трансферу знань і ресурсів, що сприяє координації спільної діяльності для компенсації слабких сторін або створення конкурентних переваг. На відміну від внутрішньої (власної) частини людського капіталу, яка характеризується відносною стабільністю і досить жорсткою прив'язкою до суб'єкта господарювання за допомогою заробітної плати, зовнішня його частина є більш мінливою і менш від нього залежною. Поточний стан (утримання) зовнішнього (набутого) людського капіталу, на нашу думку, визначають стратегічні цілі й наявні потреби підприємства, а також зацікавленість у розвитку бізнесу сторонньої особи, яка може принести йому користь.

Людський капітал підприємства, незважаючи на те, що по праву вважається основним чинником його успішної діяльності, згідно з нашим дослідженням є залежним від структурного капіталу підприємства. На думку А. І. Дрогобицького [34, с. 84], структурний

³⁴ Дрогобицький А. И. Инновационная модель организационного управления интеллектуальной компанией : автореф. дис. на соиск. уч. степени д-ра экон. наук : спец. 08 00 05 "Экономика и управление народным хозяйством" / А. И. Дрогобицкий ; Рос. научно-техн. центр информации по стандартизации, метрологии и оценке соответствия. - М., 2008. - С. 35.

капітал є не простим набором підрозділів і служб, що покликані забезпечувати нормальну виробничу діяльність підприємства, а таке поєднання й організація їхніх взаємовідносин, яке максимально сприяє успішній реалізації виробничих процесів, створюючи комфортні умови для праці та відпочинку всіх співробітників підприємства. Іншими словами, можна сказати, що структурний капітал – це належним чином організоване робоче середовище, яке забезпечує успішне функціонування підприємства в сьогоденні і в майбутньому.

Структурний капітал формує основи професійних (посадових) знань³². Без цього капіталу працівники підприємства були б змушені пам'ятати все, що вивчили і дізналися за весь період своєї трудової діяльності, і згідно з дослідженням І. А. Іванюка³⁵ включає в себе все те, що залишається в компанії, коли співробітники в кінці робочого дня розходяться по домівок. Відповідно до нашого дослідження в межах структурного капіталу для більш чіткого розуміння його сутності можна виділити два блоки – організаційний та інформаційний капітали (рис. 1.3).



Рис. 1.3. Складові структурного капіталу підприємства

Організаційний капітал згідно з Й. Руусом [¹⁹, с. 87] є не простим набором структурних підрозділів і служб, покликаних

³⁵ Іванюк І. А. Воспроизводство интеллектуального капитала в современных маркетинг-системах [Текст] : монография / И. А. Иванюк // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.eis2000.ru/publish/books/book_44/ch3_1.shtml.

забезпечити нормальну виробничу діяльність підприємства, а таким поєднанням і організацією їхніх взаємовідносин, які максимально сприяють успішній реалізації виробничих процесів, а також створюють комфортні умови для праці та відпочинку всіх співробітників підприємства. Згідно з рис. 1.3 організаційний капітал утворюють такі види елементарних активів, як навчальні центри, наукові відділи та лабораторії, операційні системи, бізнес-процеси, корпоративна культура тощо, що забезпечують якісне виконання посадових обов'язків людським капіталом і, як наслідок, генерування нових нематеріальних активів. Інформаційний капітал згідно з нашим дослідженням є ресурсномістким інтелектуальним сервером підприємства, який забезпечує функціональність організаційного капіталу.

Досліджуючи економічну природу НМА у контексті інтелектуального капіталу³⁶, ми дійшли висновку, що інші форми інтелектуального капіталу можуть виникати тільки при ефективній взаємодії його основних складових – людського і структурного капіталів. Така взаємодія, на нашу думку, характеризується синергетичними ефектами, що забезпечують зростання ефективності діяльності суб'єкта господарювання в результаті інтеграції, злиття окремих частин (людського і структурного капіталів) в єдину систему за рахунок так званого системного ефекту – емерджентності. Згідно з І. М. Дрогобицьким “тільки при об'єднанні елементів у систему виникають нові властивості, якими не володіє жоден складовий по-окремо, тобто, системи володіють емерджентними властивостями, яких не має ні в одній із її частин” [³⁷, с. 48].

Ми вважаємо, що тільки в процесі взаємодії, яка характеризується синергетичними ефектами, людського і структурного капіталів підприємства можуть виникнути інші форми інтелектуального капіталу (рис. 1.4), які в нашому дослідженні визначаються термінами інноваційний та ринковий капітали.

³⁶ Скоп Х. І. Економічна природа інтелектуального капіталу сучасного підприємства / Х. І. Скоп // Проблеми становлення інформаційної економіки в Україні : матеріали Всеукр. наук.-практ. конф. (23-25 жовтня 2014 р., м. Львів). – Львів : ЛНУ ім. І. Франка, 2014. – С. 210-214.

³⁷ Дрогобицький І. Н. Архитектурные модели экономических систем [Текст] : монография / И. Н. Дрогобицкий, К. С. Дрогобыцкая. – М. : Вузovsky учебник, ИПФРА-М, 2014. – 301 с.

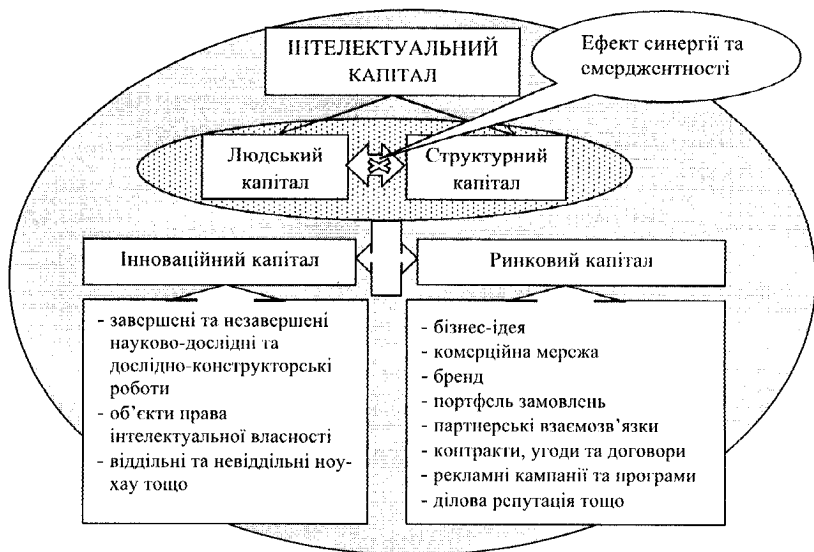


Рис. 1.4. Економічна природа нематеріальних активів у контексті інтелектуального капіталу підприємства

Про інноваційний капітал згадується в найбільш відомій моделі “Scandia Value Scheme” Л. Едвінсона²³, що була розроблена для шведської страхової компанії, яка вперше включила інтелектуальний капітал до свого річного звіту. Л. Едвінсон визначає інноваційний капітал як підмножину структурного капіталу, яку можна визначити в термінах інтелектуальної власності. Згідно з нашим дослідженням інноваційний капітал є вищою ланкою інтелектуального капіталу, яка технічно забезпечує виробництво наукомісткої продукції, продукування нових знань і відображає результати інтелектуальної діяльності внутрішньої частини людського капіталу підприємства.

Ринковий капітал є тією економічною категорією, яка характеризує здатність підприємства отримувати економічну вигоду від взаємовідносин із зовнішньою частиною людського капіталу і може включати в себе засоби індивідуалізації, що забезпечують підприємство доданою економічною цінністю, задокументовані взаємозв'язки з клієнтами та партнерами, які забезпечують підприємство відносною

гарантією отримання майбутніх економічних вигод тощо.

Як видно з рис. 1.4, більша частина складових інноваційного і ринкового капіталів є типовими нематеріальними активами підприємства, які визнаються бухгалтерським обліком, що дозволяє на основі проведеного дослідження виявити їхню економічну природу та джерело походження. Ми вважаємо: кожне підприємство володіє основними складовими інтелектуального капіталу – людським і структурним капіталами, але такий ІК не завжди можна розглядати в якості його нематеріальних активів.

Інтелектуальний капітал можна розглядати в якості нематеріальних активів підприємства згідно з нашим дослідженням тільки в тому випадку, якщо взаємодія основних його складових є ефективною та призводить до виникнення інноваційного і ринкових капіталів, які, в свою чергу, забезпечують підприємство економічними вигодами, різні форми виявлення яких розглянуто на рис. 1.5.

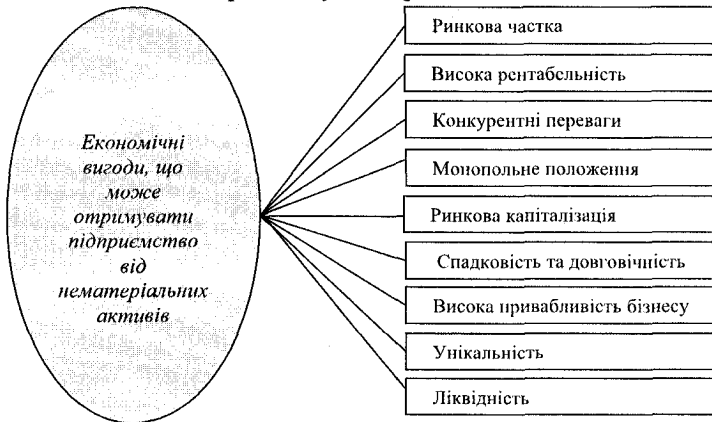


Рис. 1.5. Економічні вигоди підприємства від утримання нематеріальних активів

Враховуючи наведене, можна стверджувати, що НМА підприємства можуть включати в себе не тільки складові інноваційного та ринкового капіталів, але й також складові людського і структурного капіталів, що дозволяє розглядати досліджувану економічну категорію ширше.

Сутність НМА згідно з дослідженнями О. Б. Бутнік-Сіверського [38, с. 28] проявляється через призму економічних ознак і характеристик, які їм властиві. В табл. 1.3 нами розглянуто найбільш притаманні економічні ознаки НМА, які визначають їхню економічну сутність.

Таблиця 1.3

Основні економічні ознаки нематеріальних активів

№ з/п	Ознака	Характеристика
1	2	3
1	Нематеріальність	Саме слово “нематеріальний” (intangible) походить від латинського “tangere” і означає “торкатися, відчувати”. Отже, нематеріальна власність є власністю, яку не можна сприймати дотиком, відчутти. Більш точно про нематеріальні активи можна сказати, що вони “безтілесні”. “...насправді, знань і творчих можливостей людей не можливо торкнутись, іміж компанії неможливо пощупати, а моральні цінності неможливо побачити”, – зазначають Р. С. Каплан і Д. П. Поргон [39, с. 110].
2	Багатоцільовий характер використання	Один і той самий нематеріальний актив може використовуватись підприємством одночасно в різних ділянках його діяльності: на виробництві окремих видів продукції, виконанні робіт або наданні послуг; в процесі їхньої реалізації та подальшого обслуговування; у сфері управління тощо.
3	Значний часовий лаг	Щоб отримати ефект від великих інвестицій в нематеріальні активи, необхідний час, тобто існує певний часовий лаг, який відтермінує загальне і негайне отримання вигоди від таких інвестицій. Різні емпіричні дослідження стверджують, що середня тривалість очікування ефекту від досліджень і розробок складає приблизно 5-9 років [40, с. 57].
4	Підвищений рівень ризику інвестування	На відміну від традиційних матеріальних активів, грошові потоки, що пов'язані з капіталовкладеннями в нематеріальними активами, згідно з дослідженням Т. Чун-Яо ⁴¹ “...не обов'язково добавляються до пуля. Наприклад, величезні фінансові інвестиції на розробку нових інформаційних систем можуть бути витрачені даремно, якщо інформаційні системи не підходять для компанії або, якщо її культура не схвалює їхнього використання”.
5	Міра адитивності	Нематеріальні активи не є адитивними за своєю природою, адже їхня кількість не буде зменшуватись від того, що їх використовують, а також збільшуватись у випадку інвестування [42, с. 111-114].

³⁸ Бутнік-Сіверський О. Б. Інтелектуальна власність в Україні : правові засади та практика : наук.-практ. вид. : у 4-х т. Т. 4. Оцінка інтелектуальної власності. Бухгалтерський облік та оподаткування / [О. Б. Бутнік-Сіверський, О. П. Гавриленко, С. О. Довгий та ін.; за ред. О. Б. Бутнік-Сіверського, О. Д. Святоцького]. – К.: Вид. Дім “In Юре”, 1999. – 350 с.

³⁹ Kaplan R. S. The balanced scorecard – measures that drive performance / R. S. Kaplan and D. P. Norton // Harvard Business Review. – 1992. – Vol. 70. – № 1. – P. 71-79.

⁴⁰ Risius J. M. Business valuation: a primer for the legal professional / J. M. Risius // American Bar Association. – 2007. – 196 p.

⁴¹ Chun-Yao T., Yeong J. Intellectual capital and corporate value in an emerging economy / T. Chun-Yao, Yeong J. Yeong // empirical study of Taiwanese manufactures, R&D management. – 2005. – № 35 (2). – P. 187-202.

⁴² Гаранна Т. А. Структура інтелектуального капітала : вопросы оценки и эмпирического анализа / Т. А. Гаранна // Финансовый менеджмент. – 2008. – Сер. 8. – Вып. 1. – С. 96-118.

1	2	3
6	Закон зростаючої граничної віддачі	Тоді, коли земля, капітал і праця підкоряються закону спадної граничної віддачі, знання та інформація характеризуються зростаючою віддачою [⁴³ , с. 177-180]. Тобто, створена за допомогою нематеріальних активів вартість, зростає в міру збільшення їхнього додаткового залучення. Наприклад, чим більша кількість працівників підприємства використовує певне програмне забезпечення, тим більша ефективність його використання для підприємства, або чим більше число відвідувачів веб-сайту, тим більша його вартість тощо.
7	Взаємозв'язок із власністю підприємства та контроль	Нематеріальні активи, на відміну від матеріальних, як можуть бути під контролем і власністю підприємства (інноваційний капітал), так і можуть не бути під його контролем і власністю підприємства (людський та ринковий капітали), водночас забезпечуючи його економічними вигодами.

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

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

⁴³ Пикифорова Ю. В. Сущность интеллектуального капитала и его роль в общей структуре капитала / Ю. В. Пикифорова // Вестник Южно-Уральского государственного университета. Экономические науки. – 2010. – № 4 (65). – С. 177-180.

1.2. Нематеріальні активи як об'єкт бухгалтерського обліку

Нематеріальні активи є достатньо новим об'єктом бухгалтерського обліку, який згідно з дослідженням А. Б. Бутнік-Сіверського узагальнює особливі види вкладень капіталу підприємства, а також важливі для нього економічний потенціал і фінансову стабільність [35, с. 19]. Перші економічні дослідження, в яких нематеріальні активи розглядалися як об'єкти обліку, відносяться до кінця XIX століття – 30-х років XX століття, наслідком яких стало формування першого нормативного акту – бюлетеня “Амортизація нематеріальних активів”, що був виданий Комітетом з методів бухгалтерського обліку Американського інституту бухгалтерів у 1944 році⁴⁴.

Пізніше такі “традиційні” нематеріальні активи, як патенти та ліцензії, стали фігурувати як об'єкти бухгалтерського обліку і в міжнародних стандартах бухгалтерського обліку (МСБО), нормативне регулювання яких із 1978 року, враховуючи редакцію 1993 року, здійснювалося на основі МСБО 9 “Облік діяльності НДДКР” та МСБО 22 “Облік об'єднання бізнесу”. Проте на початку 1990-х років у балансах підприємств почали з'являтися нові нематеріальні активи, такі як торговельні марки, програмне забезпечення тощо, що призвело до прийняття у вересні 1998 року МСБО 38 “Нематеріальні активи”. Стандарт передбачав визнання підприємствами значно ширшого кола нематеріальних активів, регулював методику їхньої амортизації та переоцінки, що дозволило стати нематеріальним активам постійними складовими фінансової звітності [45, с. 843-844].

Подальше реформування нормативного регулювання нематеріальних активів було спричинено фактами виникнення значної частки гудвілу в процесі об'єднання підприємств 1980-2000 років, який у деяких випадках (корпорація Nestle в 1982 році придбала підприємство Rowntry за 2,55 млрд дол США, що більше

⁴⁴ Kapelko M. M. Intangible assets, competitiveness and performance. International Comparative Analysis in the Textile and Clothing Industry : author. thesis. ... dr. sc. science / M. M. Kapelko; Universitat Autònoma de Barcelona. – Barcelona, 2009. – 240 p.

⁴⁵ Применение МСФО : в 3 т. ; [пер. с англ.]. – [2-е стер. изд.]. – М. : Альпина Бизнес Букс, 2008. – Ч. 1. – 1124 с.

ніж у п'ять разів перевищило його балансову вартість⁴⁶, а корпорація Morris у жовтні 1988 року купила підприємство Craft майже за 13 млрд дол США, що в чотири рази перевищило його балансову вартість⁴⁷, тощо) перевищував у кілька разів загальну балансову вартість активів підприємства і вже не міг бути прямо списаний на резерви, як цього вимагало МСБО 22 “Облік об'єднання бізнесу”. В зв'язку з чим Рада з МСБО приступила до реалізації нового проекту Міжнародного стандарту фінансової звітності (МСФЗ) 3 “Об'єднання бізнесу”, в межах якого передбачалося регулювання:

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

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

- сутності поняття “ідентифікованих” стосовно нематеріальних активів;

- строку корисного використання та нарахування амортизації нематеріальних активів;

- обліку НМА, що знаходяться в процесі НДДКР, придбаних у результаті об'єднання бізнесу тощо [⁴⁵, с. 844-845].

Перший етап проекту завершився опублікуванням у березні 2004 р. Радою з МСБО МСФЗ 3 “Об'єднання бізнесу” і нових редакцій МСБО 36 “Зменшення корисності активів” і МСБО 38 “Нематеріальні активи”, що дозволило значно розширити перелік нематеріальних активів, які підприємство повинно визнавати в обліку при об'єднанні бізнесу. В межах другого етапу проекту в червні 2005 року були опубліковані три вдосконалені і приведені до відповідного рівня проекти МСФЗ 3, МСБО 36 і МСБО 38, які на даний час регулюють методику бухгалтерського обліку нематеріальних активів.

При проведенні реформи бухгалтерського обліку в Україні у

⁴⁶ Полуян П. Н. Тайна нематериальных активов: рациональная магия или хитрый блеф? / П. Н. Полуян, А. В. Отырба // Агентство политических новостей. – 10.05.2007 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.apn.ru/publications/article18042.htm>.

⁴⁷ Тоффлер Е. Новая парадигма власти [Текст]. Знания, богатство и сила / Е. Тоффлер; [пер. з англ. П. Бордукова]. – Х. : Акта, 2003. – 688 с.

1999 році наказом Міністерства фінансів України від 18.10.99 р. № 242 було затверджено (П(С)БО) 8 “Нематеріальні активи”, який є основним нормативним актом бухгалтерського обліку нематеріальних активів у звітності вітчизняних підприємств.

З точки зору бухгалтерського обліку для розуміння сутності нематеріальних активів визначальним виступає поняття “активи”, яке згідно з Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку (далі – НП(С)БО) 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” розглядається як “ресурси, контрольовані підприємством у результаті минулих подій, використання яких, як очікується, призведе до отримання економічних вигод у майбутньому”⁴⁸. Нематеріальні активи складають підрозділ цієї групи і визначаються як немонетарні активи, які не мають матеріальної форми та можуть бути ідентифіковані⁴⁹.

Згідно з МСБО 38 “Нематеріальні активи” нематеріальні активи – це немонетарні активи, які не мають фізичної субстанції та можуть бути ідентифіковані⁵⁰.

Слід зазначити: попри те, що визначення поняття “нематеріальні активи” П(С)БО 8 і МСБО 38 з першого погляду здаються співзвучними, насправді, на нашу думку, між ними існують важливі концептуальні відмінності, при визначенні яких слід розкрити сутність тверджень “не мають матеріальної форми” та “не мають фізичної субстанції”.

Якщо звернутися до античної філософії, то згідно з Аристотелем форма деякого предмета виражається його речовим просторовим обрисом, а субстанція відображає його сутнісну природу, яка здатна до окремого, самостійного існування [⁵¹, с. 48].

Проблема співвідношення понять “форма” і “субстанція” продовжувала досліджуватися філософами епохи Середньовіччя,

⁴⁸ Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”: наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 № 73 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.

⁴⁹ Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 “Нематеріальні активи”: наказ Міністерства фінансів України від 18.10.1999 р. № 242 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99>.

⁵⁰ Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 38 “Нематеріальні активи”: станом на 01.01.2012 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_050.

⁵¹ Сниця А. С. Аналітична філософія [Текст]: монографія / А. С. Сниця. – Львів: ЛДУФК, 2013. – 304 с.

зокрема: Р. Беконом, Д. Скоттом, У. Оккамом та іншими; філософами епохи Відродження та Нового часу, зокрема: М. Кузанським, П. Мірандолою, Р. Декартом, Дж. Локком, Б. Спінозою та іншими; філософами Просвітництва, зокрема: Ж.-Ж. Руссо, Д. Дідро, П. Гольбахом та іншими, а також продовжує досліджуватися філософами сучасної епохи, зокрема: Ж.-П. Сартром, М. Шелером, Г. Плеснером⁴⁸ та іншими, кожен із яких намагався вирішити її на основі власного бачення та розуміння сутності людського буття.

В цілому, враховуючи наведене та спираючись на сучасні тлумачні словники [⁵²; ⁵³; ⁵⁴], під формою мається на увазі тривимірний контурний вигляд предмета, що визначає його зовнішній вигляд, а під субстанцією – сутнісну основу його існування. Сутність (субстанція) НМА, як зазначалося в попередньому підрозділі, визначається їхньою інтелектуальною природою, а, отже, не може бути матеріальною, речовою, фізичною. Форма нематеріальних активів як їхній тривимірний контурний вигляд може бути матеріальною, речовою, фізичною, адже, як відомо, більшість нематеріальних активів є втіленими в певній матеріальній, матеріально-речовій, фізичній формі. Наприклад, ліцензія, патент, топологія інтегральної мікросхеми, франшиза, комп'ютерна програма тощо володіють певним матеріальним, матеріально-речовим, фізичним проявом у вигляді аркуша паперу, диска, мікросхеми тощо.

Поряд з тим, ці активи, яких фізично можна торкнутися, що, враховуючи наведене, дозволяє виявити їхню матеріальну форму, вважаються нематеріальними, спираючись на те, що зміст економічних вигод, які підприємство отримує від їхнього використання не впливає із аркуша паперу, диска чи мікросхеми (оскільки вони можуть бути скопійовані і / або відтворені), а формується на основі майнових прав, які пов'язані з їхньою нематеріальною субстанцією.

⁵² Мочерний С. В. Економічна енциклопедія : в 3 т. / С. В. Мочерний, О. А. Устенко, В. М. Гець та ін.; гол. ред. ради В. Д. Гавришини]. – К. : Академія, 2000. – Т. 2. – 848 с.

⁵³ Осовська Г. В. Економічний словник / Г. В. Осовська, О. О. Юшкевич, Й. С. Завадський. – К. : Колдор, 2007. – 358 с.

⁵⁴ Райзберг Б. А. Современный экономический словарь / Б. А. Райзберг, Л. Ш. Лозовский, С. Б. Стародубцева. – М. : Инфра-М, 2008. – 512 с.

З огляду на це, на нашу думку, визначення нематеріальних активів як “немонетарних активів, які не мають матеріальної форми” не зовсім відповідає економічній природі та сутності НМА. У зв’язку з цим ми вважаємо, що визначення поняття “нематеріальні активи”, яке наводиться вітчизняним П(С)БО 8 “Нематеріальні активи”, потребує додаткового уточнення. На нашу думку, таке уточнення повинно полягати у розкритті терміну “форма” або в його заміні іншим терміном “субстанція”, який згідно з нашим дослідженням є більш доречним для визначення нематеріальних активів як об’єкта бухгалтерського обліку. Враховуючи наведене, подальше використання поняття “нематеріальні активи” розглядається нами з точки зору його визначення МСБО 38, як немонетарні активи, що не мають фізичної субстанції та можуть бути ідентифіковані.

Підприємства часто здійснюють витрати на всякого роду нематеріальне майно, таке як наукові або технічні знання, проектування і впровадження нових процесів або систем, ліцензії, інтелектуальна власність, знання ринку, торговельні марки, комерційні й видавничі найменування. Прикладами вказаних категорій є комп’ютерне програмне забезпечення, патенти, авторські права, кінофільми, списки клієнтів та інше. Однак, незважаючи на те, що всі ці ресурси потрапляють у сферу дії П(С)БО 8 та МСБО 38, не всі вони відповідають визначенню нематеріального активу, що в протилежному випадку призведе до визнання їх витратами у міру виникнення, якщо тільки вони не виникли у процесі об’єднання бізнесу і не зараховані до гудвілу.

Нематеріальний актив повинен бути ідентифікований, щоб його можна було відокремити від гудвілу⁵⁵. МСФЗ 3 “Об’єднання бізнесу” розглядає гудвіл як “майбутні економічні вигоди, які виникають від активів, які не піддаються індивідуальній ідентифікації та визнанню в якості самостійних активів. Наприклад, майбутні економічні вигоди можуть виникнути в результаті синергії між придбаними ідентифікованими активами або від активів, які окремо не

⁵⁵ Куцук П. О. Особливості ідентифікації нематеріальних активів у банківському секторі / П. О. Куцук / Науковий вісник Полтавського університету економіки і торгівлі. – Вип. 4 (60). – 2013. – С. 165-171.

відповідають критеріям визнання в фінансовій звітності, але за які покупець готовий заплатити при придбанні підприємства”⁵⁶. Тому, коли Комітет з МСБО в 2004 році переглядав МСБО 38 “Нематеріальні активи” і розробляв МСФЗ 3 “Об’єднання бізнесу”, зазначалося, що принцип ідентифікації повинен бути сформульований більш чітко, щоб запобігти віднесенню вартості придбаних або створених НМА в бухгалтерському обліку до складу витрат відповідного періоду, або гудвілу в процесі об’єднання бізнесу [45, с. 844]. Згідно з чинною редакцією МСБО 38 нематеріальний актив підлягає ідентифікації, якщо він:

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

2) виникає внаслідок договірних або інших юридичних прав, незалежно від того, чи можуть вони бути передані або відокремлені від суб’єкта господарювання або ж від інших прав та зобов’язань⁴⁷.

Процес ідентифікації нематеріальних активів у бухгалтерському обліку відображений на рис. 1.6.

При розгляді коментарів відносно попереднього проекту МСФЗ 3 “Об’єднання бізнесу” Комітет зазначив, що “якщо підприємство окремо набуває (купляє) недоговірні відносини з клієнтом, то наявність угоди обміну такими відносинами є свідченням того, що цей актив є відокремлюваним і підприємство в змозі контролювати очікувані майбутні економічні вигоди, що надходять від таких відносин. Таким чином, відносини з клієнтом будуть відповідати визначенню НМА та будуть такими визнаватися. Проте, за відсутності угод обміну щодо таких або аналогічних недоговірних відносин з клієнтом підприємство буде не в змозі продемонструвати, що такі відносини є віддільними або, що воно в змозі контролювати очікувані майбутні економічні вигоди, які надходять від таких відносин” [45, с. 848].

⁵⁶ Міжнародний стандарт фінансової звітності 3 “Об’єднання бізнесу” : станом на 01.01.2012 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_006.



Рис. 1.6. Алгоритм ідентифікації нематеріальних активів у обліку [45; 50]

Згідно з МСБО 38 контроль визначається як право на отримання майбутньої економічної вигоди, що може генерувати такий ресурс, і здатність відмовити іншим особам у доступі до такої вигоди⁵⁰, а майбутні економічні вигоди можуть включати не тільки майбутню виручку від продажу продуктів або послуг, але й економію коштів. Наприклад, використання інтелектуальної власності у виробничому процесі здатне призвести до скорочення майбутніх виробничих витрат, а не до збільшення.

Контроль зазвичай виникає в результаті юридичних прав, проте він також, може бути отриманий, як зазначає МСБО 38, і за відсутності забезпеченості правовим захистом завдяки таким чинникам, як знання ринку і технічні знання [45, с. 848]. Незважаючи на те, що забезпеченість права юридичним захистом не є необхідною

умовою контролю, оскільки підприємство в змозі контролювати очікувані майбутні економічні вигоди від нематеріальних активів дещо іншими способами, однак, за відсутності такого правового захисту, контроль буде продемонструвати важче.

Підприємство зазвичай володіє недостатнім контролем над майбутніми економічними вигодами, що виникають у результаті наявності відібраного персоналу (групи кваліфікованих робітників або особливих управлінських і технічних талантів) для того, щоб такий ресурс підлягав визначенню НМА. Тобто, наприклад, якщо підприємство придбало фармацевтичну компанію, то малоімовірно, що воно буде в змозі визнати в якості НМА команду хіміків-дослідників придбаної компанії. З іншого боку, футбольний клуб здатен заплатити за якогось гравця іншому клубу певну суму, що дозволить йому заключити контракт із футболістом на кілька сезонів. Це може призвести до появи у підприємства достатнього контролю для того, щоб воно відобразило платіж у звітності в якості НМА⁵⁷.

Аналогічним чином, підприємство може мати портфель клієнтів або частку ринку й очікувати, що завдяки його зусиллям для побудови відносин із клієнтами і для підтримання їхньої лояльності клієнти продовжать здійснення торговельних операцій з цим підприємством. Проте за відсутності юридичних прав для захисту відносин із клієнтами, їх прихильності, підприємство зазвичай володіє недостатнім контролем, щоб вони відповідали визначенню нематеріальних активів. Незважаючи на це, угоди обміну за участю наведених або аналогічних недоговірних відносин із клієнтами можуть забезпечити свідчення того, що підприємство здатне контролювати очікувані майбутні економічні вигоди навіть за відсутності юридичного контролю. У таких випадках згідно з МСБО 38 ці відносини з клієнтами можуть відповідати визначенню НМА.

Розглядаючи критерії визнання нематеріальних активів у якості об'єкта бухгалтерського обліку, слід розглянути також критерії їхнього невизнання бухгалтерським обліком. Згідно з п. 9 П(С)БО 8

⁵⁷ Скоп Х. І. Бухгалтерський облік нематеріальних активів : визнання та оцінка / Х. І. Скоп // Бухгалтерський облік і аудит. – 2013 – № 8. – С. 10-20.

не визнаються НМА, а підлягають відображенню у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені: витрати на дослідження; витрати на підготовку і перепідготовку кадрів; витрати на рекламу та просування продукції на ринку; витрати на створення, реорганізацію та переміщення підприємств (установ) або їх частини; витрати на підвищення ділової репутації підприємства (установи), вартість видань, витрати на створення торговельних марок⁴⁹.

МСБО 38 розглядає такі приклади видатків, які не є складовою собівартості НМА: витрати на дослідження і розробку в періоді їхнього понесення, що не відповідають критеріям визнання як нематеріального активу; витрати на введення нового продукту чи послуги (включаючи витрати на діяльність із рекламування та стимулювання продажу); витрати на ведення бізнесу в новому місці розташування або з новою категорією клієнтів (включаючи витрати на підготовку персоналу); адміністративні та інші загальні накладні витрати⁵⁰.

У цілому підхід до виділення критеріїв невизнання об'єктів НМА у національному та міжнародному законодавстві є спільним. Спільною також є методика невизнання подальших витрат, що пов'язані з доповненням і підтриманням нематеріального активу в придатному для використання стані.

Згідно з МСБО 38 і П(С)БО 8 витрати, що здійснюються для доповнення та підтримання об'єкта в придатному для використання стані та одержання первісно визначеного розміру майбутніх економічних вигод від його використання, включаються до складу витрат звітного періоду. "Характер нематеріального активу є таким, що часто розширення або заміни частини такого активу не відбувається. Відповідно, більша частина подальших видатків буде спрямована скоріше на збереження очікуваних майбутніх економічних вигод, утілених в існуючому нематеріальному активі, аніж на забезпечення відповідності визначенню нематеріального активу і критеріям його визнання. Крім того, часто буває важко прямо віднести подальші видатки до певного нематеріального активу, а не на весь бізнес у цілому"⁵⁰, – зазначено в МСБО 38, що дозволяє зробити висновок: лише в рідкісних випадках подальші видатки, які понесені після первісного

визнання придбаного НМА або ж після створення внутрішньо генерованого НМА, будуть включатися до його балансової вартості.

Економічні вигоди, які підприємство може отримати від використання нематеріальних активів, дуже часто пов'язані також із використанням матеріальних активів. Наприклад, для ефективного використання властивостей комп'ютерної програми (нематеріальний актив) потрібна комп'ютерна техніка (матеріальний актив), а для отримання прибутку від таких нематеріальних активів, як патенти, торговельні марки, авторські права тощо, необхідні спеціальне устаткування та оборотний капітал. Наведене дозволяє стверджувати, що виникнення економічних вигод від НМА тісно пов'язане також і з матеріальними активами, які підприємство використовує для отримання економічної вигоди від нематеріальних активів.

Зазначена особливість використання НМА може призводити до неправомірного визнання їх у складі матеріальних активів, у зв'язку з чим підприємству необхідно визначити, чи слід враховувати актив, що включає в себе як нематеріальні, так і матеріальні елементи згідно з П(С)БО 7 “Основні засоби” та МСБО 16 “Основні засоби” чи згідно з П(С)БО 8 “Нематеріальні активи” та МСБО 38 “Нематеріальні активи”. Визначаючи, відповідно до якого стандарту слід розглядати актив, що об'єднує нематеріальні й матеріальні елементи, МСБО 38 пропонує застосувати судження, щоб оцінити, який елемент активу є суттєвішим – матеріальний чи нематеріальний, наприклад:

- програмне забезпечення, що вмонтоване в комп'ютерне обладнання і не може без нього працювати, вважається його (комп'ютерного обладнання) невід'ємною частиною і, згідно з пунктом чотири МСБО 38 та статтею 145 Податкового кодексу України⁵⁸ (далі – ПКУ), повинно враховуватися у складі основних засобів підприємства групи 4 “Машини та обладнання”;

- прикладне програмне забезпечення, що використовується в комп'ютері, зазвичай, яке легко замінюється і не є його невід'ємною частиною, повинно бути відображене в складі НМА підприємства;

⁵⁸ Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI / Верховна Рада України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

- база даних, що зберігається на компакт-диску, вважається НМА, оскільки вартість фізичного носія абсолютно незначна порівняно з вартістю даних;

- витрати на дослідження і розробки можуть призвести до виникнення активу, що має матеріальну форму (наприклад, прототип), проте його матеріальна складова згідно з МСБО 38 є вторинною відносно його нематеріального компонента [⁴⁵, с. 849-850].

Поряд з тим, “компонентний підхід”, що розглянутий у МСБО 16 “Основні засоби”, вимагає, щоби підприємство враховувало значні частини активу окремо, оскільки вони мають різні терміни корисного використання або часто замінюються⁵⁹. Враховуючи те, що в іншому випадку (при визнанні в сукупності) згідно з Рекомендаціями застосування МСБО та МСФЗ [⁴², с. 850] це призведе до виникнення “прикордонних” проблем між П(С)БО 7, МСБО 16 та П(С)БО 8, МСБО 38, відповідно, якщо йде мова про витрати на програмне забезпечення та інші аналогічні витрати.

У зв'язку з цим можна зробити висновок, що в процесі визнання нематеріального активу, для можливості отримання економічних вигод від якого необхідні інші матеріальні активи, підприємству необхідно визначити, чи насправді він є віддільним самостійним активом, достовірна вартість якого може бути оцінена, що дозволить відображати в обліку окремо матеріальний та нематеріальний його компонент.

На нашу думку, приналежність НМА до певного матеріального активу не повинна впливати на його визнання та відображення в бухгалтерському обліку, враховуючи те, що від цього не змінюється його природа і цільове призначення. Ми вважаємо, що принцип визнання НМА у випадку його ідентифікації повинен бути відокремлений від принципу визнання пов'язаного з ним матеріального активу, що дозволить у майбутньому уникати проблем, пов'язаних із визначенням терміну для нарахування амортизації та розрахунком переоціненої вартості пов'язаних активів.

Згідно з п. 6 П(С)БО 8 придбаний або отриманий НМА відображається у балансі, якщо існує ймовірність одержання

⁵⁹ Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 “Основні засоби” : станом на 01.01.2012 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_014.

майбутніх економічних вигод, пов'язаних із його використанням, та його вартість може бути достовірно визначена⁴⁹.

Поняття “вартості” активу є домінантним у бухгалтерському обліку, тому облікова практика, враховуючи різні способи її розрахунку, використовує різні терміни для її трактування. В додатку А розглянуто різні види облікової вартості нематеріального активу.

У момент первісного визнання як об'єкта бухгалтерського обліку нематеріальні активи слід оцінювати за первісною вартістю, що згідно з П(С)БО 7, визначається як історична (фактична) собівартість необоротних активів у сумі грошових коштів або справедливої вартості інших активів, сплачених (переданих), витрачених для придбання (створення) необоротних активів⁴⁹. У табл. 1.4 розглянуто особливості формування первісної вартості НМА в обліку, враховуючи різні шляхи їхнього надходження.

Таблиця 1.4

Способи формування первісної вартості нематеріальних активів⁴⁹

№ з/п	Шляхи надходження НМА на підприємство	Первісна вартість вклучас
1	2	3
1	Окреме придбання	- ціну (вартість) придбання (крім отриманих знижок) - мито, непрямі податки, що не підлягають відшкодуванню - інші витрати, що безпосередньо пов'язані з його придбанням та доведенням до стану, в якому він придатний для використання за призначенням Фінансові витрати не включаються до первісної вартості НМА, придбаних (створених) повністю або частково за рахунок запозичень (за винятком фінансових витрат, які включаються до собівартості кваліфікаційних активів відповідно до П(С)БО 31 “Фінансові витрати”)
2	Обмін на подібний актив	Залишкову вартість переданого НМА. Якщо залишкова вартість переданого об'єкта перевищує його справедливу вартість, то первісною вартістю НМА, отриманого в обмін на подібний об'єкт, є його справедлива вартість із включенням різниці до фінансових результатів (витрат) звітного періоду
3	Обмін на неподібний актив	Справедливу вартість переданого немонетарного активу, збільшену (зменшену) на суму грошових коштів чи їх еквівалентів, що була передана (отримана) під час обміну
4	Безоплатно отриманий	Справедливу вартість на дату отримання з урахуванням витрат, що формують первісну вартість придбаного НМА
5	Внесений у зареєстрований капітал	Погоджену засновниками (учасниками) підприємства їх справедливую вартість з урахуванням витрат, що формують первісну вартість придбаного НМА

1	2	3
6	Отримані внаслідок об'єднання підприємств	Справедливу вартість
7	Створений власними силами	- прямі витрати на оплату праці - прямі матеріальні витрати - інші витрати, безпосередньо пов'язані зі створенням цього НМА та приведенням його до стану придатності для використання за призначенням (оплата ресурсної юридичного права, амортизація патентів, ліцензій тощо)

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

У додатку Б нами систематизовано основні критерії визнання НМА як об'єкта бухгалтерського обліку та здійснено порівняльний аналіз їхніх трактувань згідно з П(С)БО 8 і М(С)БО 38. Отримані результати дозволяють стверджувати про відсутність визначень і роз'яснень у П(С)БО 8 таких критеріїв визнання НМА, як: нематеріальність, ідентифікація, контрольованість, ймовірність отримання майбутніх економічних вигод тощо, що, на нашу думку, призводить до надто вузького трактування їхньої сутності з точки зору вітчизняного обліку і, як наслідок, до недовизнання та недооцінки їхньої вартості у фінансовій звітності підприємств.

Для перевірки цієї тези наше дослідження було зосереджене на підприємствах того виду економічної діяльності України, для якої нематеріальні активи є найбільш важливим виробничим ресурсом. Такий вид економічної діяльності був визначений за результатами експертного опитування серед учасників Третьої Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції “Інновації та традиції в

сучасній науковій думці” секції “Облік та аудит”, яка проводилася з 21 до 23 серпня 2014 року (додаток В). Експертами виступали люди, які мають вищу економічну освіту та здійснюють наукові дослідження в різних галузях вітчизняної економіки⁶⁰.

Експерти визначають вагомість нематеріальних активів у процесі здійснення основної діяльності підприємств, що належать до одного з виділених нами видів економічної діяльності, шляхом виставляння балів від 1 до 10, де 10 балів означає, що для підприємств цього виду економічної діяльності нематеріальні активи виступають найважливішим виробничим ресурсом, а 1 – підприємства цього виду економічної діяльності можуть здійснювати свою основну діяльність і при відсутності або при наявності незначної кількості нематеріальних активів (табл. 1.5).

Таблиця 1.5

Результати проведеного експертного опитування

№ з/п	Вид економічної діяльності	Оцінка експертів, бали										Загальний результат, Σ балів
		1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
1	Будівництво	4	2	3	4	1	2	4	3	6	4	33
2	Інформаційні технології	9	10	10	10	9	7	8	10	9	10	92
3	Легка промисловість	5	5	1	5	10	5	6	5	4	3	49
4	Машинно-будування	6	9	5	6	4	4	5	6	7	5	57
5	Оптова та роздрібна торгівля	1	1	4	3	5	9	3	2	1	2	31
6	Паливно-енергетична промисловість	2	4	6	1	2	3	7	4	5	1	35
7	Сільське господарство	3	6	2	2	3	1	1	1	3	6	28
8	Телекомунікації	7	8	8	7	8	8	10	9	2	7	74
9	Фармацевтична промисловість	8	7	9	9	6	6	9	8	10	8	80
10	Фінансова та страхова діяльність	10	3	7	8	7	10	2	7	8	9	71

⁶⁰ Скоп Х. І. Нематеріальні активи як об'єкт бухгалтерського обліку вітчизняних підприємств / Х. І. Скоп // Іноватції та традиції у сучасній науковій думці : зб. наук. праць за матеріалами 3-ї міжнар. наук.-практ. інтернет-конф. (21-23 серпня 2014 р., м. Київ). – К. : ТК Меганом, 2014. – С. 12-19.

Результати проведеного експертного опитування (табл. 1.5) дозволяють виділити підприємства трьох видів діяльності – інформаційні технології (92 балів), фармацевтична промисловість (80 балів), телекомунікації (74 балів), – для яких нематеріальні активи є основним виробничим ресурсом. Керуючись отриманими результатами, логічним буде припущення, що нематеріальні активи повинні становити значну частку в загальній структурі активів балансу підприємств цих видів економічної діяльності.

Підприємства інформаційних технологій є новим видом суб'єктів господарювання, специфікою операційної діяльності яких є використання, виробництво та реалізація нематеріальних активів. Незважаючи на те, що перше ІТ-підприємство було створене тільки кілька десятиків років тому (вважається, що першу ІТ-компанію було створено Б. Гейтсом та П. Алленом “Microsoft” в 1975 році [61, с. 146]), вони стали обов'язковою та невіддільною частиною сучасного суспільного життя, що відображає їхній економічний потенціал.

Вітчизняна галузь інформаційних технологій сформувалася тільки в кінці 90-х років минулого століття й охоплювала дуже незначний сектор ринку, однак, навіть незважаючи на негативні наслідки економічної кризи 2008-2009 років та негативні тенденції економічно-політичної кризи, яка охопила Україну в кінці 2013 року і триває досі⁶², характеризується позитивною динамікою розвитку. Згідно з даними Державної служби статистики України⁶³ обсяг реалізованих послуг у сфері комп'ютерного програмування та інших послуг у сфері інформатизації у 2014 році зріс на 7 % порівняно з 2013 роком та на 52,5% порівняно з 2010 роком (рис. 1.7).

Отримані результати діяльності вітчизняних ІТ-підприємств протягом 2010-2014 років дозволяють економічним експертам [64; 65], керуючись позитивними зрушеннями в політичному (європейському)

⁶¹ Белл Д. Грядущее постиндустриальное общество. Опыт социального прогнозирования: науч. изд. / Д. Белл. – М.: Academia, 2004. – 788 с.

⁶² Теза сформована в другому півріччі 2015 року.

⁶³ Державна служба статистики // Акумуляована система баз даних [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ukrstat.gov.ua/>.

⁶⁴ Україна планує стати однією із провідних країн у створенні ІТ-продуктів : Інформаційно-аналітичний бюлетень КМУ. – 30.08.2013 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.info-kmu.com.ua/2013-09-01-000000pm/article/15861438.html>.

⁶⁵ Українська ІТ-галузь вийшла на передові позиції в економіці [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.socportal.info/news/ukrayinska-it-galuz-viyshla-na-peredovi-pozitsiyi-v-ekonomitsi-komitet-vr>.

ресурсі держави, прогнозувати можливість досягнення 6 місця в світі за обсягом ІТ-експорту ще до 2020 року.

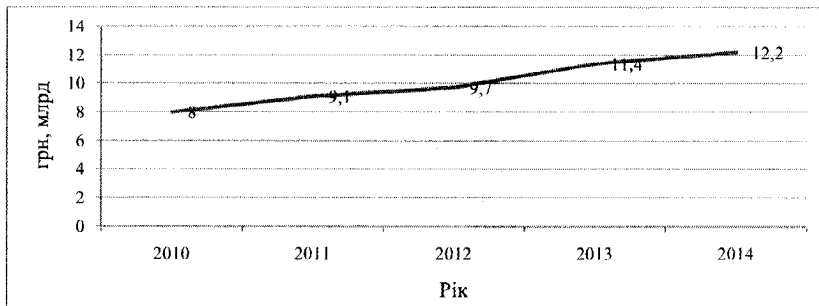


Рис. 1.7. Динаміка розвитку вітчизняної галузі інформаційних технологій за 2010-2014 роки⁶³

Ключовий потенціал розвитку вітчизняних ІТ-підприємств полягає у наявності висококваліфікованого та, водночас достатньо дешевого порівняно зі світовими мірками людського капіталу, який здатний постійно генерувати нові виробничі ресурси. Крім того, економічні пільги, які були законодавчо закріплені в 2012 році з боку держави⁶⁶, дали можливість працювати малому і середньому бізнесу ІТ-галузі, що забезпечило вихід на ринок “нових” суб’єктів господарювання та укріплення позицій “старих”.

Як зазначають фахівці⁶⁴, ІТ-галузь можна розділити на чотири сектори: апаратні засоби, програмне забезпечення, інформаційні послуги та телекомунікації. Проте наявні вимоги бізнесу, які вимагають від суб’єктів господарювання ширшої і постійної диференціації, в тому числі й від ІТ-підприємств, призвели до виникнення нового напрямку – системної інтеграції⁶⁷, в межах якого компанія здатна впровадити у замовника складне комплексне рішення, що вимагає спільної роботи безлічі ІТ-систем.

На сьогоднішній день сектор системної інтеграції ІТ-ринку України представлений більш ніж п’ятьма десятками підприємств⁶³,

⁶⁶ В 2015 році були скасовані податкові пільги для підприємств ІТ-галузі України.

⁶⁷ Кириллов І. Л. Системная интеграция в Украине : состояние лучших / И. Л. Кириллов // Сети и бизнес. – 2012. - № 3 (64) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.sib.com.ua/archiv_2012/2012_3/statia_1_1/statia_1_1_2012.htm

основними напрямками діяльності яких є розробка і впровадження інженерної, серверної інфраструктури, виробництво серверів і персональних комп'ютерів, забезпечення діяльності мереж і телекомунікацій, ІТ-аутсорсинг, ІТ-консалтинг, захист інформації та криптографія, здійснення управління ресурсами та ефективністю бізнесу клієнта, управління взаємовідносинами з клієнтами, створення та налагодження роботи контакт-центрів тощо.

Для цілей дослідження, визначення частки нематеріальних активів у загальній структурі активів балансу було проведено на 10 ІТ-підприємствах України, які вважаються лідерами вітчизняного сектора системної інтеграції⁶⁷. Вибір об'єктів дослідження був також зумовлений відкритістю та доступністю даних їхньої фінансової звітності за релевантний період часу. Аналіз частки нематеріальних активів в загальній структурі активів балансу досліджуваних ІТ-підприємств був проведений за 2010-2014 роки (табл. 1.6), що дозволило визначити узагальнене середнє відсоткове значення нематеріальних активів у балансі вітчизняних ІТ-підприємств.

Таблиця 1.6

Середня відсоткова частка нематеріальних активів у балансі вітчизняних ІТ-підприємств протягом 2010-2014 років⁶⁸

Підприємства	Частка НМА в загальній структурі активів за відповідні роки, %					Середнє значення
	2010	2011	2012	2013	2014	
1	2	3	4	5	6	7
ПрАТ "ІНКОМ"	0,51	0,54	0,98	1,20	1,01	0,85
ПрАТ "ПІРЮКОМ"	0,32	0,35	0,33	0,31	0,36	0,33
ПрАТ "Сітронікс"	0,41	0,45	0,42	0,48	0,53	0,46
ТОВ "Софтсерв"	0,62	0,84	0,57	0,72	0,68	0,68
ТОВ "РІТЕК"	0,31	0,20	0,25	0,23	0,28	0,25
ТОВ "Сінкмобайлс"	0,31	0,20	0,25	0,23	0,28	0,25
ТОВ "БМС Консалтінг"	0,40	0,36	0,33	0,38	0,42	0,38
ТОВ "Софтіко"	0,24	0,26	0,22	0,24	0,22	0,24
ТОВ "АМІ"	0,46	0,44	0,48	0,53	0,50	0,48
ТОВ "Верна"	0,16	0,18	0,14	0,18	0,16	0,16
Середнє значення	0,37	0,38	0,40	0,45	0,44	0,41

⁶⁸ Дані агентства з розвитку інфраструктури фондового ринку України // Акумуляована система баз даних [Електронний ресурс]. - Режим доступу : smida.gov.ua.

Проведений аналіз частки НМА в загальній структурі активів підприємств інформаційних технологій України свідчить, що середнє значення такого показника не перевищує 0,5 %, що підтверджує тезу про недосконалість вітчизняної системи бухгалтерського обліку нематеріальних активів, яка спричиняє колосальне недовизнання та недооцінювання, навіть такими підприємствами, для яких, враховуючи результати проведеного експертного опитування, нематеріальні активи є основними виробничими ресурсами.

Наступна група досліджуваних підприємств належить до фармацевтичної промисловості України. Фармацевтична промисловість в Україні розвинулася досить давно, чому сприяла наявність місцевої сировини (мінеральні солі, спирт, брам, лікарські води тощо) і на сьогодні підприємства цього виду економічної діяльності є одними з найбільш рентабельних. Згідно з даними⁶⁹ українська фармацевтична промисловість виробляє близько чверті від 13 тисяч найменувань лікарських засобів, зареєстрованих в країні й упродовж останніх років демонструє стійку тенденцію до зростання (рис. 1.8).

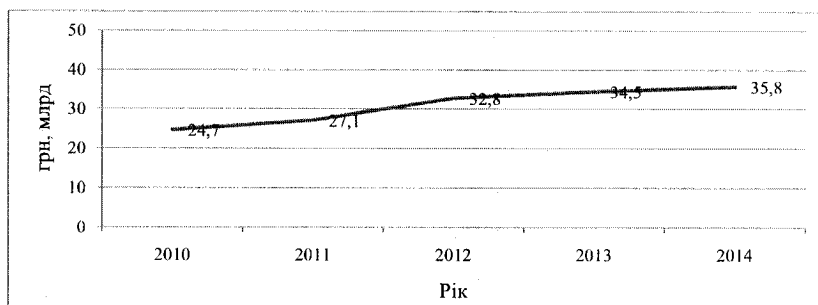


Рис. 1.8. Динаміка розвитку вітчизняної фармацевтичної промисловості за 2010-2014 роки⁶³

Фармацевтичний ринок України залишається другим за обсягами серед країн СНД після Росії. Український ринок включає в

⁶⁹ Фармацевтична галузь України. Інфографіка [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.ukrainform.ua/ukr/news/farmatsevtichna_galuz_ukraini_infografika_1865506

себе виробничі потужності з випуску готових лікарських засобів і виробів медичного призначення, повноцінну логістичну систему, оптовий і роздрібний продаж продукції через аптечні мережі, експорт та імпорт.

Керуючись даними Державної служби статистики статистичного збірника “Діяльність суб’єктів господарювання”⁶³ станом на 2014 рік в Україні зареєстровано понад 250 фармацевтичних підприємств, однак понад 70 % ринку належить 30 підприємствам. Для цілей дослідження визначення частки НМА в загальній структурі активів балансу було проведено на 10 найбільш відомих та розвинених фармацевтичних підприємствах України. Вибір об’єктів дослідження був також зумовлений відкритістю та доступністю даних їхньої фінансової звітності за релевантний період часу. Аналіз частки НМА в загальній структурі активів балансу досліджуваних фармацевтичних підприємств був проведений за 2010-2014 роки (табл. 1.7), що дозволило визначити узагальнене середнє відсоткове значення НМА у балансі вітчизняних підприємств фармацевтичної промисловості.

Таблиця 1.7

Середня відсоткова частка нематеріальних активів у балансі вітчизняних підприємств фармацевтичної промисловості за 2010-2014 р.р.⁶⁸

Підприємства	Частка НМА в загальній структурі активів за відповідні роки, %					Середнє значення
	2010	2011	2012	2013	2014	
1	2	3	4	5	6	7
ПрАТ Фармацевтична фірма “ДАРНИЦЯ”	0,26	0,19	0,23	0,20	0,21	0,22
ПрАТ Фармацевтична фабрика “ВІОЛА”	1,28	1,56	1,19	0,76	0,46	1,05
ПрАТ “ЕКСІМЕД”	0,36	0,31	0,32	0,28	0,26	0,31
ПрАТ “БІОФАРМА”	10,65	6,38	2,74	1,58	0,98	4,47
ПрАТ Науково-виробнича компанія “ДІАПРОФ-МЕД”	0,04	0,03	0,05	0,04	0,02	0,04
ПАТ “БІОВЕТФАРМ”	0,02	0,01	0,01	0,01	0,01	0,01
ПАТ “ВІТАМІНИ”	0,03	0,01	0,01	0,06	0,08	0,04
ПАТ “БІОЛІК”	0,7	0,03	0,01	0,01	0,01	0,15
ПАТ “КІЇВМЕДПРЕПАРАТ”	0,09	0,06	0,01	0,47	0,42	0,21
ПАТ “Борщагівський хіміко-фармацевтичний завод”	0,03	0,02	0,01	0,08	0,06	0,04
Середнє значення	1,35	0,86	0,46	0,35	0,25	0,65

Проведений аналіз також свідчить, що частка нематеріальних активів у загальній структурі активів підприємств фармацевтичної промисловості України також є достатньо низькою, оскільки середнє значення не перевищує 1 %. Однак, на відміну від підприємств інформаційних технологій, в яких середнє значення частки НМА у загальній структурі активів, що розраховане на десятиох досліджуваних ІТ-підприємств України не перевищує 1 %, серед фармацевтичних підприємств окремо можна виділити ПрАТ “БІОФАРМА” та ПрАТ Фармацевтична фабрика “БІОЛА”, які визнають у балансі нематеріальні активи на значно вище вартісне значення (понад 4 % та 1 % відповідно). Слід також зауважити, що значення частки нематеріальних активів у загальній структурі активів підприємств фармацевтичної промисловості України, починаючи з 2010 року до 2014 року активно знижується, що проілюстровано в таблиці 1.7 майже на всіх досліджуваних підприємствах.

Така тенденція, в більшості випадків, спричинена завершенням дії правостановлюючих документів на лікарські препарати та засоби, які проходять перереєстрацію, а також відсутністю законодавчо закріплених норм, які б давали змогу обліковим службам підприємств достовірніше та повніше відображати в обліку всі наявні на підприємстві нематеріальні активи.

Наступна група досліджуваних підприємств, керуючись отриманими результатами експертного опитування (табл. 1.5) належить до сфери телекомунікації. Телекомунікаційний ринок України виник на початку 1990 років із заснуванням спільного україно-германо-датсько-голландського підприємства “УМС”, яке у 1992 році отримало ліцензію на мобільний зв’язок та частоти. Визначною датою в розвитку ринку мобільного зв’язку в Україні було 1 липня 1993 року, коли компанія “УМС” запустила першу в Україні мережу мобільного зв’язку аналогового стандарту NMT. Перший дзвінок зробив Президент України Леонід Кравчук, який зателефонував Послу України в Німеччині Івану Піскову. Наступним етапом було заснування в 1994 році компанії “Київстар”. Перший дзвінок в мережі цього оператора відбувся 9 грудня 1997 року. В

результаті появи двох операторів мобільного зв'язку ринок став конкурентним⁷⁰.

За 23 роки свого існування цей ринок став одним з найперспективніших секторів економіки України, оскільки обсяг реалізованих послуг підприємств цього виду економічної діяльності постійно зростає. Так, наприклад, обсяг реалізованих послуг у сфері телекомунікації у 2014 році зріс на 2,5 % в порівнянні із попереднім роком (2013) і на 17 % в порівнянні із 2010 роком. На рисунку 1.9 відображено динаміку розвитку вітчизняного телекомунікаційного ринку на протязі 2010-2014 років.

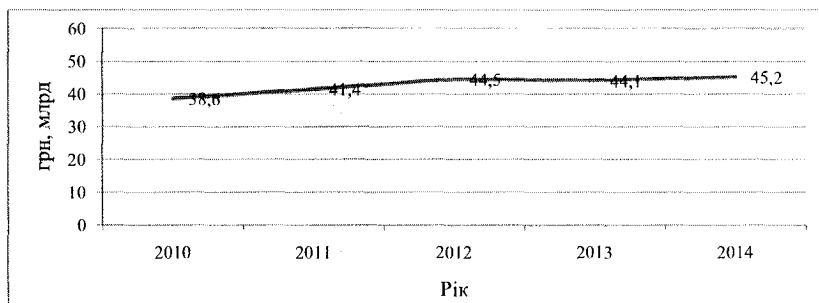


Рис. 1.9. Динаміка розвитку вітчизняних підприємств телекомунікації за 2010-2014 роки⁶³

Щороку відбувається злиття та поглинання одних мобільних операторів іншими, а самі мобільні оператори розширюють спектр послуг, які вони надають, з метою отримання більшої частки на ринку⁶⁸. Станом на 2014 рік, згідно з даними Державної служби статистики⁶³ телекомунікаційний ринок України містить понад 1800 підприємств. Однак, понад 80 % ринку телекомунікації України належить 5 операторам зв'язку, які вважаються його монополістами. В табл. 1.8 розглянуто десять найбільших українських телекомунікаційних компаній та визначено середнє відсоткове значення частки НМА у загальній структурі активів балансу на протязі

⁷⁰ Леонова О. О. Дослідження тенденцій розвитку телекомунікаційного ринку України з врахуванням інноваційних факторів / О. О. Леонова // Електронне наукове фахове видання "Ефективна економіка". – 2012. – № 1. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=898>

Середня відсоткова частка нематеріальних активів у балансі
вітчизняних телекомунікаційних підприємств за 2010-2014 р.р.⁶⁸

Підприємства	Частка НМА в загальній структурі активів за відповідні роки, %					Середнє значення
	2010	2011	2012	2013	2014	
1	2	3	4	5	6	7
ПрАТ “КІЇВСТАР”	10,63	7,89	8,84	10,67	9,24	9,45
ПрАТ “МТС УКРАЇНА”	10,99	10,4	9,24	9,10	6,22	9,19
ПрАТ “ДАТАГРУП”	28,81	25,55	27,13	27,17	26,38	27,01
ПрАТ “ФАРЛЕП-ІНВЕСТ”	6,44	4,21	4,92	4,11	2,18	4,37
ПАТ “УКРТЕЛЕКОМ”	0,54	0,48	0,46	0,33	1,05	0,57
ТОВ “ВОЛЯ-КАБЕЛЬ”	2,54	2,31	1,91	1,94	1,97	2,13
ТОВ “ІНТЕРТЕЛЕКОМ”	0,82	0,71	0,72	0,57	0,43	0,65
ТОВ “ВЕЛТОН. ТЕЛЕКОМ”	0,74	0,63	0,61	0,53	0,51	0,61
ТОВ “ТЕЛЕКОМУНІКАЦІЙНІ ІНФОРМАЦІЙНІ МЕРЕЖІ”	0,07	0,06	0,03	0,04	0,03	0,05
ТОВ “ТЕЛКОМ”	0,83	0,82	0,71	0,68	0,56	0,72
Середнє значення	6,24	5,31	5,46	5,51	4,86	5,47

Згідно з даними табл. 1.8, можна стверджувати, що частка нематеріальних активів у загальній структурі активів телекомунікаційних підприємств України є найвищою серед досліджуваних нами груп підприємств. Середнє значення частки нематеріальних активів у загальній структурі активів вітчизняних телекомунікаційних підприємств становить 5,47 %. Це значення було би значно вище, якщо би всі із обраних об’єктів дослідження були би учасниками світових фондових ринків, як у випадку ПрАТ “КІЇВСТАР”, ПрАТ “МТС УКРАЇНА”, ПрАТ “ДАТАГРУП”, оскільки дані фінансової звітності цих компаній приведено до рівня міжнародних стандартів, що свідчить про достовірну оцінку вартості всіх активів, зокрема нематеріальних активів.

