

ЗМІСТ

ВСТУП	3
РОЗДІЛ I ЕКОНОМІЧНА СУТНІСТЬ, КЛАСИФІКАЦІЯ І СКЛАД НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ.....	10
1.1 Економічна сутність і класифікація нематеріальних активів.....	10
1.2 Склад і інтерпретація нематеріальних активів.....	20
1.3 Висновки до розділу.....	53
РОЗДІЛ II КРИТИЧНА ОЦІНКА ТА ШЛЯХИ ВДОСКОНАЛЕННЯ МЕТОДИКИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ.....	55
2.1 Механізм оцінки нематеріальних активів.....	55
2.2 Облік операцій з нематеріальними активами.....	86
2.3 Організація машинної обробки і аналізу облікової інформації на ЕОМ.....	114
2.4 Висновки до розділу.....	124
РОЗДІЛ III ПРОБЛЕМИ АУДИТУ ОБ'ЄКТІВ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ.....	128
3.1 Сутність аудиту нематеріальних активів.....	128
3.2 Методика аудиту нематеріальних активів.....	148
3.3 Висновки до розділу.....	171
ВИСНОВКИ.....	172
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	180
ДОДАТКИ.....	191

ВСТУП

Успішне розв'язання стратегічної задачі становлення і розвитку ринкових виробничих відносин в економіці України в значній мірі базується на перебудові і вдосконаленні форм і методів бухгалтерського обліку і аудиту. Все більша інтернаціоналізація господарських зв'язків діючих виробничих суб'єктів, в свою чергу, обумовлює необхідність інтегрування бухгалтерського обліку в систему міжнародної практики.

Якісно нові вимоги до підвищення ефективності обліку і відображення в звітності різних економічних категорій, в тому числі фінансових і виробничих активів підприємств, визначають всебічне осмислення і введення в практику обліку якісно нового виду активів - нематеріальних активів, а також їх аудит. Дана категорія засобів є в певній мірі новою для господарської практики України, а також маловивченою і не до кінця розробленою. Термін "нематеріальні активи" не застосовувався раніше в законодавчих і нормативних актах. Його зміст не розкривається в достатній мірі і в діючих законодавчих і нормативних документах, що регламентують порядок ведення бухгалтерського обліку в Україні.

Разом з тим, в даний час методика і принципи побудови обліку нематеріальних активів є об'єктом пильного вивчення світової економічної науки і практики. Дані питання неодноразово розглядалися на сесії Міжнародної групи експертів ООН з міжнародних стандартів обліку і звітності і продовжують постійно розроблятися економістами всіх розвинених країн. Вдосконалення і уніфікація методики і порядку обліку нематеріальних активів є закономірним наслідком загальних тенденцій інтенсифікації світового економічного розвитку: активізації міжнародного злиття і поглинання компаній, інтернат аналізації фінансових ринків, посилення конкурентної боротьби за лідерство в світовій економіці, розширення сфери послуг, ускладнення і прискорення науково-технічного прогресу і цілим рядом інших

економічних процесів, що визначають весь спектр розвитку світової економіки.

За оцінками Міжурядової робочої групи експертів по міжнародних стандартах обліку і звітності 00Н в кінці 90-х років значення вироблення конкретних рішень в області обліку і відображення в звітності нематеріальних активів ще більш зросте, на відміну від минулих років, коли це питання розглядалося переважно з точки зору неможливості включення цих активів в звітність у зв'язку з їх ніби фіктивним характером [108, С.18].

Дійсно, нематеріальні активи є складною економічною категорією і неоднозначним поняттям для світової практики обліку. Про це, зокрема, свідчить відсутність міжнародного стандарту по обліку і відображенню в звітності нематеріальних активів і відмінність, що має місце в підходах.

У той же час, глибокі і всебічні теоретичні дослідження в даній області обліку з комплексним аналізом як вітчизняної, так і міжнародної практики обліку на момент написання дипломної роботи відсутні. У більшості робіт в неповній мірі дається критичний аналіз існуючих теоретико-методологічних основ і практичної багатоаспектності обліку даного виду активів, недостатньо уваги приділяється питанням вдосконалення бухгалтерського обліку і відображення в звітності нематеріальних активів.

На даному етапі розвитку ринкових відносин в Україні, на наш погляд, назріла гостра потреба комплексного теоретичного аналізу сутності цієї категорії з урахуванням змісту механізмів її практичного застосування на основі досвіду, накопиченого світовою економічною наукою і практикою. Актуальність такого дослідження, його методологічна і практична значимість витікають з об'єктивної закономірності інтернаціоналізації економічних відносин, вдосконалення, розвитку і зростання ролі обліку, звітності і аудиту нематеріальних активів в сучасний період докорінної перебудови виробничих і економічних відносин.

Дисертаційна робота виконана у відповідності з планом науково-дослідних робіт Київського національного економічного університету як

складова частина теми "Організація обліку, контролю та аналізу господарської діяльності підприємств в умовах ринку", державний реєстраційний номер ИА 01002112 Р.

Для перехідного етапу економіки України і практики обліку, що склалася, характерне значне відставання стану обліку і аудиту нематеріальних активів від потреб господарської практики. По-перше, чинне законодавство істотно суперечить міжнародним стандартам з питань складу і класифікації нематеріальних активів. По-друге, діючий в Україні підхід при оцінці або при визначенні вартості даного виду активів (насамперед, науково-технічної продукції) не в змозі забезпечити підготовку користувачам об'єктивної інформації. Крім того, жорстка регламентація обліку амортизації, щодо права підприємств самостійно визначати метод амортизації нематеріальних активів, також не сприяє підвищенню конкурентоспроможності української науково місткої продукції і найшвидшому виходу з кризового стану підприємств передових галузей суспільного виробництва.

Об'єктивна необхідність розв'язання вказаних проблем зумовила вибір теми дисертаційної роботи, метою якої є аналіз основоположних питань теорії і практики обліку та аудиту нематеріальних активів, ефективності діючої системи обліку і звітності, розробка напрямів і заходів по удосконаленню організації системи, форм і методів обліку, методологічних та прикладних аспектів контролю і економічного аналізу даного виду активів.

Дана мета дослідження обумовила постановку наступних основних задач:

- розробити комплексну класифікацію нематеріальних активів;
- розкрити сутність, дослідити склад і інтерпретацію нематеріальних активів;
- проаналізувати і критично оцінити ті, методи оцінки і обліку операцій з нематеріальними активами, що застосовуються в господарській практиці;
- встановити можливості і особливості організації машинної обробки і аналізу облікової інформації з використанням ЕОМ;

- вивчити сутність і методику аудиту нематеріальних активів, розробити рекомендації з цих питань;
- розробити пропозиції по подальшому вдосконаленню і підвищенню ефективності організації обліку і аудиту нематеріальних активів.

Поставлені автором мета і задачі зумовили структуру дисертаційної роботи, що складається з вступу, трьох розділів, висновків, списку основної використаної літератури. Використана емпірична база приведена в додатках. Емпіричною основою дисертації послужили результати фінансово-господарської діяльності ряду господарюючих суб'єктів України, а також зарубіжних фірм, форми і методи ведення в них обліку і звітності, що також дозволило з'ясувати тенденції і залежність в змісті проблеми, що досліджується, визначитися в напрямках її вирішення.

У зв'язку з новизною і нерозробленістю даної проблеми, а також нагальною необхідністю систематизації і узагальнення інформації, що стосується нематеріальних активів, об'єктом дослідження стала організація обліку і аудиту даного виду активів на підприємствах нафтопереробної галузі України з виходом на міжнародні практику і стандарти бухгалтерського обліку.

Предметом дослідження дисертаційної роботи виступають нематеріальні активи, тобто методика і принципи бухгалтерського обліку вартості об'єктів промислової і інтелектуальної власності, а також інших аналогічних майнових прав, що визнаються об'єктами права власності окремих підприємств. У даній роботі розглядаються основні питання, пов'язані з бухгалтерським обліком нематеріальних активів: визначення їх складу класифікації; методики оцінки, обліку надходження, амортизації і вибуття нематеріальних активів, а також деякі інші. Для кращого розуміння механізму обліку даного виду активів використовується конкретний фактичний матеріал.

Розвитку теорії і практики питань бухгалтерського обліку і аудиту нематеріальних активів присвячені роботи В.В.Сопко, Л.З.Шнейдмана,

В.Ф.Палія, В.М.Лопатіної, Т.Б.Крилевої, В.Д.Андреєва, А.В.Алексєєвої і інш. Теоретичною і, в певній мірі, методологічною основою дисертаційного дослідження, нарівні з розробками українських економістів, положеннями і стандартами чинного законодавства, в певній мірі послужили монографії і праці зарубіжних вчених, періодичні видання і спеціальна література по бухгалтерському обліку, економіці, плануванню, економічному аналізу, що видається в Росії, США, Канаді, Великобританії, Німеччині і інших країнах з розвиненою ринковою економікою, публікації Комітету міжнародних стандартів обліку (КМСО), видання міжнародної федерації бухгалтерів і ряд інших матеріалів.

Наукова новизна одержаних результатів полягає:

- в економічному аналізі змісту, сутності, ролі і значенні обліку і аудиту нематеріальних активів в умовах становлення ринкових відносин, трансформації економічної системи загалом, кількісній і якісній визначеності даної категорії активів з підвищенням ефективності господарювання;
- в розробці комплексної класифікації нематеріальних активів і аналізі їх ієрархії і взаємозв'язків, з урахуванням уніфікованих теоретичних підходів зарубіжної економічної науки і практики;
- в теоретичному обґрунтуванні і пропозиції загальної практичної концепції напрямів і заходів по вдосконаленню і уніфікації методики обліку і аудиту нематеріальних активів в сучасних ринкових умовах господарювання з урахуванням міжнародної практики;
- в обґрунтуванні необхідності і можливості, а також в розробці і пропозиції методики і рекомендацій по машинній обробці і аналізу облікової інформації з використанням ЕОМ;
- в дослідженні сутності, розробці і пропозиції методики аудиту нематеріальних активів в умовах ринкової економіки.

Практичне значення дослідження полягає в науковій розробці, обґрунтуванні і пропозиції практичного механізму обліку і аудиту нема-

теріальних активів, як однієї з складових процесу вдосконалення, розвитку і інтернаціоналізації всієї системи обліку, звітності і аудиту в фінансово-економічній структурі виробництва. Впровадження та використання на практиці розроблених у дисертації окремих елементів методики обліку та аудиту нематеріальних активів підприємствами нафтопереробної галузі та підприємствами системи забезпечення нафтопродуктами, зокрема ЗАТ "Укртатнафта" (в минулому ВАТ "Кременчукнафтооргсинтез"), "Укртатнафтасервіс" (м. Кременчук), СП "Кребо" (м. Кременчук), СП "Фрасмо" (м. Кременчук), СП "Фобос" (м. Кременчук), УО "Укрнафтопродукт" (м. Київ). ВАТ "Добробут" (м. Київ) та інші, дозволить оптимізувати процеси акціонування та приватизації підприємств, посилити контроль за рухом нематеріальних активів, підвищити ефективність облікової та аналітичної інформації, створити більш ефективну інформаційну систему для прийняття управлінських рішень, спростити обліковий процес працівників бухгалтерії. сприятиме скорішому переходу до системи обліку у відповідності з передовими досягненнями світової бухгалтерської науки та практики.

Створення даного механізму, наукова розробка його основ є, на наш погляд, одним з елементів корінної перебудови економічних відносин в даний час.

Апробація результатів дослідження. Основні положення і висновки дисертаційного дослідження були випробувані і продовжують використовуватися в обліку і аудиту, а також при складанні звітності на ряді підприємств нафтопереробної галузі України. Основні положення і резуль-

РОЗДІЛ

ЕКОНОМІЧНА СУТНІСТЬ, КЛАСИФІКАЦІЯ І СКЛАД НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ

1.1. Економічна сутність і класифікація нематеріальних активів

Нематеріальні активи загалом характеризуються відсутністю фізичної структури і високою мірою невизначеності відносно майбутнього прибутку від їх використання. Вартість нематеріальних активів звичайно встановлюється, виходячи з офіційних прав і привілеїв, що належать юридичній або фізичній особі. Однак ці критерії не є настільки чітко вираженими, наскільки це може показатися з першого погляду. Так, відсутність матеріально-речовинної структури сама по собі не є достатнім критерієм для відмінності матеріальних активів від нематеріальних. Такі активи, як банківський вклад, очікувані надходження, тобто суми, які повинні бути отримані від клієнтів за вже поставлені товари, довгострокові фінансові вкладення також характеризуються відсутністю фізичної субстанції, однак в обліку класифікуються як матеріальні.

Деякі економісти вважають, що основною характерною рисою нематеріальних активів є висока ступінь невизначеності відносно можливого прибутку від їх використання [114, 119]. Наприклад, багато які види нематеріальних активів мають вартість тільки на конкретному підприємстві, характеризуються невизначеним терміном використання і їх вартість схильна до значних коливань, оскільки в основі прибутку від їх використання лежать порівняльні переваги нематеріальних активів. Визначення розмірів і періоду отримання в майбутньому прибутку від використання нематеріальних активів є надто складним питанням і зумовлює серйозні проблеми відносно їх оцінки. Тому, розглядаючи ознаки, що характеризують нематеріальні активи, представляється необхідним виходити з певної системи.

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

- 1) відсутність матеріально-речовинної (фізичної) структури;

- 2) здатність приносити користь підприємству;
- 3) використання протягом тривалого часу;
- 4) велика міра невизначеності розмірів можливого прибутку від їх використання.

Українське законодавство визначає нематеріальні активи як "об'єкти права інтелектуальної власності, інші об'єкти права власності і користування" [74]. На наш погляд, це визначення не в повній мірі відображає сутність даного виду активів, оскільки крім власне нематеріальних активів відносить до них і "інші об'єкти права власності і користування". Керуючись таким некоректним трактуванням, до нематеріальних активів можна віднести і об'єкти основних засобів, малоцінні і швидкозношувані предмети, матеріали і інше, оскільки всі вони можуть знаходитися у власності того або іншого підприємства.

В українському законодавстві існують і інші визначення нематеріальних активів, відповідно до яких вони трактуються як "... об'єкти інтелектуальної, в тому числі промислової власності, а також інші аналогічні права, визнані у порядку, встановленому відповідним законодавством, об'єктом права власності платника податку. "[36], або як "... вартість прав користування землею, водою або іншими природними ресурсами, спорудами і обладнанням, іншими майновими правами, включаючи право на інтелектуальну власність (патенти, технології, ліцензії і т.ін.)" [74].

Згідно Положення про організацію бухгалтерського обліку і звітності в Україні (Затверджено Кабінетом Міністрів України 3.04.93 №250) під нематеріальними активами розуміють "довгострокові вкладення в придбання об'єктів промислової і інтелектуальної власності, права на здійснення окремих видів діяльності, права оренди будов (споруд, приміщень) або користування ними, права власності на квартири, а також інші аналогічні майнові

права, які визнаються об'єктом права власності конкретного підприємства і приносять прибуток" [72].

Однак, на наш погляд, вищенаведені визначення не відображають суттєвих ознак нематеріальних активів, в них просто зроблена спроба перелічити деякі з видів нематеріальних активів (сюди не увійшли такі активи, як, наприклад, гудвіл, організаційні витрати, витрати на наукові дослідження і ряд інших).

Тому, вважаємо, що було б більш правильним визначати нематеріальні активи як необоротні довгострокові активи, які не мають матеріально-речовинної структури, але мають вартість і можуть приносити підприємству прибуток.

Право власності на нематеріальні активи полягає в тому, що підприємства самостійно реалізують права володіння, користування і розпорядження об'єктами, що належать йому. Підприємство має право здійснювати по відношенню до даного об'єкта будь-які дії, які не суперечать законодавству. Відповідно до чинного законодавства України нематеріальні активи можуть бути використані для здійснення будь-якої господарської діяльності.

Необхідно зазначити, що в міжнародній практиці існують два основних підходи до класифікації нематеріальних активів. Вузьке трактування представлене в Директивах Європейського Економічного Співтовариства (Четверта Директива; 78/660/ЄЕС; стаття 9), відповідно до якого нематеріальні активи включають:

"1. Витрати на дослідження і розвиток доти, поки національне законодавство дозволяє їх відображати як активи.

2. Концесії, патенти, ліцензії, торгівельні марки і подібні права і активи, якщо вони були:

(а) придбані за вартісну винагороду.

(в) були створені самим підприємством до того моменту, коли національне законодавство дозволяло відображати їх як активи.

3. Вартість фірми в тому розмірі, в якому вона була придбана за вартісну винагороду" [77].

Більш широке трактування, що використовується західними економістами [114, 107], передбачає віднесення до нематеріальних активів слідуючих видів активів:

- 1) ділова репутація або ціна фірми ("§ooa\yi11");
- 2) право користування майном ("IeaaeBoM");
- 3) інтелектуальна власність ("іпіеііесшаї ргорегіу"):

- авторське право;
- винахідницьке право;
- право на брокерське місце;
- інші права;

- 4) промислова власність ("іпаивігіаі ргорегіу"):

- промислові зразки;
- винаходи;
- ноу - хау;
- товарний знак і торгівельна марка;

- 5) привілеї ("й-апспіве");

- 6) організаційні витрати ("ог§апіга1;іопа1 сохіх");

- 7) витрати на наукові дослідження ("зсіепийс гезеагсЬ сови") і т.ін. В українському законодавстві, регулюючому порядок ведення бухгалтерського обліку і звітності, існує дещо інакша класифікація нематеріальних активів [74]. До них, зокрема, відносять:

I. Об'єкти права інтелектуальної власності:

- а) право на винахід;
- б) право власності на корисну модель;
- в) право власності на промисловий зразок;
- г) право власності на знаки для товарів і послуг;
- д) право власності на сорт рослин;
- е) право власності на фірмове найменування;

ж) право власності на програми для ЕОМ і бази даних;

з) право власності на науково-технічну інформацію. II. Об'єкти права користування ресурсами природного середовища:

а) право користування земельною ділянкою;

б) право користування надрами;

в) право користування геологічною і іншою інформацією про природне середовище;

г) право на користування іншими ресурсами природного середовища. III. Об'єкти права користування економічними, організаційними і іншими вигодами:

а) економічні вигоди від користування монопольним положенням на ринку;

б) право на використання економічних і інших привілеїв.

IV. Гудвіл (ділова репутація).

Однак, ця класифікація не в повній мірі охоплює всю різноманітність нематеріальних активів. Так, до неї не увійшли такі важливі їх види, як авторське право, організаційні затрати, витрати на наукові дослідження і деякі інші, які за рубежом займають істотне місце в структурі нематеріальних активів. Багато в чому це визначається нерозробленістю і нечіткістю вітчизняної законодавчої бази, яка нерідко не узгоджується з міжнародними стандартами і нормами бухгалтерського обліку даного виду активів.

Вищеперелічені види нематеріальних активів можуть бути класифіковані на основі ознак, запропонованих нами і приведених на рис. 1.1.

Така класифікація, на наш погляд, дозволяє, виділивши типові ознаки нематеріальних активів, звести все їх різноманіття до ряду груп, що чітко визначаються, здійснивши при цьому їх систематизацію. Розглянемо більш детально приналежність нематеріальних активів до тих або інших груп.

Класифікація по методу визначення передбачає виділення із загальної маси нематеріальних активів тих, які можуть бути визначені як самостійні

		НЕМАТЕРІАЛЬНІ АКТИВИ					
Метод визначенн я		Спосіб придбання		Період отримання прибутку		Форма відчуженн я	
Визначають ся як самостійні одиниці		Придбава ються окремо		Обмежені законом або контракто м		Передача без права власності	
Не мають необхідни х ознак для визначенн я		Створюють ся всередині підприємс тва		Пов'язані з економічн им чинником		Продаж	

		Період не визначений		Невід'ємна частина підприємства	

Рисунок 1.1 Класифікація нематеріальних активів. одиниці і які не володіють необхідними ознаками для визначення в якості самостійних одиниць.

До першої групи може бути віднесена велика частина даного виду активів: права власності на винаходи, корисні моделі, промислові зразки, знаки для товарів і послуг, сорти рослин, фірмові найменування, програми для ЕОМ і бази даних, науково-технічну інформацію, земельні ділянки; права

користування надрами, геологічною і іншою інформацією про природне середовище і інші види. До другої групи відносять гудвіл або ділову репутацію, витрати на науково-дослідні і дослідно-конструкторські розробки, а також організаційні затрати. Виділення цих активів в самостійні одиниці не представляється можливим у зв'язку з тим, що їх функціонування невіддільне від існування самого підприємства.

Класифікація нематеріальних активів за способом придбання дозволяє більш чітко розмежовувати активи, що створюються всередині підприємства і що придбаваються у інших фізичних або юридичних осіб. При цьому, представляється необхідним зазначити, що всі об'єкти права інтелектуальної власності (по українській класифікації) можуть бути віднесені як в першу, так і у другу групу (підприємство може розробити їх самостійно або придбати на стороні).

Інша частіша активів, в основному, це права користування ресурсами природного середовища: земельними ділянками, надрами, геологічною інформацією, а також деякі об'єкти прав користування економічними і організаційними привілеями, у зв'язку з їх специфікою, можуть бути придбані підприємством тільки у інших організацій в основному у державних органів, які в більшості випадків мають виняткове право на володіння подібного виду активами. Протилежністю даній групі виступають ті нематеріальні активи, які не можуть бути куплені у інших фізичних або юридичних осіб, а можуть бути створені безпосередньо тільки на самому підприємстві: гудвіл, витрати на науково-дослідні і дослідно-конструкторські розробки, організаційні затрати.

При такій класифікації нематеріальних активів особливо очевидним стає внутрішня суперечність і неузгодженість українського законодавства з одного боку і невідповідність його загальноприйнятій практиці обліку і міжнародним стандартам з іншого боку. Пояснимо, що мається на увазі. Згідно з чинним Положенням про організацію бухгалтерського обліку і

звітності в Україні до складу нематеріальних активів включаються "довго-
17

строкові вкладення в *придбання* об'єктів промислової і інтелектуальної власності, права на здійснення окремих видів діяльності, права оренди будов (споруд, приміщень) або користування ними, права власності на квартири, а також інші аналогічні майнові права, які визнаються об'єктом права власності конкретного підприємства і приносять прибуток" [72].

Отже, нематеріальні активи, створені безпосередньо самими підприємствами України, до категорії нематеріальних активів не відносять-ся і на балансах підприємств відображені не будуть. Дана норма законодавства України суперечить міжнародним стандартам обліку, у яких відсутній такий розподіл. З іншого боку, діє зареєстрований в Міністерстві юстиції України "Порядок експертної оцінки нематеріальних активів" (Спільне рішення Фонду держмайна і Державного комітету з питань науки і техніки від 20.06.95 р. №969/97), в якому} 'прямо вказано, що одними з видів нематеріальних активів є право на використання економічних і інших привілеїв. гудвіл (ділова репутація) і ряд інших об'єктів. У зв'язку з цим виникає закономірне питання: яким з офіційних документів керуватися українським підприємствам, які понесли певні затрати на створення тих або інших активів нематеріального характеру всередині своїх підприємств, не придбаваючи їх на стороні, і які бажають відобразити ці активи в своїх балансах. З одного боку, створені товарні знаки, акумульована ділова репутація - вагомі нематеріальні активи, які визнаються такими в одних офіційних документах, але з іншого боку, не будучи купленими, вони до даного виду активів віднесені бути не можуть. На жаль. чіткої відповіді на це запитання наше законодавство не дає.

Розглянемо також методику класифікації нематеріальних активів в залежності від періоду отримання прибутку. У першу групу активів, період отримання прибутку по яких обмежений Законом України «Про оподаткування прибутку підприємств» від 22.05.97 №283/97-ВР або контрактом.

відносять ті об'єкти нематеріальних активів, період використання яких (і отже отримання прибутку) підлягає законодавчому або договірному регулю-

ванню. Сюди входять, наприклад, патенти, термін дії яких, згідно з чинним законодавством України, дорівнюється 20 рокам з моменту їх надходження до Комітету у справах інтелектуальної власності. Термін дії патенту може змінюватися в залежності від законів країни, що видала патент. До даної групи активів відносять також знаки для товарів і послуг (торгові марки і товарні знаки), виняткове право на які в Україні набувається шляхом їх офіційної реєстрації і діє протягом 10 років, промислові зразки, авторське право та ін.

До об'єктів нематеріальних активів, період отримання прибутку по яких пов'язаний з впливом економічного або людського чинника, відносять такі види активів, як гудвіл, організаційні затрати, витрати на наукові дослідження і деякі інші. Тривалість використання таких активів цілком визначається умовами економічної кон'юнктури, з одного боку, і ефективністю вкладень в ці активи, з іншого боку. Зважаючи на специфіку таких активів, неможливо заздалегідь спрогнозувати протягом якого періоду часу вони будуть давати віддачу. В особливій мірі це відноситься до складових ділової репутації фірми: системи управління підприємством, становищу на ринку, ефективності реклами, стосунків в трудовому колективі, пільговому податковому режиму і іншим, детальніше про які буде сказано нижче.

Класифікація нематеріальних активів за формою відчуження передбачає виділення груп активів, які реалізуються без передачі права власності, з переходом права власності на окремі активи і що реалізуються разом з підприємством. До першої групи відносять права користування ресурсами природного середовища (земельними ділянками, надрами, геологічною і іншою інформацією про природне середовище), право користування майном, економічними і іншими привілеями, право на брокерське місце. Помітною особливістю даної групи є те, що до нового власника переходять тільки титули власності (патенти і інші аналогічні охоронні документи). причому суворо на певний термін. Відчужені шляхом продажу можуть бути переважно об'єкти промислової власності: промислові зразки, винаходи. ноу-

хау, товарні знаки і торгівельні марки. Невід'ємною частиною підприємства, як вже говорилося вище, є ділова репутація фірми, витрати на науково-дослідні і дослідно-конструкторські розробки, а також організаційні затрати. Реалізація цих активів як самостійних одиниць не вважається можливою у зв'язку з тим, що їх функціонування невіддільне від існування самого підприємства.

Проведене нами дослідження різних класифікаційних ознак нематеріальних активів, питань управління ними як активами, що суттєво впливають на ефективність виробництва і продажу товарів, дозволяє трактувати їх як надзвичайно складний і багатогранний об'єкт бухгалтерського обліку і управління. Пов'язане це з розвитком ринкової економіки, з еволюційним шляхом удосконалення всієї сукупності економічних і правових відносин, з розвитком зовнішнього середовища. Розвиток зовнішнього економічного середовища викликає потребу реагувати на нього, буди адекватним з ним. Він обумовлює необхідність постійно дбати про власну конкурентну позицію, про її підсилення шляхом запровадження науково-технічних досягнень, інших інновацій, прогресивних організаційно-технологічних рішень, а також раціонального відбору нормативно-правових механізмів для їх використання. Основний зміст нематеріальних активів як економіко-правової категорії є науково-технічні та організаційні інновації, в які вкладено капітал і висококваліфіковану працю. Враховуючи особливість даного виду засобів, нематеріальні активи потребують застосування специфічних прийомів управління ними, прийомів інноваційного менеджменту. З нематеріальними активами пов'язана стратегія поведінки суб'єктів господарювання, володарів, користувачів і розпорядників активами.

Поява категорії "нематеріальні активи" як об'єкту системного бухгалтерського обліку і управління є наслідком розвитку ринкових відносин, створення і функціонування конкурентного середовища, де кожний окремий

тати наукового дослідження доповідались на науково практичних конференціях і знайшли відображення на сторінках статей, опублікованих в наукових фахових виданнях.

За результатами виконаного дослідження опубліковано п'ять друкованих робіт загальним обсягом 0,7 друкованих аркуша в українських та зарубіжних виданнях.

20

товаровиробник позбавлений можливості диктувати покупцеві умови продажу товарів. Маркетинговий характер товарно-грошових відносин поставив товаровиробника в умови за яких суспільно-необхідні витрати на виробництво визнаються лише платоспроможним покупцем.

Отже за умови ринку товаровиробник поставлений перед фактом потреби пошуку резервів бути конкурентоздатним шляхом здешевлення виробництва та підвищення якості товарів. Потреба в підсиленні власної конкурентної позиції товаровиробників в умовах ринкової економіки стає постійною. Постійним в цьому зв'язку стає пошук інноваційних підходів до технології, організації виробництва, маркетингової діяльності, інвестицій. Нематеріальні активи і управління ними перетворюється в об'єкт інноваційного менеджменту як складової стратегічного менеджменту і стають таким чином одним з важливіших об'єктів бухгалтерського обліку.

Враховуючи значення раціонального використання нематеріальних активів в управлінні інноваціями та належної побудови їх обліку, в наступному підрозділі дисертації буде розглянуто їх склад, кожен з їх видів та нормативно-правові засади формування та використання.

1.2. Склад і інтерпретація нематеріальних активів

Розглянемо більш детально окремі види нематеріальних активів. Право власності на винахід - виняткове право на технічне рішення, закріплене за власником. Для охорони винаходів застосовуються різні засоби. Найбільш поширеним з них є патентування винаходу. Патент - документ, що засвідчує державне визнання технічного рішення винаходом і що закріплює за особою,

якій він виданий, виняткове право на створення, використання або продаж нового винаходу. Патент дає власнику титул власності на винахід, який звичайно підкріплюється реєстрацією товарного знаку і промислового зразка. Патентним захистом користуються лише принципово нові технічні винаходи, що застосовуються у виробництві і що дозволяють

досягати якісно нового технічного результату. Різного роду поліпшення і удосконалення, а також технічні знання і досвід патентному захисту не підлягають, і контроль над ними зберігається шляхом засекречення. Наявність патенту виключає вільний доступ конкуруючих фірм до запатентованої новинки і дає можливість патентовласнику створити кращі умови виробництва, підвищити продуктивність праці і отримувати прибуток вище середньої норми доти, поки нова техніка не стане надбанням більшості підприємств галузі. Питання захисту патентних прав регулюються відповідним законодавством. У сучасних умовах практично всі винаходи в країнах з розвинутою ринковою економікою патентуються, тому всі нові товари, що випускаються на ринок, є запатентованими.

Патент, відповідно до чинного законодавства України, діє протягом 20 років з моменту його надходження до Комітету у справах інтелектуальної власності (нова назва Держпатенту України.) Строк дії патенту може змінюватися в залежності від законів країни, що видала патент. Так, в Канаді термін дії патенту обмежений 17 роками, в більшості країн Західної Європи він коливається у межах від 15 до 20 років [108]. Однак реальний термін дії патенту в сучасних умовах значно менше (10-12 років). Це пов'язано передусім з швидким науково-технічним прогресом і появою у фірм - конкурентів більш сучасних технічних рішень, знецінюючих старий винахід. У цьому випадку патентовласник втрачає зацікавленість в збереженні патенту, оскільки це пов'язано з оплатою мита за патент, що зростає прогресивно протягом терміну його дії.