Отже, проведене дослідження визначення частки нематеріальних активів у загальній структурі активів найбільш розвинутих та перспективних підприємств трьох видів економічної діяльності – інформаційні технології, фармацевтична промисловість і телекомунікації, які виділені в результаті експертного опитування (табл. 1.5), дозволяє зробити висновок про недосконалість

вітчизняної системи бухгалтерського обліку нематеріальних активів, в межах якої відсутній механізм об'єктивного визнання та оцінювання нематеріального майна вітчизняними підприємствами. Ситуація також ускладнюється мало розвинутим фондовим ринком України, що не створює необхідних умов, які би мотивували вітчизняні підприємства до достовірної оцінки свого майна.

Таким чином, результати проведеного дослідження дозволяють стверджувати, що процес становлення нематеріальних активів об'єктом вітчизняної системи бухгалтерського обліку триває. Така ситуація пов'язана з необхідністю уточнення їхнього визначення та детальнішого розкриття критеріїв визнання у П(С)БО 8 "Нематеріальні активи", відсутність яких призводить до викривлення даних фінансової звітності стосовно нематеріальних активів вітчизняних підприємств, а також формування методичного інструментарію, який би забезпечував відображення нематеріальних активів у балансі за справедливою вартістю.

Важливого значення набуває також підхід до облікового відображення нематеріальних активів у вітчизняному обліку, який відображає розуміння сутності та ролі нематеріальних активів у господарській діяльності підприємства.

РОЗДІЛ 2

ОБЛІКОВЕ ВІДОБРАЖЕННЯ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ: СУЧАСНИЙ СТАН ТА НАПЯМИ ВДОСКОНАЛЕННЯ

2.1. Методичні основи та проблеми облікового відображення нематеріальних активів у межах чинної класифікації

Після первісного визнання нематеріальні активи підлягають розподіленню відповідно до визначених бухгалтерським обліком ознак на певні класи (групи) тощо. Таке розподілення націлене на раціональну організацію бухгалтерського обліку НМА. Саме розподілення розглядається з точки зору поняття “класифікація”, що згідно з сучасним економічним словником визначається як система розподілу предметів, явищ або понять на класи, групи тощо за спільними ознаками, властивостями [71, с. 175].

Згідно з С. В. Мочерним⁷² класифікацією називається поділ предметів на класи, зроблений таким чином, що кожен клас займає стосовно інших класів точно визначене і міцно закріплене місце. При класифікації, зазначає вчений, “поділ відбувається не за будь-якою ознакою, а за найістотнішою, такою, що визначає характер усіх останніх ознак предметів, котрі класифікуються, і дає змогу установити для кожного класу чітко визначене, постійне місце серед інших класів” [72, с. 347-348]. Такою найістотнішою ознакою, за якою нематеріальні активи розподіляються на класи (групи) в межах чинної вітчизняної практики бухгалтерського обліку, є їхня відповідність вимогам правового регулювання.

Згідно з П(С)БО 8 бухгалтерський облік нематеріальних активів ведеться щодо кожного об’єкта за такими групами, що розглянуті на рис. 2.1. Детальніше зупинимося на характеристиці та проблемних ділянках обліку як окремих об’єктів нематеріальних активів у розрізі кожної з цих груп, так і цілої групи.

⁷¹ Райзберг Б. А. Современный экономический словарь / Б. А. Райзберг, Л. Ш. Лозовский, С. Б. Стародубцева. – М. : Инфра-М, 2008. – 512 с.

⁷² Мочерний С. В. Економічна енциклопедія : в 3 т. / [С. В. Мочерний, О. А. Устенко, В. М. Гець та ін.]; гол. ред. ради В. Д. Гавришшин]. – К. : Академія, 2000. – Т. 2. – 848 с.



Рис. 2.1. Наявний підхід до класифікації нематеріальних активів у вітчизняній системі обліку⁷³

Бухгалтерський облік групи "Права користування природними ресурсами" ведеться згідно з чинним Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій, на субрахунку 121 "Права

⁷³ Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 "Нематеріальні активи": наказ Міністерства фінансів України від 18.10.1999 р. № 242 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99>.

користування природними ресурсами” і згідно з П(С)БО 8 ця група може включати: права користування надрами; права користування водними, лісовими та біологічними ресурсами; права користування геологічною, геоморфологічною та іншою інформацією⁷⁴.

Перелік складових групи НМА “Права користування природними ресурсами” може бути розширений на основі таких законодавчих актів, як: Кодекс України про надра⁷⁵, Водний кодекс України⁷⁶, Лісовий кодекс України⁷⁷, Закон України “Про рослинний світ”, Закон України “Про тваринний світ”, зокрема:

- права користування надрами включають право на: геологічне вивчення, в тому числі дослідно-промислові розробки родовищ корисних копалин загальнодержавного значення; видобування корисних копалин; будівництво та експлуатацію підземних споруд, не пов’язаних із видобуванням корисних копалин, у тому числі споруд для підземного зберігання нафти, газу та інших речовин і матеріалів, захоронення шкідливих речовин і відходів виробництва, скидання стічних вод; створення геологічних територій та об’єктів, що мають важливе наукове, культурне, санітарно-оздоровче значення (наукові полігони, геологічні заповідники, заказники, пам’ятки природи, лікувальні, оздоровчі заклади та ін.); виконання робіт (здійснення діяльності), передбачених угодою про розподіл продукції; задоволення інших потреб⁷⁵;

- права користування водними, лісовими та біологічними ресурсами включають право використання вищезазначених ресурсів для потреб мисливського господарства, культурно-оздоровчих, рекреаційних, спортивних, туристичних і освітньо-виховних цілей, проведення науково-дослідних робіт, права на полювання, рибальство тощо [⁷⁶, ⁷⁷];

- права користування геологічною, геоморфологічною та іншою

⁷⁴ План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств і організацій : наказ Міністерства фінансів України від 09.12.2011 № 1591 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1557-11>.

⁷⁵ Кодекс України про надра від 27.07.1994 р № 132/94-ВР / Верховна Рада України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/132/94-%D0%B2%D1%80>.

⁷⁶ Водний кодекс України від 06.06.1995 р. № 214/95-ВР / Верховна Рада України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/213/95-%D0%B2%D1%80>.

⁷⁷ Лісовий кодекс України від 21.01.1994 р. № 3853-ХІІ (3853-12) / Верховна Рада України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/3852-12>.

інформацією включають право на: використання зафіксованих даних геологічного, геофізичного, геохімічного, аерокосмічного, економічного змісту, що характеризують будову надр, наявні в них корисні копалини, умови розробки родовищ, інші якісні і кількісні параметри та особливості надр, отримані за результатами геологорозвідувальних, геолого-екологічних, науково-дослідних, експлуатаційних та інших робіт [74; 75].

Права користування природними ресурсами виникають у суб'єктів підприємницької діяльності з моменту отримання ними спеціальних дозволів, перелік яких розглянуто в табл. 2.1. Залежно від статусу конкретного об'єкта (місцевого чи загальнодержавного значення) дозвіл надають або органи місцевого самоврядування, або органи центральної влади.

Таблиця 2.1

Правовстановлюючі документи групи нематеріальних активів
 “Права користування природними ресурсами”

<i>Нематеріальний актив</i>	<i>Правовстановлюючі документи</i>
1	2
Права користування надрами	Ліцензія, видана Державним комітетом України з геології і використання надр, Акт про надання гірничого відводу, Державний Акт тощо
Права користування водними, лісовими та біологічними ресурсами	Ліцензії, які видаються Державним комітетом лісового господарства, Міністерством природи, Міністерством екологічної безпеки України тощо
Права користування геологічною, геоморфологічною та іншою інформацією	Ліцензія, видана Державним комітетом України з геології і використання надр тощо

Оцінка внеску у вигляді права на користування природними ресурсами може здійснюватися на підставі встановленого розміру плати за користування певними природними ресурсами та строку наданого права користування. Порядок визначення розміру плати за користування природними ресурсами визначається законодавством (наприклад, плата за користування надрами та рентна плата за нафту, природний газ і газовий конденсат встановлюються Податковим кодексом України; плата за користування надрами відповідно до угоди про розподіл продукції справляється

відповідно до Закону України “Про угоди про розподіл продукції”, збір за спеціальне використання водних, лісових ресурсів встановлюється ПКУ тощо).

Другий можливий спосіб оцінки внеску у вигляді прав на користування природними ресурсами згідно з І. В. Замулою – визначення вартості внеску за результатами тендера на отримання права користування іншим подібним об’єктом природних ресурсів на аналогічних умовах⁷⁸. Тобто вітчизняна система бухгалтерського обліку нематеріальних активів визнає в складі групи “Права користування природними ресурсами” тільки майнові права на користування природними ресурсами, вартість отримання яких регулюється державою на основі правового законодавства.

Ці майнові права є особливою економічною категорією бухгалтерського обліку, враховуючи те, що активи, які використовуються підприємством на їхній основі, не можуть бути включені до складу майна підприємства (а саме: субрахунку 114 “Природні ресурси”), посилаючись на Конституцію України, де зазначено, що: “земля, її надра, атмосферне повітря, водні та інші природні ресурси, які знаходяться в межах території України, природні ресурси її континентального шельфу, виключної (морської) економічної зони є об’єктами права власності Українського народу, від імені якого права власника здійснюють органи державної влади та органи місцевого самоврядування”⁷⁹.

Поряд з тим, отримані природні ресурси та майно на основі такого права державного зразка не можуть бути відображені в бухгалтерському обліку підприємства як орендовані активи згідно з пунктом 3 П(С)БО 14 “Оренда”⁸⁰. Єдиним можливим способом бухгалтерської ідентифікації отриманих активів відповідно до чинної практики бухгалтерського обліку є відображення вартості прав на такі активи в складі субрахунків 121 “Права користування

⁷⁸ Замула І. В. Методологічні засади бухгалтерського обліку складових природно-ресурсного потенціалу / І. В. Замула // Вісник Житомирського державного технічного університету. Економічні науки. – Житомир : ЖДТУ, 2011. – № (2) 56. – С. 90-94.

⁷⁹ Конституція України : прийнята на ч’ятій сесії ВРУ 28.06.1996 р. № 254к/96-ВР : [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96%D0%B2%D1%80>.

⁸⁰ Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 14 “Оренда” : наказ Міністерства фінансів України від 28.07.2000 р. № 181 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0487-00>.

природними ресурсами” та 122 “Права користування майном”. Проте, посилаючись на принцип бухгалтерського обліку “превального над формою”, об’єктом бухгалтерського обліку повинні бути природні ресурси, а права, які засвідчують можливість їхнього використання або користування ними, на нашу думку, є тільки складовими елементами їхньої бухгалтерської вартості. Тому виникає питання, чи повинні права на користування цілком матеріальними активами відображатися в бухгалтерському обліку як НМА?

Наукові дослідження економічної сутності складових природно-ресурсного потенціалу та методичних рекомендацій стосовно їхнього обліку ведуться низкою вчених, основні серед яких Ф. Ф. Бутинець, І. В. Замула, І. І. Криштопа, Т. В. Польова, Н. М. Проскуріна, В. В. Сьомченко та О. М. Бондаренко, О. В. Сизоненко та інші. Особливої уваги заслуговують дослідження І. В. Замули⁸¹, в яких автор детально розглянула економічний, правовий та бухгалтерський зміст господарських операцій із природними ресурсами та запропонувала нові методологічні підходи для розвитку еколого-економічних процесів на мікрорівні, що вирішують наукову проблему ігнорування ролі бухгалтерського обліку в побудові концепції сталого розвитку країни та управлінні екологічною діяльністю суб’єкта господарювання. Проте питання доцільності бухгалтерського обліку прав користування природними ресурсами в складі НМА досі є відкритим, тому таке дослідження є необхідним як для вдосконалення методичних підходів бухгалтерського обліку нематеріальних активів, так і для процесу становлення вітчизняної бухгалтерської практики відображення державного майна у фінансовій звітності суб’єктів господарювання.

Права користування природними ресурсами насправді надають підприємству відповідні привілеї, проте за своєю економічною сутністю вони є правостановлюючими документами для користування цілком матеріального майна, яке підприємство орендує в держави. На нашу думку, а також згідно з наведеним у НП(С)БО 1

⁸¹ Замула І. В. Бухгалтерський облік екологічної діяльності у забезпеченні стійкого розвитку економіки [Текст] : монографія / І. В. Замула // Житомир. держ. технол. ун-т. – Житомир : ЖДТУ, 2010. – 440 с.

визначенням сутності поняття “активи” вони не можуть бути визнані в якості самостійного активу, в тому числі і нематеріального. Відповідно до нашого дослідження права користування природними ресурсами є складовою первісної вартості природних ресурсів, за якою вони можуть бути зараховані на баланс, враховуючи її (первісної вартості) абсолютну залежність від нормативного регулювання держави та фактичну відсутність існування активного ринку для таких активів.

Інша справа, стосовно бухгалтерського визнання, якщо мова йде про право користування геологічною та іншою інформацією про природне середовище. Адже за економічною сутністю такий актив справді характеризується інтелектуальною природою, яка відображає інформацію, доступ до якої є обмеженим і яка має комерційну цінність для підприємства. Погоджуючись із дослідженням Н. М. Проскуріної, В. В. Сьомченко та О. М. Бондаренко⁸², ми вважаємо, що право користування геологічною та іншою інформацією про природне середовище можна враховувати в бухгалтерському обліку як комерційну таємницю.

До складу групи “Права користування майном” згідно з рис. 2.1 включають права користування земельною ділянкою, крім права постійного користування земельною ділянкою, відповідно до земельного законодавства, права користування будівлею, права на оренду приміщень тощо. Право користування земельною ділянкою, крім права постійного користування земельною ділянкою, можна розуміти як право тимчасового користування земельною ділянкою. Згідно з ст. 92-93 Земельного кодексу України (далі – ЗКУ)⁸³ існує два види прав користування земельною ділянкою: право постійного користування земельною ділянкою; право оренди земельної ділянки, про яке, зважаючи на наведене, йде мова в П(С)БО 8.

Згідно з ЗКУ право оренди земельної ділянки – це засноване на

⁸² Проскуріна Н. М. Проблеми та шляхи удосконалення обліку нематеріальних активів / Н. М. Проскуріна, В. В. Сьомченко, О. М. Бондаренко // Вісник Запорізького національного університету : Економічні науки. – Запоріжжя : ЗНУ, 2008. – № 1. – С. 115-119.

⁸³ Земельний кодекс України від 25.10.2001 р. № 2768-III / Верховна Рада України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/go/2768-14>

договорі строкове платне володіння і користування земельною ділянкою, необхідною орендареві для провадження підприємницької та іншої діяльності⁸³. На основі наведеної інформації можна зробити висновок, що й облік тимчасового права користування земельною ділянкою, а згідно з розглянутим законодавством саме право оренди земельної ділянки відповідає визначенню операційної оренди і повинно визначатися П(С)БО 14 “Оренда”.

Проте, крім права постійного користування земельною ділянкою та права оренди земельної ділянки, глава 16 ЗКУ виділяє також право земельного сервітуту, що визначається як право власника або землекористувача земельної ділянки на обмежене платне або безоплатне користування чужою земельною ділянкою (ділянками)⁸³. Тобто цей вид права є відмінним від двох вище перелічених і може включати в себе низку інших видів прав, таких як право проходу та проїзду на велосипеді, право прокладання та експлуатації ліній електропередачі, зв'язку, трубопроводів, інших лінійних комунікацій тощо.

На нашу думку, бухгалтерський облік земельних сервітутів повинен бути визначений обліковою політикою підприємства, де необхідно врахувати умови та можливість зарахування вартості земельного сервітуту до складу первісної або переоціненої вартості матеріального активу, який є причиною його отримання. Наприклад, підприємство прокладає лінії інтернет-комунікацій для певного житлового комплексу населеної території. Для цього йому необхідно здійснити певні встановлювальні та монтувальні роботи на території приватної власності. Для того, щоб така діяльність була легальною та відповідала всім державним нормам юридичного регулювання приватної власності, підприємство повинно отримати сервітут для можливості прокладання, а згодом і експлуатації ліній інтернет-комунікацій, які знаходяться на території приватної власності.

В такому випадку ми вважаємо за необхідне включати вартість земельного сервітуту до складу первісної вартості лінії інтернет-комунікацій. Проте, якщо підприємство не в змозі визначити матеріальний об'єкт, для якого було отримане таке право, то згідно з

нашим дослідженням вартість земельного сервітуту можна включати до складу нематеріальних активів⁸⁴.

Право користування будівлею за своєю економічною та юридичною сутністю відповідає визначенню права найму або оренди будівлі, бухгалтерський облік якого згідно з наведеним повинен визначатися П(С)БО 14 “Оренда” або Законом України “Про оренду державного і комунального майна”⁸⁵, якщо йде мова про права користування цілісним майновим комплексом, а не П(С)БО 8 “Нематеріальні активи”. Також необхідно враховувати той факт, що це право одержується саме для можливості користування матеріальним активом (принцип превалювання сутності над формою), тому, на нашу думку, воно не містить в собі жодної нематеріальної складової, у зв’язку з чим не повинно розглядатися в бухгалтерському обліку в складі нематеріальних активів. Висунута теза стосується також і прав на оренду приміщень.

Отже, згідно з наведеним бухгалтерський облік групи нематеріальних активів “Права користування майном” (субрахунок 122) дозволяє відображати в її складі тільки вартість документів державного зразка, можливий перелік яких розглянуто в табл. 2.2, про можливість користування матеріальними активами підприємства, вартісна оцінка яких (що зазвичай виражена у сумі реєстраційних зборів, державного мита та аналогічних платежів, які здійснюються у зв’язку з отриманням прав на земельну ділянку, витрат на послуги нотаріуса (держмити), плати за видачу державного акту, плати за проведення оцінки землі, консультаційні й інші витрати некапітального характеру тощо)⁸⁶, згідно з нашим дослідженням, повинна включатися до складу вартості оренди матеріального активу.

⁸⁴ Скоп Х. І. Перспектива розвитку бухгалтерського обліку природних ресурсів та іншого майна державної власності / Х. І. Скоп // Бухгалтерський облік і аудит. – 2013. – № 12. – С. 12-21.

⁸⁵ Про оренду державного і комунального майна : Закон України від 02.06.1992 р. № 2270-ХІІ [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2269-12>.

⁸⁶ Гуйда Л. Д. Облік землі / Л. Д. Гуйда // Бухгалтерський облік. – 27.03.2006 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.dtkm.com.ua/show/3cid01378.html>.

Правовстановлюючі документи групи нематеріальних активів
 “Права користування майном”

<i>Нематеріальний актив</i>	<i>Правовстановлюючі документи</i>
1	2
Права користування земельною ділянкою, крім права постійного користування земельною ділянкою, відповідно до земельного законодавства	Державні Акти, затверджені Кабінетом Міністрів України Нотаріально посвідчені договори купівлі-продажу Свідоцтво про прийняття спадщини
Права користування будівлею	Свідоцтво про право власності або Витяг про реєстрацію права власності на нерухоме майно
Права на оренду приміщень	Договір оренди Акт приймання-передачі приміщення Акт виконання договору оренди або Акт звірки рахунків

Враховуючи наведене, на нашу думку, можливий спосіб вирішення проблеми обліку прав на користування природними ресурсами та прав користування майном, які є власністю держави, полягає в доповненні П(С)БО 14 “Оренда” окремим розділом “Оренда державної власності”, який би визначав методологічні засади формування бухгалтерської інформації про особливості користування суб’єктами господарювання природних ресурсів, а також іншого майна державної власності.

Ми вважаємо, що більша частина господарських операцій із надходження активів у разі стороннього придбання, які відображаються в складі субрахунків 121 “Права користування природними ресурсами” та 122 “Права користування майном”, відображають суть господарських операцій із надходження активів у разі фінансової або операційної оренди необоротних матеріальних активів, що згідно з нашим дослідженням повинно належним чином бути відображено в бухгалтерському обліку.

Схематична структура оновленого П(С)БО 14 “Оренда”, що враховує запропоновані нами шляхи вдосконалення бухгалтерського обліку майна державної власності, розглянута на рис. 2.2.



Рис. 2.2. Структура доповненого П(С)БО 14 “Оренда”

На нашу думку, впровадження окремого розділу “Оренда державної власності” до П(С)БО 14 дозволить:

1) подолати наявні труднощі бухгалтерського обліку господарських операцій, пов’язаних із користуванням (використанням) природних ресурсів та іншого майна державної власності суб’єктами господарювання;

2) сформувані чіткий методологічний підхід до відображення та визнання в бухгалтерському обліку прав користування природними ресурсами та іншими матеріальними активами;

3) “звільнити” статтю “Нематеріальні активи” від неналежних до неї об’єктів;

4) внести порядок у процес оцінки необоротних активів тощо⁸⁷.

Існує особлива категорія нематеріальних активів, яку називають об’єктами права інтелектуальної власності (далі – ОПІВ). ОПІВ проявляють всі ознаки економічного існування та бухгалтерського визнання, що притаманні НМА, але, поряд з цим, користуються особливим правовим захистом, який автоматично забезпечує їхніх власників можливістю здійснення контролю над майбутніми економічними вигодами від їхнього використання.

⁸⁷ Скоп Х. І. Напрямки вдосконалення методології бухгалтерського обліку оренди державного майна / Х. І. Скоп // Забезпечення економічної безпеки країни за умов фінансової нестабільності: матеріали міжнар. наук.-практ. конф. (17-18 січня 2014 р., м. Київ). – К.: Нова економіка, 2014. – Ч. 2. – С. 75-79.

Також їхньою характерною особливістю є те, що, на відміну від інших нематеріальних активів, які можуть виникати в процесі звичайного ведення господарської діяльності підприємства, об'єкти права інтелектуальної власності виникають тільки в результаті інтелектуальної або творчої діяльності людини і повинні мати здатність бути втілені в матеріальний носій (форму). Згідно з вітчизняним законодавством [88, 89, 90, 91, 92, 93] всі об'єкти права інтелектуальної власності прийнято поділяти на три основні групи (рис. 2.3).



Рис. 2.3. Вітчизняна класифікація об'єктів права інтелектуальної власності [88, 89, 90, 91, 92, 93]

⁸⁸ Про захист від недобросовісної конкуренції: Закон України від 07.06.1996 р. № 236/96-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/236/96-%D0%B2%D1%80>.

⁸⁹ Про захист персональних даних: Закон України від 01.06.2010 р. № 2297-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/236/96-%D0%B2%D1%80>.

⁹⁰ Про охорону прав на винаходи і корисні моделі: Закон України від 23.12.1993 р. № 2269-XII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/236/96-%D0%B2%D1%80>.

⁹¹ Про охорону прав на знаки для товарів та послуг: Закон України від 23.12.1993 р. № 3689-XII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/3689-12>

⁹² Про охорону прав на топографії інтегральних схем: Закон України від 05.11.1997 р. № 621/97-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/621/97-%D0%B2%D1%80>

⁹³ Цивільний кодекс України від 16.01.2003 р. № 435-IV / Верховна Рада України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/435-15>.

Аналогічний підхід до класифікації ОПІВ використовується вітчизняною системою бухгалтерського обліку, яка дозволяє враховувати в складі нематеріальних активів всі об'єкти права інтелектуальної власності, крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті. Роялті згідно з ст. 1109 Цивільного кодексу України (далі – ЦКУ) є однією із форм винагороди, яка сплачується ліцензіатом ліцензіару за користування об'єктом права інтелектуальної власності за ліцензійним договором⁹³.

Згідно з пп. 14.1.225 ПКУ роялті – це будь-який платіж, отриманий як винагорода за користування або за надання права на користування будь-яким авторським і суміжним правом на літературні твори, твори мистецтва або науки, включаючи комп'ютерні програми, інші записи на носіях інформації, відео- або аудіокасети, кінематографічні фільми або плівки для радіо- чи телевізійного мовлення, передачі (програми) організацій мовлення, будь-яким патентом, зареєстрованим знаком на товари і послуги чи торгівельною маркою, дизайном, секретним кресленням, моделлю, формулою, процесом, правом на інформацію щодо промислового, комерційного або наукового досвіду (ноу-хау)⁹⁴.

Не вважаються роялті, згідно з ПКУ, платежі за отримання об'єктів інтелектуальної власності у володіння або розпорядження чи власність особи, або, якщо умови користування такими об'єктами власності надають право користувачу продати або здійснити відчуження в інший спосіб такого об'єкта власності або оприлюднити (розголосити) секретні креслення, моделі, формули, процеси, права на інформацію щодо промислового, комерційного або наукового досвіду (ноу-хау), за винятком випадків, коли таке оприлюднення (розголошення) є обов'язковим згідно із законодавством України⁹⁴.

Якщо дотримуватися наведеного у ПКУ визначення поняття “роялті”, то нематеріальними активами можуть визнаватися тільки ті об'єкти інтелектуальної власності, на які підприємство має права для використання (розпорядження), водночас ті ж об'єкти

⁹³ Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI / Верховна Рада України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

інтелектуальної власності, які підприємство придбало на основі ліцензійного договору (формою оплати якого обрано роялті) з метою користування ними (тобто кінцевого споживання) для власних цілей, без права подальшого їхнього перепродажу чи передачі, згідно з П(С)БО 8 вже не є нематеріальними активами. Якщо так, то виникає питання: як відобразити в обліку придбані підприємством на основі ліцензійного договору права на користування комп'ютерними програмами, винаходами, корисними моделями, промисловими зразками тощо, якщо їхня первісна вартість відповідає наведеному визначенню “роялті”?

У науковій літературі [⁹⁵; ⁹⁶; ⁹⁷] існує низка різних варіантів відповідей на це питання, що дозволило нам виокремити три основні підходи до вирішення цієї проблеми:

1) юридичний підхід – розглядати права на користування об'єктами інтелектуальної власності як роялті, тобто включати їх у витрати відповідного періоду, керуючись нормами ПКУ;

2) економічний підхід – розглядати права на користування об'єктами інтелектуальної власності як нематеріальні активи підприємства, спираючись на економічну сутність такого активу;

3) комбінований підхід – розмежувати фінансовий та податковий облік об'єктів інтелектуальної власності, які отримані підприємством на основі права на користування, тобто вартість користування в податковому обліку відобразити як роялті (списувати на витрати), враховуючи норми ПКУ, а в фінансовому обліку відобразити в складі НМА, зважаючи на відсутність додаткових роз'яснень у П(С)БО 8.

Слід зазначити, що на практиці кожен із розглянутих підходів має місце і може довести свою доцільність, спираючись на ті або інші аргументи. Проте, на нашу думку, а, також, керуючись принципом уніфікації та стандартизації обліку, слід прийти до спільного

⁹⁵ Діба В. М. Облікова модель нематеріальних активів / Діба В. М. // Бухгалтерський облік і аудит. – 2010. – № 4. – С. 24-26.

⁹⁶ Лук'янок Н. Г. Удосконалення обліку нематеріальних активів / Н. Г. Лук'янок // Сучасні проблеми фінансово-господарського контролю : матеріали Першої всеукраїнської науково-практичної конференції (30 березня 2005 р.). – Кривий Ріг, 2005. – С. 176-178.

⁹⁷ Сажинець С. Й. Роялті від операцій з нематеріальними активами / С. Й. Сажинець // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – № 5. – С. 9-13.

рішення, яке би не тільки дозволило усунути відмінності між фінансовим та податковим обліками, але й забезпечило би вихід на новий якісний рівень облікового сприйняття операцій із нематеріальними активами.

Ми вважаємо, що право на користування об'єктом інтелектуальної власності, незалежно від того, яким способом, порядком та формою оплати воно було отримано підприємством, відповідає визначенню та критеріям визнання в обліку НМА, що були розкриті в попередньому розділі, і тому, розцінюємо поправку п. 5 П(С)БО 8 "...крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті"⁹⁸, як наслідок чинної недосконалості механізму вітчизняної ідентифікації нематеріальних активів в обліку. Адже, розкривши сутність нематеріального активу, який підлягає відображенню в обліку, не повинно виникати питань стосовно способу, а, тим більше, форми оплати його отримання.

Враховуючи наведене, основною думкою цієї роботи є акцентування на економічній сутності об'єктів бухгалтерського обліку, відносно якої повинно бути обрано відповідний спосіб облікового відображення в складі матеріальних активів, нематеріальних активів, зобов'язань, доходів чи витрат підприємства, що кладеться в основу подальшого дослідження методичних основ облікового відображення об'єктів інтелектуальної власності в складі окремих груп чинної класифікації нематеріальних активів.

Нематеріальні активи групи "Права на комерційні позначення" здатні лише своїм зовнішнім виглядом привернути увагу споживачів та виокремити виготовлені товари від аналогічних виробів конкурентів, що відіграє дуже важливе значення для стимулювання попиту та успішної реалізації продукції. Згідно з діючим Планом рахунків бухгалтерського обліку⁷⁴ на субрахунку 123 ведеться облік НМА, що розглянуті в табл. 2.3.

⁹⁸ Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 "Нематеріальні активи" : наказ Міністерства фінансів України від 18.10.1999 р. № 242 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99>.

Правовстановлюючі документи групи нематеріальних активів
 “Права на комерційні позначення”

<i>Нематеріальний актив</i>	<i>Правовстановлюючі документи</i>
1	2
Комерційне найменування	Свідоцтво про реєстрацію підприємства Договір комерційної концесії
Торговельна марка	Свідоцтво Патент Ліцензія Ліцензійний договір Договір про передавання прав інтелектуальної власності
Географічне зазначення	Свідоцтво

Комерційне найменування визнається нематеріальним активом на підставі отриманого свідоцтва підприємством про реєстрацію, вартість якого відображає ті економічні вигоди, які підприємство зможе отримувати від використання комерційного найменування, яке згідно з ЦКУ визначається як оригінальне позначення юридичної особи, що займається підприємництвом, і дозволяє індивідуалізувати її серед інших осіб та не вводить в оману споживачів щодо справжнього характеру діяльності особи⁹³.

Виконуючи роль символу та гарантії якості виготовленого продукту, торговельна марка стає популярною серед споживачів, набуваючи достатньо високої вартості, що дозволяє розглядати її як цінний нематеріальний актив для сучасного підприємства. Згідно зі ст. 492 ЦКУ торговельною маркою в Україні може бути будь-яке позначення або будь-яка комбінація позначень, які придатні для вирізнення товарів (послуг), що виробляються (надаються) однією особою, від товарів (послуг), що виробляються (надаються) іншими особами⁹³. Такими позначеннями можуть бути, зокрема, слова, літери, цифри, зображувальні елементи, комбінації кольорів тощо⁹¹.

В умовах ринкової конкуренції індивідуалізація виготовленої продукції забезпечується не лише шляхом її позначення торговельними марками, суттєве значення відіграють особливі властивості товару, пов'язані з географічним місцем його

виготовлення. Природні чи людські фактори, характерні для відповідного географічного місця, зумовлюють наділення вироблених продуктів особливими параметрами, що забезпечують їх відмежування від однорідної продукції інших виробників і дозволяють отримувати “аванс” у поінформованих споживачів, що таким чином, відображає економічні вигоди від використання такого активу і забезпечує визнання географічного зазначення у складі НМА підприємства на підставі відповідних правовстановлюючих документів.

Бухгалтерський облік групи нематеріальних активів “Права на об’єкти промислової власності” ведеться на субрахунку 124 за однойменною назвою на основі правовстановлюючих документів, що розглянуті в табл. 2.4 відносно кожного окремого ОПВ.

Таблиця 2.4

Правовстановлюючі документи об’єктів групи нематеріальних активів “Права на об’єкти промислової власності”

<i>Нематеріальний актив</i>	<i>Правовстановлюючі документи</i>
1	2
Винахід Корисна модель Промисловий зразок	Патент, виданий Укрпатентом Ліцензія Ліцензійний договір
Компонування інтегральної мікросхеми	Свідоцтво, видане Укрпатентом Ліцензія Ліцензійний договір
Раціоналізаторська пропозиція	Свідоцтво, яке видається підприємством, на якому вона була впроваджена Акт про використання об’єкта інтелектуальної власності
Комерційна таємниця Ноу-хау	Договір Ліцензія Ліцензійний договір Договір комерційної концесії Непоіменовані договори Дозвіл на використання комерційної таємниці
Сорт рослин Порода тварин	Свідоцтво про авторство на сорт рослин, видане Державною службою з охорони прав на сорти рослин (Держсортслужбою) Міністерства аграрної політики України, яке засвідчує немайнові права селекціонера Патент на сорт рослин, виданий Держсортслужбою, який засвідчує майнові права селекціонера Ліцензія

1	2
	Ліцензійний договір Договір спадщини
Захист від недобросовісної конкуренції	Рішення Господарського суду або Антимонопольного комітету

Найбільш неоднозначним об'єктом бухгалтерського обліку групи НМА “Права на об'єкти промислової власності” є захист від недобросовісної конкуренції, посилаючись на дослідження Н. М. Проскуріної, В. В. Сьомченко та О. М. Бондаренко, які зазначають, що: “захист прав підприємства через судові органи – це грошові витрати на судочинство, які здійснюються з метою припинення несумлінних дій конкурентів, що в майбутньому можуть призвести до зменшення прибутку фірми. Однак, гроші – це монетарний актив, тому такі грошові витрати не можуть бути визнані в якості нематеріального активу, а, швидше, відповідають бухгалтерській сутності рахунку 39 “Витрати майбутніх періодів” [82, с. 116-117]. Т. В. Польова у своїй роботі⁹⁹ також пропонує виключити з групи “Права на об'єкти промислової власності” право на захист від несумлінної конкуренції, зважаючи на недоцільність його обліку та неможливість достовірної оцінки.

Справді, право на захист від недобросовісної конкуренції, як НМА у складі майна підприємства, який має певну вартість, виникає тільки внаслідок факту правопорушення щодо конкретного недобросовісного суб'єкта господарювання, який був задоволений у судовому порядку на користь позивача. Економічні вигоди, що можуть виникнути в підприємства від володіння таким активом, включають вартість компенсації завданих правопорушником збитків, яку підприємство має право отримати за рішенням суду, що, на нашу думку, більшою мірою відповідає економічній сутності отриманих інших доходів від операційної діяльності (субрахунок 719), які підтверджені рішенням Господарського суду або Антимонопольного комітету, ніж економічній та обліковій сутності НМА, що були

⁹⁹ Польова Т. В. Облік, аудит і аналіз нематеріальних активів : дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.06.04 “Бухгалтерський облік, аналіз і аудит” / Т. В. Польова. – Х., 2006. – 184 с.

розкриті в попередніх підрозділах. Тому, на нашу думку, захист від недобросовісної конкуренції не підлягає визнанню в якості НМА підприємства, зважаючи на те, що не передбачає отримання інших майбутніх економічних вигод, крім вартості компенсації, що забезпечується підприємству одноразово в судовому порядку.

Правова характеристика інших об'єктів права інтелектуальної власності досліджуваної групи нематеріальних активів більш детально розглянута в додатку Д.

Облікове відображення групи нематеріальних активів “Авторське право та суміжні з ним права” здійснюється на субрахунку 125 на вітчизняних підприємствах тільки у випадку наявності відповідних правостановлюючих документів, що розглянуті в табл. 2.5, незважаючи на те, що згідно з главами 36 і 37 ЦКУ авторські та суміжні права виникають із моменту створення твору або першого його здійснення (вироблення) і не потребують виконання будь-яких формальностей⁹³.

Таблиця 2.5

Правостановлюючі документи об'єктів групи нематеріальних активів “Авторське право та суміжні з ним права”

<i>Нематеріальний актив</i>	<i>Правостановлюючі документи</i>
1	2
Літературні та художні твори	Свідоцтво, яке видає Державна служба інтелектуальної власності для засвідчення права авторства заявника Ліцензія Ліцензійний договір
Комп'ютерна програма	
Компіляція даних (база даних)	
Об'єкти суміжних прав (виконання, фонограми, відеограми, програми (передачі) організацій мовлення)	
Інші твори	

Слід зазначити, що згідно з п. 2 ст. 437 ЦКУ особа, яка має авторське право, для сповіщення про свої права може використовувати спеціальний знак охорони авторського права, встановлений законом⁹³. Також особа, яка має суміжне право, для сповіщення про свої права може використовувати спеціальний знак охорони суміжного права, встановлений законом, який складається з трьох елементів: латинська літера “р”, обведена колом; імена (назви)

осіб, які мають щодо цих фонограм (відеограм) суміжні права; рік першої публікації фонограми (відеограми), що також, на нашу думку, може виступати в якості засобу контролю, у випадку відсутності зареєстрованого суміжного права власності.

Окрему ланку дослідження облікового відображення в складі досліджуваної групи займають права на комп'ютерні програми та компіляції (бази) даних, що пов'язано з неоднозначністю їхньої правової охорони на основі авторського права, що детальніше розглянуто в додатку Е.

Об'єкти права інтелектуальної власності є найбільш традиційними нематеріальними активами сучасного підприємства, що, згідно з нашим дослідженням проведеним у підрозділі 1.1 попереднього розділу, розглядаються як результат ефективної взаємодії людського і структурного капіталів. Існує низка невирішених питань стосовно їхнього облікового відображення, що пов'язані з неоднозначним трактуванням сутності поняття “роялті”, проте загально визнаною є також теза стосовно нематеріальної сутності ОПВ незалежно від виду і форми отримання такого права.

У складі групи “Інші нематеріальні активи” (субрахунок 127) згідно з П(С)БО 8 можуть відобразитися всі інші нематеріальні активи, які відповідають критеріям визнання в обліку, проте не можуть належати до жодної з вищенаведених груп⁹⁸. Найчастіше до складу цієї групи відносять права на провадження діяльності, права на використання економічних та інших привілеїв, місця на біржах тощо, перелік правостановлюючих документів для яких розглянуто в табл. 2.6.

Таблиця 2.6

Правостановлюючі документи об'єктів групи нематеріальних активів “Інші нематеріальні активи”

<i>Нематеріальний актив</i>	<i>Документальне оформлення</i>
1	2
Право на провадження діяльності	Ліцензія
Право на використання економічних та інших привілеїв	Контракт
Місце на фондовій, товарній біржах	Свідоцтво

Нематеріальні активи цієї групи зазвичай відображають певні економічні переваги, що дозволяють підприємству отримувати майбутні економічні вигоди від їхнього використання і, незважаючи на те, що не володіють інтелектуальною природою, як об'єкти права інтелектуальної власності, відповідають визначенню "актив" і регламентують свою нематеріальну сутність.

Отже, проведене дослідження дозволяє стверджувати про недосконалість чинної класифікації нематеріальних активів, у межах якої відображаються не стільки нематеріальні активи, скільки права підприємства на використання (користування) різним майном, у тому числі і матеріальним. Також важливою проблемою чинної класифікації нематеріальних активів є відсутність додаткових роз'яснень у нормативних актах сутності поняття "роялті" в процесі облікового відображення об'єктів права інтелектуальної власності.

Враховуючи наведене, актуальним є подальший науковий пошук таких класифікаційних ознак, які би дозволили системно підійти до вирішення означених проблем облікового відображення нематеріальних активів у межах нової або вдосконаленої облікової класифікації.

2.2. Розробка методичного підходу до відображення нематеріальних активів у системі бухгалтерського обліку підприємства

Проблема відображення нематеріальних активів у вітчизняній системі бухгалтерського обліку підприємства пов'язана з використанням недостатньо обґрунтованої для цілей бухгалтерського обліку класифікації, в межах якої, як зазначалося в попередньому підрозділі 2.1, нематеріальні активи обліковуються, тільки виходячи з їхньої правової форми, не враховуючи при цьому їхню економічну сутність. Такий підхід призводить до виникнення низки проблем облікового та управлінського характеру, що стало основною

причиною виникнення напряму наукового дослідження ефективної та раціональної класифікації нематеріальних активів, пристосованої до облікових потреб сучасного підприємства.

Одними з перших, хто в межах незалежної України порушили питання стосовно недосконалості чинної класифікації нематеріальних активів та розглянули перспективи його вирішення, були І. А. Бігдан та Т. В. Польова. Зокрема, в роботі І. А. Бігдан зроблено висновок про те, що класифікація НМА не повною мірою орієнтована на потреби управління, що стало підставою для розробки класифікації, яка враховує такі характеристики НМА, як: об'єкти права, функціональне призначення, засіб придбання, характер володіння та використання у діяльності, термін корисного використання, засіб оцінки, рівень правової охорони, можливість ідентифікації, вплив на фінансовий результат тощо [¹⁰⁰, с. 6].

Детальніше потреби бухгалтерського обліку були розглянуті в роботі Т. В. Польової, яка запропонувала:

1) перейменувати групу “Права на комерційні позначення” на “Права індивідуалізації учасників цивільного обороту, товарів та послуг”;

2) виключити з групи “Права на об'єкти промислової власності” право на захист від несумлінної конкуренції, зважаючи на недоцільність його обліку та неможливість достовірної оцінки;

3) виключити зі складу групи “Авторське право та суміжні з ним права” право на програми для електронних обчислювальних машин (ЕОМ) і додати право на веб-сайт та видавничі права;

4) виключити зі складу нематеріальних активів групу “Незавершені капітальні інвестиції в нематеріальні активи”;

5) виділити групу “Права на нетрадиційні об'єкти інтелектуальної власності”, яка містить права на ноу-хау, раціоналізаторські пропозиції, наукове відкриття та науково-технічну інформацію з метою оцінки ступеня захищеності прав власника від можливих правопорушень [⁹⁹, с. 78-89].

¹⁰⁰ Бігдан І. А. Облік і аудит нематеріальних активів : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.06.04 “Бухгалтерський облік, аналіз і аудит” / І. А. Бігдан. – Х., 2003. – 20 с.

Пропозиції автора є досить цікавими і враховують особливості володіння і використання більшості нематеріальних активів підприємства, що впливає на їхнє облікове відображення. Проте, попри ґрунтовність окремих рекомендацій, вони дозволяють вирішити лише певну частину назрілих проблем, залишаючи незмінним сам підхід до відображення нематеріальних активів у системі бухгалтерського обліку.

Ми вважаємо, що для ефективного вирішення означеної проблеми слід визначити основну ціль розподілення нематеріальних активів на певні групи. Згідно з п. 119 МСБО 38 "...клас нематеріальних активів є групою активів, подібних за характером та використанням у діяльності суб'єкта господарювання"¹⁰¹, що свідчить про необхідність визначення таких класифікаційних ознак, які дозволять відображати у системі бухгалтерського обліку саме нематеріальні активи підприємства, а не тільки їхнє юридичне підтвердження.

Аналіз існуючих наукових підходів до виділення класифікаційних ознак у процесі дослідження напрямів удосконалення облікового відображення нематеріальних активів розглянуто в табл. 2.7.

Наведене в табл. 2.7 відображає різносторонність поглядів вчених стосовно набору тих найістотніших ознак, який би забезпечив найбільш ефективне відображення нематеріальних активів у системі бухгалтерського обліку підприємства. На нашу думку, більша частина з виділених ознак, а саме: правовий аспект, джерело, строк корисного використання, ідентифікація тощо, – відображають загальні критерії визнання нематеріальних активів в бухгалтерському обліку, визначення яких є підставою їхнього зарахування на баланс підприємства або вибору методики бухгалтерського обліку, але не зарахування до певної облікової групи.

¹⁰¹ Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 38 "Нематеріальні активи" : станом на 01.01.2012 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_050

Систематизація наукових підходів до виділення класифікаційних ознак для групування нематеріальних активів

Ознаки	Вчені, які їх виділяють у процесі уосконалення облікової класифікації НМА
1	2
<i>1. Правовий аспект</i>	
Ступінь правової захищеності	І. А. Бігдан, Н. М. Бразилій, Н. В. Журавльова, В. А. Смірнова
Об'єкт права	Н. М. Бразилій, І. Г. Криштонга, М. В. Плекан, С. В. Шульга
Характер права на об'єкт	Т. М. Банасько, Т. Г. Белозорова, І. А. Бігдан, Е. А. Синицина
<i>2. Джерело</i>	
Джерело надходження	Т. М. Банасько, Н. В. Журавльова, В. А. Смірнова, А. А. Фадєєва
Джерело фінансування	І. А. Бігдан, Н. А. Трофімова
Засіб придбання	І. А. Бігдан, Т. В. Польова
<i>3. Види</i>	
За видами	Е. А. Синицина, М. В. Плекан, Н. А. Трофімова
За натурально-речовою ознакою	Н. В. Журавльова
За природою виникнення об'єктів прав	Т. В. Польова
<i>4. Участь у господарській діяльності</i>	
Характер участі у виробництві продукту	І. А. Бігдан, Н. В. Журавльова, Е. А. Синицина, В. А. Смірнова
Призначення	Т. М. Банасько, І. А. Бігдан, Е. А. Синицина, А. А. Фадєєва
Місце використання	І. А. Бігдан, М. В. Плекан
За етапом життєвого циклу виробу	Н. В. Журавльова, Т. В. Польова
Шлях вибуття	А. А. Фадєєва
<i>5. Строк корисного використання</i>	
Строк корисного використання	Т. Г. Белозорова, І. А. Бігдан, Н. В. Журавльова, Н. А. Трофімова
Визначеність строку корисного використання	І. А. Бігдан, Н. М. Бразилій, А. А. Фадєєва, С. В. Шульга
<i>6. Інші ознаки</i>	
Ідентифікація	І. А. Бігдан, Н. М. Бразилій, М. В. Плекан, Е. А. Синицина
Ступінь ризику вкладень капіталу	І. А. Бігдан, Т. В. Польова
Оцінка	І. А. Бігдан, М. В. Плекан, А. А. Фадєєва
Ліквідність	І. А. Бігдан, Н. М. Бразилій, Е. А. Синицина
Відчуженість	Т. Г. Белозорова, Н. М. Бразилій, Н. В. Журавльова, А. А. Фадєєва
Вплив на фінансовий результат	І. А. Бігдан, Н. В. Журавльова, В. А. Смірнова

Поряд з тим, такі класифікаційні ознаки, як вид нематеріальних активів, характер його участі у виробництві продукту, ступінь ризику вкладень капіталу та впливу на фінансовий результат, значно більшою мірою, на нашу думку, дозволяють визначити їхню приналежність до тієї чи іншої групи і повинні бути враховані в процесі розробки нового методичного підходу до облікового відображення НМА.

Враховуючи наведене, ми пропонуємо для вдосконалення відображення нематеріальних активів у вітчизняній системі обліку підприємства виділити п'ять критеріїв (рис. 2.4), які згідно з нашим дослідженням¹⁰² дозволяють значно ефективніше визначити приналежність окремого нематеріального активу до певної групи нематеріальних активів.

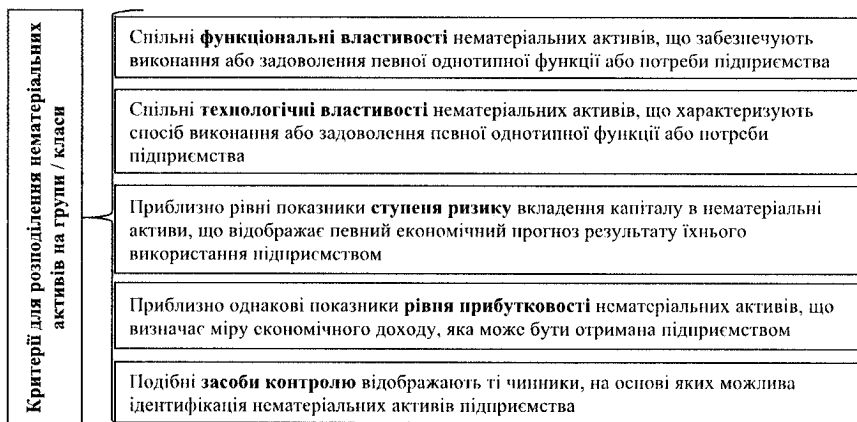


Рис. 2.4. Пропоновані критерії для розробки методичного підходу до облікового відображення нематеріальних активів

Слід зазначити, що в межах кожного розглянутого нами на рис. 2.4 критерію для виокремлення облікової групи нематеріальних активів, підприємством може бути виділена низка дрібніших класифікаційних ознак, що дозволятимуть більш деталізовано розглядати їхні спільні характеристики.

¹⁰² Скоп Х. І. Новий методологічний підхід класифікаційного групування нематеріальних активів в межах обліково-аналітичної системи підприємства / Х. І. Скоп // Механізми підвищення ефективності управління функціонуванням регіональної економіки : зб. наук. праць. – Донецьк : ДонДТУУ, 2013. – Т. XIV. – Вип. 260. – С. 189-200.

Враховуючи наведені критерії, а, також спираючись на властивості системності, які зосереджені на техніці агрегування та синтезу, ми пропонуємо таку модель декомпозиції бухгалтерської статті “Нематеріальні активи”, що розглянута на рис. 2.5.



Рис. 2.5. Пропонований методичний підхід до відображення нематеріальних активів у системі бухгалтерського обліку підприємства

Ми вважаємо, що запропонований методичний підхід до відображення НМА у системі бухгалтерського обліку дозволить підприємствам:

- по-новому розглядати своє нематеріальне майно і більш об'єктивно відображати його стан в обліку;
- гармонізувати вітчизняну систему бухгалтерського обліку з міжнародною;
- впорядкувати процес організації та методики бухгалтерського обліку нематеріальних активів, уникаючи висвітлених у підрозділі 2.1 проблем їхнього облікового відображення.

Розглянемо детальніше сутність, порядок та особливості відображення у системі бухгалтерського обліку складових кожної з розглянутих груп нематеріальних активів.

Бухгалтерська сутність групи “Нематеріальні активи промислової власності” згідно з нашим дослідженням полягає в ідентифікації та можливості контролю підприємства над новою або вдосконаленою технічною інформацією, рішеннями, зображеннями тощо, які можуть бути використані підприємством у процесі своєї діяльності. На відміну від активів авторського та суміжного права, охорона яких забезпечується з моменту втілення у формі, придатній для сприйняття оточуючими, правовий режим охорони НМА промислової власності не обмежується лише вимогами щодо зовнішнього оформлення результатів творчості. Пріоритетне значення відповідно до ЗУ “Про охорону прав на винаходи і корисні моделі” надається відповідності внутрішніх ознак створених об'єктів, згідно з якими охороняється не лише форма технічного результату, а насамперед його зміст, тобто сукупність тих суттєвих ознак, що забезпечують унікальність створеного продукту чи процесу.

У зв'язку з цим на субрахунку 121 “Нематеріальні активи промислової власності” повинні відображатися НМА інтелектуальної діяльності людини, що пов'язані з винахідництвом та раціоналізаторською справою підприємства, наявність яких може бути підтверджена відповідними правовстановлюючими документами. Слід зазначити, що до складу комерційної таємниці цієї групи згідно з висновками проведеного дослідження в попередньому підрозділі можуть бути включені права на користування геологічною, геоморфологічною та іншою інформацією.

Як було зазначено в підрозділі 1.1, сучасний розвиток більшості економік світу характеризується інформаційною революцією, яка спричинена появою всесвітньої мережі Інтернет, що уможливило інформаційний обмін у глобальних масштабах та призвело до визнання знань ключовим фактором виробництва. Виникнення цієї нової економічної формації спричинило потребу в упорядкованій сукупності організаційних і технічних засобів для збереження та обробки інформації з метою забезпечення інформаційних потреб користувачів, яка отримала назву “інформаційна система”.

Інформаційні системи існують із моменту появи суспільства, оскільки на кожній стадії його розвитку є потреба в управлінні. Одне з найбільш широких визначень поняття “інформаційна система” було подано М. Р. Коголовським: “інформаційною системою називається комплекс, що включає обчислювальне і комунікаційне обладнання, програмне забезпечення, лінгвістичні засоби та інформаційні ресурси, а також системний персонал, який забезпечує підтримку динамічної інформаційної моделі деякої частини реального світу для задоволення інформаційних потреб користувачів”¹⁰³. Стандарт ISO / IEC 2382-1 дає наступне визначення: “Інформаційна система – це система обробки інформації, що включає пов’язані з нею ресурси, такі як людські, технічні та фінансові, призначена для забезпечення інформацією і поширення інформації”¹⁰⁴.

Інформаційні системи згідно з дослідженням Є. В. Мниха [105, с. 132] включають у себе: технічні засоби обробки даних (основні засоби); програмне забезпечення (нематеріальні активи); бази даних (нематеріальні активи); відповідний персонал.

Більша частина складових інформаційної системи, а отже і сама інформаційна система характеризується нематеріальною сутністю, зважаючи на той факт, що інформаційна система може існувати і без застосування комп’ютерної техніки – це питання економічної

¹⁰³ Коголовский М. Р. Перспективные технологии информационных систем [Текст] : монография / М. Р. Коголовский // . – М.: ДМК Пресс; М: Компания АйТи, 2003. – 288 с.

¹⁰⁴ Стандарт ISO / IEC 2382-1 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.standards.ru/document/4532164.aspx>.

¹⁰⁵ Мних Є. В. Обліково-аналітичне забезпечення в інформаційній системі управління корпораціями / Є. В. Мних, О. М. Брадуд // Менеджмент та підприємництво в Україні (етапи становлення і проблеми розвитку) : Вісник Нац. ун-ту “Львівська політехніка”. – 2009. – № 647. – С. 129-135.

необхідності. Найдавнішими і найпоширенішими інформаційними системами слід вважати бібліотеки, які повністю базувалися на ручній праці. Місією інформаційної системи згідно з Н. Б. Білоус є виробництво потрібної інформації для суб'єкта господарювання для ефективного управління всіма його ресурсами, створення інформаційного та технічного середовища для управління його діяльністю [¹⁰⁶, с. 12-14], що дозволяє визначити її нематеріальну природу.

Досліджуючи значення сучасних інформаційних систем в обліку, визначено, що "...розширена інформаційна система обліку є одним з важливих нематеріальних активів, якими користуються компанії поряд з іншими активами" [¹⁰⁷, с. 58]. С. Ф. Голов стверджує, що ефективна інформаційна система підприємства є одним із найперспективніших нематеріальних ресурсів суб'єкта господарювання [¹⁰⁸, с.194-196].

Враховуючи наведене, в межах нашого дослідження ми пропонуємо виділення окремої класифікаційної групи "Інформаційні системи" для тих нематеріальних активів, які забезпечують накопичення, зберігання та генерацію інформаційних даних для потреб підприємства і характеризуються спільними технологічними властивостями тощо.

Впровадження групи нематеріальних активів "Інформаційні системи" в систему бухгалтерського обліку вітчизняних підприємств, на нашу думку, дозволить більш систематизовано та детальніше відображати всі НМА, які пов'язані з комп'ютерними технологіями, мережею Інтернет та інформаційними ресурсами, а також подолати існуючі недоліки, що пов'язані з їхньою правовою регламентацією.

Посилаючись на результати дослідження підрозділу 1.2, відповідно до чого комп'ютерна програма розглядається як автономний НМА, бухгалтерське відображення якого не повинно залежати від матеріального укомплектування та наявності авторських прав (у випадку власного створення підприємством), ми пропонуємо

¹⁰⁶ Білоус Н. Б. Економічне оцінювання та розвиток інтелектуального капіталу машинобудівних підприємств : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.04 "Економіка та управління підприємствами" / Н. Б. Білоус. – Львів, 2011. – 24 с.

¹⁰⁷ Куцук П. О. Концептуальні підходи до розгляду інформаційних систем обліку в корпоративному управлінні / П. О. Куцук // Облік і фінанси. – 2013. – № 4 (62). – С. 52-59.

¹⁰⁸ Голов С. Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку [Текст] : монографія / С. Ф. Голов. – К. : Центр учбової літератури, 2007. – 522 с.

відображати його в складі групи “Інформаційні системи” на субрахунку 122 рахунку 12 “Нематеріальні активи”.

Комп’ютерна програма, на нашу думку, є одним із основних елементів інформаційної системи підприємства, нематеріальна сутність якої полягає в її інтелектуальному походженні та цільовому призначенні, що згідно з К. І. Редченком [¹⁰⁹, с. 388] зводиться до надання оточенню, в якому прикладна програма виконується, можливості управління конкретними компонентами системи обробки інформації з метою реалізації певного алгоритму.

У 2010 році було прийнято ЗУ “Про захист персональних даних”¹¹⁰, який зазнав значних змін у 2012 році й розглядає базу даних як іменовану сукупність упорядкованих персональних даних в електронній формі та / або у формі картотек персональних даних. Об’єктами захисту цього Закону є персональні дані, які обробляються в базах персональних даних, тобто здійснюється захист саме змісту, інформаційного наповнення бази даних, шляхом реєстрації до Державного реєстру баз персональних даних.

Власнику бази персональних даних видається документ встановленого зразка про реєстрацію бази персональних даних у Державному реєстрі, який відповідає вимогам ідентифікації та контролю бази даних для цілей бухгалтерського обліку і згідно з нашим дослідженням повинен відображатися в складі субрахунку 122 “Інформаційна система”. Поряд з тим, слід зазначити, що враховуючи зміни до наведеного Закону, наявність такого документа не повинна вважатися основним критерієм для можливості визнання бази даних об’єктом бухгалтерського обліку в складі нематеріальних активів.

Завдяки широкому розвитку мережі Інтернет по всьому світу стало вигідним створення та розміщення на її просторах, як зазначалося в підрозділі 2.1, веб-сайтів, спрямованих на розширення бізнесу та залучення нових клієнтів. Як зазначає І. І. Криштопа, дуже

¹⁰⁹ Редченко К. І. Інформаційні технології та аудит : стратегічний контекст / К. І. Редченко // Менеджмент та підприємство в Україні : етапи становлення і проблеми розвитку : Вісник Національного університету “Львівська політехніка”, 2012. – Вип. 721. – С. 386-389.

¹¹⁰ Про захист персональних даних : Закон України від 01.06.2010 р. № 2297-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/236/96-%D0%B2%9D%D1%80>.

складно переоцінити значення якісно виконаного веб-сайту для бізнесу, оскільки він виконує відразу кілька дуже важливих функцій, таких як: залучення нових клієнтів, підвищення обсягу продажів або надання послуг і навіть відіграє роль своєрідного показника репутабельності підприємства, якому належить інтернет-ресурс¹¹¹. Проте ні вітчизняні стандарти бухгалтерського обліку, ні податкове законодавство не регламентують порядок відображення витрат на створення веб-сайту та можливість його ідентифікації в якості НМА.

Додаткові критерії визнання витрат на створення власного веб-сайту в складі нематеріальних активів підприємства розглянуті МСБО Постійним комітетом тлумачень (ПКТ) (Standing Interpretations Committee (SIC)) 32 “Нематеріальні активи: витрати на сторінку в Інтернеті”¹¹². Згідно з ПКТ (SIC) 32 веб-сайт, створений у результаті розробки, слід відображати як нематеріальний актив, якщо він відповідає, крім виконання загальних вимог щодо визнання нематеріального активу, критеріям капіталізації витрат на розробку, що розглядалися вище.

У табл. 2.8 розглянуто етапи розробки веб-сайту, які виділяє Постійний комітет тлумачень (SIC) 32, та запропоновано методику відображення здійснених витрат по кожному з них в межах вітчизняної системи бухгалтерського обліку підприємства.

Веб-сайт, який визнається в якості нематеріального активу, згідно з МСБО 38 слід оцінювати після первісного визнання шляхом застосування моделі обліку за первісною вартістю чи моделлю переоцінки, дотримуючись принципу обачності, враховуючи те, що “найкраща оцінка терміну корисного використання веб-сайту повинна бути короткостроковою” [¹¹³, с. 897].

¹¹¹ Криштопа І. І. Право на веб-сайт у складі нематеріальних активів / І. І. Криштопа // Вісник Кривор. техн. ун-ту. – 2006. – № 5 (15). – С. 247-250.

¹¹² Тлумачення постійного комітету Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (ПКТ) 32 “Нематеріальні активи: витрати на сторінку в Інтернеті” [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=92410&cat_id=92408

¹¹³ Применение МСФО : в 3 т. ; [пер. с англ.] . – [2-е стер. изд.] . – М. : Альпина Бизнес Букс, 2008. – Ч. 1. – 1124 с.

**Характеристика та бухгалтерський облік витрат,
понесених на етапах розробки веб-сайту**

<i>№ з/п</i>	<i>Етап розробки веб-сайту</i>	<i>Характеристика згідно з ПКТ (SIC) 32</i>	<i>Бухгалтерський облік на вітчизняних підприємствах</i>
1	2	3	4
1	Етап планування	Включає в себе складання техніко-економічного обґрунтування, визначення цілей і технічних вимог, оцінку альтернатив і вибір кращих варіантів	Витрати, понесені на цьому етапі, аналогічні за характером етапу досліджень, тому їх згідно з нашим дослідженням слід відносити на 39 рахунок “Витрати майбутніх періодів”
2	Етап розробки програмного забезпечення та інфраструктури	Включає в себе отримання доменного імені, придбання та розробку апаратного та системного програмного забезпечення, установку вже готового програмного забезпечення та тестування в режимах критичного навантаження	Такі витрати можуть бути віднесені на підготовку веб-сайту до використання за призначенням і згідно з нашим дослідженням включені у його вартість безпосередньо або шляхом розподілу на обґрунтованій та послідовній основі
3	Етап розробки графічного дизайну	Включає в себе розробку оформлення сторінок веб-сайту	Витрати, понесені на цьому етапі, слід враховувати як витрати, понесені на етапі “розробки”
4	Етап розробки змісту веб-сайту	Включає в себе створення, придбання, підготовку та завантаження інформації, або текстової, або графічної, на веб-сайт до завершення розробки веб-сайту	Витрати, понесені на цьому етапі, згідно з ПКТ (SIC) 32 слід відображати як витрати по мірі їх виникнення при умові, що інформація на веб-сайті призначена для реклами і просування власних продуктів і послуг підприємства
5	Етап експлуатації	Починається після завершення розробки веб-сайту. Підприємство, таким чином, згідно з ПКТ (SIC) 32 “підтримує і покращує інфраструктуру, графічний дизайн і зміст веб-сайту”	Витрати, понесені на цьому етапі, слід відображати як витрати по мірі їх виникнення, якщо вони не відповідають критеріям визнання

До складу субрахунку 122 “Інформаційні системи” рахунку 12 “Нематеріальні активи” згідно з рис. 2.5 також слід включати бібліотечні фонди підприємств, враховуючи те, що, на нашу думку, економічна сутність бібліотечного фонду підприємства є більшою

мірою нематеріальною, ніж матеріальною. Адже бібліотечний фонд підприємства може включати в себе сукупність спеціальної наукової, науково-популярної, довідкової, технічної, юридичної, економічної або іншої спеціалізації літератури, внутрішніх та зовнішніх інструкцій, положень, методик, планів, прогнозів, інструктажів та інших інформаційних даних, основне функціональне призначення яких передбачає накопичення інформаційних ресурсів (нематеріальних активів), що втілюють у собі теоретичні знання та дані, які будуть або можуть бути втілені в практичній діяльності людського капіталу¹¹⁴.

Згідно з наявною практикою бухгалтерського обліку бібліотечних фондів вони класифікуються як інші необоротні матеріальні активи¹¹⁵, що пов'язано з превалюванням їхньої матеріальної складової, яка, впливаючи на їхню вартість, на нашу думку, не є визначальною. Ми вважаємо, що “примірник”, який є основною одиницею обліку бібліотечного фонду, згідно з методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку бібліотечних фондів¹¹⁶ відображає тільки матеріальний ідентифікатор нематеріального активу (знання). Тому, досліджуючи новий методичний підхід до відображення нематеріальних активів у системі бухгалтерського обліку сучасного підприємства, ми пропонуємо розглядати бібліотечні фонди як нематеріальні активи групи “Інформаційні системи”.

Також до складу групи нематеріальних активів “Інформаційні системи” згідно з проведеним дослідженням слід включати розроблені підприємством положення, правила, інструкції, шаблони тощо, які призначені для внутрішнього використання в процесі здійснення основної діяльності підприємства, а також інші нематеріальні активи, що пов'язані з формуванням, обслуговуванням та підтриманням інформаційної системи підприємства, які відповідають критеріям визнання та оцінки.

¹¹⁴ Скоп Х. І. Трансформація бухгалтерського обліку бібліотечних фондів господарських підприємств / Х. І. Скоп // Актуальні проблеми економіки України : тенденції, ризики, стимули : матеріали міжнар. наук.-практ. конф. (8-9 листопада 2013 р., м. Дніпропетровськ). – Дніпропетровськ : Гельветика, 2013. – С. 172-175.

¹¹⁵ Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 “Основні засоби”: наказ Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. № 92 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>.

¹¹⁶ Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку бібліотечних фондів : наказ Міністерства культури і туризму України від 27.03.2008 р. № 321/0/16/-08 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://lib.if.ua/spec/1218101035.html>.

Група нематеріальних активів “Засоби індивідуалізації” згідно з рис. 2.5 повинна відображатися на субрахунку 123 рахунку 12 “Нематеріальні активи” і може включати в себе комерційне найменування, торговельну марку, географічне зазначення, а також сукупність супровідних елементів поняття “бренд”, таких як: слоган, девіз, лозунг, логотип підприємства тощо. Основним призначенням нематеріальних активів цієї групи відповідно до нашого дослідження є виділення та індивідуалізація окремого підприємства / товару / послуги на ринку серед інших підприємств / товарів / послуг.

Ми вважаємо, що в межах групи нематеріальних активів “Засоби індивідуалізації” слід відображати не тільки вартість отримання правостановлюючих документів підприємством на зазначені засоби індивідуалізації, але й вартість, яку вони мають на відповідному сегменті ринку, яка в науковій літературі асоціюється з наявністю вартісного виміру маркетингового поняття “бренд”.

З точки зору професора Бірмінгемської школи бізнесу та автора декількох книг із брендингу Л. Чернетоні бренд – це ідентифікований продукт, сервіс, особистість або місце, який створений таким чином, що споживач або покупець сприймає унікальну додану цінність, яка відповідає його потребам найкращим чином¹¹⁷. О. А. Рассомахіна розглядає бренд як невідчутну сукупність властивостей продукту: його імені, упаковки, ціни, історії, репутації та способу рекламування, а також цінності і філософії торговельної марки, які існують у споживача [¹¹⁸, с. 214].

Однією з найвідоміших світових компаній, яка спеціалізується на розробці та оцінці брендів підприємств, є компанія Interbrand, що використовує методику оцінки не окремих елементів бренда підприємства, а визначає його загальну вартість, виходячи з того, що бренд – це унікальна комбінація цінностей торговельної марки, за яку споживач сплачує додаткову вартість або якій просто надає перевагу при покупці. Генеральний менеджер компанії Interbrand Ч. Браймер

¹¹⁷ Risius J. M. Business valuation: a primer for the legal professional / J. M. Risius // American Bar Association. – 2007. – 196 p.

¹¹⁸ Рассомахіна О. А. Поняття торговельної марки та її співвідношення із суміжними поняттями / О. А. Рассомахіна // Форум права. – 2010. – № 3. – С. 212-223.

значаче: “...Ми визначаємо бренд як торгову марку, яка в очах споживача вбирає в себе чіткий і значущий набір цінностей і атрибутів. Продукти зроблені на фабриці. Але продукт стає брендом лише в тому випадку, коли він набуває безліч відчутних, невідчутних і психологічних факторів. Головне, про що потрібно пам’ятати, – бренди не створюються виробником. Вони існують тільки у свідомості споживача”¹¹⁹.

На нашу думку, можливість відображення бренда в системі бухгалтерського обліку дозволить дещо скоротити розрив між ринковою та балансовою вартістю відомих світових компаній, аналіз ринкової капіталізації НМА яких розглядався в підрозділі 1.1 і є одним із найбільш пріоритетних напрямів розвитку бухгалтерського обліку НМА цієї групи. Адже, відображаючи в облікових регістрах тільки вартість отримання правовстановлюючого документа на торговельну марку чи комерційне найменування – це не надає жодної інформації про її реальну вартість зацікавленим користувачам, оскільки вартість отримання правовстановлюючого документа для більшості торговельних марок вітчизняних підприємств є однаковою. Ми вважаємо, що запропонований підхід до відображення нематеріальних активів у системі бухгалтерського обліку на основі запропонованих субрахунків бухгалтерського обліку дозволить сформувати міцну основу для її подальшої ефективної трансформації.

Група “Нематеріальні активи, пов’язані з мистецтвом” згідно з нашим дослідженням включає активи, що є особливим видом інтелектуальної діяльності та виступають результатом творчої діяльності людини у будь-якій сфері. Саме в творі втілюється авторський задум та вираження ідеї, уявлення, бачення, думки людини, що його створила. Ознаками твору як об’єкта авторського права згідно з ЦКУ є культурно-історична унікальність (твір повинен бути оригінальним, він не має бути відтворенням або повторенням уже існуючого, раніше створеного, твору) та об’єктивована форма⁹³, яка дозволяє його сприйняття іншими людьми, – саме ці твердження

¹¹⁹ Бразілій Н. М. Облік і аудит нематеріальних активів (на прикладі підприємств харчової промисловості) : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук. : спец. 08.06.04 “Бухгалтерський облік, аналіз і аудит” / Н. М. Бразілій. – К., 2007. – 20 с.

виявляють наявність спільних функціональних та технологічних властивостей, що є визначальними для виділення цієї групи нематеріальних активів.

Як зазначено на рис. 2.5, бухгалтерський облік групи “Нематеріальні активи, пов’язані з мистецтвом” повинен здійснюватися в межах субрахунку 124 рахунка 12 “Нематеріальні активи”, який включає в себе всі об’єкти авторського та суміжного права, за винятком комп’ютерної програми та бази даних, що пов’язано з існуючими недоліками авторського механізму їхнього правового захисту (додаток Е) та наявністю значних відмінностей у виділених нами характеристиках класифікаційних критеріїв із цією групою.

Значна частина НМА, які згідно з нашим дослідженням є важливими для сучасного підприємства і повинні бути враховані його системою бухгалтерського обліку, може відобразитися в складі групи “Нематеріальні активи, засновані на договорах”. Адже той факт, що більшість договорів, угод та контрактів містять положення про відшкодування збитку у випадку ліквідації і що в межах судової практики щорічно здійснюється значна кількість судових розглядів претензій у зв’язку з порушенням контрактних зобов’язань [¹²⁰, с. 472], на нашу думку, є переконливим свідченням для їхнього визнання в якості нематеріального активу, який володіє певною вартістю.

Попри те, що звичайна логіка підказує: дві сторони, як правило, не вступають у контрактні договори, якщо вони не вважаються економічно вигідними для них, зміни в загальногалузевих або економічних умовах після підписання первісного договору, угоди чи контракту можуть здійснювати як позитивний, так і негативний вплив на його поточну вартість.

Слід зазначити: до складу субрахунку 125 “Нематеріальні активи, засновані на договорах” рахунка 12 “Нематеріальні активи” згідно з нашим дослідженням можуть бути включені документально підтверджені права і привілеї (складові наявної групи “Інші

¹²⁰ Рейли Р. Оцінка нематеріальних активів : науч. изд. / Р. Рейли, Р. Швайс; [пер. с англ. Бюро переводов Ройд]. – М. : Квинто-Консалтинг, 2005. – 761 с.

нематеріальні активи”)), а також ліцензійні угоди, договори про рекламу, будівництво, обслуговування або поставку, договори франшизи, операційні та мовні права, трудові контракти, які володіють певною вартістю тощо. Також до складу цієї групи включаються інші нематеріальні активи, які через відсутність спільних класифікаційних ознак не можуть належати до жодної з вищенаведених груп нематеріальних активів.

Останньою класифікаційною групою нематеріальних активів, яка виділена нами в межах цього дослідження і, на нашу думку, повинна відображатися в складі рахунка 12 “Нематеріальні активи” на субрахунку 126, є “Гудвіл”. Ми пропонуємо всі нематеріальні активи, в тому числі і неідентифіковані, якими розпоряджається підприємство, відображати в складі одного рахунка бухгалтерського обліку “Нематеріальні активи”.

Гудвіл, як відомо, є сукупністю тих неідентифікованих нематеріальних активів, що підприємство отримало в результаті придбання іншого суб’єкта господарювання, в зв’язку з чим вони підлягають визнанню бухгалтерським обліком. Слід зазначити: в цій групі може бути відображений тільки позитивний гудвіл, враховуючи те, що згідно з МСФЗ 3 перевищення справедливої вартості над вартістю купівлі (негативний гудвіл) на балансі не визнається, а підлягає негайному списанню в доходи підприємства покупця¹²¹. Це відбувається тому, що гудвіл оцінюється як залишкова вартість об’єднання підприємств після визнання активів, зобов’язань й умовних зобов’язань, які ідентифікуються, тієї організації, що придбувається, в зв’язку з чим не може бути від’ємною величиною.

Вартість гудвілу не підлягає амортизації і не враховується під час визначення витрат платника податку, щодо активів якого виник такий гудвіл, в зв’язку з чим він щорічно на кінець звітного періоду підлягає переоцінці¹²². Гудвіл після його первісного визнання згідно з

¹²¹ Міжнародний стандарт фінансової звітності 3 “Об’єднання бізнесу” : станом на 01.01.2012 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_006.

¹²² 191. Скоп Х. І. Проблеми визначення, розрахунку та обліку гудвіла в сучасних умовах / Х. І. Скоп // Світова економічна криза : причини, наслідки та перспективи подолання : матеріали міжнар. наук. студентсько-аспірантської конф. (14-15 травня 2010 р., м. Львів). – Львів : ЛНУ ім. І. Франка, 2010. – С. 535-536.

П(С)БО 8 оцінюється на наявність ознак можливого зменшення його корисності в порядку, передбаченому П(С)БО 28 “Зменшення корисності активів” і, у випадку невідповідності ознакам активу, згідно з П(С)БО 19, на кінець року списується з включенням залишкової вартості на витрати⁹⁸.

Реалізація розробленого методичного підходу до відображення нематеріальних активів у системі бухгалтерського обліку підприємства згідно з нашим дослідженням передбачає внесення певних корегувань та змін до П(С)БО 7 “Основні засоби”, П(С)БО 8 “Нематеріальні активи”, П(С)БО 14 “Оренда” та Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств та організацій України тощо (табл. 2.9).

Таблиця 2.9

Вплив розробленого методичного підходу на нормативні акти, що регулюють облік нематеріальних активів

<i>Нормативний акт</i>	<i>Пропоновані зміни</i>
1	2
П(С)БО 7 “Основні засоби”	Вилучити підпункт 5.2.1 пункту 5
Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств та організацій України	Вилучити субрахунок 111 “Бібліотечні фонди” з рахунка 11 “Інші необоротні матеріальні активи” Вилучити субрахунки 121 “Права користування природними ресурсами” та 122 “Права користування майном” зі складу рахунка 12 “Нематеріальні активи”
П(С)БО 8 “Нематеріальні активи”	Виключити другий і третій абзац пункту 5 Пункт 5 викласти у такій редакції: Бухгалтерський облік нематеріальних активів ведеться щодо кожного об’єкта за такими групами: - нематеріальні активи промислової власності (винаходи, корисні моделі, промислові зразки, сорти рослин, породи тварин, компонування (топографії) інтегральних мікросхем, комерційні таємниці, у тому числі ноу-хау тощо) - інформаційні системи (комп’ютерна програма, бази даних, веб-сайт, бібліотечні фонди тощо) - засоби індивідуалізації (торговельні марки (знаки для товарів і послуг), комерційні (фірмові) найменування, географічне розташування, бренд тощо)

1	2
	<ul style="list-style-type: none"> - нематеріальні активи, пов'язані з мистецтвом (об'єкти авторського та суміжного права, за винятком комп'ютерної програми та компіляції даних (бази даних)) - нематеріальні активи, засновані на договорах (контракти та угоди з клієнтами / партнерами / постачальниками, договори франчайзингу, право на здійснення діяльності тощо) - гудвіл
П(С)БО 14 "Оренда"	Супровідні зміни, пов'язані з виключенням субрахунків 121 "Права користування природними ресурсами" та 122 "Права користування майном" зі складу рахунка 12 "Нематеріальні активи" (підрозділ 2.1)

За результатами проведеного дослідження, нами виділено шість облікових груп нематеріальних активів, які об'єднані спільними функціональними і технологічними властивостями, відносно однаковим ступенем ризику, рівнем прибутковості та подібними засобами контролю підприємства, що дозволяє розглядати їх згідно з МСБО 38 як групи активів із аналогічним характером і способом використання в діяльності підприємства.

Ми вважаємо, що саме таке відображення нематеріальних активів у системі бухгалтерського обліку дозволить сформувати новий якісний рівень їхнього економічного сприйняття вітчизняними суб'єктами господарювання, а також забезпечить ефективну трансформацію їхньої методики бухгалтерського обліку, що дозволить задовольнити зростаючі інформаційні потреби як внутрішніх, так і зовнішніх користувачів фінансової звітності.

РОЗДІЛ 3

МЕТОДИКА ТА ОРГАНІЗАЦІЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ

3.1. Методика бухгалтерського обліку нематеріальних активів

Облік активів є запорукою надання об'єктивної інформації про їхній стан на певну дату, обсяги придбання та рівень використання, витрати на утримання тощо. Враховуючи специфічність економічної природи нематеріальних активів, формування достовірної інформації про їхній стан становить певні труднощі, тому постає завдання пошуку оптимального алгоритму їхнього відображення у системі бухгалтерського обліку.

Методика бухгалтерського обліку нематеріальних активів є одним із найдискусійніших питань, які розглядаються на сесіях Міжнародної групи G20 та експертів ООН з міжнародних стандартів обліку і звітності¹²³, а також Комітету з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку¹²⁴, що спричинено неоднозначним трактуванням сутності господарських операцій, пов'язаних із: відображенням в обліку внутрішніх НДДКР та окремо придбаних НДДКР, відображенням гудвілу та інших НМА, отриманих в процесі об'єднання бізнесу, переоцінкою НМА тощо. Слід зазначити, що і вітчизняний П(С)БО 8 “Нематеріальні активи” також є під постійним наглядом Міністерства фінансів України, про що свідчить щорічне внесення змін до його змісту.

Удосконаленню методичного апарату бухгалтерського обліку нематеріальних активів присвячені роботи низки вітчизняних вчених, зокрема: Т. М. Банасько, В. І. Бачинського, І. А. Бігдан, Н. М. Бразілій, Т. В. Давидюк, І. І. Криштопи, С. Ф. Легенчука, Н. М. Малюги, Л. В. Нападовської, Г. В. Нашкерської, Ю. В. Писаренко, М. В. Плекан, Т. В. Польової, С. В. Шульги та інших. Проте в зв'язку з трансформаційними змінами вітчизняної системи бухгалтерського

¹²³ Уманців Г. Концептуальні підходи до обліку та оцінки нематеріальних активів, придбаних при об'єднанні бізнесу / Г. Уманців // Бухгалтерський облік і аудит. – К., 2010. – № 2. – С. 3-11.

¹²⁴ [Применение МСФО : в 3 т. ; [пер. с англ.] ; – [2-е стер. изд.] ; М. : Альпина Бизнес Букс, 2008. – Ч. 1. – 1124 с.

обліку, що спричинено її наближенням до міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності, а також особливостями господарської діяльності вітчизняних підприємств різних видів діяльності, безліч теоретичних та практичних методичних питань є досі не вирішеними та потребують додаткового дослідження.

Методика бухгалтерського обліку нематеріальних активів підприємства залежить від способу їхнього надходження або вибуття (рис. 3.1).

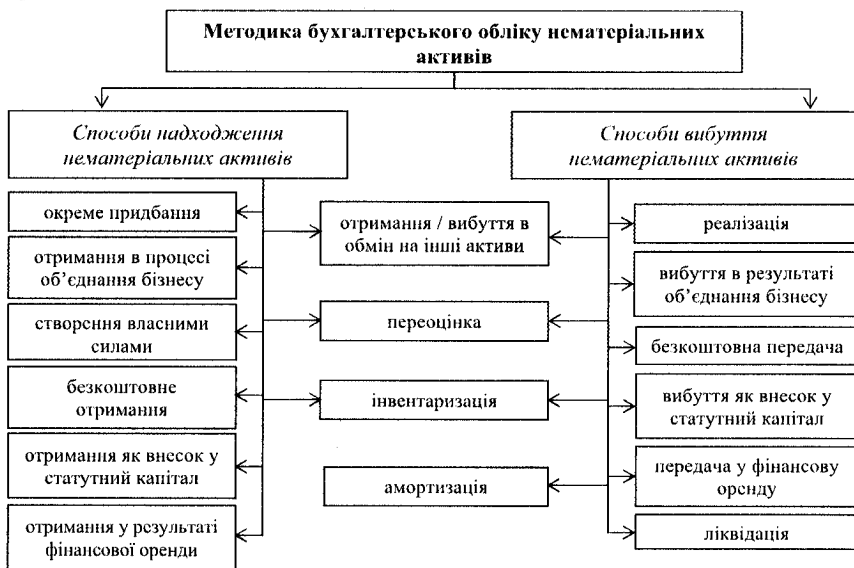


Рис. 3.1. Джерела надходження та вибуття нематеріальних активів

У випадку окремого придбання НМА МСБО 38 робить припущення: ціна, яка сплачена за нього, зазвичай відображає очікування щодо ймовірності того, що підприємство отримає майбутні економічні вигоди, втілені в цьому активі¹²⁵. Іншими словами, ефект ймовірності відображений у вартості НМА. Витрати, які згідно з П(С)БО 8 та МСБО 38 можуть формувати первісну вартість окремо придбаного нематеріального активу, капіталізуються за дебетом 154

¹²⁵ Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 38 "Нематеріальні активи": станом на 01.01.2012 р. [Електронний ресурс]. -- Режим доступу : http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_050.

“Придбання (створення) нематеріального активу” згідно з Інструкцією про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку¹²⁶ для підприємств. Капіталізація витрат припиняється тоді, коли НМА знаходиться в стані, необхідному для того, щоб він міг функціонувати відповідно до намірів керівництва, що повинно відбутися до моменту його введення в експлуатацію – за дебетом відповідного субрахунку рахунка 12 “Нематеріальні активи” та кредитом субрахунку 154 “Придбання (створення) нематеріального активу”.

Нематеріальні активи, що виникають у процесі об’єднання бізнесу, повинні бути окремо відображені покупцем у фінансовій звітності за первісною вартістю, яка є їхньою справедливою вартістю на дату придбання. МСБО 38 зазначає, що “... якщо актив, придбаний при об’єднанні бізнесу, є відокремлюваним або він виникає внаслідок договірних чи інших юридичних прав, то існує достатня інформація для достовірної оцінки справедливої вартості активу”¹²⁵, що дозволяє стверджувати: справедлива вартість НМА, придбаних у межах об’єднання бізнесу, зазвичай може бути оцінена з достатнім ступенем надійності, щоб їх можна було відокремити від гудвілу.

Проте, як зазначає Комітет з МСБО [¹²⁷, с. 855–857], виникають ситуації, коли НМА, що придбаний у межах об’єднання бізнесу, є відділним, але тільки разом із пов’язаними із ним контрактом, ідентифікованим активом або зобов’язанням. У таких випадках покупець повинен визнавати такий НМА окремо від гудвілу, але разом із пов’язаною із ним статтею, якщо справедлива вартість нематеріальних активів, що входять до складу цієї групи, не піддається достовірній оцінці по-окремо. Це дозволяє запобігати ситуаціям, коли підприємство змушене здійснювати довільний розподіл грошових потоків між окремими НМА у складі відповідної групи.

Керуючись розробленим у підрозділі 2.2. підходом до облікового відображення НМА, у таблиці 3.1 розглянуто найбільш типові нематеріальні активи, що згідно з нашим дослідженням можуть бути

¹²⁶ Інструкція про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств і організацій : наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>.

¹²⁷ Примечание МСФО : в 3 т. ; [пер. с англ.] . – [2-е стер. изд.] . – М. : Альпина Бизнес Букс, 2008. – Ч. 1. – 1124 с.

отримані підприємством у процесі об'єднання бізнесу, в тому випадку, якщо їхня справедлива вартість піддається надійній оцінці.

Таблиця 3.1

Групи ідентифікованих нематеріальних активів, що можуть бути отримані підприємством у процесі об'єднання бізнесу

<i>Групи нематеріальних активів</i>	<i>Ідентифіковані нематеріальні активи, що отримані в процесі об'єднання бізнесу</i>
1	2
Нематеріальні активи промислової власності	Запатентована технологія, топології мікросхем, комерційна тасмнія, наприклад секретні формули, процеси і реценти, нау-хау тощо
Інформаційні системи	Доменні імена в Інтернеті, комп'ютерне програмне забезпечення, бази даних, внутрішні положення, правила та інструкції тощо
Засоби індивідуалізації	Торговельні марки, фірмові найменування, знаки обслуговування і відмітки про сертифікацію, упаковка товару (унікальний колір, форма або дизайн упаковки) тощо
Нематеріальні активи, пов'язані з мистецтвом	П'єси, опери та балети, літературні твори, музикальні твори, такі як композиції, слова пісень і рекламні мелодії, картини і фотографії, відео- і аудіовізуальні матеріали, включаючи фільми, музичні відеозаписи і телевізійні програми тощо
Нематеріальні активи, засновані на договорах	Ліцензійні угоди, договори та угоди про мораторій, договори про рекламу, будівництво, управління, обслуговування або поставку, договори франшизи, операційні та мовні права, трудові угоди, які є вигідними з точки зору роботодавця, оскільки ціни в таких угодах нижчі за середньоринкову, портфель замовлень або виробничих проектів, договори з клієнтами і відповідні відносини з клієнтами тощо

Найбільш достовірна оцінка справедливої вартості нематеріальних активів згідно з стандартами бухгалтерського обліку може розраховуватися на основі даних активного ринку. Проте існування активного ринку для НМА в Україні є нетиповим економічним явищем. Вартість більшості нематеріальних активів, таких як: торговельні марки, назви газет, права на публікацію музики і фільмів, патентів і свідоцтв, □ визначається їхньою унікальністю. Тому загальноприйнятим підходом до оцінки нематеріальних активів у межах операції з об'єднання бізнесу є прийняття вартості, яку підприємство-покупець заплатило б за ці активи в межах комерційної угоди між незалежними, обізнаними та зацікавленими сторонами, на основі наявної інформації, що заслуговує найбільшої довіри.

Однак нерідко виникають ситуації, коли важко визначити найбільш прийнятну ціну як для підприємства-покупця, так і для підприємства власника нематеріального активу, що потребує застосування відповідних методик непрямой оцінки, розробка та обґрунтування яких сформували один із найпріоритетніших напрямів дослідження вдосконалення методики бухгалтерського обліку нематеріальних активів.

Особливе місце в методиці бухгалтерського обліку НМА, придбаних у процесі об'єднання бізнесу ІТ-підприємств, належить незавершеним науково-дослідним та дослідно-конструкторським роботам, які підприємство-покупець зобов'язане відображати окремо від гудвілу, якщо цей проект відповідає визначенню НМА. Адже, незважаючи на те, що сума, за якою оцінюється незавершений проект НДДКР у момент придбання, враховується як актив, МСБО 38 вимагає, щоб наступні витрати, понесені після придбання такого проєкту, враховувалися відповідно до правил, що застосовуються щодо витрат, понесених на етапі дослідження і на етапі розробки НМА, створених власними силами¹²⁵.

Такий підхід обґрунтовується тим, що витрати на незавершені НДДКР, визнані в якості активу при придбанні, які так і не досягнуть тієї стадії, коли вони будуть задовольняти критеріям визнання, застосовуваним до проєкту, що здійснюється власними силами, в кінцевому підсумку підлягатимуть знеціненню. При цьому таке знецінення не виникне до того моменту, поки підприємство не буде впевненим у продовженні виконання проєкту. Проте, оскільки мова йде про нематеріальний актив, який ще не доступний для використання, може знадобитися його щорічна перевірка на предмет знецінення шляхом зіставлення його балансової вартості з сумою відшкодування. Збиток від знецінення повинен відображатися в звіті про фінансові результати підприємства як подія після придбання.

У випадку власного створення підприємством нематеріального активу П(С)БО 8 та МСБО 38 вимагають, щоб, крім виконання загальних вимог щодо визнання та первісної оцінки нематеріальних активів, були враховані вимоги і вказівки щодо обліку НМА на етапі

дослідження та на етапі розробки, характеристика яких та умови відображення в обліку розглянуто в табл. 3.2.

Таблиця 3.2

Характеристика етапів дослідження і розробки нематеріальних активів в обліку

Ознака	Характеристика	
	Етап дослідження	Етап розробки
1	2	3
Сутність	Заплановані підприємствами дослідження, які проводяться ними вперше з метою отримання і розуміння нових наукових та технічних знань (п. 4.7 П(С)БО 8)	Застосування результатів досліджень та інших знань для планування і проектування нових або значно вдосконалених матеріалів, приладів, продуктів, процесів, систем або послуг до початку їхнього серійного виробництва чи використання (п. 4.9 П(С)БО 8)
Приклади діяльності	1) діяльність, спрямована на отримання нових знань; 2) пошук, оцінка та остаточний вибір застосування результатів дослідження чи інших знань 3) пошук альтернатив матеріалам, приладам, продуктам, технологічним процесам, системам чи послугам; 4) формулювання, розробка, оцінка та остаточний вибір можливих альтернатив новим чи вдосконаленим матеріалам, приладам, продуктам, технологічним процесам, системам чи послугам (п. 56 МСБО 38).	1) проектування, створення і тестування попередніх зразків і моделей до їх виробництва або використання; 2) проектування інструментів, шаблонів, трафаретів і кліше з використанням нової технології; 3) проектування, створення і експлуатація пілотного (пробного) обладнання в масштабах, які не є економічно обґрунтованими для комерційного виробництва; 4) проектування, створення і тестування вибраних альтернатив нових або вдосконалених матеріалів, приладів, продуктів, процесів, систем або послуг (п. 59 МСБО 38).
Визнання	Не визнаються (п. 9 П(С)БО 8)	Визнаються (п. 7 П(С)БО 8)

Планування досліджень пов'язане з необхідністю вирішення різних проблем науково-технічного характеру, що виникають у ході господарської діяльності підприємства. Самі ж дослідження зводяться до емпіричного встановлення тих властивостей матеріального світу, які можуть бути використані в бізнесі підприємства, найуспішніші з яких призводять до проведення етапу розробки нематеріального активу, витрати на якому підлягають капіталізації, тільки в тому випадку, якщо підприємство має:

1) намір, технічну можливість та ресурси для доведення НМА до стану, в якому він придатний для реалізації або використання;

2) можливість отримання майбутніх економічних вигод від реалізації або використання НМА;

3) інформацію для достовірного визначення витрат, пов'язаних із розробкою НМА¹²⁵.

Проте варто зазначити, що отримання об'єктивного свідчення щодо кожної із зазначених умов може бути складним завданням, оскільки:

- умови, що розглянуті в пункті 1), є індивідуальними для підприємства, тобто те, чи відповідають витрати на розробку яким-небудь із цих умов, залежить як від самої діяльності з розробки, так і від намірів керівництва;

- підтвердження умови пункту 2) є набагато складнішим, ніж це здається, зважаючи на те, що підприємству необхідно оцінити ймовірні майбутні економічні вигоди шляхом застосування методики дисконтування майбутніх грошових потоків. А у випадку, якщо нематеріальний актив принесе економічні вигоди тільки разом із іншими активами, то підприємство повинно здійснити розподіл грошових потоків згідно з П(С)БО 28 “Зменшення корисності активів”;

- для того, щоб задовольнити умови пункту 3), підприємство повинно вести облікові книги та записи, які дозволять йому визначити загальну суму витрат, яка була використана для створення нематеріального активу на етапі розробки за внутрішнім проектом.

МСБО 38 “Нематеріальні активи” зазначає, що відповідність наведеним умовам визнання може бути підтверджено:

1) наявністю бізнес-плану з відображенням необхідних технічних, фінансових та інших ресурсів та здатності підприємства їх забезпечити;

2) документальною згодою з боку кредитора щодо його намірів фінансувати розробку;

3) системою обліку витрат підприємства як на етапі дослідження, так і на етапі розробки нематеріального активу¹²⁵.

Однак проведені нами дослідження свідчать про те, що інколи підприємству дуже важко відокремити діяльність на етапі розробки від діяльності на етапі дослідження, і навпаки, що ускладнює процес визначення витрат на етапі розробки, що підлягають капіталізації (рис. 3.2). Практика розробки нових нематеріальних активів на вітчизняних підприємствах, свідчить, що інколи етап досліджень може охоплювати весь період, протягом якого проводиться дослідження, незважаючи на те, що діяльність, яка характеризує етап розробки, здійснюється в той самий час.



Рис. 3.2. Особливості методики бухгалтерського обліку нематеріальних активів, створених власними силами підприємства

На рис. 3.2 процес створення нематеріального активу власними силами підприємства схематично розділено на чотири періоди, які відображають облікову дату визнання понесених витрат на етапах дослідження та розробки. Наочним прикладом складності відокремлення діяльності на етапі розробки від діяльності на етапі дослідження розглянуто станом на період 2, коли етап розробки проекту НДДКР здійснюється одночасно з етапом дослідження, що, як наслідок, призводить до відображення в обліку витрат початкової

діяльності етапу розробки як витрат, здійснених на етапі дослідження. Це, в результаті, призводить до недооцінювання вартості НМА, створених власними силами підприємства, оскільки капіталізація витрат НДДКР відбувається тільки станом на період 3.

Специфіка діяльності сучасних вітчизняних підприємств (інформаційних технологій, фармацевтичної промисловості, телекомунікації тощо) передбачає створення нематеріальних активів (комп'ютерні програми, бази даних, винаходи, раціоналізаторські пропозиції, рецептури тощо), які навіть на етапі комерціалізації потребують здійснення витрат, що пов'язані або з їхнім оновленням та / або з удосконаленням. Характер таких витрат згідно із стандартами бухгалтерського обліку не відповідає визначенню ні “етапу дослідження”, ні “етапу розробки”, проте безпосередньо стосується вартості нематеріального активу. З огляду на це ми пропонуємо вітчизняним підприємствам розглядати витрати, що здійснені станом на період 4 як витрати етапу розробки, і включати до первісної вартості НМА, створеного власними силами¹²⁸.

Також для запобігання недооцінювання вартості нематеріальних активів, створених власними силами підприємства, ми пропонуємо всі витрати, які здійснюються підприємством на етапі дослідження, за окремим проектом НДДКР капіталізувати на рахунку 39 “Витрати майбутніх періодів” до того моменту, поки не буде розпочата діяльність на етапі “розробки”, яка може бути відділена від етапу дослідження¹²⁹. Після цього ті витрати на етапі дослідження, які, згідно з нашим дослідженням:

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

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

¹²⁸ Скоп Х. І. Організація і методика бухгалтерського обліку нематеріальних активів / Х. І. Скоп // Бухгалтерський облік і аудит. – 2014. – № 6. – С. 24-34.

¹²⁹ Скоп Х. І. Організація і методика бухгалтерського обліку нематеріальних активів / Х. І. Скоп // Бухгалтерський облік і аудит. – 2014. – № 5. – С. 29-40.

технічних нововведень (інновацій) тощо;

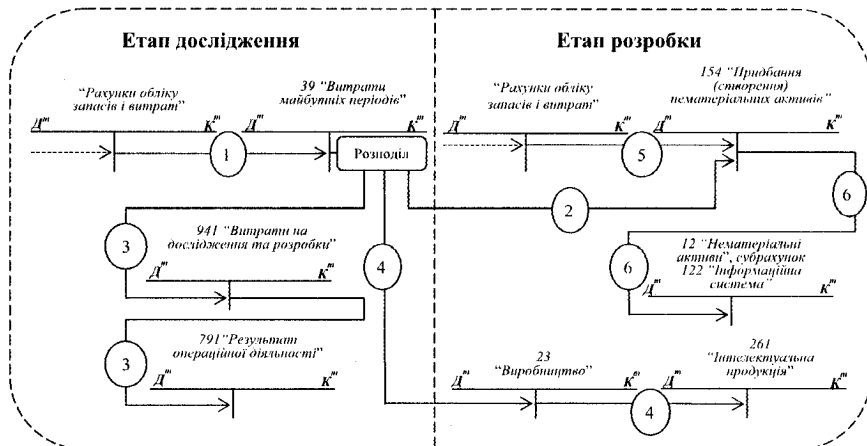
- полягають не тільки в описуванні соціальних явищ та їх компонентів, а й у встановленні причин їх виникнення, механізмів функціонування, виокремленні факторів, що забезпечують їх і можуть бути визначені терміном “аналітичні дослідження”, враховуючи те, що підготовка аналітичного соціологічного дослідження потребує значних зусиль та професійної майстерності дослідника, вміння інтерпретувати, аналізувати складну соціологічну інформацію та робити виважені висновки, що, на нашу думку, свідчить про їхню високу цінність, –

віднести на субрахунок 154 “Придбання (створення) нематеріальних активів”, у тому випадку, якщо створений власними силами підприємства НМА призначений для власного використання підприємства, або на рахунок 23 “Виробництво”, якщо підприємство розглядає його як інтелектуальну продукцію 261 “Інтелектуальна продукція”, що призначена для подальшої реалізації. Інші витрати на етапі дослідження, які не підлягають капіталізації, слід віднести на субрахунок 941 “Витрати на дослідження і розробки” з подальшим списанням на фінансові результати (рис. 3.3).

Доцільність запропонованого підходу до бухгалтерського відображення витрат на етапі дослідження згідно з нашим дослідженням обґрунтовується також нормою п. 71 МСБО 38, в якій зазначається, що “видатки на нематеріальний актив, що їх первісно визнано як витрати, не слід визнавати як частину собівартості нематеріального активу на пізнішу дату”¹²⁵. Тобто, якщо витрати етапу дослідження за окремим внутрішнім проектом НДДКР відразу списати на субрахунок 941 “Витрати на дослідження і розробки”, то їх уже згідно з МСБО 38 не можна буде віднести до первісної вартості НМА, створеного власними силами підприємства на пізнішу дату, навіть, якщо вони, на думку підприємства, підлягають капіталізації.

З огляду на це запропонована методика бухгалтерського обліку витрат на етапах дослідження і розробки НМА, що розглянута на рис. 3.3, дає можливість вітчизняним підприємствам забезпечити достовірність процесу визначення первісної вартості створеного

власними силами НМА та уникати проблем, пов'язаних із викривленням даних фінансової звітності стосовно НДДКР.



Зміст господарських операцій: 1) на суму витрат, зазначених на етапі дослідження; 2) на суму витрат, зазначених на етапі дослідження, що підлягають капіталізації; 3) на суму витрат, зазначених на етапі дослідження, що не підлягають капіталізації; 4) на фактичну собівартість активу, створеного підприємством, що признається для продажу та ідентифікується як інтелектуальна продукція; 5) на суму прямих і непрямих витрат, зазначених на етапі розробки; 6) на первісну вартість нематеріального активу, створеного власними силами.

Рис. 3.3. Методика обліку витрат на створення підприємством нематеріального активу власними силами

Нематеріальний актив може бути отриманий підприємством безоплатно або за мінімальну компенсацію за рахунок державної субсидії. Згідно з П(С)БО 8 первісною вартістю безоплатно отриманих нематеріальних активів є їхня справедлива вартість на дату отримання з урахуванням витрат стосовно вартості придбання НМА, що були розглянуті в підрозділі 1.2.

У вітчизняній практиці бухгалтерського обліку безоплатно отриманих НМА використовується методика їхнього оприбуткування до складу додаткового капіталу з подальшим введенням в експлуатацію. Після цього згідно з Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку залишок додаткового капіталу зменшується на суму визнаного доходу протягом строку корисного

використання безоплатно отриманого НМА на суму, що пропорційна сумі нарахованої амортизації¹³⁰.

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

- за справедливою вартістю; або
- за номінальною вартістю із урахуванням витрат, що безпосередньо пов’язані з підготовкою активу до його використання за призначенням¹³¹.

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

Якщо нематеріальний актив отриманий підприємством як внесок у статутний капітал, то він зараховується на баланс за дебетом відповідного субрахунку рахунка 12 “Нематеріальні активи” та кредитом рахунка 46 “Неоплачений капітал”, згідно з П(С)БО 8, за справедливою вартістю, що погоджена засновниками підприємства з

¹³⁰ Інструкція про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств і організацій : наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>.

¹³¹ Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 20 “Облік державних субсидій і розкриття інформації про державну допомогу”. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_041

урахуванням супровідних витрат, що включаються до її складу. Такий спосіб надходження НМА на підприємство відображається в обліку як випуск акцій, що є “фактично” оплатою підприємства за ці активи.

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

- 1) вартість отриманих в оренду нематеріальних активів, хоча юридично право власності залишається за орендодавцем;
- 2) пов’язані з орендою зобов’язання;
- 3) фінансові витрати орендаря;
- 4) витрати на підтримання нематеріального активу в робочому стані;
- 5) амортизацію орендованих нематеріальних активів¹³².

Одержаний у фінансову оренду НМА оприбутковується як надходження необоротних активів внаслідок здійснення капітальних вкладень за дебетом 154 “Придбання (створення) нематеріальних активів” та кредитом 531 “Зобов’язання з фінансової оренди”¹³⁰. Первісна вартість визначається за найменшою на початок строку оренди оцінкою – справедливою вартістю активу або теперішньою вартістю суми мінімальних орендних платежів. Одночасно у цій же сумі визнаються зобов’язання з фінансової оренди¹³³.

Різниця між сумою мінімальних орендних платежів та вартістю об’єкта фінансової оренди, за якою він був відображений у бухгалтерському обліку орендаря на початку строку фінансової оренди є фінансовими витратами орендаря і відображається у бухгалтерському обліку лише в сумі, що відноситься до звітного періоду¹³⁴.

Якщо в угоді про фінансову оренду не вказана орендна ставка відсотка, то для визначення теперішньої вартості суми мінімальних орендних платежів і розподілу фінансових витрат орендар застосовує ставку відсотка на можливі позики орендаря. Розподіл фінансових

¹³² Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 14 “Оренда”: наказ Міністерства фінансів України від 28.07.2000 р. № 181 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0487-00>.

¹³³ Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 “Нематеріальні активи”: наказ Міністерства фінансів України від 18.10.1999 р. № 242 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99>.

¹³⁴ Пліса В. Й. Бухгалтерський облік: підручник / В. Й. Пліса, З. П. Пліса. – Львів: Видавництво ППВК “АТЬ”, 2013. – 420 с. .

витрат між звітними періодами протягом строку оренди здійснюється із застосуванням орендної ставки відсотка на залишок зобов'язань на початок звітного періоду¹³².

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

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

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

- 1) характеристики (ризик, терміни, розмір) грошових потоків від отриманого активу відрізняються від характеристик грошових потоків від переданого активу;
- 2) характерна для підприємства вартість його діяльності

змінюється внаслідок здійснення угоди по обміну;

3) різниця в (1) або (2) є значною відносно справедливої вартості активів, що є предметом обміну [¹²⁷, с. 863].

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

Відповідно до П(С)БО 8 первісною вартістю нематеріального активу, отриманого в обмін на подібний актив, є залишкова вартість переданого нематеріального активу. Якщо залишкова вартість переданого об'єкта перевищує його справедливую вартість, то первісною вартістю нематеріального активу, отриманого в обмін на подібний об'єкт, є його справедлива вартість із включенням різниці до фінансових результатів (витрат) звітного періоду. Первісною вартістю нематеріального активу, отриманого в обмін на неподібний актив, є справедлива вартість переданого немонетарного активу, збільшена (зменшена) на суму грошових коштів чи їх еквівалентів, що була передана (отримана) під час обміну¹³³.

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

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

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

Однак слід зазначити, що в наявних умовах ведення діяльності сучасних вітчизняних підприємств застосування моделі обліку за первісною вартістю, попри те, що є простішою та зручнішою для

використання бухгалтерською службою, не може відповідати вимогам користувачів звітності підприємства, що пов'язано з швидким темпом технологічного розвитку, а також змінною динамікою споживчого попиту, що призводять то до зростання вартості нематеріальних активів, то до їхнього абсолютного знецінення.

У зв'язку з цим, на нашу думку, застосування моделі переоцінки в процесі поточного обліку нематеріальних активів на вітчизняних підприємствах є наявною вимогою часу, а не альтернативною моделлю обліку. На рисунку 3.4 розглянуто методику обліку переоцінки нематеріальних активів.

Переоцінка нематеріальних активів проводиться в тому випадку, якщо його залишкова вартість суттєво відрізняється від справедливої вартості на дату балансу, значення якої може бути розраховане на основі ринкової ціни такого нематеріального активу на активному ринку¹³³.

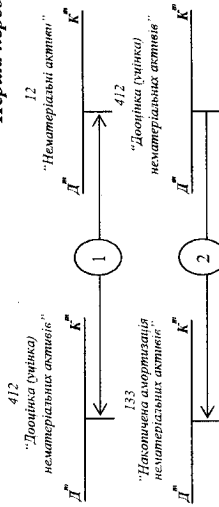
Основою переоцінки нематеріальних активів є індекс переоцінки, який згідно з П(С)БО 8 можна розрахувати формулою 2.1:

$$I_{пер.} = \frac{CB}{ЗВ}, \quad (3.1)$$

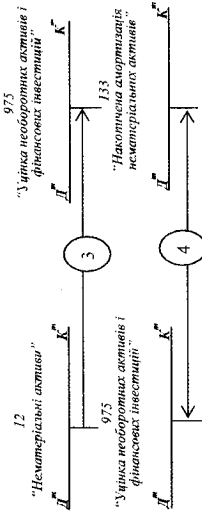
де $I_{пер.}$ – індекс переоцінки, CB – справедлива вартість нематеріального активу, $ЗВ$ – залишкова вартість нематеріального активу.

Підприємства мають право самостійно визначати поріг суттєвості, при якому проводиться переоцінка, проте зазвичай він не повинен перевищувати 10 %, тобто, якщо індекс переоцінки є більшим за значення “1,1” або меншим за значення “0,9”, то підприємству слід здійснити переоцінку такого нематеріального активу. Для того, щоб у підприємства не було можливості обійти критерії визнання, модель переоцінки не дозволяє переоцінку нематеріальних активів, які раніше не були відображені як активи, та початкове відображення нематеріального активу за вартістю, відмінною від первісної вартості.

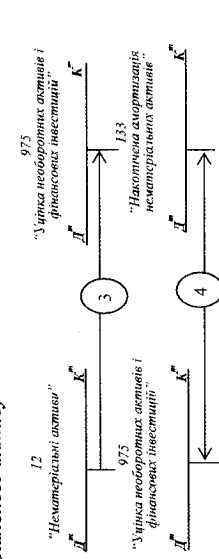
Дооцінка нематеріального активу



Перша переоцінка нематеріального активу

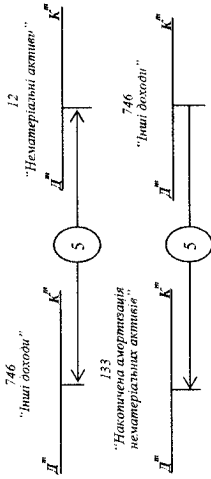


Уцінка нематеріального активу

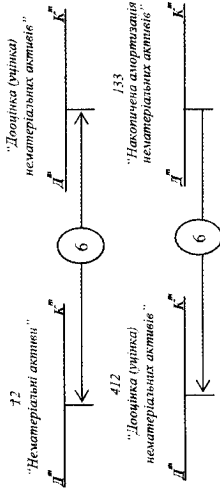


Наступні переоцінки нематеріального активу

якщо сума попередніх уцінок і витрат від зменшення його корисності більша за суму попередніх дооцінок і відновлення його корисності!



якщо сума попередніх дооцінок і відновлення його корисності більша за суму попередніх уцінок і витрат від зменшення його корисності!



Зміст господарських операцій: 1) на різницю між переоціненою первісною вартістю та первісною вартістю до переоцінки нематеріального активу; 2) на різницю між переоціненою сумою накопиченої амортизації та сумою накопиченої амортизації до переоцінки нематеріального активу; 3) на різницю між первісною вартістю до переоцінки та сумою накопиченої амортизації до переоцінки нематеріального активу; 4) на різницю між сумою накопиченої амортизації до переоцінки та первісною вартістю до переоцінки нематеріального активу; 5) на суму перевищення здійсненої дооцінки нематеріального активу над сумою попередніх амортизацій; 6) на суму перевищення здійсненої уцінки над сумою попередніх дооцінок.

Рис. 3.4. Методика бухгалтерського обліку переоцінки нематеріальних активів

Однак згідно з МСБО 38 дозволяється застосовувати модель переоцінки до нематеріальних активів, навіть, якщо лише частина його первісної вартості визнається як актив, оскільки до певного етапу він не відповідав критеріям визнання¹²⁵. Переоцінені первісна вартість та накопичена амортизація нематеріальних активів визначаються як добуток первісної вартості або суми накопиченої амортизації на індекс переоцінки. Якщо залишкова вартість нематеріального активу дорівнює нулю, то згідно з П(С)БО 8 його переоцінена залишкова вартість визначається додаванням справедливої вартості до його первісної (переоціненої) вартості без зміни суми накопиченої амортизації об'єкта.

Основною метою інвентаризації нематеріальних активів є виявлення на відповідну дату фактичної їхньої наявності та звірення одержаних даних із даними обліку. Ідеальний варіант закінчення інвентаризації – повна відповідність даних інвентаризації даним обліку. Але на практиці в результаті інвентаризації нерідко встановлюють різні невідповідності, а саме: виявляють надлишки (НМА є в наявності, але не відображені в бухгалтерському обліку) або нестачі (НМА відображені в бухгалтерському обліку, але фактично відсутні). Тому такі інвентаризаційні різниці повинні бути відображені належним чином в обліку.

Якщо за результатами інвентаризації виявлені надлишки нематеріальних активів як такі, що не відображалися в бухгалтерському обліку, вони повинні бути зараховані на баланс. Найчастішою проблемою, яка виникає в процесі зарахування таких нематеріальних активів на баланс, є їхня вартісна оцінка.

Враховуючи вимоги стандартів бухгалтерського обліку, а також рекомендації провідних вітчизняних вчених: С. В. Голова, В. М. Диби, М. Д. Корінько, М. В. Корягіна, Я. Д. Крупки, Л. Л. Ловінської, І. Б. Садовської, вартість нематеріальних активів, що виявлені під час інвентаризації, слід розраховувати при застосуванні витратного підходу, який ґрунтується на процедурі визначення вартості витрат, необхідних для відтворення або заміщення об'єкта, з урахуванням зносу в разі його наявності.

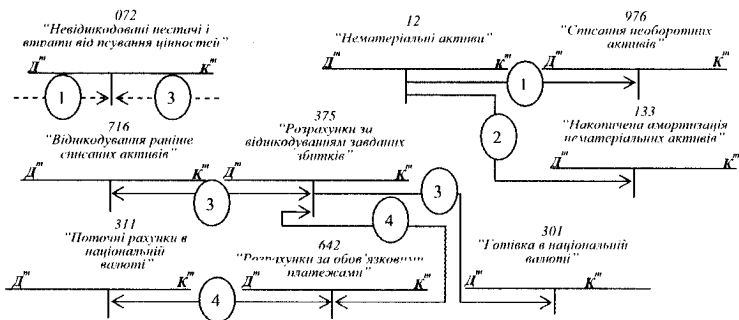
Оцінку виявлених під час інвентаризації об'єктів нематеріальних активів, інформація про які не відображена в обліку підприємства і дані про витрати на створення або придбання яких підприємством (первинні документи) відсутні, слід проводити при визначенні витрат на його заміщення.

Визначивши вартість надлишків НМА, виявлених під час проведення інвентаризації, необхідно зарахувати їх на баланс, згідно з Інструкцією про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку № 291, за дебетом рахунка 12 "Нематеріальні активи" та кредитом субрахунку 746 "Інші доходи"¹³⁰. В іншому випадку, якщо в результаті інвентаризації виявлена нестача НМА, то інвентаризаційною комісією повинна бути визначена причина (зруйнування, знищення, викрадення тощо) її виникнення.

Якщо винну особу у виявленій нестачі виявлено, то вона відшкодовує розмір збитків підприємству добровільно чи на підставі рішення суду. Розмір збитків від розкрадання, недостачі, знищення (псування) матеріальних цінностей визначається відповідно до п. 2 Порядку № 116, тобто шляхом проведення незалежної оцінки, виконавець якої (суб'єкт оціночної діяльності) обирається на конкурсних засадах у порядку, що встановлюється Фондом державного майна¹³⁵. Методика бухгалтерського обліку нестачі НМА, що виявлена в результаті інвентаризації, розглянута на рис. 3.5.

НМА, терміни корисного використання яких є обмеженими, підлягають амортизації, що потребує в процесі організації поточного обліку визначення їхньої ліквідаційної вартості. Оцінка ліквідаційної вартості НМА базується на сумі очікуваного відшкодування від вибуття, з використанням цін, які домінують на дату попередньої оцінки для продажу подібного НМА, що досяг кінця свого строку корисної експлуатації і використовувався в умовах, подібних до тих, у яких використовуватиметься цей актив.

¹³⁵ Порядок визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей : постановою Кабінету Міністрів України від 22.01.1996 р. № 116 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/116-96-%D0%BF>.



Зміст господарських операцій: 1) на залишкову вартість виявленої нестачі нематеріального активу; 2) на суму накопиченої амортизації нематеріального активу; 3) на оцінену вартість збитку у випадку, коли винна особа встановлена; 4) на різницю між оціненою вартістю збитку та фактичною сумою завданого збитку.

Рис. 3.5. Бухгалтерський облік виявленої нестачі нематеріальних активів під час інвентаризації

Згідно з п. 28 П(С)БО 8 ліквідаційна вартість нематеріальних активів порівнюється до нуля, крім випадків:

- коли існує невідоме зобов'язання іншої особи щодо придбання цього об'єкта наприкінці строку його корисного використання;

- коли ліквідаційна вартість може бути визначена на підставі інформації існуючого активного ринку і очікується, що такий ринок існуватиме наприкінці строку корисного використання цього об'єкта¹³³.

Проте існування активного ринку для НМА, як зазначалося, і ймовірність того, що підприємство зможе підтвердити погашення зобов'язання іншої особи щодо придбання цього об'єкта наприкінці строку його корисного використання, є дуже низькою, у зв'язку з чим зазвичай ліквідаційна вартість НМА дорівнює нулю.

Визначення ліквідаційної вартості, відмінної від нуля, передбачає, що підприємство має намір реалізувати цей актив до закінчення терміну його корисного використання. Ліквідаційну вартість нематеріального активу доцільно переглядати принаймні

на кінець кожного фінансового року. Зміни у ліквідаційній вартості НМА відображаються згідно із змінами в облікових оцінках відповідно до П(С)БО 6 “Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах”. Згідно з п. 103 МСБО 38 ліквідаційна вартість нематеріального активу може збільшитися до суми, яка дорівнює або перевищує балансову вартість цього активу¹²⁵. Якщо це так, то амортизаційні відрахування такого активу дорівнюють нулю, доки його ліквідаційна вартість не зменшиться у подальшому до суми, меншої від балансової вартості активу.

Амортизаційна вартість нематеріального активу з обмеженим терміном корисного використання систематично розподіляється на термін його корисного використання наступним чином:

1) нарахування амортизації починається тоді, коли актив готовий для використання, тобто, коли він знаходиться в тому місці і в тому стані, які забезпечують можливість його функціонування відповідно до намірів керівництва. Таким чином, навіть, якщо підприємство не використовує актив, він все одно підлягає амортизації, враховуючи його готовність до використання. Згідно з п. 29 П(С)БО 8 нарахування амортизації починається з місяця, наступного за місяцем, у якому нематеріальний актив уведено в господарський оборот, за винятком нарахування амортизації при застосуванні виробничого методу, яке починається з дати, що настає за датою введення об’єкта НМА у господарський оборот;

2) нарахування амортизації припиняється, починаючи з місяця, наступного за місяцем вибуття нематеріального активу, при настанні більш ранньої з таких двох подій: класифікація активу як призначеного для продажу або включення його до групи вибуття, що класифікується як призначена для продажу, відповідно до П(С)БО 27 “Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність” та МСФЗ 5 “Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність” та / або списання активу з балансу згідно з п. 30 П(С)БО 8;

3) метод амортизації повинен відображати структуру споживання економічних вигод від нематеріального активу. Якщо

цю структуру неможливо достовірно визначити, то згідно з п. 27 П(С)БО 8 слід використовувати прямолінійний метод амортизації.

Підприємство повинно переглядати термін і метод амортизації нематеріальних активів з обмеженим строком корисного використання не рідше ніж на кінець кожного звітного року, якщо згідно з п. 31 П(С)БО 8 в наступному періоді очікуються зміни строку корисного використання активу або зміни умов отримання майбутніх економічних вигод¹³³.

Нематеріальні активи з невизначеним строком корисного використання в кінці кожного року також оцінюються на наявність ознак невизначеності обмеження строку їх корисного використання та за відсутності таких ознак підприємством встановлюється строк їх корисного використання. Слід зазначити, що визначення терміну корисного використання НМА як обмеженого, а не як невизначеного при перегляді є ознакою того, що актив міг знецінитись.