Згідно з патентним законодавством патент діє тільки на території тієї країни, де він виданий. Тому, для забезпечення патентного захисту винаходу в інших країнах необхідно запатентувати там даний винахід. Патентний захист за кордоном дає можливість патентовласнику не тільки розширювати експорт своєї продукції на ринки країн патентування, роблячи їх недоступними для фірм третіх країн, але встановлювати при експорті ціни більш високі, ніж на внутрішньому ринку, і отримувати за рахунок цього додаткові прибутки.

Патент захищає його власника не тільки від місцевих, але і від іноземних конкурентів.

Захист об'єктів промислової власності України та за її межами набуває в даний час особливо важливе значення. Зарубіжне патентування винаходів дає їх власникам монопольне право на використання промислової власності по особистому розсуду, отримання необмеженого прибутку і підвищує рівень конкурентоспроможності. Однак, подібний захист має в своїй основі, передусім, ринкові принципи. Виходячи з цих принципів далеко не кожний об'єкт промислової власності доцільно патентувати за рубежом. Правової охорони вимагають тільки такі об'єкти, які мають комерційну цінність і відносно яких, отже, існують реальні перспективи їх комерційного використання: продаж ліцензій, організація власного виробництва та ін. У тому випадку, якщо предметом винаходу є стратегічно важливий об'єкт промислової власності, запатентований в Україні, то вітчизняним законодавством передбачена заборона його зарубіжного патентування, щоб не допустити публікації конфіденційної інформації про цей об'єкт.

Правове забезпечення зарубіжного захисту винаходів також має велике значення для вітчизняних підприємств і підприємців, які ведуть зовнішньоекономічну і ліцензійну діяльність для зміцнення їх позицій на зарубіжних ринках.

Відповідно до чинного законодавства України власник інтелектуальної власності з метою її захисту повинен здійснити патентування в іноземних державах - потенційних користувачах його власності. При цьому, підтримка патенту залишається в силі протягом всього терміну його дії (20 років) і вимагає від його власника значних фінансових витрат: в Німеччині - 17,3 тис. дол. США, Фінляндії - 12 тис. дол. США, Норвегії - 11,7 тис. дол. США, Австралії - 14 тис. дол. США, Швеції - 5,7 тис. дол. США, Франції - 7,7 тис. дол. США [106]. Відсутність достатніх валютних коштів на зарубіжне патентування утрудняє, а часом взагалі виключає пра-

вовий захист інтелектуальної власності за рубежом. Так, за даними Комітету у справах інтелектуальної власності за 1995 рік, 65% осіб, які звернулися із заявою на отримання патентів на об'єкти інтелектуальної власності за рубежом, обмежилися патентуванням тільки в країнах СНД. З загальної кількості поданих заявок тільки 3% пропонується для патентування в зарубіжних-країнах, тоді як, наприклад, в США - близько 20% [104]. Такі цифри свідчать про те, що при експорті продукції і послуг українських виробників створюється можливість їх несанкціонованого використання як на території країни експорту, так і в інших країнах, що значно знижує конкурентоздатність і ринкову вартість продукції і послуг.

Статистика свідчить про те, що в більшості випадків вітчизняні власники об'єктів інтелектуальної власності патентують їх в країнах СНД, що пояснюється спрощеною процедурою патентування, значно меншими витратами на патентування і великими можливостями здійснення контролю за раціональним використанням прав, що дісталися. Крім названих причин, що ускладнюють захист об'єктів інтелектуальної власності за рубежом, на цей процес також негативно впливає рівень комерційних можливостей об'єктів захисту), недостатньо продумані і малокваліфіковані дії власників об'єктів, спрямовані на здійснення їх експорту.

Більшість патентовласників, особливо великі фірми, самі використовують запатентовані винаходи шляхом виробництва і реалізації виробів, що втілює винахід. Однак, в сучасних умовах загострення конкурентної боротьби патент виступає не тільки і не стільки як засіб охорони виробничої і господарської діяльності патентовласника, скільки як самостійний об'єкт комерційних угод.

Власник патенту може реалізувати його або видати ліцензію на використання.

Право власності на промислові зразки.

Відповідно до чинного законодавства України під промисловим зразком розуміється "... форма, рисунок або розфарбування або їх поєднання.

що визначає зовнішній вигляд промислового виробу і призначена для задоволення естетичних і ергономічних потреб" [74].

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

Обсяжні промислові зразки являють собою композицію, в основу якої встановлена розвинена обсяжно-просторова структура, наприклад, зовнішній вигляд товарів і виробів виробничо-технічного призначення. Площинні промислові зразки являють собою композицію, в основу якої встановлене лінійно-графічне співвідношення елементів, яке не може бути сприйняте візуально як обсяжне. Комбіновані промислові зразки характеризуються спільними ознаками, властивими обсяжним і площинним зразкам, як то зовнішній вигляд будівельної плити, виставочної композиції та ін.

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

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

У відповідності з Законом України "Про авторське право і суміжні права" об'єктами авторського права можуть виступати:

- літературні письмові твори наукового, технічного або практичного характеру (книги, брошури, статті комп'ютерні програми та ін.);
- виступи, доповіді і інші усні твори;
- музичні твори з текстом і без тексту;

- драматичні, музично-драматичні твори, пантоміми, хореографічні і інші твори, створені для сценічного показу;
- аудіовізуальні твори;
- скульптури, картини, рисунки, гравюри, літографії і інші твори мистецтва;
- твори архітектури;
- фотографії;
- твори прикладного мистецтва, якщо вони не охороняються спеціальним законом про промислову власність;
- ілюстрації, карти, плани, ескізи, які пов'язані з географією, геологією, топографією, архітектурою і іншими галузями науки;
- сценічні обробки літературних творів;
- перекази, адаптація, аранжування, інші переробки творів і обробка фольклору без нанесення шкоди охороні оригінальних творів, на основі яких вони були створені;
- збірники творів, збірники обробок фольклору, енциклопедії і антології, збірників звичайних даних, включаючи бази даних, інші твори при умові, що вони є результатом творчої праці, пов'язаної з підбором, координацією або впорядкуванням змісту без нанесення шкоди охороні творів, які входять в них;
- інші твори.

Охороні підлягають як обнародовані, так і необнародовані твори в області науки, літератури і мистецтва незалежно від їх призначення, жанру, достоїнства, обсягу і мети, виражені в усній, письмовій формі або якій-небудь іншій формі. За рубежом, наприклад, в Великобританії, існує інакший, ніж в Україні порядок охорони авторських прав. Так, відповідно до Акту від 15 листопада 1988 р. "Копірайт, промислові зразки і патенти". основною умовою для виникнення права власності на той або інший об'єкт інтелектуальної власності є фіксація його в письмовій або іншій формі. тобто коли є матеріальний носій. У разі невиконання цієї умови, відповідно відсутня і охорона об'єкта авторського права.

Не підлягають охороні повідомлення про новини, які носять характер звичайної прес-інформації, твори народної творчості, а також офіційні документи (закони, укази, постанови, присудження та ін.), державні символи і знаки (прапори, герби, ордени, грошові знаки), затверджені державними органами.

Відповідно до чинного українського законодавства охорона авторських прав надається:

- а) авторам, незалежно від громадянства і постійного місцепроживання, твори яких вперше опубліковані або не опубліковані, але знаходяться в об'єктивній формі на території України;
- б) авторам, твори яких уперше опубліковані в іншій державі і протягом 30 днів після цього опубліковані в Україні, незалежно від громадянства і постійного місцепроживання автора;
- в) авторам, які є громадянами України або мають постійне місце-проживання на території України, незалежно від того, на якій території вперше були опубліковані їх твори.

Тим авторам, твори яких вперше опубліковані або не опубліковані, але знаходяться в об'єктивній формі на території іншої держави, надається охорона відповідно до міжнародних договорів України.

Особа, яка має авторське право, для інформування про свої права може використати знак охорони авторського права, який повинен вказуватися на кожному примірнику твору і складатися з латинської букви С в колі (©), імені (найменування) особи, яка має авторське право і рік першої публікації твору.

Авторське право і право власності на матеріальний об'єкт, на якому виражений твір, не залежать один від одного. Відчуження матеріального об'єкта, на якому виражений твір, не означає відчуження авторського права, і навпаки. Автором вважається особа, вказана як автор на примірнику об-

нарощуваного твору, на рукописі або на оригіналі твору мистецтва, якщо в судовому порядку не буде доведене зворотнє. Співавторами вважаються особи, спільною працею яких був створений твір. Відносини між партнерами визначаються угодою, укладеною між ними. Право опублікування і іншого використання твору належить всім співавторам в однаковій мірі. Один співавтор не може без достатніх основ відмовити іншим в дозволі на опублікування, інше використання або зміну твору.

Окремо українське законодавство визначає право авторства на аудіовізуальний твір. Авторами таких творів вважаються автори сценарія, діалогів, музичних творів, спеціально створених для даного аудіовізуального твору, режисери-постановники, художники-постановники, оператори та інші особи, якщо інше не обумовлене в договорі з організацією, яка здійснює виробництво аудіовізуальних творів, або в договорі з продюсером. Автори, твори яких увійшли як складова частина в аудіовізуальні твори (як в той, який існував раніше, так і в створений в процесі роботи над аудіовізуальним твором), зберігають авторське право кожний на свій твір і можуть самостійно використати його, незалежно від аудіовізуального вироблення в цілому, якщо договором з організацією, яка здійснює створення такого твору, або з продюсером не передбачене інше.

Відповідно до національного законодавства і міжнародних договорів авторське право діє протягом життя автора і 50 років після його смерті. Строк дії охорони авторських прав розпочинається з 1 січня року, слідує за роком, в якому мали місце юридичні факти, передбачені вище. Право авторства, право на ім'я і право протидіяти незаконній зміні твору або якому-небудь іншому посягання на твір, який може нанести збитки честі або репутації автора, охороняється безстрокове. Майнові права авторів переходять по спадщині. Не переходять по спадщині особисті (немайнові) права автора.

Використання творів допускається виключно на основі письмового договору з автором або іншою особою, яка володіє авторським правом.

споживачами, не було сумнівів в джерелі продукту, але розвиток широко-масштабних ринків зажадав застосування символіки, вказуючої таке джерело.

Торгова марка або товарний знак можуть бути словесними (поєднання окремих букв, цифр, прізвище), зображальними (рисунки, графічні символи, поєднання кольорів), обсяжними (форма виробів або упаковки), комбінованими і т.ін. До торгових марок або товарних знаків також відносять знаки і марки, що використовуються підприємствами сфери послуг. Ці товарні знаки і марки свідчать про виняткове право їх використання.

Особливий вид товарних знаків представляють словесні знаки, що полягають в спеціальному найменуванні товару або легковимовному поєднанні слів. Ці знаки набули широкого поширення в хімічній, фармацевтичній, парфюмерній, тютюновій і ряді інших галузей промисловості.

Торгові марки і товарні знаки виконують функції гарантії якості товару і його реклами. Їх застосування спрямоване на те, щоб зробити товар відомим і сприяти виробленню у споживачів звички до нього. Такі товарні знаки як Рерхі-Соїа, 8опу, ОИктоЙІе, Ропі і інші дають можливість відразу скласти чітке уявлення про товар, тим самим зміцнюючи ринкові позиції цих товарів. Більш за те, введення поняття "товарний знак" і визнання виняткового права на використання за власником дозволяє виробникам захистити свій товар від несанкціонованого використання, а фірму - від несумлінної конкуренції. Уточнимо, що відповідно до чинного законодавства України відносно об'єктів нематеріальних активів під терміном "несумлінна конкуренція" розуміють "Неправомірне використання винаходу, раціоналізаторської пропозиції, промислового зразка, товарного знаку, знаку обслуговування, колективного знаку, фірмового найменування або маркірування товару, а також неправомірне копіювання форми, упаковки, зовнішнього оформлення, імітація, копіювання, пряме відтворення товару іншого підприємця, самовільне використання його імені"; таке "спричиняє накладення штрафу до п'ятдесяти мінімальних розмірів заробітної плати з

конфіскацією виготовленої продукції, засобу виробництва і сировини або без такої..." [26].

Особливо актуальний подібний захист для підприємств, що акцентують увагу на певному якісному рівні своїх товарів або послуг і перевагах, що отримуються споживачем.

Порядок придбання права на торгову марку або товарний знак, його використання і захисту визначається як національним законодавством, так і міжнародними угодами. У нашій країні ці питання регулюються Законом України "Про охорону прав на знаки для товарів і послуг" №3689 від 15 грудня 1993р. Найважливішими міжнародними угодами з цих питань являється Паризька конвенція по охороні промислової власності 1883-1884 років і Мадридська конвенція про міжнародну реєстрацію товарних знаків 1891р. Україна - учасник цих конвенцій. Згідно з положеннями конвенцій, зареєстрований в нашій державі товарний знак отримує правовий захист в інших країнах-учасниках цієї Конвенції без реєстрації в кожній з цих країн нарізно, якщо він зареєстрований в Міжнародному бюро товарних знаків в Женеві [40]. Крім того, Україна є членом Всесвітньої організації інтелектуальної власності, що займається вдосконаленням всіх вказаних вище міжнародних правових актів.

Відповідно до чинного українського законодавства "правова охорона надається знаку, що не суперечить громадським інтересам, принципам гуманності і моралі і на який не поширюються підстави для відмови в наданні правової охорони..." [33]. Виняткове право на знаки для товарів і послуг (нова українська назва торгових марок і товарних знаків) придбавається шляхом їх офіційної реєстрації і діє протягом 10 років. Право на знак для товарів і послуг відноситься до категорії виняткових прав. Свідоцтво на знак, внесений в Державний реєстр свідоцтв на знаки для товарів і послуг, надає його власнику виняткове право використовувати і розпоряджатися знаком на свій розсуд. Обсяг правової охорони, яка надається, визначається приведеним в свідоцтві зображенням знаку і переліком товарів

і послуг. Власник свідоцтва на знак для товарів і послуг реалізовує свої виняткові права застосуванням знаку на товарах і при наданні послуг, для яких він зареєстрований, на упаковці товарів, на вивісках, під час показу експонатів на виставках і ярмарках, які проводяться в Україні, в проспектах, рахунках, на бланках і в іншій документації, пов'язаній з впровадженням вказаних товарів і послуг в господарський оборот [33].

Свідоцтво надає його власнику право забороняти іншим особам використати зареєстрований знак без його дозволу, передавати на основі договору право власності на знак або давати дозвіл на використання знаку (видавати ліцензію). Право на отримання свідоцтва на знак для товарів і послуг має будь-яка особа, об'єднання осіб або їх правонаступників. З 18 вересня 1992 року Державне патентне відомство України зареєструвало більше за 12 тис. заявок на отримання свідоцтв України на товарні знаки [104].

Згідно з Законом України "Про охорону прав на знаки для товарів і послуг", не можуть набути належну правову охорону позначення, що містять зображення державних гербів, прапорів і емблем; офіційних назв держав; емблем, скорочених або повних найменувань міжнародних міжурядових організацій; офіціальних пробірних тавр і печаток; нагород і інших знаків відмінностей. Крім того, правовий захист не поширюється на ЗТП, які "не мають розпізнавальних здібностей; є загальноновживаними як позначення товарів і послуг певного вигляду; вказують на вигляд, якість, кількість, властивості, призначення, цінність товарів і послуг, а також на місце і час виготовлення або збуту) товарів або надання послуги; є брехливими або такими, які можуть ввести в помилку відносно товару, послуги або осіб, що виробляє товар або що робить послуг)': є загальноновживаними символами і термінами..." [33].

Офіційна реєстрація є обов'язковою умовою набуття права на торгову марку або товарний знак в переважній більшості країн. Однак, наприклад, в Великобританії, США і Швейцарії це право набувається внаслідок фактич-

ного застосування торгової марки або товарного знаку в господарському обороті.

Необхідно підкреслити, що існування різного роду конвенцій не забезпечує автоматичного захисту прав на торгові марки і товарні знаки, проте, як і прав на інтелектуальну власність загалом. Підприємство саме повинно стежити за можливими порушеннями його прав і переслідувати порушників, передаючи справу про стягнення збитків в суд відповідної країни.

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

Право на користування геологічною і іншою інформацією про природне середовище - право на використання геологічної, геоморфологічної та іншої інформації про стан і можливості господарського використання елементів природного середовища, природного середовища загалом, яке міститься в звітах, картах і інших матеріалах [74].

Організаційні витрати (витрати) - це сукупність витрат, пов'язаних з створенням підприємства. До їх числа відносять витрати, пов'язані з розробкою установчих (засновницьких) документів: розповсюдженням акцій і/або облігацій; державні і інші збори, що стягуються при реєстрації; витрати на рекламу та ін. Усі вищеперелічені витрати відносять до нематеріальних активів в Україні тільки якщо вони є внеском в статутний фонд підприємства. У випадку, якщо певні види витрат повинні бути оплачені учасниками підприємства, то ці витрати до складу нематеріальних активів не відносять. В США та інших країнах організаційні витрати обліковують як нематеріальні активи і в разі коли вони не зараховуються до статутного фонду.

Важливим моментом при визначенні даного виду нематеріальних активів є проведення чіткої межі між організаційними витратами, з одного

боку, і операційними затратами, а також збитками, з іншого. Так, існує думка, що операційні збитки, що мають місце на початковому етапі діяльності компанії повинні бути капіталізовані, оскільки вони неминучі і пов'язані з створенням підприємства [120]. Однак цей підхід не може бути прийнятий, оскільки дані вкладення не можна розглядати як довгострокові і отже вони не можуть бути включені до складу нематеріальних активів. У міжнародній практиці бухгалтерського обліку дана точка зору є такою, що переважає. Так, наприклад, в США Стандарти фінансового обліку прямо наказують, що "облік і звітність на початкових етапах діяльності підприємств, що відкривають новий бізнес, не повинні бути відмінні від обліку і звітності вже діючих підприємств. Вважається, що компанія знаходиться на початковому етапі розробки нових видів діяльності в тому випадку, коли основна діяльність компанії ще не почата і не мало місце отримання якогось значного прибутку" [106, С.10].

Привілеї (франшизи). У міжнародній практиці під привілеєм розуміють видачу компанією кому-небудь ліцензії (франшизи). Під ліцензією в діловій практиці розуміється угода, у відповідності з якою ліцензіар (юридична особа, власник винаходу, патенту, технологічних знань) видає дозвіл іншій особі - ліцензіату (юридична особа, що придбаває у власника винаходів, патентів, виробничих і комерційних знань ліцензію на право їх використання) за обумовлену винагороду в певних межах користуватися об'єктом цього права. Як предмет ліцензійного договору може розглядатися винахід, право на виробництво певних товарів і послуг, право користування торговою маркою або товарним знаком або ж право на здійснення якої-небудь іншої діяльності. При цьому основна відмінність проводиться між ліцензійним договором, предметом якого є запатентований винахід, і договором, предметом якого є винахід, який ще не запатентований або взагалі який непатентоспроможний, або ж не патентується з яких-небудь інших причин. Якщо предметом ліцензійного договору виступають ЗТП, то відповідно до чинного законодавства такни договір повинен містити умову

про те, що якість товарів і послуг, виготовлених або наданих за ліцензійним договором, не буде нижчою за якість товарів і послуг власника свідоцтва і що останній буде здійснювати контроль за виконанням цієї умови [33].

Ліцензія може надаватися незалежно від того, чи буде надана винахіднику патентна охорона. Це відбувається насамперед в тих випадках, коли для укладаючих договір сторін основна цінність полягає в ноу-хау, що є в основі ліцензії. Велике практичне значення подібні ліцензії мають також в тих випадках, коли предметом ліцензії є майбутні удосконалення або поліпшення.

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

Виділяють три основних види ліцензій: просту, виняткову і повну (цілковиту). Основою для такого розподілу служить обсяг прав, що передаються по використанню науково-технічних знань ліцензіара.

При простій ліцензії ліцензіар надає ліцензіату право використати винахід у встановлених договором межах, але зберігає за собою право застосовувати його на тій же території, а також надавати ліцензію на таких же умовах необмеженому колу осіб (ліцензіат не має права видавати субліцензії).

Виняткова ліцензія надає виняткове право на використання винаходу у встановлених договором межах, власник винаходу відмовляється від самостійного його застосування на цій території і надання ліцензії іншим особам на тих же умовах і на тій же території. Це, однак, не позбавляє ліцензіара права на самостійне використання даного винаходу і на видачу ліцензій іншим особам на інших умовах і поза обумовленою територією.

При наданні виняткової ліцензії ліцензіар дуже часто вносить в угоду різного роду обмовки, що обмежують права ліцензіата. Така ліцензія називається

обмеженою винятковою ліцензією. Найбільше поширення в практиці ліцензійної торгівлі набули слідуючі обмовки:

- а) позбавлення права ліцензіата на самостійну реалізацію продукції, що ліцензується (збут її в цьому випадку проводиться через збутові органи ліцензіара або якої-небудь іншої фірми, призначеної ліцензіаром або вибраної по угоді сторін);
- б) заборона експорту продукції або обмеження його певною територією;
- в) обмеження сфери використання предмета угоди суворо певною областю (наприклад, використання двигунів внутрішнього згоряння тільки в автотракторній або тільки в авіаційній промисловості);
- г) обмеження кількості продукції, що випускається, і встановлення максимального рівня її виробництва;
- д) обмеження строку використання ліцензії в порівнянні з терміном дії патенту;
- е) встановлення ліміту цін на товари, що виготовляються по ліцензії;
- ж) обмовка, що зобов'язує ліцензіата купувати у ліцензіара протягом всього терміну дії угоди сировину, матеріали, деталі, окремі вузли і обладнання, необхідні для виробництва продукції по ліцензії, а також зразки товарів та ін.;
- з) обмовка про мінімальний оборот, яка передбачає, що, коли ліцензіат протягом обумовленого строку по яких-небудь причинах не зможе продати в яку-небудь країну продукцію, що виготовляється по ліцензії, вище певної мінімальної суми продажу, то ліцензіар має право виключити відповідну країну з сфери дії угоди і надати ліцензію будь-якій іншій фірмі по своєму розсуду.

При продажу повної ліцензії ліцензіату надаються виняткові права на всі засновані на патенті права протягом терміну дії патенту. На цей період

ліцензіар позбавляється права на використання винаходу або секрету виробництва, як самостійно, так і шляхом видачі ліцензії іншим особам (фірмам). Надання повної ліцензії, таким чином, нагадує повну поступку (продаж) патенту. Відмінність цієї угоди від продажу полягає в тому, що ліцензіар залишає за собою право власника патенту і може розірвати ліцензійну угоду при настанні певних умов або після закінчення його терміну на свій розсуд використати предмет ліцензії. Подібна форма ліцензій використовується порівняно рідко. Звичайно вона видається на нові фундаментальні винаходи, що використовуються переважно в одній високомонополізованій галузі досліджень і які вимагають великих затрат і тривалих строків здійснення.

При наданні виняткової і повної ліцензії ліцензіат, якщо це передбачене в угоді, може надавати з письмового дозволу ліцензіара субліцензії іншим особам від свого імені в межах наданого йому виняткового права. Звичайно це робиться з метою найбільш повного і ефективного використання предмета ліцензії. У таких випадках в ліцензійній угоді обумовлюється, на яких комерційних або інших умовах ліцензіату надається право видавати субліцензії. Відповідальність по субліцензійних угодах перед ліцензіаром несе ліцензіат.

Вибір виду ліцензії, що надається, залежить передусім від обсягу ринку цієї країни або території, на яку надається ліцензія, і характеру винаходу. На ринку невеликої місткості переважніше видавати виняткову ліцензію. оскільки наявність декількох ліцензіатів, що отримали просту ліцензію, створить на цьому ринку непотрібну конкуренцію, яка в результаті знизить рівень цін, що в кінцевому рахунку може відбитися на обсязі ліцензійної винагороди (якщо воно залежить від економічного ефекту використання ліцензії). Виняткова ліцензія переважна також при видачі її на винахід з обмеженою сферою застосування, оскільки обсяг збуту товарів, що проводиться на базі ліцензії, буде невеликий навіть при самому обширному ринку. Виняткові ліцензії видаються звичайно на товари масового виробництва

і широкого споживання, а також в країни з ємним внутрішнім ринком, де постійна потреба в продукції, що випускається по ліцензії, настільки велика, що наявність декількох ліцензіатів не буде перешкоджати нормальному ходу реалізації.

Характеризуючи даний вид нематеріальних активів, необхідно зазначити, що звичайно має місце видача ліцензії на винахід, по якому подана заявка на патент або отриманий цей документ. Так звані безпатентні ліцензії видаються на технічні досягнення (в основному це секрети виробництва - ноу-хау), які по законах даної країни не можуть охоронятися патентом, або на винаходи, на які з яких-небудь причин заявка на отримання охоронного документа не подана. Вартість патентної ліцензії звичайно вище безпатентної.

"Ноу - хау" (від латинського КПО\У-ПО\У, буквально - знати як, тобто знати як це зробити). Незважаючи на досить часте вживання даного терміну, поняття ноу-хау не має чіткого визначення. У звіті про засідання 17 і 18 жовтня 1977 року Міжнародна торгова палата запропонувала слідуєчий проект визначення ноу-хау: "Сукупність відомостей, професійних знань і досвіду в процесі виготовлення і технічного здійснення якого-небудь продукту може бути названа ноу-хау". Ця формула найбільш поширена в англо-американській правовій системі. У правовій системі Німеччини поняття ноу-хау визначене трохи інакше: "... не захищені правовим шляхом результати винахідництва, засоби виготовлення, конструкції і інші збагачуючі техніку досягнення" [118].

Загалом же терміном "ноу-хау", ми вважаємо, треба визначати будь-яку інформацію, яка відповідає слідуєчим умовам:

- 1) має реальну або потенційну комерційну цінність в виробництві, передпродажному та післяпродажному обслуговуванні і експлуатації продукції всіх галузей народного господарства, включаючи промисловість, сільське господарство, охорону здоров'я, освіту, культуру і оборону;

2) недоступна для ознайомлення невизначеному колу осіб без дозволу власника;

3) передається від розробника до замовника і/або користувача і використовується в режимі конфіденційності, тобто з виключенням не-санкціонованого розголошування для невизначеного кола осіб.

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

У законодавстві Європейського економічного співтовариства існує окрема класифікація ноу-хау. Так, "Правило Комісії ЄЕС №556/89 від 30 листопада 1988р. про застосування статті 85 (3) Римського договору до деяких категорій ліцензійних угод по ноу-хау" містить наступну класифікацію даного виду об'єктів нематеріальних активів:

1. Секретне ноу-хау. Дане ноу-хау містить відомості, які у сукупності або в точному контурі і сполученні своїх компонентів не є загальновідомими або легкодоступними, і частина їх цінності складається в лідерстві у часі, який при передачі забезпечує ліцензія. Дане поняття не містить обмеження відносно того, щоб кожний окремих компонент ноу-хау був взагалі невідомим або недоступним поза сферою ділової активності ліцензіара.

2. Істотне ноу-хау охоплює інформацію, що має значення для значної частини або всього процесу обробки продукту або послуги або для їх удосконалення і що не є тривіальною. Ноу-хау повинне бути корисним, тобто від них чекають можливості поліпшення конкурентного становища ліцензі-ата, наприклад, в наданні йому допомоги у вступі на нові ринки або в наданні йому переваг в конкуренції з іншими виробниками товарів або послуг, які не мають доступу до ліцензованих секретів ноу-хау або іншим секретним ноу-

хау.

3. Ідентифіковане ноу-хау означає, що ноу-хау описане або зафіксоване таким способом, що дає можливість перевірити їх на відповідність критеріям секретності і істотності, а також забезпечити, щоб ліцензіат не був невинувато обмежений у застосуванні своєї власної технології. Для того щоб бути ідентифікованим, ноу-хау повинні або фіксуватися в ліцензійній угоді або в окремому документі, або фіксуватися в будь-якій іншій відповідній формі не пізніше за той момент, коли ноу-хау передається або незабаром після цього, при умові, що при цьому може подаватися окремий документ або інший запис, якщо в цьому виникне необхідність [7].

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

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

З приведених вище прикладів видно, що ноу-хау може відноситися до патентоспроможних і непатентоспроможних де-юре об'єктів.

До ноу-хау звичайно не відносять "торгові секрети", пов'язані з собівартістю товарів, даними поточного бухгалтерського обліку, платоспро-

можності або кредитоспроможності підприємств, умов конкретних торговельних угод, змісту реклами до її опублікування і т.ін.

Виходячи з етичних міркувань, до ноу-хау не може бути віднесена інформація про заходи безпеки, яких натежить дотримуватися при транспортуванні або зберіганні (і звичайно - при споживанні) товарів, при знешкодженні або утилізації відходів, їх споживання, щоб уникнути випадкової шкоди для людей і навколишнього природного середовища, а також інформація про небезпечні для людей і природи властивості яких-небудь товарів.

Як і з будь-якими іншими продуктами творчої праці, з ноу-хау пов'язані "право авторства" і "майнові права". Для кожного з вказаних прав характерні специфічні суб'єкти і об'єкти. Право авторства на ноу-хау за змістом та формою схоже з правом авторства на твори наукової і художньої творчості і правом авторства на винаходи, що офіційно реєструються, корисні моделі і промислові зразки, інтегральні мікросхеми і програмні продукти.

У рамках цієї аналогії право авторства на ноу-хау:

- а) може бути оспорено тільки в судовому порядку;
- б) відноситься лише до ідеального змісту ноу-хау;
- в) не підлягає поступці або успадкуванню.

У зв'язку з вищевикладеним, об'єктами права авторства на ноу-хау можуть бути:

1) інформація, задаюча:

- а) винаходи, які патентоспроможні де-юре, але навмисно не заявлені і не запатентовані із-за неможливості легального виявлення порушень майнових прав патентовласника, як то: способи перетворення енергії з одного виду в інший, поза зв'язком з апаратними засобами їх здійснення; способи вимірювання фізичних, хімічних і інших величин, поза зв'язком з матеріальними (наприклад, апаратними) засобами їх здійснення; способи діагностики, профілактики і лікування захворювань та ін.;
- б) будь-які патентоздатні де-юре, але не заявлені, або заявлені, але що ще не пройшли експертизу по суті і офіційно не опубліковані винаходи, корисні

моделі і промислові зразки:

в) непатентоспроможні де-юре винаходи, зокрема: способи організації і планування виробництва і збуту товарів і способи управління виробництвом або збутом; форми і методи бухгалтерського обліку і т. ін.;

г) інформація, що міститься в графічній або текстовій технічній документації на будь-яких етапах її розробки і в комплектній робочій технічній документації, наприклад, в комплектах робочих креслень пристроїв;

комплектах будівельних креслень; робочих рецептурах композиційних матеріалів; промислових технологічних процесах (регламентах), технологічних картах, інструкціях; звітах про науково-дослідні і дослідно-конструкторські роботи, які підготовлені для конкретного замовника; конкурсних проектах, якщо вони містять відомості про незапатентовані винаходи, промислові зразки, корисні моделі або будь-які непатентоспроможні винаходи; техніко-економічні обґрунтування створення нових і реконструкції діючих виробництв;

д) інша інформація, що представляє комерційну цінність. Суб'єктами права авторства на ноу-хау можуть бути тільки фізичні особи (окремі автори або групи авторів), які створили конкретні об'єкти ноу-хау. Для надбання права авторства на ноу-хау необхідно зафіксувати зміст ноу-хау на якому-небудь матеріальному носії інформації, що дозволяє забезпечити зберігання даних протягом тривалого періоду часу і ознайомлення з ними уповноважених осіб, а також вказати ім'я автора (імена співавторів). При цьому, співавторство може бути роздільним або нероздільним. У першому випадку, характерному для складних об'єктів, що розробляються по частинах, як то інформація, що міститься в комплектній технічній документації, звітах про виконання науково-дослідних і дослідно-конструкторських робіт - кожен структурно відособлену частину комплексного ноу-хау звичайно розробляє окремий автор або група співавторів.