Якщо підприємство приймає рішення про реалізацію НМА, їх згідно з П(С)БО 27 “Необоротні активи, утримувані для продажу та припинена діяльність” слід класифікувати як “необоротні активи, утримувані для продажу”. НМА, що визнані утримуваними для продажу, припиняють визнаватися у складі необоротних активів списанням їхньої залишкової вартості на дебет субрахунку 286 “Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу” із кредиту відповідного субрахунку рахунку 12 “Нематеріальні активи”¹³⁰. Також на НМА, які визнані утримуваними для продажу, амортизація не нараховується, що відображається в обліку за дебетом субрахунку 133 “Накопичена амортизація нематеріальних активів” та кредитом відповідного субрахунку рахунка 12 “Нематеріальні активи”.

Нематеріальні активи, які визнані утримуваними для продажу, відображаються в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності на дату балансу за найменшою з двох величин – балансовою вартістю або чистою вартістю реалізації¹³³. У разі оцінки за чистою вартістю реалізації сума коригування балансової вартості НМА, утримуваних для продажу, визнається іншими операційними

витратами звітного періоду, згідно з Інструкцією про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку за дебетом субрахунку 943 “Собівартість реалізованих виробничих запасів” та кредитом субрахунку 286 “Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу”¹³⁰. Підприємство визнає дохід від подальшого збільшення чистої вартості реалізації нематеріального активу, але в сумі, не більшій, ніж визнані витрати від його попередніх уцінок за дебетом субрахунку 286 “Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу” та кредитом субрахунку 712 “Дохід від реалізації інших оборотних активів”.

У разі відмови від реалізації нематеріальних активів, утримуваних для продажу, підприємство оцінює нематеріальний актив, що більше не визнається як утримуваний для продажу за дебетом рахунку 12 “Нематеріальні активи” та кредитом субрахунку 286 “Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу” за нижчою з оцінок:

- балансовою вартістю, скоригованою на суми амортизації та переоцінки, які було б визнано за період його утримання для продажу; або

- вищою з оцінок: чистою вартістю реалізації необоротного активу або вартістю використання.

Сума коригування включається до інших витрат (доходів) звітного періоду.

Якщо підприємство є об’єктом поглинання та / або злиття, то зазвичай методика обліку нематеріальних активів, що вибувають у процесі об’єднання бізнесу, є аналогічною методиці їхньої реалізації або вибуття як внесок у статутний капітал іншого підприємства.

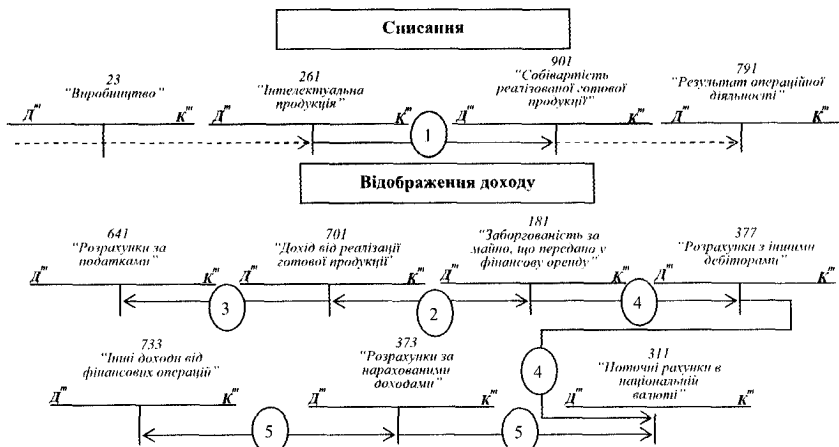
У випадку безкоштовної передачі нематеріальних активів підприємство визначає дохід, незалежно від статусу отримувача, з урахуванням п. 153.2 ПКУ, відповідно до Закону “Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо трансфертного ціноутворення” від 04.07.2013 р. № 408-VII, за звичайною ціною. Однак безкоштовна передача нематеріальних активів передбачає,

що договірна вартість дорівнює нулю, тому й дохід за такою операцією дорівнює також нулю, якщо це неконтрольована операція. Враховуючи наведене, в обліку залишкова вартість такого нематеріального активу може бути списана за дебетом субрахунку 977 “Інші витрати звичайної діяльності” та кредитом відповідного субрахунку рахунка 12 “Нематеріальні активи” з подальшим списанням суми накопиченої амортизації. Слід зазначити, що амортизація на вартість безоплатно переданого нематеріального активу останній раз нараховується у місяці, в якому цей об’єкт вибув зі складу активів підприємства.

Методика обліку вибуття нематеріального активу як внесок у статутний капітал іншого підприємства передбачає, як і у випадку реалізації, класифікувати його як “необоротний актив, утримуваний для продажу” шляхом списання його залишкової вартості на субрахунок 286 “Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу” та списання суми накопиченої амортизації. Однак такий шлях вибуття НМА з балансу для підприємства розглядається як інвестиційна діяльність і відображається в обліку за дебетом субрахунку 141 “Інвестиції пов’язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі” та кредитом відповідного субрахунку рахунка 72 “Дохід від участі в капіталі” на узгоджену з обома сторонами його справедливую вартість із подальшим списанням із балансу його залишкової вартості за дебетом субрахунку 943 “Собівартість реалізованих виробничих запасів” та кредитом субрахунку 286 “Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу”.

Як показало наше дослідження, вітчизняні підприємства дуже часто надають нематеріальні активи у фінансову оренду іншим підприємствам. Це спричинено особливостями бізнесу, а також невисокими фінансовими можливостями вітчизняних суб’єктів господарювання стосовно повного придбання необхідних нематеріальних активів. Тому методика обліку операції з надання нематеріальних активів у фінансову оренду є важливою складовою методики вибуття НМА підприємств України.

Методика обліку передачі НМА у фінансову оренду включає певні особливості (рис. 3.6), що пов'язано з тим фактом, що в більшості випадків орендодавець виступає також виробником нематеріального активу, який передається у фінансову оренду.



Зміст господарських операцій: 1) на балансову вартість нематеріального активу, зменшену на теперішню негарантовану ліквідаційну вартість; 2) на справедливую вартість нематеріального активу або теперішню вартість мінімальних орендних платежів, обчислених за ринковою ставкою відсотка; 3) на суму податкового зобов'язання з ПДВ; 4) на суму погашення вартості об'єкта у певному періоді; 5) на суму орендного платежу (в частині винагороди).

Рис. 3.6. Особливості методики обліку переданого у фінансову оренду нематеріального активу підприємства

Отже, у випадку, коли орендодавець є виробником переданого у фінансову оренду нематеріального активу, то, згідно з С. Й. Сажинцем дебіторська заборгованість орендаря відображається як сума визнаного доходу (виручки) від реалізації готової продукції і теперішньої негарантованої ліквідаційної вартості об'єкта фінансової оренди одночасно з визнанням доходу (виручки) від реалізації готової продукції [136, с. 23-27]. Дохід виробника від реалізації об'єкта фінансової оренди визнається за найменшою з

¹³⁶ Сажинець С. Й. Організація аналітичного обліку нематеріальних активів на підприємствах / С. Й. Сажинець // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – № 7. – С. 23-27.

двох оцінок: справедливою вартістю цього об'єкта або теперішньою вартістю мінімальних орендних платежів, обчисленою за ринковою ставкою відсотка¹³³.

Нематеріальний актив підлягає ліквідації згідно з П(С)БО 8, якщо від його використання або вибуття більше не очікується ніяких майбутніх економічних вигод. Ліквідація нематеріального активу передбачає списання нарахованої амортизації за період його експлуатації та залишкової вартості, при її наявності, за дебетом субрахунку 976 “Списання необоротних активів” та кредитом відповідного субрахунку рахунка 12 “Нематеріальні активи”.

В цьому випадку списанню підлягає тільки нарахована амортизація за період експлуатації нематеріального активу, який підлягає ліквідації.

Проведене дослідження довело, що методика бухгалтерського обліку нематеріальних активів є абсолютно самобутньою ланкою облікової практики, яка знаходиться на етапі свого становлення і розвитку. Зокрема, запропонований підхід до методики обліку витрат на етапі дослідження нематеріального активу, створеного власними силами, дає можливість вітчизняним підприємствам забезпечити достовірність процесу визначення первісної вартості створеного власними силами нематеріального активу та уникати проблем, пов'язаних із викривленням даних фінансової звітності стосовно науково-дослідних та дослідно-конструкторських робіт, а перспективність застосування моделі обліку нематеріальних активів за переоціненою вартістю та особливості методики обліку нематеріальних активів, отриманих у процесі об'єднання бізнесу та в результаті обміну тощо, свідчать про необхідність подальших досліджень у сфері їхньої вартісної оцінки.

3.2. Організаційні аспекти бухгалтерського обліку нематеріальних активів

Для забезпечення ефективного управління підприємством бухгалтерський облік повинен надавати своєчасну та достовірну інформацію, що вимагає його належної організації. Така організація полягає в цілеспрямованому впорядкуванні й удосконаленні механізму, структури та процесів бухгалтерського обліку. Згідно з Ф. Ф. Бутинцем організація бухгалтерського обліку – це сукупність дій зі створення цілісної системи бухгалтерського обліку, підтримання і підвищення рівня її організованості, функціонування якої спрямоване на забезпечення інформаційних потреб користувачів облікової інформації, включаючи вибір форм організації та формування матеріального й інформаційного забезпечення облікового процесу [137, с. 40-41].

Згідно з дослідженням¹³⁸, організацію бухгалтерського обліку можна визначити як науково обґрунтовану сукупність умов, за яких найбільш економно і раціонально здійснюється збір, обробка і зберігання бухгалтерської інформації з метою оперативного контролю за ефективним використанням майна підприємства та надання користувачам неупередженої інформації для прийняття управлінських рішень.

Професор І. Ф. Шерр ще на початку ХХ століття писав, що “організація облікової справи може впливати на розвиток і прибутковість підприємства настільки ж сильно, як і будь-яке нововведення в технічному обладнанні підприємств” [139, с. 14].

На сьогоднішній день питання організації обліку нематеріальних активів є достатньо важливим для кожного суб’єкта господарювання, враховуючи вплив економіки постіндустріального

¹³⁷ Бутинець Ф. Ф. Альфа і омега бухгалтерського обліку або моя ботісна словідь [Текст] : монографія / Ф. Ф. Бутинець. – Житомир : Руга, 2007. – 328 с.

¹³⁸ Банасько Т. М. Бухгалтерський облік і контроль нематеріальних активів : оцінка та порядок відображення : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.06.04 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит” / Т. М. Банасько. – Житомир, 2010. – 20 с.

¹³⁹ Шерр І. Ф. Бухгалтерия и баланс / И. Ф. Шерр; [пер. с нем. С. И. Цедербаума]. 11 [4-е изд.]. – М. : Экономическая жизнь, 1926. – 575 с.

етапу розвитку суспільства, науково-технічної революції та розвитку фондових ринків. Проте найбільшого значення воно набуває для тих підприємств, які використовують НМА в якості основного виробничого ресурсу, тобто, враховуючи проведені дослідження в підрозділі 1.2, для підприємств інформаційних технологій, фармацевтичної промисловості, телекомунікації тощо.

Наукові дослідження В. І. Бачинського та М. В. Плекан¹⁴⁰ свідчать, що налагодженість облікового супроводу господарських операцій із нематеріальними активами на кожному етапі господарського процесу підприємства є основною передумовою їхнього ефективного використання, що підтверджує доцільність дослідження особливостей організації бухгалтерського обліку нематеріальних активів вітчизняних підприємств у межах трьох етапів – первинного, поточного і підсумкового обліку (рис. 3.7).

На рис. 3.7 схематично розглянуто основні елементи організації бухгалтерського обліку нематеріальних активів підприємства та наявне їхнє документальне забезпечення в межах кожного етапу обліку.

Важливим елементом організації обліку нематеріальних активів сучасного підприємства є облікова політика, яка згідно з нашим дослідженням є не простим набором принципів, методів та процедур обліку нематеріальних активів, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності, як зазначає НП(С)БО 1¹⁴¹, а, швидше, центром управління належного процесу організації та методики їхнього обліку, які синхронізуються з основною метою та стратегією діяльності самого підприємства.

Облікову політику підприємство розробляє самостійно за погодженням із власником або уповноваженим ним органом відповідно до установчих документів.

¹⁴⁰ Бачинський В. І. Нематеріальні активи підприємства в системі обліку та фінансової звітності / В. І. Бачинський, М. В. Плекан // Економічні науки.: зб. наук. праць Луцького нац. тех. ун-ту. – 2010. – Вип. 7 (25). – Ч. 2. – С. 67-74.

¹⁴¹ Національний стандарт № 1 “Загальні засади оцінки майна і майнових прав”: постанова Кабінету Міністрів України від 10.09.2003 р. № 1440 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1440-2003-%D0%BF>.

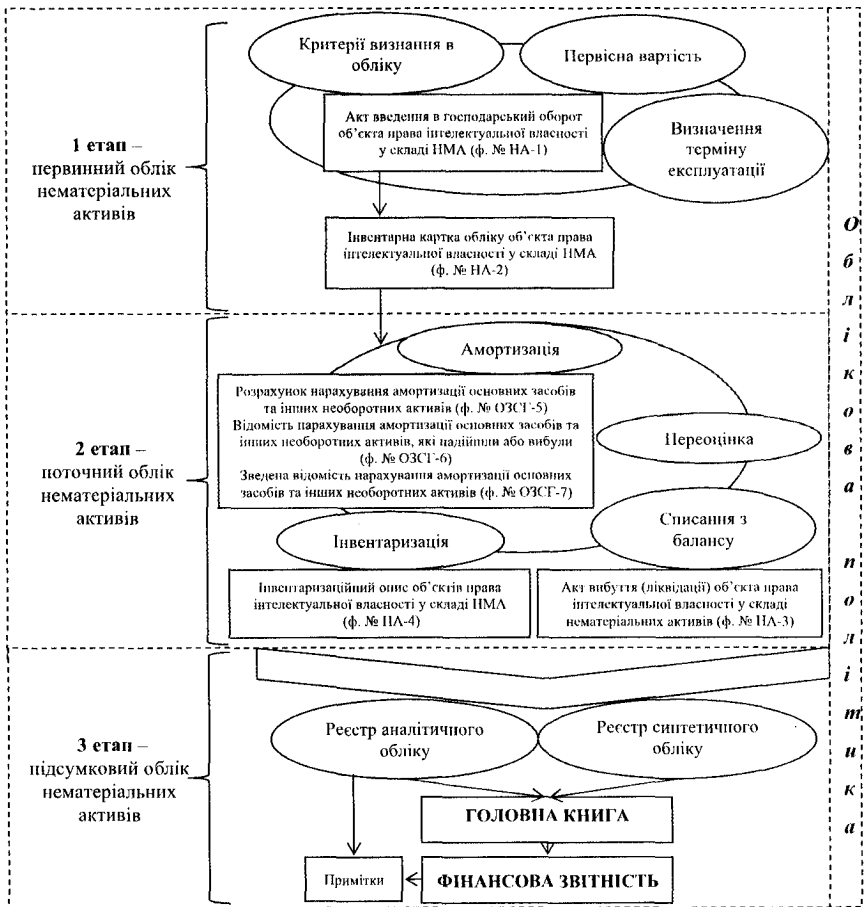


Рис. 3.7. Сучасний стан організації обліку нематеріальних активів

Головне призначення облікової політики полягає у виборі найбільш вигідних для кожного конкретного підприємства методів обліку (виходячи з організаційної структури, галузі та інших особливостей діяльності), які забезпечуватимуть не лише об'єктивне висвітлення інформації у фінансовій звітності, але й об'єктивний аналіз діяльності підприємства загалом.

Нормативно-правове регулювання змісту облікової політики стосовно нематеріальних активів визначається Наказом

Міністерства фінансів від 16.11.2009 № 1327, який в обов'язковому порядку передбачає розкриття в Наказі про облікову політику підприємства:

- 1) строку корисного використання;
- 2) методів амортизації;
- 3) порядку здійснення переоцінки.

На практиці спектр охоплення методичних та організаційних питань бухгалтерського обліку НМА у обліковій політиці є значно ширшим і передбачає вирішення низки проблемних аспектів на кожному етапі – первинного, поточного і підсумкового обліку нематеріальних активів. Розглянемо їх детальніше.

На етапі первинного обліку проводиться спостереження та реєстрація фактів господарського життя у первинних документах, пов'язаних із нематеріальними активами спеціально призначеною наказом (розпорядженням) власника або уповноваженого органу (посадової особи), який здійснює керівництво підприємством, Комісією з приймання в експлуатацію нематеріальних активів (далі – Комісія)¹⁴². Для того, щоб НМА міг бути введений в експлуатацію, він повинен відповідати критеріям визнання, підлягати вартісній оцінці та володіти певним терміном експлуатації.

Як зазначалося в підрозділі 1.2, поняття “нематеріальні активи”, яке розглянуте в П(С)БО 8, має суперечливе трактування, що може негативно відобразитися на процесі їхнього бухгалтерського визнання, тому ми рекомендуємо вітчизняним підприємствам у Наказі про облікову політику стосовно нематеріальних активів урегулювати це питання, надавши короткий, але детальний опис сутності нематеріальних активів, які вони відображатимуть в обліку. На рис. 3.8 розглянуто фрагмент облікової політики стосовно регламентації процесу визнання нематеріальних активів в обліку.

¹⁴² Порядок застосування типових форм первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів : наказ Міністерства фінансів України від 22.11.2004 р. № 732 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1580-04>.

Облікова політика [фрагмент]
Нематеріальні активи [фрагмент]

Нематеріальні активи – це немонетарні активи, які не мають фізичної субстанції, але можуть володіти матеріальною формою, бути ідентифіковані та достовірно оцінені. Нематеріальний актив підлягає ідентифікації, якщо він:

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

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

Контроль за нематеріальним активом підприємство може здійснювати як за наявності відповідних правостановлюючих документів, так і за їхньої відсутності, у тому випадку, якщо існуватимуть достатні свідчення того, що воно в змозі контролювати очікувані майбутні економічні вигоди від такого нематеріального активу на основі інших факторів впливу та запобігати несанкціонованому доступу до таких економічних вигод іншим особам.

Рис. 3.8. Фрагмент облікової політики стосовно процесу визнання нематеріальних активів¹⁴³

Якщо НМА відповідає критеріям визнання і його вартість може бути достовірно визначена, включаючи перелік витрат, що встановлює П(С)БО 8, то основним завданням приймальної Комісії є визначення терміну його корисного використання.

Практика свідчить, що стосовно визначення терміну корисного використання нематеріальних активів можуть використовуватися лише суб'єктивні оцінки підприємства¹⁴⁴, враховуючи те, що ні податкове, ні бухгалтерське законодавство не містить будь-яких алгоритмів або критеріїв визначення цього строку. Певні граничні мінімальні та максимальні строки експлуатації для окремих груп нематеріальних активів розглянуті в п. 145.1.1 ПКУ¹⁴⁵, проте остаточне рішення стосовно очікуваного терміну корисного використання конкретного нематеріального активу залежить тільки від намірів самого підприємства.

З огляду на це можна стверджувати, що очікуваний термін експлуатації (корисного використання) нематеріального активу –

¹⁴³ Розроблено на основі проведеного дослідження в підрозділі 1.2

¹⁴⁴ Кловська Ю. М. Як встановити термін корисного використання на об'єкті ОЗ? / Ю. М. Кловська // Дебет-Кредит. – 18.02.2013 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://consulting.dikt.ua/ua/taxation/profits-tax/917>.

¹⁴⁵ Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI / Верховна Рада України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

по суті, не максимальний термін, протягом якого певний нематеріальний актив можна використовувати за призначенням, а термін, протягом якого суб'єкт господарської діяльності вважає, що буде його використовувати й отримувати від цього економічні або іншого характеру вигоди.

Згідно з МСБО 38 термін корисного використання визначається “як період, протягом якого передбачається використання активу підприємством або як об'єм виготовленої продукції, який підприємство передбачає досягнути від використання активу”¹⁴⁶, що свідчить про можливість розрахунку терміну корисного використання НМА не тільки як періоду часу, але й як обсягу виготовленої продукції чи наданих послуг.

МСБО 38 також зазначає, що підприємство повинно оцінити, “чи є термін корисного використання нематеріального активу обмеженим або невизначеним”, причому термін “невизначений” не означає “безкінечний” і вимагає, щоб нематеріальний актив “розглядався підприємством як актив із невизначеним строком корисного використання тоді, коли, виходячи з аналізу всіх застосованих факторів, неможливо спрогнозувати закінчення терміну, протягом якого підприємство розраховує на чистий приплив грошових коштів від активу”¹⁴⁷, с. 879].

Це означає, що згідно з МСБО 38 можливим є відображення нематеріальних активів у обліку без нарахування амортизації, враховуючи те, що вони здатні забезпечувати отримання майбутніх економічних вигод для підприємства на невизначений період часу. Поряд з тим, визначення терміну корисного використання нематеріальних активів здійснюється приймальною Комісією на основі суттєвого припущення про те, що він відображає тільки той рівень майбутніх експлуатаційних витрат, які необхідні для забезпечення нормальної продуктивності активу станом на момент перевірки його терміну корисного використання, а також здатності

¹⁴⁶ Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 38 “Нематеріальні активи” : стапом на 01.01.2012 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_050.

¹⁴⁷ Применение МСФО : в 3 т. ; [пер. с англ.]. – [2-е стер. изд.]. – М. : Альпина Бизнес Букс, 2008. – Ч. 1. – 1124 с.

та намірів підприємства досягнути такого рівня. Висновок про невизначений термін експлуатації НМА згідно з МСБО 38 не повинен залежати від запланованих майбутніх витрат, які необхідні для забезпечення його нормальної продуктивності¹⁴⁶.

Також варто зазначити, що відповідно до МСБО 38 забороняється завищення терміну корисного використання нематеріальних активів, враховуючи швидкий розвиток технологій, комп'ютерного програмного забезпечення та багатьох інших нематеріальних активів, які схильні до технологічного старіння, а також зниження терміну корисного використання, спираючись на принцип консерватизму, згідно з яким факт невідомості виправдовує оцінку терміну корисного використання НМА як "невизначеного", а ні ж нереалістично короткого.

Відповідно до нашого дослідження підприємство повинно враховувати як економічні, так і юридичні чинники, що впливають на термін корисного використання нематеріального активу, який виникає у зв'язку з договірними та іншими юридичними правами, на основі яких визначати термін корисного використання як найбільш короткий із двох наступних періодів:

- термін дії договірних чи інших юридичних прав;
- термін, який визначається економічними факторами і протягом якого підприємство очікує отримувати економічні вигоди від активу.

Якщо договірні чи інші юридичні права передаються на обмежений термін, який може продовжуватися, то строк корисного використання нематеріального активу повинен включати період продовження, тільки якщо підприємство в змозі:

1) забезпечити підтвердження (можливо, засноване на досвіді) того, що договірні чи інші юридичні права будуть продовжені. Якщо продовження обумовлено згодою третьої особи, то потрібне підтвердження того, що третя особа надасть таку згоду;

2) надати підтвердження того, що умови, які необхідні для продовження права, будуть виконані;

3) забезпечити витрати на продовження права для підприємства, несуттєві порівняно з майбутніми економічними вигодами, що, як

очікується, підприємство отримає в результаті продовження дії юридичного або договірнього права на НМА [¹⁴⁷, с. 883].

Якщо витрати на продовження терміну корисної експлуатації НМА є істотними, порівняно з майбутніми економічними вигодами, що, як очікується, підприємство отримає в результаті продовження права, то такі витрати згідно з МСБО 38 розглядаються як вартість придбання нового нематеріального активу в момент продовження права.

У цілому ми вважаємо, що процес визначення терміну корисного використання нематеріальних активів повинен ґрунтуватися на системному підході, що дозволяє враховувати як економічно-правові характеристики нематеріального активу, так і наміри самого підприємства. У табл. 3.3 розкрито системний підхід до визначення терміну корисного використання нематеріальних активів у межах окремих груп нематеріальних активів (пропозиція виокремлення яких була розглянута в підрозділі 2.2), яким згідно з нашим дослідженням повинна керуватися приймальна Комісія.

НМА, що відповідає критеріям визнання в обліку, має первісну вартість та відповідний (визначений, невизначений) термін корисного використання, підлягає введенню в господарський оборот Комісією підприємства на основі заповнення Акту введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності у складі НМА та Інвентарної картки обліку об'єкта права інтелектуальної власності, що затверджені Наказом Міністерства фінансів України № 732¹⁴⁸. Акт введення в господарський оборот складається приймального Комісією в одному примірнику на кожний окремий об'єкт НМА на основі правостановлюючих документів, детальний перелік яких розглянуто в підрозділі 2.1. В цьому Акті наводяться докладний опис, порядок використання, особливості й переваги, основні якісні та кількісні показники об'єкта обліку НМА права інтелектуальної власності.

¹⁴⁸ Порядок застосування типових форм первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів : наказ Міністерства фінансів України від 22.11.2004 р. № 732 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1580-04>.

Таблиця 3.3
Системний підхід до визначення терміну корисного використання нематеріальних активів

Група НМА	Характеристика	Термін корисного використання
1	2	3
Нематеріальні активи промислової власності	<p>Підприємство придбало пристрій для екранування радіоелектронної апаратури, який захищений запатентованою технологією. Підприємство планує отримувати майбутні економічні вигоди від його використання протягом як мінімум 15 років. Проте відомо, що згідно з даними укладених договорів третя особа взяла на себе зобов'язання по придбанню цього патенту в цього підприємства через 5 років за 60% від його справедливої вартості на дату придбання і підприємство планує його реалізувати</p>	<p>Термін корисного використання повинен дорівнювати 5 років з визначенням його ліквідационної вартості у розмірі 60% від його справедливої вартості, яка повинна, у випадку застосування підприємством моделі обліку за переоціненою вартістю, шоквартально або щорічно перевірятися на предмет знецінення</p>
Інформаційна система	<p>Підприємство придбало базу клієнтів і очікує отримувати економічну вигоду від інформації, що міститься в ній, як мінімум протягом 2 років, але не більше від 5 років</p>	<p>У цьому випадку є сенс визначати термін корисного використання не в роках, а в місяцях, для прикладу 42 місяця. Також слід мати на увазі: визначений термін експлуатації стосується тільки тієї інформації, що була розміщена в базі даних на дату придбання, у випадку її оновлення або доповнення</p>
Засоби індивідуалізації	<p>Підприємство отримало свідоцтво на торговельну марку, термін дії якого становить 10 років. Проте згідно із законодавством термін дії такого свідоцтва можна продовжувати кожних 10 років за невисоку плату та існують свідчення про існування таких намірів у керівництва підприємства</p>	<p>Враховуючи наміри керівництва підприємства, стосовно подальшого продовження терміну дії правостановлюючого документа на такий НМА, термін його корисного використання можна розглядати як "невизначений"</p>
Нематеріальні активи, пов'язані з місцеством	<p>Підприємство придбало аудіовізуальний твір для маркетингових цілей, термін експлуатації якого згідно з правостановлюючими документами становить 40 років на дату оцінки. Проведений підприємством аналіз звичок споживачів та тенденцій ринку показав, що такий нематеріальний актив зможе забезпечувати надходження економічних вигод тільки протягом найближчих 12 років</p>	<p>Термін корисного використання такого нематеріального активу повинен бути встановлений на 12 років</p>
Нематеріальні активи, засновані на договорах	<p>Підприємство придбало ліцензію на експорт, імпорт дисків, яка може поновлюватися кожних 3 роки за бажанням ліцензіата. Підприємство має намір її продовжувати, і є свідчення, які підтверджують його здатність це зробити</p>	<p>Термін корисного використання цього нематеріального активу слід розглядати як "невизначений"</p>

Інвентарна картка обліку об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів застосовується для аналітичного обліку ОПВ, а також для аналітичного обліку групи однотипних за призначенням та умовами використання об'єктів, що надійшли в одному календарному місяці та одній відповідальній за їх використання особі¹⁴⁸.

Дослідження діяльності сучасних вітчизняних підприємств дозволило зробити висновок, що в процесі своєї діяльності вони використовують і отримують економічні вигоди не тільки від об'єктів права інтелектуальної власності, але й від інших нематеріальних активів:

1) доменних імен в Інтернеті та інших нематеріальних активів, що стосуються володіння та використання веб-сайту, адже якісно виконаний веб-сайт виконує для бізнесу відразу кілька дуже важливих функцій, таких як: залучення нових клієнтів, підвищення обсягу продажів або надання послуг, і навіть відіграє роль своєрідного показника репутабельності підприємства, якому він належить;

2) розроблених підприємством положень, правил, інструкцій, шаблонів тощо, які використовуються внутрішнім людським капіталом;

3) портфелів замовлень, договорів із клієнтами та інших нематеріальних активів, що відображають задокументовані взаємозв'язки із споживачами, майбутні економічні вигоди від використання яких можуть бути достовірно визначені. Адже, як зазначає президент ІТ-підприємства ПрАТ "ІНКОМ" О. М. Федченко: "Сьогодні кількість проектів типу "інсталяція з нуля" істотно скоротилася, а робота здебільшого пов'язана з модернізацією, оновленням або (в окремих випадках) розширенням впровадженого ІТ-рішення"¹⁴⁹, що свідчить про можливість оцінки майбутніх економічних вигод від укладених договорів та контрактів із клієнтами;

¹⁴⁸ Кириллов И. Л. Системная интеграция в Украине : состязание лучших / И. Л. Кириллов // Сети и бизнес. – 2012. – № 3 (64) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.sib.com.ua/archiv_2012/2012_3/statia_1_1/statia_1_1_2012.htm.

4) інших нематеріальних активів, які не є об'єктами права інтелектуальної власності, але можуть бути ідентифіковані обліком.

Наведене свідчить про потребу відповідного документального забезпечення для можливості їхнього зарахування на баланс. Питання відсутності документального супроводу для нематеріальних активів, які не є об'єктами права інтелектуальної власності, досліджується багатьма вітчизняними вченими, зокрема: Т. М. Банасько, І. А. Бігдан, Н. М. Бразілій, І. І. Криштопою, Ю. В. Писаренко, М. В. Плекан та іншими, проте воно досі залишається актуальним, враховуючи те, що, крім Акту введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів та Інвентарної картки обліку об'єкта права інтелектуальної власності на законодавчому рівні не передбачено використання інших альтернативних первинних документів для тих нематеріальних активів, які не відносяться до об'єктів права інтелектуальної власності.

На нашу думку, якщо підприємство може ідентифікувати та визначити вартість нематеріального активу, який не відноситься до ОПВ, воно має право на використання власно розробленої первинної документації, яка, враховуючи нормативні законодавчі вимоги, засвідчить факт їхнього введення в господарський оборот. З цією метою ми вітчизняним суб'єктам господарювання, які володіють нематеріальними активами, що не відносяться до об'єктів права інтелектуальної власності, але відповідають критеріям визнання та підлягають оцінці, вводити їх в експлуатацію за використанням Акту введення в господарський оборот нематеріальних активів, що не належать до ОПВ (додаток Ж.1), та Інвентарної картки обліку для нематеріальних активів, що не належать до ОПВ (додаток Ж.2), що дозволить відображати в обліку ширший спектр нематеріальних активів.

Окреме місце на першому етапі організації бухгалтерського обліку нематеріальних активів займає первинний облік створених власними силами підприємства нематеріальних активів у результаті науково-дослідних та дослідно-конструкторських робіт, зважаючи

на те, що відповідність критеріям визнання в обліку створених власними силами нематеріальних активів безпосередньо залежить від ефективної організації обліку витрат НДДКР підприємства на етапах дослідження і розробки. У попередньому підрозділі розглянуто особливості методики обліку витрат НДДКР на етапах дослідження і розробки та розроблено підхід до його вдосконалення, реалізація якого потребує відповідної організації процесу накопичення і систематизації таких витрат.

Основним важелем, який згідно з дослідженням П. О. Куцика і Т. Я. Сенчука [¹⁵⁰, с. 346-351], а також, на нашу думку, створить умови для ефективної організації бухгалтерського обліку створених власними силами нематеріальних активів є виділення центрів витрат, що забезпечить групування витрат за кожним окремим проєктом НДДКР і в подальшому дозволить чітко визначити їхню загальну суму. При визначенні центрів витрат кожне підприємство, здійснюючи розробку нового нематеріального активу, буде провадити цей процес в умовах певної організаційно-виробничої структури, у зв'язку з чим центрами витрат можуть виступати як основні, так і допоміжні структурні підрозділи підприємства, яких повинно об'єднувати цільове спрямування [¹⁵¹, с. 217-221].

Досліджуючи особливості організації обліку створених власними силами нематеріальних активів на підприємствах інформаційних технологій (ПрАТ “ІНКОМ”, ПрАТ “Пріоком”, ТОВ “РІТЕК”, ТОВ “Сінкмобайлс”), фармацевтичної промисловості (ПрАТ “ЕКСІМЕД”, ПрАТ “БІОФАРМА”, ПАТ “БІОВЕТФАРМ”, ПАТ “БІОЛІК”) та телекомунікацій (ПрАТ “КІЇВСТАР”, ПрАТ “МТС УКРАЇНА”, ПрАТ “ДАТАГРУП”, ПрАТ “ФАРЛЕП-ІНВЕСТ”) ми визначили, що виділення центрів витрат є найбільш оптимальним організаційним підходом, який у загальному випадку може бути розглянутий на рисунку 3.9.

¹⁵⁰ Сенчук Т. Я. Організація обліку витрат на дослідження та розробки / Т. Я. Сенчук // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу : міжн. зб. наук. праць. – 2010. – № 3 (21). – С. 346-351.

¹⁵¹ Куцик П. О. Економічна суть та склад витрат майбутніх періодів / П. О. Куцик, Н. В. Куценко // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу : міжнар. зб. наук. праць. – 2011. – № 3. – Ч. 1 (21). – С. 217-221.

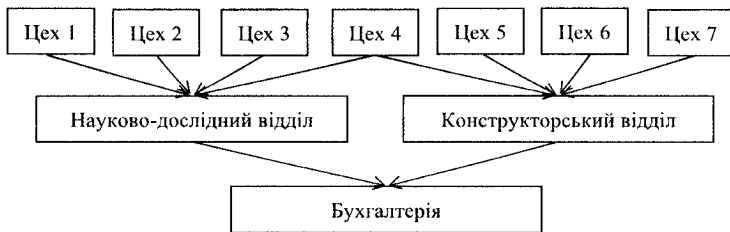


Рис. 3.9. Організація обліку витрат на НДДКР за центрами витрат на підприємствах

Ми вважаємо, що саме науково-дослідний та конструкторський відділи, до компетенції яких можуть відноситися ряд інших організаційних одиниць підприємства, повинні бути основними центрами витрат на НДДКР. Згідно з нашим дослідженням основною метою організації обліку витрат на дослідження та розробки за центрами витрат є забезпечення інформації для проведення економічно обґрунтованого процесу визначення собівартості (первісної вартості) створених власними силами підприємства нематеріальних активів.

На законодавчому рівні відсутнє будь-яке документальне регламентування відображення витрат на НДДКР, тому ми пропонуємо для цих цілей підприємствам використовувати Відомість обліку витрат на науково-дослідні та дослідно-конструкторські роботи (додаток З), яка складається з двох частин: етапу дослідження та етапу розробки, і дозволяє розрахувати загальну суму витрат за проведеним проектом підприємства, враховуючи особливості кожного етапу.

Розроблена Відомість обліку витрат НДДКР за внутрішнім проектом підприємства дозволяє детально систематизувати на кожному етапі здійснені витрати, що дозволить аналітичному відділу підприємства прийняти обґрунтовані рішення стосовно можливості їхньої капіталізації. Умови, за яких витрати на етапі дослідження нематеріального активу, що створюється власними силами підприємства, можуть бути капіталізовані, слід визначити в обліковій політиці (рис. 3.10).

Облікова політика [фрагмент]
Нематеріальні активи [фрагмент]

Витрати, що здійснені на етапі дослідження, можуть бути включені до складу первісної вартості нематеріального активу, створеного власними силами, у тому випадку, якщо вони:

- не можуть бути відокремлені від витрат, що здійснені на етапі розробки;
- характеризуються прикладним характером, спрямованим на одержання і використання знань для практичних цілей і на пошук найбільш раціональних шляхів практичного використання результатів фундаментальних наукових досліджень у народному господарстві;
- полягають не тільки в описуванні соціальних явищ та їх компонентів, а й у встановленні причин їх виникнення, механізмів функціонування, виокремленні факторів, що забезпечують їх і можуть бути визначені терміном “аналітичні дослідження”.

Рис. 3.10. Фрагмент облікової політики стосовно капіталізації витрат на етапі дослідження нематеріального активу¹⁵²

На другому етапі – етапі поточного обліку нематеріальних активів □ відбувається реєстрація документів у облікових реєстрах, які використовує підприємство для ведення обліку за вибраною ним формою бухгалтерського обліку. Зокрема, реєстрації підлягають результати переоцінки та інвентаризації нематеріальних активів, а також порядок нарахування амортизації нематеріальних активів та списання з балансу тощо.

Як зазначалося в попередньому підрозділі, у сучасних умовах ведення бізнесу за використанням моделі обліку НМА за переоціненою вартістю є не альтернативною методикою обліку, а наявною вимогою часу. Проте, враховуючи відносну новизну застосування моделі обліку НМА за переоціненою вартістю у бухгалтерській практиці вітчизняних суб'єктів господарювання, наразі немає відповідного облікового реєстру, який би зміг відобразити всю вартісну історію нематеріального активу. Його відсутність на підприємствах, що здійснюють переоцінку НМА, як показало наше дослідження, часто призводить до помилок у процесі облікового відображення результатів переоцінки, що пов'язано з особливостями методики обліку переоцінки нематеріальних активів (рис. 3.4).

¹⁵² Розроблено на основі проведеного дослідження в підрозділі 3.1.

З огляду на це нами розроблено Акт переоцінки нематеріального активу (додаток И), який дозволяє наочно розглянути всю історію проведених переоцінок нематеріального активу, а також розкриває методику їхнього відображення на рахунках бухгалтерського обліку. Розроблений Акт переоцінки НМА згідно з нашим дослідженням сприяє оптимізації процесу облікового відображення переоцінки НМА для вітчизняних підприємств, а також є документальним підтвердженням достовірності її здійснення для контролюючих служб.

Для нарахування амортизації нематеріальних активів складають Розрахунок нарахування амортизації основних засобів та інших необоротних активів (ф. № ОЗСГ-5). Розрахунок використовують для визначення річної і місячної суми амортизації на 1 січня [167 с. 267]. НМА розподіляють за групами та видами об'єктів, а також передбачають розподіл амортизації за об'єктами обліку. В наступні звітні періоди суму амортизації НМА за січень коригують, враховуючи зміни в їх складі за попередній місяць. При цьому щомісячно складають Відомість нарахування амортизації основних засобів та інших необоротних активів, які надійшли або вибули (ф. № ОЗСГ-6). У цій Відомості зазначають вид НМА за групами та кореспондуючими рахунками, суму амортизації за об'єктами, що надійшли і вибули. За об'єктами, що надійшли, сума амортизації нараховується до попереднього місяця, а за вибулими – вираховується¹⁵³. На підставі Розрахунку нарахування амортизації основних засобів та інших необоротних активів та Відомості нарахування амортизації основних засобів та інших необоротних активів, які надійшли або вибули, щомісячно складають Зведену відомість нарахування амортизації основних засобів та інших необоротних активів (ф. № ОЗСГ-7)¹⁵⁴, де зазначають розподіл амортизації за об'єктами обліку, нараховану суму амортизації за

¹⁵³ Малюга Н. М. Бухгалтерський облік в Україні: теорія і методологія, перспективи розвитку [Текст] : монографія / Н. М. Малюга. – Житомир : ЖДТУ, 2005. – 548 с.

¹⁵⁴ Сизоєнко О. В. Облік, контроль і аналіз операцій з нематеріальними активами : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.09 "Бухгалтерський облік, аналіз і аудит" / О. В. Сизоєнко ; Держ. акад. статистики, обліку та аудиту Держкомстату України. – К., 2010. – 21 с.

минулий місяць, зміни суми амортизації за об'єктами, що надійшли й вибули, та суму амортизації, нараховану в поточному місяці.

Враховуючи надмірну інформаційну завантаженість наведеного документального забезпечення по нарахуванню амортизації НМА, а також їхню галузеву спрямованість, у додатку К розроблено Зведену відомість нарахування амортизації нематеріальних активів, яка рекомендована для застосування на об'єктах дослідження. Запропонована Зведена відомість нарахування амортизації нематеріальних активів є узагальненим обліковим регістром нарахування амортизації НМА, який у стислій, але достатньо інформативній формі надає інформацію про методику розрахунку амортизаційних відрахувань НМА, термін їхнього корисного використання, а також загальну суму амортизації всіх НМА, якими володіє підприємство на дату нарахування амортизації, що дозволяє оптимізувати процес документального забезпечення амортизації НМА на вітчизняних підприємствах.

Особливе місце на другому етапі організації бухгалтерського обліку нематеріальних активів займає інвентаризація, зважаючи на те, що перевірі та підтвердженню наявності та стану підлягають активи, які не мають матеріальної форми. Ефективна організація інвентаризації нематеріальних активів передбачає прийняття і затвердження підприємством положення про інвентаризаційну комісію, яке визначало б порядок її формування, кваліфікаційні вимоги, техніку і технологію здійснення інвентаризації, права членів інвентаризаційної комісії та їх відповідальність.

Основним документом, який регулює проведення інвентаризації НМА, є Інструкція з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів та документів і розрахунків, затверджена наказом Мініфіну України № 69¹⁵⁵, проте в цьому документі саме поняття “нематеріальні активи” згадується лише у назві та три рази за

¹⁵⁵ Інструкція з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів та документів і розрахунків : наказ Міністерства фінансів України від 11.08.1994 р. № 69 [Електронний ресурс]. - Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0202-94>.

текстом, що свідчить про відсутність чітких та зрозумілих рекомендацій для її проведення. Більш детально роз'яснюється методика проведення інвентаризації нематеріальних активів у Наказі Мінфіну № 732¹⁵⁶, де розкривається порядок заповнення Інвентаризаційного опису об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів.

При складанні Інвентаризаційного опису особа, відповідальна за використання об'єктів права інтелектуальної власності, дає розписку про те, що до початку інвентаризації всі прибуткові та видаткові документи передані бухгалтерській службі і всі ОПІВ, одержані для використання і зберігання, оприбутковані, а ті об'єкти, що вибули (ліквідовані), – списані. Інвентаризаційний опис складається в одному примірнику для оформлення даних інвентаризації окремо за кожним місцезнаходженням ОПІВ та за кожною особою, відповідальною за використання ОПІВ¹⁵⁷.

Згідно з Наказом № 732 при інвентаризації об'єктів права інтелектуальної власності їх наявність устанавлюється або за документами, що були підставою для оприбуткування, або додатково за документами, якими оформлені майнові права¹⁵⁶. Тобто інвентаризації підлягають не самі НМА (винаходи, корисні моделі, бази даних, комп'ютерні програми тощо), а тільки правовстановлюючі (патенти, свідоцтва, ліцензії тощо) та інші документи (контракт, договір, угода), що підтверджують право власності або право використання / користування ними. Наведене відображає принципову різницю між інвентаризацією матеріальних активів, коли перевіряється їх фактична наявність, та інвентаризацією НМА, коли така перевірка можлива тільки при наявності відповідних правовстановлюючих документів.

Д. Л. Кузьмін [¹⁵⁸, с. 78] зазначає, що, крім правовстановлюючих документів, при інвентаризації

¹⁵⁶ Порядок застосування типових форм первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів : наказ Міністерства фінансів України від 22.11.2004 р. № 732 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1580-04>.

¹⁵⁷ Лаптева І. Первинний облік нематеріальних активів – погляд кінцевого користувача / І. Лаптева, С. Маліков // Інтелектуальна власність. – 2009. – № 5. – С. 35-41.

¹⁵⁸ Кузьмін Д. Л. Інвентаризація і порядок виправлення помилок в бухгалтерському обліку нематеріальних активів / Д. Л. Кузьмін // Міжнародний збірник наукових праць. – Вип. 2 (14). – С. 75-82.

нематеріальних активів необхідно брати до уваги документи, які конкретизуються окремо для кожного випадку:

1) копія опису об'єкта із зазначенням області його використання;

2) акт використання нематеріального активу в господарському обороті;

3) калькуляція витрат на створення і використання НМА у відповідності зі статтями витрат, що включаються у собівартість продукції;

4) довідка планово-фінансового підрозділу про ціну продукції, що випускається із застосуванням цього НМА, а також її рентабельність;

5) звіт про патентні дослідження тощо.

На думку В. М. Матвеевої, при інвентаризації НМА слід перевірити:

1) їхнє документальне оформлення;

2) документи, що підтверджують права на нематеріальні активи, тобто право власності організації на їх використання;

3) строк користування правами та інші документально підтвержені умови закріплення прав власності чи прав на використання даних об'єктів;

4) оформлення режиму службової та комерційної таємниці по відношенню до нематеріальних активів та прав на ноу-хау;

5) правильність нарахування амортизації [¹⁵⁹, с. 85-87].

Тобто більшість вчених, досліджуючи процес інвентаризації НМА, притримуються законодавчого підходу до їхньої документальної перевірки, поглиблюючи її зміст та перелік правовстановлюючих документів.

На нашу думку, інвентаризація нематеріальних активів, крім перевірки правовстановлюючих або інших документів, які були підставою їхнього зарахування на баланс, повинна включати також перевірку функціональності та справності таких НМА. Адже на

¹⁵⁹ Матвеева В. М. Инвентаризация и урегулирование инвентаризационных разниц / В. М. Матвеева, Г. В. Тимофеева. – М. : ИД ФБК-ПРЕСС, 2000. – 160 с.

практиці дуже часто виникають випадки, за яких документальний супровід підтвердження права власності або права використання / користування НМА є цілком у порядку, передбачаючи його юридичну силу та актуальний термін експлуатації тощо, проте самі нематеріальні активи (комп'ютерні програми, топології інтегральних мікросхем, веб-сайти тощо) можуть не відповідати вимогам їхнього використання.

З огляду на це ми рекомендуємо в Положенні про інвентаризаційну Комісію розглянути особливості методики проведення інвентаризації нематеріальних активів (рис. 3.11).

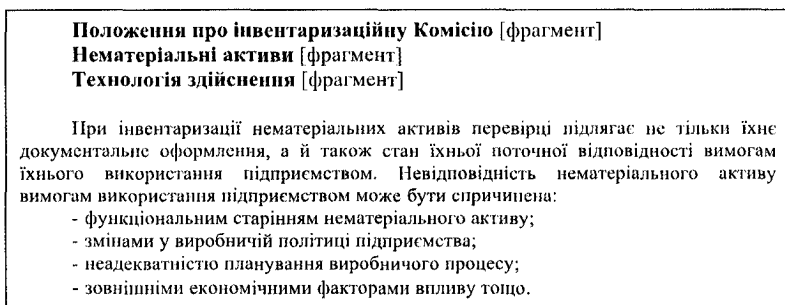


Рис. 3.11. Фрагмент положення про технологію здійснення інвентаризації нематеріальних активів

Відображення результатів інвентаризації для тих НМА, які не є ОПВ, згідно з нашим дослідженням може бути оформлене в Інвентаризаційному описі нематеріальних активів, що не належать до ОПВ (додаток Л). Виявлені в інвентаризаційних описах НМА як такі, що не відображені в обліку (надлишки), але відповідають критеріям визнання, що описані вище, заносяться до звіряльної відомості. За даними звіряльної відомості складається Акт введення в господарський оборот нематеріальних активів, що не належать до ОПВ, та для них відкривається Інвентарна картка обліку. Якщо інвентаризація нематеріальних активів виявила нестачу між даними бухгалтерського обліку і даними інвентаризаційних описів, то

бухгалтером підприємства складається звіряльна відомість, до якої додаються письмові пояснення осіб, відповідальних за їхнє використання та зберігання [¹⁶⁰, с. 28].

Результати інвентаризації оформляються протоколом, до якого включаються висновки та пропозиції щодо врегулювання інвентаризаційних різниць. Протокол інвентаризаційної комісії підлягає розгляду керівником підприємства та передбачає прийняття ним рішення щодо висновків і пропозицій інвентаризаційної комісії у п'ятиденний строк з дати його оформлення, після чого відповідні дані передаються до бухгалтерської служби для внесення змін до реєстрів бухгалтерського обліку при їх наявності. Затверджені результати інвентаризації відображаються в обліку підприємства у тому місяці, в якому вона закінчена, але не пізніше від грудня звітного року.

При списанні НМА з балансу згідно з Наказом № 732 Комісією складається в двох примірниках Акт вибуття (ліквідації) ОПВ (ф. № НА-3)¹⁶⁰, на основі якого робляться відмітки про вибуття в Інвентарній картці обліку ОПВ. Перший примірник Акту передається до бухгалтерії, а другий □ залишається в особи, що була відповідальною за використання ОПВ.

Для інших НМА, які не є ОПВ, ми пропонуємо використовувати Акт вибуття (ліквідації) нематеріальних активів, що не належать до ОПВ (додаток М). Регістри аналітичного обліку НМА, що вибули, додаються до документів, якими оформлені факти вибуття цих об'єктів.

На третьому підсумковому етапі організації бухгалтерського обліку НМА підбиваються підсумки у реєстрах аналітичного та синтетичного обліку НМА, які переносяться у Головну книгу. Після цього підбиваються загальні підсумки у Головній книзі, на основі якої складають оборотно-сальдовий баланс, який, у свою чергу, є основою для складання балансу за встановленою формою та інших форм фінансової звітності підприємства.

¹⁶⁰ Сякіт Х. І. Організація і методика бухгалтерського обліку нематеріальних активів / Х. І. Сякіт // Бухгалтерський облік і аудит. – 2014. – № 6. – С. 24-34.

Згідно з НП(С)БО 1 нематеріальні активи відображаються в балансі за залишковою вартістю як окрема категорія активів у першому розділі “Необоротні активи” в рядку за кодом “1000”¹⁶¹. Проте інформація, яку можна почерпнути з балансу, дозволяє проаналізувати тільки загальну вартість нематеріальних активів, якими володіє підприємство. Інші звіти фінансової звітності також надають дуже узагальнену інформацію стосовно проведених господарських операцій за участю НМА за певний період часу, що не може повною мірою задовольнити потреби зацікавлених користувачів. У таких умовах особливої актуальності набуває інформація, що розкривається підприємством у примітках до фінансової звітності.

Дослідження пошуку оптимального способу розкриття додаткової інформації про нематеріальні активи у примітках до фінансової звітності вітчизняних суб’єктів господарювання здійснюються низкою вчених, зокрема Т. В. Давидюк, Я. Д. Крупкою, С. Ф. Легенчуком, І. Й. Яремком та іншими.

Наріжним каменем таких досліджень стало поняття “оптимальний”, оскільки надто висока деталізація інформації про нематеріальні активи підприємства в умовах ведення вітчизняного бізнесу може більшою мірою зашкодити йому, ніж допомогти. Крім того, слід мати на увазі, що більшість нематеріальних активів сучасних підприємств є його комерційною таємницею, розкриття якої може позбавити його майбутнього. Поряд з тим, надання надто загальної інформації про нематеріальні активи позбавляє підприємство можливості в отриманні додаткового фінансування або іншої економічної підтримки, що, враховуючи реалії українського ринку, здатне призвести до його неплатоспроможності і банкрутства.

Ми пропонуємо надавати додаткову інформацію про нематеріальні активи у примітках до фінансової звітності за використанням запропонованого у підрозділі 2.2 підходу до

¹⁶¹ Національний стандарт № 1 “Загальні засади оцінки майна і майнових прав” : постанова Кабінету Міністрів України від 10.09.2003 р. № 1440 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1440-2003-%D0%BF>.

облікового відображення НМА у межах виділених груп, що, на нашу думку, дозволить зацікавленим користувачам більш ґрунтовно проаналізувати вид та характер діяльності певного підприємства та зробити відповідні висновки щодо можливості його потенційного розвитку.

В додатку Н розглянуто удосконалену форму приміток до фінансової звітності для відображення додаткової інформації стосовно нематеріальних активів, яка, на нашу думку, здатна забезпечити зацікавлених користувачів необхідною інформацією для прийняття ефективних рішень і водночас запобігти її несанкціонованому використанню недобросовісними особами. Запропоноване рішення повинно бути висвітлено в обліковій політиці підприємства (рис. 3.12).

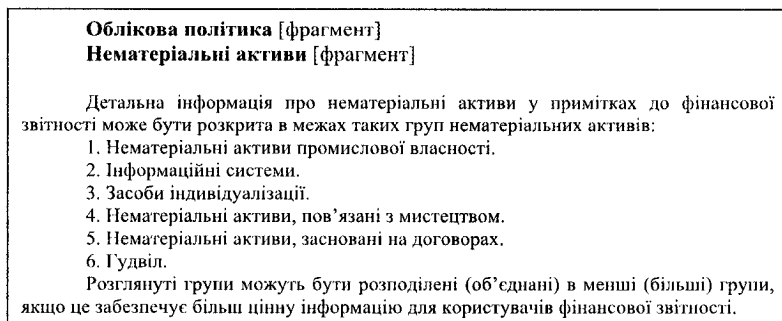


Рис. 3.12. Фрагмент облікової політики стосовно відображення інформації про нематеріальні активи у примітках до фінансової звітності¹⁶²

Ми вважаємо, що наведені пропозиції дозволяють удосконалити спосіб відображення нематеріальних активів у примітках до фінансової звітності і можуть бути використані в практичній діяльності як об'єктів нашого дослідження, так й інших суб'єктів господарювання. Таким чином, проведене дослідження дозволило виокремити основні напрями вдосконалення організації обліку НМА на вітчизняних підприємствах, що розглянуто на рис. 3.13.

¹⁶² Розроблено на основі підрозділу 2.2.

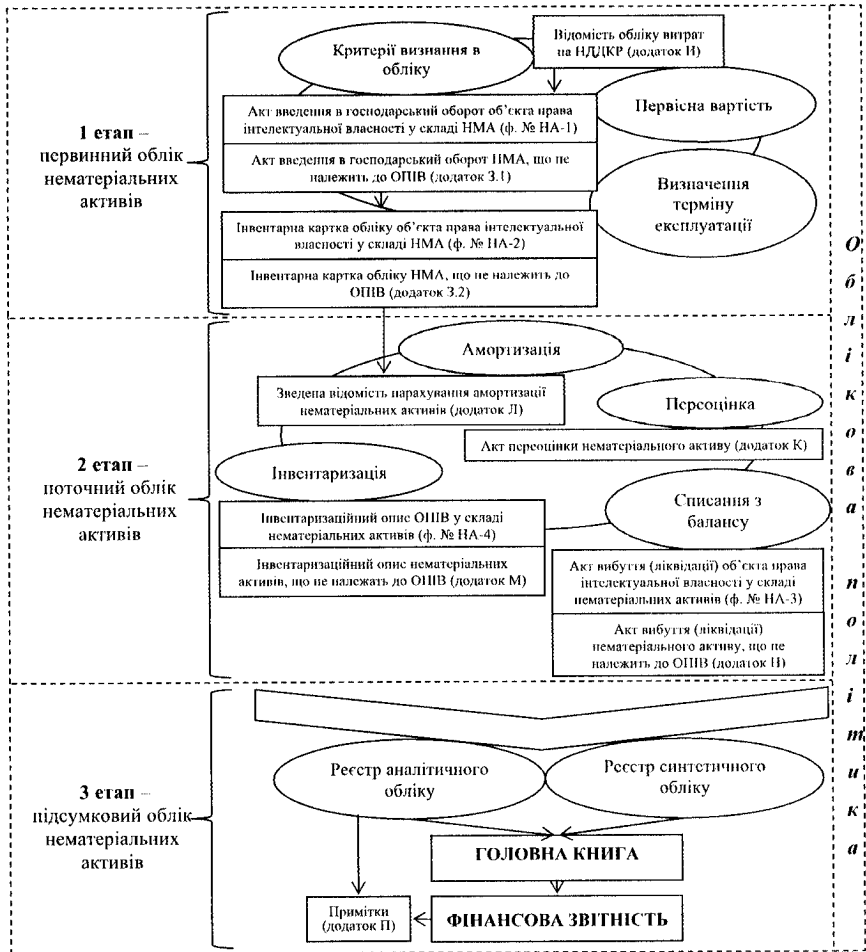


Рис. 2.15. Модель організації обліку нематеріальних активів¹⁶³

Аналіз сучасного стану організації обліку нематеріальних активів дав можливість виявити основні напрями вдосконалення, які згідно з нашим дослідженням полягають у розробці додаткового документального забезпечення обліку нематеріальних активів, що

¹⁶³ Скоп Х. І. Бухгалтерський облік нематеріальних активів: відображення та переоцінка : автореферат дисертації на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук : за спеціальністю 08.00.09 – Бухгалтерський облік, аналіз та аудит / Х.І. Скоп. – Львів, 2015. – 20 с.

не належать до об'єктів права інтелектуальної власності, а також інших облікових реєстрів, які дозволяють оптимізувати процес: обліку витрат науково-дослідних та дослідно-конструкторських робіт, відображення результатів переоцінки нематеріальних активів, нарахування амортизації нематеріальних активів та відображення нематеріальних активів у примітках до фінансової звітності.

Важливе значення для ефективної організації обліку нематеріальних активів має системний підхід до визначення терміну їхнього корисного використання, який згідно з нашим дослідженням повинен більшою мірою ґрунтуватися на намірах підприємства стосовно способу, шляху та терміну його використання, ніж на терміні дії його правовстановлюючих документів.

Окреме місце в процесі налагодження ефективної організації обліку нематеріальних активів підприємств відведене обліковій політиці, оскільки детальна регламентація її положень дозволяє підприємству застосовувати окремі, прийнятні тільки для його виду та мети діяльності, методики та прийоми обліку. Зокрема, нами розроблено фрагменти облікової політики для упорядкування процесу: визнання нематеріальних активів в обліку, формування первісної вартості нематеріальних активів, створених власними силами підприємства, проведення інвентаризації нематеріальних активів та відображення в примітках до фінансової звітності.

РОЗДІЛ 4

КОНЦЕПЦІЯ І МЕТОДИЧНИЙ ІНСТРУМЕНТАРІЙ ПЕРЕОЦІНКИ ВАРТОСТІ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ У СИСТЕМІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ПІДПРИЄМСТВА

4.1. Концепція проведення переоцінки нематеріальних активів у системі бухгалтерського обліку підприємства

Поняття “вартості” активу, як зазначалося в підрозділі 1.2, є домінантним у бухгалтерському обліку, в зв'язку з чим суб'єкти господарювання завжди повинні прагнути до відображення у фінансовій звітності його найбільш достовірного та об'єктивного показника. Досягнення достовірності та об'єктивності показників фінансової звітності можливе при використанні підприємством моделі обліку за переоціненою вартістю, застосування якої, як зазначалося, для сучасних підприємств є наявною вимогою часу, а не альтернативною моделлю обліку. Економічна сутність переоцінки полягає в наступному:

- завдяки проведенню переоцінки визначається реальна (або справедлива) вартість активів підприємства, а, отже, і реальна вартість самого підприємства;

- переоцінка дає можливість змінити витрати підприємства, перш за все собівартість продукції (робіт, послуг) і товарів, що дозволить відкоригувати цінову політику;

- результати переоцінки відображають рівень ефективності минулого використання активів та є інформаційною базою для управлінського персоналу в процесі формування стратегічних та тактичних цілей підприємства.

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

Згідно зі ст. 7 Закону України “Про оцінку майна, майнових

прав та професійну оціночну діяльність в Україні” переоцінка основних фондів для цілей бухгалтерського обліку повинна проводитися незалежними суб’єктами оціночної діяльності¹⁶⁴. Проте, як показало наше дослідження, характерною особливістю переоцінки нематеріальних активів є те, що зовнішні суб’єкти оціночної діяльності не завжди можуть об’єктивно визначити їхню справедливу вартість, що пов’язано з відсутністю аналогів для порівняння на ринку та складністю застосування витратного (враховуючи специфіку технологічного процесу) і дохідного (враховуючи невизначеність терміну корисного використання) підходів до оцінки нематеріальних активів.

У зв’язку з цим ми пропонуємо створити на підприємствах окремий центр відповідальності за переоцінку нематеріальних активів, основною функцією якого згідно з нашим дослідженням повинно бути забезпечення результативності та об’єктивності процесу переоцінки нематеріальних активів. Ми вважаємо, що таким центром відповідальності за проведення переоцінки нематеріальних активів може бути Комісія з переоцінки нематеріальних активів. Така Комісія повинна створюватися на підставі наказу (розпорядження) власника або уповноваженого органу (посадової особи), який здійснює керівництво підприємством, і окремо розглянута в Наказі про облікову політику. Також, у залежності від цілей підприємства, вона може мати статус постійної або тимчасово діючої Комісії з переоцінки нематеріальних активів.

Головою Комісії з переоцінки нематеріальних активів згідно з нашим дослідженням повинен бути незалежний сертифікований оцінювач, щоб забезпечити її законність, посилаючись на ст. 8 Закону України “Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні”¹⁶⁴. До складу Комісії з переоцінки нематеріальних активів також слід включити:

- головного бухгалтера підприємства або його заступника;

¹⁶⁴ Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні : Закон України від 12.07.2001 № 2658-III [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2658-14>.

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

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

При визначенні складу Комісії з переоцінки нематеріальних активів власник або уповноважений орган (посадова особа), який (яка) здійснює керівництво підприємством, повинен (повинна) підписати контракт із сертифікованим оцінювачем та Трудовий договір про роботу за сумісництвом з кожним її членом, якщо він уже є працівником підприємства відповідного структурного підрозділу. В межах такого договору, крім розгляду основних питань, що стосуються періоду здійснення визначеної роботи за сумісництвом та грошової винагороди, також повинно бути зазначено особливості її проведення та основні обов'язки і права члена Комісії з переоцінки нематеріальних активів. У додатку П розглянуто зразок Трудового договору, який може бути використаний підприємствами для створення Комісії з переоцінки нематеріальних активів із внутрішнього персоналу.

Згідно з проведеними дослідженнями процес переоцінки нематеріальних активів може розглядатися як сукупність трьох взаємопов'язаних етапів, кожен із яких включає певний перелік поставлених завдань перед окремими членами Комісії з переоцінки нематеріальних активів підприємства (рис. 4.1).

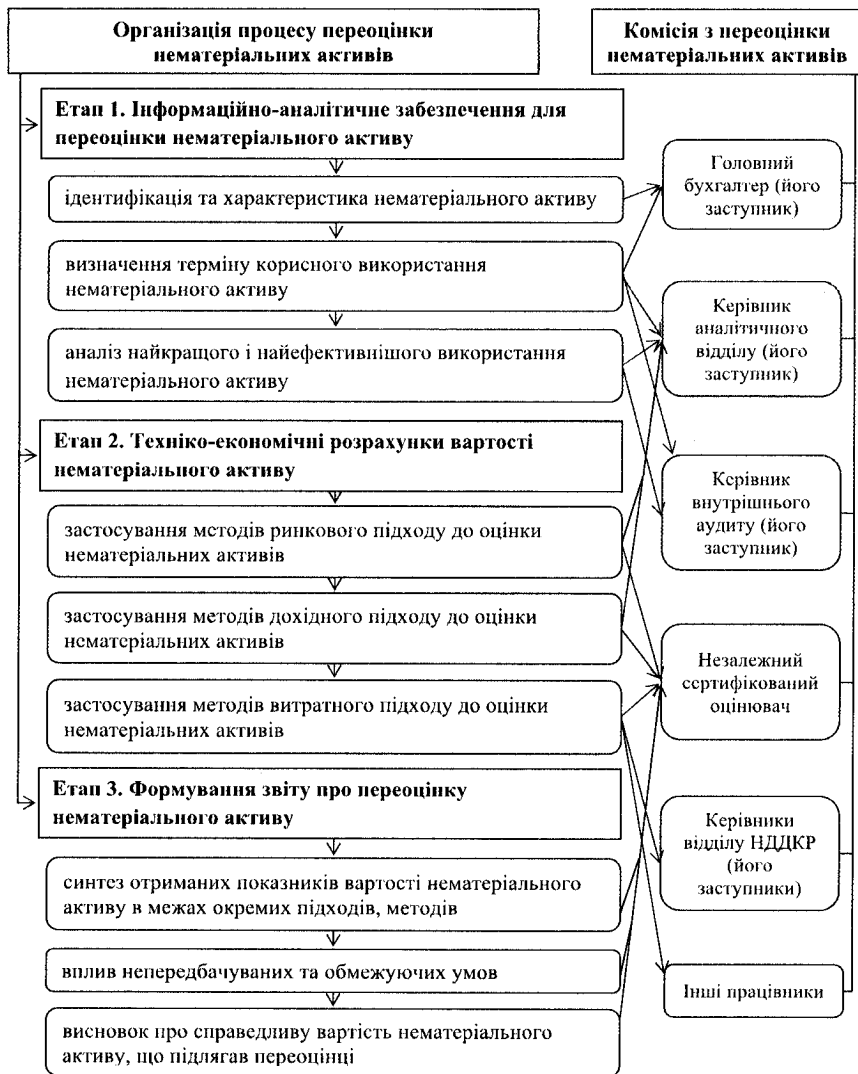


Рис. 4.1. Концепція проведення переоцінки нематеріальних активів у системі бухгалтерського обліку підприємства

На першому етапі переоцінки нематеріального активу Комісією з переоцінки повинно бути сформоване інформаційно-

аналітичне забезпечення процесу її проведення, яке передбачає ідентифікацію та характеристику нематеріального активу, що підлягає переоцінці, визначення його терміну корисного використання та найкращого способу його використання¹⁶⁵.

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

Характеристика НМА, що підлягає переоцінці, передбачає визначення права власності або, як зазначають Р. Рейлі та Р. Швайс, визначення цілої “в'язки” юридичних прав власності стосовно нього¹⁶⁶. Адже, як відомо, повне право власності на НМА може складатися з певної сукупності окремих юридичних прав, кожне з яких може бути виділене з “в'язки” і передано іншим особам на умовах обмеженого або необмеженого терміну користування, що може передбачати для підприємства додатковий дохід.

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

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

¹⁶⁵ Скоп Х. І. Організаційно-методичне забезпечення переоцінки нематеріальних активів / Х. І. Скоп // Вісник Львівського національного університету імені Івана Франка. – Львів, 2014. – Вип. 51. – С. 303-311.

¹⁶⁶ Рейлі Р. Оцінка нематеріальних активів : науч. изд. / Р. Рейли, Р. Швайс; [пер. с англ. Бюро переводов Ройд]. – М. : Квинто-Консалтинг, 2005. – 761 с.

1) очікуване використання активу підприємством, а також можливість більш ефективного управління активом іншою групою керівників;

2) звичайні життєві цикли активу і загальнодоступна інформація про розрахункові терміни корисного використання подібних активів, використовуваних аналогічним чином;

3) функціональне, технологічне, економічне чи інше старіння;

4) стабільність галузі, в якій використовується актив, та зміни в ринковому попиті на продукти або послуги, що виготовлені за його участю;

5) очікувані дії конкурентів або потенційних конкурентів;

6) рівень експлуатаційних витрат, необхідних для отримання очікуваної майбутньої економічної вигоди від активу, та здатність і намір підприємства досягти цього рівня;

7) термін контролю над активом та юридичні або аналогічні обмеження на використання активу;

8) залежність терміну корисного використання активу від терміну корисного використання інших активів підприємства [¹⁶⁶, с. 880].

Одним із способів визначення терміну корисного використання нематеріального активу, що підлягає переоцінці, який, на нашу думку, дозволяє визначити його об'єктивне значення, є побудова кривої життєвого циклу з точковим визначенням його поточного стану.

Згідно з Г. Г. Азгальдовим та Н. Н. Карповою життєвий цикл нематеріального активу демонструє функціональну залежність між використанням винаходу, технології або іншого нематеріального активу (залежною змінною) і часом (незалежною змінною) [¹⁶⁷, с. 244]. Проте, незважаючи на те, що час є основною змінною, яка вимірює стадії життєвого циклу, деякі внутрішні або зовнішні чинники по відношенню до підприємства – власника нематеріального активу, можуть впливати на його життєвий цикл.

¹⁶⁷ Азгальдов Г. Г. Оценка стоимости интеллектуальной собственности и нематериальных активов : науч. изд. / Г. Г. Азгальдов, Н. Н. Карпова. – М. : Изд. Межд. академии оценки и консалтинга, 2006. – 398 с.

Контур життєвого циклу і тривалість його стадій залежать від змін у технології, ступеня прийняття ринком, легкості вступу на ринок конкурентів та інших чинників. Проведений аналіз наукових робіт із оцінки нематеріальних активів [¹⁶⁸; ¹⁶⁹; ¹⁷⁰] дав можливість розглядати криву життєвого циклу нематеріального активу як послідовну сукупність таких стадій:

- стадії впровадження;
- стадії швидкого росту;
- стадії повільного росту, яка призводить до повного розвитку;
- стадії спаду (остаточного використання).

Форма або контур життєвого циклу визначається тою або іншою мірою виміру, такою як виручка від фірмової технології або кількість запатентованих винаходів, які знаходяться в експлуатації на певний момент часу – по осі *y*, та мірою часу (місяці, роки) – по осі *x*. Комісія з переоцінки повинна визначити місце нематеріального активу, що підлягає переоцінці, на кривій життєвого циклу та рівень впливу майбутніх очікуваних змін на фінансовий стан цілого підприємства. Кожна стадія життєвого циклу нематеріального активу характеризується притаманними тільки для неї економічними рисами, зокрема:

1) на стадії впровадження нематеріального активу, тобто виходу на ринок продукту або послуги, які виготовлені або надані з його використанням, чи використанням нематеріального активу в процесі управління підприємством спостерігаються його початкова низька продуктивність, незначні технічні проблеми, неохоче прийняття клієнтами або співробітниками. Поряд з тим, такий продукт або послуга є своєрідною “новинкою” або технологічним лідером на ринку відповідної продукції або послуг;

2) стадія швидкого росту характеризується прийняттям продукту або послуги, що виготовлені або надані з використанням

¹⁶⁸ Рутгайзер В. М. Оценка стоимости бизнеса : учебное пособие / В. М. Рутгайзер. – М. : Маросейка, 2007. – 448 с.

¹⁶⁹ Хитчнер Дж. Р. Оценка стоимости нематериальных активов [Текст] : монография / Дж. Р. Хитчнер; [ред. В. М. Рутгайзер ; пер. с англ. Л. И. Лопатников, О. В. Куракина]. – М. : ОМЕГА-Л : Маросейка, 2008. – 135 с.

¹⁷⁰ Цыбулев П. Н. Оценка интеллектуальной собственности : учеб. пособие / П. Н. Цыбулев. – К. : Институт интеллектуальной собственности и права, 2003. – 186 с.

нематеріального активу ринком або працівниками підприємства, зростанням попиту та ціни, що безпосередньо впливає на величину отриманих підприємством економічних вигод;

3) стадія повного розвитку є апогеєм можливого використання нематеріального активу і є показником його найефективнішого використання. На цій стадії життєвого циклу нематеріального активу підприємство отримує максимальний розмір економічних вигод від його використання, що супроводжується виникненням зовнішньої конкуренції та імітації (заміщення) аналогічними або подібними продуктами або послугами;

4) виникнення конкуренції та продуктів / послуг замінників призводить до спаду попиту, втрати економічної та / або функціональної переваги тощо, що призводить до остаточного використання нематеріального активу, тобто закінчення терміну його корисного використання. Характерним для цієї стадії є наявність незначної кількості нематеріальних активів, які ще знаходяться в експлуатації, з метою технічного обслуговування та незначного числа постачальників продукту або послуги, що виготовлені або надані з його використанням.

Слід зазначити, що стадія спаду та / або остаточного використання нематеріального активу може бути викликана різними причинами, основні з яких розглянуті на рис. 4.2.

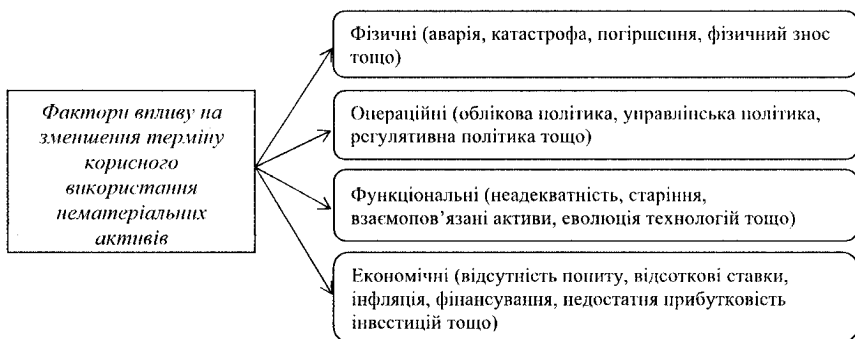


Рис. 4.2. Фактори впливу на зменшення терміну корисного використання нематеріальних активів

Фактори фізичного впливу зазвичай призводять до незначної зміни величини терміну корисного використання нематеріальних активів, що пов'язане зі знищенням тільки їхнього фізичного прояву, який може бути легко відтворений. Водночас операційні, функціональні та економічні фактори впливу можуть призвести до припинення використання технологічного процесу або зняття продукту з виробництва, що спричинить вибуття усіх пов'язаних із ним нематеріальних активів.

Отже, якщо Комісією з переоцінки нематеріальних активів виявлено вплив на нематеріальний актив, що підлягає переоцінці, одного або кількох з наведених на рис. 4.2 факторів, то корегування слід здійснювати не тільки при визначенні його актуального терміну корисного використання, але й при розрахунку його справедливої вартості, адже крива життєвого циклу нематеріального активу моделює його вартісну поведінку. Виконання цього завдання згідно з рис. 4.1 повинно / може бути здійснене членами Комісії з переоцінки, які займають на підприємстві за сумісництвом посади головного бухгалтера та керівника аналітичного відділу або їхніх заступників.

Згідно з дослідженнями А. Н. Козирєва¹⁷¹ та П. Н. Цибульова¹⁷⁰ найкраще і найбільш ефективно використання нематеріальних активів може бути проаналізовано на основі таких чотирьох критеріїв:

1) законність – найкраще і найбільш ефективно використання нематеріальних активів повинно бути цілком законним видом діяльності і відповідати регулятивним вимогам у галузі ліцензування, торгівлі на основі взаємовигоди, правдивості реклами та інших правових вимог;

2) фізична здатність – найкраще і найбільш ефективно використання нематеріальних активів повинно бути фізично можливим із урахуванням його фізичних, функціональних та технологічних характеристик;

¹⁷¹ Козырев А. Н. Оценка стоимости нематериальных активов и интеллектуальной собственности : науч. изд. / А. Н. Козырев, В. Л. Макаров. – М. : РИЦ ГШ ВС РФ, 2003. – 368 с.

3) фінансова доцільність – найкраще і найбільш ефективне використання нематеріальних активів повинно забезпечувати підприємство отриманням позитивної величини дохідності інвестицій;

4) максимальна вигідність – найкращим і найбільш ефективним є таке використання нематеріальних активів, яке в результаті забезпечує найвищу міру економічних вигод для підприємства.

Кожен із наведених критеріїв відображає той чи інший рівень ефективного використання нематеріального активу, що дозволяє Комісії з переоцінки нематеріальних активів визначити умови, за яких буде розраховуватися його справедлива вартість. Адже, якщо підприємство не використовує нематеріальний актив із найбільшою користю, його вартість від цього не зменшується. Ми вважаємо, що таке завдання може бути здійснене членами Комісії з переоцінки нематеріальних активів, які займають за сумісництвом на підприємстві посади керівників аналітичного відділу та відділу внутрішнього аудиту або їхніх заступників.

Отримані результати першого етапу переоцінки нематеріального активу згідно з нашим дослідженням підлягають перевірці та підтвердженню головою Комісії з переоцінки нематеріальних активів для того, щоб уникнути випадків необ'єктивного та / або недобросовісного формування інформаційно-аналітичного забезпечення процесу переоцінки нематеріальних активів.

На другому етапі “Техніко-економічних розрахунків” Комісія з переоцінки нематеріальних активів повинна розглянути та застосувати найбільш оптимальні для конкретного нематеріального активу методи підходів до розрахунку його справедливої вартості на основі всіх отриманих на попередньому етапі релевантних даних. Найбільш поширеними у використанні, а також закріпленими на законодавчому рівні¹⁷² є три підходи до оцінки НМА:

¹⁷² Про оцінку майна, майнових прав та професійну оцінну діяльність в Україні : Закон України від 12.07.2001 № 2658-III [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2658-14>.

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

Ринковий підхід до оцінки нематеріальних активів являє собою процес визначення їхньої справедливої вартості шляхом аналізу вартості подібних нематеріальних активів, які були продані або ліцензовані протягом останнього періоду часу. В разі застосування ринкового підходу до оцінки нематеріального активу подібність із об'єктами порівняння визначається з урахуванням їх виду, галузі (сфери) використання, економічних, правових, функціональних та інших характеристик. У межах ринкового підходу до оцінки нематеріальних активів, на основі проведеного дослідження А. Н. Козирєва¹⁷¹, М. В. Корягіна¹⁷³, Р. Рейлі та Р. Швайса¹⁷⁴, П. Н. Цибульова¹⁷⁰ а, також, на нашу думку¹⁷⁵, можна виділити низку методів, що розглянуті в табл. 4.1.

Таблиця 4.1

Методи оцінки нематеріальних активів за ринковим підходом

<i>№ з/п</i>	<i>Назва методу</i>	<i>Характеристика</i>
1	2	3
1	Метод ринкових продажів	За допомогою цього методу вартість нематеріальних активів оцінюється на основі реальних ринкових угод про продаж НМА-аналогів незалежним третім сторонам у межах комерційних угод. При наявності даних цей метод є найбільш прямим і об'єктивним у процесі визначення справедливої вартості нематеріального активу.
2	Метод рейтингу (ранжування)	Цей метод оцінки нематеріальних активів ґрунтується на використанні якісних характеристик об'єкта оцінки на кшталт новизни, рівня винахідництва, складності і т.д., які за допомогою спеціальних шкал перетворюються в кількісні показники у вигляді коефіцієнтів. Після отримання необхідних для аналізу коефіцієнтів та вартісних характеристик виводиться грошова вартість нематеріального активу. На теренах України подібні ідеї можна відслідкувати в методиках оцінки Українського інституту промислової власності, відомого як Укрпатент.

¹⁷³ Корягін М. В. Оцінювання вартості підприємства в системі бухгалтерського обліку [Текст] : монографія / М. В. Корягін. – Львів : Видавництво Львівської комерційної академії; ТОВ НВП "Інтерсервіс", 2012. – 262 с.

¹⁷⁴ Рейлі Р. Оцінка нематеріальних активів : науч. изд. / Р. Рейлі, Р. Швайс; [пер. с англ. Бюро переводов Роїд]. – М. : Квинто-Консалтинг, 2005. – 761 с.

¹⁷⁵ Скоп К. И. Рыночный подход оценки нематериальных активов в учетно-аналитической системе предприятия / К. И. Скоп // Аудит и финансовый анализ. – 2013. – № 6. – С. 395-401.

1	2	3
3	Метод звільнення від роялті	Метод звільнення від роялті іноді вважається методом дохідного підходу до оцінки нематеріальних активів, враховуючи те, що для отримання показника вартості здійснюється капіталізація оцінюваного доходу від виплати роялті. Цей метод також іноді називають методом витратного підходу в зв'язку з тим, що вартість НМА визначається на основі витрат на виплату роялті, від яких звільняється власник. Проте ми розглядаємо цей метод у складі ринкового підходу, посиляючись на той факт, що дані, якими він оперує, ґрунтуються на ринкових угодах, що відображає його методологічну основу. За використанням цього методу, вартість нематеріального активу оцінюється, виходячи з суми доходу від виплат роялті, які він би приносив у тому випадку, якщо би був ліцензований третьою особою в межах угоди, укладеної на комерційній і незалежній основі.
4	Метод відносної різниці в доходах	Цей метод заснований на припущенні, що виготовлена з використанням оцінюваного нематеріального активу продукція приносить додатковий прибуток порівняно з продукцією, яка виготовляється без його використання. За певних обставин отримана на ринку інформація може дозволити порівняти дохід, який генерується двома подібними операціями, одна з яких здійснюється з використанням, а інша без використання нематеріального активу. Якщо ці дві операції послідовно відображають істотно відмінні доходи, то вартість нематеріального активу може бути розрахована за допомогою методу відносної різниці в цих доходах.

Проте варто зазначити, що активний ринок нематеріальних активів є нетиповим економічним явищем для України, у зв'язку з чим дуже часто для оцінки нематеріальних активів слід використовувати методи дохідного та витратного підходів.

Дохідний підхід до оцінки нематеріальних активів може бути найефективнішим за умови, що оцінюваний нематеріальний актив приносить або має потенціал приносити підприємству майбутній економічний дохід і є менш ефективним, якщо немає достатніх даних, щоб адекватно обґрунтувати розрахунки, пов'язані з формуванням майбутнього економічного доходу та встановленням правильного вибору ставки капіталізації¹⁷⁶. В табл. 4.2 розглянуто основні методи оцінки нематеріальних активів у межах дохідного підходу.

¹⁷⁶ Скоп Х. І. Методика дохідного підходу оцінки нематеріальних активів в обліково-аналітичній системі підприємства / Х. І. Скоп // Бухгалтерський облік і аудит. – 2013. – № 10. – С. 18-28.

Методи оцінки нематеріальних активів за дохідним підходом

№ з/п	Назва методу	Характеристика
1	2	3
1	Метод прямої капіталізації доходу	Метод прямої капіталізації доходу застосовується тоді, коли прогнозується постійний за величиною та рівний у проміжках періоду прогнозування чистий операційний дохід, отримання якого не обмежується у часі. Метод прямої капіталізації досить простий, і в цьому його головна перевага, проте він статичний, прив'язаний до даних одного найхарактернішого року, тому потрібна особлива увага до правильного вибору показників чистого доходу і коефіцієнтів капіталізації. Найчастіше його використовують для розрахунку справедливої вартості нематеріальних активів, термін корисного використання яких невизначений.
2	Метод дисконтування доходу	Метод дисконтування доходу полягає у встановленні поточної вартості змінного потоку прогнозованого економічного доходу за дискретний проміжок часу. Цей метод застосовується тоді, коли прогнозовані від використання об'єкта оцінки грошові потоки є неоднаковими за величиною, непостійними протягом визначеного періоду прогнозування або якщо їх отримання обмежується у часі. Прогнозовані грошові потоки підлягають дисконтуванню із застосуванням ставки дисконтування для отримання їхньої поточної вартості.

Метод прямої капіталізації доходу та метод дисконтування доходу, що розглянуті в табл. 4.2, мають спільну концептуальну основу, хоча і передбачають різні механізми проведення процедур кількісної оцінки справедливої вартості нематеріальних активів. Вони обидва спрямовані на кількісне вираження поточної вартості очікуваного економічного доходу від переоцінюваного НМА. Відповідно, для оцінки та економічного аналізу одного НМА можуть бути застосовані як метод дисконтування доходу, так і метод прямої капіталізації. При правильному застосуванні обидва аналітичних методи оцінки дохідного підходу призводять до отримання приблизно однакового (з урахуванням заокруглень) показника вартості одного і того ж нематеріального активу.

Витратний підхід до оцінки нематеріальних активів базується на економічних принципах заміщення та рівноважної ціни, які стверджують, що інвестор заплатить за інвестиції не більше, ніж

величина витрат (інвестицій) на отримання об'єкта співставної корисності. Таким чином, ефективний ринок корегує ціни на всі об'єкти власності, включаючи і нематеріальні активи, до стану рівноваги так, що ціни, які формуються на ринку, залежать від відносної корисності кожного об'єкта власності. Витратний підхід до оцінки нематеріальних активів ґрунтується на двох фундаментальних методах¹⁷⁷ (табл. 4.3), які є важливою складовою багатьох видів економічного аналізу нематеріальних активів у межах облікової системи підприємства.

Таблиця 4.3

Методи оцінки нематеріальних активів за витратним підходом

<i>№ з/п</i>	<i>Назва методу</i>	<i>Характеристика</i>
1	2	3
1	Метод відтворення	Витрати на відтворення – це витрати, які оцінені в поточних цінах на дату оцінки і які необхідні для створення точного дублікату або копії об'єкта оцінки з використанням тих же матеріалів, виробничих стандартів, тієї ж конструкції, планування та якості роботи, які були використані при створенні оцінюваного нематеріального активу. Відтворювальний нематеріальний актив матиме ті ж недоліки, надлишкові переваги і буде характеризуватися тим же рівнем старіння, що й оцінюваний НМА.
2	Метод заміщення	Витрати на заміщення – це витрати, оцінені в поточних цінах на дату оцінки, які необхідні для створення нематеріального активу, корисність якого повинна бути еквівалентна корисності об'єкта оцінки з використанням сучасних матеріалів, виробничих стандартів, конструкції, планування та якості роботи. Нематеріальний актив заміщення може не включати недоліки, надлишкові переваги і старіння, які стосуються оцінюваного нематеріального активу.

Слід зазначити, що розглянуті в таблиці 4.3 методи витратного підходу до оцінки нематеріальних активів вважаються єдиними прийнятними методами оцінки для тих нематеріальних активів, які створені власними силами підприємства, і подібних аналогів на ринку або поки (на даний момент часу) не існує, або їх важко знайти.

¹⁷⁷ Скоп Х. І. Особливості здійснення вартісної оцінки нематеріальних активів на основі витратного підходу / Х. І. Скоп // Інновації та традиції у сучасній науковій думці : зб. наук. праць за матеріалами 2-ї міжнар. наук.-практ. інтернет-конф. (15-17 серпня 2013 р., м. Київ). – К. : ТК Меганом, 2013. – С. 63-71.

Наведені підходи до оцінки нематеріальних активів мають завдання відобразити відповідні порівняльні (ринковий), економічні (дохідний) та корисні (витратний) характеристики вартості нематеріального активу, що підлягає переоцінці. Але, враховуючи те, що кожен із них акцентує увагу на різних характеристиках вартості нематеріального активу, що підлягає переоцінці, рівень впевненості у визначенні об'єктивного показника справедливої вартості зростає при використанні всіх підходів, при можливості їхнього застосування, за умови, що кожен із них добре документований та правильно відображає логічні побудови.

Ми вважаємо, що до процесу техніко-економічних розрахунків можуть бути залучені всі члени Комісії з переоцінки НМА, де голова Комісії – незалежний сертифікований оцінювач \square виконує роль куратора. Проте слід зазначити, що при розрахунку переоціненої вартості нематеріального активу в межах кожного окремого підходу можуть знадобитися знання, навички та досвід окремих членів Комісії. Зокрема, при розрахунку переоціненої вартості НМА методами ринкового та дохідного підходів до оцінки, на нашу думку, найдоцільніше залучати керівника аналітичного відділу підприємства або його заступника, а при розрахунку переоціненої вартості нематеріальних активів методами витратного підходу до оцінки – керівників відділів НДДКР або їхніх заступників, або інших працівників підприємства, які можуть володіти необхідною для розрахунків інформацією.

Також слід зазначити: незважаючи на те, що теоретично кожен розглянутий метод у межах трьох підходів до переоцінки нематеріальних активів може бути прийнятним для визначення справедливої вартості НМА, існують певні закономірності в процесі розрахунків, що відображають рівень ймовірності отримання найбільш об'єктивного результату переоцінки для окремих видів нематеріальних активів. У табл. 4.4 розглянуто підходи та методи оцінки нематеріальних активів, які згідно з нашим дослідженням є найбільш ефективними для визначення

справедливої вартості нематеріальних активів окремих облікових груп, доцільність виділення яких була розглянута в підрозділі 2.2.

Таблиця 4.4

Найбільш об'єктивні підходи та методи оцінки нематеріальних активів у межах окремих облікових груп

<i>№ з/п</i>	<i>Облікова група НМА</i>	<i>Пропоновані підходи та методи для оцінки нематеріальних активів</i>
1	2	3
1	Нематеріальні активи промислової власності	Ринковий підхід: метод ринкових продажів, метод рейтингу / ранжування Дохідний підхід: метод дисконтування доходу Витратний підхід: метод відтворення, метод заміщення
2	Інформаційні системи	Ринковий підхід: метод ринкових продажів Дохідний підхід: метод прямої капіталізації, метод дисконтування доходу Витратний підхід: метод відтворення, метод заміщення
3	Засоби індивідуалізації	Ринковий підхід: метод ринкових продажів, метод рейтингу / ранжування, метод звільнення від роялті Дохідний підхід: метод прямої капіталізації, метод дисконтування доходу
4	Нематеріальні активи, пов'язані з мистецтвом	Ринковий підхід: метод звільнення від роялті Дохідний підхід: метод прямої капіталізації, метод дисконтування доходу
5	Нематеріальні активи, засновані на договорах	Дохідний підхід: метод прямої капіталізації, метод дисконтування доходу
6	Гудвіл	Ринковий підхід: метод відносної різниці в доходах

Останній етап переоцінки нематеріальних активів “Формування звіту” згідно з нашим дослідженням передбачає синтез отриманих показників вартості як у межах окремого підходу, так і в межах кожного з підходів для формування найбільш обґрунтованого результату переоцінки. Перш ніж прийняти рішення про остаточний показник переоціненої вартості нематеріального активу, членам Комісії з переоцінки нематеріальних активів слід врахувати:

1) кількість та якість даних, що були використані при розрахунку вартості НМА. Якщо переоцінка нематеріального активу в межах певного підходу чи методу оцінки здійснювалася при відсутності деяких даних чи показників, що призводило до використання загальноприйнятих або найбільш характерних

аналітичних критеріїв, то така вартість не повинна вважатися остаточним результатом переоцінки. І, навпаки, якщо при застосуванні певного підходу чи методу оцінки були використані достовірні та об'єктивні дані, то справедлива вартість нематеріального активу, розрахована таким чином, може вважатися остаточним результатом переоцінки;

2) тип і характер нематеріального активу, що підлягав переоцінці, а також галузеві умови, в яких, як очікується, він буде використовуватися. Специфіка діяльності деяких підприємств може призводити до виникнення загальноприйнятих правил, які дозволяють найбільш об'єктивно визначити справедливую вартість їхніх нематеріальних активів¹⁷⁸.

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

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

Висновок про справедливую вартість нематеріального активу, що підлягав переоцінці, повинен бути сформований головою Комісії з переоцінки нематеріальних активів. Отримані результати переоцінки нематеріального активу Комісія оформляє у вигляді спеціалізованого звіту про переоцінку нематеріального активу,

¹⁷⁸ Пліса З. П. Методи оцінки нематеріальних активів / З. П. Пліса, Х. І. Скоп // Інноваційна економіка – напрямок сталого розвитку держави : матеріали міжнар. наук.-практ. конф. (7-8 вересня 2012 р., м. Сімферополь). – Сімферополь : Economics, 2012. – С. 123-125.

зразок якого передбачений для використання в професійній оціночній практиці. Складений Звіт про переоцінку нематеріального активу повинен бути підписаний керівником підприємства, а також усіма членами Комісії, що безпосередньо залучалися до процесу переоцінки нематеріального активу, і є підставою для подальшого використання його результатів в обліковій системі підприємства.

Отже, переоцінка НМА є одним із найважливіших елементів облікової системи сучасних вітчизняних підприємств, що спричинено особливостями їхньої діяльності та тенденціями розвитку економіки постіндустріального етапу розвитку. Однак, як показало наше дослідження, ця ланка бухгалтерського обліку дуже слабо розвинена, що, як наслідок, призводить до колосальної недооцінки вартості їхніх нематеріальних активів.

З огляду на це запропонована концепція проведення переоцінки нематеріальних активів для використання внутрішнього центру відповідальності за переоцінку НМА – Комісії з переоцінки нематеріальних активів – дає можливість ефективно налагодити загальний процес вартісного вимірювання нематеріальних активів та, таким чином, суттєво підвищити якісні характеристики фінансової звітності сучасних вітчизняних підприємств.

4.2. Методика переоцінки нематеріальних активів із використанням цінових мультиплікаторів

Протягом останніх десятиліть у теоретичному та практичному науковому середовищі бухгалтерів визначено, що одним із найбільш важливих напрямів удосконалення бухгалтерського обліку є приведення даних фінансової звітності суб'єктів господарювання до рівня справедливої (ринкової) вартості. Адже тільки такі дані фінансової звітності відображають реальний фінансовий стан сучасного підприємства і можуть вважатися релевантними для потреб зацікавлених користувачів.

Ми, притримуючись такої позиції, розглядаємо модель обліку нематеріальних активів за переоціненою вартістю одним із шляхів її досягнення. В цьому підрозділі розглянуто комплексну методичку переоцінки нематеріальних активів, щодо яких існує активний ринок для потреб Комісії з переоцінки нематеріальних активів служби бухгалтерського обліку вітчизняних підприємств.

Методика переоцінки НМА, щодо яких існує активний ринок, передбачає використання методичних прийомів та процедур оцінки ринкового підходу, основою застосування яких є цінові мультиплікатори. Цінові мультиплікатори відображають співвідношення між ринковою ціною аналогічного нематеріального активу та об'єктом переоцінки і дозволяють згідно з нашим дослідженням отримати найбільш об'єктивний її результат.

Застосування цінових мультиплікаторів у процесі визначення справедливої вартості нематеріального активу передбачає використання таких двох основних понять, як “вартість” та “ціна”, між якими слід розуміти відмінності. Адже “вартість” не є рівнозначною “ціні”, враховуючи те, що “ціна” згідно з дослідженням В. М. Рутгайзера [¹⁷⁹, с. 196] є визначеною сумою, яку один конкретний покупець або ліцензіат заплатив іншому конкретному продавцю або ліцензіару за один конкретний актив.

У кожній окремій угоді, зазначають Р. Рейлі та Р. Швайс [¹⁸⁰, с. 196], на будь-якого з її учасників могли мати вплив специфічні неринкові чинники (ринкова кон'юнктура, мотиви покупця і продавця, елементи угоди, умови платежу та інше), а це може свідчити про те, що ціна аналогічного НМА в межах конкретної угоди може не бути показником справедливої вартості об'єкта переоцінки.

З огляду на це є підстави стверджувати: минула ціна не вказує на те, що потенційні покупець і продавець знову погодяться на ту саму суму на дату переоцінки НМА, враховуючи ймовірні зміни в ринковій кон'юктурі. Також слід розуміти: існування минулої

¹⁷⁹ Рутгайзер В. М. Оценка стоимости бизнеса : учебное пособие / В. М. Рутгайзер. – М. : Маросейка, 2007. – 448 с.

¹⁸⁰ Рейли Р. Оценка нематериальных активов : науч. изд. / Р. Рейли, Р. Швайс; [пер. с англ. Бюро переводов Ройд]. – М. : Квинто-Консалтинг, 2005. – 761 с.

ціни не дає інформації про те, чи були покупець і продавець добровільними учасниками угоди (мотиви покупця і продавця), здійснення якої проводилося на ринкових умовах фінансування (умови платежу, елементи угоди) тощо.

Поряд з тим, незаперечним є факт: справедлива вартість нематеріального активу пов'язана з очікуваною ціною, яка включає в себе винагороду з точки зору ринку, що дає підстави розглядати минулу ціну як один із основних індикаторів для розрахунку справедливої вартості НМА, що підлягає переоцінці¹⁸¹.

Згідно з МСФЗ 13 “Оцінка справедливої вартості” оцінка справедливої вартості – це оцінка конкретного активу або зобов'язання, що припускає їхній обмін між учасниками ринку в звичайній операції продажу активу або передачі зобов'язання на дату оцінки за нинішніх ринкових умов. Така операція продажу активу або передачі зобов'язання повинна бути здійснена:

- на головному ринку для цього активу або зобов'язання; або
- за відсутності головного ринку – на найсприятливішому ринку для цього активу або зобов'язання¹⁸².

Комісія з переоцінки нематеріальних активів не обов'язково повинна здійснювати всебічне дослідження всіх можливих ринків, щоб визначити головний ринок або, за відсутності головного ринку, найсприятливіший ринок, проте вона повинна взяти до уваги всю інформацію, яку можна отримати. Таким чином, у процесі переоцінки НМА Комісія з переоцінки НМА повинна розуміти, що справедлива вартість нематеріального активу – це ціна, яка була б отримана за його продаж у звичайній операції на головному (або найсприятливішому) ринку на дату переоцінки за поточних ринкових умов, незалежно від того, чи спостерігається така ціна безпосередньо, чи вона визначена за допомогою ціни котирування на активному ринку на ідентичний об'єкт, утримуваний іншою стороною як актив, якщо така ціна є, або, якщо такої ціни немає,

¹⁸¹ Скоп К. И. Рыночный подход оценки нематериальных активов в учетно-аналитической системе предприятия / К. И. Скоп // Аудит и финансовый анализ. – 2013. – № 6. – С. 395-401.

¹⁸² Міжнародний стандарт фінансової звітності 13 “Оцінка справедливої вартості” : станом на 01.01.2013 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_068.

згідно з МСФЗ 13¹⁸², – за допомогою інших відкритих вхідних даних, таких як ціна котирування на ринку, який не є активним на ідентичний об'єкт, утримуваний іншою стороною як актив.

Визначення справедливої вартості НМА включає умову про еквівалентність у грошовому вираженні стосовно ринкових даних, які можуть бути конвертовані для застосування цінових мультиплікаторів відносно спільної бази порівняння. Узагальнюючи власні дослідження та дослідження вітчизняних і зарубіжних учених, пропонуємо для використання Комісії з переоцінки НМА авторську концепцію методики переоцінки НМА із використанням цінових мультиплікаторів (табл. 4.5).

Таблиця 4.5

Методика переоцінки нематеріальних активів із використанням цінових мультиплікаторів

<i>Етапи методики</i>	<i>Характеристика</i>
1	2
1. Збір та відбір даних	Угоди купівлі-продажу, ринкові дані попиту і пропозиції на подібні нематеріальні активи тощо
2. Класифікація даних	Визначення релевантних та нерелевантних даних для переоцінки
3. Якісна оцінка	Виділення та якісна оцінка чинників, які можуть впливати на вартість об'єкта переоцінки
4. Перевірка відібраних даних	Підтвердження точності, достовірності та зіставності отриманих даних із об'єктом переоцінки
5. Вибір одиниць порівняння	Визначення показників, що дозволяють сформувати з отриманих даних статистичну компліцію
6. Розрахунок цінових мультиплікаторів	$M_n = \frac{V_m}{x}$ <p>де M_n – ціновий мультиплікатор нематеріального активу станом на певний період (n) часу; V_m – ринкова вартість НМА-аналогу, відносно якого здійснюється порівняльний аналіз; x – одиниця порівняння</p>
7. Корегування цінових мультиплікаторів	З урахуванням: елементів угод, не пов'язаних із НМА; відмінностей ринкової кон'юнктури; систематичних змін у ринковій динаміці
8. Застосування цінових мультиплікаторів	$FV_n = M_n \times x_{opt}$ <p>де FV_n – переоцінена вартість НМА станом на певний період (n) часу; x_{opt} – величина одиниці порівняння об'єкта переоцінки</p>
9. Визначення справедливої вартості НМА	Застосування методики явного та неявного зважування цінових мультиплікаторів

Розглянута в табл. 4.5 методика переоцінки нематеріальних активів охоплює комплекс необхідних процедур та аналітичних прийомів, які надають можливість Комісії з переоцінки НМА розрахувати об'єктивне значення справедливої вартості нематеріального активу, щодо якого існує активний ринок.

Практична апробація методики переоцінки нематеріальних активів із використанням цінових мультиплікаторів була проведена на прикладі підприємства інформаційних технологій ПрАТ "ІНКОМ", враховуючи отримані в підрозділі 1.2 результати аналізу частки нематеріальних активів у загальній структурі активів, де аналізоване значення не перевищує 1 %.

Переоцінці підлягала торговельна марка "ІНКОМ", залишкова вартість якої згідно з внутрішньою оборотно-сальдовою відомістю підприємства станом на кінець 2013 року становить 84 072 грн. Торговельна марка "ІНКОМ" була введена в господарський оборот у 2008 році, термін корисного використання якої визначався, посилаючись на термін дії правовстановлюючого документа (свідоцтва), тобто тільки на 10 років.

Причинами переоцінки торговельної марки "ІНКОМ" ПрАТ "ІНКОМ" згідно з нашим дослідженням є:

- необ'єктивне визначення терміну корисного використання цього нематеріального активу, що призвело, враховуючи амортизаційні нарахування за п'ять років використання, до необґрунтованого зменшення її балансової вартості;

- формування нового методичного підходу до облікового відображення нематеріальних активів, де об'єктом обліку згідно з наведеними пропозиціями у підрозділі 2.2 повинен виступати сам НМА, а не тільки вартість його правовстановлюючих документів.

На етапі збору та відбору даних членам Комісії з переоцінки нематеріальних активів необхідно дослідити відповідний ринок для отримання інформації про:

- угоди купівлі-продажу, пропозиції купівлі або продажу співставних для порівняння нематеріальних активів;
- ліцензійні угоди, пропозиції ліцензування, угоди оренди,

угоди франчайзингу або висновки інших контрактів щодо використання співставних нематеріальних активів.

Нами досліджено ринок франчайзингових угод України¹⁸³ на предмет наявності відкритих ринкових пропозицій стосовно продажу на умовах франчайзингу торговельних марок вітчизняних ІТ-підприємств у межах релевантного періоду (додаток Р).

Наявність відкритих ринкових пропозицій стосовно продажу на умовах франчайзингу торговельних марок вітчизняних ІТ-підприємств свідчить про існування активного ринку для цього виду нематеріальних активів, що, у свою чергу, підтверджує доцільність використання розглянутої методики при його переоцінці.

Після збору таких даних Комісія з переоцінки НМА повинна вирішити, які з отриманих даних є релевантними для переоціночного аналізу. Для цього згідно з нашим дослідженням слід відібрати такі дані, які, можливо, є релевантними і повинні бути включені в аналіз, і ті дані, які, можливо, не є релевантними і повинні бути виключені з аналізу.

Згідно з дослідженням Р. Рейлі та Р. Швайса перш ніж вибрати базу для порівняння, слід розглянути та проаналізувати її рівень відповідності з об'єктом переоцінки за такими критеріями:

- 1) “в'язкою” юридичних прав, пов'язаних із правом власності на нематеріальний актив, який передавався в межах угоди-аналога;
- 2) наявністю будь-яких умов або домовленостей про фінансування (наприклад, між покупцем і продавцем);
- 3) наявністю або відсутністю умов продажу на комерційній, незалежній основі;
- 4) економічними умовами, які склалися на відповідному вторинному ринку на момент здійснення торгової або ліцензійної угоди;
- 5) галуззю, в якій буде використовуватися НМА;
- 6) географічними або територіальними характеристиками торговельних або ліцензійних угод-аналогів у порівнянні з

¹⁸³ Франчайзинг в Україні [Електронний ресурс]. - Режим доступу : <http://www.franchising.org.ua/catalog/2>.

відповідними характеристиками НМА, що підлягає переоцінці;

7) характеристиками, які стосуються терміну дії торговельних або ліцензійних угод-аналогів, у порівнянні з нематеріальним активом, що підлягає переоцінці;

8) характеристиками, які пов'язані з використанням, експлуатацією або старінням об'єктів торговельних або ліцензійних угод-аналогів, у порівнянні з характеристиками нематеріального активу, що підлягає переоцінці;

9) економічними характеристиками торговельних або ліцензійних угод-аналогів у порівнянні з характеристиками нематеріального активу, що підлягає переоцінці (тобто, хто відповідає за продовження розробки, комерціалізацію або правовий захист нематеріального активу);

10) включенням інших активів у торговельні або ліцензійні угоди-аналоги (до таких операцій може відноситися продаж комплексу або портфеля активів, включаючи надання допомоги по маркетингу, передача прав на використання торговельних знаків, розробку продукції або інших прав, які зазначені в контракті) [¹⁸⁰, с. 237-239].

При здійсненні порівняльного аналізу основна увага акцентується на подібностях та відмінностях між нематеріальним активом і угодами, які можуть впливати на ціну. Проте слід мати на увазі, що ринкові дані про угоди необов'язково повинні відкидатися, якщо вони не збігаються за одним або кількома наведеними критеріями з НМА, що підлягає переоцінці, оскільки, як зазначає А. Н. Козырев: "...вартісні показники співставних угод вважаються релевантними для аналізу, якщо хоча би за одною характеристикою вони є подібними" [¹⁸⁴, с. 156].

Класифікація відібраних даних дозволяє визначити співставність та неспівставність НМА-аналогів із нематеріальним активом, який підлягає переоцінці. Кожен співставний нематеріальний актив повинен індивідуально кваліфікуватися як

¹⁸⁴ Козырев А. Н. Оценка стоимости нематериальных активов и интеллектуальной собственности : науч. изд. / А. Н. Козырев, В. Л. Макаров. – М. : РИЦ ЦТН ВС РФ, 2003. – 368 с.

дуже подібний до нематеріального активу, що підлягає переоцінці. Зрозуміло, що деякі співставні нематеріальні активи мають більше подібностей із нематеріальним активом, який підлягає переоцінці, ніж інші, у зв'язку з чим більш співставні нематеріальні активи можуть надавати кращі вартісні свідчення.

Як правило, для експертного оціночного аналізу матеріальних необоротних активів застосовують не менше ніж п'ять ринкових аналогів, проте для оціночного аналізу нематеріальних активів, враховуючи їхню специфічність та малу ймовірність існування активного ринку, дозволяється використання меншого числа ринкових аналогів.

Нами виділено дві (враховуючи недостатню розвиненість франчайзингового ринку України та нетиповість об'єкта переоцінки) франчайзингові пропозиції вітчизняних ІТ-підприємств ПрАТ "Пріоком" та ПрАТ "Сітронікс" (табл. 4.6), що можуть кваліфікуватися як дуже подібні до нематеріального активу, що підлягає переоцінці.

Таблиця 4.6

Ринкові дані вартості франчайзингових угод із НМА-аналогами на дату переоцінки¹⁸⁵

Показники	ПрАТ "Пріоком"	ПрАТ "Сітронікс"
Підприємство		
1	2	3
Мінімальна ринкова вартість франчайзингової угоди торговельної марки, американських доларів	15 000	18 000
Максимальна ринкова вартість франчайзингової угоди торговельної марки, американських доларів	20 000	24 000
Вартість 1 американського долара ³ , грн	12	
Мінімальна ринкова вартість франчайзингової угоди торговельної марки, грн	180 000	216 000
Максимальна ринкова вартість франчайзингової угоди торговельної марки, грн	240 000	288 000
Середньоринкова вартість франчайзингової угоди торговельної марки ¹⁸⁶ , грн	210 000	252 000

¹⁸⁵ Примітка. Дата переоцінки 17 червня 2014 року.

¹⁸⁶ Розраховано на основі даних додатку Р.

Сформувавши базу даних для переоцінки нематеріального активу, Комісією з переоцінки НМА повинні бути виділені критерії для його якісної оцінки, що дозволить визначити рівень впливу обраних ринкових нематеріальних активів-аналогів на його справедливу вартість. Така якісна оцінка може здійснюватися в довільній формі, проте ми пропонуємо Комісії з переоцінки нематеріальних активів ПрАТ “ІНКМ” здійснювати її за наведеною в таблиці 4.7 схемою.

Таблиця 4.7

Якісна оцінка вартості нематеріального активу

№ з/п	Чинники впливу	Позитивний вплив на вартість нематеріального активу	Негативний вплив на вартість нематеріального активу
1	2	3	4
1	Вік (абсолютний)	Давно створений	Недавно створений
2	Вік (відносний)	НМА є старшим (молодшим) за ринкові аналоги	НМА є молодшим (старшим) за ринкові аналоги
3	Використання (постійність)	Нематеріальний актив постійно використовується для споріднених товарів та послуг	Нематеріальний актив рідко використовується для пов'язаних товарів та послуг
4	Використання (специфіка)	НМА може використовуватися для широкого діапазону товарів та послуг	НМА може бути використаний тільки для вузького діапазону товарів та послуг
5	Використання (галузь)	НМА може бути використаний у різних галузях	НМА може бути використаний тільки в одній галузі
6	Потенціал (розширення)	Необмежена здатність використання НМА для нових або інших товарів та послуг	Обмежена здатність використання НМА для нових або інших товарів та послуг
7	Асоціації	НМА асоціюється з позитивною особою, подією або місцем	НМА асоціюється з негативною особою, подією або місцем
8	Тренд	Нематеріальний актив сприймається як сучасний	Нематеріальний актив сприймається як старомодний
9	Якість	НМА сприймається як респектабельний	НМА сприймається як малореспектабельний
10	Прибутковість (абсолютна)	Дохід або прибуток від інвестиції в товари або послуги є вищими за середньогалузеві характеристики	Дохід або прибуток від інвестиції в товари або послуги є нижчими за середньогалузеві характеристики
11	Прибутковість (відносна)	Дохід або прибуток від інвестиції в товари або послуги є вищими за ринкові аналоги	Дохід або прибуток від інвестиції в товари або послуги є нижчими за ринкові аналоги
12	Вартість реклами	Низька вартість реклами, комерціалізації та інших способів маркетингу НМА	Висока вартість реклами, комерціалізації та інших способів маркетингу НМА

Продовження таблиці 4.7

1	2	3	4
13	Засоби реклами	Багаточисленні засоби, які можна використовувати для реклами НМА	Існує мало засобів для комерціалізації НМА
14	Частка ринку (абсолютна)	Товари або послуги мають велику частку ринку	Товари або послуги займають невелику частку ринку
15	Частка ринку (відносна)	Товари або послуги мають більшу частку ринку в порівнянні з ринковими аналогами	Товари або послуги мають меншу частку ринку в порівнянні з ринковими аналогами
16	Потенціал ринку (абсолютний)	Товари або послуги знаходяться на ринку, що розширюється	Товари або послуги знаходяться на ринку, що постійно звужується
17	Визнання	НМА має високий рівень визнання і позитивні відгуки серед споживачів	НМА погано піддається впізнанню і немає відгуків або вони є негативними

На основі отриманих результатів проведеної якісної оцінки об'єкта переоцінки можна сформулювати загальний висновок про рівень його справедливої вартості відносно вартості нематеріальних активів-аналогів та більш системно розглядати подальший процес його переоцінки. В додатку С здійснена якісна оцінка вартості торговельної марки "ІНКОН" за 15 факторами впливу, з яких 12 свідчать, що вартість об'єкта переоцінки може бути прирівняна до максимальної ринкової вартості НМА-аналогів.

Етап перевірки даних згідно з дослідженням Р. Рейлі та Р. Швайса¹⁸⁰ характеризує три важливі та взаємопов'язані задачі:

1) підтвердити, що отримані на ринку дані про угоди є точними;

2) підтвердити, що емпіричні угоди, на які спирається оцінювач при виведенні цінових мультиплікаторів, відображають незалежні комерційні ринкові умови;

3) підтвердити, що цінові дані згідно з угодами стосуються тільки продажу, ліцензування або іншої передачі виключно нематеріальних активів.

Очевидно, що процедура перевірки даних тією або іншою мірою пов'язана з додатковими дослідженнями та вивченням поточних ринкових умов, що дозволяє Комісії з переоцінки нематеріальних активів у процесі її здійснення отримати додаткову

корисну інформацію щодо формування списку аналогічних НМА, які можуть бути залучені до процесу переоцінки.

Наступним кроком у процесі переоцінки НМА за розглянутою в табл. 4.5 методикою є вибір одиниць порівняння для того, щоб зробити всі дані співставних угод або угод-аналогів порівнюваними один із одним і сформувати статистичну компіляцію даних.

Вибрані одиниці порівняння відрізняються в залежності від категорії та виду нематеріального активу, що підлягає переоцінці. В табл. 4.8 розглянуто, найбільш прийнятні одиниці порівняння, які згідно з дослідженням Б. Лева [¹⁸⁷, с. 88-89] та Н. Ю. Пузьови [¹⁸⁸, с. 116], а також на нашу думку, можуть бути використані для визначення справедливої вартості окремих облікових груп НМА.

Таблиця 3.8

Одиниці порівняння для переоцінки нематеріальних активів

<i>Група нематеріальних активів</i>	<i>Одиниці порівняння</i>
1	2
НМА промислової власності	Ціна на: один патент, одне креслення, одну схему, одне кліше, одну формулу, один рецепт тощо Показники звіту про фінансові результати
Інформаційні системи	Ціна на: рядок програми, одну функціональну точку, вузол рішень (сайт), вихідну інструкцію, що підлягає передачі тощо Показники звіту про фінансові результати
Засоби індивідуалізації	Ціна на: одне комерційне найменування, один рекламний ролик, один слоган, один девіз тощо Показники звіту про фінансові результати
Нематеріальні активи, засновані на договорах	Ціна на: одного клієнта, один контракт, одне поновлення контракту, одного абонента, одного нового клієнта, тисячу (мільйон) населення тощо Показники звіту про фінансові результати

Процедура вибору одиниці порівняння дозволяє Комісії з переоцінки нематеріальних активів визначити спільний знаменник або критерій для застосування цінових мультиплікаторів. Керуючись наведеним, для розрахунку справедливої вартості торговельної марки “ІНКОМ” ми визначили такі одиниці порівняння (x):

¹⁸⁷ Лев Б. Нематеріальні активи: управління, вимірювання, звітність : науч. пзд. / Б. Лев ; [пер. с англ. Л. И. Лопатишкова, В. М. Рупайзер]. - М. : Квинто-Консалтинг, 2003. - 240 с.

¹⁸⁸ Пузьова Н. Ю. Оценка и управление нематериальными активами компании [Текст] : монография / Н. Ю. Пузьова. - СПб. : Изд-во СПбГЭУ, 2013. - 179 с.

- величини чистого доходу від реалізації продукції за результатами 2013 року (рядок “2000” звіту про фінансові результати);

- величини чистого прибутку відібраних для порівняння підприємств за результатами 2013 року (рядок “2350” звіту про фінансові результати).

Після визначення одиниць порівняння можуть бути розраховані цінові мультиплікатори ринкових аналогів. Згідно з дослідженням Р. Рейлі та Р. Швайса цінові мультиплікатори виражаються у фізичних одиницях, фінансових одиницях або в одиницях того та іншого виду. Фізичними одиницями можуть бути ціна на одного клієнта, ціна на одне креслення, ціна на один рядок програми тощо. Фінансовими одиницями можуть бути ціна в розрахунку на гривню / долар отриманої виручки, ціна на гривню / долар отриманого чистого прибутку, ціна на гривню / долар первісних інвестицій тощо [¹⁸⁰, с. 165-168].

При визначенні справедливої вартості нематеріального активу Комісією з переоцінки нематеріальних активів можуть бути застосовані кілька загальних знаменників (одиниць порівняння), виражених у фізичних та / або фінансових одиницях для того, щоб отримати широкий діапазон можливих мультиплікаторів, а, отже, і діапазон можливих варіантів вартісної величини об'єкта переоцінки, в межах якого найбільш ймовірно визначити найбільш прийнятну її величину.

В табл. 4.9 розглянуто розрахунок цінових мультиплікаторів ($M_{1,1}, M_{1,2}, M_{2,1}, M_{2,2}$) вартості ринкових аналогів – торговельних марок ПрАТ “Пріоком” та ПрАТ “Сітронік”. Кожен із обраних ринкових аналогів є акціонерним товариством, що передбачає відкритий доступ до даних їхньої фінансової звітності, яка підлягає аудиторській перевірці, що дає можливість Комісії з переоцінки нематеріальних активів використовувати достовірні показники обраних одиниць порівняння.

Розрахунок цінових мультиплікаторів вартості торговельних марок
 ПрАТ “Пріоком” і ПрАТ “Сітронікс”¹⁸⁹

Показники	ПрАТ “Пріоком”	ПрАТ “Сітронікс”
Підприємство		
І	2	3
Середньоринкова вартість НМА-аналога (V_m), тис грн	210	252
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), тис грн	48 840,5	65 720,2
Чистий прибуток, тис грн	3 851,42	4 705,3
Розрахунок мультиплікаторів	$M_{1,1} = \frac{210}{48840,5} = 0,0043$ $M_{1,2} = \frac{210}{3851,42} = 0,0545$	$M_{2,1} = \frac{252}{65720,2} = 0,0038$ $M_{2,2} = \frac{252}{4705,3} = 0,0536$

Перетворення даних угод у загальні знаменники цінових мультиплікаторів може допомогти при визначенні корегувань, які необхідно внести в дані окремих угод. Єдиного переліку всіх корегувань, що завжди прийнятні при здійсненні переоцінки нематеріальних активів, в межах розглянутої методики не існує, проте до найбільш типових корегувань цінових мультиплікаторів згідно з проведеним дослідженням можна віднести:

- корегування з урахуванням елементів угод, не пов’язаних із нематеріальним активом оцінюваного виду;
- корегування з урахуванням відмінностей ринкової кон’юнктури;
- корегування з урахуванням систематичних змін у ринковій динаміці.

Якщо конкретний ціновий мультиплікатор стосується комплексної угоди, тобто угоди, пов’язаної з нематеріальним активом і майном другого виду, то ціновий мультиплікатор слід скорегувати таким чином, щоб він відображав вплив на вартість оцінюваного нематеріального активу тільки співставного нематеріального активу-аналога.

¹⁸⁹ Складено на основі даних табл. 4.6 і річної фінансової звітності досліджуваних підприємств

Якщо таке корегування цінового мультиплікатора є проблематичним або неможливим, то мультиплікатор не може бути використаний Комісією з переоцінки НМА для розрахунку справедливої вартості НМА, що підлягає переоцінці.

Ринкова кон'юнктура має схильність систематично змінюватись як щодо окремих видів матеріальних активів, так і щодо окремих видів нематеріальних активів. У таких випадках цінові мультиплікатори можуть впорядковуватися відносно дати здійснення угоди, наприклад від найбільш ранньої до останньої. Цінові мультиплікатори, що стосуються різних часових груп, можуть бути скореговані на той або інший індексний показник, найбільш поширеними серед яких є: індекс інфляції та біржовий індекс (наприклад, індекс Доу-Джонса у США, індекс Нікей у Японії, ДАКС у Німеччині, індекс "Стандарт енд Пулз", SP-500 у світі, індекс Позабіржової фондової торговельної системи (ПФТС) в Україні і т. д.). Основна ціль застосування таких індексних показників полягає в трендовому корегуванні всіх трансакційних цінових мультиплікаторів у сторону збільшення або зменшення для того, щоб відобразити поточну ринкову кон'юнктуру, вплив якої нематеріальний актив, що підлягає переоцінці, відчуває саме зараз (у момент переоцінки).

Деякі систематичні зміни показників цінових мультиплікаторів можуть спричинятися стохастичними або одноразовими змінами ринкової динаміки, у зв'язку з чим такі мультиплікатори повинні бути відповідно скореговані. Прикладами подібних змін можуть бути: зміни в правилах оподаткування, зміни в регулятивній сфері досліджуваної галузі, зміни в правовому середовищі, що стосується охорони об'єктів інтелектуальної власності тощо. У процесі переоцінки торговельної марки "ІНКОМ" жодних корегувань не вносилося.