Кожний факт роздільного співавторства повинен бути підтверджений відповідними вказівками в основних або супровідних документах.

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

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

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

Об'єктами майнових прав на ноу-хау можуть бути матеріальні носії інформації про ноу-хау (подібно об'єктам авторського права), наприклад:

оригінальні (виготовлені авторами) носії, які можуть бути представлені у вигляді документів, натурних зразків яких-небудь виробів, копій оригінальних носіїв інформації. До числа аналогічних об'єктів майнових прав (подібно об'єктам патентного права) також відносять матеріальні продукти, виготовлені відповідно до конкретного ноу-хау. У рамках вказаної схожості з патентним правом майнові права на ноу-хау можуть бути визначені як:

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

Суб'єктами майнових прав на ноу-хау можуть бути як фізичні, так і юридичні особи: у всіх випадках створення і використання ноу-хау - автори і співавтори; в деяких випадках - фізичні і юридичні особи, які здійснювали фінансування робіт з розробки ноу-хау і його доведення до практичного використання, а також ті, хто набув майнові права на ноу-хау на основі ліцензійних договорів або незалежної розробки ноу-хау. У зв'язку з цим, до числа осіб, що мають право на частину майнових прав на ноу-хау у зв'язку з понесеними на їх створення витратами, можуть бути:

- а) юридичні особи України, в тому числі спільні підприємства з іноземним капіталом, держава Україна в особі уповноважених на фінансування НДДКР установ на основі відповідних договорів з розробниками ноу-хау;
- б) громадяни України або інших держав, участь яких в фінансуванні розробки ноу-хау підтверджена відповідними договорами і звітними документами про понесені затрати (банківськими платіжними документами, документами про постачання матеріалів, енергію та ін. матеріально-технічних коштів) - незалежно від того чи володіють вони статусом індивідуальної юридичної особи;
- в) іноземні юридичні особи, які ведуть діяльність на території України відповідно до чинного законодавства України - на основі відповідних договорів з розробниками ноу-хау.

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

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

Право володіння означає право зберігання оригінального носія інформації про ноу-хау і забезпечує тільки конфіденційний доступ до ньо-

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

Об'єкти ноу-хау можуть передаватися шляхом договорів про передачу ноу-хау третім особам. Предметом таких договорів є винаходи, на які подані патентні заявки, але по цих заявках ще не зроблені викладення або не здійснені публікації. Оскільки відсутня публікація, то в наявності секретність, яка виступає предметом договору про передачу ноу-хау. З моменту публікації секретність замінюється тимчасовою охороною, що надається патентними заявками. З цього моменту договір про передачу ноу-хау перетворюється в ліцензійний договір з попередньою патентною охороною: після видачі патенту договір трансформується в договір патентної ліцензії. При цьому, в ЄЕС виділяють "чисті ліцензійні угоди по ноу-хау" і "змішані ліцензійні угоди по патентах і ноу-хау". До числа перших відносяться угоди, при яких одне підприємство (ліцензіар) погоджується передати ноу-хау із зобов'язанням або без зобов'язання про розкриття будь-яких удосконалень іншому підприємству (ліцензіату) для користування на ліцензованій території. "Змішані ліцензійні угоди по патентах і ноу-хау" - угоди, по яких ліцензується технологія, що містить як елементи, що не патентуються, так і елементи, що патентуються в одній або декількох державах-членах.

Збільшення частки ноу-хау в загальному обсязі нематеріальних активів пов'язане з тим, що багато які фірми замість патентування винаходів.

що належать їм, вдаються до використання цієї форми охорони, щоб не бути

зв'язаними обмеженнями під час дії патенту.

Витрати на науково-дослідницькі і дослідницько-конструкторські розробки (НДДКР). У міжнародній практиці сюди відносять витрати, які здійснюються для впровадження нових або поліпшення якості вже існуючих виробів або процесів. Затрати на НДДКР в більшості країн розглядають як один з видів нематеріальних активів, оскільки їх результат звичайно є об'єктом патентування або авторського права (це може бути новий виріб, ідея, формула, літературний твір та ін.) В Україні даний вид нематеріальних активів, проте як і деякі інші, законодавством не передбачений. Однак, вважається необхідним все ж зупинитися на цьому питанні і розглянути його з позицій міжнародних стандартів обліку, оскільки ми упевнені в тому, що через деякий час норми вітчизняного обліку будуть безсумнівно приведені відповідно до міжнародних і витрати на НДДКР будуть розглядатися як один з видів нематеріальних активів.

Багато які фірми затратують великі кошти з метою розробки нових видів виробів або процесів, для поліпшення вже існуючих і для отримання знань, які можуть мати цінність в майбутньому. Наступна таблиця (див. табл. 1.1.) показує розміри вкладень в НДДКР в 1996 р. деяких компаній Канади [117. С.24].

Для розмежування затрат, що спрямовуються на дослідницькі роботи, і витрат на дослідно-конструкторські розробки, а також для їх відділення від інших видів витрат, КМСО визначив їх таким чином:

"Дослідження - діяльність, що проводиться з метою отримання нових наукових або технічних знань. При цьому вона може бути спрямована на досягнення реалізації конкретної практичної мети або якої-небудь іншої.

Дослідно-конструкторські розробки - втілення результатів дослідження або інших знань в конкретний план або проект з метою розробки нових або підвищення якості вже існуючих пристроїв, виробів, процесів, систем або послуг до моменту їх випуску на комерційній основі або якого-

Таблиця 1.1

Розміри вкладень в НДЦКР деяких компаній Канади (1996 р.)

Компанія	Розмір витрат на НДДКР (дол. США)	Частка від обсягу (продажу) (%)	Частка в прибутку (%)
BCE, Інс.	925000000	36	85
Сапагііап Магсопі Псі.	25000000	12	98
Ітрегііаі Оії	68000000	0.8	11
Оіепауге Еіесіготсв Псі.	4366000	13	19
Мегігііап ТесЬпо1о§іе5, Інс.	4450600	15	40

небудь іншого використання" [120, Зесііоп 3450, раг.02]. Інколи буває складно відрізнити витрати на НДДКР від інших видів затрат, таких, наприклад, як витрати на переміщення і повторне введення в експлуатацію обладнання; витрати при введенні в експлуатацію нового заводу; витрати на проведення маркетингових досліджень, на просування нових видів товарів або послуг, на навчання персоналу. Для більш детального розмежування цих видів затрат КМСО розробив слідуючу схему (див. табл.1.2) [120, Зесііоп

3450, pag.04-06].

Згідно з міжнародними стандартами обліку, витрати на НДДКР включають слідуючі компоненти [120, Зесііоп 3450, pag.13]:

- 1) матеріали, що використовуються і послуги, що надаються з метою проведення НДДКР;
- 2) витрати на заробітну плату і інші виплати працівникам, зайнятим в сфері НДДКР;
- 3) знос активів, в тому числі і нематеріальних, що використовувалися при проведенні НДДКР і безпосередньо з ними не зв'язаних;
- 4) накладні витрати в розумних межах.

До числа нематеріальних активів відносять також таку категорію, як "гудвіл" (в перекладі з англійського дослівно - "добра воля") - ділову

47

Таблиця 1.2

Визначення витрат на НДДКР

Дослідження	Види діяльності, що не відносяться до НДДКР
1. Лабораторні дослідження з метою отримання нових знань.	1. Інженерні роботи, що виконуються на початкових етапах виробництва
2. Дослідження з метою визначення сфери застосування винаходів або	виробів на комерційній основі. 2. Контроль якості при випуску ви

інших знань.	робіт на комерційній основі.
3. Перспективні дослідження в суміжних областях знань.	3. Проведення ремонтних робіт при серійному випуску продукції.
Лослітно конструкторські розробки	4. Внесення періодичних змін у виробничі процеси.
1. Перевірка досліджень в суміжних областях знань.	5. Приведення товарів, що випускаються, відповідно до вимог конкретних клієнтів, що виконується на постійній основі.
2. Розробка, виконання конструкторських рішень і перевірка	

дослідних зразків. .	6. Створення моделей, пробних форм
3. Створення шаблонів, пробних форм і моделей з використанням нових технологій.	і шаблонів, що виконується на регулярній основі.
	7. Роботи, пов'язані з переміщенням, повторним введенням в експлуатацію обладнання, що не використовується з метою проведення НДДКР.

репутацію фірми. Це один з найбільш складних і суперечних видів активів. інформація про яких відбивається в балансі. Часто про нього кажуть як про *саме* невідчутне з нематеріальних активів. За своїм змістом ділова репутація фірми (інакше "ціна фірми", "ділові зв'язки фірми", "партнери фірми") являє собою різницю між фактичною ціною, яка була сплачена за

куплене підприємство, і вартістю чистих реальних активів підприємства (тобто за вирахуванням кредиторської заборгованості). Нещодавно і в законодавстві України з'явилося визначення цього виду активів, а саме "гудвіл - нематеріальний актив, вартість якого визначається як різниця між балансовою вартістю активів підприємства та його звичайною вартістю, як цілісного майнового комплексу, що виникає внаслідок використання кращих управлінських якостей, домінуючої позиції на ринку товарів (робіт, послуг), нових технологій тощо" [36].

Цей вид нематеріальних активів є єдиним в своєму роді, оскільки на відміну від патентів, авторського права і інших видів активів, які можуть бути реалізовані або обмінені окремо, ділова репутація може бути визначена тільки при продажу самого підприємства. Так, наприклад, значний список постійних клієнтів і передова організація виробництва є активами, які не можна відобразити в балансі, але в той же час ці активи є причиною перевищення продажної ціни фірми над вартістю, що визначається, виходячи з сумарної величини її окремих активів.

Фірма може володіти якою небудь формою монополії: державної або місцевої, яка може гарантуватися якою-небудь формою ліцензії. Тому, покупець, придбаваючи таку фірму, вважає, що ніхто не зможе конкурувати з ним. З іншого боку, при придбанні інших активів по окремоті і відкритті нової фірми, первинна компанія буде все ще виставлена на продаж, і її власник може встановити ціну, яка буде нижчою, ніж ціна, визначена раніше. Тому, багато які потенційні конкуренти готові заплатити додаткову суму, щоб зберегти монопольне становище на ринку.

Витрати на НДДКР, результатом яких стали більш ефективні методи виробництва і підвищення якості продукції, що випускається, могли бути не капіталізовані в періоди, коли вони вироблялися, а нараховані як поточні витрати. Досягнення ж таких саме результатів для підприємства, що тільки з'явилося на ринку, може бути зв'язане зі значними затратами.

Багато які нові фірми часто без коливань готові платити за коло постійних

клієнтів, оскільки це дає можливість отримання цілковитого прибутку з самого початку діяльності підприємства, а не після закінчення часу, необхідного для формування досить широкої клієнтури. Крім того, підприємство, що придбавається, могло мати вигідні контракти, які можуть бути отримані новим власником.

Одним з важливих чинників, спонукаючих покупців платити за ділову репутацію фірми, може виступити вартість робочої сили і кваліфіковане керування підприємством. Наявність висококваліфікованих співробітників, в тому числі і управлінського персоналу, є важливим активом, який неможливо відобразити в балансі. Набір і підготовка необхідної робочої сили звичайно вимагають значних витрат і покупець діючого підприємства таким чином зможе використати і цю перевагу.

Розташування об'єктів компанії, що придбавається, може мати значну цінність для роботи підприємства даного типу, аніж якби об'єкти були б продані підприємству будь-якого іншого типу.

Наявність патентів, торгових марок або товарних знаків також може бути істотним моментом. Часто вони можуть мати незначну вартість для первинного власника або взагалі нічого не варті і не показуються в балансі. Таким чином купівля даних видів активів, якщо фірма не продається як діюче підприємство, не представляється можливою.

У найбільш загальному плані все різноманіття чинників і умов, сприяючих виникненню даного виду нематеріальних активів, можна подати таким чином:

1. Першокласна система управління.
2. Монопольне становище на ринку.
3. Ефективна реклама.
4. Наявність секретів виробництва.
5. Хороші стосунки в трудовому колективі.
6. Надійна репутація в банку.

7. Наявність ефективної програми навчання персоналу.
8. Передова організація продажу.
9. Пільговий податковий режим.
10. Вигідне місцезнаходження підприємства.
11. Наявність корисних виробничих і комерційних зв'язків.

Вищевикладене дозволяє нам зробити висновок що сума, яку покупець готовий заплатити за ділову репутацію фірми, на пряму залежить від його уявлення про розмір майбутнього прибутку, який буде отриманий фірмою завдяки названим факторам або аналогічним активам, які важко визначити. Продавець фірми буде прагнути показати ці активи з найкращої сторони, в той час, як покупець буде занижувати значення тих, які, на його думку, є невідповідними або перебільшеними. Тому, в більшості випадків сума, що сплачується за ділову репутацію фірми, є компромісом.

На оцінку майбутнього прибутку також впливає економічне становище країни - чи знаходиться вона на порозі зросту або спаду. При цьому враховується і спрямованість державної політики по регулюванню економіки: стимулювання економічного зростання шляхом ослаблення кредитних обмежень або посилювання кредитної політики. Важливу роль грає стан конкретної галузі промисловості, торгівлі або професії. Разом з тим, на величину грошових сум, що виплачуються за гудвіл однаковими компаніями в різні моменти часу, буде впливати обмеженість або ж, навпаки. відносна доступність джерел фінансування для такої купівлі.

Існують також випадки, коли сума, яка могла б бути отримана за ціле діюче підприємство менше, ніж у випадку, якби всі активи були б продані окремо. Це, в протилежність досить поширеній думці, не є «бедвил» оскільки в бухгалтерському обліку просто немає такого терміну, а на ділі буде мати місце негативна величина ділової репутації підприємства.

Ділова репутація фірми підлягає відображенню в бухгалтерському обліку і звітності тільки при купівлі підприємства цілком, тому що даний вид нематеріальних активів не може бути відокремлений від підприємства

[111]. У міжнародній практиці облік складових ділової репутації фірми не ведеться у зв'язку з його складністю.

Чинне законодавство України наказує, що бухгалтерський облік нематеріальних активів повинен вестися на рахунку 04 "Нематеріальні активи". Цей рахунок є основним, активним. По дебету відображають надходження нематеріальних активів, а по кредиту - їх вибуття. Залишок показує наявність нематеріальних активів на певну дату. Аналітичний облік по цьому рахунку ведеться по видах нематеріальних активів. Зокрема, по рахунку 04 "Нематеріальні активи" ми вважаємо доцільним відкривати слідуючі субрахунки:

- "Монопольні права і привілеї";
- "Права на об'єкти промислової власності";
- "Права на використання земельних ділянок і інших природних ресурсів";
- "Організаційні витрати";
- "Інші нематеріальні активи".

Визначення конкретного переліку субрахунків для аналітичного обліку нематеріальних активів здійснюється підприємством самостійно, виходячи з особливостей його діяльності, задач управління і конкретних потреб.

Для обліку амортизаційних відрахувань по нематеріальних активах використовують рахунок 02 "Знос (амортизація) майна", субрахунок 3 "Знос нематеріальних активів". Цей рахунок є регулюючим, пасивним і відноситься до групи контрарних рахунків. По кредиту цього рахунку відображають нарахування, збільшення зносу, а по дебету - зменшення, списання зносу. Залишок кредитовий, показує суму нарахованої амортизації на певну дату.

Відповідно до міжнародних принципів, бухгалтерський облік нематеріальних активів ведеться на рахунках нематеріальних активів по видах. наприклад. "Патенти" ("Раїепіх"), "Ліцензії" ("Бісепхе") та інш. Виділення

загального рахунку, аналогічного рахунку 04 "Нематеріальні активи" в бухгалтерському обліку України, не практикується. Такі рахунки є основними, активними. По дебету відображають надходження нематеріальних активів, а по кредиту - їх вибуття. Залишок показує наявність нематеріальних активів на конкретну дату.

Для обліку амортизаційних відрахувань по нематеріальних активах за рубежом використовують рахунки, що відкриваються окремо по видах нематеріальних активів, що є на підприємстві, наприклад, "Амортизація патенту" ("Раїепі: Атоііігаїіоп Ехрепзе"); "Амортизація ліцензії" ("Ілсепае Атог-Іігагіоп Ехрепхе") та інші.

Проілюструємо вищесказане на діючому плані рахунків Франції. Другий клас рахунків - "Рахунки імобілізованих засобів" містить слідуючі рахунки для обліку нематеріальних активів:

Рахунок 201 "Нематеріальні активи"

Рахунок 202 "Організаційні витрати"

Рахунок 203 "Науково дослідні та дослідно конструкторські витрати"

Рахунок 205 "Концесії, патенти, ліцензії, марки (знаки)"

Рахунок 206 "Право на аренду"

Рахунок 207 "Комерційний фонд (гудвіл)"

Рахунок 208 "Інші нематеріальні активи"

Рахунок 280 "Амортизація нематеріальних активів"

Ми вважаємо, що більша деталізація синтетичних рахунків для обліку нематеріальних активів є більш доцільною, тому що це, по-перше, спрощує обліковий процес, і по-друге, дозволяє набагато ефективніше аналізувати питання пов'язані з рухом та амортизацією нематеріальних активів. Отже, посилення аналітичності обліку через відмову від використання єдиного рахунку нематеріальних активів і переходу до обліку у системі рахунків по видах нематеріальних активів - одна з важливих складових в перебудові і вдосконаленні системи бухгалтерського обліку, відповідних норм чинного законодавства.

1.3. Висновки до розділу

Проведене нами дослідження питань класифікації, складу та інтерпретації нематеріальних активів, проблем управління ними як активами, що суттєво впливають на ефективність виробництва і продажу товарів. дозволяє трактувати їх як надзвичайно складний і багатогранний об'єкт бухгалтерського обліку і управління. Пов'язане це з розвитком ринкової економіки, з еволюційним шляхом удосконалення всієї сукупності економічних і правових відносин, з розвитком зовнішнього середовища. Розвиток зовнішнього економічного середовища викликає потребу реагувати на нього, буди адекватним з ним. Він обумовлює необхідність постійно дбати про власну конкурентну позицію, про її підсилення шляхом запровадження науково-технічних досягнень, інших інновацій, прогресивних організаційно-технологічних рішень, а також раціонального відбору нормативно-правових механізмів для їх використання.

Основний зміст нематеріальних активів як економіко-правової категорії є науково-технічні та організаційні інновації, в які вкладено капітал і висококваліфіковану працю. Враховуючи особливість даного виду засобів. нематеріальні активи потребують застосування специфічних прийомів управління ними, прийомів інноваційного менеджменту. З нематеріальними активами пов'язана стратегія поведінки суб'єктів господарювання, володарів. користувачів і розпорядників активами.

Поява категорії "нематеріальні активи" як об'єкту системного бухгалтерського обліку і управління є наслідком розвитку ринкових відносин. створення і функціонування конкурентного середовища. Нематеріальні активи і управління ними перетворюється в об'єкт інноваційного менеджменту як складової стратегічного менеджменту і стають таким чином одним з важливіших об'єктів бухгалтерського обліку.

Таким чином, досліджувана категорія корінним образом відрізняється від інших видів активів. Основними взаємопов'язаними компонентами, що характеризують нематеріальні активи, є: відсутність матеріально-речовинної структури; використання протягом тривалого періоду часу; реальна участь в фінансово-економічних процесах, що виражається в функції впливу на підвищення ефективності діяльності підприємств по досягненню більш високих кінцевих результатів; значна ступінь невизначеності розмірів майбутнього прибутку від їх використання.

Дослідження дозволило також виявити суттєві розбіжності в діючому законодавстві стосовно класифікації та складу нематеріальних активів, а також значної неузгодженості національних підходів з міжнародними стандартами та практикою обліку. Спираючись на проведений аналіз нами була запропонована нова інтерпретація та визначення даного виду активів, які на наш погляд будуть сприяти максимізації та кількісній визначеності результатів обліку і прискоренню процесу інтеграції вітчизняної системи бухгалтерського обліку в міжнародну загальноприйняту систему.

РОЗДИ 2

КРИТИЧНА ОЦІНКА ТА ШЛЯХИ ВДОСКОНАЛЕННЯ МЕТОДИКИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ

2.1. Механізм оцінки нематеріальних активів

Оцінка завжди була, є і залишається на перспективу одним з найважливіших прийомів системного бухгалтерського обліку. За її допомогою здійснюють квантифікацію об'єктів обліку, реалізують пізнавальну, регулюючу та прогностичну його функції. За умови планової економіки оцінку використовували як простий технічний механізм. В той же час складність соціально-економічних і економіко-правових відносин в країнах з ринковою економікою примусила створити більш гнучкий механізм оцінки в бухгалтерському обліку. Така потреба стала актуальною і в управлінні економічними подіями на національному рівні, особливо при

створенні спільних підприємств.

Створення спільних підприємств з участю іноземного капіталу, акціонерних товариств, приватизація цілісних майнових комплексів і контроль їх діяльності, ліквідація і інші операції з власністю зробили особливо актуальним формування методологічних підходів до оцінки реального економічного потенціалу суб'єктів господарської діяльності. Незважаючи на те, що методики оцінки різних видів матеріальних активів розробляються вже протягом тривалого часу, існує нормативна база і значні наробки, оцінка нематеріальних активів - справа значною мірою нова. Підтвердженням цьому може служити той факт, що ще зовсім нещодавно вкладення в нематеріальні активи не відокремлювалися від інших витрат і, тому, в бухгалтерському обліку не означалися.

Однак, на підприємствах мають місце чималі вкладення в нематеріальні активи, що являє собою невід'ємну складову частину господарської діяльності, яка приносить прибуток.

Згідно з чинним законодавством, нематеріальні активи, як і матеріальні, в бухгалтерському обліку оцінюються виходячи з "суми всіх фактичних витрат на їх придбання і приведення до стану, придатного для використання відповідно до запланованої мети" [72]. Звичайно ці витрати "...включають ціну купівлі, комісійну винагороду, витрати на отримання консультацій в спеціалізованих організаціях, затрати по захисту тих або інших прав і інші аналогічні витрати, які мають місце при придбанні того або іншого нематеріального активу. Якщо ж придбання нематеріальних активів здійснюється у вигляді обміну активу одного підприємства на актив іншого, то при оцінці в міжнародній практиці виходять з ринкової ціни того активу, вартість якого визначити легше і достовірність оцінки якого вище" [107, С.235]. Інші методи оцінки, наприклад, виходячи з відновленої вартості, в міжнародній практиці бухгалтерського обліку нематеріальних активів звичайно не використовуються.

Однак, на наш погляд, витратний підхід при оцінці вартості нематеріальних активів (насамперед, науково-технічної продукції) здатний дати результати абсолютно недопустимі для ринкових умов господарювання. Якщо в продукції, отриманій на основі прав, що оцінюються, відсутня конкурентоспроможність, то втрачає значення розрахунок вартості об'єкту інтелектуальної власності, незалежно від розміру вкладених в нього коштів. Тому, для визначення вартості нематеріальних активів необхідна методика, яка б враховувала слідуючі основні складові:

- конкурентоспроможність продукції, отриманої на основі активів, що оцінюються;
- цінність у зв'язку з невідомими технічними знаннями і секретами авторів;
- прибуток, що набувається від реалізації продукції, отриманої на основі активів, що оцінюються.

Якщо нематеріальні активи вносяться учасниками в статутний фонд підприємства, то вони прибутковуються, виходячи з цін міжнародних ринків на дату внесення. При цьому, вартість прав користування інтелектуальною

власністю, природними ресурсами, що є внеском іноземного інвестора в українське спільне підприємство (СП) і що оцінюються у вільно конвертованій валюті, повинна бути підтверджена за правилами, встановленими в країні іноземного інвестора, або згідно міжнародним торговим звичаям. Таким підтвердженням може бути, наприклад, висновок аудиторської фірми. Права користування майном, внесені як вклад учасника в статутний фонд СП, оцінюються, виходячи з мінімальної суми орендної плати за весь час користування.

Розглянемо особливості оцінки окремих видів нематеріальних активів.

Оцінка об'єктів НДДКР. У ринковій економіці відшкодування витрат наукової праці іншими галузями, що споживають її результати, набуває характеру товарно-грошових відносин. Ці відносини розвиваються на основі поглиблення розподілу праці як між самими наукою і виробництвом, так і в результаті відособлення окремих етапів наукових досліджень (фундаментальні дослідження, НДДКР), і подальшого використання нововведень у виробництві (дослідно-експериментальні заводи, венчурні фірми, інжинірингові компанії та інш.). Згідно з думкою більшості економістів, об'єктом визначення вартості повинна виступати науково-технічна продукція, що має матеріальний носій, наприклад, у вигляді комплексу конструкторської, технологічної документації. Об'єкту повинна бути притаманна споживча вартість, яка перебуває в здатності знижувати вартість товару, який виробляється, або створювати якісно новий товар, тобто він повинен містити невідомі знання і досвід, здатні задовольнити потреби певних підприємств.

Для здійснення вартісної оцінки об'єкт НДДКР повинен мати певні характеристики:

- призначення і основні техніко-економічні дані;
- етап розробки;

- наявність патентно-правового захисту і інформація про патентну чистоту;
- передбачуваний обсяг виробництва і розрахункова ціна кінцевої продукції;
- розрахункова ефективність використання науково-технічної продукції;
- величина передбачуваного прибутку від використання науково-технічної продукції.

У загальному випадку вартість об'єктів нематеріальних активів визначається за формулою:

$$В_{н.а.} = П_{річн.} \times Ч_{пр.} \times T$$

(2.1)

де $P_{річн.}$ - річний очікуваний прибуток від реалізації продукції, виробленої на базі нематеріальних активів, що оцінюються;

$Ч_{пр.}$ - частка прибутку, що доводиться на об'єкти нематеріальних активів;

T - роки, за які проводиться розрахунок прибутку.

В основі вартісної оцінки об'єктів НДДКР лежить частка в надмірному прибутку, що отримується від застосування новини. Основна формула, що застосовується для розрахунку, слідує:

i

$$В_{ндкр} = \sum_{i=1}^T Ці \times Оі \times Чі \quad (2.2)$$

де $В_{ндкр}$ - розрахункова вартість НДДКР;

$Ці$ - ціна продукції в i -м році;

$Оі$ - обсяг продажу в i -м році;

$Чі$ - частка від обсягу продажу в i -м році;

59

i - строк ефективного використання розробки. Для виконання розрахунку необхідно:

- 1) визначити технічний рівень об'єкта оцінки, його відповідність досягнутому світовому або вітчизняному рівню технологій в даній галузі;
- 2) виявити конкурентоспроможність виробу на передбачуваному ринку і частку ринку, на який може розраховувати продукція, що оцінюється;

3) оцінити попит і пропозицію ринку аналогічної продукції, тобто потребу, що є в цій продукції, очікувані коливання у часі; розрахувати місткість ринку і рівень конкуренції;

4) виявити кількісний вплив на зміну роялті (періодичних відрахувань в процесі комерційного використання) слідуючих чинників: стадії освоєння об'єкта, повноти інформації, що передається, технологічного рівня розробки, патентно-правового захисту, наявності "ноу-хау". Поєднання всіх цих факторів визначає величину Ч, що використовується *ц*дя розрахунків. У залежності від характеристики ринку, значення ринку може бути постійною величиною, а може змінюватися у часі.

5) встановити розмір прийнятої в міжнародній практиці компенсації за використання об'єкта нематеріальних активів;

На основі результатів проведеної роботи, з урахуванням поданих даних, визначаються значення Ці і Оі.

Обсяг продажу (О) визначається на основі аналізу сьогоденних і перспективних виробничих можливостей підприємства.

Значення і - визначається як похідна від технічного рівня розробки, що оцінюється відповідно до нормативного строку ефективного використання науково-технічних розробок. Якщо технічний рівень продукції з розробки перевищує зразки з відомих в світовій практиці, то $1=5$; якщо відповідає цим зразкам, то $1=3$; а якщо поступається - $(=1$.

Розглянемо методику вартісної оцінки об'єкта НДДКР на конкретному прикладі. Так, в 1992р. ВАТ "Кременчукнафтооргсинтез" витратило на НДДКР 73 тис. грн.¹⁾ З них більш за 48 тис. грн. було вкладено в розробку

нового типу нафтоперегінної колони, яка матиме КЕД на 18% більший, в порівнянні з діючими аналогами. Вихід світлих фракцій нафтопродуктів повинен збільшитися на 4%. Протягом наступних років очікуються додаткові інвестиції в проект в розмірі 50 тис. грн. Після закінчення НДДКР протягом першого року серійного випуску продукції на новому обладнанні мається намір реалізовувати колони СП "Кребо" по ціні 600 тис. грн.. протягом подальших двох років - по ціні 530 тис. грн. за одиницю.

Тривалість виробництва з використанням нового обладнання, що планується, - 3 роки, після чого прогнозується зниження виходу світлих фракцій нафтопродуктів і припинення його використання. Очікувані обсяги продажу протягом першого року випуску - 2 шт., в подальші два роки - 3 шт. щорічно. На основі вищенаведених даних, використовуючи запропоновану формулу, можна провести розрахункову оцінку витрат на НДДКР по даному проекту за станом на кінець 1992р.:

$$В \text{ НДДКР} = (600.000 \times 2 \times 0,001) + (530.000 \times 3 \times 0,001) + + (530.000 \times 3 \times 0,001) = 4.380 \text{ грн.}$$

Таким чином, проведені розрахунки свідчать, що реальна вартість НДДКР (4.380 грн.) є набагато нижче початкових вкладень (73.000 грн.).

На основі вищесказаного можна зробити висновок, що вартісна оцінка об'єктів НДДКР заснована на сучасному розумінні матеріалізованого науково-технічного продукту як товару. При визначенні вартості враховується технічний рівень об'єктів, що є кінцевим результатом науково-технічної розробки, кон'юнктура ринку аналогічних товарів, конкурентоздатність продукції на конкретному ринку. Такий підхід відповідає 'мовам ринкової економіки, враховує інтереси як на боці пропозиції, так і на стороні попиту.

1) Розрахунок проведений на основі фактичних облікових даних ВАТ "Укртатнафта" (М.Кременчук).

Оцінка знаків для товарів і послуг (ЗТП).