Застосування цінових мультиплікаторів являє собою розрахунок показників вартості, шляхом вибору для кожної релевантної одиниці порівняння прийнятного мультиплікатора, який множить на результати виміру оцінюваного

нематеріального активу у відповідних одиницях (табл. 4.5). Вибраний ціновий мультиплікатор повинен відображати ймовірну поведінку ринку щодо нематеріального активу, що підлягає переоцінці, з урахуванням минулої реакції ринку на нематеріальні активи, що є об'єктами угод.

У табл. 4.10 відображено застосування цінових мультиплікаторів до об'єкта переоцінки (стосовно обраних одиниць порівняння), що дозволяє визначити діапазон справедливої вартості торговельної марки "ІНКОМ".

Таблиця 4.10

Застосування цінових мультиплікаторів¹⁹⁰

<i>Показники</i>	<i>Розрахунок</i>
1	2
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), тис. грн.	61 080,1
Чистий прибуток, тис. грн	5 846
Застосування цінових мультиплікаторів, тис. грн:	
$M_{1,1} = 0,0043$	$FV_{1,1} = 0,0043 \times 61080,1 = 91620,15$
$M_{1,2} = 0,0545$	$FV_{1,2} = 0,019 \times 5846 = 111074$
$M_{2,1} = 0,0038$	$FV_{2,1} = 0,0016 \times 61080,1 = 97728,16$
$M_{2,2} = 0,0536$	$FV_{2,2} = 0,023 \times 5846 = 134458$

Якщо на етапі визначення справедливої вартості нематеріального активу Комісія з переоцінки НМА отримала один мультиплікатор, то остаточний показник справедливої вартості встановлюється тільки на його основі. При визначенні кількох цінових мультиплікаторів встановлюється діапазон показників вартості, який необхідно згідно з проведеним дослідженням у підрозділі 4.1 проаналізувати за використанням методу явного зважування, щоб визначити найбільш достовірне значення справедливої вартості об'єкта переоцінки.

Ціновий діапазон справедливої вартості торговельної марки ПрАТ "ІНКОМ" згідно з отриманими даними в табл. 9.10 знаходиться між 91 620,15 грн і 134 458 грн, що відображає високу

¹⁹⁰ Розраховано автором на основі даних табл. 4.9 і річної фінансової звітності ПрАТ "ІНКОМ"

волатильність її показника, у зв'язку з чим нами буде застосована процедура явного зважування.

У нашому дослідженні ми вважаємо: значення мультиплікаторів, розрахованих на основі даних ПрАТ “Пріоком”, є найбільш близькими до значень мультиплікаторів нематеріального активу, що підлягав переоцінці, що пов'язано зі спільними умовами та сферою діяльності обох суб'єктів господарювання. Ми також припускаємо, що цінові мультиплікатори, які були розраховані на основі чистого прибутку, є найбільш об'єктивними значеннями ринкової вартості їхніх торговельних марок. Результати методу явного зважування цінових мультиплікаторів розглянуті в таблиці 4.11.

Таблиця 4.11

Оцінка ступеня важливості розрахованих цінових мультиплікаторів для торговельної марки ПрАТ “ІНКМ”

<i>Мультиплікатори</i>	<i>Значення</i>	<i>Питома вага (1-5)</i>	<i>Сукупний результат</i>
1	2	3	4
M _{1,1}	0,0043	4	0,0172
M _{1,2}	0,0545	5	0,2725
M _{2,1}	0,0038	3	0,0114
M _{2,2}	0,0536	4	0,2144
Разом	0,1504	x	0,5155

Склавши всі зважені бали, ми отримали результат 0,5155, який необхідно порівняти з еталонним стандартом. Еталонним стандартом вважається бал, рівний “3”, а повна зважена еталонна оцінка дорівнює:

$$3 \times 0,1504 = 0,4512 \quad (4.1)$$

Тобто згідно з результатами, що отримані на основі застосування процедури явного зважування (табл. 4.11), можна підтвердити результати якісної оцінки (табл. 4.7), згідно з якими справедлива вартість торговельної марки “ІНКМ” повинна бути вищою за середньоринкову вартість обраних НМА-аналогів. Іншими словами, якщо вартість нематеріального активу-аналога дорівнює коефіцієнту “3”, то вартість торговельної марки “ІНКМ”, що підлягає переоцінці, дорівнює коефіцієнту “3,4”:

$$\frac{0,5155}{0,01504} = 3,4 \quad (4.2)$$

Розрахувавши числове значення коефіцієнта вартості торговельної марки ПрАТ “ІНКОМ”, при застосуванні процедури явного зважування, можна визначити значення її справедливої вартості:

$$FV = \frac{3,4 \times \left(\frac{210000 + 252000}{2} \right)}{3} = 261800 \quad (4.3)$$

Результат переоцінки нематеріального активу (261 800 грн), як зазначалося в попередньому підрозділі, повинен бути оформлений у вигляді Звіту про переоцінку нематеріального активу, який є основою для відображення результатів переоцінки в Акті переоцінки нематеріальних активів, що розглянутий у додатку К.

Отримані результати переоцінки торговельної марки ПрАТ “ІНКОМ” підтверджують доцільність застосування методики переоцінки нематеріальних активів із використанням цінкових мультиплікаторів, оскільки дозволяють значно підвищити рівень якісних характеристик фінансової звітності вітчизняних підприємств, максимально наблизившись до значення його реальної вартості.

Отже, запропонована авторська концепція методики переоцінки нематеріальних активів із використанням цінкових мультиплікаторів, у межах якої інтегровано методи якісної та експертної оцінки, дозволяє забезпечити управління підприємства релевантною інформацією, а також відповідність вартісних показників даних фінансової звітності сучасним вимогам ведення бізнесу.

4.3. Методичний інструментарій переоцінки нематеріальних активів, щодо яких не існує активного ринку

Нематеріальні активи, щодо яких не існує активного ринку, тобто нематеріальні активи, які певною мірою є унікальними, важко піддаються об’єктивному визначенню справедливої вартості,

що пов'язане з суб'єктивністю їхньої оцінки, яка відображає взаємозв'язок та залежність її показника від окремого підприємства. Поряд з тим, одним із основних принципів незалежної оцінки згідно з Національними стандартами оцінки [191; 192] є визначення найкращого та найефективнішого використання об'єкта оцінки, що дозволяє розглядати поточне використання підприємством НМА, для якого не існує активного ринку, як найкраще та найефективніше його використання.

Враховуючи наведене, Комісія з переоцінки нематеріальних активів у випадку, якщо для визначення справедливої вартості нематеріального активу не може бути застосована методика переоцінки нематеріальних активів із використанням цінкових мультиплікаторів, яка розглядалася в попередньому підрозділі, тобто переоцінці підлягає нематеріальний актив, щодо якого не існує активного ринку, може використовувати методи дохідного та витратного підходів до оцінки нематеріальних активів.

Як зазначалося в підрозділі 4.1, у межах кожного з підходів можуть бути застосовані різні методи, які відображають різні вартісні характеристики об'єкта переоцінки, що ускладнює процес вибору Комісією з переоцінки нематеріального активу найбільш прийняттого підходу чи методу оцінки. Результати теоретичного та практичного дослідження дозволили нам розробити алгоритм (рис. 4.3), який відображає, на нашу думку, раціональний процес застосування методики переоцінки нематеріальних активів, щодо яких не існує активного ринку.

Практична апробація розглянутої на рис. 4.3 методики переоцінки НМА, щодо яких не існує активного ринку, проводилася на прикладі створеної власними силами ІТ-підприємства ПрАТ "ІНКОМ" комп'ютерної програми "ВКР-ІР", ринкових аналогів для якої на момент переоцінки не встановлено.

191 Національний стандарт № 1 "Загальні засади оцінки майна і майнових прав": постанова Кабінету Міністрів України від 10.09.2003 р. № 1440 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1440-2003-%D0%BF>.

192 Національний стандарт № 4 "Оцінка майнових прав інтелектуальної власності": постанова Кабінету Міністрів України від 03.10.2007 р. № 1185 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1185-2007-%D0%BF>.

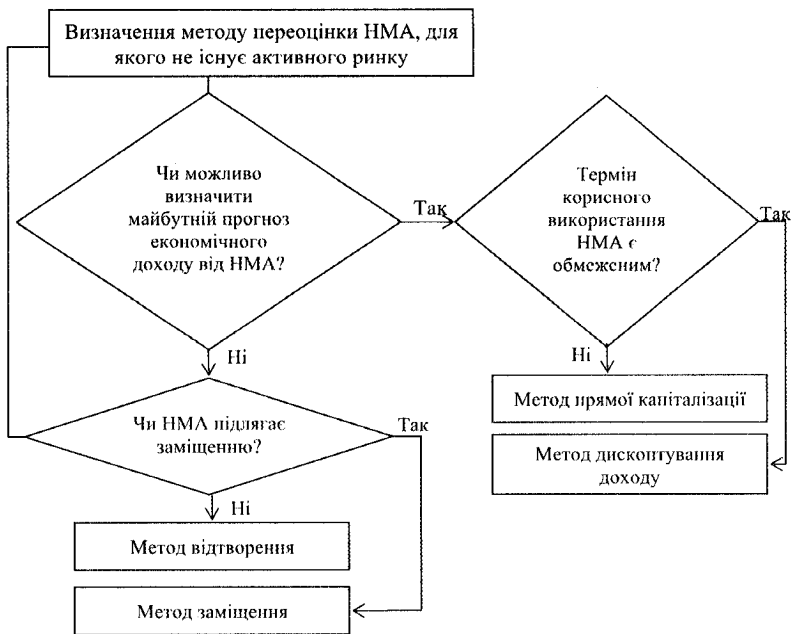


Рис. 4.3. Алгоритм застосування методики переоцінки нематеріальних активів, щодо яких не існує активного ринку

Комп'ютерна програма “ВКР-ІР”, що підлягає переоцінці, була створена працівниками ПрАТ “ІНКМ” як підтримуюча платформа для впровадження засобів захисту системи “Інтернет-банкінг” банків у 2010 році, залишкова вартість якої на дату переоцінки становить 795 400 грн. Система “Інтернет-банкінг” є відносно новим сервісом для вітчизняних банківських установ, оскільки її широке впровадження датується 2008-2012 роками, що пов'язано з недостатнім поширенням використання мережі Інтернет пересічними українцями протягом 2000-2006 років. Однак до кінця першого десятиліття ХХІ століття ситуація в країні кардинально змінюється, оскільки послуги вітчизняних інтернет-провайдерів суттєво знизились, а мережа постійно розширювалася, що створило сприятливі умови для розвитку системи “Інтернет-банкінг” у вітчизняних банківських установах.

Основною небезпекою, яка супроводжує процес користування цим сервісом, є несанкціоновані зловмисні втручання в систему, що призводять до незаконного отримання конфіденційних даних клієнта банку, крадіжок та вірусного зараження тощо. Тому капіталовкладення банків, що пов'язані з впровадженням системи “Інтернет-банкінг”, включають також інвестиції, що спрямовані на побудову надійної системи захисту.

Слід зазначити, що такого роду інвестиції не мають разового характеру, оскільки потребують постійної технічної підтримки. З огляду на це розробка та процес отримання майбутніх економічних вигод ПрАТ “ІНКОМ” від використання комп'ютерної програми “ВКР-ІР” супроводжуються детальним бізнес-планом, на основі якого можливо визначити майбутній прогноз економічного доходу, що, враховуючи наведений на рис. 4.3 алгоритм, дозволяє Комісії з переоцінки НМА використовувати методи дохідного підходу.

Дохідний підхід до оцінки нематеріальних активів базується на економічному принципі очікування, який іноді називається принципом ймовірного очікування. У межах цього підходу вартість нематеріального активу, що підлягає переоцінці, дорівнює приведеній вартості очікуваного економічного доходу, який буде отриманий у майбутньому, враховуючи рівень ризику від його володіння і / або використання підприємством. Застосування методів дохідного підходу оцінки згідно з дослідженням Р. Рейлі та Р. Швайса [¹⁹³, с. 156] передбачає визначення таких трьох основних складових:

- 1) прогноз економічного доходу;
- 2) період часу, на який складається прогноз економічного доходу;
- 3) необхідна ставка капіталізації.

Прогноз економічного доходу, який буде обраний / розрахований Комісією з переоцінки НМА, повинен відображати тільки той дохід, який стосується виключно нематеріального активу, що підлягає переоцінці. Іншими словами, потік доходу не

¹⁹³ Рейлі Р. Оцінка нематеріальних активів : науч. изд. / Р. Рейли, Р. Швайсе; [пер. с англ. Бюро переводов Ройд]. – М. : Квинто-Консалтинг, 2005. – 761 с.

повинен включати дохід, спричинений або пов'язаний із:

- іншими нематеріальними активами, крім об'єкта переоцінки;
- комерційним підприємством, в якому функціонує НМА;
- матеріальними активами, які використовуються або витрачаються в процесі генерування доходу від нематеріального активу, що підлягає переоцінці.

Перш ніж вибирати належну міру економічного доходу, що підлягає кількісному вираженню, Комісія з переоцінки нематеріальних активів повинна розглянути, яким чином нематеріальний актив, що підлягає переоцінці, генеруватиме цей дохід. Нематеріальні активи згідно з дослідженням Р. Рейлі та Р. Швайса можуть генерувати дохід за рахунок:

- їхнього використання підприємством;
- володіння ними;
- відмови від їхнього використання [¹⁹³, с. 255].

Концепція генерування доходу в результаті використання НМА полягає в отриманні підприємством певної відносної економічної переваги, що безпосередньо пов'язана з експлуатацією об'єкта переоцінки. Однак власник нематеріального активу може отримувати суттєвий економічний дохід навіть без будь-якої необхідності в його практичному застосуванні. У такому випадку нематеріальний актив зазвичай використовується (або не використовується – в залежності від обставин) з метою захисту.

У деяких випадках, як зазначає Д. Л. Волков, підприємство, володіючи нематеріальним активом, відмовляється від його використання з ціллю захисту конкурентного становища, ринкової частки, прибутку тощо¹⁹⁴. Наприклад, підприємство, володіючи торговельним знаком або патентом, відмовляється від його використання, щоб запобігти його використанню конкурентами і зберегти статус-кво в певній галузі.

Переоцінка НМА у межах дохідного підходу в усіх випадках включає прогноз потенційного обсягу доходу. Варто відзначити:

¹⁹⁴ Волков Д. Л. Нематериальные активы : проблемы состава и оценивания / Д. Л. Волков, Т. А. Гарапина // Финансовый менеджмент. – 2007. – Сер. 8. – Вып. 1. – С. 82-105.

потенційний дохід від нематеріального активу, що підлягає переоцінці, може відрізнятись від фактичного доходу, який такий НМА генерував у минулому. Проте, на нашу думку, це не означає, що Комісії з переоцінки НМА не слід вивчати та інтерпретувати умови отримання фактичного доходу від НМА у минулому, зважаючи на те, що ця інформація дає можливість спрогнозувати його здатність генерувати дохід у майбутньому. Всі альтернативні міри економічного доходу в цілому можна розділити на три групи:

- 1) дохід, який отриманий за рахунок збільшення виручки;
- 2) дохід, який отриманий за рахунок скорочення витрат;
- 3) дохід, який отриманий за рахунок скорочення обсягу інвестицій.

У межах цих груп Комісія з переоцінки нематеріальних активів повинна визначити рівень економічного доходу, який прийнятний тільки для об'єкта переоцінки. Серед найпоширеніших рівнів економічного доходу можна виділити величини, які розглянуті у:

- звіті про фінансовий результат підприємства: чистий дохід від реалізації, валовий прибуток, прибуток від операційної діяльності, прибуток до оподаткування, чистий прибуток тощо;

- звіті про рух грошових коштів: чистий рух грошових коштів від операційної діяльності, чистий рух грошових коштів від інвестиційної діяльності, чистий рух грошових коштів від фінансової діяльності, чистий рух грошових коштів за звітний період тощо.

Слід зазначити, що перш ніж отриманий прогноз економічного доходу можна використовувати для переоцінки нематеріального активу, деколи потрібне внесення певних корегувань, які дозволять виконати умову стосовно визначення рівня економічного доходу, що пов'язаний тільки з НМА, який підлягає переоцінці. Незважаючи на наявність численних потенційних корегувань, які можуть бути застосовані до об'єкта переоцінки Комісією з переоцінки нематеріальних активів, ми вважаємо, що найбільш важливими є корегування, що пов'язані:

- з виділенням необхідної частки доходу;
- з урахуванням амортизаційних відрахувань.

Корегування для виділення необхідної частки доходу пов'язане з питанням про те, яка частина економічного доходу, що генерується нематеріальним активом, який підлягає переоцінці, повинна бути включена в конкретний аналіз. Таке розмежування елементів доходу часто називають корегуванням “воронки”, оскільки весь дохід, що генерується нематеріальними активами, в тому числі й іншими активами, можна порівняти з верхньою (широкою) частиною воронки [¹⁹⁵, с. 199-204]. Для аналітичних цілей нас цікавить тільки та частина доходу, яка знаходиться в нижній (або вузькій) частині воронки – тобто та частина, яка безпосередньо відноситься до НМА, що підлягає переоцінці.

Корегування на амортизаційні відрахування повинно забезпечити врахування справедливого рівня прибутковості інвестицій усіх активів, що використовуються або витрачаються в процесі генерування доходу, пов'язаного з нематеріальним активом, що підлягає переоцінці. Амортизаційні відрахування віднімаються від міри економічного доходу, пов'язаного з об'єктом переоцінки. Шляхом вирахування амортизаційних відрахувань проводиться розподіл частини економічного доходу для забезпечення справедливої ставки прибутковості активів (матеріальних і нематеріальних), які використовуються або витрачаються, в процесі генерування доходу, що пов'язаний із НМА, який підлягає переоцінці.

Слід враховувати ту обставину, що деякі категорії активів можуть мати коротший очікуваний термін корисного використання, ніж термін корисного використання НМА, який підлягає переоцінці. У цьому випадку актив із коротшим терміном корисного використання буде повністю витрачений за період, протягом якого НМА, що підлягає переоцінці, генеруватиме дохід. Тому в довгостроковому аналізі економічного доходу

¹⁹⁵ Козырев А. Н. Оценка стоимости нематериальных активов и интеллектуальной собственности : науч. изд. / А. Н. Козырев, В. Л. Макаров. - М. : РИЦ ГИИ ВС РФ, 2003. - 368 с.

амортизаційні відрахування можуть знижуватися з часом, у міру того, як подальший строк корисного використання активів, для яких розраховуються амортизаційні відрахування закінчується.

Відповідний прогнозний період – це проміжок часу, протягом якого, за очікуваннями, НМА буде генерувати економічний дохід. Найчастіше прогнозний період вимірюється в роках, однак він може вимірюватися в будь-яких інших інтервалах, що найбільш релевантні для проведеного аналізу, включаючи дні, тижні, місяці, квартали і так далі. Як зазначалося в підрозділі 4.1, визначення актуального терміну корисного використання НМА, який є об'єктом переоцінки, передбачає побудову кривої його життєвого циклу та точкове визначення на ній його поточного стану.

Комп'ютерна програма “ВКР-ІР” була введена в господарський оборот ПрАТ “ІНКОН” у 2010 році як об'єкт авторського права, що дало можливість приймальній Комісії підприємства визначити строк її корисного використання терміном на 30 років. Однак, як відомо, комп'ютерні програми підлягають старінню, що свідчить про необхідність постійного перегляду їхнього терміну корисного використання. Оперуючи результатами діяльності ПрАТ “ІНКОН” з 2010 року та по дату переоцінки, що почерпнуті з фінансової звітності, фактичних та нормативних показників бізнес-плану (додаток Т), та даними іншої внутрішньої документації підприємства, ми спроектували на рис. 4.4 її криву життєвого циклу.

На основі кривої життєвого циклу можливо визначити актуальний термін корисного використання комп'ютерної програми “ВКР-ІР”, протягом якого підприємству економічно доцільно розраховувати на надходження доходу від її використання. У нашому випадку актуальний термін корисного використання комп'ютерної програми “ВКР-ІР” починає свій відлік від точки А і становить 11 років (2014-2024).

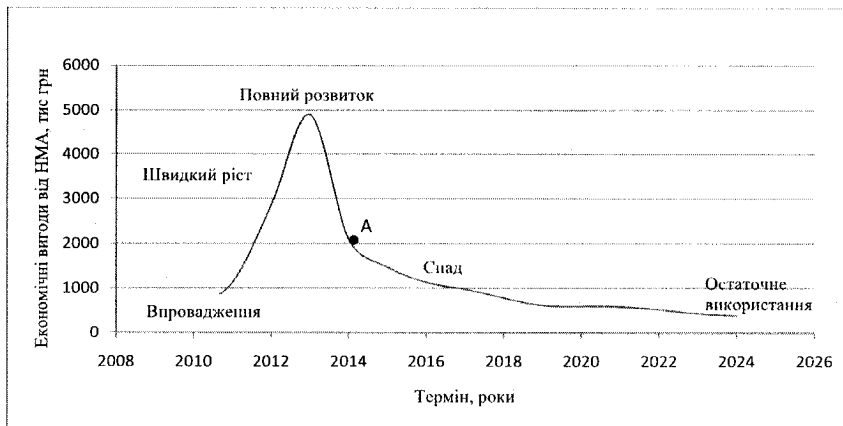


Рис. 4.4. Крива життєвого циклу комп'ютерної програми "ВКР-ІР" ПрАТ "ІНКОМ"¹⁹⁶

Отже, враховуючи те, що термін корисного використання нематеріального активу, який підлягає переоцінці, є обмеженим, згідно з рис. 4.3 Комісією з переоцінки нематеріальних активів повинен бути застосований метод дисконтування доходу.

Визначаючи величину майбутнього економічного доходу від використання комп'ютерної програми "ВКР-ІР", здійснено корегування, що пов'язане з виділенням частки доходу, адже її реалізація включає також і вартість інших комп'ютерних програм, відповідного обладнання, яке забезпечує функціональність нематеріального активу, що підлягає переоцінці, та трудові витрати персоналу на його встановлення та налаштування. На основі аналітичних даних ПрАТ "ІНКОМ" з приводу процесу впровадження та подальшого обслуговування комп'ютерної програми "ВКР-ІР", що призначена для захисту системи "Інтернет-банкінг", ми дійшли висновку, що майбутній економічний дохід повинен бути скорегований на 60% (коефіцієнт 0,4 (100%-60%)) (табл. 4.12).

¹⁹⁶ Розроблено на основі додатку Т

Прогноз майбутніх чистих грошових потоків від використання комп'ютерної програми "ВКР-ІР" ПрАТ "ІНКМ"

<i>Період часу</i>	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023	2024
<i>Показники</i>	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
Прогнозований сукупний чистий грошовий потік від НМА, тис грн ¹⁹⁷	2090	1470	1130	975	785	615	600	595	530	435	390
Корегування	0,4	0,4	0,4	0,4	0,4	0,4	0,4	0,4	0,4	0,4	0,4
Скорегований прогнозований чистий грошовий потік від НМА, тис грн	836	588	452	390	314	246	240	238	212	174	156

Корегування, пов'язане з урахуванням амортизаційних відрахувань, відсутнє, коли зважати на те, що фізичне, функціональне, технологічне та економічне старіння враховувалося в процесі корегування майбутнього економічного доходу від використання комп'ютерної програми "ВКР-ІР" (додаток Т) на основі кривої життєвого циклу (рис. 4.4).

Наступним кроком Комісії з переоцінки нематеріальних активів згідно з нашим дослідженням повинно бути визначення відповідної ставки капіталізації, на основі якої прогноз економічного доходу від нематеріального активу, що підлягає переоцінці, буде конвертовано в показник вартості.

Згідно з дослідженням П. Н. Цибульова обрана ставка капіталізації повинна відповідати наступним вимогам:

1) дані, які використовуються для одержання ставки капіталізації, повинні бути почерпнуті на ринку;

2) ставка капіталізації повинна відображати ризик, що пов'язаний із здатністю НМА, який підлягає переоцінці, генерувати

¹⁹⁷ Складено на основі додатку Т

дохід;

3) ставка капіталізації повинна узгоджуватися з мірою економічного доходу, який був використаний для переоцінки НМА;

4) ставка капіталізації повинна бути перспективною (тобто вона не повинна дорівнювати ставці капіталізації за минулі періоди, якщо тільки аналітик дійде висновку про те, що історичні дані є найкращими характеристиками вартості);

5) ставка капіталізації повинна узгоджуватися з очікуваним терміном отримання потоку доходу від НМА [198, с. 343].

Проаналізувавши роботи Г. Г. Азгальдова, М. В. Корягіна та П. Н. Цибульова, ми вважаємо, що найбільш обґрунтоване значення ставки капіталізації можна отримати при застосуванні моделі оцінки капітальних активів (Capital Asset Pricing Model (CAPM)), яка ґрунтується на тому припущенні, що інвестор прагне отримати додатковий дохід (у порівнянні з гарантованими доходами від безризикових цінних паперів). Додатковий дохід є тією винагородою, яку інвестор отримує за те, що вкладає кошти в активи з більш високим рівнем ризику. Ставка капіталізації при застосуванні моделі CAPM розраховується за формулою:

$$i_{cap} = i_{RF} + (i_m - i_{RF}) \times \beta, \quad (4.4)$$

де i_{cap} – ставка капіталізації, %; i_{RF} – безризикова ставка доходу, %; i_m – середньоринкова ставка доходу, %; β – коефіцієнт бета [198, с. 106-107].

Безризикова ставка доходу (i_{RF}) визначається, як правило, на основі ставки доходів за довгостроковими державними облігаціями або ставки рефінансування Національного банку країни. Такий вибір обумовлений тим, що довгострокові урядові облігації та ставки рефінансування національних банків характеризуються дуже низьким ризиком і високим ступенем ліквідності [199, с. 67-68]. Крім того, при визначенні ставки капіталізації для цього виду цінних паперів або наданих кредитів враховується довгострокова

¹⁹⁸ Цибулев П. Н. Оценка интеллектуальной собственности : учеб. пособие / П. Н. Цибулев. – К. : Институт интеллектуальной собственности и права, 2003. – 186 с.

¹⁹⁹ Корінко М. Д. Оцінка в бухгалтерському обліку : теорія, методологія, організація [Текст] : монографія / М. Д. Корінко, І. Б. Титаренко. – К. : Книги для бізнесу, 2009. – 471 с.

дія інфляції. У нашому дослідженні безризиковою ставкою доходу (i_{RF}) обрано ставку рефінансування Національного банку України²⁰⁰, яка станом на 15 квітня 2014 року становить 9,5 %.

Середньоринкова ставка доходу (i_m) відображає додатковий дохід (перевищення над безризиковою ставкою доходу), який інвестор отримує в якості компенсації за додатковий ризик, що пов'язаний із капіталовкладеннями в НМА, який підлягає переоцінці¹⁹⁸. У додатку У розглянуто середньоринкові ставки доходу для різного виду активів, які виведені Дж. Р. Хітчнером, є актуальними на сьогодні і, на нашу думку, можуть бути використані Комісією з переоцінки НМА для розрахунку ставки капіталізації на основі моделі оцінки капітальних активів (CAPM).

Модель CAPM використовує фактор ризику конкретного підприємства, який формалізується введенням показника β :

1) $\beta = 0$, якщо активи підприємства є абсолютно безризикові ($\beta=0$ для державних облігацій);

2) $\beta=1$, якщо активи підприємства характеризуються середньоринковим ризиком, що притаманний активам більшості підприємств країни;

3) $0 < \beta < 1$, якщо активи підприємства характеризуються низьким рівнем ризику порівняно з середньоринковими значеннями;

4) $\beta > 1$, якщо активи підприємства характеризуються високим рівнем ризику [²⁰¹, с. 116-120].

В основу моделі CAPM визначення показника β покладено результати дослідження Дж. Літнером, Я. Моссіном, Дж. Трейнером та У. Шарпом [²⁰¹, с. 157], які виявили наявність тісного кореляційного зв'язку між коефіцієнтом бета і показниками ризику підприємства. До цих показників ризику підприємства можуть бути віднесені:

1) показники фінансового ризику;

²⁰⁰ Облікова ставка НБУ [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.buhoblik.org.ua/raschetnye-i-finansovoyeoperaczi/kredity/562-oblikova-stavka-nbu-2013.html>.

²⁰¹ Хітчнер Дж. Р. Оценка стоимости нематериальных активов [Текст] : монография / Дж. Р. Хитчнер; [ред. В. М. Рутгайзер ; пер. с англ. Л. И. Лопатников, О. В. Куракина]. – М. : ОМЕГА-Л : Маросейка, 2008. – 135 с.

2) показники галузевого ризику;

3) показники, що відображають вплив макроекономічних змін на діяльність підприємства.

Показники фінансового ризику підприємства використовуються в цілях визначення рівня ризику, пов'язаного з інвестуванням в певне підприємство. Показники галузевого ризику відображають дію ключових чинників, що визначають рівень ризику в галузі, де діє підприємство, а макроекономічні показники містять інформацію про те, як зазвичай позначаються на діяльності підприємства (порівняно з іншими підприємствами) зміни макроекономічної ситуації в країні²⁰².

У додатку Ф розглянуто процес розрахунку показника β ПрАТ "ІНКОМ" на дату переоцінки комп'ютерної програми "ВКР-ІР", яке дорівнює коефіцієнту 1,011, що згідно з наведеним дозволяє стверджувати: активи підприємства характеризуються середньоринковим ризиком, який притаманний активам більшості підприємств країни.

Визначивши безризикову ставку доходу ($i_{RF} = 9,5\%$), середньоринкову ставку доходу ($i_m = 17\%$) та коефіцієнт β (1,011), можна розрахувати ставку капіталізації (i_{cap}) за формулою 4.5, що повинна бути врахована в процесі розрахунку справедливої вартості комп'ютерної програми "ВКР-ІР" ПрАТ "ІНКОМ" у межах методики дисконтування доходу:

$$i_{cap} = 9,5\% + (17\% - 9,5\%) \times 1,011 \approx 17,1\% \quad (4.5)$$

Визначивши всі необхідні складові, Комісія з переоцінки нематеріальних активів може розрахувати справедливу вартість комп'ютерної програми "ВКР-ІР" за формулою 4.6:

$$PV = \sum_{t=1}^n C_t \times DF^t, \quad (4.6)$$

де PV – справедлива вартість нематеріального активу, грн; t – періоди (роки); C_t – чистий прибуток у періоді t , грн; DF – коефіцієнт дисконтування, який можна визначити за формулою 4.7:

²⁰² Скоп Х. І. Методика дохідного підходу оцінки нематеріальних активів в обліково-аналітичній системі підприємства / Х. І. Скоп // Бухгалтерський облік і аудит. – 2013. – № 10. – С. 18-28.

$$DF^t = \left(\frac{1}{1 + \frac{i_{cap}}{100}} \right)^t, \quad (4.7)$$

де i_{cap} – ставка капіталізації, розрахунок якої розглядався вище.

Розрахунок справедливої вартості комп'ютерної програми “ВКР-ІР” на основі методики дисконтування доходу відображено в табл. 4.13.

Таблиця 4.13

Розрахунок переоціненої вартості комп'ютерної програми “ВКР-ІР” ПрАТ “ІНКОН” за методикою дисконтування доходу

Період часу / Показники	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023	2024
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
Скорегований прогнозований чистий грошовий потік від НМА (C_t), тис грн ²⁰³	836	588	452	390	314	246	240	238	212	174	156
Коефіцієнт дисконтування (DF_t)	0,853	0,728	0,62	0,53	0,45	0,385	0,329	0,28	0,239	0,204	0,174
Приведений чистий грошовий потік, тис грн	713	428	280	206	141	95	79	67	51	35	27
Справедлива вартість НМА (PV), тис грн	2 122										

Таким чином, керуючись наведеною методикою розрахунку переоціненої вартості нематеріального активу, щодо якого не існує активного ринку, яка ґрунтується на дисконтуванні майбутніх економічних вигод від його використання, нами визначено справедливу вартість комп'ютерної програми “ВКР-ІР” ПрАТ “ІНКОН” у розмірі 2 122 тис. грн. Отриманий результат свідчить про можливість адаптації методів дохідного підходу до оцінки НМА в облікову практику вітчизняних підприємств.

²⁰³ Складено на основі даних табл. 4.12.

Однак Комісії з переоцінки нематеріальних активів слід мати на увазі, що розрахована вартість нематеріального активу, щодо якого не існує активного ринку, може вважатися остаточним її значенням тільки у тому випадку, якщо в процесі переоцінки згідно з рис. 4.3 не можуть бути використані методи витратного підходу. Адже, як зазначалося в підрозділі 4.1, найбільший рівень впевненості у визначенні об'єктивного показника справедливої вартості нематеріального активу може досягатися у випадку використання кількох методів у межах одного або різних підходів до оцінки нематеріальних активів.

У нашому випадку показник справедливої вартості комп'ютерної програми "ВКР-IP" також можна визначити на основі внутрішньої документації, яка містить детальний опис сукупних витрат, що були витрачені ПрАТ "ІНКОМ" для її створення. Керуючись алгоритмом, розглянутим на рис. 4.3, ми не можемо розрахувати вартість заміщення комп'ютерної програми "ВКР-IP", враховуючи відсутність об'єктів заміщення на вітчизняному IT-ринку, тому для розрахунку її справедливої вартості буде використаний метод відтворення.

Метод відтворення, як зазначалося в табл. 4.3, передбачає визначення витрат, що оцінені в поточних цінах на дату оцінки і які необхідні для створення точного дубліката або копії об'єкта оцінки з використанням тих же матеріалів, виробничих стандартів, тієї ж конструкції, планування та якості роботи, які були використані при його створенні.

Слід зазначити, що в процесі переоцінки нематеріальних активів на основі методів витратного підходу існують додаткові релевантні категорії витрат, які слід враховувати Комісії з переоцінки нематеріальних активів. Такими витратами згідно з дослідженням Р. Рейлі є витрати на створення і відтворення НМА, різниця між якими полягає у наступному: вартість створення передбачає, що оригінальний інтелектуальний вміст необхідно створити або винайти як частину НМА, а вартість відтворення передбачає, що оригінальний інтелектуальний вміст уже відомий і

не включається до складу справедливої вартості²⁰⁴.

Ці дві категорії витрат відрізняються тривалістю минулого періоду, протягом якого здійснювалося їхнє вимірювання, що пов'язане з процесом створення НМА. Тому метод відтворення, як і метод заміщення, може ґрунтуватися на розрахунку витрат на створення або витрат на відтворення. У нашому випадку переоцінена вартість комп'ютерної програми "ВКР-IP" за методом відтворення буде розрахована на основі витрат на відтворення.

Незалежно від типу оцінюваних витрат (витрат на створення чи відтворення) для визначення справедливої вартості НМА слід розраховувати таких п'ять її основних компонентів:

- витрати на матеріали;
- витрати на робочу силу;
- накладні витрати;
- прибуток розробника;
- підприємницький стимул²⁰⁵.

Витрати на матеріали включають витрати і нарахування, які відносяться до матеріальних елементів процесу розробки нематеріального активу. Зазвичай витрати на матеріали не складають значного процента від сукупних витрат на розробку нематеріального активу, враховуючи його нематеріальну субстанцію. Такі витрати згідно з нашим дослідженням можуть включати витрати на комп'ютерні диски, топологію інтегральних мікросхем, оригінальні копії фільмів, звукозаписів, друковані скземпляри інструкцій, сценаріїв тощо. Витрати на матеріали повинні включати всі такі понесені витрати, починаючи з етапу дослідження включно до введення в експлуатацію нематеріального активу, що підлягає переоцінці, та відповідати поточним цінам на дату переоцінки, або бути проіндексовані для приведення до такого рівня цін.

²⁰⁴ Рейли Р. Оцінка нематеріальних активів : науч. изд. / Р. Рейли, Р. Швайц; [пер. с англ. Бюро переводов Ройд]. – М. : Квинто-Консалтинг, 2005. – 761 с.

²⁰⁵ Скоп Х. І. Особливості здійснення вартісної оцінки нематеріальних активів на основі витратного підходу / Х. І. Скоп // Інновації та традиції у сучасній науковій думці : зб. наук. праць за матеріалами 2-ї міжнар. наук.-практ. інтернет-конф. (15-17 серпня 2013 р., м. Київ). – К. : ТК Меганом, 2013. – С. 63-71.

Витрати на робочу силу часто складають значний відсоток від сукупних витрат, пов'язаних із процесом розробки нематеріального активу. Витрати на робочу силу згідно з нашим дослідженням зазвичай включають усю заробітну платню працівників і всі грошові винагороди, які були виплачені підрядникам протягом етапу розробки НМА та оцінені за поточними цінами на дату переоцінки або проіндексовані для приведення до такого рівня цін.

Накладні витрати, на нашу думку, можуть розподілятися на кілька підгруп, таких як: податки на зарплату працівників та додаткові пільги і виплати, що відносяться до них, оплату праці управлінського та керівного персоналу, оплату праці допоміжного персоналу та штату секретарів, витрати на комунальні послуги тощо.

Прибуток розробника відноситься до складу витрат, які згідно з дослідженням П. Н. Цибульова часто упускаються при визначенні вартості нематеріальних активів. На думку вченого, він може бути розрахований кількома способами: “як відсоток від інвестицій розробника, що пов'язані з оплатою матеріалів, робочої сили та накладних витрат, або у вигляді відсоткової (фіксованої) надбавки в грошовому вираженні в розрахунку на час, який пов'язаний з процесом розробки” [198, с. 117]

Підприємницький стимул є ще однією складовою витрат, яку згідно з нашим дослідженням також часто не враховують при визначенні справедливої вартості нематеріальних активів. З точки зору власника нематеріального активу підприємницький стимул часто розглядається як альтернативні витрати, які відображають фінансову компенсацію за ризик, що пов'язаний із процесом нової розробки при використанні технологій, споживчих брендів, новітніх комп'ютерних програм тощо.

Процес визначення структури витрат на відтворення комп'ютерної програми “ВКР-ІР” здійснювався на основі внутрішніх даних бухгалтерської служби ПрАТ “ІНКОМ”, які в цілях безпеки висвітлення цієї інформації, яка є комерційною таємницею ІТ-підприємства, будуть дещо скореговані. Таке

корегування не вплине на підсумковий результат розрахунку справедливої вартості нематеріального активу, що підлягає переоцінці, і пов'язане виключно із забезпеченням збереження закритої інформації підприємства.

Отримані скореговані дані дозволяють визначити, що комп'ютерна програма "ВКР-IP" складається з 10 модулів, кожен із яких містить певну кількість рядків кодів мови програмування C++. Для можливості оцінки витрат на відтворення комп'ютерної програми слід визначити рівень продуктивності праці програмістів, які її створили, що дозволить встановити приблизний витратний час на створення кожного модуля.

Рівень продуктивності праці програмістів, враховуючи пропозиції Дж. Р. Хітчнера [²⁰¹, с. 68-71], може бути визначений шляхом експертного присвоєння рейтингів продуктивності від 1 до 3, де:

- модуль, що отримав рейтинг 1, може бути створений зі швидкістю 4 рядки коду програми за 1 годину;
- модуль, що отримав рейтинг 2, може бути створений зі швидкістю 3 рядки коду програми за 1 годину;
- модуль, що отримав рейтинг 3, є найважчим і може бути створений зі швидкістю 2 рядки коду програми за 1 годину.

Рейтинги продуктивності праці програмістів охоплюють повністю налагоджені програми та їх описи, включаючи необхідні дефініції, системну конструкцію, упорядкування і документацію, тестування тощо.

Шляхом ділення числа рядків кодів кожного модуля з урахуванням наведених характеристик рейтингу згідно з Дж. Р. Хітчнером, а також проведеного нами дослідження²⁰⁶ можливо розрахувати кількість годин, які необхідні для відтворення комп'ютерної програми, що підлягає переоцінці за наявних умов на дату переоцінки (табл. 4.14).

²⁰⁶ Скоп Х. І. Оцінка об'єктів інтелектуальної власності в обліково-аналітичній системі підприємства / Х. І. Скоп // Формування ринкової економіки в Україні: зб. наук. праць. – Львів, 2013. – Вип. 29. – Ч. 2. – С. 181-187.

Методика переоцінки комп'ютерної програми "ВКР-ІР"

ПрАТ "ІНКОН" на основі методу відтворення

Місце розміщення програми	Кількість рядків у програмах (коди)	Продуктивність		Години для відтворення програми
		рейтинг	годинна норма (тобто за 1 годину розробляється 2, 3 або 4 коди)	
1	2	3	4	5
Модуль 1	16 400	2	3,0	5 467
Модуль 2	22 100	2	3,0	7 367
Модуль 3	6 000	3	2,0	3 000
Модуль 4	18 480	1	4,0	4 620
Модуль 5	2 400	3	2,0	1 200
Модуль 6	4 500	2	3,0	1 500
Модуль 7	4 800	2	3,0	1 600
Модуль 8	16 700	1	4,0	4 175
Модуль 9	21 300	2	3,0	7 100
Модуль 10	16 200	2	3,0	5 400
Загальна кількість рядків	128880			
Загальна кількість годин, необхідна для відтворення програми			41 429	
Середня годинна ставка, грн			81,43	
Вартість відтворення, грн			3 373 563	
Коефіцієнт старіння (k_{aging})			29,62 %	999 250
Справедлива вартість, грн			2 374 314	

Визначивши загальну кількість годин, що необхідна для відтворення комп'ютерної програми "ВКР-ІР" працівниками ПрАТ "ІНКОН" (41 429 годин), для встановлення вартості її відтворення необхідно перевести ці години в грошовий еквівалент (у гривні). Для цього Комісія з переоцінки нематеріальних активів повинна визначити середню годинну ставку для працівників, що були би залучені, якби комп'ютерну програму, що підлягає переоцінці потрібно, було би заново створити. Керуючись внутрішніми даними бухгалтерської служби й аналітичного відділу ПрАТ "ІНКОН", визначено, що для відтворення комп'ютерної

програми “ВКР-ІР” могло би знадобитися семеро працівників, перелік, характеристика і середньогодинна ставка роботи яких наведені в таблиці 4.15.

Таблиця 4.15

Розрахунок середньої годинної ставки працівників ПрАТ “ІНКОМ” для відтворення комп’ютерної програми “ВКР-ІР”

<i>Посада</i>	<i>Кількість</i>	<i>Годинна ставка, грн</i>
1	2	3
Керівник проекту	1	110,00
Системний аналітик	2	70,00
Програміст	3	90,00
Допоміжний персонал	1	50,00
Середня годинна ставка (заокруглено)		81,43

Отже, розрахувавши загальну кількість годин, що необхідна для відтворення комп’ютерної програми “ВКР-ІР” працівниками ПрАТ “ІНКОМ” (41 429 годин) та середньогодинну ставку їхньої роботи (81,43 грн), ми розрахували повну вартість її відтворення на дату переоцінки (3 373 563 грн). Однак комп’ютерна програма “ВКР-ІР” була створена у 2010 році, що свідчить про можливість втрати її первісної корисності, враховуючи розвиток сучасних технологій за 4 роки її використання. В зв’язку з чим, розрахована вартість відтворення повинна бути скоригована на всі форми старіння:

1) фізичне старіння – це зниження вартості нематеріального активу внаслідок його фізичного використання (більшість нематеріальних активів не схильні до фізичного старіння);

2) функціональне старіння – це зниження вартості нематеріального активу внаслідок неспроможності виконувати основну цільову функцію;

3) технологічне старіння – це зниження вартості нематеріального активу внаслідок удосконалення технології;

4) зовнішнє (економічне) старіння – це зниження вартості нематеріального активу під впливом чинників, подій або умов, які є зовнішніми по відношенню до його поточного використання²⁰⁵.

Більшість форм старіння можна розділити на ті, які можливо

усунути, і ті, які усунути неможливо. Основною концептуальною відмінністю згідно з дослідженням П. Н. Цибульова є потенційна економічна вигода, яка зможе або не зможе перекрити витрати на їхнє усунення [¹⁹⁸, с. 107]. При визначенні кількісного вираження коефіцієнта загального старіння нематеріального активу, що підлягає переоцінці, слід встановити і розглянути кожну форму старіння по-окремо. Відповідно, для кожної форми старіння повинно бути встановлено окреме значення зниження вартості, яке може виражатися у вигляді суми грошових одиниць або відсотка від оцінюваної величини поточних витрат.

Найпоширенішою процедурою, що пов'язана з кількісним вираженням фізичного старіння, є оцінка витрат на його усунення, якщо його можливо усунути. Проте дуже незначна частина нематеріальних активів підприємств схильні до фізичного старіння, у зв'язку з чим коефіцієнт фізичного старіння не є суттєвим компонентом коефіцієнта загального старіння.

Згідно з нашим дослідженням величину функціонального зносу можна розрахувати при аналізі:

- 1) надлишкових витрат на розробку;
- 2) надлишкових експлуатаційних витрат.

Аналіз надлишкових витрат на розробку включає порівняння витрат на розробку нематеріального активу, що підлягає переоцінці на дату переоцінки, у порівнянні з витратами на розробку нематеріального активу в минулому. В обох випадках витрати повинні стосуватися функції, для виконання якої він був розроблений. Іншими словами, якщо сьогодні розробка нематеріального активу обійшлася би дешевше, ніж у момент його створення, то ця різниця виявилася би однією з мір функціонального старіння.

При аналізі надлишкових експлуатаційних витрат слід проводити порівняння поточних витрат на утримання та використання нематеріального активу, що підлягає переоцінці, з витратами на його утримання або використання в момент, коли він був уперше розроблений і введений у господарський оборот. Після

цього збільшення витрат на утримання проектується на весь остаточний термін користування нематеріального активу, а приведена вартість надлишкових експлуатаційних витрат може бути ще однією мірою функціонального старіння.

Визначаючи кількісну міру технологічного старіння, на нашу думку, необхідно розглянути ті самі основні чинники – надлишкові витрати на розробку та надлишкові експлуатаційні витрати, що й при визначенні міри функціонального старіння, проте слід мати на увазі: функціональне старіння означає, що нематеріальний актив, який підлягає переоцінці, більше не може виконувати функцію, заради якої він був створений, тоді коли технологічне старіння свідчить, що ця функція дещо застаріла і новий нематеріальний актив виконував би це завдання зовсім іншим чином. Якщо розробка нового, технологічно досконалішого нематеріального активу коштуватиме дешевше, ніж розробка об'єкта переоцінки, то надлишкові витрати на розробку будуть однією з мір технологічного старіння.

Аналогічний зв'язок можна простежити відносно оцінки надлишкових експлуатаційних витрат. Такі витрати можуть бути виражені питомою вагою витрат на одиницю виготовленої продукції, витрат на один цикл, на одну операцію тощо, які пізніше слід помножити на кількість виготовленої продукції, кількість циклів / операцій підприємства протягом року тощо, отриманий добуток можна розглядати як міру технологічного старіння.

Існує кілька процедур, що можуть визначити схильність нематеріального активу до економічного старіння, які полягають в отриманні відповіді на питання: чи зможе нематеріальний актив, що підлягає переоцінці, забезпечувати його власника оптимальною ставкою капіталізації на основі показника вартості тощо? У випадку ствердної відповіді на наведене питання є підстави вважати, що такий нематеріальний актив не схильний до економічного старіння, і навпаки.

Загальний коефіцієнт старіння ($k_{\text{огинг}}$) згідно з дослідженням

А. Н. Козирева¹⁹⁵ та П. Н. Цибульова¹⁹⁸ може бути розрахований за формулою 4.8:

$$k_{aging} = 1 - (1 - k_{ph}) \times (1 - k_f) \times (1 - k_t) \times (1 - k_e), \quad (4.8)$$

де k_{aging} – загальний коефіцієнт старіння, %; k_{ph} – коефіцієнт фізичного старіння, %; k_f – коефіцієнт функціонального старіння, %; k_t – коефіцієнт технологічного старіння, %; k_e – коефіцієнт економічного старіння, %.

Після детального аналізу надлишкових витрат на розробку комп'ютерної програми “ВКР-ІР” та надлишкових експлуатаційних витрат, які було понесено ПрАТ “ІНКОН” протягом 4 років її використання, ми визначили такі коефіцієнти старіння:

- 1) коефіцієнт фізичного старіння – 0%;
- 2) коефіцієнт функціонального старіння – 10%;
- 3) коефіцієнт технологічного старіння – 15%;
- 4) коефіцієнт економічного старіння – 10%.

Враховуючи наведені дані, ми розрахували загальний коефіцієнт старіння комп'ютерної програми “ВКР-ІР” (k_{aging}) за формулою 4.9:

$$k_{aging} = 1 - ((1 - 0) \times (1 - 0,1) \times (1 - 0,15) \times (1 - 0,1)) = 29,62\% \quad (4.9)$$

Після цього ми розрахували переоцінену вартість комп'ютерної програми “ВКР-ІР” ПрАТ “ІНКОН”, яка із заокругленням дорівнює 2 374 000 грн. Отже, після застосування методів оцінки нематеріальних активів обох підходів – дохідного та витратного, □ можна порівняти отримані результати переоціненої вартості комп'ютерної програми “ВКР-ІР” (табл. 4.16).

Таблиця 4.16

Узгодження остаточного показника справедливої вартості комп'ютерної програми “ВКР-ІР” ПрАТ “ІНКОН”²⁰⁷

№	Підхід до оцінки нематеріальних активів	Справедлива вартість, тис грн
1	2	3
1	Ринковий	–
2	Дохідний	2 122
3	Витратний	2 374

²⁰⁷ Складено на основі даних табл. 4.12 та табл. 4.13

Отже, процес розрахунку справедливої вартості комп'ютерної програми “ВКР-ІР” ПрАТ “ІНКОМ” за методом дисконтування доходу дохідного підходу до оцінки нематеріальних активів та методом відтворення витратного підходу до оцінки нематеріальних активів дозволив отримати приблизно однакові вартісні показники, що свідчить про правильність їхнього застосування. Враховуючи те, що основною метою переоцінки комп'ютерної програми “ВКР-ІР” ПрАТ “ІНКОМ” є визначення справедливої вартості для цілей бухгалтерського обліку, ми рекомендуємо Комісії з переоцінки нематеріальних активів при визначенні кількох показників вартості обирати найменше її значення, що дозволить дотримуватися принципу обачності бухгалтерського обліку. Тобто в нашому дослідженні переоцінена вартість комп'ютерної програми “ВКР-ІР” ПрАТ “ІНКОМ” становить 2 122 тис грн.

Таким чином, проведене дослідження свідчить про можливість здійснення переоцінки в межах системи бухгалтерського обліку підприємства навіть для тих нематеріальних активів, щодо яких не існує активного ринку. Застосування вітчизняними підприємствами розробленого алгоритму методики переоцінки нематеріальних активів, щодо яких не існує активного ринку, дає можливість внутрішньому центру відповідальності за переоцінку – Комісії з переоцінки нематеріальних активів – розрахувати достовірний показник їхньої справедливої вартості на дату переоцінки, що, таким чином, створює належні передумови для прийняття ефективних рішень управлінським персоналом, а також іншими зацікавленими користувачами.

РОЗДІЛ 5

УПРАВЛІННЯ ВАРТІСТЮ

НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ ПІДПРИЄМСТВА

5.1. Концептуальні положення управління вартістю нематеріальних активів підприємства

Значна частина вартості багатьох продуктів на сьогодні створюється не стільки на стадії матеріального виробництва, скільки на стадії маркетингу, науково-дослідних, дослідно-конструкторських і технологічних робіт, планування, транспортування, продажу та обслуговування. Джерелом доданої вартості стає не стільки безпосереднє виробництво, скільки дизайн, контроль якості, брендинг та обслуговування, тобто ті види діяльності, які безпосередньо пов'язані з генеруванням, трансформацією і використанням нематеріальних активів.

Перехід до нового стану суспільства, в якому нематеріальні активи стають чинником суспільного виробництва, знаменує одночасно перехід до нової структури вартості того, що ми споживаємо. По суті, зміни не стільки на макрорівні, скільки на мікрорівні визначають суттєві зрушення в економічних характеристиках сучасного суспільства²⁰⁸. Змінюються структура собівартості всіх матеріальних продуктів, конкурентні стратегії, зміст економічної практики тощо.

Сучасне виробництво – це насамперед використання знань, таланту, досвіду персоналу, тому все більшу питому вагу серед зайнятих на виробництві займають технологи, бухгалтери, конструктори, дизайнери, фахівці з персоналу, збуту і маркетингу, експерти з інформаційних мереж. Матеріально-речовий вплив на сучасне виробництво стає все менш вагомим. Більшість сучасних підприємств досягають економічного ефекту в результаті

²⁰⁸ Куцик П. О. Концептуальні підходи до розгляду інформаційних систем обліку в корпоративному управлінні / П. О. Куцик // Облік і фінанси. – 2013. – № 4 (62). – С. 52-59.

застосування спеціальних знань, широкого навчання і розвитку персоналу та ефективної взаємодії із зовнішніми контрагентами.

Змінюється суть діяльності підприємств, оскільки основною метою є вже не просто виробити щось, а виробити, продати, відповісти на новий технологічний виклик, випередити конкурентів, врахувати нові запити споживачів і навчитися діяти в нових умовах більш жорсткого конкурентного оточення і соціального контролю з боку держави і суспільства.

У традиційній економіці основна роль належала матеріальній підсистемі, в економіці постіндустріального етапу розвитку суспільства – когнітивній, ментальній, імітаційній та іншим підсистемам інтелектуального та емоційного виду²⁰⁹. У нових умовах зміщується фокус управління: з матеріальних потоків і запасів – до нематеріальних, тобто до управління інформацією, культурою підприємства, ментальними моделями взаємодії співробітників тощо. Нематеріальні активи проникають в усі сфери і стадії економічного процесу, їх уже складно відокремити від продукту або послуги. За таких умов, управління вартістю нематеріальних активів набуває важливого значення і потребує наукового обґрунтування, що випробуване практикою.

Управління вартістю нематеріальних активів є досить молодою науковою концепцією. Першим ґрунтовним дослідженням, присвяченим управлінню вартістю нематеріальних активів, стала заснована на докторській дисертації К.-Е. Свейбі його спільна робота з Т. Ллойдом “Управління ноу-хау”²¹⁰ у 1987 році. В тому ж році відбулася перша наукова конференція, присвячена цьому питанню й такі авторитетні видання, як Fortune і Harvard Business Review, опублікували перші статті, присвячені управлінню вартістю нематеріальних активів.

У 1994 році на Заході великі консалтингові фірми запропонували для своїх клієнтів послуги та семінари в сфері

²⁰⁹ Гэлбрейт Дж. К. Новое индустриальное общество : избранное : науч. изд. / Дж. К. Гэлбрейт ; [под науч. ред. И. В. Филатова]. – М. : Эксмо, 2008. – 1198 с.

²¹⁰ Sveiby K.-K., Lloyd T. Vanaging Knowhow - Bloomsbury, London, 1987.

управління вартістю нематеріальних активів. Починаючи із цього року, почали виходити безліч періодичних видань, що були присвячені цьому напрямку науки, розгортається активна діяльність товариств, асоціацій, інститутів, що досліджують цю проблему.

Крім теоретичного визнання вагомості нематеріальних активів для сучасного підприємства в кінці 90-х формується практика створення спеціалізованих відділів по управлінню нематеріальними активами та відповідних посад директорів та аналітиків у компаніях США, Японії, Німеччини, Австрії, Китаю. Ця тенденція збереглася на протязі 20-ти років і суттєво розширилася та модифікувалася, адже понад 60 % компаній, що входять в список РWC “Топ-100 найбільших компаній світу за ринковою капіталізацією” містять у своєму штатному розписі спеціальних працівників (Chief Knowledge Officer (СКО – головний керівник знаннями), Chief Information Officer (СІО – головний менеджер з інформатизації) тощо)²¹¹, які виконують функції з навчання персоналу, стимулювання обміну знаннями між працівниками, інформаційному наповненню зовнішніх комунікацій, стратегічному плануванню, маркетингу та НДДКР тощо.

Основними обов’язками цих працівників є:

- створення та використання інфраструктури поширення нематеріальних активів, включаючи бібліотеки, бази знань, людські та комп’ютерні мережі, центри НДДКР;
- взаємодія із зовнішніми постачальниками інформації та знання;
- сприяння процесу створення нових НМА у межах стратегічного планування, маркетингових досліджень та НДДКР;
- моніторинг інтелектуального капіталу підприємства;
- формування та реалізація стратегії управління вартістю нематеріальних активів.

²¹¹ Інтелектуальний капітал підприємств АПК в регіональній інноваційній системі: Монографія / Г.В. Жаворонкова, В.О. Жаворонков, Д.М. Соковніна, Л.Ю. Мельник, М.О. Гомеєнок / За ред. д.с.п. Г.В. Жаворонкової. – Умань: Вида-вств «Сочіський», 2012. – 550 с.

Управління вартістю нематеріальних активів підприємства – це комбінація окремих аспектів управління персоналом, інноваційного та комунікаційного менеджменту, а також використання нових інформаційних технологій. Управління вартістю нематеріальних активів не є автономною відокремленою ділянкою менеджменту підприємства. Це управління, яке об'єднує дії, пов'язані зі створенням нематеріальних активів, їх кодифікацією, розповсюдженням і використанням. Таку діяльність можна визначити як мистецтво створювати вартість із нематеріальних активів підприємства, як цілеспрямований процес конвертації знань у вартість²¹².

Управління вартістю нематеріальних активів забезпечує інтегрований підхід до використання нових управлінських, маркетингових та інформаційних технологій, стимулює інноваційну активність і творчість людей.

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

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

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

Як зазначають автори монографії²¹³, конкурентоспроможність – це здатність суб'єктів ринку змагатися між собою за найбільш

²¹² Давидюк Т. В. Розвиток бухгалтерського обліку людського капіталу: теорія і методологія [Текст] : монографія / Т. В. Давидюк. – Житомир : ЖДТУ, 2011. – 508 с.

²¹³ Конкурентоспроможність підприємства : оцінка рівня та напрями підвищення : [монографія / за заг. ред. О. Г. Янкового]. – Одеса : Атлант, 2013. – 470 с.

вигідні та прибуткові сфери застосування капіталу, джерела сировинних ресурсів, умов виробництва і реалізації продукції. Товари конкурують за якістю, ціною, рівнем та доступністю обслуговування. Відповідно, підприємства змагаються, використовуючи цінову конкуренцію, конкуренцію якості товарів, пропонуючи те чи інше обслуговування, а також вибираючи власну ринкову нішу і забезпечуючи в її межах монопольне становище. У даний час на перший план виходять нецінові фактори конкурентоспроможності, з яких найважливіше значення мають якість товару, його новизна і наукомісткість виробів. Основна конкурентна перевага підприємств полягає у розвитку навичок працівників, набутому досвіді, інноваційних можливостях підприємства, нау-хау, розумінні ринку, наявності баз даних та систем обміну інформацією тощо.

Розглядаючи самоорганізацію як основу творчого потенціалу компанії, американські фахівці в області прийняття управлінських рішень та креативності організації М. Рубінштейн і А. Фюрстенберг²¹⁴ відзначають ряд істотних властивостей самоорганізації:

1) адаптація – підприємство як система пристосовується до мінливих ситуацій і ринкових умов;

2) постійне балансування на межі хаосу – “відходячи занадто далеко від цієї межі в область запланованого та сталого, система застигає і стає безплідною; і навпаки – чим далі система досягає області незапланованого, тим глибше вона занурюється в хаос і безлад”²¹⁵;

3) можливість диверсифікації усередині системи – індивідууми і автономні команди встановлюють для себе завдання, прагнучи до своєї мети, що є частиною загальної мети підприємства.

У сучасних підприємствах самоорганізована команда є потужним засобом для створення умов щодо ефективної

²¹⁴ Рубинштейн М., Фирстенберг А. Интеллектуальная организация : науч. изд. / М. Рубинштейн, А. Фирстенберг – М.: ИНФРА-М, 2003.

²¹⁵ Knowledge Horizons. The present and the promise of knowledge management. – Boston, 2000.

автономної діяльності індивідуумів. Обов'язки її членів можуть дублюватися, в команду можуть залучатися співробітники з інших структур підприємства. Автономна команда здатна виконувати безліч функцій, посилюючи роль індивідуумів і переводячи їх на більш високий рівень генерування та обміну знаннями.

Саме по собі управління вартістю нематеріальних активів в умовах революційних змін в економіці прирівнюють до нової функції управління. Розглядаючи функцію як призначення, дію, властивість, а також як смислову, знакову і ціннісну роль речі, можна виділити власне функції управління вартістю НМА (рис. 5.1).

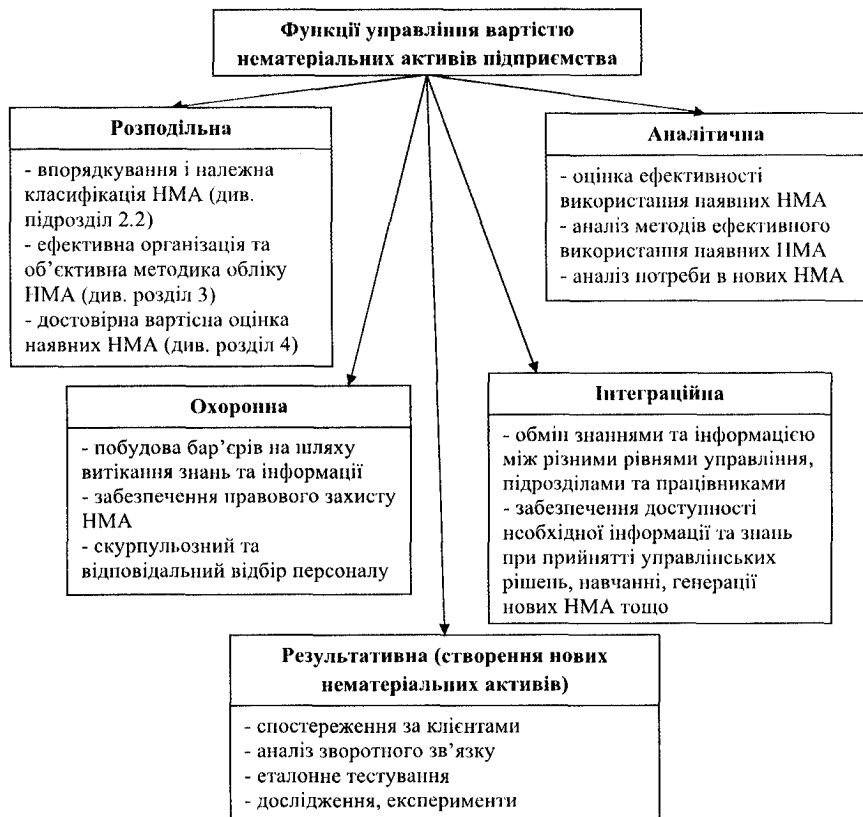


Рис. 5.1. Функції управління вартістю нематеріальних активів

Властивості функцій, розглянутих на рис. 5.1, – багатогранні. Згідно з нашим дослідженням, розподільна функція управління вартістю нематеріальних активів безпосередньо пов'язана із системою бухгалтерського обліку нематеріальних активів підприємства. Важливим є упорядкування наявних НМА та забезпечення їхнього об'єктивного розподілення на класи / групи, що дозволить структурувати їх за функціональними і технологічними властивостями, рівнем прибутковості (детальніше в підрозділі 2.2) та ефективністю використання, а також об'єктивне відображення в обліку (розділ 3).

Згідно з дослідженням А. Гапоненко та Т. Орлової²¹⁶, необхідні для підприємства знання можна розділити на такі сегменти:

- знання про покупців – його потреби, погляди, мотивації, купівельну спроможність, лояльність тощо;

- знання про конкурентів – фактори їхнього успіху, стратегічні плани тощо;

- знання про продукт – його місце на ринку, яку цінність для споживача створює цей продукт, хто його купує і чому, розрахунок його собівартості в майбутньому;

- знання про процеси – які сучасні бізнес-процеси використовує підприємство, які методи управління цими процесами застосовуються, як будуть далі розвиватися технології, чи реальні системні інновації, які можливості крос-функціональної синергії;

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

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

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

²¹⁶ Гапоненко А.Л. Управление знаниями. Как превратить знания в капитал : науч. издание / А. Л. Гапоненко, Т.М. Орлова. – М. : Эксмо, 2008. — 550 с.

активів, а також їх концентрації для вирішення нестандартних завдань. Крім того, відображення в базі даних підприємства не тільки документів, але й пов'язаних з ними знань, так званих ноу-хау, дозволяє трансформувати частину прихованих нематеріальних активів у явні, що підвищує рівень їхнього управління.

У процесі управління вартістю нематеріальних активів підприємства окреме місце посідає достовірна вартісна оцінка наявних НМА, що дозволяє виявити приховані резерви цінності компанії, або її слабкі місця. Детальніше про особливості приведення балансової вартості нематеріальних активів до справедливої вартості розглянуто в розділі 4.

Суть роботи аналітичної групи полягає у зборі облікових даних та первинної інформації, її узагальненні, встановленні причинно-наслідкових зв'язків впливу одних факторів на інші. На підставі отриманих результатів аналізу та наявного досвіду слід здійснити агрегацію даних, яка сформує оцінку ефективності використання наявних нематеріальних активів.

Керівники сучасних підприємств повинні якомога більше знати про знання своїх працівників для того, щоб бути впевненими у правильності реакцій на сигнали із зовнішнього середовища, а також для збереження власної конкурентоспроможності. У практиці управління нематеріальними активами існує безліч методів, які дозволяють кодифікувати знання, тобто ідентифікувати приховані нематеріальні активи. У їх числі: дискусії, “мозкові атаки”, методи експертно-аналітичної та дослідницької діяльності тощо. Збільшення ідентифікованих нематеріальних активів, необхідних для вирішення інноваційних завдань і прийняття оригінальних рішень, тільки підвищує їхню цінність з точки зору оперативної реакції на непередбачені ситуації.

В межах аналітичної функції, доцільно здійснити детальний аналіз методів ефективного використання наявних НМА та виявити необхідність у нових НМА для досягнення підприємством як тактичних, так і стратегічних цілей.

Виділяючи охоронну функцію, слід зазначити, що управління вартістю нематеріальних активів повинно забезпечити своєрідний бар'єр для небажаного впливу зовнішнього середовища, нейтралізувати негативний вплив несприятливих для підприємства зовнішніх факторів. Серед основних механізмів охорони нематеріальних активів, як зазначалося в підрозділі 2.1, слід відзначити правовий захист об'єктів інтелектуальної власності (патенти, комерційна таємниця, авторське право), однак, як зазначалося в підрозділі 1.2, підприємство може контролювати НМА й іншим способом у випадку, якщо володіє певними, знаннями або ноу-хау, які не можуть бути доступні загалу. Це стосується, наприклад, бізнес-процесів підприємства, які не можна безпосередньо спостерігати сторонній особі, оскільки вони захищені завдяки неявному компоненту знання.

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

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

Створення нових нематеріальних активів, як зазначає Слободянюк Н. А.²¹⁷ може бути забезпечено шляхом:

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

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

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

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

- ефективніше впроваджувати інновації і пропонувати їх клієнтам;

- використовувати нематеріальні активи партнерів, здійснюючи спільну технічну, функціональну, галузеву експертизу;

- прискорювати навчання і передачу навичок серед персоналу;

- економити ресурси шляхом повторного використання одного разу знайдених рішень.

²¹⁷ Слободянюк Н. А. Моделювання комплексної системи функцій управління нематеріальними активами підприємства / Н.А. Слободянюк // Схід. – 2010. – № 4(104). – С. 69-74.

5.2. Системи управління вартістю нематеріальних активів сучасного підприємства

Основна мета управління вартістю нематеріальних активів на підприємстві полягає у трансформації отриманої різними способами і шляхами інформації у цінні, змістовні рекомендації для подальших дій. Тому важливим аспектом управління вартістю нематеріальних активів підприємства є використання інформаційних технологій, які дозволяють значно розширити ефективність їхньої діяльності, оскільки надають у розпорядження керівників, бухгалтерів, маркетологів, менеджерів організацій усіх рівнів новітні методи обробки та аналізу економічної та соціальної інформації, необхідної для прийняття обґрунтованих та ефективних управлінських рішень.

Сучасні інформаційні технології XXI століття, на відміну від інформаційних технологій XX століття, які використовувались з метою оптимізації чинних процедур управління, призводять до трансформації самої методики управління, а іноді й до зміни структури підприємства та його стратегічних цілей²¹⁸. У світовій практиці управління вартістю нематеріальних активів підприємства використовуються різноманітні системи та методики, найбільш відомі з яких розглянуто в таблиці 5.1.

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

²¹⁸ Микитюк П.П. Інноваційний механізм управління суб'єктами господарювання: монографія / за заг. ред. П.П. Микитюка. – Тернопіль: Видавничо-поліграфічний центр «Економічна думка ТНЕУ», 2014. – С. 8-30

**Системи управління вартістю нематеріальних активів
підприємства**

№ з/п	Назва системи управління	Загальна характеристика
1	2	3
1	Система планування ресурсів підприємства ERP (Enterprise Resource Planning)	Системи ERP надають можливість оперувати всією інформацією про виробництво продукції і забезпечують створення консолідованої інфраструктури електронного обміну даними, що забезпечує раціональне застосування наявних та створення нових нематеріальних активів
2	Система управління взаємовідносинами з клієнтами CRM (Customer Relationship Management)	Суть роботи інформаційних систем CRM полягає в індивідуально-аналітичному підході до визначення основної мети діяльності підприємства в контексті максимізації прибутку. Системи CRM – це своєрідний інструмент управління знаннями про клієнтів підприємства і про їхній взаємозв'язок з ним. Знання використовуються для кращого обслуговування, у тому числі в цілях індивідуалізації сервісу. При використанні систем CRM ці знання відокремлюються від окремих співробітників і консолідуються в ідентифіковані НМА підприємства
3	Система зберігання інформації і методів її аналітичної обробки BI (Business Intelligence)	Системи BI включають інтегрований набір засобів обробки інформації та даних для стратегічного аналізу діяльності підприємства, що отримані іншими корпоративними інформаційними системами. За допомогою систем BI інформаційні дані можуть бути перетворені в комплексну інформацію, яка може використовуватись управлінням підприємства для прийняття ефективних рішень
4	Інтегровані маркетингові комунікації (IMC (Integrated Marketing Communication)	Інтегровані маркетингові комунікації – це єдина багатоканальна синхронізована комунікація, що підкріплюється інструментами маркетингу і забезпечує просування підприємства і його продукції на ринку. Інтеграція призводить до нового способу розуміння вартості нематеріальних активів підприємства, яка складається з реклами, зв'язків із громадськістю, стимулювання збуту й інших маркетингових функцій
5	Брендинг	Це технологія створення довгострокової споживчої переваги певної торговельної марки і товару серед конкурентних торговельних марок і товарів. Брендінг може бути застосований у формі ребрендінгу, подієвого або освітнього маркетингу і сприяє формуванню позитивного гудвілу підприємства
6	Латеральний маркетинг	Латеральний маркетинг – це технологія розробки нових ідей, втілених у товари, не всередині певного ринку, а за його межами. Такий підхід дає можливість підприємствам домогтися більшого успіху, оскільки результатом латерального маркетингу є створення нового ринку, а отже здобуття більшого прибутку

1	2	3
7	Мобільний маркетинг	Мобільний маркетинг пов'язує бренд зі споживачем за допомогою мобільного зв'язку, що дозволяє реалізовувати цільовий інформаційний вплив та певний контроль за клієнтським капіталом підприємства
8	Репутаційний менеджмент	Репутаційний менеджмент, або управління репутацією – це комплекс послідовно здійснюваних заходів щодо формування, підтримки та захисту репутації, що базується на реальних досягненнях підприємства і спрямований на його перспективний розвиток
9	Системи управління людським ресурсом	Основне завдання систем управління людським ресурсом – рекрутинг, управління та ефективне використання потенціалу всіх співробітників підприємства, формування організаційної культури підприємства, розвиток його емоційного інтелекту, створення умов для формування групової самосвідомості та корпоративної соціальної відповідальності підприємства. Такі системи відповідають за призначення оптимальних завдань і цілей, планування кар'єри й навчання, оцінку персональних досягнень і кваліфікації працівника, що дозволяє максимально реалізувати його здібності та навички з метою формування доданої вартості для підприємства на ринку

Системи планування ресурсів підприємства ERP (Enterprise Resource Planning) дозволяють вирішити безліч проблем підприємства, які можуть бути об'єднані в такі блоки завдань:

1. Планування виробництва. Цей блок включає у себе такі завдання, як середньострокове і довгострокове планування і прогнозування потреб у матеріалах і потужностях для виробництва продукції, надання послуг, оптимального обсягу реалізації тощо. Процес планування є дуже трудомістким завданням, оскільки для розробки достовірного плану потрібно враховувати безліч вхідних параметрів (терміни поставки і витрати матеріалів, наявність необхідних виробничих потужностей, їх завантаження і пропускну здатність, необхідність ремонту обладнання, потреби ринку)²¹⁹. Системи ERP надають можливість уникнути багатьох технічних та методичних помилок в обчисленнях при складанні планів, а також раціоналізувати діяльність працівників, що виконують цю роботу.

²¹⁹ Гапоненко А.Л. Управление знаниями. Как превратить знания в капитал : науч. издание / А. Л. Гапоненко, Т.М. Орлова. – М. : Эксмо, 2008. — 550 с.

2. Бухгалтерський облік. На виробництві доводиться працювати з великим обсягом інформації, оскільки кількість документів, що містять специфікації, конфігурації, описи технологічних процесів може досягати декількох сотень тисяч. Тому створення єдиної бази даних є надзвичайно складною задачею, при відсутності на підприємстві спеціалізованих інформаційних систем. При використанні системи ERP на виробництві підприємство має можливість створити облікову систему, яка враховуватиме низку специфічних параметрів, додаткових умов та інформаційних доповнень, що дозволить комплексно формувати звітність та оперувати необхідними даними для оперативного та стратегічного аналізу та контролю за виробничими процесами. Створення єдиного інформаційного простору дає можливість доступу до облікових даних для всіх працівників, допомагає уникнути подвійного ведення обліку і спотворення інформації, а також скорочує трудовитрати на пошук необхідної інформації.

3. Контроль. Завдяки впровадженню систем ERP всі дані реєструються в реальному часі і миттєво інтерпретуються за єдиними алгоритмами, що надає можливість своєчасно контролювати виконання виробничих операцій, вчасно втручатися у хід виробничого процесу, зупинити помилкові операції або внести відповідні корективи. Надходження оперативної інформації дозволяє керівництву підприємства спростити контроль над матеріальними ресурсами і якістю продукції.

4. Аналіз. Закладені засоби аналізу дозволяють реалізовувати діяльність підприємства відповідно до його стратегії і моделювати різні ситуації. Аналітичні ресурси систем ERP допомагають розробляти рішення, що забезпечують зниження витрат (наприклад, шляхом зменшення часу складського зберігання, планування завантаження потужностей, ресурсів, підбору оптимальних постачальників і термінів постачань) або збільшення виручки (шляхом своєчасності обробки клієнтських замовлень і забезпечення більш високої швидкості їх реєстрації)²¹⁹.

5. Прийняття рішень. Інформаційна система може надати істотну допомогу в процесі прийняття рішення, зокрема на етапах формування альтернативних рішень, розрахунку можливих наслідків. Системи ERP дають фахівцеві, що приймає рішення, ту інформацію, на підставі якої він може висувати рішення з мінімальною часткою ризику.

Підприємство, яке оперативнo і якісно вирішує завдання, що пов'язані з управлінням виробництвом має великі переваги перед своїми конкурентами. Впровадження систем ERP на підприємстві створить передумови для:

- покращення якості обслуговування клієнтів і замовників, взаємин з постачальниками, збільшення кількості клієнтів і постачальників (внаслідок більш оперативного виконання замовлень);

- підвищення ефективності всього виробничого процесу за рахунок оптимізації функцій прогнозування і планування виробничої діяльності (зокрема, закупівель матеріалів, завантаження потужностей);

- скорочення терміну випуску нової продукції шляхом оптимізації виробничих процесів і виробничих операцій;

- зниження витрат, що пов'язані з управлінням виробництвом, скорочення непродуктивних витрат і зменшення собівартості продукції;

- оптимізації управління оборотними коштами внаслідок значного зменшення складських запасів, збільшення оборотності товарів і доходів підприємства²²⁰.

Системи ERP для сучасного українського підприємства є не просто інструментом для управління його ресурсами, а швидше новою ідеологією ведення бізнесу. Від управлінців і персоналу потрібно не тільки відповідна кваліфікація (знання нових методик і стандартів управління, їх переваг), але і певна "психологічна готовність", яка залежить від корпоративної культури (наскільки

²²⁰ Яремко І. Й. Управління капіталом підприємства : економічний і фінансовий інструментарій [Текст] : монографія / І. Й. Яремко. – Львів : Каменяр, 2006. – 176 с.

співробітники готові до своєчасного виконання завдань, приймають нововведення, усвідомлюють значення автоматизації для перспективного розвитку підприємства тощо). Застосування системи ERP створює передумови для зросту вартості наявних та формування якісно нових нематеріальних активів підприємства, значна частина з яких може бути ідентифікована системою бухгалтерського обліку.

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

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

Як зазначає О. Гапоненко, клієнт є єдиним джерелом прибутку підприємства і основою для його подальшого розвитку. Однак, жорсткі умови конкуренції нерідко призводять до певдачі в пошуку вигідного клієнта, який би забезпечував більший дохід з меншими залученими витратами. У той же час, як зазначає автор на основі проведеного дослідження²²¹, для багатьох видів бізнесу укласти угоду з наявним клієнтом в 5-10 разів легше (отже, дешевше), ніж домогтися цього з новим покупцем. Численні дослідження^{195; 204; 221}

²²¹ Гапоненко А.Л. Управление знаниями. Как превратить знания в капитал : науч. издание / А. Л. Гапоненко, Т.М. Орлова. – М. : Эксмо, 2008. — 550 с.

підтверджують, що збільшення частки постійних покупців на 5% виражається у загальному збільшенні обсягів продажів більш ніж на 25%, що дозволяє зробити висновок, що взаємодія з наявними клієнтами є вигіднішою, ніж залучення нових.

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

Системи CRM можуть включати в себе наступний набір функцій (рис. 5.2):

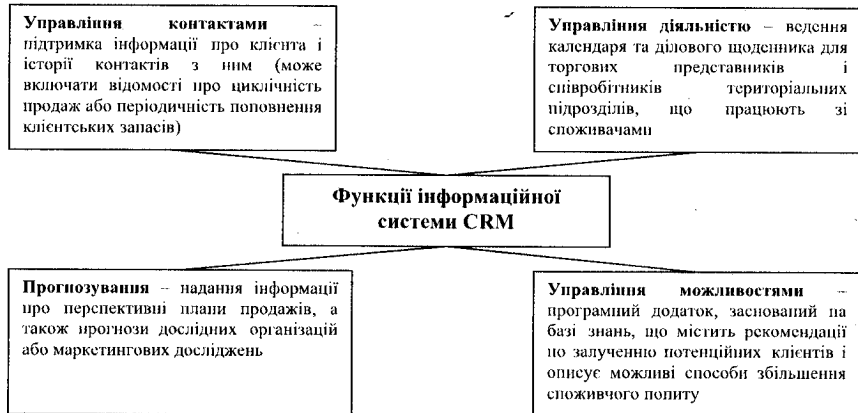


Рис. 5.2 Функції інформаційної системи управління CRM

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

Застосування CRM систем розглядається як стратегія, спрямована на підвищення вартості підприємства, його нематеріальних активів шляхом залучення, виявлення та утримання прибуткових клієнтів²²². Постійним стимулом для ефективного використання CRM в процесі управління вартістю НМА є розуміння того, що у клієнтів занадто багато можливостей для вибору, при прийнятті якого нематеріальні фактори впливу часто переважають над ціновими чи матеріальними.

Прийняття рішень є найбільш складним і відповідальним етапом діяльності людини в системах управління. Комп'ютерне моделювання процесів прийняття рішень сьогодні стає центральним напрямом автоматизації діяльності ІТ-підприємств. Системи підтримки прийняття рішень, як правило, є діалоговими і призначені для обробки даних і реалізації моделей, які допомагають вирішувати окремі, в основному слабоструктуровані завдання (наприклад, прийняття рішення про позику або інвестиції, складання прогнозів тощо).

Всі інформаційні технології управління підприємствами в тій чи іншій мірі є технологіями підтримки прийняття управлінських рішень. Як відомо, процес прийняття управлінських рішень складається з наступних етапів: збір інформації і аналіз ситуації, що склалася; вироблення альтернативних варіантів управлінських рішень; їх оцінка відповідно до прийнятої системи критеріїв і вибір

²²² Пузьов Н. Ю. Оценка и управление нематериальными активами компании [Текст] : монография / Н. Ю. Пузьов. – СПб. : Изд-во СПбГУ, 2013. – 179 с.

найкращого варіанту. Для забезпечення актуальності вихідної інформації використовуються різні технології моніторингу соціально-економічного стану та фінансової діяльності об'єкта управління.

Інформаційні системи, що здійснюють інформаційну підтримку аналітичної діяльності називаються системами зберігання інформації і методів її аналітичної обробки BI (Business Intelligence). Системи BI забезпечують доступ як до внутрішніх, так і до зовнішніх інформаційних ресурсів підприємства, включаючи дані, що одержані від ділових партнерів. Система об'єднує інформаційні дані з окремих систем, надаючи підприємству достовірну і повну інформацію про всі аспекти бізнесу²²³.

Системи BI дозволяють перетворювати дані в інформацію, інформацію – в знання, а знання – в дії. Вони досягають найкращої ефективності, коли застосовуються в комбінації з іншими системами, такими як ERP і CRM. Основні функції Системи зберігання інформації і методів її аналітичної обробки BI (Business Intelligence) розглянуто на рис. 5.3.

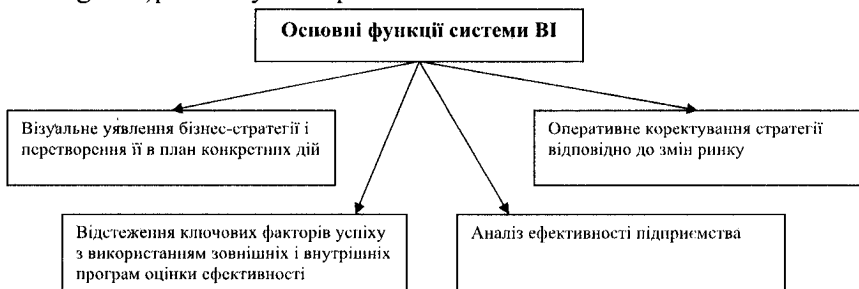


Рис. 5.3. Основні функції систем зберігання інформації і методів її аналітичної обробки BI

Термін “інтегровані маркетингові комунікації” (integrated marketing communication – IMC) з’явився в кінці XX ст. IMC можна розглядати у вигляді процесу координації стратегічного аналізу,

²²³ Корягін М. В. Бухгалтерський облік у системі управління вартістю підприємства: теоретико-методологічні концепції [Текст] : монографія / М. В. Корягін. – Львів : Видавництво Львівської комерційної академії, 2012. – 388 с.

вибору, реалізації та контролю елементів маркетингових комунікацій, які найбільш ефективно впливають на всі трансакції між підприємством і його наявними та потенційними споживачами, замовниками і клієнтами²²⁴. Такий підхід обумовлений необхідністю оцінки стратегічної ролі кожного з видів маркетингових комунікацій і пошуку оптимального їх поєднання для максимізації впливу комунікаційних програм за допомогою інтеграції окремих звернень. Основними причинами, що викликали необхідність інтегрованого підходу до комунікацій є:

- зниження ефективності масової реклами, перш за все на телебаченні, при збереженні її високої вартості;

- трансформація засобів масової інформації (під впливом Інтернету та інших технологій);

- революційні зміни торкнулися психології споживача, який віддає перевагу підприємствам з більш вираженою соціальною позицією;

- посилення сегментації ринку, що вимагає дискретного підходу, виділених каналів комунікації, за якими розсилаються індивідуально підготовлені повідомлення;

- наявність прагнення корпорацій отримати більш швидко і відносно недороге рішення маркетингових задач, у тому числі на нових ринках тощо.

При використанні програми ІМС маркетинг стає частиною загального комунікаційного плану і таким чином сприяє реалізації запланованих маркетингових звернень. Динамічна маркетингова програма одночасно володіє як стратегічною стійкістю, так і тактичною гнучкістю, що дозволяє їй пристосовуватися до мінливих вимог ринку. Інтегрувати необхідно не тільки види комплексу комунікацій, але і всі елементи комплексу маркетингу²²⁵. ІМС координують всі види комунікаційної діяльності при формуванні узгоджених маркетингових звернень, які

²²⁴ Куцjak П. А. Преимущества и недостатки учетно-контрольных процедур при использовании технологий реального времени в облачных вычислениях / П. А. Куцjak / Международный бухгалтерский учет. – М., 2014. – № 25 (319). – С. 47-54.

²²⁵ Микитюк П.П. Інноваційний механізм управління суб'єктами господарювання: монографія / за заг. ред. П.П. Микитюка. – Тернопіль: Видавничо-поліграфічний центр «Економічна думка ТНЕУ», 2014. – С. 8-30

сприймаються і запам'ятовуються цільовими аудиторіями. Таким чином створюється ефект синергії, тобто досягається певний узгоджений результат впливу, який здатний принести значно більший ефект, ніж при окремому застосуванні певного інструменту чи методу.

Основна ідея ІМС полягає у зниженні трансакційних витрат і скороченні часу обслуговування, що в свою чергу забезпечує підвищення ефективності бізнесу та задоволення потреб і вимог покупців і партнерів. Основний метод інтегрованих маркетингових комунікацій ІМС є формування лояльності клієнта, який є еволюційний за своєю природою, оскільки його метою є спочатку визначити потенційного споживача, потім зробити його першим покупцем, пізніше перетворити його в частого клієнта, постійного клієнта і згодом в “проповідника” безмежно відданого підприємству та бренду.

На думку авторів видання²¹², лояльний клієнт:

- обслуговується в одного виробника, навіть якщо з'являються інші варіанти;
- схильний збільшувати масштаб обслуговування;
- налагоджує з виробником конструктивний зворотний зв'язок, дає рекомендації, поради;
- поширює позитивні відгуки про виробника.

Зазвичай лояльний клієнт збільшує масштаб обслуговування, приносячи підприємству все більше коштів. У середньому, як зазначалося, вартість підтримки лояльних відносин менша, ніж вартість отримання нового клієнта. В умовах стабільності клієнтської бази зменшується плінність кадрів підприємства.

Цікавим є застосування інтегрованих маркетингових комунікацій ІМС у японських компаніях, оскільки основний акцент поставлено на концепцію “10 Р”, яка передбачає врахування таких десятиох факторів впливу:

- 1) price (ціна) – знижки, дисконтні та клубні картки;

2) purchases (покупки) – заохочення при покупках: чим більше користуєшся продуктом, послугою, тим отримуєш більшу винагороду;

3) points (бали) – бальна система: бали можна на щось обміняти;

4) partners (партнери) – спільні бальні системи з компаніями-неконкурентами;

5) prizes (подарунки) – купуючи продукт або послугу, набуваєш можливість отримати подарунок або взяти участь у розіграві;

6) pro-Bono (суспільно-корисна діяльність) – купуючи продукт або послугу, споживач бере участь у соціальних програмах;

7) privileges (привілеї) – переваги постійних клієнтів можуть бути виражені, наприклад, у можливості розміститися в готелі без попереднього бронювання;

8) personalization (персоніфікація) – індивідуалізація обслуговування, до клієнта можуть звертатися на ім'я або вітати з днем народження тощо;

9) participation (участь) – клієнт бере участь у процесі удосконалення продукту (послуги), висловлюючи свою думку, наприклад, в групових інтерв'ю або фокус-групі;

10) presto (швидкість) – оперативність у вирішенні проблем.

Комбінуючи “10 P”, підприємство може розробляти ефективні програми лояльності, які є одним із найбільш важливих інструментів системи ІМС, за допомогою якого встановлюються довгострокові зв'язки з клієнтами²²⁶. Програма лояльності дозволяє зрозуміти потреби клієнта і запропонувати йому той сервіс обслуговування, який його влаштує.

Отже, інтегровані маркетингові комунікації синтезують та інтегрують комунікативні середовища підприємства, що сфокусовані на споживача; взаємодіють з усіма групами

²²⁶ Скоп К. И. Концептуальные положения управления нематериальными активами компании / К. И. Скоп // Управленческие науки в современной России : материалы научной конференции. (Москва, 21-22 ноября 2013 г.). – Москва: Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации, 2013. – С. 185-188.

контрагентів, важливими для підприємства; спрямовані на збільшення прибутку і підтримку бренду, репутації; підвищують лояльність споживачів; сприяють досягненню конкурентної переваги, позиціонування підприємства на ринку; інтегрують і узгоджують місію і стратегію підприємства; беруть участь в ключових бізнес-процесах, та таким чином сприяють підвищенню вартості ідентифікованих і неідентифікованих нематеріальних активів підприємства.

Окремо серед важелів управління вартістю нематеріальних активів слід виділити брендинг, який за визначенням О. Малинка²²⁷ є технологією створення довготривалої споживчої переваги певної торговельної марки і товару серед конкурентних торговельних марок і товарів. Різновидом брендингу вважається ребрендинг – зміна та уточнення наявного бренду. Ребрендинг назрівас тоді, коли підприємство переходить у новий якісний стан, наприклад у результаті угод злиття і поглинання, зміни масштабів організації та виходу його на міжнародну арену, зміни сфери діяльності. Ребрендинг необхідний і для передпродажної підготовки, і як реакція на дії конкурентів. З інструментальної точки зору брендингом також можна вважати прийоми створення особливого враження, які вносять свій внесок у загальний імідж і ставлення цільового сегмента ринку до конкретного бренду.

Один з найбільш поширених прийомів брендингу – подієвий маркетинг (event-marketing). Новизна і оригінальність подієвого маркетингу полягають у способі впливу на аудиторію і досягнення поставлених цілей: це не прямі заклики купити, спробувати щонебудь, а робота, яка орієнтована на довгострокову співпрацю. Завдяки івент-заходам підприємство може заявити про свої цінності, більш точно визначити цільову аудиторію, привернути увагу не тільки до виготовлених товарів / послуг, але і до себе як до соціально активної організації, яка виконує важливі функції в

²²⁷ Малинка О. "ДНК" бренду як система збереження, відтворення і передачі інформації до споживача / О. Малинка // Маркетинг в Україні. – 2006. – № 1. – С. 34–38.

суспільстві. Основні механізми впливу подієвого маркетингу наступні:

- 1) люди краще запам'ятовують те, що пережили і випробували;
- 2) споживачі ототожнюють марку з приємними емоціями, отриманими під час події;
- 3) цільова група краще сприймає те, що виробник пропонує ненав'язливо (оскільки публіка відвідує спеціальні заходи добровільно, у неї зберігається відчуття власного вибору);
- 4) завдяки емоційній залученості учасника спеціальний захід працює на імідж підприємства, а ефект від нього має довгостроковий характер.

Проводячи подієвий маркетинг, підприємство отримує потужний інструмент передачі цінностей бренду споживачеві. За силою такої передачі подієвий маркетинг не зрівняється ні з яким іншим інструментом чи методом управління вартістю нематеріальних активів.

У межах брендингу останнім часом все більшу популярність набуває освітній маркетинг (*educational marketing*), суть якого полягає в тому, щоб навчати споживача цінувати продукт, що випускається під відповідним брендом. Замість того, щоб просто представити клієнтові бренд, йому надається можливість досягнути суть цього бренду за допомогою традиційних освітніх методик.

Споживчий ринок, згідно з дослідженням консалтингово-аудиторської компанії PricewaterhouseCoopers (PwC)²²⁸ щорічно відкидає до 80 % нових товарів. Можливо, одна з причин невдач у тому, що більшість нововведень розробляється традиційно, тобто в продукт вносять лише незначні зміни, що пов'язані із запахом, розміром, дизайном упаковки, вмістом цукру. Але є більш перспективний, хоча й ризикований шлях створення новинок, на основі застосування методики латерального мислення. Термін "латеральне мислення" запропонував Е. де Боно²²⁹ на протигвагу

²²⁸ <http://www.pwc.com/ua/uk.html>

²²⁹ Bonfour A. The Management of Intangibles. The organisation's most valuable assets. – L., N. Y., 2003.

вертикальному, або логічному мисленню. Як зазначає вчений, “вертикальне мислення необхідне для поглиблення наявної ями, а за допомогою латерального мислення – яму копають на новому місці”.

Латеральний маркетинг – це технологія розробки нових ідей, втілених у товари, не всередині певного ринку, а за його межами. За допомогою латерального маркетингу відбувається реалізація нестандартного маркетингового підходу, протилежного тому, який заснований на сегментуванні і позиціюванні. Такий підхід дає можливість сучасним підприємствам домогтися більшого успіху, оскільки результатом латерального маркетингу є створення нового ринку, а отже здобуття більшого прибутку.

Латеральний маркетинг жодною мірою не замінює вертикального, а лише доповнює його. Використовуючи нестандартний підхід до проблеми, підприємство, можливо, отримає відповідь на цілий ряд питань: які потреби зможе задовольнити мій товар, якщо його змінити?; кого з тих, хто не споживає мій товар вдасться зацікавити, якщо внести зміни?; якими властивостями варто доповнити мій товар, щоб зробити його іншим?; для чого ще може послужити товар? тощо.

Ще одним різновидом важелів управління вартістю нематеріальних активів є технологія реалізації маркетингових рішень щодо просування товарів і послуг на базі мобільного телефону (мобільний маркетинг). Основні переваги мобільного маркетингу – ефективність, інтегрування в традиційну рекламну кампанію, розширення рекламних та медійних можливостей підприємства, отримання об’єктивних рейтингів рекламоносіїв та інформаційних каналів.

Мобільний маркетинг дозволяє вирішити наступні завдання:

- стимулювати продажі за допомогою неординарних сучасних технологічних рішень;
- подолати інформаційну втому покупця від безперервного рекламного потоку;

- дізнатися більше про свого споживача, налагодити з ним двостороннє спілкування, максимально оживити клієнтську базу даних;

- істотно знизити витрати на рекламну та BTL-кампанії, не знижуючи їхньої ефективності;

- точно виміряти ефективність проведеного рекламного або BTL-заходу²³⁰.

Поняття “репутація” аж до середини ХХ ст. сприймалося як синонім понять “честь”, “гідність” і застосовувалося для характеристики окремої людини. В останні десятиліття це поняття стали тлумачити розширено, застосовуючи не тільки до людини, але і до юридичної особи. Кожне підприємство має ділову репутацію (гудвіл) незалежно від того, хто над нею працює і чи працюють над нею узагалі. Гудвіл, якщо ним не займатися, може скластися у споживачів стихійно, і немає гарантії, що він буде адекватним і сприятливим для підприємства. Тому доцільно вибрати не в площині “хочу ділову репутацію – не хочу ділову репутацію”, а між керованим і некерованим гудвілом. Цілеспрямоване формування сприятливого гудвілу підприємства – процес більш вигідний і менш трудомісткий, ніж виправлення спонтанно сформованого несприятливого образу.

Сприятливий гудвіл підприємства повинен бути:

- адекватним – відповідати наявному образу чи специфіці діяльності підприємства;

- оригінальним – відрізнитися від образів інших підприємств (товарів), особливо однотипних;

- пластичним – не застаріває, не виходить з моди, змінюється, дотримуючись основної мети діяльності підприємства;

- мати цільову аудиторію – повинен бути спрямований на справжніх і потенційних замовників.

Загалом, враховуючи дослідження²³¹; ²³², ²³³ репутація підприємства складається з:

²³⁰ Гапоненко А.Л. Управління знаннями. Як превратити знання в капітал : науч. издание / А. Л. Гапоненко, Т.М. Орлова. – М. : Эксмо, 2008. — 550 с.

1. Наявності чітко прописаної місії й стратегії підприємства. Місія свідчить про довгострокові, стратегічні плани підприємства, що є важливим для інвесторів, оскільки підприємство, яке не знає, куди рухається, викликає побоювання і недовіру. Стратегія надає інформацію, як буде поводитися підприємство в різних ситуаціях.

2. Особистості й ділових якостей керівника. Харизматичний лідер в значній мірі визначає репутацію підприємства.

3. Динаміки фінансових показників. Бізнес, який не отримує прибутку – не є бізнесом за визначенням цього поняття. Той факт, що справи на підприємстві йдуть успішно безпосередньо впливає на його репутацію.

4. Якості продукції та співвідношення ціни і якості. Якщо підприємство не буде забезпечувати якість, не буде ні репутації, ні самого підприємства.

5. Доступності інформації про підприємство. Підприємство повинне бути відкрите для громадськості, що формує довіру та визнання бізнесу.

6. Відносин із партнерами, в тому числі зі співробітниками підприємства.

7. Емоційної привабливості. Емоційну привабливість можуть забезпечувати тон голосу оператора в call-центрі, враження від офісу, інформація в Інтернеті, розмова зі співробітником тощо. Емоційна складова в репутації підприємства допомагає підтримувати лояльність аудиторії.

8. Соціальної відповідальності. Хороші результати діяльності підприємства ще не гарантують йому хорошої репутації.

²³¹ Берницька Д. І. Ділова репутація як стратегічний чинник розвитку підприємства / Д.І. Берницька, Н.О.Кравчук // Інноваційна економіка. – 2011. – №3. – С. 41-45.

²³² Остапенко А. С. Ділова репутація: сутність, складові та її вплив на фінансовий розвиток фірми / А. С. Остапенко, Т. М. Головченко // Вісник НТУ "ХПІ". Серія: Актуальні проблеми управління та фінансово- господарської діяльності підприємства – Харків: НТУ "ХПІ". – 2013. – № 50(1023). – С. 145- 152.

²³³ Родіонов О. В. Ділова репутація підприємства: формування, діагностика, розвиток / О. В. Родіонов. – Монографія. – Луганськ: Вид-во "Ноулідж", 2009. – 408 с.

Підприємство повинне відповідати суспільним очікуванням і формувати свою ідеологію.

Ділова репутація створюється засобами організаційних комунікацій і комплексу маркетингу. Мета ділової репутації підприємства – привернути увагу та ідентифікувати суб'єкт, основними завданнями ділової репутації є:

1) підвищення престижу (збільшує шанси підприємства при ідентифікації), зростання ефективності прямої реклами й BTL-заходів щодо просування товару (сприяє впізнаваності бренду та нарощуванню обсягів продаж);

2) полегшення введення на ринок нових товарів, послуг (підприємству зі сформованою діловою репутацією вивести товар на ринок набагато легше);

3) підвищення конкурентноздатності підприємства (в умовах, коли пропонується приблизно однаковий товар за однією і тією ж ціною, конкуренція ведеться на рівні ділової репутації підприємства).

Ділова репутація є не тільки частиною інтелектуального капіталу підприємства, вона є ефективним інструментом перетворення інтелектуального капіталу підприємства в конкурентні переваги. Враховуючи результати останніх досліджень, репутація як спосіб управління суспільною довірою поступово стає більш пріоритетним об'єктом інвестицій у порівнянні з раціоналізацією виробничих витрат.

Експерти виділяють наступні п'ять стратегій управління репутацією підприємства (рис. 5.4.):

1) керівник – наша гордість. Харизматичний керівник вибудовує управління підприємством таким чином, що контакти з ключовими групами контрагентів засновані на його особистих якостях і зв'язках, а не на результатах роботи підприємства. Крім того, керівник розглядається співробітниками як модель для наслідування і, таким чином, виступає як потужний фактор мотивації. Недолік цієї стратегії полягає у великій ймовірності погіршення репутації після зміни керівника;



Рис. 5.4. П'ять основних стратегій управління репутацією підприємства

2) команда – наша гордість. Коли діяльність підприємства диверсифікована і різні її напрями слабо пов'язані один з одним або є окремими бізнес-одинацями, об'єктами репутаційної стратегії є команда співробітників, відповідальна за різні напрями діяльності;

3) продукція – наша гордість. У фокусі діяльності підприємства знаходяться послуги або продукція. Подібна стратегія використовується, наприклад, у міжнародному готельному бізнесі, де кожна мережа відома певним сервісом;

4) досягнення – наша гордість. Як правило, використовується як додаток до інших стратегій. Стратегія передбачає, що основою комунікації підприємства є те, що воно досягнуло за час своєї роботи;

5) фінанси – наша гордість. Ця стратегія використовується фінансовими структурами, оскільки фінансові показники – найбільш вірогідне підтвердження спроможності таких підприємств.

Як зазначають А. Гапоненко та²³⁰ Т. Орлова: “щоб заробити репутацію – потрібні роки, а щоб її втратити достатньо 5 хвилин”. Саме тому, потрібна особлива увага до можливих помилок та облік найбільшої кількості репутаційних ризиків, більшість з яких пов'язані із:

- недооцінкою бізнесу топ-менеджментом;
- помилками в побудові комунікацій.

Управління репутацією не повинно базуватися на ситуативних факторах (наприклад умовах кризи). Для ефективного управління репутацією підприємства необхідна комплексна стратегія, параметри оцінки репутації і її моніторинг. Типова помилка формування репутації – робота лише зі зовнішньою аудиторією і відсутність внутрішньокорпоративної репутаційної політики. Не повинно бути невідповідності між тим, що заявляє топ-менеджмент в офіційних повідомленнях, і тим що говорять співробітники про підприємство.

Великою помилкою стає недостатня увага до спілкування зі засобами масової інформації чи політика інформаційної закритості, особливо, коли мова йде про важливі події, що впливають на ринок у цілому. Вибудовування відносин із засобами масової інформації – окремий аспект в дослідженнях управління вартістю нематеріальними активами підприємства.

Для успішної діяльності будь-якого підприємства, крім інформаційних, фінансових, технологічних та інших ресурсів, необхідним також є постійне відтворення організаційної єдності. Цей процес залежить від управління організаційною культурою підприємства, яка охоплює в себе сукупність цінностей, норм, звичок, традицій, форм поведінки і ритуалів, які властиві людському капіталу підприємства і таким чином ідентифікують його серед інших підприємств²³⁴.

Організаційна культура відноситься до групового неявного знання підприємства, яке в максимальній мірі управляє поведінкою працівників і видозмінюється під впливом їхньої поведінки. Формування організаційної культури починається із виховання внутрішньої культури персоналу, тобто з кожного окремого співробітника. Перший крок на цьому шляху – використання відповідних методів рекрутингової діагностики, що пов'язані з

²³⁴ Давидюк Т. В. Розвиток бухгалтерського обліку людського капіталу: теорія і методологія [Текст] : монографія / Т. В. Давидюк. – Житомир : ЖДГУ, 2011. – 508 с.

ретьним аналізом інформації, отриманої від претендентів на посаду. Важливим кроком у процесі формування організаційної культури – розробка і впровадження регламентів, норм, процедур (правил внутрішнього розпорядку, стандартів якісного обслуговування клієнтів, вимог до дрес-коду, інформаційних матеріалів для адаптації нових співробітників) тощо.

До умов формування організаційної культури також можна віднести мотивацію і стимулювання персоналу (в тому числі надання відповідальності персоналу за роботу з клієнтами); роботу в команді (формування командного духу); корпоративну благодійність; запровадження та заохочення певного стилю управління.

Основною особливістю організаційної культури є її мінливість, тому недостатньо, сформувавши культуру, надати їй право на автономне існування. Оскільки, як показує практика, необхідність реформування корпоративної культури виникає при кількісній зміні персоналу, злиттях і поглинаннях, об'єднання активів у межах єдиного холдингу, заміні керівників і бізнес-процесів, диверсифікації бізнесу тощо. Адаптуючись до можливих змін, організаційна культура повинна постійно орієнтуватися на знання.

Згідно з дослідженням²³⁵, організаційну культуру доцільно розглядати як культуру знань, що створює таку атмосферу, яка залучає до процесу систематичного накопичення, широкого поширення знань і регулярного обміну ними між всіма співробітниками підприємства. Культура знань закладає у діяльність підприємства такі норми, як постійне генерування ідей, інноваційний підхід до розвитку, інформаційну відкритість, готовність до змін.

Одним із найбільш ефективних важелів впливу на працівників підприємства в процесі формування культури знань вважається соціальна технологія, яку називають “розвиток емоційного

²³⁵ Давидок Т. В. Бухгалтерський облік в системі управління людським капіталом: теорія та методологія : автореф. дис. на здобуття ступеня д-ра екон. наук : спец. 08.00.09 “Бухгалтерський облік, аналіз і аудит” / Т. В. Давидок ; Житомир, держ. технол. ун-т. – Житомир, 2011. – 36 с.

інтелекту”. Суть технології полягає у тому, що співробітники витрачають всі свої сили, енергію й емоції на створення найкращого в світі (країні, регіоні, місті) підприємства. Наявність емоційного інтелекту у конкретної людини означає розумну поведінку в емоційній області, що, в свою чергу, об’єднує такі властивості, як усвідомлення, аналіз і контроль своїх емоцій, розуміння позицій інших людей і співчутливе ставлення до них, вміння встановлювати контакти й будувати відносини з навколишніми. Якщо ці особливості притаманні підприємству, то можна вважати, що у підприємства сформований емоційний інтелект. Розвиток емоційного інтелекту в межах організаційної культури підприємства створить передумови для раціонального використання інтелектуального потенціалу підприємства та суттєвого підвищення його вартості.

Існують різні способи розвитку емоційного інтелекту, але до найбільш ефективних можна віднести: формування групової самосвідомості, закріплення кращих традицій і створення корпоративної релігії. Самосвідомість команди проявляється через відношення до загального настрою групи, через турботу про кожного члена групи. Високий рівень групової самосвідомості дозволяє команді приймати рішення про те, що і як їй слід робити, замість того, щоб сліпо коритися безглуздим розпорядженням або залежати від настрою окремих членів.

Рівень групової самосвідомості необхідно враховувати при створенні кроссфункціональних команд, які виступають творцями нових знань на підприємстві і відрізняються рядом особливостей емоційного інтелекту. Кроссфункціональна команда – це група, що складається із співробітників різних функціональних підрозділів підприємства (наукові дослідження, інжиніринг, маркетинг, фінанси, управління людськими ресурсами тощо), які спільно сконцентровані на вирішенні конкретної задачі²³⁰.

В сучасних умовах ведення бізнесу від підприємства крім формування організаційної політики, емоційного інтелекту та самоорганізованих команд, суспільство вимагає також

корпоративної соціальної відповідальності. Корпоративна соціальна відповідальність – це концепція, відповідно до якої підприємства на добровільній основі інтегрують соціальну і екологічну політику в бізнес для досягнення комерційного успіху шляхами, які засновані на етичних нормах і повазі до людей, спільнот, навколишнього середовища. Широке трактування корпоративної соціальної відповідальності включає у себе:

- корпоративну етику;
- корпоративну соціальну політику щодо суспільства;
- корпоративну політику в сфері охорони навколишнього середовища;
- принципи і підходи до корпоративного управління;
- питання дотримання прав людини в стосунках з постачальниками, споживачами, персоналом;
- політику щодо персоналу²³⁶.

Управління вартістю нематеріальних активів підприємства в межах корпоративної соціальної відповідальності вимагає розробки особливих управлінських технологій, які називаються соціально-корпоративними. Соціально-корпоративні технології – це система узгодженої взаємодії роботодавців і найманих працівників у межах спільної виробничої діяльності, що являє собою сукупність методів управління економічною, професійною і громадською поведінкою учасників корпоративних об'єднань, спрямованих на досягнення спільних суспільно-важливих цілей.

До соціально-корпоративних технологій відносяться:

- розробка внутрішньофірмового механізму мотивації праці. Технологія передбачає формування таких проміжних ланок: створення мотивуючої моделі оплати праці; створення навчальної системи для працівників підприємства; створення системи внутрішньофірмових джерел інвестування тощо;
- розробка внутрішньофірмового механізму мотивації соціальної діяльності працівників підприємства. Ця технологія

²³⁶ Дрогобыцкий И. Н. Архитектурные модели экономических систем [Текст] : монография / И. Н. Дрогобыцкий, К. С. Дрогобыцкая. – М. : Вузовский учебник, ИНФРА-М, 2014. – 301 с.

передбачає інституційне оформлення корпоративної ідеї, створення системи пошуку й оновлення стратегічних цілей підприємства.

Інформаційні технології стають своєрідним каталізатором поширення передового управлінського досвіду і сучасних технологій. При цьому вони оптимізують бізнес-процеси у відповідності з останніми досягненнями теорії та практики управління вартістю нематеріальних активів підприємства, що надає йому можливість для отримання додаткових ресурсів для розвитку і конкурентні переваги.

ВИСНОВКИ

У монографії обґрунтовано науково-теоретичні, організаційно-методичні та практичні рекомендації з удосконалення бухгалтерського обліку нематеріальних активів на сучасних вітчизняних підприємствах, шляхом розширення підходу до їхнього облікового відображення, застосування моделі обліку нематеріальних активів за переоціненою вартістю та розкриття найбільш ефективних прийомів та методів управління їхньою вартістю.

1. Нематеріальні активи впевнено стають основним ресурсом успішного господарювання підприємств XXI століття, чому сприяють принципи економіки постіндустріального етапу розвитку суспільства, вплив фондових ринків і науково-технічної революції. Дослідження економічної природи та сутності нематеріальних активів у контексті інтелектуального капіталу підприємства дало змогу розглядати їх як результат ефективної взаємодії основних його складових – людського та структурного капіталів, що призводить до виникнення нових форм інтелектуального капіталу – інноваційного та ринкового, які забезпечують підприємство різними економічними вигодами.

Такий підхід до визначення природи та сутності нематеріальних активів дав змогу виділити їхні основні економічні ознаки: нематеріальність (відсутність матеріальної субстанції), багатоцільовий характер використання, високий рівень ризику, значний термін окупності вкладень, неадитивність, закон зростаючої граничної віддачі, складність реалізації функції контролю, що стало основою для узгодження категоріально-понятійного апарату їхнього бухгалтерського обліку.

2. Досліджено процес становлення нематеріальних активів як об'єкта бухгалтерського обліку, розглянуто основні критерії визнання нематеріальних активів в обліку та здійснено порівняльний аналіз їхніх трактувань згідно з П(С)БО 8 та М(С)БО 38. Проведено експертне опитування з метою визначення вітчизняної галузі економічної діяльності, для підприємств якої

нематеріальні активи є найважливішим ресурсом діяльності, що дозволило виділити підприємства трьох видів економічної діяльності – інформаційних технологій, телекомунікації та фармацевтики, де частка нематеріальних активів в загальній структурі активів повинна бути найбільш значною. Проведений аналіз структури активів досліджуваних підприємств наведених видів економічної діяльності свідчить про те, що частка нематеріальних активів в балансі вітчизняних підприємств є низькою. З огляду на це: запропоновано уточнення визначення поняття “нематеріальні активи”, виявлено необхідність детальнішої регламентації процесу ідентифікації нематеріальних активів та обґрунтовано принцип відокремленого визнання нематеріального активу стосовно пов’язаного матеріального активу.

3. Розкрито методичні основи та проблеми облікового відображення нематеріальних активів у межах чинної класифікації та визначено основні правостановлюючі документи, які забезпечують їхню ідентифікацію. Досліджено, що окремі групи нематеріальних активів відображають у своєму складі вартість отримання документів державного зразка на право користування матеріальними активами, у зв’язку з чим вони не відповідають економічній сутності нематеріальних активів і повинні бути виключені з їхнього складу. З метою упорядкування методики обліку права користування природними ресурсами та права користування майном запропоновано доповнення до П(С)БО 14 “Оренда” окремого розділу “Оренда державної власності”. Виявлено, що нематеріальний актив групи “Права на об’єкти промислової власності” – захист від недобросовісної конкуренції – відрізняється монетарним характером, тому повинен розглядатися підприємством як інші доходи від операційної діяльності, а нематеріальні активи групи “Авторське право та суміжні з ним права” комп’ютерні програми та компіляції (бази) даних характеризуються відмінними властивостями та ознаками щодо інших об’єктів нематеріальних активів цієї групи.

4. Розроблено методичний підхід до облікового відображення нематеріальних активів на основі запропонованої кодифікації

субрахунків рахунку 12 “Нематеріальні активи”, у межах якого враховано проблеми обліку прав користування майном державної власності, а також нематеріальну сутність інших нематеріальних активів, які не відносяться до об’єктів права інтелектуальної власності, але можуть бути ідентифіковані системою бухгалтерського обліку підприємства. З цією метою виділено шість груп нематеріальних активів: нематеріальні активи промислової власності; інформаційні системи; засоби індивідуалізації; нематеріальні активи, пов’язані з мистецтвом; нематеріальні активи, засновані на договорах; гудвіл, – які відображають поєднання нематеріальних активів за спільними функціональними і технологічними властивостями, відносно однаковими ступенем ризику, рівнем прибутковості та засобами контролю. Застосування запропонованого методичного підходу до відображення нематеріальних активів дозволяє значно розширити межі вітчизняної системи бухгалтерського обліку нематеріальних активів та сформувані новий якісний рівень їхнього сприйняття вітчизняними суб’єктами господарювання.

5. З’ясовано особливості методики бухгалтерського обліку нематеріальних активів та виявлено перспективи її розвитку в межах уточнення обліку витрат дослідження, що створило би умови для можливості капіталізації певної їхньої частини у випадку неможливості її (частини витрат етапу дослідження) відокремлення від витрат, що здійснені на етапі розробки, та наявності прикладного практичного характеру для діяльності підприємства. Обґрунтовано доцільність застосування моделі обліку нематеріальних активів за переоціненою вартістю та вдосконалено методику проведення їхньої інвентаризації шляхом перевірки не тільки стану правовстановлюючих та інших документів, що були підставою для їхнього зарахування на баланс підприємства, але й стану функціональної та технологічної справності нематеріальних активів, що дозволяє підвищити достовірність даних фінансової звітності підприємства та якість контролю за ефективністю їх використання.

6. Ефективна організація бухгалтерського обліку

нематеріальних активів є одним із найважливіших завдань облікових підрозділів, що пов'язано з інформаційними потребами управлінського персоналу. З огляду на це розроблено низку пропозицій для вдосконалення організації бухгалтерського обліку нематеріальних активів, які полягають у: розробці додаткового документування операцій із нематеріальними активами на етапах первинного, поточного та підсумкового обліку; обґрунтуванні системного підходу до визначення терміну корисного використання нематеріальних активів, у межах якого повинно бути враховано не тільки термін дії правовстановлюючих документів, але й наміри самого підприємства стосовно способу, форми та періоду часу їхнього використання; розширенні змісту облікової політики підприємства в частині закріплення підходів до процесу визнання нематеріальних активів, капіталізації витрат на етапі дослідження нематеріальних активів, створених підприємством власними силами, методики проведення інвентаризації та відображення нематеріальних активів у примітках до фінансової звітності.

7. Запропоновано створити на підприємствах окремий центр відповідальності за переоцінку нематеріальних активів – Комісію з переоцінки нематеріальних активів, розроблено організаційне забезпечення моделі обліку нематеріальних активів за переоціненою вартістю. Процес переоцінки нематеріальних активів розглядається як сукупність трьох взаємопов'язаних між собою етапів: інформаційно-аналітичне забезпечення переоцінки нематеріального активу, техніко-економічні розрахунки вартості нематеріального активу, формування звіту про оцінку (переоцінку) нематеріального активу, – кожен із яких включає певний перелік поставлених завдань перед окремими членами Комісії, що дозволяє сформувати комплексний підхід до проведення переоцінки нематеріальних активів у системі бухгалтерського обліку підприємства.

8. Удосконалено та адаптовано для цілей системи бухгалтерського обліку підприємства методику переоцінки нематеріальних активів із використанням цінових мультиплікаторів та методику переоцінки нематеріальних активів, щодо яких не існує

активного ринку, що забезпечує підвищення якісних характеристик системи управління і фінансової звітності сучасного вітчизняного підприємства. Методика переоцінки нематеріальних активів із використанням цінних мультиплікаторів ґрунтується на даних активного ринку нематеріальних активів, які підлягають трансформації у вигляді цінних мультиплікаторів, які після якісного аналізу та здійснення відповідних коригувань можуть бути застосовані до розрахунку переоціненої вартості нематеріального активу. Переоцінена вартість нематеріальних активів, для яких не існує активного ринку, розраховується шляхом визначення поточної вартості майбутніх економічних вигод, що потенційно можуть бути отримані суб'єктом господарювання, який ними володіє, враховуючи поправку на ризик, що супроводжує їхнє фактичне отримання, або на основі економічної міри витрат, необхідних для відтворення або заміщення об'єкта переоцінки.

9. Розкрито концептуальну модель управління вартістю нематеріальних активів підприємства як комбінацію окремих аспектів управління інформаційними ресурсами, комунікаціями, персоналом за використанням сучасних інформаційних технологій. Виділено основні функції управління вартістю нематеріальних активів: розподільна, аналітична, охоронна, інтеграційна та результативна, – і розкрито їхній зміст. Розглянуто механізм дії найбільш відомих у світовій практиці систем по управлінню вартістю нематеріальних активів та виявлено їхні особливості та специфіку застосування на вітчизняних підприємствах.