У даний час товарні знаки для багатьох фірм представляють значну цінність,

оскільки продукція або послуга з визнаним товарним знаком, що користується репутацією, може стати комерційним активом найвищої вартості. Нижче приведена методика має на своїй меті визначення основних підходів вартісної оцінки товарного знаку, яка враховувала б технічний рівень і конкурентоздатність маркірованої продукції, прибуток від реалізації на конкретному ринку, патентно-правовий захист маркірованої продукції, вплив реклами товарного знаку на його вартість, і відповідала б вимогам ринкової економіки.

Передусім необхідно зазначити, що оцінка ЗТП має ряд особливостей. Перед тим, як проводити оцінку власного знаку, його необхідно розробити і зареєструвати в патентному відомстві, тобто перетворити його у власність підприємства. Невиконання цієї вимоги робить оцінку неможливим у зв'язку з правовою природою цього майна. По статистиці більшість українських підприємств не мають позначень (К) "Ке^івіегегі" або (ТМ) "Тгасіе Магк" про реєстрацію ЗТП, тобто не мають на них права власності. Такі ЗТП не оцінюються, внаслідок відсутності власника майна. Заявка про реєстрацію ЗТП повинна бути відправлена в Комітет у справах інтелектуальної власності. Реєстрація ЗТП державою перетворює його у власність заявника. У ході перетворення ЗТП в майно виділяють три основних етапи:

- створення (розробка);
- легалізація (реєстрація в державному органі);
- реалізація (продаж, ліцензування, застава та ін.). До числа головних чинників, що формують ціну ЗТП, відносять наступні:
- витрати на розробку знаку і графічне оформлення;
- витрати на реєстрацію (мито, гонорари);
- витрати на маркіровку (вироби поліграфії та ін.)
- витрати на рекламу;

- витрати на страхування;
- обсяг продажу товарів (послуг) під знаком і інш. Потреба в оцінці ЗТП виникає в декількох випадках:
- угоди про передачу або продаж;
- договору цесії;
- договору про відкриту ліцензію (дозвіл) користування;
- у разі внесення знаку в статутний фонд;
- у разі використання для застави при кредитуванні. Методика вартісної оцінки товарного знаку як об'єкта інтелектуальної власності складається з слідуючих етапів:

1) аналіз товарів (послуг), які маркіруються товарним знаком, що оцінюється, і систематизація їх по групах з аналогічними або схожими споживчими властивостями. У разі широкої номенклатури товарів (послуг) допускається укрупнення груп, при умові можливості визначення обсягу продажу технічного рівня, конкурентоздатності товарів (послуг), витрат на рекламу товарного знаку і інших факторів по групі загалом;

2) на основі аналізу науково-технічної, кон'юнктурно-економічної і патентної інформації визначається технічний рівень, конкурентоспроможність і кон'юнктура цін маркірованої продукції на передбачуваних ринках збуту;

3) в результаті маркетингових досліджень розраховується обсяг продажу по кожній групі товарів (послуг) за передбачуваний період реалізації продукції;

4) аналіз товарного знаку, що оцінюється, визначення витрат на його рекламу;

5) вартісна оцінка товарного знаку визначається на основі його споживчої вартості.

6) виявлення наявності маркірованої продукції об'єктів правової охорони (винаходу, "ноу-хау") і міра їх впливу на споживчі властивості продукції;

Найбільш доцільно оцінювати вартість товарного знаку по прибутку, розрахованому через обсяги продаж}-, оскільки товарний знак охоплює, як правило, досить значну номенклатуру товарів і послуг. Крім того, на момент

оцінки товарного знаку, як правило, відомі передбачувані обсяги продажу, визначені в результаті досліджень ринків збуту. Вартість товарного знаку (В) визначається за формулою:

$$В_{зп} = 2 \cdot Ці \cdot Оі \cdot кі,$$

(2.3)

де p - кількість груп товарів/послуг, які використовують товарний знак, що оцінюється;

$Ці$ - передбачувана ціна продажу товарів (послуг) i -ї групи;

$Оі$ - обсяг продукції, що реалізовується по i -ї групі;

$кі$ - коефіцієнт, що враховує частку прибутку від обсягу продажу i -ї групи товарів (послуг), що доводиться на товарний знак, який використовується і який можна визначити таким чином:

$$кі = Кп \cdot Кв \cdot К_{т.р} \cdot К_{ск.} \cdot К_{іц} \cdot К_{н.р} \cdot К_{рекл.} \cdot К_{п.з}$$

(2.4)

де $Кп$ - середній коефіцієнт, що враховує частку прибутку, що доводиться на товарний знак, який використовується в даній галузі;

$Кв$ - коефіцієнт, що враховує строк дії товарного знаку до моменту оцінки;

$К_{т.р}$ - коефіцієнт технічного рівня маркірованої продукції. Він розраховується на основі зіставлення техніко-економічних показників маркірованої продукції і кращих зарубіжних аналогів, виявлення прогресивних технічних рішень та інш.

$К_{ск.}$ - коефіцієнт складності маркірованої продукції:

Кі.ц - індекс продажної ціни визначається за формулою:

$$Кі.ц. = Р_{пр.}/Р_{ср.}$$

(2.5)

де $R_{пр.}$ - передбачувана продажна ціна:

$R_{ср.}$ - середня продажна ціна на даному ринку.

$K_{н.р}$ - коефіцієнт насиченості ринку товарами/послуга аналогічного призначення (визначається на основі маркетингових досліджень);

$K_{рекл.}$ - коефіцієнт, що враховує витрати на рекламу;

$K_{п.з}$ - коефіцієнт, що враховує правовий захист маркірованої продукції, який визначається за формулою:

$$K_{п.з} = (п_1 + п_2 \times k) / 100$$

(2.6)

де $п_1$ - частка продукції в загальному обсязі продажу, що не має патентно-правового захисту, %;

$п_2$ - частка продукції в загальному обсязі продажу, що має патентно-правовий захист, %;

$1с$ - коефіцієнт підвищення прибутку від використання запатентованої продукції.

Встановлення числових значень коефіцієнтів у кожному конкретному випадку вартісної оцінки товарного знаку повинно здійснюватися на основі вивчення умов реалізації маркірованої продукції і аналізу науково-технічної і кон'юнктурно-комерційної інформації, що відноситься до конкретної сфери діяльності.

Вартісна оцінка товарного знаку, що проводиться по вищевикладеній методиці, дозволяє визначити вартість товарного знаку з урахуванням таких важливих чинників, як технічний рівень, конкурентоздатність, патентно-правовий захист маркірованої продукції, дієвість товарного знаку на ринку, витрати на рекламу. Справжня методика заснована на сучасному розумінні матеріалізованого науково-технічного продукту як товару. При визначенні вартості ЗТП, насамперед, збільшується технічний рівень, конкурентоз-

датність і дієвість товарного знаку на ринку, що набуває особливу актуальність в умовах ринкової економіки.

Оцінка ліцензій. Встановлення ціни ліцензії є одним з найбільш складних питань ліцензійної торгівлі, тому що реальна комерційна цінність технології, що передається, може бути встановлена лише в процесі виробництва і реалізації продукції, що виготовляється.

До основних чинників, що впливають на розмір винагороди за ліцензію, відносяться такі:

1. Технічна цінність винаходу або "ноу-хау", що забезпечує ліцензіату отримання додаткового прибутку від використання предмета ліцензії.
2. Розміри капіталовкладень, необхідних для організації виробництва ліцензійної продукції.
3. Територія по угоді, тобто перелік тих країн, в яких ліцензіату надане право використання технології для організації виробництва і продажу ліцензійної продукції.
4. Обсяг технічної документації, що передається, яка містить суть наукової розробки або "ноу-хау".
5. Залежність ліцензіата від ліцензіара в необхідній сировині, матеріалах, деталях і вузлах, необхідних для організації виробництва ліцензійної продукції.
6. Умови взаємообміну технічними удосконаленнями, як забезпеченими, так і незабезпеченими патентним захистом.
7. Обсяг технічної допомоги, що надається ліцензіаром ліцензіату в освоєнні закупленої ним ліцензії.
8. Державне регулювання ліцензійної торгівлі.
9. Вид платежу за ліцензію.

У сукупності вказані умови визначають той розмір додаткового прибутку зверх нормативного, існуючого в галузі, який отримує ліцензіат від комерційного використання придбаної технології на строк угоди.

У свою чергу, ціна ліцензії визначається як частка цього додаткового прибутку. У світовій практиці ліцензійної торгівлі ця частка, як правило, знаходиться в межах 10-30% додаткового прибутку, що отримується користувачем технології. При цьому ліцензіар оцінює вартість ліцензії в розмірі прибутку, який виявився б нижчим, ніж при альтернативних формах реалізації об'єкта угоди.

Наприклад, прибуток від продажу ліцензії повинен бути не нижче за зменшення розміру прибутку у зв'язку з скороченням ринку збуту продукції із-за появи на "території" нового продавця продукції. Практика показує, що визначити додатковий прибуток ліцензіата із-за відмінності в умовах виробництва буває вельми важко. Ліцензіару зокрема важко оцінити вартість основних і допоміжних матеріалів, енерговитрат, адміністративних витрат і інших витрат виробництва і реалізації продукції ліцензіатом. У зв'язку з цим ліцензійна винагорода визначається виходячи з ставок процентних відрахувань (що склалися, тобто роялті) від вартості ліцензійної продукції, що реалізовується.

Якщо розмір роялті визначений правильно, він повинен співпасти з процентом роялті, розрахованим за формулою:

$$P = ((10 / 30\%) / 100) \times (ПЦ \times 100)$$

(2.7)

де Р - розмір роялті;

П - додатково очікуваний прибуток ліцензіата на одиницю продукції;

Ц - світова ціна одиниці ліцензійної продукції.

Розміри роялті, прийняті в міжнародній практиці по окремих галузях промислового виробництва, вказані в Додатку Е.

При встановленні розрахункового роялті (Р), необхідно також враховувати:

1. Результати аналізу комерційних умов конкурентних пропозицій. При

рівних умовах як розрахункове потрібно застосовувати мінімальне роялті з комерційних пропозицій, що порівнюються.

2. Наявність або відсутність патентного захисту об'єкта угоди. Відсутність патентного захисту, як правило підвищує розмір роялті на 10 -20% в порівнянні з варіантом, в якому є патентний захист.

3. Обсяг технічної документації, що передається. Вартість конструкторської документації звичайно складає до 30% від вартості всього пакету документації. Таким чином, при передачі в рамках угоди тільки конструкторської документації розмір роялті повинен відповідно бути зменшений до 20%.

Після визначення розрахункового розміру роялті, необхідно встановити обсяг продукції, очікуваної до випуску ліцензіатом протягом терміну дії угоди, а також рівень світової ціни на ліцензійну продукцію. Після цього можна визначити величину ліцензійної винагороди за формулою:

Т

$$Ц_{л.p} = I \cdot O_i \cdot P_i \cdot C_i \cdot K_{дис} \quad (2.8)$$

де $Ц_{л.p}$ - ціна ліцензії, визначена на базі роялті;

O_i - обсяг очікуваного випуску продукції в i -м році;

P_i - розмір роялті в i -м році;

C_i - ціна одиниці продукції в i -м році;

$K_{дис}$ - коефіцієнт дисконтування в i -м році;

T - розрахунковий термін дії угоди.

Під розрахунковим терміном дії угоди розуміють період часу, за який розраховується обсяг виробництва продукції по ліцензіях для визначення розміру ліцензійної винагороди. Незалежно від умов платежу по передбачу-

ваній угоді - паушальний (фіксований) або первинний платіж з подальшою виплатою роялті, розрахунковий термін визначається об'єктом угоди, маючи на увазі, що в основі його лежить термін морального старіння. Міжнародна практика ліцензійної торгівлі показує, що термін дії угод, в основному, не перевищує 10 років, тому розрахунковий термін дії угоди, як правило, не повинен перевищувати цей період (10 років). Як усереднені показники для вибору розрахункового терміну дії угоди можуть служити дані приведеної нижче таблиці:

Таблиця 2.1

Розрахунковий термін дії ліцензійної угоди по різних видах ліцензій

Характеристика ліцензій	Група А	Група Б	Група В	Група Г
Розрахунковий термін дії угоди в роках	5 -6	5 - 7	7 - 10	7 - 10

А - безпатентні ліцензії, освоєння яких не вимагає великих капітальних затрат і тривалих строків освоєння.

Б - патентні ліцензії, об'єктом яких є продукція з коротким терміном морального старіння (наприклад, вироби побутової електроніки і т.ін.)

В - безпатентні ліцензії, освоєння яких пов'язане з додатковими строками постачання устаткування, значними капіталовкладеннями і терміном освоєння понад 2-х років.

Г - патентні ліцензії, за винятком тих, що увійшли до групи Б.

Обсяг виробництва продукції по ліцензії визначається на основі даних програми освоєння, яка планується ліцензіатом ліцензії, що закуповується по роках. При цьому основними джерелами інформації є:

- потреба ринку території в ліцензійній продукції;

- виробничі можливості ліцензіата;
- фіксований обсяг виробництва;
- наявність на території збуту конкурентів і їх можливості;
- дані передбачуваного ліцензіата про програму освоєння, що планується ним за ліцензією.

Під розрахунковою ціною розуміється ціна франко-завод виготівник, за вирахуванням знижки витрат на пакування, зберігання, страхування, податки і інші невиробничі витрати. При визначенні розрахункової базової ціни потрібно вийти з рівня ціни продукції ліцензії, приведеної для простоти розрахунків до дати укладення угоди. Однак, при цьому потрібно враховувати можливу зміну цін в період, відповідний розрахунковому терміну дії угоди.

Розглянемо методику розрахунку ціни ліцензії на конкретному прикладі ¹⁾. У 1996р. ВАТ "Укртатнафта" передала СП "Фрасмо" (м. Кременчук) ліцензію на випуск масла марки И-ЗОО. Термін дії ліцензійної угоди 10 років. Ставка КІВОК. на момент підписання угоди - 67% річних. Розмір роялті 50%. Обсяг виробництва, що планується ліцензіатом у вартісному вираженні слідуючий:

1 рік - 3.300.000 грн.;	6 рік - 2.500.000 грн.;
2 рік - 3.300.000 грн.;	7 рік - 2.500.000 грн.;
3 рік - 3.200.000 грн.;	8 рік - 2.500.000 грн.;
4 рік - 3.000.000 грн.;	9 рік - 2.500.000 грн.;
5 рік - 2.500.000 грн.;	10 рік - 2.500.000 грн.;

Разом: 27.800.000 грн.

Питоме значення випуску продукції за рік до загального обсягу виробництва:

1). Розрахунок проведений на основі фактичних облікових даних ВАТ "Укртатнафта" та СП "Фрасмо" (М.Кременчук).

1 рік-0,119 2 рік-0,119 3 рік-0,115 4 рік - 0,108 5 рік - 0,090 6 рік - 0,090 7 рік - 0,090 8 рік - 0,090 9 рік - 0,090 10 рік - 0,090

Цд.р. = $27.800.000 \times 0,50 \times (0,119 \times 0,864 + 0,119 \times 0,823 + 0,115 \times 0,788 + 0,108 \times 0,746 + 0,090 \times 0,711 + 0,090 \times 0,677 + 0,090 \times 0,645 + 0,090 \times 0,614)$
 $= 6.050.000 \times 0,04 \times 0,726 = 8.481.376,9$ грн.

Таким чином, вищенаведений розрахунок свідчить, що вартість ліцензії складає 30,5% від запланованого обсягу виробництва.

Особливу складність, представляє оцінка ділової репутації фірми, у зв'язку з неможливістю визначити у вартісному вираженні її окремі складові, як то першокласну систему управління або передову організацію продажу. На багатьох підприємствах значну роль в оцінці гудвіл грають традиції. Досить часто гудвіл існує саме завдяки традиції, оскільки якби застосовувався більш науковий підхід, то стало б очевидним те, що не було ніякої основи платити за ділову репутацію компанії. Однак, незалежно від того, виправдане це чи ні, гудвіл існує там, де покупець готовий платити за репутацію фірми.

Разом з тим, простий розрахунок величини ділової репутації підприємства зовсім не означає, що хтось погодиться сплатити за неї цю суму. Як і в будь-якій угоді, визначеність відсутня доти, доки не узгоджена остаточна ціна. І дуже часто задача бухгалтера полягає не в тому, щоб визначити "істинну" величину гудвіл і підтвердити її тим або інакшим образом, а в тому, щоб знайти прийнятну цифру, яку б учасники угоди прийняли б за основу договору.

При оцінці ділової репутації фірми важливим чинником є необхідність обліку так званої теорії "рушійної сили гудвіл" ("тотепшт Леогу оГ §ООСІ\УП"). Суть даної теорії полягає в тому, що прибуток підприємства, що нагромаджується за рахунок володіння його діловою репутацією, буде втрачати силу, починаючи з якогось певного моменту часу, і буде замінюватися прибутком, що нагромаджується за рахунок нової ділової репутації, створеної пізніше. Таким чином, гудвіл у підприємства може існувати завжди, однак в дуже рідкісних випадках ділова репутація фірми

буде складатися з одних і тих же чинників або мати однакову вартість.

Методи оцінки тісно пов'язані з двома основними підходами до розгляду цього виду нематеріальних активів, а саме:

1. Ділова репутація фірми, як складна категорія, включає в себе ряд компонентів, які не можуть бути відокремлені від підприємства загалом і оцінені самостійно.
2. Ділова репутація фірми є вираженням перевищення очікуваного прибутку компанії над середньогалузевим рівнем прибутку [111].

Таким чином, виділяють слідуючі види оцінки ділової репутації:

- а) виходячи з перевищення купівельної ціни активів, що придбаваються, над їх поточною ринковою ціною (excess of cost over fair market value);
- б) виходячи з перевищення норми прибутку, яку може заробити компанія, над середньогалузевою нормою прибутку (excess earnings ratio).

Розглянемо більш детально специфіку застосування першого методу оцінки. Цей метод використовується тоді, коли є дані про поточну ринкову ціну всіх активів підприємства, взятих окремо (яка може бути вище або нижче їх вартості, відображеної в обліку). Різниця між ціною реалізації фірми, з якою згодні обидві сторони, що беруть участь в угоді, і загальною сумою ринкових цін чистих активів фірми або окремих елементів і представляє вартість ділової репутації фірми. Розглянемо один з можливих випадків застосування цього методу оцінки на практиці.

Приклад." В 1997 р. ПП "Інтерпромагро" (м. Київ), зайняте в галузі збуту нафтопродуктів, ухвалило рішення про придбання ТОВ "Ормі. Лтд." з хорошою діловою репутацією.

- 1). Приклад наведений на основі фактичних даних ПП "Інтерпромагро" (м.Київ) та ТОВ "Ормі, Лтд." (м.Київ).

Таблиця 2.2 Баланс фірми "Ормі, Лтд." станом на 31 грудня 1996 р. (грн.)

АКТИВПАСИВ|

АКТИВ		ПАСИВ	
Основні засоби	153.000	Статутний фонд	100.000
	0		
Виробничі запаси	42.000	Нерозподілений прибуток минулих років	100.000
Розрахунки з дебіторами	35.000	Розрахунки з кредиторами	55.000
Розрахунковий рахунок	25.000		
Разом:	255.000	Разом:	255.000
	0		

Однак, дирекція фірми "Ормі, Лтд." будучи загалом згодною на підписання угоди, наполягає на тому, що реальна ціна підприємства набагато вища за ту, яка вказана в балансі, оскільки інформація, що міститься в статтях балансу, застаріла і не відбиває стану справ підприємства.

З метою внесення ясності в це питання сторони вирішують скористатися послугами аудиторської фірми для визначення поточних ринкових цін активів. Аудиторська фірма ТОВ "Гарант" (м. Київ) надала слідуєчий вис-

новок про активи ТОВ "Ормі, Лтд.":

Таблиця 2.3 Поточна ринкова ціна активів ТОВ "Ормі, Лтд." (грн.)

Вид активу	Вартість
Основні засоби	205.000
Виробничі запаси	122.000
Розрахунки з дебіторами	35.000
Розрахунковий рахунок	25.000
Патенти	18.000
Розрах^нки з кредиторами	(55.000)
Разом:	350.000

Звичайно, відмінності між поточною ринковою ціною і балансовою вартістю мають місце відносно довгострокових активів, хоч істотна різниця може виникати і при оцінці поточних активів. Як видно з аудиторського звіту, різниця в ціні виробничих запасів склала 88.000 грн. (122.000 -42.000). Вона могла виникнути з цілого ряду причин, найбільш ймовірною з яких була оцінка виробничих запасів за методом останніх надходжень (ІЛРО) протягом багатьох років; постійний ріст цін. Причиною зміни ціни основних засобів скоріше за все є інфляційні процеси.

Після визначення поточної ринкової ціни активів ТОВ "Ормі, Лтд." його продажна ціна була визначена в розмірі 400.000 грн. ПП "Інтерпромагро"

погодилося сплатити вказану суму, хоч ринкова ціна чистих активів була на 50.000 грн. менше. Ця різниця повинна розглядатися як вартість ділової репутації ТОВ "Ормі, Лтд." і в зарубіжній економічній літературі вона визначається як "перевищення купівельної ціни активів, що придбаваються, над їх поточною ринковою ціною" [120. 8есгіоп 1580, раг.4 (Б)].

Даний метод оцінки є найбільш поширеним, оскільки він передбачає, що вартість ділової репутації перекриває вартість всіх інших відчутних і невідчутних активів, які не можуть бути відповідним образом оцінені. Схематично цей метод оцінки ділової репутації фірми представлений в табл. 2.4 (виходячи, з даних нашого прикладу).

Розглянемо тепер суть другого методу оцінки ділової репутації фірми. При використанні даного методу, як вже відзначалося, за основу береться перевищення норми прибутку компанії, що придбавається. над середньогалузевою нормою прибутку. Якщо таке перевищення має місце, значить, компанія, що купується, володіє нематеріальними активами, які є причиною цієї різниці. Багато які економісти вважають цей метод оцінки більш логічним і ефективним.

Таблиця 2.4

Визначення ділової репутації ТОВ "Ормі, Лтд." (Перший метод оцінки, грн.)

Вид активу	Вартість
Основні засоби	205.000
Виробничі запаси	122.000
Розрахунки з дебіторами	35.000
Розрахунковий рахунок Патенти	25.000
Розрахунки з кредиторами	18.000 (55.000)
Поточна ринкова ціна реальних активів	350.000
Вартість ділової репутації фірми	50.000
Продажна ціна	400.000

При використанні цього підходу необхідно визначитися відносно слідуючих питань:

- 1) методика розрахунку середньогалузевої норми прибутку;
- 2) як можна визначити розмір майбутнього прибутку;
- 3) яка процентна ставка буде застосовуватися при капіталізації надмірного прибутку;
- 4) як визначити період отримання надмірного прибутку;

Методика розрахунку середньогалузевої норми прибутку загалом не викликає розбіжностей. Проблему економісти звичайно бачать лише в тому, що в основі цієї норми прибутку лежить первинна вартість активів компаній, а не їх реальна ринкова ціна.

Припустимо, середня норма прибутку по галузі, в яку входить ТОВ "Ормі, Лтд.", складає 15%.

Таблиця 2.5

Розрахунок середньої норми прибутку по галузі

Поточна ринкова вартість реальних активів компанії 350.000 грн.

ТОВ "Ормі. Лтд."

Середня норма прибутку 15%

Середній прибуток 52.500

Відправною точкою для розв'язання питання про розмір майбутнього прибутку фірми є аналіз її прибутку в минулому. Звичайно для розрахунку беруться дані за останні 3-6 років [109]. Розмір прибутку підприємства "Ормі, Лтд." за останні 5 років був слідуєчим (див. табл.2.6).

Таким чином, середній прибуток за останні 5 років склав 75.000 грн. ($375.000 : 5$). Норма прибутку складе близько 21.4% ($75.000 : 350.000$). виходячи з поточної ринкової вартості активів без урахування ділової репутації. Тепер необхідно вирішити, чи відображає отримана величина середнього прибутку в минулому розмір прибутку в майбутньому.

Таблиця 2.6 Розмір прибутку підприємства "Ормі, Лтд." (грн.) ¹⁾

Рік	Розмір прибутку
1992 р.	60.000
1993 р.	55.000
1994 р.	110.000 ²
1995 р.	70.000
1996 р.	80.00
Разом:	375.000

--	--

- 1). Розрахунок проведений на основі фактичних облікових даних ТОВ "Ормі, Лтд." (М.Київ).
- 2). Включаючи додатковий прибуток в розмірі 25.000 грн.

У міжнародній практиці при здійсненні подібних угод покупець звичайно старається перерахувати розмір можливого прибутку в майбутньому на основі облікових методик, що використовуються на його підприємстві. ПП "Інтерпромагро" використовує в обліку метод оцінки за першими надходженнями (ПРО), в той час як підприємство "Ормі, Лтд." - метод оцінки за останніми надходженнями (1ПРО). Використання останнього методу оцінки виробничих запасів зменшує прибуток ТОВ "Ормі, Лтд." на 2.000 грн. щорічно. ТОВ "Ормі, Лтд." в своєму обліку використало метод прискореної амортизації, тоді як ПП "Інтерпромагро" дотримується прямолінійного нарахування амортизації. У результаті, прибуток підприємства "Ормі, Лтд." був занижений на 3.000 грн. Також при оцінці розмірів майбутнього прибутку повинні братися до уваги нові активи, відображені в звіті аудиторської фірми. Наприклад, необхідно врахувати амортизацію патенту - 1.000 грн. за рік (при терміні служби в 18 років). Для того, щоб прогнозна оцінка була більш реальною, представляється необхідним не враховувати додатковий прибуток за 1994 рік в розмірі 25.000 грн.

З урахуванням вищевикладених факторів прогнозний аналіз представлений в табл.2.7.

Таким чином, перевищення норми прибутку складе 21.500 грн. ($74.000 - 350.000 * 15\% = 21.500$ грн.). Тепер можемо розрахувати величину ділової репутації ТОВ "Ормі, Лтд.", розділивши знайдене перевищення норми прибутку підприємства над середньогалузевою нормою прибутку на значення середньогалузевої норми прибутку:

$$21.500 : 15\% = 143.333,3 \text{ грн.}$$

Такий же результат вийде, якщо розділити величину середньорічного чистого прибутку на показник середньогалузевої норми прибутку, а потім відняти ринкову вартість чистих активів:

$$74.000 : 15\% - 350.000 = 143.333,3 \text{ грн.}$$

Таблиця 2.7

Прогнозний аналіз прибутку ТОВ "Ормі, Лтд." (грн.)

Показник	Значення
Сумарний прибуток підприємства "Ормі, Лтд." за останні 5 років за його оцінкою з урахуванням: - використання методу РІРО	375.000
- застосування методу прямолінійного нарахування амортизації	10.000
	15.000
За вирахуванням: - додаткового прибутку за 1994р. - амортизації патенту при прямолінійному методі її нарахування	400.000
	25.000
	5.000
Сумарний прибуток ТОВ "Ормі, Лтд." за останні 5 років з урахуванням корегувань	370.000
Середній прибуток (370.000 : 5)	74.000

Тобто, за період діяльності на підприємстві ТОВ "Ормі, Лтд." вартість створених нематеріальних активів у вигляді ділової репутації становить 143.333,3 грн.

До числа інших методів оцінки ділової репутації фірми відносять метод "кількості років". Відповідно до нього знайдене перевищення норми прибутку (в абсолютному численні) помножують на передбачувану кількість років її отримання. Використання цього методу дає лише приблизну оцінку ділової репутації фірми і єдина його перевага - простота розрахунку.

Інший метод оцінки ділової репутації засновується на аналізі схожих угод. Його інколи називають "методом аналогій". Так, припустимо, якщо підприємство "А", що належить тій же галузі, що і підприємство "Б" (загалом схоже з ним), було деякий час назад куплено по ціні, яка в 5 разів

перевищує його середньорічний прибуток (50.000 грн.), тобто за 250.000 грн., отже, підприємство "Б", що має середньорічний прибуток в розмірі 80.000 грн., буде коштувати 400.000 грн. Достоїнством даного методу є також простота розрахунку, однак він може бути використаний лише в обмеженому числі випадків.

Деякі економісти за рубежом при оцінці ділової репутації фірми використовують метод "потoku готівки", тобто різниці між всіма готівковими надходженнями і платежами компанії [111]. У основі цього методу лежить прогнозна величина надходжень готівки протягом якого небудь тривалого періоду часу (10 - 20 років). Для проведення необхідного розрахунку звичайно враховують максимально можливу кількість факторів, як то: вид продукції, що випускається, рівень цін на її. обсяг витрат в безготівковій формі, розмір податків, що сплачуються, витрати на придбання різних видів активів, вплив інфляції і пр. Потім визначається обсяг готівки, що отримується фірмою в даний час. Знаючи усі необхідні початкові дані для розрахунку, проводять безпосередню оцінку ділової репутації фірми. Розглянемо дану методику розрахунку на конкретному прикладі.

Так, ВАТ "Добробут" (м. Київ) розраховує отримувати 15.000.000 грн. протягом наступних 20 років. Норма прибутку, що отримується підприємством, - 7%. Ціна самого підприємства, розрахована на основі цього методу, складе:

$$1 - (1+0,07)^{-20}$$

Ціна підприємства =

$$x 15.000.000 = 158.910.213,68 \text{ грн.}$$

$$0.07$$

Що стосується підприємств роздрібної і дрібнооптової торгівлі, то в міжнародній практиці прийнято розраховувати їх ділову репутацію по середньотрітньому обсягу продаж за останній рік.

Досить часто при оцінці ділової репутації фірми за рубежом використовують метод вартості дисконтованої сили [121]. Даний метод заснований

на застосуванні теорії "рушійної сили гудвіл", суть якої розглядалася вище. Прибуток, що отримується від купленої гудвіл, зменшується по мірі того, як дана гудвіл припиняє своє існування, тоді як нова гудвіл, та, що створюється фірмою, забезпечує додатковий прибуток. Отже, відповідно до даного підходу, гудвіл повинна оцінюватися в слідуючому порядку:

- 1) Розрахунок прибутку, який буде отримано компанією, якщо буде придбана діюча фірма;
- 2) Розрахунок прибутку, який буде отримано компанією, якщо замість купівлі існуючої фірми будуть придбані аналогічні активи, але без гудвіл, і компанія розпочне працювати з нуля.

Різниця у величині передбачуваного прибутку в першому і у другому випадках і буде результатом впливу ділової репутації. Розглянемо приклад, що ілюструє використання даного методу.

Таблиця 2.8 Метод вартості дисконтованої сили при оцінці гудвіл

Рок и	Передбачуваний прибуток при купівлі діючого підприємства (грн.)	Передбачуваний прибуток при створенні нового підприємства (грн.)	Перевищення при прибутку, викликане купівлею гудвіл (грн.)
1	500.000	250.000	250.000
2	530.000	300.000	230.000

3	540.000	390.000	150.000
4	550.000	480.000	70.000
5	550.000	550.000	-
У подальші роки не буде ніякої різниці в величині прибутку			700.000

У міжнародній практиці при купівлі підприємств використовують всі вищенаведені методи з метою отримання "кривої оцінки" або діапазону цін, які будуть варіюватися в залежності від способу оцінки. Однак, кінцева ціна може бути узгоджена тільки на переговорах покупця з продавцем, а

отримані розрахункові рівні цін є лише початковою точкою для таких переговорів.