ДОДАТКИ

Додаток А

Види вартості нематеріальних активів у межах системи бухгалтерського обліку

<i>Вид вартості</i>	<i>Сутність</i>
Первісна вартість	Історична (фактична) собівартість необоротних активів у сумі грошових коштів або справедливої вартості інших активів, сплачених (переданих), витрачених для придбання (створення) необоротних активів
Справедлива вартість	Сума, за якою можна продати актив або оплатити зобов'язання за звичайних умов на певну дату
Переоцінена вартість	Вартість необоротних активів після їх переоцінки
Ліквідаційна вартість	Сума коштів або вартість інших активів, яку підприємство / установа очікує отримати від реалізації (ліквідації) необоротних активів після закінчення строку їх корисного використання (експлуатації), за вирахуванням витрат, пов'язаних з продажем (ліквідацією)
Амортизаційна вартість	Первісна або переоцінена вартість необоротних активів за вирахуванням їх ліквідаційної вартості
Чиста вартість реалізації	Справедлива вартість необоротного активу за вирахуванням очікуваних витрат на його реалізацію
Залишкова вартість	Різниця між первісною (переоціненою) вартістю необоротного активу і сумою його накопиченої амортизації (зносу)

Додаток Б

Критерій визнання нематеріальних активів у обліку згідно з П(С)БО 8 “Нематеріальні активи” та МСБО 38 “Нематеріальні активи”

Критерій	П(С)БО 8 ²⁷	МСБО 38 ²⁸
Немонетарність	Усі активи, крім грошових коштів, їх еквівалентів та дебіторської заборгованості у фіксованій (або визначеній) сумі грошей	Всі активи, крім грошових коштів та активів, які мають бути отримані у фіксованій або визначеній сумі грошей
Нематеріальність	Не містить визначення	Не має фізичної субстанції, але може бути втілений в / на матеріальному носії
Ідентифікація	Не містить визначення	Нематеріальний актив підлягає ідентифікації, якщо він: 1) може бути відокремлений від суб'єкта господарювання і проданий, ліцензований, зданий в оренду тощо разом із пов'язаним із ним контрактом, ідентифікованим активом чи зобов'язанням, незалежно від того, чи має суб'єкт господарювання намір зробити це; 2) виникає внаслідок договірних або інших юридичних прав, незалежно від того, чи можуть вони бути передані або відокремлені від суб'єкта господарювання або ж від інших прав та зобов'язань.
Контрольованість	Не містить визначення	Суб'єкт господарювання контролює актив, якщо він має повноваження отримувати майбутні економічні вигоди, що надходять від основного ресурсу, та обмежувати доступ інших до цих вигод
Майбутні економічні вигоди	Не містить визначення	Майбутні економічні вигоди можуть включати не тільки майбутню виручку від продажу продуктів або послуг, але й економію коштів
Ймовірність отримання економічних вигод	Не містить визначення	МСБО 38 не дає визначення слову “ймовірний”, але воно визначається в МСФЗ 3 “Об'єднання підприємств” як: “з ймовірністю більше 50%”
Оцінка	На момент первісного визнання – за первісною вартістю	На момент первісного визнання – за собівартістю

²⁷ Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 “Нематеріальні активи” : наказ Міністерства фінансів України від 18.10.1999 р. № 242 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99>.

²⁸ Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 38 “Нематеріальні активи” : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_050.

Додаток В

Дані експертного опитування для визначення виду економічної діяльності, для якої нематеріальні активи є найбільш важливим виробничим ресурсом

Шановний респонденте!

Ми хотіли б попросити Вас *визначити вид економічної діяльності, для якої нематеріальні активи є найбільш важливим виробничим ресурсом*, шляхом виставляння оцінки в балах від 1 до 10.

Оцінка “10” означає, що для підприємств цього виду економічної діяльності нематеріальні активи виступають найважливішим виробничим ресурсом, а “1” – підприємства цього виду економічної діяльності можуть здійснювати свою основну діяльність і при відсутності або при наявності незначної кількості нематеріальних активів (табл. В.1).

Ваші оцінки допоможуть нам визначити вид економічної діяльності, підприємства якого характеризуються найвищим рівнем залежності від нематеріальних активів, у зв'язку з чим потребують удосконалення чинних і / або розробки нових підходів до їхнього облікового відображення у фінансовій звітності.

Таблиця В.1

Оцінка нематеріальних активів в якості основного виробничого ресурсу для підприємств різних видів економічної діяльності

№	Вид економічної діяльності	Оцінка
1	Будівництво	
2	Інформаційні технології	
3	Легка промисловість	
4	Машинобудування	
5	Оптова і роздрібна торгівля	
6	Паливно-енергетична промисловість	
7	Сільське господарство	
8	Телекомунікації	
9	Фармацевтична промисловість	
10	Фінансова та страхова діяльність	

Дякуємо, Вам за допомогу!

Результати проведеного експертного опитування

№	Вид економічної діяльності	Оцінка експертів, бали										Загальний результат, Σ балів
		1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	
1	Будівництво	4	2	3	4	1	2	4	3	6	4	33
2	Інформаційні технології	9	10	10	10	9	7	8	10	9	10	92
3	Легка промисловість	5	5	1	5	10	5	6	5	4	3	49
4	Машинобудування	6	9	5	6	4	4	5	6	7	5	57
5	Оптова і роздрібна торгівля	1	1	4	3	5	9	3	2	1	2	31
6	Паливно-енергетична промисловість	2	4	6	1	2	3	7	4	5	1	35
7	Сільське господарство	3	6	2	2	3	1	1	1	3	6	28
8	Телекомунікації	7	8	8	7	8	8	10	9	2	7	74
9	Фармацевтична промисловість	8	7	9	9	6	6	9	8	10	8	80
10	Фінансова та страхова діяльність	10	3	7	8	7	10	2	7	8	9	71

Додаток Д
Правова характеристика нематеріальних активів групи “Права на об’єкти промислової власності”

Нематеріальний актив	Правова характеристика
1	2
Винахід	<p>Винаходом є технологічне (технічне) рішення, що відповідає умовам патентоздатності (новизні, винахідницькому рівню і промисловій придатності)²³⁹.</p> <p>Новизна винаходу означає, що до дати подання заявки на видачу патенту, або, якщо заявлено пріоритет, до дати пріоритету суть технічного рішення не повинна бути відомою невизначеному колу осіб, тобто винахід визнається новим, якщо він не є частиною рівня техніки. Рівень техніки включає всі відомості, що стали загальнодоступними в світі до дати подання заявки, або, якщо заявлено пріоритет, до дати її пріоритету.</p> <p>Винахід має винахідницький рівень, якщо для фахівця він не є очевидним, тобто, явно не випливає з рівня техніки. При визначенні винахідницького рівня заявлений винахід порівнюється не тільки з окремими документами або їх частинами, а й з комбінацією документів або їх частин.</p> <p>Промислова придатність винаходу означає можливість його використання у промисловості або в іншій сфері суспільної діяльності. Основна мета перевірки промислової придатності полягає у встановленні можливості за допомогою винаходу досягнути задекларований заявником результат у будь-якій сфері суспільного виробництва [²³⁹, ²⁴⁰].</p> <p>Об’єктом винаходу може бути продукт (пристрій, речовина тощо) або процес у будь-якій сфері технології.</p>
Корисна модель	<p>Корисною моделлю є результат інтелектуальної діяльності людини в будь-якій сфері технології, що відповідає двом умовам патентоспроможності – новизні та промисловій придатності. Тобто, різниця між винаходом та корисною моделлю полягає, насамперед, у відсутності винахідницького рівня як невід’ємної ознаки правової охорони моделі.</p> <p>Технічне рішення, що заявлене для отримання правової охорони як корисна модель, як правило, є менш значним, з точки зору рівня техніки. Нею може бути як удосконалення уже відомого пристрою чи процесу, що охороняється як винахід, так і новий об’єкт у будь-якій сфері технологій²³⁹. Сутність корисної моделі полягає в оригінальному компонуванні пристрою.</p>
Промисловий зразок	<p>Промисловий зразок є результатом творчої діяльності людини у галузі художнього конструювання²⁴⁰. Основне призначення промислового зразка полягає у зовнішньому оформленні промислового виробу та задоволенні естетичних та ергономічних потреб. Оригінальна форма промислового виробу виокремлює</p>

²³⁹ Про охорону прав на винаходи і корисні моделі : Закон України від 23.12.1993 р. № 2269-ХІІ [Електронний ресурс].

– Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/236/96-%D0%B2%D1%80>,

²⁴⁰ Цивільний кодекс України від 16.01.2003 р. № 435-ІV / Верховна Рада України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/435-15>.

Продовж. додатка Д

1	2
	<p>товар від аналогічної продукції конкурентів, полегнює споживачам здійснювати його вибір та тим самим сприяє підвищенню попиту на виготовлений продукт.</p> <p>Промисловий зразок суттєво відрізняється від корисної моделі. Корисна модель являє собою технічне рішення покладене в основу функціонування промислового пристрою, водночас, промисловий зразок забезпечує лише зовнішнє оформлення такого пристрою, тобто, задовольняє, насамперед, естетичні, а не технологічні потреби. Об'єктом промислового зразка може бути форма, малюнок чи розфарбування або їх поєднання.</p>
Компонування інтегральної мікросхеми	<p>Компонуванням (топографією) інтегральної мікросхеми вважається зафіксоване на матеріальному носії просторово-геометричне розміщення сукупності елементів інтегральної мікросхеми та з'єднань між ними²⁴¹.</p> <p>Носієм топографії є інтегральна мікросхема, тобто мікроселектронний виріб кінцевої або проміжної форми, призначений для виконання функцій електронної схеми, елементи і з'єднання якого неподільно сформовані в об'ємі і (або) на поверхні матеріалу, що становить основу такого виробу, незалежно від способу його виготовлення.</p> <p>Основною вимогою правової охорони топографії інтегральної мікросхеми є її оригінальність, яка означає, що вона не створена шляхом прямого відтворення (копіювання) іншої топографії, має відмінності, що надають їй нові властивості, і не була відомою у галузі мікроелектроніки до дати подання заявки до Державного підприємства "Українського інституту промислової власності" (ДП "УІПВ"), відомого під назвою Укрпатент.</p>
Раціоналізаторська пропозиція	<p>Раціоналізаторською пропозицією є визнана юридичною особою пропозиція, яка містить технологічне (технічне) або організаційне рішення у будь-якій сфері її діяльності²⁴⁰. Розробка таких пропозицій вважається наймасовішим видом прикладної творчої діяльності, який, тим не менше, має дуже істотний економічний ефект. Об'єктом раціоналізаторської пропозиції може бути матеріальний об'єкт або процес. Для того, щоб раціоналізаторська пропозиція виступала об'єктом інтелектуальної власності, вона повинна володіти такими ознаками:</p> <ul style="list-style-type: none"> - пропозиція має містити технологічне (технічне) або організаційне рішення; - запропоноване рішення має стосуватися будь-якої сфери

²⁴¹ Про охорону прав на топографії інтегральних схем : Закон України від 05.11.1997 р. № 621/97-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/621/97-%D0%B2%D1%80>.

²⁴² Державне підприємство "Український інститут промислової власності" (також відомий як "Укрпатент") — державне підприємство, що входить до структури Міністерства освіти і науки України і відповідає за проведення формальної та кваліфікаційної експертизи заявок на об'єкти промислової власності (винаходи, корисні моделі, промислові зразки, знаки для товарів і послуг, топографії інтегральних мікросхем та зазначення походження товарів) на відповідність умовам надання правової охорони, виносить рішення щодо видачі охоронних документів, забезпечує здійснення державної реєстрації об'єктів промислової власності та офіційної публікації відомостей про них.

Продовж. додатка Д

1	2
	<p>діяльності особи, якій пропозиція подана; - пропозиція має бути визнана особою, якій вона подана. Підприємство (організація, установа), яке прийняло до розгляду заяву на раціоналізаторську пропозицію, повинно її зареєструвати і протягом місяця з дати реєстрації прийняти щодо неї рішення. Порядок розгляду заяви про раціоналізаторську пропозицію, а також прийняття щодо неї рішення встановлюється підприємством. По кожній пропозиції можуть бути прийняті такі рішення: визнати пропозицію раціоналізаторською і прийняти до впровадження; провести дослідну перевірку пропозиції; пропозицію відхилити. Після прийняття рішення про визнання пропозиції раціоналізаторською автору (співавторам) має бути видане свідоцтво на раціоналізаторську пропозицію.</p>
Сорт рослин	<p>Згідно зі ст. 1 Закону України “Про охорону прав на сорти рослин”, сорт рослин – це окрема група рослин (клон, лінія, гібрид першого покоління, популяція) у рамках нижчого з відомих ботанічних таксонів, яка, незалежно від того, задовольняє вона повністю або ні умови виникнення правової охорони: а) може бути визначена ступенем прояву ознак, що є результатом діяльності даного генотипу або комбінації генотипів; б) може бути відрізнена від будь-якої іншої групи рослин ступенем прояву принаймні однієї з цих ознак; в) може розглядатися як єдине ціле з точки зору її придатності для відтворення в незмінному вигляді цілих рослин сорту. Різновидами сорту, на які можуть набуватися права, є клон, лінія, гібрид першого покоління, популяція²⁴⁰. Сорт вважається придатним для набуття права на нього як на об’єкт інтелектуальної власності, якщо за проявом ознак, породжених певним генотипом чи певною комбінацією генотипів, він є:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Новим. Сорт вважається новим, якщо до дати, на яку заявка вважається поданою, заявник (селекціонер) чи інша особа за його дозволом не продавали чи будь-яким іншим способом не передавали матеріал сорту для комерційного використання: а) на території України – за рік до цієї дати; б) на території іншої держави – щодо деревних і чагарникових культур і винограду за 6 років і щодо рослин інших видів за 4 роки до цієї дати. 2. Відмінним. Сорт відповідає умові відмінності, якщо за проявом його ознак він чітко відрізняється від будь-якого іншого сорту, загальновідомого до дати, на яку заявка вважається поданою. Сорт, що протиставляється заявленому, вважається загальновідомим, якщо: а) він поширений на певній території у будь-якій державі; б) відомості про прояви його ознак стали загальнодоступними у світі, зокрема шляхом їх опису в будь-якій оприлюдненій публікації; в) він представлений зразком у загальнодоступній колекції; г) йому надана правова охорона і / або він внесений до офіційного реєстру сортів у будь-якій державі, при цьому він вважається загальновідомим від дати подання заявки на надання права чи внесення до реєстру.

Продовж. додатка Д

1	2
	<p>3. Однорідним. Сорт вважається однорідним, якщо з урахуванням особливостей його розмноження всі рослини цього сорту залишаються достатньо схожими (однорідними) за своїми основними ознаками, зазначеними в описі сорту.</p> <p>4. Стабільним. Сорт вважається стабільним, якщо його основні ознаки, відзначені в описі сорту, залишаються незмінними після неодноразового розмноження чи, у разі особливого циклу розмноження, у кінці кожного такого циклу²⁴⁰.</p>
Комерційна тасмниця	<p>Комерційною тасмницею є інформація, яка є секретною у тому розумінні, що вона в цілому чи в певній формі та сукупності її складових є невідомою та не є легкодоступною для осіб, які звичайно мають справу з видом інформації, до якого вона належить, у зв'язку з цим має комерційну цінність та була предметом адекватних існуючим обставинам заходів щодо збереження її секретності, вжитих особою, яка законно контролює цю інформацію²⁴³.</p> <p>Комерційною тасмницею можуть бути відомості технічного, організаційного, комерційного, виробничого та іншого характеру, за винятком:</p> <ul style="list-style-type: none"> - інформації, яка згідно з ЗУ "Про інформацію" підпадає під режим тасмної (державна тасмниця) або навпаки відкритої інформації, наприклад, правила страхування, розроблені страховиком (зг. із ЗУ "Про страхування"); - відомості, які підлягають обов'язковому опублікуванню, наданню на запит необмеженого кола заінтересованих осіб, а також відомості, щодо яких у законодавстві міститься пряма заборона на поширення на них режиму обмеженого доступу; - установчих документів, документів, що дозволяють займатися підприємницькою діяльністю і її окремими видами; - інформація за всіма встановленими формами державної звітності; - дані, що необхідні для перевірки обчислення і сплати податків та інших обов'язкових платежів; - відомості про чисельність і склад працюючих, їхню заробітну плату в цілому та за професіями й посадами, а також наявність вільних робочих місць; - документи про сплату податків і обов'язкових платежів; - інформація про забруднення навколишнього природного середовища, недотримання безпечних умов праці, реалізацію продукції, що завдає шкоди здоров'ю, а також інші порушення законодавства України та розміри заповдіяних при цьому збитків; - документи про платоспроможність; - відомості про участь посадових осіб підприємства в кооперативах, малих підприємствах, спілках, об'єднаннях та інших організаціях, які займаються підприємницькою діяльністю; - відомості, що відповідно до чинного законодавства підлягають оголошенню²⁴⁰.

²⁴³ Про охорону прав на знаки для товарів та послуг : Закон України від 23.12.1993 р. № 3689-XII [Електронний ресурс].
 -- Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/3689-12>.

Переваги і недоліки правової охорони комп'ютерних програм за допомогою механізму авторського права

<i>Переваги</i>	<i>Недоліки</i>
1. Презумпція авторства – авторське право на комп'ютерну програму виникає при її створенні, і для його реалізації не потрібно обов'язкової реєстрації програми ²⁴⁴ . Реєстрацію можна здійснити за бажанням автора, вона має формальний характер і не вимагає багато часу.	1. Згідно з ст. 8 Закону про авторське право, правова охорона поширюється тільки на форму вираження твору і не поширюється на будь-які ідеї, теорії, принципи, методи, процедури, процеси, системи, способи, концепції, відкриття, навіть якщо вони виражені, описані, пояснені, проілюстровані у творі ²⁴⁴ , що дозволяє для отримання авторського права на новий об'єкт охорони змінити тільки оформлення програми, не змінюючи її суті.
2. Тривалий термін дії авторського права (в Україні – протягом всього життя автора й 70 років після його смерті) ²⁴⁴ .	2. Некоректне порівняння комп'ютерних програм із літературними творами, оскільки на відміну від літературних творів, текст комп'ютерної програми (вихідний чи об'єктний код) не має самостійної цінності без можливості їх застосування на комп'ютері, що дозволяє стверджувати, що сприйняття комп'ютерної програми відбувається не безпосередньо людиною, а опосередковано, за допомогою комп'ютера.
	3. Ще один недолік авторського механізму охорони впливає зі способу написання більшості сучасних програм. Як відомо, програми не пишуться “з чистого листа”, а створюються у середовищі розробки при використанні певної мови програмування. При цьому програмісти використовують готові шаблонні конструкції, які є у середовищі розробки ²⁴⁵ . Отже, будь-яка програма, створена в середовищі розробки (а це 80-90% від загальної кількості програм), може вважатися складеним твором.
	4. Будь-який фрагмент будь-якої програми можна використовувати як цитату в іншій програмі. Це дає можливість безоплатно й безкарно тиражувати чужі ідеї й отримувати прибуток. У чинній системі авторського права відсутній контроль повизни і рівня створюваних програмних продуктів і алгоритмів, що сприяє як перенасиченню ринку програмного забезпечення і плагіату ідей, так і випуску виробниками програмного забезпечення неякісної продукції ²⁴⁵ .

²⁴⁴ Про авторське право і суміжні права : Закон України від 23.12.1993 р. № 3792-ХІІ [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/3792-12>.

²⁴⁵ Жуванов Д. М. Яку форму правової охорони обрати для комп'ютерної програми? / Д. М. Жуванов, С. С. Стогній // Інтелектуальна власність. – 2003. – № 9. – С. 37-42.

Додаток Е.2

Переваги і недоліки правової охорони компіляції (бази) даних за допомогою механізму авторського права

<i>Переваги</i>	<i>Недоліки</i>
<p>1. Простота охорони компіляції (бази) даних за допомогою механізму авторського права, так як база даних, як правило, є динамічним об'єктом, і її зміст (інформаційне наповнення) постійно змінюється, а структура залишається більш-менш стабільною²⁴⁵.</p>	<p>1. ЗУ "Про авторське право та суміжні права"²⁴⁴ гарантує захист авторських прав тільки таких баз даних, які в оформленні або відборі матеріалів є результатом творчості, в зв'язку з чим компіляції даних (бази даних) або іншого матеріалу охороняються саме як компіляції. Правова охоропа не поширюється на дані або матеріал, які включені до компіляції (бази даних). Охоропа, надана компіляціям (базам даних), не зачінає авторське право на дані або матеріал, що є складовими компіляції. Мається на увазі, що включення того чи іншого матеріалу або даних до компіляції не робить автора компіляції автором включених матеріалів або даних.</p> <p>2. Не захищеність правовими засобами тих інвестицій, які були вкладені у збір та обробку інформації, що вноситься до бази даних²⁴⁶. Розробка структури бази даних у багатьох випадках також вимагає великих зусиль і затрат, але як правило витрати на наповнення бази перевищують витрати на розробку структури.</p>

Додаток Ж
Додаток Ж.1

ПРАТ "ІНКОМ"

підприємство, установа, організація
Ідентифікаційний код за ЄДРПОУ 21670779

Акт введення в господарський оборот нематеріального активу, що належить до об'єктів права інтелектуальної власності¹, № 4 "01" вересня 2014 р.

№ з/п	Нематеріальний актив, що не належить до об'єктів права інтелектуальної власності		Власник нематеріального активу	Строк корисного використання, років	Дебет		Кредит		Дата введення нематеріального активу в господарський оборот	Первісна вартість, грн	Річна сума амортизацій, грн	Ліквідаційна вартість, грн	
	Назва	Найменування та номер документа, що підтверджує майнові права на об'єкт			Дата їхнього оформлення	Рахунок, субрахунок	Код аналітичного обліку	Рахунок, субрахунок					Код аналітичного обліку
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
1	Веб-сайт	Рахунок-Фактура № 2158004	27.08.2014	ПРАТ "ІНКОМ"	8	122 ²	09	154	047	01.02.2014	15 800	1550	3 400

Комісія, яка створена на підставі наказу (розпорядження) від 01.01.2014 року № 42, розглянула документи, які підтверджують ідентифікацію нематеріального активу, що не належить до об'єктів права інтелектуальної власності, для введення в господарський оборот

Офіційний веб-сайт ПРАТ "ІНКОМ" (<http://incot.com>)

(повна назва нематеріального активу)

Правові умови введення в експлуатацію нематеріального активу, що не належить до об'єктів права інтелектуальної власності: Рахунок-Фактура № 2158004 від 14.06.2014 року про реструктуризацію документа інкот, який надає засвідченням користувачам всю необхідну інформацію про діяльність підприємства, реалізовані проекти, контактні дані тощо

Наказово-дослідні та дослідно-конструкторські роботи (Додаток И), № 48 від 14.06.2014 року

(назва документації)

Характеристика нематеріального активу, що не належить до об'єктів права інтелектуальної власності за призначенням: Веб-сайт (<http://incot.com>) є офіційним інтернет-ресурсом ПРАТ "ІНКОМ", який надає засвідченням користувачам всю необхідну інформацію про діяльність підприємства, реалізовані проекти, контактні дані тощо

Місце використання нематеріального активу, що не належить до об'єктів права інтелектуальної власності: через сайт Інтернет

¹Примітка. Розроблено за результатами проведеного дослідження

²Примітка. Враховуючи пропозиції, що розглянуті в підрозділі 2.1

Продовж. додатка Ж.1

Зворотний бік. Акта введення в господарський оборот нематеріального активу, що не належить до об'єктів права інтелектуальної власності

Вартість придбання / створення 15 800 гривень

Документ, який підтверджує вартість нематеріального активу Відомість обліку витрат на науково-дослідні та дослідно-конструкторські роботи, № 48 від 14.06.2014 року

Нематеріальний актив, що не належить до об'єктів права інтелектуальної власності придатний для реалізації або використання.
Потрібне не потрібне доведення до стану, придатного для використання: шорічна оплата хостингу, згідно умов UKhosting.com, поточне обслуговування.
Денує не існує можливість отримання майбутніх економічних вигод від реалізації або використання нематеріального активу, що не належить до об'єктів права інтелектуальної власності

Висновок Комісії: Нематеріальний актив, що не належить до об'єктів права інтелектуальної власності (офіційний веб-сайт ПрАТ "ІНКОМ" (http://incotm.ua) доведений до стану, придатного для використання і може бути прийнятий на облік

Голова комісії	<u>Головний бухгалтер</u> (посада)	<u>М. О. Чмелик</u> (ім'я, по батькові, прізвище)
Члени комісії	<u>Заступник головного бухгалтера</u> (посада)	<u>В. О. Дроздов</u> (ім'я, по батькові, прізвище)
	<u>Бухгалтер по нематеріальних активах</u> (посада)	<u>Л. І. Равусь</u> (ім'я, по батькові, прізвище)
	<u>Керівник відділу НДДКР</u> (посада)	<u>П. Р. Сохиринко</u> (ім'я, по батькові, прізвище)
Особа, відповідальна за прийняття нематеріального активу	<u>Бухгалтер по нематеріальних активах</u> (посада)	<u>Л. І. Равусь</u> (ім'я, по батькові, прізвище)

Відмітка бухгалтерії про відкриття інвентарної картки
"2" вересня 2014 р. № 18

Головний бухгалтер (бухгалтер)

М. О. Чмелик
(ім'я, по батькові, прізвище)

Додажок Ж.2

ПрАТ "ІНКОМ"

підприємство, установа, організація

Ідентифікаційний код за ЄДРПОУ 21670779

Інвентарна картка обліку нематеріального активу, що не належить до об'єктів права інтелектуальної власності¹ № 18

Повна назва нематеріального активу із зазначенням реквізитів: Офіційний веб-сайт ПрАТ "ІНКОМ" (<http://incom.ua>)

№ з/п	Нематеріальний актив, що не належить до об'єктів права інтелектуальної власності		Перевіряється варіантність, гри	Код бухгалтерського обліку	Строк корисного використання, років	Річна сума амортизації, грн	Акт введення в експлуатацію нематеріального активу, що не належить до об'єктів права інтелектуальної власності		Місце використання, прізвище відповідальної особи	Акт про вибуття (ліквідацію) нематеріального активу, що не належить до об'єктів права інтелектуальної власності		Ліквідаційна вартість, грн
							Дата	№		Дата	№	
1	2	Найменування та номер документа, що підтверджує майнові права на об'єкт	4	6	7	8	9	10	11	12	13	14
1	2	Веб-сайт	15.06. 2014	122 ²	8	1550	01.09. 2014	4	Мережа Internet, Рахівсь			3 400
		Рахунок-Фактура № 2158004	2014									

Характеристика нематеріального активу, що не належить до об'єктів права інтелектуальної власності за призначенням: Веб-сайт <http://incom.ua> є офіційним інтернет-ресурсом ПрАТ "ІНКОМ", який надає зацікавленим користувачам всю необхідну інформацію про діяльність підприємства, реалізовані проекти, контакти дані тощо

Відомості про перешінок нематеріального активу, що не належить до об'єктів права інтелектуальної власності

Картку відкрито "02" вересня 2014 р. Бухгалтер по нематеріальних активах Л.І.Рахівсь підпис (посада, ім'я, по батькові, прізвище)

¹Примітка. Розроблено за результатами проведеного дослідження
²Примітка. Враховуючи пропозиції, що розглянуті в підрозділі 2.1

Додаток 3

ПрАТ "ІНКОМ"
 підприємство, установа, організація
 Ідентифікаційний код за ЄДРПОУ 21670779

Відомість обліку витрат на науково-дослідні та дослідно-конструкторські роботи¹ № 48 Назва проєкту створення офіційного веб- сайту "ІНКОМ" (http://incom.ua)

Етап	Дата	Витрати						Разом, грн
		На заробітну плату, грн	На соціальні відрахування, грн	Матеріальні, грн	Оплата реєстрації юридичного права, грн	Амортизація, грн	Інші, грн	
1	2	3	4	5	6	7	8	9
Етап дослідження	14.06.2014				2 400			2400 ²
	18.06.2014	580	87	150				817 ³
	25.06.2014	640	93					733 ⁴
	26.06.2014	2 210	298				1 650	4 158 ⁵

Разом		3 430	478	150	2 400		1 650	8 108
Списуються на витрати		1 220	180	150				1 550
Включаються до складу первісної вартості НМА ⁶		2 210	298		2 400		1 650	6 558

¹Примітка. Запропоновано для застосування на досліджувані IT-підприємствах

²Примітка. Включає у себе отримання доменного імені на підставі таких документів: Рахунок-Фактура №2158004 від 14.06.2014 року про реєстрацію домену incom.ua квитанція 11125.231.2 від 15.06.2014 року про оплату послуги реєстрації домену incom.ua. тому, враховуючи наведене в підрозділі 2.1. включається до первісної вартості НМА

³Примітка. Включає у себе складання техніко-економічного обґрунтування, визначення цілей і технічних вимог, оцінку альтернатив і вибір кращих варіантів, витрати понесені на цю суму не відповідають жодному із наведених у підрозділі 2.2. критерію для капіталізації витрат на етапі дослідження, тому списуються на витрати

⁴Примітка. Включає у себе складання техніко-економічного обґрунтування, визначення цілей і технічних вимог, оцінку альтернатив і вибір кращих варіантів, витрати понесені на цю суму не відповідають жодному із наведених у підрозділі 2.2. критерію для капіталізації витрат на етапі дослідження, тому списуються на витрати

⁵Примітка. Включає витрати на придбання (1 650 грн) та розробку системного програмного забезпечення (2 508 грн), тому згідно з проведеним дослідженням в підрозділі 2.1. зараховується до складу його первісної вартості

⁶Примітка. Враховуючи наведені пропозиції в підрозділі 2.2.

Продовж. додатка 3

Продовження Відомості обліку витрат на науково-дослідні і дослідно-конструкторські роботи № 48 Назва проєкту *створення офіційного веб-сайту ПрАТ "ІНКОМ"* (<http://incosm.ua>)

1	2	3	4	5	6	7	8	9
Етап розробки	02.07.2014	400	87	112		48		647 ⁷
	05.07.2014	650	94			21		765 ⁷
	08.07.2014	1250	241			114	48	1653 ⁷
	15.07.2014	1690	199				96	1985 ⁸
	12.08.2014	1650	427	580				2657 ⁸
	18.08.2014	740	95					604 ⁸
	21.08.2014	647	53					700 ⁸

Разом		9 237	1494	692	2400	183	1794	15 800
15 800								
Первісна вартість створеного власними силами нематеріального активу, грн								

"14" червня 2014 року
(дата складання)

Склав підпис
(підпис)

Соловйчик П. Р.
(Прзвисьце, ім'я, по-батькові)

Перевірив підпис
(підпис)

Ридась Т. І.
(Прзвисьце, ім'я, по-батькові)

⁷Примітка. Включає у себе розробку оформлення сторінок веб-сайту, тому зраховується до складу його первісної вартості

⁸Примітка. Включає у себе створення, придбання, підготовку та завантаження інформації, або текстової, або графічної на веб-сайт до завершення розробки веб-сайту

ДРАТ "ІНКОМ"

підприємство, установа, організація

Ідентифікаційний код за ЄДРПОУ 21670779

Додаток И

Акт переоцінки нематеріального активу¹ № 24

Повна назва нематеріального активу із зазначенням реквізитів: Торговельна марка "ІНКОМ"

№ з/п	Нематеріальний актив, що підлягає переоцінці		Дата переоцінки	Дані до переоцінки			Результати переоцінки				Кореспонденція рахунків			
	Інвентарний номер	Назва		Код субрахунку бухгалтерського обліку	Первісна вартість, грн	Сума зносу, грн	Строк корисного використання, років	Індекс переоцінки	Первісна вартість, грн	Сума зносу, грн	Строк корисного використання, років	Дебет	Кредит	Сума, грн
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
1	3896	Торговельна марка "ІНКОМ"	123 ²	17.06.2014	118 000	33 928	5	3,11	366 980	105 516	Не визначений	412	412	248 980
			123 ³	30.12.2014	366 980	105 516	Не визначений	0,64	234 867	67 530	Не визначений	412	123 ²	132 113
		

Голова комісії з переоцінки НМА

Експерт-оціночач
(посада)

_____ підпис
(підпис)

Д. С. Кризель
(ім'я, по батькові, прізвище)

Члени комісії

Головний бухгалтер
(посада)

_____ підпис
(підпис)

М. О. Чучель
(ім'я, по батькові, прізвище)

Бухгалтер по нематеріальних активах
(посада)

_____ підпис
(підпис)

Д. І. Ратуць
(ім'я, по батькові, прізвище)

Керівник відділу НДІКР
(посада)

_____ підпис
(підпис)

П. Р. Сокуришко

¹ Примітка. Розроблено на основі проведеного дослідження

² Примітка. Враховуючи наведені пропозиції у підрозділі 2.1

Додаток К

ПРАТ "ІНКОМ"

підприємство, учасникова організація

Ідентифікаційний код за ЄДРПОУ 21670779

Зведена відомість нарахування амортизації нематеріальних активів¹ № 28

від "30" травня 2014 р.
(дата)

№ з/п	Нематеріальні активи	Рахунки обліку		Первісна вартість, грн	Залишок ва вартість, грн	Метод нарахування амортизації	Ліквідаційна вартість, грн	Амортизаційна вартість, грн	Термін корисного використання, місяці	Норма амортизації, %	Розрахунковий обсяг виробництва	Поточний обсяг виробництва	Сума амортизації, грн
		синте-тичні	аналі-тичні										
1	Комп'ютерна програма "БК-софт"	91	2	42000,00	35000,00	Прямоліній	0,00	42000,00	64	656,25	-	-	656,25
2	Товарний знак "Prime"	93	3	98000,00	84000,00	Прямоліній	0,00	98000,00	32	306,25	-	-	306,25
...
		Всього		980000,00	584120,58								84562,30

"30" травня 2014 року
(дата)

Бухгалтер

Мідник
(підпис)

Ханцюк Л. І.
(прізвище та ініціал)

¹Примітка. Розроблено за результатами проведеного дослідження

ПрАТ "ІНКОМ"

підприємство, уставова організація

Ідентифікаційний код за ЄДРПОУ 21670779**Додаток Л****Інвентаризаційний опис нематеріальних активів, що не належать до об'єктів права інтелектуальної власності¹ № 18**

Розписка

До початку проведення інвентаризації всі придбтові та видаткові документи на нематеріальні активи, що не належать до об'єктів права інтелектуальної власності передані бухгалтерській службі та всі зазначені нематеріальні активи, одержані мною для використання і зберігання, оприбутковані, а ті, що вибули (ліквидовані), списані.

Особа, відповідальна за використання нематеріального активу, що не належить до об'єктів права інтелектуальної власності Бухгалтер по нематеріальних активах _____ підпис (підпис)
(посада) Д. І. Радусь
(ім'я, по батькові, прізвище)

Комісія, яка створена на підставі наказу (розпорядження) від 01.01.2014 р. № 29, перевірила наявність нематеріальних активів, що не належать до об'єктів права інтелектуальної власності станом на "01" жовтня 2014 р.
Інвентаризація розпочата: "15" вересня 2014 р.
Інвентаризація закінчена: "31" вересня 2014 р.

При інвентаризації встановлено:

№ з/п	Назва нематеріальних активів, що не належать до об'єктів права інтелектуальної власності	Характеристика, призначення	Дата придбання	Первісна вартість, грн	Строк корисного використання, років	Фактивна наявність, кількість	За даними бухгалтерського обліку		
							Кількість	Вартість, грн	Сума накопиченої амортизації, грн
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
1	Web-sait	Веб-сайт є офіційним інтернет-ресурсом ПрАТ "ІНКОМ", який надає зацікавленим користувачам необхідну інформацію про діяльність підприємства, реалізовані проекти, контактні дані тощо	01.09. 2014	15 800	8	1	1	15 800	-

¹Примітка. Розроблено за результатами проведеного дослідження

Додаток М

ПрАТ "ІНКОМ"
 підприємство, установа, організація
 Ідентифікаційний код за ЄДРПОУ 21670779

Акт вибуття (ліквідації) нематеріального активу, що не належить до об'єктів права інтелектуальної власності, № 48
 "31" грудня 2018 р.

№ з/п	Нематеріальний актив, що не належить до об'єктів права інтелектуальної власності		Власник нематеріального активу, що не належить до об'єктів права інтелектуальної власності	Строк корисного використання, років	Дебет		Кредит		Дата вибуття (ліквідації)	Первісна (переоцінена) вартість, грн	Залишкова вартість, грн	Ліквідаційна вартість, грн	Примітки	
	Назва	Найменування та номер документа, що підтверджує майнові права на об'єкт			Дата виникнення права	Рахунок, субрахунок	Код аналітичного обліку	Рахунок, субрахунок						Код літального обліку
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
1	Воб-сайт http://inco.ua	Рахунок-Фактура № 2158004	27.08.2014	ПрАТ "ІНКОМ"	8	976	03	122 ²	09	31.12.2022	15 800	5 700	14 3 400	

Комісія, яка створена на підставі наказу (розпорядження) від 01.01.2018 р. № 112, розглянула документи, які підтверджують ідентифікацію нематеріального активу, що не належить до об'єктів права інтелектуальної власності, для вибуття (ліквідації) з господарського обороту **Офіційний веб-сайт ПрАТ "ІНКОМ"** (<http://inco.ua>) (повна назва нематеріального активу, що не належить до об'єктів права інтелектуальної власності)

Правові умови вибуття (ліквідації) нематеріального активу, що не належить до об'єктів права інтелектуальної власності з господарського обороту
 Місце вибуття (ліквідації) нематеріального активу, що не належить до об'єктів права інтелектуальної власності з мережі **Internet та обліку**

Ukrhosting.com

¹ *Примітка.* Розроблено на основі проведеного дослідження

² *Примітка.* Враховуючи наведені пропозиції у підрозділі 2.1

Продовж. додатка М

Зворотний бік акта вбуття (ліквідації) нематеріального активу, що не належить до об'єктів права інтелектуальної власності

Нематеріальний актив, що не належить до об'єктів права інтелектуальної власності придатний/не придатний для реалізації та підлягає/не підлягає ліквідації, у зв'язку зі зміною платформи для інтернет-сайту.

Існує/не існує економічна вигода від реалізації нематеріального активу, що не належить до об'єктів права інтелектуальної власності.

Висновок комісії: Офіційний веб-сайт ПрАТ "НІКОМ" (<http://nicom.ua>) підлягає ліквідації, у зв'язку із зміною платформи для інтернет-сайту (полю реалізації нематеріального активу, що не належить до об'єктів права інтелектуальної власності, вбуття (ліквідації), зняття з обліку тощо)

Голова комісії	<u>Головний бухгалтер</u> (посада)	<u>підпис</u> (підпис)	<u>Р. О. Олійник</u> (ім'я, по батькові, прізвище)
Члени комісії	<u>Заступник головного бухгалтера</u> (посада)	<u>підпис</u> (підпис)	<u>В. О. Дроздяк</u> (ім'я, по батькові, прізвище)
	<u>Бухгалтер по нематеріальних активах</u> (посада)	<u>підпис</u> (підпис)	<u>Д. І. Ранусь</u> (ім'я, по батькові, прізвище)
	<u>Керівник відділу НДІКР</u> (посада)	<u>підпис</u> (підпис)	<u>К. Р. Петруць</u> (ім'я, по батькові, прізвище)
Особа, що була відповідальною за використання нематеріального активу, що не належить до об'єктів права інтелектуальної власності	<u>Бухгалтер по нематеріальних активах</u> (посада)	<u>підпис</u> (підпис)	<u>Д. І. Ранусь</u> (ім'я, по батькові, прізвище)
Відмітка бухгалтерії про запис про вбуття в інвентарній картці	<u>"31" грудня 2018 р. № 18</u> (інвентарної картки)	<u>підпис</u> (підпис)	<u>Р. О. Олійник</u> (ім'я, по батькові, прізвище)
Головний бухгалтер			

Додаток Н

КОДИ		
15	01	01
21670779		
8038900000		
230		
46.51		
72.20		

Дата (рік, місяць, число)

за ЄДРПОУ

за КОАТУУ

за КОПФГ

за КВЕД

Підприємство *Приватне акціонерне товариство "ІНКОМ"*

Територія *31-33, вул. Смоленська, м. Київ, 03005, Україна*

Організаційно-правова форма господарювання *Акціонерне товариство*

Вид економічної діяльності *Оптова торгівля інформ. і комунік. устаткуваннями, створення програмного забезпечення*

Середня кількість працівників

Адреса, телефон *31-33, вул. Смоленська, м. Київ, 03005, Україна*

Одиниця виміру: тис. грн.

Примітки до річної фінансової звітності

за 2014 рік

І. Нематеріальні активи¹

Групи нематеріальних активів	Код рядка	Залишок на початок року			Найбільше за рік			Переоцінка (сповінка +, унілка -)			Вибуло за рік			Нараховано амортизації за рік	Втрати від зменшення корисності за рік	Інші зміни за рік			Залишок на кінець року	
		первісна (переоцінена) вартість	накопичена амортизація	вартість	первісна (переоцінена) вартість	накопичена амортизація	вартість	первісна (переоцінена) вартість	накопичена амортизація	вартість	первісна (переоцінена) вартість	накопичена амортизація	вартість			первісна (переоцінена) вартість	накопичена амортизація	вартість	первісна (переоцінена) вартість	накопичена амортизація
Нематеріальні активи, пов'язані з маркетингом	010	102,5	39,42	68,02	12,53	3,84	41,05	36,54	10,58	5,02	11	12	13	14	15	136,98	17,3			
Нематеріальні активи промислової власності	020	368,25	98,5	142,05	-	-	-	-	38,42	-	-	-	-	510,3	136,92					
Інформаційні системи	030	290,18	92,42	385,6	68,4	(14,25)	69,1	47,3	28,75	-	-	-	-	448,28	59,62					
Засоби	040	256,4	81,32	-	186,5	37,7	-	-	18,1	-	-	-	-	442,9	137,12					
Нематеріальні активи, засновані на договорах	050	55,89	8,17	27,98	-	-	-	-	2,04	-	-	-	-	83,87	10,21					
Гудвіл	060	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-					
Разом	070	983,22	319,83	623,65	130,63	27,29	110,15	83,84	97,89	5,02	-	-	-	1622,33	361,17					

¹Примітка. Розроблено на основі проведеного дослідження

Продовж. додатка II

- 3 рядка 070 графа 14 вартість нематеріальних активів, щодо яких існує обмеження права власності вартість оформлених у заставу нематеріальних активів
- 3 рядка 070 графа 5 вартість створених підприємством нематеріальних активів
- 3 рядка 070 графа 15 вартість нематеріальних активів, отриманих за рахунок цільових асигнувань накопичена амортизація нематеріальних активів, щодо яких існує обмеження права власності

Керівник
(посада)

_____ підпис
(підпис)

С. І. Пронько
(ім'я, по батькові, прізвище)

Головний бухгалтер
(посада)

_____ підпис
(підпис)

Р. О. Олійник
(ім'я, по батькові, прізвище)

Додаток Н.2

Додаткова інформація про нематеріальні активи підприємства, яка згідно з П(С)БО 8 повинна бути розкрита у примітках до фінансової звітності

№ з/п	Зміст інформації
1	<p>Вартість (первісна або переоцінена), за якою нематеріальні активи відображені в балансі, зокрема:</p> <ul style="list-style-type: none"> - первісна (переоцінена) вартість та накопичена амортизація нематеріальних активів, щодо яких існує обмеження права власності - первісна (переоцінена) вартість та накопичена амортизація переданих у заставу нематеріальних активів
2	Методи амортизації та діапазон строків корисного використання нематеріальних активів
3	<p>Наявність та рух у звітному році:</p> <ul style="list-style-type: none"> - первісна (переоцінена) вартість нематеріальних активів та сума накопиченої амортизації на початок звітного року - первісна вартість нематеріальних активів, які визнані активом, з виділенням вартості нематеріальних активів, отриманих у результаті об'єднання підприємств - сума зміни первісної (переоціненої) вартості та накопиченої амортизації нематеріальних активів у результаті переоцінки - первісна (переоцінена) вартість та сума накопиченої амортизації нематеріальних активів, які вибули - сума нарахованої амортизації - сума втрат від зменшення корисності і сума вигід від відновлення корисності, що відображені в звіті про фінансові результати в звітному періоді - інші зміни первісної (переоціненої) вартості та сума накопиченої амортизації нематеріальних активів - первісна (переоцінена) вартість та сума накопиченої амортизації на кінець звітного року
4	Сума угод на придбання у майбутньому нематеріальних активів
5	Загальна сума витрат на дослідження та розробки, включена до складу витрат звітного періоду
6	Первісна вартість, залишкова вартість та метод оцінки нематеріальних активів, отриманих за рахунок цільових асигнувань
7	Причини визнання невизначеним строку корисного використання нематеріальних активів та його балансова вартість
8	Склад нематеріальних активів, інформація про які є суттєвою, їх балансова вартість та строк корисного використання, що залишився

Додаток П

Трудовий договір про роботу за сумісництвом № 57

м. Київ

“14” травня 2014 р.

ПрАТ “ІНКОМ” (вказати найменування сторони) (надалі іменується “Роботодавець”) в особі керівника Пронько С. І., (вказати посаду, прізвище, ім’я, по батькові) що діє на підставі статуту підприємства прийнятого 25.08.2004 р., Трудового договору № 27, з одного боку, (вказати: статуту, довіреності, положення тощо) та Чмелик О. М., (вказати прізвище, ім’я та по батькові) що проживає за адресою: м. Київ, вул. Саксаганського 16 / 47, (вказати місце проживання) (надалі іменується “Працівник”), з другого боку, (у подальшому разом іменуються “Сторони”, а кожна окремо – “Сторона”) уклали цей Трудовий договір про роботу за сумісництвом (надалі іменується “Договір”) про таке.

1. ЗАГАЛЬНІ ПОЛОЖЕННЯ

1.1. За цим Договором Працівник зобов’язується виконувати наступну роботу *переоцінювати нематеріальні активи* з підляганням внутрішньому трудовому розпорядкові, а Роботодавець зобов’язується виплачувати Працівникові встановлену цим Договором заробітну плату, забезпечувати умови праці, необхідні для виконання цієї роботи і які передбачені чинним в Україні трудовим законодавством, колективним договором, укладеним на підприємстві Роботодавця, та цим Договором.

1.2. Працівник зобов’язується особисто виконувати роботу і не має права передоручати її виконання іншій особі.

1.3. Робота виконується Працівником за сумісництвом, поряд із іншими членами Комісії з *переоцінки*.

1.4. Місцем роботи Працівника є ПрАТ “ІНКОМ”, м. Київ, вул. Червона Рута, 6. (найменування підприємства, місце знаходження)

1.5. Робоче місце Працівника офіс № 24.

1.6. Дата початку роботи 15 травня 2014 р., дата закінчення роботи 30 червня 2014 р.

2. ПРАВА ТА ОБОВ’ЯЗКИ СТОРІН.

2.1. Роботодавець зобов’язаний:

2.1.1. Забезпечити охорону праці Працівника.

2.1.2. Виплачувати заробітну плату Працівникові.

2.2. Працівник зобов’язаний:

2.2.1. *Сумлінно виконувати роботу. Забезпечити об’єктивність розрахованих показників вартості переоцінюваного об’єкта нематеріальних активів.*

2.2.2. Дотримуватись вимог щодо охорони праці, Правил внутрішнього трудового розпорядку, що діють у Роботодавця.

Продовж. додатка II

2.3. Роботодавець має право:

2.3.1. Вимагати від Працівника виконання трудових обов'язків і дбайливого відношення до майна Роботодавця, що надано Працівникові для забезпечення виконання ним роботи.

2.3.2. Притягати Працівника до дисциплінарної і матеріальної відповідальності в порядку, встановленому чинним в Україні трудовим законодавством.

2.4. Працівник має право на:

2.4.1. Своєчасну й у повному обсязі виплату заробітної плати.

2.4.2. Відпочинок.

2.4.3. Захист своїх трудових прав.

3. ОПЛАТА ПРАЦІ

3.1. За виконання роботи Працівникові встановлюється заробітна плата *9 000 грн.*

3.2. Заробітна плата виплачується *на кінець виконаної роботи повною сумою з урахуванням утримань у фонди соціального страхування тощо.*

4. УМОВИ ВІДПОЧИНКУ ПРАЦІВНИКА

4.1. Працівникові встановлюється щорічна оплачувана відпустка тривалістю 28 днів.

4.2. Відпустка надається Працівникові одночасно з відпусткою за місцем основної роботи.

4.3. Працівникові встановлюються вихідні дні субота, неділя тощо.

5. СТРОК І ПОРЯДОК РОЗІРВАННЯ ДОГОВОРУ

5.1. Цей Договір є строковим і укладений на визначений строк з 15.06.2014 по 30.06.2014.

5.2. Цей Договір припиняється у порядку та на умовах, визначених чинним в Україні трудовим законодавством.

6. ПОРЯДОК ВИРІШЕННЯ СПОРІВ ТА ІНШІ УМОВИ

6.1. У випадку якщо Сторонами по спірному питанню не буде досягнута згода, спір вирішується у порядку, встановленому чинним законодавством для розгляду трудових спорів.

















6.2. Питання, не врегульовані цим Договором, регламентуються відповідно до чинного в Україні трудового законодавства.

6.3. Цей Договір складений у 2-х примірниках – по одному для кожної зі Сторін.

РЕКВІЗИТИ СТОРІН

Додаток Р

Дослідження франчайзингового ринку торговельних марок IT-підприємств України²⁴⁶

	s&t Інтернет Служба послуги інтернет. Національ Годовий дохід компанії в Україні: 1999 т. Годовий оборот франчайзингових філій в Україні: 2003 т. Відсоток франчайзингових філій в Україні: 4	12 000 - 15 000	12	
	Vodafone Служба послуги інтернет. Національ Годовий дохід компанії в Україні: 1999 т. Годовий оборот франчайзингових філій в Україні: 2003 т. Відсоток франчайзингових філій в Україні: 2	15 000 - 20 000	18	
	PROFIT Служба послуги інтернет. Національ Годовий дохід компанії в Україні: 1999 т. Годовий оборот франчайзингових філій в Україні: 2003 т. Відсоток франчайзингових філій в Україні: 2	10 000 - 18 000	24	
	Telia Служба послуги інтернет. Національ Годовий дохід компанії в Україні: 1999 т. Годовий оборот франчайзингових філій в Україні: 2003 т. Відсоток франчайзингових філій в Україні: 2	15 000 - 18 000	9	
	Qual Служба послуги інтернет. Національ Годовий дохід компанії в Україні: 1999 т. Годовий оборот франчайзингових філій в Україні: 2003 т. Відсоток франчайзингових філій в Україні: 2	70 000 - 90 000	18	
	LMI Служба послуги інтернет. Національ Годовий дохід компанії в Україні: 1999 т. Годовий оборот франчайзингових філій в Україні: 2003 т. Відсоток франчайзингових філій в Україні: 2	15 000 - 20 000	12	
	NBB National Business Brokers Служба послуги інтернет. Національ Годовий дохід компанії в Україні: 1999 т. Годовий оборот франчайзингових філій в Україні: 2003 т. Відсоток франчайзингових філій в Україні: 2	12 000 - 20 000	12	
	SIT-PNICS Служба послуги інтернет. Національ Годовий дохід компанії в Україні: 1999 т. Годовий оборот франчайзингових філій в Україні: 2003 т. Відсоток франчайзингових філій в Україні: 2	18 000 - 24 000	12	

²⁴⁶ Франчайзинг в Україні [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.franchising.org.ua/catalog/2>.

Додаток С

Якісна оцінка вартості торговельної марки “ІНКОН” ПрАТ “ІНКОН”

№ з/п	Чинники впливу	Позитивний вплив на вартість торговельної марки “ІНКОН”	Негативний вплив на вартість торговельної марки “ІНКОН”
1	Вік (абсолютний)	Давно створена	
2	Вік (відносний)	НМА є старшим за ринкові аналоги	
3	Використання (постійність)	Нематеріальний актив постійно використовується для споріднених товарів та послуг	
4	Використання (специфіка)	НМА може використовуватись для широкого діапазону товарів та послуг	
5	Використання (галузь)		НМА може бути використаний тільки в одній галузі
6	Потенціал (розширення)	Необмежена здатність використання НМА для нових або інших товарів та послуг	
7	Асоціації	—	—
8	Тренд	Нематеріальний актив сприймається як сучасний	
9	Якість	НМА сприймається як респектабельний	
10	Прибутковість (абсолютна)	Дохід або прибуток від інвестицій у товари або послуги є вищими за середньогалузеві характеристики	
11	Прибутковість (відносна)	—	—
12	Вартість реклами		Висока вартість реклами, комерціалізації та інших способів маркетингу НМА
13	Засоби реклами	Багато чисельні засоби, які можна використовувати для реклами НМА	
14	Доля ринку (абсолютна)		Товари або послуги займають невелику долю ринку
15	Доля ринку (відносна)	Товари або послуги мають більшу долю ринку в порівнянні з ринковими аналогами	
16	Потенціал ринку (абсолютний)	Товари або послуги знаходяться на ринку, що розширюється	
17	Визнання	НМА має високий рівень визнання і позитивні відгуки серед споживачів	

Додаток Т

Витяг із бізнес-плану ПрАТ “ІНКОМ” стосовно прогнозу майбутніх економічних вигод від використання комп’ютерної програми “ВКР-ІР” на 2010-2020 роки¹

№ з/п	Показники	2010, тис грн	2011, тис грн	2012, тис грн	2013, тис грн	2014, тис грн
1	2	3	4	5	6	7
1	АР Крим ²			260	120	
2	Вінницька			280	160	90
3	Волинська				390	110
4	Дніпропетровська	150	254	390	80	50
5	Донецька		220	154	110	90
6	Житомирська				265	140
7	Закарпатська				240	90
8	Запорізька				315	100
9	Івано-Франківська				358	80
10	Київська	440	115	180	58	60
11	Кіровоградська				290	110
12	Луганська				270	90
13	Львівська			370	110	80
14	Миколаївська				390	100
15	Одеська			290	140	85
16	Полтавська		114	310	68	50
17	Рівненська				250	100
18	Сумська				290	110
19	Тернопільська			190	270	90
20	Харківська		305	420	60	90
21	Херсонська				260	80
22	Хмельницька				240	80
23	Черкаська				280	65
24	Чернівецька				300	50
25	Чернігівська		107		250	100
	Разом	590	1115	2844	4894	2090

¹Примітка. Складено на основі фінансово-планових внутрішніх даних ПрАТ “ІНКОМ”

²Примітка. Скореговано, враховуючи політичні події в Україні 2013-2014 рр.

Продовж. додатка Т

№	Показники	2015, тис грн	2016, тис грн	2017, тис грн	2018, тис грн	2019, тис грн
1	2	8	9	10	11	12
1	АР Крим ²					
2	Вінницька	60	40	40	30	20
3	Волинська	80	50	40	30	20
4	Дніпропетровська	50	50	50	50	40
5	Донецька	50	50	50	50	40
6	Житомирська	90	50	40	30	30
7	Закарпатська	70	60	40	30	20
8	Запорізька	70	50	50	40	20
9	Івано-Франківська	50	40	30	30	25
10	Київська	60	60	60	50	50
11	Кіровоградська	60	50	40	30	20
12	Луганська	50	30	30	30	20
13	Львівська	60	60	50	40	30
14	Миколаївська	70	60	50	40	25
15	Одеська	70	60	60	40	35
16	Полтавська	40	30	30	20	20
17	Рівненська	50	30	20	20	20
18	Сумська	80	50	40	40	20
19	Тернопільська	70	50	50	30	25
20	Харківська	80	70	50	40	40
21	Херсонська	50	40	30	20	20
22	Хмельницька	50	30	30	20	20
23	Черкаська	40	30	30	20	15
24	Чернівецька	40	30	25	25	20
25	Чернігівська	80	60	40	30	20
	Разом	1470	1130	975	785	615

Продовж. додатка Т

№	Показники	2020, тис грн	2021, тис грн	2022, тис грн	2023, тис грн	2024, тис грн
1	2	13	14	15	16	17
1	АР Крим ²					
2	Вінницька	20	15	15	15	15
3	Волинська	20	20	20	20	20
4	Дніпропетровська	40	40	30	30	30
5	Донецька	40	40	40	35	35
6	Житомирська	30	30	30	30	20
7	Закарпатська	20	20	20	10	10
8	Запорізька	20	20	15	15	15
9	Івано-Франківська	20	20	15	15	10
10	Київська	40	40	35	30	30
11	Кіровоградська	20	20	15	15	10
12	Луганська	20	20	10	10	10
13	Львівська	30	30	30	20	20
14	Миколаївська	25	25	20	15	15
15	Одеська	35	35	30	25	20
16	Полтавська	20	20	15	15	10
17	Рівненська	20	20	20	15	10
18	Сумська	20	20	15	10	10
19	Тернопільська	25	25	25	20	15
20	Харківська	40	40	40	30	30
21	Херсонська	20	20	20	15	15
22	Хмельницька	20	20	20	10	10
23	Черкаська	15	15	15	10	10
24	Чернівецька	20	20	20	15	10
25	Чернігівська	20	20	15	10	10
	Разом	600	595	530	435	390

Середньоринкові ставки доходу активів підприємства

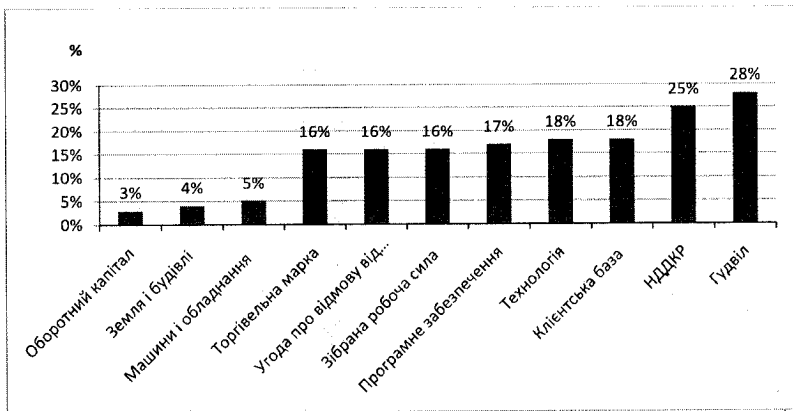


Рис. Ф.1. Середньоринкові ставки доходу активів підприємства²⁴⁷

²⁴⁷ Хитчнер Дж. Р. Оценка стоимости нематериальных активов [Текст] : монография / Дж. Р. Хитчнер; [ред. В. М. Руттайзер ; пер. с англ. Л. И. Лопатников, О. В. Куракина]. – М. : ОМЕГА-Л : Маросейка, 2008. – 135 с.

Додаток Ф

Розрахунок коефіцієнта ризику β для ПрАТ "ІНКОМ"

Фактори ризику	Рівень чинника ризику				
	0,50	0,75	1,00	1,50	2,00
<i>Чинники фінансового ризику підприємства</i>					
Ліквідність			×		
Рівень рентабельності	×				
Стабільність доходу				×	
Прибутковість		×			
Фінансовий лівередж	×				
Операційний лівередж		×			
Якість і доступність фінансової інформації		×			
Очікуваний ріст прибутку / грошового потоку			×		
Ринкова доля		×			
Якість управління / плінність керівних кадрів	×				
Диверсифікованість клієнтури			×		
Продуктова диверсифікація		×			
Територіальна			×		
<i>Галузеві чинники ризику</i>					
Нормативно-правова база					×
Конкуренція			×		
Ріст попиту		×			
Капіталоемність				×	
<i>Макроекономічні чинники ризику</i>					
Рівень інфляції					×
Ставка проценту				×	
Темпи економічного росту		×			
Обмінний курс					×
<i>Обробка результатів</i>					
Кількість спостережень	3	7	5	3	3
Вага	0,50	0,75	1,00	1,50	2,00
Зважена сума	1,50	5,25	5	4,5	6
Разом	22,25				
Кількість чинників	22				
Оцінка коефіцієнта бета	1,011				

Наукове видання

Куцик Петро Олексійович
Дрогобицький Іван Миколайович
Плиса Зоряна Петрівна
Скоп Христина Ігорівна

ОБЛІКОВА КОНЦЕПЦІЯ УПРАВЛІННЯ ВАРТІСТЮ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ ПІДПРИЄМСТВА

Монографія

Підписано до друку 26.04.2016.
Формат 60×84/16. Гарнітура Times.
Папір офсетний. Друк цифровий.
Умовн. друк. арк. 15,58. Обл.-вид. арк. 12,76
Наклад 500 прим.

Видавець і виготовлювач: ТзОВ «Растр-7»
79005, м. Львів, вул. Кн. Романа, 9/1
тел./факс. (032) 235 52 05, 235 72 13
e-mail: rastr.sim@gmail.com www.rastr-7.com.ua

Свідоцтво суб'єкта видавничої справи
ЛІВ № 22 від 19.11 2002 р.