Відповідно до міжнародних принципів бухгалтерського обліку "...засновники підприємства можуть укласти між собою будь-які спеціальні угоди відносно гудвіл" [ПО]. Не існує обмежень у виборі методів, які вони визначають для її оцінки. Однак, якщо подібна угода не була укладена, то можна стверджувати, що засновник буде володіти часткою гудвіл в такому ж співвідношенні, в якому він бере участь в розподілі прибутку підприємства. Тобто, якщо засновник "А" отримує 25% прибутку, то він буде і власником 25% гудвіл. У разі введення нового засновника "В" до складу засновників підприємства, який буде отримувати одну третю частину прибутку, він буде, якщо не існує яких небудь протилежних угод, власником однієї третини усієї гудвіл. Таким чином, необхідно, щоб новий учасник заплатив якусь суму при вступі в підприємство, або субрахунок рахунку 85 "Статутний фонд", що відображає внесок нового учасника, повинен бути дебетований на цю суму. Пояснимо дану методику на фактичному прикладі.⁰

Приклад. Фірма "Укртатнафтасервіс" (м. Кременчук) складається з двох засновників ЗАТ "Укртатнафта" (м. Кременчук) і СП "Фобос" (м. Кременчук), які ділять прибуток від участі в підприємстві пополам. В 1996 р. було прийнято рішення розширити склад засновників і ввести нового засновника - СП "Фрасмо". Тепер ЗАТ "Укртатнафта", СП "Фобос" і СП "Фрасмо" будуть отримувати по одній третій частині прибутків, і, отже, кожний з них тепер буде володіти третиною гудвіл. Оскільки ЗАТ "Укртатнафта" та СП "Фобос" володіли половиною гудвіл, то кожний з них, таким чином, передав частину активів, що належали їм на користь СП "Фрасмо".

1). Приклад наведений на основі фактичних облікових даних фірми "Укртатнафтасервіс" (м. Кременчук).

Після закінчення півріччя фірма "Укртатнафтасервіс" була викуплена і сума, сплачена за гудвіл, склала 30.000 грн. Всі три засновники отримали по 10.000

грн. кожний, відповідно до їх частки в гудвіл. Якби з СП "Фрасмо" не було стягнуто за гудвіл або б він не заплатив би за її нічого, то ЗАТ "Укртатнафта" та СП "Фобос" повинні були б відмовитися від частини своєї власності в фірмі на користь СП "Фрасмо", не отримавши при цьому нічого.

У разі будь-якої зміни в структурі розподілу прибутку, якщо спеціально не обумовлене інше, буде означати, що володіння гудвіл також зміниться. Засновники можуть відмовитися від своєї частки активів або їх частини, тоді як інші засновники МОЖУТЬ їх отримати, тому, необхідно, щоб при будь-якій зміні механізму розподілу прибутку вироблялися необхідні платежі і вносилися уточнення.

Подібні коригування необхідні в слідуючих випадках:

- 1) змінилося співвідношення в розподілі прибутку між ІСНУЮЧИМИ засновниками;
- 2) вводиться новий партнер;
- 3) вибуває партнер, що існував.

У всіх вказаних випадках вся гудвіл не продається. У другому випадку частина ділової репутації продається або стягується з нового учасника. При цьому звичайно допускається, що якщо новий учасник повинен заплатити 100.000 грн. старим учасникам в оплату 25% гудвіл, тоді вся гудвіл коштує 400.000 грн., оскільки якщо одна четверта частина могла бути продана за 100.000 грн.. то і загальна ціна повинна знаходитися в ТОМУ ж співвідношенні. тобто бути рівною 400.000 грн. Однак, цього правила не завжди дотримуються. Відносно більш висока ціна могла бути сплачена засновником, який, наприклад, прагне отримати більше число голосів в управлінні компанією, ніж той, який згоден отримати меншу кількість голосів. У третьому випадку гудвіл може бути куплена засновниками, що за-іишилися. Однак це не обов'язково буде та ж сума. яка могла бути отримана при про-

дажу новому учаснику. Істотне, при визначенні суми гудвіл, можуть чинити особисті стосунки і ряд інших факторів. Таким чином, можна зробити висновок про те, що сума, яка йде на покриття вартості ділової репутації підприємства, в більшості випадків є одним з пунктів угоди між засновниками і її величина не обов'язково дорівнює загальній вартості реалізації.

Характеризуючи особливості оцінки ділової репутації фірми, хотілося б також відзначити наступне. На відміну від принципів вітчизняного обліку, практика бухгалтерського обліку в країнах Заходу допускає відкриття рахунку гудвіл навіть в тому випадку, якщо вона ніколи не придбавалася із зовнішнього джерела. Наприклад, рахунок гудвіл може бути відкритий тільки тому, що засновники змінили співвідношення в розподілі прибутку, хоч вони були засновниками - фундаторами підприємства, і, отже нічого не платили сторонній особі за гудвіл.

Деякі методи коригування припускають відкриття рахунку гудвіл, тоді як інші методи проводяться без використання цього рахунку. Однак, відкривати рахунок гудвіл не завжди доцільно. Коли цей рахунок відкритий, його існування може несприятливо вплинути на потенційних покупців компанії. Якщо сальдо на рахунку гудвіл складало, припустимо, 10.000 дол. США, а засновники хотіли б продати гудвіл за 25.000 дол. США, то це могло б вплинути на рішення покупця. Він міг би бути цілком згодний заплатити 25.000 дол. США, якби рахунок гудвіл не існував, але тепер, виявляється, йому доведеться сплатити вже 25.000 дол. США за те, що п років назад було оцінено в 10.000 дол. США. Можливий і інший варіант. На рахунку гудвіл могла бути показана сума в розмірі 10.000 дол. США. але ціна, що запитується, могла бути тільки 4.000 дол. США. Обидва ці випадки могли б породити в свідомості покупця сумніви, які ніколи не виникли б, не будь показаний рахунок гудвіл. З іншого боку, кредитору було б приємно побачити упевненість компанії в оцінці своїй гудвіл, відображеної в балансі як актив. Сумніви покупця відносно доцільності сплати більш високої суми за гудвіл, яка деяка кількість років тому була оцінена в меншу

суму, досить часто абсолютно ірраціональні і ніколи не виникли б, якби насправді покупець не знав, що продавець купував це за таку суму.

Ознайомившись з основними методами оцінки нематеріальних активів за рубежом, розглянемо діючий в Україні порядок оцінки даного виду активів. Передусім, зазначимо, що необхідність у формуванні єдиної методики оцінки зумовлена приватизацією державного майна і регулюється "Порядком експертної оцінки нематеріальних активів", прийнятим спільним рішенням Фонду державного майна і Державного комітету з питань науки і техніки. Оцінка нематеріальних активів виробляється в відношенні всіх об'єктів приватизації, незалежно від області господарювання, до якої вони відносяться, у випадку, коли на їх основі створюються акціонерні товариства. Рішення про експертну оцінку приймає комісія з приватизації (корпоратизації). Оцінці підлягають тільки ті нематеріальні активи, які не відображені в балансі підприємства.

Українське законодавство дозволяє використовувати фактично тільки наступні види оцінки нематеріальних активів, а саме:

1. "Шляхом визначення сучасної вартості відтворення відносно нематеріальних активів, які не узяті на облік в результаті проведеної інвентаризації на дату приватизації." І далі: "Експертна оцінка виявлених при інвентаризації нематеріальних активів при прийнятті їх на облік. ... а також майно державних підприємств і організацій, яке передається в оренду. здійснюється комісією з інвентаризації об'єкта приватизації відповідно до їх сучасної вартості відтворення" [74]. Інакше кажучи, вітчизняне законодавство пропонує використати метод оцінки нематеріальних активів виходячи з їх відновленої вартості, метод, який в Західній Європі, США і в переважній більшості зарубіжних країн, практично ніколи не використовується. При цьому, деякі економісти прямо вказують на недоцільність і неефективність застосування такого методу. [63. 37].
2. "Шляхом капіталізації прибутку для визначення сумарної вартості нематеріальних активів, не відображених в бухгалтерському балансі на дату

приватизації" [74]. При цьому, розрахунок повинен проводитися по наступній формулі:

$$Вна = Пп / Ск - Вб$$

(2.9)

де Вна - вартість нематеріальних активів, не відображених в балансі, млн.грн.;

Пп - балансовий прибуток об'єкта приватизації після обчислення податку на прибуток за перше півріччя 1995 року з урахуванням щомісячної індексації, млн.грн.;

Ск - ставка капіталізації, яка дорівнює 0.12;

Вб - вартість цілісного майнового комплексу, що визначається по балансу, складеному на дату приватизації, млн.грн. Обліку підлягає тільки позитивне значення Вна.

Щомісячна індексація балансового прибутку об'єкта приватизації за перше півріччя 1995 року проводиться за формулою:

$$Пп = П1 \times K1 + П2 \times K2 + П3 \times K3 + П4 \times K4 + П5 \times K5 + П6 \times K6 \quad (2.10)$$

де П1 - балансовий прибуток, за вирахуванням податку на прибуток за січень 1995 року;

П2 - балансовий прибуток, за вирахуванням податку на прибуток за лютий 1995 року;

П3 - балансовий прибуток, за вирахуванням податку на прибуток за березень 1995 року;

П4 - балансовий прибуток, за вирахуванням податку на прибуток за квітень 1995 року;

П5 - балансовий прибуток, за вирахуванням податку на прибуток за травень 1995 року;

П6 - балансовий прибуток, за вирахуванням податку на прибуток за червень 1995 року;

К1 - вироблення індексів інфляції за період від дати приватизації до січня 1995 року;

K2 - вироблення індексів інфляції за період від дати приватизації до лютого 1995 року;

K3 - вироблення індексів інфляції за період від дати приватизації до березня 1995 року;

K4 - вироблення індексів інфляції за період від дати приватизації до квітня 1995 року;

K5 - вироблення індексів інфляції за період від дати приватизації до травня 1995 року;

K6 - вироблення індексів інфляції за період від дати приватизації до червня 1995 року.

3. Шляхом поєднання двох способів " [74].

У порівнянні з першим методом оцінки нематеріальних активів, використання другого методу представляється більш ефективним, однак і він залишає відкритими ряд запитань: на якій основі ставка капіталізації була визначена на рівні 0,12? Якщо у авторів даної методики дійсно існує об'єктивно обгрунтований спосіб її розрахунку, то доцільно були б його вказати?! Чим керувалися автори, законодавче обмежуючи період розрахунку балансового прибутку об'єктів приватизації червнем 1995р.? Невже вони вважали, що приватизація в Україні буде завершена до червня 1995р.? І найбільш головне питання - навіщо треба в котрий раз "винаходити велосипед", якщо все, що необхідно зробити, так просто використовувати існуючі, перевірені часом, зарубіжні методики оцінки, адже нематеріальні активи являються категорією економічною, а не політичною? ...

Розглядаючи методику оцінки нематеріальних активів і ділової репутації фірми зокрема, на закінчення хотілося б відзначити, що запропонована нами механізм оцінки був апробований та впроваджений на деяких підприємствах нафтопереробної галузі України: ЗАТ "Укртатнафта" (м.

Кременчук), "Укртатнафтасервіс" (м. Кременчук), СП "Кребо" (м. Кременчук), СП "Фрасмо" (м. Кременчук), СП "Фобос" (м. Кременчук) і дав позитивні результати.

Також вважаємо необхідним ще раз підкреслити важливість питання оцінки нематеріальних активів для побудови обліку нематеріальних активів загалом. Однак, доводиться визнати, що в законодавстві України дані питання не набули належного відображення. Хочеться надіятися, що багатий міжнародний досвід, накопичений в цій області, буде застосовуватися і при обліку даного виду нематеріальних активів в Україні.

2.2. Облік операцій з нематеріальними активами

Відносно надходження нематеріальних активів, необхідно зазначити, що підприємства можуть набувати їх таким чином:

- 1) шляхом купівлі в ході діяльності підприємства;
- 2) як внесок в статутний фонд;
- 3) в результаті безкоштовної передачі;
- 4) шляхом злиття (або поглинання) з іншими підприємствами.

Розглянемо шляхи надходження нематеріальних активів на підприємства більш детально.

Купівля нематеріальних активів в ході діяльності підприємства відбивається по дебету рахунку 04 "Нематеріальні активи" і кредиту рахунків по обліку грошових коштів, розрахунків та ін.

Приклад. ЗАТ "Укртатнафта" придбала 20.10.1997р. патент на винахід за 20.000 грн. Оплата за умовами договору проводилася 5.11.1997р. У обліку даного підприємства проведення цієї операції було відображене таким чином:

- 1) 20.10.1997р.

Дебет рахунку 04 "Нематеріальні активи"	15.625 грн. Дебет
рахунку 68 "Розрахунки з бюджетом"	4.375.5 грн. Кредит рахунку
76 "Розрахунки з різними дебіторами і кредиторами"	
20.000 грн.	

2) 5.11.1997р.

Дебет рахунку 76 "Розрахунки з різними

дебіторами і кредиторами"

20.000 грн. Кредит рахунку 51

"Розрахунковий рахунок"

20.000 грн.

Нематеріальні активи, що вносяться як внески до статутного фонду, відбиваються в обліку по дебету рахунку 04 "Нематеріальні активи" і кредиту рахунку 85 "Статутний фонд".

Приклад. Згідно із установчими документами ТОВ "Ормі. Лтд." (м. Київ), один з його учасників повинен внести, як вклад в статутний фонд, авторські права на технічну літератур) в сумі 1.000 грн. Однак до моменту реєстрації підприємства необхідні документи, підтверджуючі ці права, подані не були. Внесок іншого учасника являє собою сукупність організаційних затрат, понесених ним у зв'язку з створенням підприємства, в розмірі 300 грн. Правління підприємства вирішило визнати витрати в розмірі 50 грн. діловими і компенсувати їх учаснику. У обліку підприємства повинні бути зроблені слідуючі записи:

1) Дебет рахунку 75 "Розрахунки з учасниками" 1000 грн. Кредит
рахунку 85 "Статутний фонд" 1000 грн.

2) Дебет рахунку 04 "Нематеріальні активи" 300 грн. Кредит
рахунку 85 "Статутний фонд" 300 грн.

3) Дебет рахунку 31 "Витрати майбутніх періодів" 50 грн.

Кредит рахунку 75 "Розрахунки з учасниками" 50 грн. 41 Дебет
рахунку 75 "Розрахунки з учасниками" 50 грн.

Кредит рахунку 51 "Розрахунковий рахунок" 50 грн.

При безкоштовній передачі нематеріальні активи повинні бути оцінені експертним шляхом. Оприбуткування таких нематеріальних активів

відбивається по дебету рахунку 04 "Нематеріальні активи" в кореспонденції з субрахунком "Фонд безоплатно одержаного майна" рахунку 88 "Фонди спеціального призначення".

Приклад. В 1993 р. іноземний учасник безкоштовно передав СП "Кребо" (м. Кременчук) право на винахід. Відповідно до проведеної оцінки вартість цього права була визначена в розмірі 89.000 грн. У цьому випадку в обліку СП необхідно зробити наступний запис:

Дебет рахунку 04 "Нематеріальні активи" 89.000 грн.

Кредит рахунку 88 "Фонди спеціального призначення",

субрахунок ""Фонд безоплатно одержаного майна" " 89.000 грн.

Особливу складність представляє відображення в бухгалтерському обліку окремих видів нематеріальних активів, які поступили в результаті злиття (поглинання) підприємств. Основна причина цього заключається у відсутності в українському законодавстві, що регламентує порядок ведення бухгалтерського обліку, нормативної бази для відображення таких операцій відповідно до міжнародних стандартів.

В 1996 р. ПП "Донтехномонтаж" придбало ТОВ "Мантос" за 620.000 грн.⁰ Основна діяльність підприємств - оптовий збут нафтопродуктів. При цьому, куплене ТОВ "Мантос" могло виступати як дочірнє підприємство з самостійним балансом або його майно могло бути віднесено на баланс підприємства ПП "Донтехномонтаж" (див. табл. 2.9, 2.10).

1). Приклад наведений на основі фактичних облікових даних ПП "Донтехномонтаж" (м. Донецьк) та ТОВ "Мантос" (м. Київ).

Таблиця 2.9 Зведений баланс ПП "Донтехномонтаж" на 1.01.1998р. (грн.)

АКТИВ		ПАСИВ	
Основні засоби	400.00	Статутний фонд	2.400.000
Матеріали	0		
Розрахунковий	100.00		

рахунок	0 1.900.0 00		
Разом:	2.400.0 00	Разом:	2.400.000

Таблиця 2.10

Баланс ТОВ "Мантос" на 1.01.1998р. (грн.

АКТИВ		ПАСИВ
Основні засоби	300.00	Статутний фонд ; 540.000
Матеріали	0	Кредиторська
Розрахунковий рахунок	200.00 0 90.000	заборгованість 50.000
Разом:	590.00 0	Разом: 590.000

При зарахуванні активів ТОВ "Мантос" на баланс ПП "Донтехномонтаж" були зроблені наступні проводки:

Дебет рахунку 01 "Основні засоби"	300.000 грн.	Дебет рахунку
05 "Матеріали"	200.000 грн.	Дебет рахунку 51
"Розрахунковий рахунок"	90.000 грн.	Дебет рахунку 04 "
Нематеріальні активи "	80.000 грн.	Кредит рахунку 51
"Розрахунковий рахунок"	620.000 грн.	Кредит рахунку 76

"Розрахунки з різними

дебіторами і кредиторами"

50.000 грн.

Баланс ПП "Донтехномонтаж" на 1.02.1998р. (після придбання ТОВ "Мантос") виглядає наступним чином (див. табл. 2.11).

Таблиця 2.11

Баланс ПП "Донтехномонтаж" на 1.02.1998р. (грн.)

АКТИВ		ПАСИВ	
Основні засоби	700.00 0	Статутний фонд	2.400.00 0
Матеріали	300.00 0	Кредиторська	
Розрахунковий рахунок	1.370. 000	заборгованість	50.000
Нематеріальні активи	80.000		
Разом:	2.450. 000	Разом:	2.450.00 0

Якщо б ТОВ "Мантос" після купівлі його ПП "Донтехномонтаж" буде мати самостійний баланс, то бухгалтерські проводки в обліку ПП "Донтехномонтаж" в цьому випадку будуть виглядати таким чином:

Дебет рахунку 58 "Фінансові вкладення" Дебет рахунку 04 " Нематеріальні активи " Кредит рахунку 51 "Розрахунковий рахунок"
540.000 грн. 80.000 грн. 620.000 грн.

Таблиця 2.12

Баланс ПП "Донтехномонтаж" на 1.02.1998р. (грн.)

АКТИВ	ПАСИВ
-------	-------

Основні засоби	400.00 0	Статутний фонд	2.400.0 00
Матеріали	100.00 0		
Розрахунковий рахунок	1.280.0 00		
Фінансові вкладення	540.00 0		
Нематеріальні активи	80.000		
Разом:	2.400.0 00	Разом:	2.400.0 00

Баланс ТОВ "Мантос" після його покупки, залишиться тим же. У міжнародній практиці ділова репутація підприємства ТОВ "Мантос" відбивається тільки при складанні консолідованого балансу.

Таблиця 2.13 Консолідований баланс ПП "Донтехномонтаж" і ТОВ "Мантос" на 1.02.1998р. (грн.)

СТАТТЯ	ПП "Донтех номонтаж"	ТОВ "Мантос"	Консолідова ний баланс

	"		
АКТИВ			
Основні засоби	400.000	300.000	700.000
Матеріали	100.000	200.000	300.000
Розрахунковий рахунок	1.280.000	90.000	1.370.000
Фінансові вкладення	620.000	-	-
Нематеріальні активи	-	-	80.000
Разом:	2.400.000	590.000	2.450.000
ПАСИВ			
Статутний фонд	2.400.000	540.000	2.400.000
Кредитори		50.000	50.000
Разом:	2.400.000	590.000	2.450.000

Вважаємо, що назріла нагальна необхідність законодавчого врегулювання

питань, пов'язаних з обліком і відображенням у звітності нематеріальних активів в результаті злиття (поглинання) підприємств.

Розгляд питань, пов'язаних з оцінкою нематеріальних активів і бухгалтерським обліком їх надходження на підприємства, буде неповним без аналізу сучасної господарської практики в частині операцій по приватизації і оренді майна державних підприємств.

При приватизації державних підприємств актуальною проблемою є відображення в обліку операцій перетворення державного підприємства у відкрите акціонерне товариство. При цьому, в результаті уточнення вартості активів на етапі складання передавального балансу, можлива ситуація, при якій розрахункова сума прибутковості підприємства в майбутньому, визначена відповідно до Положення про визначення вартості об'єктів приватизації, з урахуванням їх потенційної прибутковості, затвердженого Наказом

ФДМ, Мінекономіки. Мінфіну, Мінстат. України від 27.02.97р. №216/40/30/63. буде перевищувати вартість цілісного майнового комплексу. Дана різниця класифікується як ділова репутація і відбивається в бухгалтерському обліку підприємства таким чином [83, п.4.5.]:

Дебет рахунку 04 "Нематеріальні активи" Кредит рахунку 85 "Статутний фонд"

Оплата покупцями придбаних об'єктів приватизації може проводитися з відстрочкою платежу. При цьому, не оплачена приватизаційними майновими сертифікатами частина ціни реалізації об'єктів приватизації, оцінка яких була проведена без урахування індексації основних фондів, і сума індексації відбиваються по дебету рахунку 04 "Нематеріальні активи", субрахунок "Індексація майна, не оплачена сертифікатами" в кореспонденції з рахунком 85, субрахунок "Визначений статутний фонд (акції фонду приватизації)".

Акціонерні підприємства, створені в процесі приватизації, розмір статутного фонду яких був визначений без урахування індексації основних фондів, і частина акцій яких знаходилася у державній власності, повинні збільшити статутний фонд відповідно до коефіцієнту індексації 35. згідно з Указом Президента України "Про індексацію номінальної вартості приватизаційних майнових сертифікатів". Якщо при цьому сума індексації основних засобів і дооцінки товарно-матеріальних цінностей на дату реєстрації змін величини статутного фонду менше визначеної, згідно з вказаним коефіцієнтом величини статутного фонду, то така різниця відбивається по дебету рахунку 04 "Нематеріальні активи", вид активу "Індексація статутного фонду", без нарахування зносу по таких активах. Надалі вартість таких нематеріальних активів списується тільки в кореспонденції з субрахунками, на які зараховується індексація балансової вартості основних засобів і дооцінка товарно-матеріальних цінностей.

При зарахуванні приватизованого майна на баланс іншого підприємства (покупця), у разі придбання по ціні, що перевищує величину уточненого статутного фонду, сума перевищення відбивається по дебету ра-

хунку 04 "Нематеріальні активи", субрахунок "Різниця між купованою і оцінною вартістю майна", і кредиту рахунків обліку грошових коштів.

У разі оренди нематеріальних активів, що належать державному підприємству, вони прибуткуються по вартості оцінки по дебету рахунку 04 "Нематеріальні активи", субрахунок "Орендовані нематеріальні активи" і по кредиту рахунку 02, субрахунок "Знос орендованих нематеріальних активів" в сумі їх зносу і кредиту рахунку 88 "Фонди спеціального призначення", субрахунок "Фонд орендованих основних засобів" в розмірі їх залишкової вартості.

При відображенні в бухгалтерському обліку операцій, пов'язаних з надходженням нематеріальних активів, необхідно мати на увазі, що, відповідно до законодавства України, під нематеріальними активами розуміють "довгострокові вкладення в *придбання* об'єктів промислової і інтелектуальної власності, права на здійснення окремих видів діяльності, права оренди будов (споруд, приміщень) або користування ними, права власності на квартири, а також інші аналогічні майнові права, які визнаються об'єктом права власності конкретного підприємства і приносять прибуток" [72].

Отже, нематеріальні активи, створені безпосередньо самими підприємствами України (товарні знаки і торгові марки, "ноу-хау", витрати на НДДКР і деякі інші), до категорії нематеріальних активів не відносяться і на балансах підприємств відображені не будуть. Дана норма законодавства України суперечить міжнародним стандартам обліку, в яких відсутній такий розподіл.

Схематично відображення операцій в бухгалтерському обліку в розрізі синтетичних рахунків по надходженню нематеріальних активів можна представити наступним чином (див. табл. 2.14).

Таблиця 2.14

Кореспонденція рахунків при надходженні нематеріальних активів

N п/п	Зміст операції	Рахунки, що використовуються	
		Дебет	Кредит
1.	Покупка в ході діяльності підприємства	04	50,51,52,9 0,92
2.	Внесення в якості вкладу засновників до статутного фонду	04	85
3.	Безкоштовне одержання	04	88
4.	Нараховано іншим підприємствам за куплені у них об'єкти нематеріальних активів з подальшою оплатою	04	76

Важливе значення в бухгалтерському обліку нематеріальних активів має документальне оформлення їх надходження, оскільки даний вид активів характеризується відсутністю фізичної структури і контроль за фактичною наявністю об'єктів нематеріальних активів утруднений. Відповідно до вимог Положення про бухгалтерські документи і принципів бухгалтерського обліку оприбуткування того або іншого об'єкта нематеріальних активів проводиться на основі певних первинних документів. Такими первинними документами є акти прийому нематеріальних активів (див. додаток А), які фіксують факт надходження і введення в експлуатацію нематеріальних активів. Основні вимоги до такого документа - докладний опис характеристик об'єкта, наявність інформації про його первинну вартість, норму амортизації, термін експлуатації і інші необхідні дані. Такий документ повинен бути оформлений відповідно до вимог Положення про документальне забезпечення записів в бухгалтерському обліку. (Наказ Міністерства фінансів України від 24.05.1995р. №88).

При оприбуткуванні об'єктів нематеріальних активів повинні бути представлені документи, підтверджуючі їх реальну наявність. Так, наприклад, право користування землею повинне бути підтверджено необхідною документацією, оформленою у встановленому законодавством порядку. При купівлі прав на промислові зразки або винаходи повинні бути представлені свідоцтва і ліцензії, підтверджуючі їх. Придбання авторських прав підтверджується маючим юридичну силу договором купівлі-продажу, укладеним між продавцем цих прав і підприємством, яке придбаває їх. Купівля ноу-хау повинна бути підтверджена його повним словесним або зображальним описом.

Придбання нематеріальних активів відповідно до чинного законодавства може проводитися за рахунок прибутку, отриманого від реалізації продукції, виробів, робіт, послуг, а також інших видів господарської діяльності; прибутку від цінних паперів; грошових внесків учасників; позикових коштів і інших джерел.

Чинне законодавство також визначає перелік типових форм первинного обліку об'єктів нематеріальних активів, які повинні використовуватися на підприємствах і організаціях всіх форм власності (див. додатки 3-Л). У їх число входять:

1. Журнал реєстрації заявок на об'єкти промислової власності (винаходи, корисні моделі, промислові зразки). Даний журнал призначений для реєстрації всіх заявок на об'єкти інтелектуальної власності, які створені на підприємстві або організації у зв'язку з виконанням службових обов'язків або за дорученням роботодавця. Реєстрація здійснюється на день надходження в патентний або інший відділ, на який покладене виконання відповідних функцій письмового повідомлення про створений об'єкт промислової власності.
2. Журнал реєстрації використаних об'єктів промислової власності (винаходів, корисних моделей, промислових зразків). Реєстрації в даному журналі підлягають винаходи, корисні моделі, промислові зразки, викори-

стані у власному виробництві по власних патентах, по придбаних ліцензіях, а також винаходи і промислові зразки, використані по авторських свідоцтвах. Винахід у вигляді пристрою, матеріалу, штаму, культури кліток, корисної моделі, а також промислові зразки вважаються використаними з дати початку їх використання в продукції, що випускається. Винахід у вигляді того або іншого технологічного способу випуску продукції вважається використаним з моменту його використання у виробничому (технологічному) процесі. Винаходи, корисні моделі, промислові зразки, які визнані придатними для промислової експлуатації після експериментальної перевірки, вважаються використаними з дати передачі зразка (партії, серії), засобу в експлуатацію.

3. Заявка на раціоналізаторську пропозицію. Даний документ повинен прямувати в письмовій формі у відповідні відділи підприємства, якого торкається раціоналізаторська пропозиція. Рішення відносно визнання пропозиції раціоналізаторським або про його відхилення повинне бути прийнято в місячний строк з дня надходження заявки на раціоналізаторську пропозицію. Порядок розгляду заявки на раціоналізаторську пропозицію, а також прийняття відповідного рішення встановлюється підприємством або організацією самостійно.

4. Журнал реєстрації раціоналізаторських пропозицій. Дана форма призначена для реєстрації заявок на раціоналізаторські пропозиції, а також використаних раціоналізаторських пропозицій.

При цьому, ще раз підкреслимо, що незважаючи на те, що на вимогу даної інструкції у вищенаведені первинні документи повинні бути включені відомості про об'єкти нематеріальних активів, підприємства-власники таких об'єктів інтелектуальної власності розглядати їх як нематеріальні активи не можуть, тому що ці нематеріальні активи були створені безпосередньо на самому підприємстві, і, відповідно до Положення про організацію бухгалтерського обліку і звітності в Україні до таких віднесені бути не можуть. Очевидна необхідність усунення даного протиріччя українського законодавства не тільки із зарубіжними стандартами обліку, *але* і зі здоровим глуздом.

Розглянемо питання, пов'язані з амортизацією нематеріальних активів. Під терміном "амортизація" нематеріальних активів слід розуміти "поступове віднесення витрат на їх придбання, виготовлення або поліпшення, на зменшення скорегованого прибутку платника податку у межах норм амортизаційних відрахувань" [36].

Відповідно до законодавства України, що регламентує порядок ведення бухгалтерського обліку і звітності, "вартість нематеріальних активів погашається віднесенням на затрати виробництва і обіг}" по нормах, визначених, виходячи з встановленого терміну їх використання. Не нараховується знос на "ноу-хау", гудвіл, знаки для товарів і послуг і інше, вартість яких не зменшується в процесі їх використання. Списання таких нематеріальних активів відображається по дебету рахунку 88 "Фонди спеціального призначення", субрахунок "Прибуток, використаний на капітальні вкладення і придбання нематеріальних активів" і кредиту рахунку "Нематеріальні активи". Знос нематеріальних активів враховується і відображається в звітності окремо" [80].

Термін корисного використання визначається рядом чинників, а саме:

- 1) нормами законодавства або умовами контрактів;
- 2) моральним зносом і конкурентною боротьбою, які можуть значно зменшити величину строку корисного використання;
- 3) тим, що об'єкт нематеріальних активів може складатися з ряду компонентів і при цьому термін корисного використання кожного з них може варіюватися в широких межах та інш.

При цьому істотною проблемою може явитися те, що в цілому ряді випадків визначити період корисного використання неможливо. Відносно таких нематеріальних активів законодавством України передбачено слідуюче: "Якщо неможливо визначити термін корисного використання нематеріальних активів, норми зносу встановлюються з розрахунку на 10

років (але не більше за термін діяльності підприємства)" [80]. Аналогічний підхід використовується і за рубежем. Комітетом по міжнародних стандартах обліку встановлений "розумний період використання", який не повинен перевищувати 40 років. Необхідно також мати на увазі, що період корисної служби конкретного об'єкта нематеріальних активів може бути меншим нормативного.

Закон України "Про оподаткування прибутку підприємств" для амортизації нематеріальних активів вимагає застосування тільки лінійного методу, згідно з яким "кожний окремий вид нематеріального активу амортизується рівними частками виходячи з його первісної вартості з урахуванням індексації ... протягом строку, який визначається платником податку самостійно виходячи із строку корисного використання таких нематеріальних активів або строку діяльності платника податку, але не більше 10 років безперервної експлуатації". Крім того, підприємства можуть самостійно прийняти рішення про застосування прискореної амортизації нематеріальних активів придбаних після набуття чинності Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» за слідуючими нормами (у розрахунку на календарний рік):

- 1-й рік експлуатації - 15 відсотків;
- 2-й рік експлуатації - 30 відсотків;
- 3-й рік експлуатації - 20 відсотків;
- 4-й рік експлуатації - 15 відсотків;
- 5-й рік експлуатації - 10 відсотків;
- 6-й рік експлуатації - 5 відсотків;
- 7-й рік експлуатації - 5 відсотків.

Зазначене рішення не може бути прийняте підприємствами, що випускають продукцію (роботи, послуги), ціни (тарифи) на які встановлюються (регулюються) державою або підприємствами, які визнані такими, що займають монопольне становище на ринку. Облік таких нематеріальних активів ведеться окремо по кожному об'єкту. Амортизаційні відрахування нарахувуються на балансову вартість таких об'єктів, яка дорівнює їх первісній

вартості, збільшеній на суму витрат, пов'язаних із поліпшенням таких активів [36].

У той же час, за рубежом таких обмежень не існує і компанії мають право застосовувати будь-який з методів прискореної амортизації. Єдина умова, що висувається при цьому - пояснення необхідності використання того або іншого методу амортизації і розрахунку терміну корисного використання. Комітет по міжнародних стандартах обліку передбачає "... проводити нарахування амортизації по об'єктах нематеріальних активів до цілковитого погашення їх первинної вартості. Але якщо по яких-небудь об'єктах існує упевненість, що їх вартість протягом тривалого періоду часу буде постійною, то по таких об'єктах знос нараховуватися не повинен" [112, pag.1580.58]. До таких видів нематеріальних активів звичайно відносять права на торгові марки і товарні знаки, "ноу-хау" і інш.

Розглянемо порядок обліку амортизації в системі рахунків. Необхідно зазначити, що в міжнародній практиці існує два підходи до відображення амортизації нематеріальних активів в бухгалтерському обліку. Суть першого методу полягає в наступному. При надходженні об'єктів нематеріальних активів на підприємство їх вартість занотовується по дебету рахунку 04 "Нематеріальні активи", а по кредиту цього ж рахунку - в кореспонденції з рахунками витрат і обігу відображають величину амортизаційних відрахувань за звітний період. У кінці встановленого терміну використання нематеріальні активи списуються з балансу. Це так зване пряме списання. До числа недоліків даного методу відносять неможливість уявлення розгорненої інформації про первинну вартість нематеріальних активів і суму амортизації, нараховану по них, оскільки він передбачає щомісячне списання вартості нематеріальних активів безпосередньо з рахунку 04 "Нематеріальні активи". Раніше цей метод використовувався в акціонерних товариствах. У даний час його використання законодавством України не передбачається.

Більш широко використовується другий метод, відповідно до якого амортизаційні відрахування нагромаджуються окремо на пасивному регулюючому рахунку 02/3 "Знос нематеріальних активів". Запис по кредиту цього рахунку також робиться в кореспонденції з рахунками витрат виробництва і обігу (20 "Основне виробництво", 25 "Загальновиробничі витрати", 26 "Загальногосподарські витрати", 44 "Витрати обігу"). Якщо по закінченні терміну амортизації деякі види нематеріальних активів продовжують приносити прибуток, нарахування амортизації припиняється, але вартість цих об'єктів залишається в активі підприємства до повного вичерпання виробничих можливостей.

Розрахунок амортизації нематеріальних активів робиться у відповідній відомості (див. додаток Б).

Розглянемо порядок розрахунку амортизації і відображення її нарахування в обліку на конкретному прикладі.

Приклад. Припустимо, підприємство придбало виняткову ліцензію на право використання патенту. Підприємство оцінило, що зможе отримувати прибуток від використання даного об'єкта нематеріальних активів тільки протягом 8 років (оскільки після закінчення цього терміну, відповідно до ліцензійного договору, ліцензіар дістає право на надання даної ліцензії не-обмеженому колу осіб). Вартість ліцензії - 120.000 грн.

Виходячи з цього, норма річних амортизаційних відрахувань по даній ліцензії складе 15.000 грн. або 12.5% при місячній нормі в розмірі 1.04%, а місячна - 1.250 грн.

У бухгалтерському обліку підприємства повинен бути зроблений слідуючий запис:

Дебет рахунку 26 "Загальногосподарські витрати"	1.250 грн.	Кредит
рахунку 02/3 "Знос нематеріальних активів"	1.250 грн.	

При використанні першого методу нарахування амортизації в бухгалтерському обліку цього підприємства був би зроблений такий запис:

Дебет рахунку 26 "Загальногосподарські витрати"	1.250 грн.	Кредит
---	------------	--------

рахунку 04 "Нематеріальні активи"

1.250 грн.

Аналітичний облік по рахунку 02/3 "Знос нематеріальних активів" ведеться на підприємствах в розрізі окремих видів нематеріальних активів, які має в своєму розпорядженні підприємство. Схематично відображення операцій в бухгалтерському обліку в розрізі синтетичних рахунків по обліку амортизації нематеріальних активів можна подати наступним чином (див. табл. 2.15).

Таблиця 2.15 Кореспонденція рахунків при амортизації нематеріальних активів

N п/п	Зміст операції	Рахунки. що використовуються	
		Дебет	Кредит
1.	Метод нарахування амортизації		
	шляхом прямого зменшення вартості нематеріальних активів.	20,25,26,4 3. 44 і інші	04
2.	Нарахування амортизації з		
	віднесенням її на рахунки витрат і	20,23,25,2 6.	
	рахунок амортизації.	29,43,44 і інш.	02/3

3.	Списання сум нарахованого зносу до моменту вибуття об'єктів нема теріальних активів.	02/3	46
----	--	------	----

Зупинимося також на питанні нарахування амортизації окремих видів нематеріальних активів відповідно до вимог бухгалтерського обліку зарубіжних країн.

Патенти. Вартість патентів повинна погашатися шляхом нарахування амортизації протягом офіційного терміну їх використання або протягом більш тривалого періоду (у випадку, якщо тривалість даного періоду перевершує термін, протягом якого очікується отримання прибутку на даний ви-

гляд нематеріальних активів), в залежності від того, який з періодів коротше. Якщо термін діставання компанією права власності на патент збігається з моментом його видачі і передбачається, що він (патент) буде приносити прибуток протягом всього терміну його дії, то, відповідно до міжнародних стандартів, амортизація повинна нараховуватися протягом 17 років.

У тому випадку, якщо передбачається, що патент буде використовуватися протягом 5 років, то і амортизація повинна нараховуватися протягом 5 років. Всі затрати по реєстрації, офіційному оформленню і захисту патенту повинні бути віднесені на рахунок "Патенти". Ці витрати нарівні з купованою ціною патенту повинні погашатися шляхом нарахування амортизації. При нарахуванні амортизації частіше всього проводиться кредитування рахунку "Патенти". Рідше нарахована амортизація може відноситися на рахунок "Амортизація патентів".

Приклад. Припустимо, підприємство володіє патентом, вартість якого складає 102.000 дол. США. Термін корисного використання - 17 років. Застосовується метод прямолінійного нарахування амортизації. У бухгалтерському обліку підприємства в кінці кожного року повинен бути зроблений наступний запис:

Дт "Витрати по амортизації патенту"

("Раїєпі Атопігаїіоп Ехрепае") 6.000 дол. Кт "Патенти"

("Раїєшк") 6.000 дол.

або Дт "Витрати по амортизації патенту"

("Раїєпі Атогіігаїіоп Ехрепхе") 6.000 дол. Кт "Амортизація

патентів" ("Асситііаієгі Раїєпіг

Атопігаїіоп") 6.000 дол.

Авторське право. У переважній більшості випадків термін корисного використання даного виду нематеріальних активів менший, ніж офіційний період дії. Тому, вартість авторського права повинна бути погашена протягом періоду часу, коли передбачається отримання прибутку по даному активу. Оскільки при визначенні даного періоду у компаній виникають значні

труднощі, рекомендується здійснювати нарахування амортизації протягом максимально короткого строку.

Організаційні витрати. Як зазначалось нами вище (§ 1.2), організаційні витрати відносяться, у відповідності з загальноприйнятою міжнародною практикою, до нематеріальних активів. Погашаються (списуються) такі витрати шляхом нарахування амортизації впродовж кількох років. У Франції, наприклад, період їх списання (амортизації) не повинен перевищувати п'яти років. В США, за стандартом бухгалтерського обліку, дозволяється амортизувати організаційні витрати впродовж сорока років. Водночас податковим регулюванням дозволяється амортизувати їх впродовж п'яти років. Виходячи з цього, в практиці підприємства амортизують організаційні витрати, як правило, за п'ять років.

Нараховані суми амортизації відображаються в обліку записом:

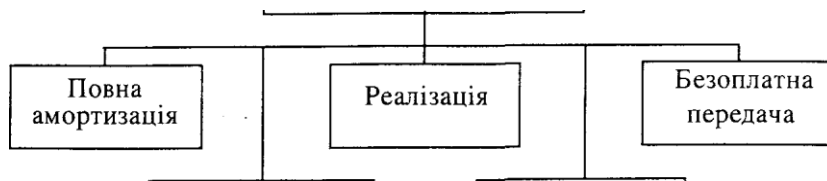
Дебет рахунку "Витрати на амортизацію організаційних витрат" Кредит рахунку "Амортизація організаційних витрат" Дopusкається також пряме їх списання з рахунку нематеріальних активів (організаційних витрат).

Розглянемо тепер облік вибуття нематеріальних активів. Передусім необхідно зазначити, що вибуття нематеріальних активів може відбуватися внаслідок різних причин, а саме: повної амортизації первинної вартості об'єкта нематеріальних активів; реалізації: безкоштовної передачі; списання з балансу до повного погашення вартості; використання в якості вкладень (див. рис. 2.1).

У обліку ці варіанти вибуття нематеріальних активів відбиваються таким чином.

Вибуття таких об'єктів нематеріальних активів як "ноу-хау", гудвіл (ділова репутація), знаки для товарів і послуг, вартість яких не зменшується

Види вибуття нематеріальних активів



Неповна амортизація

Використання як вкладення

Рисунок 2.1 Види вибуття нематеріальних активів в процесі їх використання, відбивається в регістрах бухгалтерського обліку слідуючим записом:

Дебет рахунку 88 "Фонди спеціального призначення", субрахунок "Прибуток, використаний на капітальні вкладення і придбання нематеріальних активів"

Кредит рахунку 04 "Нематеріальні активи".

При вибутті об'єкта нематеріальних активів, по якому був повністю нарахований знос, робиться слідуючий бухгалтерський запис:

Дебет рахунку 02/3 "Знос нематеріальних активів".

Кредит рахунку 04 "Нематеріальні активи".

Розглянемо відображення даного випадку вибуття, виходячи з конкретних числових даних, приведених в попередньому прикладі. Підприємство після закінчення 8 років користування наданою ліцензією списує її. При цьому робиться слідуючий запис:

Дебет рахунку 02/3 "Знос нематеріальних активів" 120.000 грн. Кредит рахунку 04 "Нематеріальні активи" 120.000 грн.

Якщо вибуття об'єкта нематеріальних активів відбувається до моменту повного нарахування зносу, то недонарахована сума амортизації відноситься на збитки. Припустимо, що підприємство, вказане в нашому прикладі, змушене внаслідок ряду причин списати з балансу дану ліцензію після п'яти років її використання. При такому варіанті вибуття в обліку повинен бути зроблений слідуючий запис:

Дебет рахунку 80 "Прибутки і збитки" 45.000 грн. Дебет рахунку 02/3 "Знос нематеріальних активів" 75.000 грн. Кредит

рахунку 04 "Нематеріальні активи" 120.000 грн.

При реалізації нематеріальних активів результати від реалізації відносяться на рахунок 80 "Прибутки і збитки". Допустимо, що підприємство придбало не виняткову, а повну ліцензію, яку вирішило реалізувати за 160.000 грн. після п'яти років її використання. У обліку проводиться слідуючий запис:

1) Списується первісна вартість ліцензії:

Дебет рахунку 02/3 "Знос нематеріальних активів" 75.000 грн. Дебет рахунку 46 "Реалізація" 45.000 грн. Кредит рахунку 04 "Нематеріальні активи" 120.000 грн.

2) Передача ліцензії

Дебет рахунку 76 "Розрахунки з різними дебіторами 160.000 грн. і кредиторами" Кредит рахунку 46 "Реалізація" 160.000 грн.

3) Нарахування ПДВ

Дебет рахунку 46 "Реалізація" 6.668 грн. Кредит рахунку 68 "Розрахунки з бюджетом" 6.668 грн.

4) Визначення фінансового результату від реалізації

Дебет рахунку 46 "Реалізація" 108.332 грн. Кредит рахунку 80 "Прибутки і збитки" 108.332 грн.

5) Оплата покупцем отриманої ліцензії

Дебет рахунку 51 "Розрахунковий рахунок" 160.000 грн.

Кредит рахунку 76 "Розрахунки з різними дебіторами і кредиторами" 160.000 грн.

У разі безкоштовної передачі нематеріальних активів іншому підприємству, їх залишкова вартість і сума ПДВ списується за рахунок при-

бутку, що залишився в розпорядженні підприємства, або фондів, які створюються підприємством.

При цьому, як і в попередньому прикладі, використовується рахунок 46 "Реалізація", а також рахунок 81 «Використання прибутку».

Якщо причиною вибуття нематеріальних активів є здійснення короткострокових або довготривалих фінансових вкладень за рахунок цих нематеріальних активів, то при цьому в кореспонденції з рахунком 04 "Нематеріальні активи" використовується рахунок 58 "Фінансові вкладення".

У нашому прикладі дана операція повинна бути відображена таким чином:

Дебет рахунку 58 "Фінансові вкладення" Кредит рахунку 04 "Нематеріальні активи"

120.000 грн. 120.000 грн.

Основою для вибуття об'єкта нематеріальних активів є акт про вибуття нематеріальних активів.

Схематично відображення операцій в бухгалтерському обліку в розрізі синтетичних рахунків по обліку вибуття нематеріальних активів можна подати наступним чином (див. табл. 2.16).

Щорічно підприємства мають право проводити індексацію балансової вартості нематеріальних активів. Коефіцієнт індексації при цьому, визначається за формулою (2.11).

$$K_i = [I(a-1) - 10] : 100$$

(2.11)

де $I(a-1)$ - індекс інфляції року, за результатами якого провадиться

Таблиця 2.16 Кореспонденція рахунків при вибутті нематеріальних активів

№ п/п Зміст операції	Рахунки, що використовуються

		Дебет	Кредит
1.	Списання при повній амортизації первинної вартості об'єкта нематеріальних активів	02/3	04
2.	Віднесення недонарахованої суми амортизації на збитки у разі вибуття об'єктів нематеріальних активів до повного погашення їх вартості	80	04
3.	Реалізація об'єкта нематеріальних активів	46	04
4.	Безкоштовна передача об'єкта нематеріальних активів	46	04
5.	Фінансові вкладення за рахунок об'єкта не		

	матеріальних активів	58	04
6.	Списання нематеріальних активів, по яких		
	не нараховується знос	88	04

індексація [36].

Якщо значення Кі не перевищує одиниці, індексація не провадиться.

При застосуванні прискореного методу амортизації коефіцієнт індексації не застосовується.

Відповідно до Положення про організацію бухгалтерського обліку і звітності в Україні і згідно з Інструкцією по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів, документів і розрахунків для підтвердження правильності і достовірності даних бухгалтерського обліку і звітності, всі підприємства, об'єднання і їх госпрозрахункові підрозділи незалежно від форм класності

зобов'язані провести інвентаризацію майна (в т.ч. нематеріальних активів). коштів і фінансових зобов'язань [44].

Проведення інвентаризації як нематеріальних активів, так і інших цінностей є обов'язковим в наступних випадках:

- 1) при передачі майна державного підприємства в оренду, його приватизації, перетворенні в акціонерне товариство, а також в інших випадках, передбачених законодавством;
- 2) перед складанням річної бухгалтерської звітності, крім майна, цінностей, коштів і зобов'язань, інвентаризація яких проводилася не раніше 1 жовтня звітного року;
- 3) при зміні матеріально відповідальних осіб;
- 4) при встановленні фактів крадіжки або зловживань, псування цінностей;
- 5) по рішенням судово-слідчих органів;
- 6) у разі техногенних аварій, пожежі або стихійного лиха;
- 7) при передачі підприємств і їх структурних підрозділів;
- 8) при ліквідації підприємств.

При проведенні інвентаризації нематеріальних активів необхідно:

- 1) встановити їх фактичну наявність;
- 2) визначити надлишок або недостачу нематеріальних активів шляхом зіставлення даних про їх фактичну наявність з даними бухгалтерського обліку;
- 3) виявити нематеріальні активи, які частково втратили свою первинну вартість, а також ті активи, які не використовуються;
- 4) перевірити відповідність порядку і вимогам по зберіганню об'єктів нематеріальних активів;
- 5) перевірити реальність вартості зарахованих на баланс нематеріальних активів.

При проведенні раптових інвентаризацій всі об'єкти нематеріальних активів повинні бути підготовлені до інвентаризації в присутності інвентаризаційної комісії, у всіх інших випадках - завчасно. Об'єкти повинні

бути згруповані і розсортовані по основних видах і типах.

Для проведення інвентаризаційної роботи на підприємствах рішенням їх керівника повинні створюватися постійно діючі інвентаризаційні комісії, до складу яких включають керівників структурних підрозділів, головного бухгалтера і керівника підприємства або його заступника. Результати інвентаризації оформляються актом (див. додаток Ж).

У ході інвентаризації можуть бути виявлені невраховані нематеріальні активи. Вони повинні бути в обов'язковому порядку оприбутковані. При цьому, на бухгалтерських рахунках робиться запис:

Дебет рахунку 04 "Нематеріальні активи". Кредит рахунку 88 "Фонди спеціального призначення":

Інвентаризація також може виявити нестачу об'єктів інтелектуальної власності. Нестачі відбиваються наступним чином:

1) на первинну вартість бракуючих нематеріальних активів:

Дебет рахунку 46 "Реалізація", Кредит рахунку 04 "Нематеріальні активи";

2) на суму нарахованого зносу по бракуючому об'єкту:

Дебет рахунку 02/3 "Знос нематеріальних активів". Кредит рахунку 46 "Реалізація";

3) на залишкову вартість:

Дебет рахунку 84 "Недостачі і втрати від псування цінностей", Кредит рахунку 46 "Реалізація".

При встановленні винних вартість нестач гаситься за рахунок цих осіб. У цьому випадку робляться наступні бухгалтерські записи:

1) Дебет рахунку 72 "Розрахунки по відшкодуванню матеріального збитку"

Кредит рахунку 84 "Недостачі і втрати від псування цінностей"

2) на суму різниці між залишковою вартістю нестач нематеріальних активів, віднесеної за рахунок винних осіб та сумою збитку підрахованою

згідно з Порядком визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей, затвердженим Постановою Кабінету Міністрів України від 22.02.96 р. №116 (із змінами та доповненнями, внесеними Постановою Кабінету Міністрів України від 20.02.97 р. №34):

Дебет рахунку 72 "Розрахунки по відшкодуванню матеріального збитку".

Кредит рахунку 83/3 «Різниця між обліковими та роздрібними цінами по бракуючим товарно-матеріальним цінностям».

3) відшкодування відповідальними особами суми збитків Дебет рахунку 50 "Каса" або Дебет рахунку 51 "Розрахунковий рахунок" або Дебет рахунку 70 "Розрахунки по оплаті праці" або Кредит рахунку 72 "Розрахунки по відшкодуванню матеріального збитку".

4) відображення суми, яка повинна бути перерахована до бюджету (різниця між обліковою вартістю нестачі та сумою збитків):

Дебет рахунку 83/3 «Різниця між обліковими та роздрібними цінами по бракуючим товарно-матеріальним цінностям».

Кредит рахунку 68 «Розрахунки з бюджетом»

Розмір збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей визначається за балансовою вартістю цих цінностей (за мінусом амортизаційних відрахувань) . але не нижче 50% від балансової вартості на момент встановлення такого факту з врахуванням індексів інфляції, відповідного розміру податку на додану вартість та розміру акцизного збору за формулою:

$$P_z = [(B_v - A) \times \text{інф} + \text{ПДВ} + A_{зб}] \times 2,$$

(2.7)

де P_z - розмір збитків;

B_v - балансова вартість на момент виявлення нестачі;

A - амортизаційні відрахування;

інф - загальний індекс інфляції;

ПДВ - податок на додану вартість.

Азб - розмір акцизного збору;

Розглянемо основні підходи до відображення в балансі інформації про нематеріальні активи. У даний час міжнародні стандарти обліку, що розробляються КМСО, не регламентують в повному обсязі порядок відображення в балансі даних про нематеріальні активи. У зв'язку з суперечністю даного питання часом навіть економісти одних і тих же країн вирішують цю проблему по-різному.

Причиною протилежних поглядів багато в чому є сама сутність даного виду активів, оскільки найчастіше нематеріальні активи визначають як активи, які, по-перше, "в недостатній мірі матеріальні", і по-друге, майбутній прибуток від їх використання невизначений. Згідно ж з чинними стандартами обліку і звітності, включення об'єкта в актив балансу правомочне лише при дотриманні слідуючих умов:

- 1) грошова оцінка об'єкта обґрунтована;
- 2) існує упевненість в отриманні господарських ресурсів або прибутку, пов'язаних з даним об'єктом;
- 3) інформація, що характеризує об'єкт, достовірна;
- 4) одиниця, що включається, повинна відповідати критерію "відчуженості", тобто повинна існувати можливість продажу об'єкта окремо від інших активів підприємства [111].

У зв'язку з відмінністю цих визначень багато які економісти вважають, що нематеріальні кошти не можуть бути включені в баланс, оскільки вони по суті не є активами. Свою позицію вони підкріплюють твердженнями про те, що, по-перше, ці кошти не відповідають ознаці відчуженості (не можна, наприклад, продати ділову репутацію підприємства окремо від самого підприємства або реалізувати товарний знак або торгову марку, не про-

даючи при цьому ділову репутацію), по-друге, можливий прибуток від використання "невідчутних ресурсів" надто невизначений і говорити про нього з якою б то не було мірою упевненості не представляється можливим. Тому прихильники даного підходу пропонують не розглядати "невідчутні кошти" як активи, а погашати їх вартість з прибутку, якщо мова йде про витрати на НДДКР, товарний знак або торгову марку і інші подібного виду витрати, або ж за рахунок власного капіталу (ділова репутація фірми, різні права) [119]. Противники такого підходу вважають, що ці кошти "являють собою майбутні господарські вигоди, за які була виплачена компенсація" [114, С.32], і неодмінно повинні розглядатися як активи. Вважається також, що автоматичне включення в собівартість продукції таких видів нематеріальних активів, як витрати на НДДКР, спотворить дані про прибутки підприємства і не буде сприяти збільшенню інвестицій в сферу НДДКР і подібні їй.

Розходження у визначеннях нематеріальних активів і положень КМСО, які приведені вище, є також причиною неоднозначного підходу до питання про можливість і необхідність нарахування амортизації на "невідчутні кошти", а також до питання, як повинна визначатися оптимальна тривалість їх використання.

Противники нарахування амортизації на нематеріальні активи як основні свої аргументи приводять слідуючі:

- 1) "невідчутні ресурси" не можуть вважатися активами і тому нарахування на них амортизації неправомірно;
- 2) при нарахуванні амортизації на різні права, товарні знаки або торгові марки, ділову репутацію фірми має місце повторний рахунок, оскільки з одного боку робляться витрати на підтримку цієї вартості, а з іншого боку відбувається нарахування амортизації на набуту вартість цих коштів;
- 3) вартість таких нематеріальних активів, як ділова репутація фірми, товарний знак або торгова марка і інших подібних активів, не зменшується згодом, оскільки постійно підтримується за рахунок відповідних витрат.

Опоненти ж вважають, що ніяких відмінностей між нематеріальними

активами і іншими видами необоротних активів не існує, оскільки їх використовують з метою отримання економічної вигоди. Якщо на нематеріальні активи не буде нараховуватися амортизація, то буде порушений принцип відповідності між витратами і доходами, оскільки при розрахунку надходжень не будуть враховані всі витрати, які зумовили ці надходження, і прибутки будуть завищені.

Що стосується визначення періоду нарахування амортизації на нематеріальні активи, то і тут немає єдиного підходу. Так, одні економісти вважають, що він повинен бути обмежений терміном корисного використання активу, інші сперечаються про оптимальну тривалість цього періоду, а треті не визнають ніяких обмежень для цього періоду.

Відповідно до приведених підходів диференціюється і методика відображення даних про нематеріальні активи в різних країнах. Так, що стосується ділової репутації, більшість країн підходить до даного питання досить гнучко, що відповідає міжнародним стандартам, які є в цій області. Ці стандарти передбачають можливість капіталізації умовної вартості ділової репутації як активу. Амортизація передбачається протягом всього терміну корисного використання, але не більше за 5 років в Японії, 10 років в Швеції і Нідерландах, 20 років в Австралії і 40 років в США і Канаді.

Найближчим часом мається намір внести в систему міжнародних стандартів обліку положення про заборону негайного списання вартості нематеріальних активів (крім витрат на НДДКР), а також про обмеження періоду нарахування амортизації терміном не більш п'яти років. Передбачається, що даний період може бути збільшений до 20 років, якщо його застосування є виправданим.

В Україні в балансах підприємств приводиться інформація тільки по тих видах нематеріальних активів, які відповідають "Положенню про організацію бухгалтерського обліку і звітності в Україні". Нематеріальні ак-

тиви повинні бути відображені "...в балансі в сумі витрат на купівлю і приведення їх в стан, в якому вони придатні до використання, відповідно до запланованої мети" [72]. Крім того, в активі балансу приводяться дані про знос і залишкову вартість об'єктів нематеріальних активів. Інформація про склад нематеріальних активів також відбивається в додатку до балансу. У розділі 5 "Наявність і рух нематеріальних активів" дається їх більш детальна характеристика (див. додаток Д).

Спираючись на проведений аналіз, ми вважаємо що чинне законодавство України повинно дати можливість вітчизняним підприємствам відображати в балансах не тільки придбані на стороні, а й створені безпосередньо силами самих підприємств нематеріальні активи: організаційні витрати, НДДКР і деякі інші. Це, на наш погляд, в значній мірі прискорить об'єктивний процес уніфікації системи обліку в Україні з міжнародною теорією і практикою обліку.

2.3. Організація машинної обробки і аналізу облікової інформації на ЕОМ

Необхідність підвищення ефективності управління економікою в умовах автоматизації виробництва зумовлює потребу у використанні інформаційних технологій, в основі яких лежать системи автоматизованих робочих місць (АРМ). Важливе місце при цьому займають питання автоматизації обробки облікової інформації і створення програмно-технічних систем комплексної комп'ютеризації робочих місць бухгалтерів, що продиктовано, передусім, наступними чинниками:

- 1) істотне збільшення обсягу інформації, що обробляється, викликане ускладненням структурних взаємозв'язків економіки;
- 2) ріст номенклатури продукції, що випускається;
- 3) підвищення складності виробів, що випускаються і технології їх виробництва, викликане прискоренням науково-технічного прогресу і збільшенням числа технологічних зв'язків;
- 4) необхідність росту продуктивності праці;

5) підвищення вимог до якості управління, точності оцінок і рішень, що приймаються;

б) наявність великого числа задач з високим рівнем формалізації і високою мірою трудомісткості (це, передусім, задачі обліку, аналізу і статистики).

Опис постановки задачі.

Розглянемо можливості автоматизації обліку і аналізу даних про нематеріальні активи з використанням ЕОМ на практиці. Застосування електронно-обчислювальної техніки дозволяє ефективно вирішувати комплекс задач обліку нематеріальних активів на функціональному АРМ бухгалтера. Основна мета, що переслідується при цьому, - підвищення ефективності праці працівників обліку, яке досягається при використанні автоматизованих засобів обробки даних. Даний комплекс включає в себе наступні задачі:

- облік надходження;
- облік амортизації;
- облік вибуття нематеріальних активів.

Зупинимося більш детально на задачі обліку амортизації. Основне призначення задачі - автоматизація розрахунків амортизаційних відрахувань за звітний період часу і аналіз зміни результуючих показників при зміні первинних даних. Дана задача відноситься до класу простих задач аналізу і повинна бути вирішена на основі використання програмного пакету БОТи8 1-2-3 в середовищі М5 008 на ІВМ-сумісних персональних комп'ютерах. Розв'язання задачі здійснюється працівниками бухгалтерії підприємства в дворівневому режимі:

- 1) введення і обробка облікових даних;

2) отримання підсумкової інформації з її використанням при формуванні звітів. Надалі, отримані дані повинні використовуватися загалом по підприємству для розв'язання питань контролю, аналізу і аудиту.

Вихідна інформація.

Вихідна інформація, що набувається при розв'язанні цієї задачі, повинна бути подана у вигляді типової відомості розрахунку амортизаційних відрахувань нематеріальних активів в формі машинограми на паперових носіях інформації (див. додаток Б).

Основні вимоги, що пред'являються до вихідної інформації, можна представити таким чином:

- 1) наявність необхідних реквізитів, а саме, дати створення документа, номер, показники контролю, обліку і аналізу, їх кількісна та інші характеристики;
- 2) достовірність даних;
- 3) своєчасність представлення інформації.

Таблиця 2.17 Опис вихідних повідомлень

№	Найменування	Ідентифікатор	Форма	Періодичність	Одержувач
п/п	відомості	відомості	представлення	представлення	інформації
1.	Відомість розрахунку амортиза	В-016	Машино-грамма	Щомісяця	Бухгалтерія

	ційних відраху вань нема теріальних ак тивів				
--	---	--	--	--	--

Вхідна інформація.

Вхідна інформація може бути представлена на паперових і машинних носіях - машиночитабельних первинних документах, призначених для обліку конкретних господарських операцій з обов'язковим включенням слідуєчих показників і реквізитів: дата і найменування господарської операції, номер документа, показники контролю, обліку і аналізу, їх кількісна і сумова характеристика. У даній задачі як вхідна інформація розглядається акт прийому нематеріальних активів на паперових носіях інформації.

Таблиця 2.18 Опис вхідних повідомлень

№	Найменування	Ідентифікатор	Форма представлення	Періодичність отримання	Джерело інформації
п/п					

1.	Акт прийому нематеріал ь них активів	А-1НА	Типова форма	Щомісяц я	Бухгалт ерія
----	---	-------	---------------------	--------------	-----------------

Алгоритм розв'язання задачі

Алгоритм - точний і зрозумілий опис послідовності дій над заданими об'єктами, кроків, що приводять після кінцевого числа до досягнення вказаної мети або до розв'язання вказаної задачі.

Алгоритм рішення задачі автоматизації розрахунку амортизаційних відрахувань може бути представлений наступним чином (див. рис. 2.2):

Загальний опис апаратних і програмних засобів ЕОМ, що використовуються для розв'язання задачі.

Рішення типової задачі розрахунку амортизаційних відрахувань нематеріальних активів проводилося на базі IBM - сумісної ЕОМ марки "COMPAQ Pteaaгіо 1621", оснащеної швидкодіючим мікропроцесором типу "Репгіит ММХ II" з робочою частотою 233 МГц і оперативною пам'яттю в розмірі 32 Мб.

Базова система введення-виводу (Вахіс Іпрії Оіірії 8ухіет. ВІ05) являє собою програму (сукупність процедур), записану в ПЗУ комп'ютера і забезпечує розробку різних програм, що не залежать від конкретної реалізації апаратного забезпечення комп'ютера.

Початок

Введення значень

Розрахунок норми амортизації

Виведення значень

Кінець

Рисунок 2.2 Алгоритм розв'язання задачі

Основні функції, що виконуються системою вводу-виводу при первинному запуску ЕОМ, тобто після включення живлення, слідуючі:

розпізнавання встановлених в ЕОМ периферійних пристроїв, отримання даних про накопичувач і спосіб прочитання файлів операційної системи, визначення конфігурації комп'ютера. Дана модель ЕОМ обладнана системою введення-виведення фірми COMPAQ.

ЕОМ, на якій проводилося розв'язання даної задачі, володіє можливістю підключення в локальну обчислювальну мережу (ЛОМ), діючи в рамках підприємства. ЛОМ являє собою комунікаційну систему, що належить одній організації і що дозволяє, за допомогою єдиного передаючого середовища, з'єднувати один з одним однотипні або різнотипні засоби обчислювальної техніки. ЛОМ забезпечує просте і зручне об'єднання всіх засобів в межах виробничого комплексу.

Характеризуючи структуру зовнішньої пам'яті, необхідно зазначити, що ЕОМ обладнана двома типами зовнішніх запам'ятовуючих пристроїв, що використовуються для зберігання програм і даних: накопичувачем на жорсткому магнітному диску (НЖМД) і накопичувачем на гнучких магнітних дисках (НГМД). НЖМД має в своєму розпорядженні форматовану ємність в розмірі 2,1 Гб, а НГМД - 1.44 Мб.

На ЕОМ встановлена операційна система М8 ^08 6.20. Операційна система - програмний засіб, що забезпечує підтримку роботи всіх програм і їх взаємодію з апаратними засобами ЕОМ, а також надання користувачеві можливості загального управління комп'ютером. Операційні системи розрізняються архітектурою, можливостями, необхідними ресурсами, набо-

ром сервісних функцій, орієнтацією на типи мікропроцесорів, що використовуються і пр. У даний час на ЕОМ використовується велика кількість операційних систем, серед яких найбільше розповсюдження набули декілька сімейств, орієнтованих на уніфіковані мікропроцесори і відповідно на їх основі ЕОМ. Операційна система М8 005 6.20 є останньою версією, розробленою фірмою "МІСГ050П", яка забезпечує можливість реалізації широкого набору функцій.

Прикладне програмне забезпечення - програмні засоби, що використовуються практично у всіх областях застосування ЕОМ і що забезпечують обробку тексту, таблиць, графічне представлення даних, взаємодії з базами даних, комунікаційні функції, обробку відеоданих і інш. Обробка табличних даних - один з основних напрямів роботи на ЕОМ. Особливу роль при цьому грають табличні процесори, які часто складають ядро автоматизованих систем обробки даних. Важливий напрям їх використання - створення АРМ бухгалтера, автоматизація труда працівників облікових спеціальностей. Об'єктом табличної обробки є динамічна таблиця (§rgea<i5Beeї), що містить цифрові або символні дані. Це електронний еквівалент звичайного паперового облікового бланка, який містить ряд рядків і стовпців. Основними областями застосування прикладного програмного забезпечення табличної обробки даних є: адміністративне управління, бухгалтерські розра-

хунки, економіка і планування, підготовка звітів, зведення, розв'язання задач аналізу.

Сучасні програми табличної обробки даних мають слідуючі основні показники: розмір динамічної таблиці - 255 рядків і 2999 стовпців; елемент таблиці може містити позначку, заголовок, формулу або значення; забезпечуються переміщення курсора за адресою або вмістом елемента з одночасним заповненням його даними, рекурсивні обчислення формул елементів на екрані, робота з частиною динамічної таблиці і арифметичні операції над ними, наявність спрощеної мови, макрокоманд, в т.ч. управління клавішами; перерахунок в фоновому режимі з одночасним редагуванням або роботою в іншому режимі; надбудова над основним пакетом табличної обробки для невідготовленого користувача, запити якого, складені на мові, близькій до природного, транслуються в команди програми. Мова програмування, що включає в себе команди маніпулювання таблицями, інструкції і синтаксис команд, є мовою програмування для обробки таблиць.

Рішення типової задачі розрахунку амортизаційних відрахувань нематеріальних активів проводилося на основі табличного процесора БОТЦ5 1-2-3 (фірма "Еошх") - найбільш широко поширеного програмного продукту табличної обробки даних. Пакет БОТЦ5 1-2-3 забезпечує введення і зберігання даних у вигляді таблиць, чисел, текстів, графіків, програм, баз даних і т.ін.; на його основі можна виконувати математичну і текстову обробку даних за допомогою вбудованих програмних засобів і шляхом створення макрокоманд.

Порівняльна характеристика даного класу ЕОМ. Перспективи використання обчислювальної техніки для розв'язання даного комплексу задач.

ЕОМ, що використовувалася при розв'язанні задачі, відноситься до класу міні ЕОМ, частка продажу якого на ринку складає в даний час більше за 30%. По прогнозах фахівців до 2000 року цей показник складе близько 50%. У залежності від ступеня портативності і автономності роботи (показника, що включає характеристики маси, габаритних розмірів, час автономної роботи

від власних джерел живлення) в даний час виділяють слідуючі основні групи міні ЕОМ:

- портативні з сітьовим живленням (значне число моделей);
- малі переносні з батарейним живленням (найбільш широко представлені в даний час);
- мініатюрні (кишенькові) типу книги і блокнотного типу (записника) (значне число моделей);
- що транспортуються [62].

Дана модель відноситься до типу малих переносних ЕОМ з батарейним живленням. У них широко використовуються передові технології в області конструювання НМД і НГМД (мінімально можливі їх фізичні розміри) і друкарських плат, технологія поверхового монтажу. Моделі IBM PC AT - сумісні мають невеликі розміри (300 X 200 X 50) мм і вагу (до 3 кг). У сучасних моделях використовуються високоефективні процесори типу Репгіт від 166 МГц і більш, мають плоскі екрани, що відповідають відеостандартам УСА і 5УОА. Висока швидкість виведення зображень дозволяє використовувати їх для виконання графічних робіт і для виконання редакторських настільних функцій. Сучасні моделі обладнані НМД типу "вінчестер" ємністю від 1 Гб; а як НГМД використовуються 3.5 дюймові диски ємністю 1,44 Мб.

Спеціальні засоби забезпечують управління переходом ЕОМ в режим зниженого енергоспоживання (при необхідності), в який також переводиться модель відповідними програмними засобами з відключенням НМД.

Основними тенденціями розвитку міні ЕОМ є різке підвищення їх продуктивності і обчислювальної потужності, зниження маси, габаритних розмірів і вартості, збільшення часу роботи від автономних джерел живлення. розширення комунікаційних можливостей.

За оцінками спеціалістів вже в найближчий час різко зросте сфера використання ЕОМ даного класу як загалом, так і при створенні і функціонуванні АРМ бухгалтера і працівників інших облікових

спеціальностей. Програмні засоби, що використовуються, забезпечують можливість розробки автоматизованих комплексів для створення АРМ конкретної задачі бухгалтерського обліку і економічного аналізу; обліку основних засобів, нематеріальних активів, виробничих запасів та ін. Для діалогової системи обліку при використанні ЕОМ характерна безпаперова інформаційна технологія обробки даних. Вся необхідна інформація для розв'язання функціональних облікових задач створюється, зберігається і вводиться у зовнішню пам'ять ЕОМ. Це забезпечує можливість її оперативної обробки для обліку, контролю, економічного аналізу і управління.

Можливість транспортування і використання моделей цього класу в будь-який зручний для користувача час в умовах відсутності мережевого живлення створює додаткові зручності і переваги в порівнянні з настільними і великими ЕОМ. Це дає можливість дійсно оперативної обробки інформації і отже більш ефективного розв'язання задач обліку і управління. У той же час порівняно висока вартість якісних моделей ЕОМ цього класу є значною проблемою на шляху більш широкого використання таких комп'ютерів в народному господарстві України.

Керівництво користувачеві.

Як вже відзначалося, розв'язання задачі повинно проводитися на основі пакету БОТи8 1-2-3. Для безпосереднього розв'язання задачі необхідно виконати слідуєчу послідовність дій:

- 1) запустити програмний модуль табличного процесора;
- 2) підготл'вати робочу електронну таблицю, тобто задати ширину колонок, формат представлення даних, ввести заголовок і інші текстові дані;
- 3) занотувати первинні дані в таблицю і формули розрахунку результуючих даних;
- 4) провести розрахунок;
- 5) записати таблицю на НГМД, розпечатати на друкуючому пристрої вихідну відомість.

Зупинимося більш детально на кожному з етапів роботи.

Запуск програми проводиться шляхом активізації основного файлу, що виконується 123\y.exe.

Виконання подальших етапів роботи може здійснюватися на основі вже існуючих в пакеті макрокоманд або шляхом задавання кожної команди окремо. Розглянемо другий варіант, який може бути використаний і непідготовленим користувачем.

2.1. Формування таблиці:

- встановити покажчик в стовпець A;
- набрати слідуєчу послідовність команд - ЛУС8 20 (V/ -ЖЖК8НЕЕТ; 3 - СОЇ^^\УГОТН; 5 - ЗЕТ).

2.2. Форматування даних. Форматами контролюється представлення чисел і формул робочої таблиці. Ця операція може змінювати вигляд числа, але не його реальне значення. Задавання глобального формату для таблиці:

- встановити курсор в будь-яку позицію, окрім колонки A;
- задати команди АУОР, 2.

2.3. Занесення заголовка таблиці і інших текстових даних.

- курсор встановити в клітку B1;
- набрати ім'я "Відомість розрахунку амортизаційних відрахувань нематеріальних активів".
- використовуючи клавіші керування курсором, ввести текстові дані:
"Дата надходження"; "Період використання"; "Первинна вартість"; "Місячна норма амортизації"; "Усього."; "Ліцензія"; "Патент"; "Знак для товарів і послуг"; "Ноу - хау".

3.1. Введення первинних даних і формул:

- використовуючи клавіші керування курсором, ввести слідуєчу первинну інформацію: в стовпець B - "3.07.1992"; "10.02.1993"; "19.12. 1994"; "5.08.1994"; в стовпець 3 - "15 років"; "8 років"; "10 років"; "6 років"; в стовпець O - "3000"; "5600"; "2000"; "7600";

- введення формул в стовпець Р: в вічко Р2 вводиться формула +B2/C2x12. У вічки Р3, Р4 і Р5 вводяться аналогічні формули з урахуванням зміни координати вічка;

- введення формул в стовпець Е: в вічко Е2 вводиться формула +P2Ю2x100. У вічка Е3, Е4 і Е5 вводяться аналогічні формули з урахуванням зміни координати вічка.

- введення формули в вічко В6 - +8УМ (02...05); в вічко Р6 - §иМ (Р2... - введення формули в вічко Вб - +8иМ (02. -.05); в вічко Р6 - 81ІМ (Р2...Р5).

4. Виконання розрахунку і перерахунку при зміні первинних даних проводиться натисненням клавіші Р9.

5. Запис таблиці на диск проводиться введенням команди /Р8 "ім'я файла". Видача робочої таблиці на друк проводиться введенням команди РКІМТ з головного меню.

Наведений вище практичний механізм автоматизації розрахунків амортизаційних відрахувань за звітний період часу і аналізу кореляції результуючих показників при зміні первинних даних на основі використання ЕОМ був впроваджений та використовується зараз у ВАТ "Добробут" (М.Київ). Згідно висновків керівництва підприємства проведена автоматизація цієї ланки обліку дозволила підвищити ефективність діючої інформаційної системи прийняття управлінських рішень та спростити обліковий процес працівників бухгалтерії.

2.4. Висновки до розділу

Проведені в даному розділі дослідження свідчать, що незважаючи на те, що методики оцінки різних видів матеріальних активів розробляються вже протягом тривалого часу, існує нормативна база і значні нароботки, оцінка нематеріальних активів - справа значною мірою нова.

Підтвердженням цьому може служити той факт, що ще зовсім нещодавно вкладення в нематеріальні активи не відокремлювалися від інших витрат і, тому, в бухгалтерському обліку не відображалися. Автором обгрунтована необхідність, досліджені і доведені можливості відмови від витратного

методу оцінки нематеріальних активів і переходу до комплексної методики їх оцінки, що забезпечує більш об'єктивну і чітку інформацію.

З метою уніфікації обліку і приведення його у відповідність з міжнародними стандартами, використовуючи широку емпіричну базу, автором були проаналізовані можливості вдосконалення діючого порядку бухгалтерського обліку надходження об'єктів нематеріальних активів. Дослідження показали, що надходження нематеріальних активів на підприємство може відбуватися різними шляхами: в результаті купівлі, безкоштовної передачі, як внесок в статутний фонд, шляхом злиття з іншими підприємствами. Особливу складність становить відображення в бухгалтерському обліку тих видів нематеріальних активів, які поступили в результаті злиття (поглинання) підприємств, що характерно для ринкових виробничих відносин. У той же час, домінуюча причина складності є, на наш погляд, суб'єктивною і пояснюється відсутністю в чинному українському законодавстві, що регламентує порядок ведення бухгалтерського обліку, якої-небудь нормативної бази для відображення таких операцій відповідно до міжнародних стандартів. Ці стандарти вимагають відображати в обліку такі надходження винятково на основі формування єдиних консолідованих балансів - балансів групи підприємств, яка об'єднує як єдине ціле головну компанію і її дочірні фірми.

На основі аналізу вітчизняної і зарубіжної практики обліку автором внесені пропозиції по вдосконаленню методики нарахування та обліку амортизації нематеріальних активів. Нам вважається доцільним та актуальним надати підприємствам право самостійного вибору методу прискореної амортизації нематеріальних активів і в Україні. На першому етапі право застосування прискореної амортизації може бути надане спільним

підприємствам- Надалі право застосування будь-якого з методів прискореної амортизації (метод суми чисел років, метод подвійного зменшення залишку тощо) нематеріальних активів повинно бути надане всім підприємствам незалежно від форми власності і видів діяльності. Єдина умова, яка повинна висуватися при цьому, - пояснення необхідності використання того або іншого методу амортизації і розрахунку терміну корисного використання активів.

Реалізуючи комплексний підхід до аналізу нематеріальних активів і переслідуючи мету вироблення напрямів і заходів по його вдосконаленню дисертаційне дослідження дає відповідні рекомендації по розширенню складу активів, що включаються в баланс як нематеріальні, згідно з вимогами міжнародних стандартів. Дослідження дозволило виявити, що в балансах українських підприємств приводиться інформація тільки по тих видах нематеріальних активів, які відповідно до "Положення про організацію бухгалтерського обліку і звітності на Україні" вважаються такими, тобто це, як вже відзначалося вище, тільки «довгострокові вкладення в *придбання* об'єктів промислової і інтелектуальної власності».

Ми вважаємо, що в звітності повинні бути відображені не тільки придбані, а й створені на підприємствах нематеріальні активи. Крім того, на наш погляд, до складу нематеріальних активів повинні бути віднесені не тільки активи, перелічені в діючих нормативних актах, а й усі інші, які відповідають ознакам даної категорії активів: організаційні витрати, витрати на наукові дослідження та інші.

Розв'язання розглянутих в дисертаційній роботі проблем вдосконалення обліку і аудиту нематеріальних активів вимагає на нинішньому етапі розвитку продуктивних сил обов'язкового використання інформаційних технологій, в основі яких лежать системи автоматизованих робочих місць. Це обумовлює необхідність комплексної автоматизації обробки облікової інформації, застосування обчислювальної техніки і створення програмно-технічних систем комплексної комп'ютеризації робочих місць бухгалтерів.

Тому, в даному дослідженні особлива увага була приділена підвищенню ефективності методики і практики організації машинної обробки і аналізу облікової інформації на ЕОМ. На основі використання сучасних програмних засобів нами була поставлена і вирішена задача створення алгоритмів і практичного механізму автоматизації розрахунків амортизаційних відрахувань за звітний період і аналізу кореляції результуючих показників при зміні первинних даних. Одночасно, в дисертації зроблено висновок, що основним дестабілізуючим фактором стійкості запропонованого механізму є постійне коригування чинного українського законодавства, яке регулює питання бухгалтерського обліку і звітності.

Питання, підняті в даному розділі, об'єктивно свідчать, що без найшвидшого удосконалення теоретичних і реально практичних аспектів обліку і звітності нематеріальних активів подальший розвиток економічних перетворень, і насамперед, процесу приватизації і акціонування підприємств, ефективної діяльності вітчизняних товаровиробників неможливий. Проведене дослідження, а також позитивний досвід випробування пропозицій по удосконаленню методики оцінки нематеріальних активів, обліку їх руху, амортизації і відображення в звітності на підприємствах системи ЗАТ "Укртатнафта" та УО "Укрнафтопродукт" переконливо доводить, що немає об'єктивних причин, перешкоджаючих впровадженню внесених нами пропозицій. Очевидно, що процес входження України в міжнародні економічні сфери буде максимально сприяти прискоренню цих перетворень.

РОЗДІЛ 3 ПРОБЛЕМИ АУДИТУ ОБ'ЄКТІВ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ

3.1. Сутність аудиту нематеріальних активів

В умовах ринкових відносин різко зростає практичне значення використання нематеріальних активів. Тому для підприємців, бухгалтерів і аудиторів значний інтерес представляє аналіз основних особливостей їх аудиту.

Особливість нематеріальних активів як об'єкту обліку і контролю та значення їх використання підприємствами накладають свій відбиток на задачі, організацію і методи проведення їх аудиту. Але як форма незалежного контролю і вид підприємницької діяльності аудит має багато загальних положень. Вони не пов'язані з конкретними об'єктами контролю, але їх потрібно враховувати при проведенні аудиту. Саме тому, а також враховуючи обмеженість розкриття питань обліку і аудиту нематеріальних активів зупинимося на них детальніше.

Згідно з Законом України "Про аудиторську діяльність" аудит - це перевірка публічної бухгалтерської звітності, обліку, первинних документів та іншої інформації щодо фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання з метою визначення достовірності їх звітності, обліку, його повноти і відповідності чинному законодавству та встановленим нормативам [24].

Аудиторська діяльність включає в себе організаційне і методичне забезпечення аудиту, практичне виконання аудиторських перевірок (аудит) та надання інших аудиторських послуг [24]. Аудиторська діяльність передбачає проведення незалежних позавідомчих перевірок бухгалтерської (фінансової) звітності, платіжно-розрахункової документації, податкових декларацій і інших фінансових зобов'язань і вимог економічних суб'єктів, а також надання інших аудиторських послуг: постановка, відновлення і ведення бухгалтерського обліку; складання декларацій про прибутки: бухгалтерської (фінансової) звітності; аналіз фінансово-господарської діяльності; оцінка активів і пасивів економічного суб'єкта; консультування з питань

фінансового, податкового, банківського і іншого господарського законодавства; навчання і інш. Надання подібних супутніх послуг стає в останні роки переважаючим в діяльності багатьох аудиторських фірм тих країн, де це дозволене законодавством (наприклад в Англії), і навіть в країнах, де аудит не передбачає надання додаткових послуг (наприклад у Франції), фірми знаходять можливості ведення діяльності різноманітного характеру.

На національному рівні аудитором може бути громадянин України, що має кваліфікаційний сертифікат на право ведення аудиторської діяльності на території України. Така діяльність за своєю суттю є підприємницькою. Під час формування багатоукладної економіки України вона вкрай потрібна як інститут, що забезпечує об'єктивність оцінки облікової інформації - основи інформаційної підсистеми в системі управління.

У країнах з розвиненою ринковою економікою, де аудит існує вже давно, цей термін трактується вельми різноманітне. У Великобританії, наприклад, під аудитом розуміють незалежну перевірку і висловлення думки про фінансове становище підприємства. При цьому термін "аудит" застосовується не тільки при перевірці підприємств, що підпадають під дію Закону про компанії або Закону про промислові і інші товариства, але і при відповідній перевірці урядових установ і місцевих органів влади, а також при наданні клієнтам аудиторських послуг по угоді (наприклад, за довірчим договором).

Комітет за основними принципами аудиту Американської асоціації бухгалтерського обліку визначає аудит таким чином: аудит - це системний процес отримання і оцінки об'єктивних даних про економічні дії і події, який встановлює рівень їх відповідності певному критерію і який подає результати зацікавленим користувачам [88]. Аудит, як відзначають американські фахівці, - це вид діяльності, що полягає в збиранні і оцінці фактів.

які стосуються функціонування і становища економічного об'єкта (самостійного господарського підрозділу) або інформації про таке функціонування і становище, і здійснюється компетентною незалежною особою, яка виходячи з встановлених критеріїв виносить висновок про якісну сторону цього функціонування. Отже, під аудитом розуміються незалежна перевірка і висловлення думки про фінансове становище підприємства. Головна мета аудиту - визначення достовірності і правдивості фінансової звітності компанії, а також контроль за дотриманням компанією певних законів і норм господарського права і податкового законодавства.

Під аудитом іноді розуміється процес зниження до допустимого рівня інформаційного ризику (імовірності того, що в фінансових звітах містяться помилкові або неточні відомості) для користувачів фінансових звітів [120].

Особливого значення набуває перевірка якості інформації щодо нематеріальних активів, звітності підприємства, дотримання чинного законодавства і складання аудиторського звіту з цього питання незалежним аудитором. Пов'язане це з важливістю самого об'єкту обліку і контролю, а також з застосуванням адаптованої до міжнародних правил системи незалежного контролю,

Існує декілька певних правил, що стосуються діяльності незалежних аудиторів:

- вільний вибір аудитора (аудиторської фірми) господарюючим суб'єктом;
- договірні відносини між аудитором (аудиторською фірмою) і клієнтом, що дозволяють аудитору самому вибирати свого клієнта і бути незалежним від вказівок будь-яких державних органів;
- можливість відмовити клієнту у видачі аудиторського висновку до усунення відмічених недоліків;
- неможливість аудиторської перевірки при родинних або ділових стосунках з клієнтом, що перевищують договірні відносини з приводу аудиторської діяльності;
- заборона аудиторам і аудиторським фірмам займатися господарською,

комерційною і фінансовою діяльністю, не зв'язаною з виконанням аудиторських, консультаційних і інших послуг, дозволених законодавством.

Користувачі інформації фінансової звітності.

В умовах ринку підприємства є незалежними виробниками. Однак дані, що містяться в бухгалтерській звітності, цікавлять досить велику кількість користувачів інформації, і передусім тих, хто входить до так званих партнерських груп підприємства, тобто безпосередньо керує його фінансовою і господарською діяльністю, вносить свій внесок в діяльність, вимагає компенсації за свій внесок і, виходячи з своїх інтересів, аналізує певну інформацію про підприємство.

Інформація, що подається іншим особам, обмежена даними публічної бухгалтерської (фінансової) звітності, хоч саме ці користувачі вельми зацікавлені в фінансових результатах діяльності підприємства, пов'язаних з їх власним фінансовим благополуччям.

Їх інтереси представляє і захищає ще одна досить обширна група користувачів фінансової звітності:

- аудитори і аудиторські фірми;
- фахівці в області цінних паперів і фондових бірж (брокери і ділери);
- консультанти з фінансових питань;
- регулюючі органи;
- юристи і юридичні фірми;
- преса і інформаційні агентства;
- профспілки;
- громадськість.
- торгово-виробничі агентства;
- науково-дослідні організації;

Цілі і задачі аудиту нематеріальних активів.

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

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

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

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

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

Задачі аудитора.

У ході аудиторської перевірки встановлюється правильність відображення в балансі інформації про нематеріальні активи. При цьому визначається чи всі нематеріальні активи відображені в звіті; чи всі документи використані в звіті; наскільки фактична методика оцінки активів

відхиляється від прийнятої при визначенні облікової політики

підприємства.

Для досягнення основної мети, вирішення конкретних задач і підготовки висновку аудитору необхідно провести оцінку основних критеріїв і вимог, що пред'являються при аудиті нематеріальних активів (див. рис. 3.1), а саме:

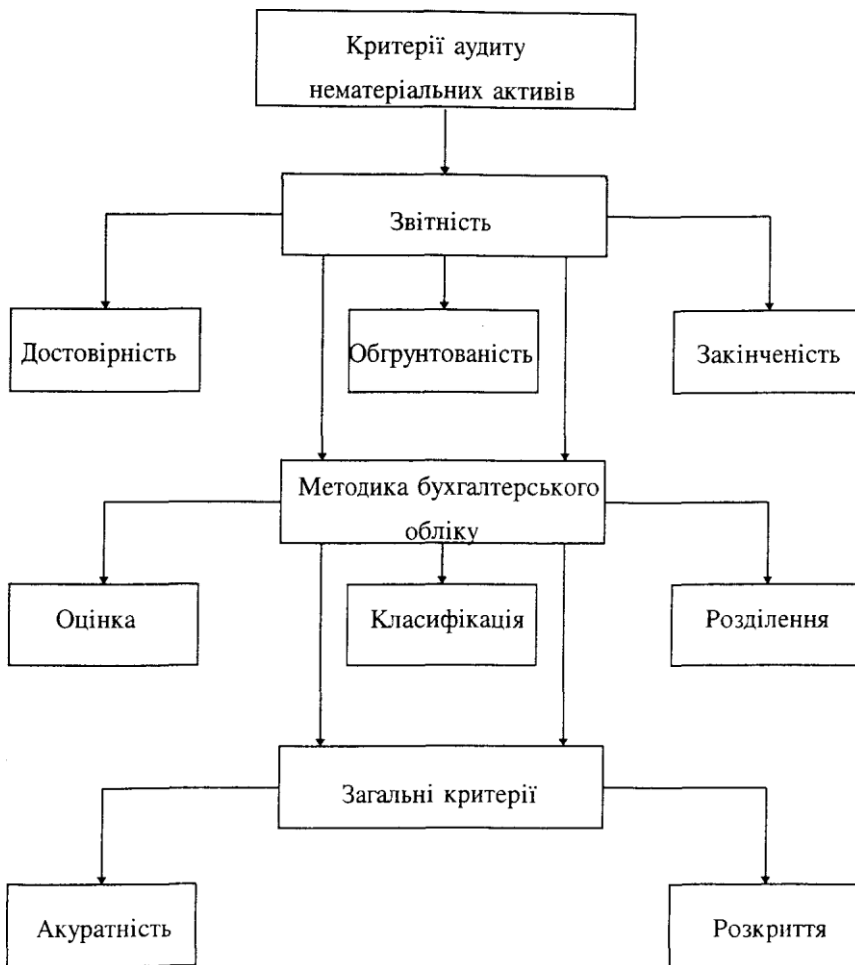


Рисунок 3.1 Класифікація критеріїв аудиту нематеріальних активів

- 1) загальна прийнятність звітності по нематеріальних активах (чи відповідає звітність загалом всім вимогам, що пред'являються до неї, і чи не містить суперечливої інформації);
- 2) обґрунтованість (чи існують основи для включення в звітність вказаних там сум):
- 3) закінченість (чи включені в звітність всі належні суми чи, зокрема, всі активи, що належать компанії);
- 4) оцінка (чи всі активи правильно оцінені і безпомилково підраховані);
- 5) класифікація (чи є основи відносити суми на ті рахунки бухгалтерського обліку, на яких вони записані);
- 6) розділення (чи віднесені операції, що проводяться незадовго до дати складання балансу або безпосередньо після неї, до того періоду, в якому були проведені);
- 7) акуратність (вартість нематеріальних активів відображена в повній мірі і згідно з чинним законодавством, чи відповідають суми окремих операцій даним, приведеним в книгах і журналах аналітичного обліку, чи правильно вони просумовані, чи відповідають підсумкові суми даним, приведеним в Головній книзі);
- 8) розкриття (чи всі нематеріальні активи класифіковані належним образом і описані, занесені в фінансову звітність і правильно відображені в звітах і додатках до них).

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

- загальна прийнятність звітності - загальна сума нематеріальних активів є прийнятною і, в принципі, відповідає реальним потребам підприємства;
- обґрунтованість - всі нематеріальні активи, відображені в звітності. існують на дату складання балансу;
- закінченість - всі існуючі нематеріальні активи підраховані і внесені в баланс; всі вони є власністю підприємства;
- оцінка - кількість нематеріальних активів в обліку співпадає з тими, що є в

наявності; ціни, що використовуються для їх оцінки, правильні;

період застосування вказаних цін відповідає дійсності;

- класифікація - нематеріальні активи правильно класифіковані;

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

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

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

Планування аудиту нематеріальних активів.

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

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

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

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

Під час проведення аудиту нематеріальних активів особливу увагу перевіряючого повинно бути приділено проблемі аудиторських ризиків. Аудиторський ризик являє собою потенційну можливість представлення аудиторського висновку, що має істотну недостовірну інформацію. Аудиторський ризик, виникаючий при проведенні аудиту нематеріальних активів може бути класифікований таким чином:

- власний ризик (небезпека виникнення матеріальних помилок);
- ризик контролю (ризик того, що система внутрішнього контролю клієнта не може попередити або виправити такі помилки);
- ризик виявлення (ризик того, що будь-які матеріальні помилки, що залишаються, не будуть виявлені аудитором).

Оцінка системи бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю.

Аудитор повинен дати оцінку системам бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю, що використовуються на підприємстві, яке перевіряється, щоб визначити імовірність виникнення помилок, що впливають на достовірність фінансової звітності. На основі такої оцінки визначають зміст, масштаб і кількість аудиторських процедур.

Аудиторські докази.

У ході перевірки аудитор збирає докази того, що фінансові звіти складені відповідно до чинного законодавства і нормативів бухгалтерського обліку і є достовірними.

Важливе значення в організації і проведенні аудиту нематеріальних активів займає збір аудиторських доказів, документальне їх підтвердження, аудиторський висновок і аудиторський звіт, тобто правильно розроблений алгоритм проведення аудиту та його реалізація.

Характеризуючи особливості аудиту нематеріальних активів, необхідно зазначити, що по своїй суті цілісний процес аудиторської перевірки може здійснюватись в різних формах: в формі внутрішнього або зовнішнього аудиту; обов'язкового або ініціативного; первинного або узгодженого і т.ін. Розглянемо більш детально відмінності у видах аудиту нематеріальних активів.

Внутрішній аудит є невід'ємним і важливим елементом управлінського контролю. Потреба у внутрішньому аудиті виникає на великих підприємствах у зв'язку з тим, що верхня ланка керівництва не займається повсякденним контролем діяльності організації і нижчих управлінських структур. Внутрішній аудит дає інформацію про цю діяльність і підтверджує достовірність звітів менеджерів. Внутрішній аудит необхідний, головним чином, для запобігання втраті ресурсів і здійснення необхідних змін всередині підприємства.

Певні функції внутрішніх аудиторів виконують ревізорські групи при бухгалтеріях великих підприємств, або підрозділи бухгалтерії, підлеглі головному бухгалтеру або фінансовому директору, однак функції внутрішнього аудита більш широкі і включають в себе:

- 1) контроль за станом активів; підтвердження точності інформації, що використовується керівництвом при прийманні рішень;
- 2) підтвердження виконання внутрішньосистемних контрольних процедур;
- 3) аналіз ефективності функціонування системи внутрішнього контролю і обробки інформації.:
- 4) оцінку якості інформації, що видається управлінською інформаційною системою.

Серед основних принципів внутрішнього аудиту нематеріальних активів можна відмітити наступні: повсюдність, загальність, точність, раптовість, науковість, системність, дієвість, гласність. На відміну від внутрішнього для зовнішнього аудиту всі вищеперелічені принципи не мо-

жуть бути прийнятні, а будуть властиві тільки такі принципи як повсюдність, точність, науковість, системність і дієвість.

Відмінність між внутрішнім і зовнішнім аудитом також полягає і в об'єктах цих видів аудиту. До об'єктів зовнішнього аудиту відносять фінансову і бухгалтерську звітність, безпосередньо бухгалтерський облік, майно підприємств, джерела власних і позикових коштів, фінансову стратегію, податкове планування, організацію і технологію виробництва, основні процеси діяльності, а також інші об'єкти, визначені в договорі з аудиторською фірмою. До об'єктів внутрішнього аудиту нематеріальних активів можна віднести всі об'єкти зовнішнього аудиту і крім того такі аспекти як питання поточного і перспективного планування, ефективність роботи структурних підрозділів з нематеріальними активами, нормування і стимулювання.

Внутрішній аудит нематеріальних активів здійснюється на попередній стадії виконання комерційної або фінансової угоди, у процесі її проходження і після завершення. Він виконує експертну науково обгрунтовану оцінку господарським операціям і процесам та доповнює внутрішньогосподарський контроль. Таким чином, в рамках внутрішнього аудиту здійснюється не тільки детальний контроль за збереженням активів, але і контроль за управлінням інноваціями. Внутрішній і зовнішній аудит доповнюють один одного і, в той же час, істотно розрізняються (див. табл. 3.1). Функції внутрішнього аудиту можуть виконувати не тільки працівники підприємства, але і запрошені незалежні аудитори.

Аудит фінансової звітності являє собою перевірку звітності (загалом або по якому-небудь з напрямів, наприклад, в розрізі нематеріальних активів) суб'єкта, господарювання з метою винесення висновку про відповідність її встановленим критеріям і загальноприйнятим правилам бухгалтерського обліку. Цей аудит проводиться сторонніми аудиторами, запрошеними компанією, звіти якої перевіряються.

Таблиця 3.1 Характеристика особливостей внутрішнього і зовнішнього аудиту нематеріальних активів

Чинники	Внутрішній аудит	Зовнішній аудит
Постановка задач	Визначається керівними органами, базуючись на потребах управління як частинами підприємства, так і підприємством загалом	Залежить від угоди між підприємством і аудиторською фірмою
Об'єкт	Вирішення конкретних задач управління підприємством, перевірка інформаційних систем	Облік та звітність підприємства
Мета	Виконання конкретних завдань	Визначається діючим законодавством

	дань керівництва	нодавством по	аудиту:
		оцінка	достовірності і пов
		нота звітності;	підтверд
		ження дотримання	законо
		давства	
Засоби	Залежать	від	Визначаються
	внутрішніх		загально
	стандартів	або	прийнятими
	вибираються		аудиторськими
	самостійно		стандартами
Організація	Визначається		Визначається
	керівництвом		аудитором
роботи	підприємства	виходячи	з
		існуючих норм і	

		правил аудиторської пе ревірки
Вид діяльності	Виконавська діяльність	Підприємницька діяльність
Взаємовідн осини	Підлеглисть керівництву підприємства	Рівноправне партнерство

Продовження табл. 3.1 Характеристика особливостей внутрішнього і зовнішнього аудиту нематеріальних активів

Суб'єкти	Співробітники підприємства	Незалежні кваліфіковані аудитори
Оплата	Нарахування заробітної плати	Оплата послуг за догово ром
Кваліфікація	Визначається керівництвом підприємства	Регламентується чинним законодавством по аудиту
Відповідальність	Перед керівництвом за виконання посадових обов'язків	Перед клієнтом і перед третіми особами, повноважена законодавчими і нормативними актами

Звітність	Перед керівництвом підприємства	Підсумкова частина аудиторського висновку може бути опублікована, решта - власність клієнта
Методи	Методи можуть бути однаковими при розв'язанні однакових задач (наприклад, оцінка достовірності інформації). Є відмінності в мірі точності і де талізуванні.	

Спеціальний аудит - це перевірка конкретних питань в діяльності господарюючого суб'єкта, дотримання певних процедур, норм і правил, що звичайно має на меті підтвердити законність, сумлінність і ефективність використання нематеріальних активів, діяльність керівників, правильність складання податкової звітності і інш.

Обов'язковий і ініціативний аудит.

Обов'язкова аудиторська перевірка проводиться у випадках, встановлених безпосередньо законодавством або за дорученням державних органів.

Проведення аудиту є обов'язковим для:

- 1) підтвердження достовірності та повноти річного балансу і звітності комерційних банків, фондів, бірж, компаній, підприємств, кооперативів, товариств та інших господарюючих суб'єктів незалежно від форми власності та виду діяльності, звітність яких офіційно оприлюднюється, за винятком установ та організацій, що повністю утримуються за рахунок державного бюджету і не займаються підприємницькою діяльністю.
- 2) перевірки фінансового стану засновників комерційних банків, підприємств з іноземними інвестиціями, акціонерних товариств, холдінгових компаній, інвестиційних фондів, довірчих товариств та інших фінансових посередників;
- 3) емітентів цінних паперів;
- 4) державних підприємств при здачі в оренду цілісних майнових комплексів, приватизації, корпоратизації та інших змінах форми власності;
- 5) порушення питання про визнання неплатоспроможним або банкрутом [24].

Ініціативний (добровільний) аудит здійснюється по рішенням економічного суб'єкта, на основі договору з аудитором (аудиторською фірмою). Характер і масштаби такої перевірки визначає клієнт.

Первинний і узгоджений аудит.

Первинний аудит проводиться аудиторською фірмою вперше для даного клієнта. Узгоджений - здійснюється аудитором повторно або регулярно і заснований тому на знанні специфіки клієнта, його позитивних і негативних сторін в організації бухгалтерського обліку. Практика роботи аудиторських фірм свідчить про переваги узгодженого аудиту.

При аудиторській перевірці нематеріальних активів виділяють такі види аудиту:

- 1) підтверджуючий аудит - перевірка і підтвердження достовірності бухгалтерських документів і звітності;

2) системно-орієнтований аудит - аудиторська експертиза на основі аналізу системи внутрішнього контролю. У більшості випадків при ефективній системі внутрішнього контролю вірогідність помилок незначна і необхідність в занадто детальній перевірці відпадає; при наявності неефективної системи внутрішнього контролю клієнту даються рекомендації по її поліпшенню;

3) аудит, що засновується на ризику - концентрація аудиторської роботи в областях з більш високим можливим ризиком, що значно спрощує аудит в областях з низьким ризиком.

Вивчення практики аудиторської діяльності на Україні підтверджує наявність таких відносно самостійних його систем:

- загальний аудит (підприємства незалежно від організаційно-правових форм і видів власності, організації і установи);
- банківський аудит;
- аудит страхових організацій;
- аудит інвестиційних інститутів;
- аудит бірж;
- аудит позабюджетних фондів та ін.

При проведенні аудиту нематеріальних активів, як і будь-якого іншого об'єкта обліку, особлива увага повинна приділятися взаємовідносинам аудитора і клієнта. Тому аудитори вважають необхідними розробку і суворе дотримання професійних норм, що визначають взаємовідносини з клієнтом при наданні всіх аудиторських послуг [78].

До числа таких норм відносять, передусім, незалежність аудитора, тобто відсутність якої-небудь фінансової або майнової зацікавленості аудитора на підприємстві, що перевіряється; аудитор не може перевіряти підприємство, одним з власників якого він являється, або підприємство, з посадовими особами якого його зв'язують родинні стосунки. Забороняється також проведення аудиторської перевірки аудитором, який є співробітником або співзасновником суб'єкта господарювання, що перевіряється або його дочірніх підприємств, філіалів або представництв. Аудитор не повинен

давати ніякого мотиву для сумнівів в своїй незалежності і в об'єктивності свого висновку.

Аудитори зобов'язані додержувати конфіденційність інформації. Інформація, отримана аудитором в ході перевірки або надання інших аудиторських послуг, є конфіденційною і може бути використана або передана третім особам тільки із згоди клієнта (даного в письмовій формі) або по рішенням суду. Принцип конфіденційності повинен додержуватися безумовно, навіть якщо розголошення або розповсюдження інформації про клієнта не наносить йому матеріального або іншого збитку.

Крім того, українське законодавство визначає, що аудитори зобов'язані обмежувати свою діяльність наданням аудиторських послуг і інших видів робіт, які стосуються безпосередньо надання аудиторських послуг в формі консультацій, перевірок або експертиз [24].

Працюючи з клієнтом, аудитор зобов'язаний використати всі свої знання і досвід і бути в курсі останніх нововведень і змін в області бухгалтерського обліку, оподаткування і інших областях. При цьому, необхідно розділяти відповідальність за фінансові звіти і відповідальність за аудиторський висновок. Аудитор відповідальний тільки за свій висновок про фінансові звіти підприємства, що перевіряється. Відповідальність за зміст звітів несе керівник підприємства, що перевіряється. Аудитор не повинен здійснювати дії, дискредитуючі його професію (не виконувати вимога державної регламентації його діяльності; не додержувати аудиторські норми і стандарти та ін.).

За неналежне виконання своїх зобов'язань аудитор (аудиторська фірма) несе майнову і іншу відповідальність, визначену в договорі. Згідно з чинним законодавством до аудитора за допущені недоліки Аудиторською палатою України можуть бути застосовані санкції у вигляді попередження, припинення дії сертифіката і ліцензії на термін до одного року або анулювання сертифіката і ліцензії.

Розглядаючи обов'язки аудиторів при проведенні аудиту нематеріальних активів, не можна не зупинитися на тих правах, які мають аудитори і аудиторські фірми згідно законодавства України. До таких прав відносяться [24]:

- 1) самостійно визначати форми і методи аудиту на основі чинного законодавства, існуючих норм і стандартів, умов договору з замовником, професійних знань і досвіду;
- 2) отримувати необхідні документи, які стосуються предмета перевірки і знаходяться як у замовника, так і у третіх осіб. Треті особи, які мають в своєму розпорядженні документи перевірки, що стосуються до предмета, зобов'язані надати їх на вимогу аудитора (аудиторської фірми). Вказана вимога повинна бути офіційно засвідчена замовником;
- 3) отримувати необхідні пояснення в письмовій або усній формі від керівництва і співробітників замовника;
- 4) перевіряти наявність майна, цінностей, вимагати від керівництва суб'єкта господарювання проведення контрольних оглядів, вимірювань, відносно яких здійснюється перевірка документів;
- 5) залучати на договірних засадах до участі в перевірці експертів різного профілю.

При проведенні аудиту керівництво суб'єкта підприємницької діяльності, згідно з Законами України, несе персональну відповідальність за повноту і достовірність бухгалтерських і інших документів, які надаються аудитору (аудиторській фірмі) для проведення аудиту. У разі виявлення фактів невірогідності або неповноти бухгалтерських документів аудитор (аудиторська фірма) зобов'язаний повідомити про це замовнику не пізніше дня закінчення перевірки або надання інших послуг.

Аналізуючи структуру ринку аудиторських послуг, необхідно зазначити, що першими аудиторськими організаціями стали представництва і дочірні підприємства акціонерного товариства "Інаудіт". заснованого восени 1987р. Спочатку аудит проводився на спільних підприємствах, створених з

участю іноземного капіталу, оскільки зарубіжні партнери вимагали представлення бухгалтерської звітності, підтвердженої незалежною аудиторською організацією.

З виникненням нових форм підприємницької діяльності, появою акціонерних товариств, товариств з обмеженою відповідальністю, комерційних банків і інших підприємств сфера застосування аудиту значно розширилася.

Аудиторські послуги в Україні пропонує і так звана Велика шістка найбільших аудиторських фірм світу, в яку входять OeIoіPe & Тоиспе, Et\$(& Уоип\$, АгАиг Апаегвеп, Ргісе 'УУаІегЬоиве, Соорегв & ЬуЬгапгі, КРМС. Кожна з цих фірм є великим міжнародним угрупованням, фірми-члени якої працюють в багатьох країнах світу. Всі ці фірми за своєю організаційною формою являють собою партнерства (товариства) з необмеженою відповідальністю.

Кожна з груп, що входять в Велику шістку, загалом надає все коло аудиторських і консультаційних послуг, а окремі фірми, що входять до цих груп, можуть мати яку-небудь вузьку спеціалізацію (податкове консультування або аудит в якійсь одній сфері бізнесу та інш.).

Аудит нематеріальних активів, як і інших об'єктів обліку, передбачає здійснення перевірки відповідно до певних стандартів і принципів. Аудиторські стандарти формулюють єдині базові вимоги, що визначають нормативні вимоги до якості і надійності аудиту, забезпечуючи певний рівень гарантії результатів аудиторської перевірки при їх дотриманні. Зі зміною економічних умов аудиторські стандарти підлягають періодичному перегляду для максимального задоволення потреб користувачів фінансової звітності. Додержання аудиторських стандартів є основою для доказу в суді якості проведення аудиту і визначення міри відповідальності аудиторів. Стандарти визначають загальний підхід до проведення аудиту, масштаб аудиторської перевірки, види звітів аудиторів, питання методології, а також

базові принципи, яким повинні слідувати всі представники цієї професії, незалежно від умов, в яких проводиться аудит. Аудитор, що допускає в своїй практиці відступ від стандарту, повинен бути готовий пояснити причину цього.

Необхідність і значення стандартів полягає в тому, що вони забезпечують високу якість аудиторської перевірки, сприяють впровадженню в аудиторську практику нових наукових досягнень, допомагають користувачам збагнути процес аудиторської перевірки, створюють громадський імідж професії, усувають контроль з боку держави; допомагають аудитору вести переговори з клієнтом, забезпечують зв'язок окремих елементів аудиторського процесу.

Дослідження проблем аудиту, його поширення в країнах з ринковою економікою свідчить, що з розвитком транснаціональних корпорацій, інтеграції і перетворенням аудиторських фірм у великі міжнародні групи з'явилася необхідність уніфікації аудиту в міжнародному масштабі. Проблеми в області аудиту практично однакові у всьому світі, тому професійні організації якої-небудь країни, що вирішують чергову проблему аудиту, передусім вивчають варіант її рішення в інших організаціях, які розробляють аудиторські стандарти.

Створення стандартів аудиту для керівництва ними при проведенні аудиту стає необхідними і в Україні з урахуванням її специфічних особливостей і міжнародного досвіду.

В умовах перехідного періоду до ринкової економіки в Україні при відсутності національного стандарту аудитор повинен регулювати свою діяльність за допомогою міжнародних стандартів, а при відсутності останніх - у відповідності із своїм професійним досвідом і інтуїцією.

Розробкою професійних вимог на міжнародному рівні займається декілька організацій, в тому числі Міжнародна федерація бухгалтерів, створена в 1977 р. У її рамках аудиторськими стандартами займається Міжнародний комітет по аудиторській практиці, діючий на правах

постійного автономного комітету. Міжнародні стандарти проведення аудиту, які видає Комітет, переслідують двояку мету: сприяти розвитку професії в тих країнах, де рівень професіоналізму нижче загальносвітового, і уніфікувати в міру можливості підхід до аудиту в міжнародному масштабі.

Міжнародні стандарти з аудиту застосовуються у будь-яких випадках проведення незалежного аудиту, а також (по мірі необхідності) відносно іншої супутньої діяльності аудиторів. Однак Міжнародні стандарти не переважають над місцевими, що регламентують аудит і надання інших супутніх послуг відносно фінансової інформації. Міжнародний комітет по аудиторській практиці від імені Ради Міжнародної федерації бухгалтерів видав стандарти проведення аудиту, що складаються з Міжнародних стандартів проведення аудиту і Стандартів по наданню супутніх послуг до складу Міжнародних стандартів проведення аудиту.

У деяких країнах (наприклад в Австралії, Бразилії, Індії, Голландії) Міжнародні стандарти використовуються як база для розробки власного подібного документа, а в країнах, де вирішено не розробляти власні стандарти (Кіпр, Малайзія, Нігерія, Фіджі, Шрі-Ланка), Міжнародні стандарти можуть сприйматися як національні.

У найбільш розвинених країнах, що мають свої національні стандарти аудиту (наприклад, в Канаді, Великобританії, Ірландії, США). Міжнародні стандарти просто приймаються до уваги професійними організаціями.

Відношення до аудиту в Україні можна вважати позитивним, але справа в іншому. Як засвідчує академік НАН України М.Г.Чумаченко, з боку держави спостерігається помилкова позиція щодо нематеріальних активів. За своєю кількістю і якістю вони не поступаються перед відповідними активами розвинутих країн, а за питомою продуктивністю праці - набагато їх перевищують. Крім того, відповідно з прогнозом у XXI віці цей вид активів буде домінуючим [101].

3.2. Методика аудиту нематеріальних активів

Проведені нами дослідження підтверджують, що на методику аудиту нематеріальних активів впливають ряд чинників. Насамперед - це особливості об'єкту, умовна їх вартість, опосередкованість ефективності використання, а також відсутність національних стандартів з аудиту і потреба застосовувати адаптовані з міжнародними вимогами методичні його прийоми і положення.

Аудит нематеріальних активів ефективний при високому рівні його підготовки і проведення. Так, перед початком проведення аудиторської перевірки нематеріальних активів необхідно забезпечити отримання загальної інформації про підприємство, що перевіряється. Загальна інформація про підприємство необхідна для того, щоб надалі зробити обґрунтований висновок про достовірність звітності. Зокрема, необхідно з'ясувати специфіку діяльності і галузеві особливості підприємства, його організаційний устрій, виробничі, фінансові і інші зв'язки, познайомитися з юридичними зобов'язаннями.

Основними джерелами інформації про підприємство є:

- 1) обговорення з працівниками питання управління, зустрічі з вищим керівництвом і з виконавчим персоналом, не зв'язаним з веденням обліку, які дозволяють набути інформацію "з перших рук";
- 2) відвідування і огляд основних діляниць, виробничих одиниць, які надають можливість наочно пересвідчитися в наявності і збереженні активів, скласти уявлення про умови виробництва;
- 3) зовнішні і внутрішні звіти і публікації. До зовнішніх відносяться: діловий друк і газети; аналітичні звіти по галузі; порівняння з основними конкурентами і середньогалузевими показниками; державне і податкове законодавство і регулювання; офіційні заяви. Внутрішні звіти і публікації - фінансові звіти; щомісячна фінансова інформація; протоколи засідань Ради директорів, правління, дирекції, акціонерів; звіти керівників, в тому числі бюджети, прогнози, проекти; внутрішні звіти аудиторів, консультантів;

інструкції по процедурах, політиці всередині фірми.

Потрібно ознайомитися з історією розвитку підприємства, видами діяльності і обліковою політикою, що існувала в попередні роки. вивчити спеціальну літературу, зустрітися з аудитором клієнта.

Дуже важливо набути інформацію про політику підприємства в різних галузях, упізнати міру відповідальності і прав керівників різних рівнів, визначити коло осіб, що мають право міняти політику підприємства.

Одне з найбільш важливих питань, яке треба з'ясувати на цьому етапі роботи, це визначення зв'язаних і асоційованих з підприємством сторін (дочірні підприємства і будь-які інші сторони, які можуть впливати на управління і оперативну політику один одного), виду і обсягу операцій між ними (операції купівлі-продажу між філією і головним підприємством, обмін обладнанням між дочірніми підприємствами або філіями, позики і фінансова допомога, операції з найважливішими покупцями і постачальниками), а також взаємозаборгованості.

На основі набутої інформації аудитор повинен вирішити питання про необхідність залучення для консультацій окремих фахівців (юристів, спеціалістів з податків, технології і інш.). У міжнародній аудиторській практиці до аудиторської перевірки широко притягуються експерти в тій або іншій області. Право залучати до перевірки експертів закріплюється в Законі України про аудиторську діяльність і Міжнародних нормативах аудит)' і включає в себе слідуюче.

Експерт - це фахівець, що володіє пізнаннями, навиками і досвідом роботи в області, відмінній від бухгалтерського обліку і аудиту. Експерт може подати свідоцтва з слідуючих питань:

- оцінка нематеріальних активів;
- оцінка робіт, виконаних за контрактами;
- юридичні консультації відносно укладених договорів і діючих законодавчих актів і інструкцій;

- результати публічних дискусій і судових процесів з юридичної точки зору.

Як експерти, до аудиторської перевірки можуть притягуватися як фізичні, так і юридичні особи. Послугами експерта користуються для отримання об'єктивних даних у якій-небудь вузькій області знання, пов'язаній з проведенням аудиторської перевірки або для розділення відповідальності з аудитором за результати перевірки.

Експерт повинен мати диплом або ліцензію, що свідчить про його кваліфікацію. Він не може мати родинних і (або) фінансових відносин з клієнтом.

Заявка на використання роботи експерта може бути подана або керівництвом підприємства, що перевіряється, або аудитором (після згоди клієнта). У разі відмови клієнта використати незалежного експерта, аудитор не має права залучати його до перевірки, але може зняти з себе відповідальність, обмовивши це в аудиторському звіті і отримавши у клієнта письмове підтвердження відмови використати експерта.

Обсяг і умови виконання робіт повинні бути визначені аудитором, клієнтом і експертом до початку виконання експертом робіт і оформлені договором.

Договір про виконання робіт експертом включає:

- цілі, обсяг і предмет дослідження;
- джерела інформації, що надається експерту;
- вимога про те, щоб форма і зміст звіту експерта були такі, щоб звіт міг вважатися аудиторським доказом;
- інші умови.

Основними критеріями при оцінці роботи експерта повинні бути:

- відповідність звіту експерта вимогам, встановленим в договорі;
- сумісність даних, представлених експерту керівництвом підприємства, з відомостями, використаними при підготовці фінансової звітності;
- сумісність використаних експертом передумов і методів оцінки з тим, який міститься в фінансовій звітності, і з показниками минулих років;
- ясність позиції експерта з поставленого питання;

- прийнятність строку представлення звіту експертом.

Якщо позиція експерта з поставленого питання неясна, потрібна ще одна незалежна думка.

Аудиторський звіт не повинен містити посилань на думку експертів, внаслідок можливого неправильного їх тлумачення. Аудитор повинен внести в аудиторський звіт обмеження, засновані на висновку експерта, після попереднього обговорення з клієнтом у випадку, якщо клієнт відмовляється отримати свідчення незалежного експерта або достовірність доказів експерта невизначена і в деяких інших випадках. При складанні повного звіту аудитор повинен розмежувати думки свої і експерта, для чого належить бути складена докладна записка результатів аудитора і висновки експерта. Залучення експерта до перевірки не знімає з аудитора відповідальності за аудиторський висновок.

Подальший огляд діяльності підприємства повинен передбачати:

- 1) глибоке розуміння підприємницької діяльності клієнта, мотивів поведінки старшого управлінського персоналу для оцінки ризику представлення помилкової інформації;
- 2) попередні аналітичні огляди для оцінки поточного фінансового становища підприємства, щоб виділити нетипові і нехарактерні остачі по рахунках;
- 3) розуміння особливостей облікової політики;
- 4) оцінку матеріальності і істотності.

Аудитор повинен виявити зовнішні і внутрішні чинники, що впливають на підприємницьку діяльність клієнта (див. рис. 3.2).

Зовнішні чинники підприємницької діяльності клієнта



Макроекономічні чинники

Внутрішні чинники підприємницької діяльності клієнта

Структура і перспективи бізнесу

Директори і управлінський персонал

Особливості власності

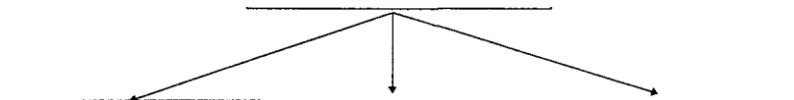
Виробничий цикл

Стратегія

діяльності

Специфіка фінансів

Галузеві чинники



Структура персоналу

Маркетинг

Система

збуту

Рисунок 3.2 Методика оцінки чинників підприємницької

діяльності клієнта при аудиті нематеріальних активів До зовнішніх чинників відносяться макроекономічні і галузеві чинники.

1. Макроекономічні чинники:

- основна діяльність (зниження, ріст);
- міжнародна торгівля, тарифні бар'єри;
- зміни в оподаткуванні;
- залежність від іноземних ринків;
- коливання курсів валют;
- система зовнішнього контролю;
- зміни державної політики;
- вплив процентних ставок на стабільність компанії;

- економічні чинники, що впливають на ліквідність споживача;
- зміни індексів цінних паперів або розвиток ринку власності.

2. Галузеві чинники:

- середовище регулювання (нові або очікувані законодавчі акти, наприклад, контроль за цінами і забрудненням навколишнього середовища);
- економічні умови (скорочення і розширення галузі, виникнення галузей з високим ризиком, серйозна цінова конкуренція, насиченість ринку, цикл діяльності і сезонність);
- праця (трудові проблеми, незвичайна трудова практика, галузеве безробіття, рівень галузевої зарплати, недостача працівників певної професії, кваліфікації).

3. Внутрішні чинники, що впливають на діяльність клієнта, можна розділити на слідуєчі групи:

Загальні питання:

- історія підприємства;
- структура бізнесу;
- види виробничої діяльності і найважливіші виробничі одиниці;
- швидке розширення бізнесу;
- існуючі і можливі розбіжності;
- думка керівництва з приводу свого підприємства і галузі;
- думка керівництва з приводу результатів і тенденцій розвитку;
- головні турботи керівництва;
- очікування від проведення аудиту. Власність:
- особливості власності клієнта;
- курс акцій клієнта;

- незвичні торгові операції з акціями клієнта. Основна стратегія діяльності:
- заплановані придбання;
- очікувані зміни у виробництві;
- капітальні вкладення;
- розширення ринку, що планується;
- планування податків і інш.

Рада директорів і старший управлінський персонал:

- міра незалежності від виконавської управлінської служби;
- частота засідань ради;
- примушення виконавців здійснювати неправомірні дії (помилкова інформація, дії, що суперечать інтересам акціонерів, і ;
- чинники, що впливають на оплату праці управлінського персоналу.

Операції:

- сутність операції і основні користувачі продукції або послуг клієнта;
- стадії і методи виробництва продукції і пов'язаний з ними ризик;
- характер і місцезнаходження виробничих потужностей;
- рівень контролю центрального апарату децентралізованих операцій;
- чинники собівартості виробництва;
- прийнятність отримання кредиту від постачальників;
- залежність від постачальників і прийнятність сировини, послуг;
- виробнича потужність;
- технічні проблеми виробництва;
- тривалість і гнучкість виробничого циклу і інш. Фінанси:
- характеристика потоків грошових коштів;
- політика і процедури інвестування;
- рівень прибутку;
- основні банківські операції;
- використання лізингу;
- гарантії і інші виплати;
- інші зобов'язання. Маркетинг:

- основні покупці і ринки;
- опора на окремих покупців, проекти або операції;
- фінансове становище покупців;
- найважливіші конкуренти і становище клієнта на ринку;
- стабільність ринку і сезонні тенденції;
- просування продукції;
- залежність від привілеїв, ліцензій або схем;
- нові види продукції з сумнівними потенційними можливостями;
- переваги у відношенні до покупців;
- політика в області фінансування основної продукції, ціноутворення і знижки;
- реклама і її ефективність;
- тенденції погіршення;
- рівень результатів маркетингу;
- додатковий ризик для збільшення продажу. Персонал:
- кваліфікація, досвід і комплектність основного персоналу;
- політика набору і просування службовців;
- зарплата і премії службовців, розподіл прибутку;
- управлінські плани відносно персоналу;
- текучість кадрів.

З самого початку роботи аудитору потрібно ознайомитися з юридичними документами клієнта: статутом, документами реєстрації, протоколами засідань Ради директорів і зборів акціонерів, в яких може міститися інформація про розподіл отриманого прибутку, оголошення дивідендів, виплату винагород, підписання контрактів і угод. рішення про участь в інших

підприємствах- про придбання власності, надання довгострокових позик, надання забезпечення і гарантії, визначення кола осіб, що має право підпису.

Окрім того, для з'ясування юридичних зобов'язань клієнта важливо переглянути контракти, договори і угоди.

Всебічний і повний аудит нематеріальних активів неможливий без попередньої оцінки системи внутрішнього контролю.

Цілі системи внутрішнього контролю (СВК) на підприємстві - упорядкування і ефективне виконання поточних господарських справ підприємства; виконання вимог фінансово-господарської політики керівництва; зберігання активів підприємства і забезпечення допустимого рівня повноти і точності документів і, відповідно, інформації.

При визначенні ефективності систем внутрішнього контролю набувають значення багато які чинники:

- коло працівників, що беруть участь в формуванні інформації на підприємстві, і наявність у них відповідальності за доручену справу;
- наявність впорядкованих взаємовідносин між ними по веденню справ і формуванню інформації;
- наявність технічних засобів контролю;
- наявність технології контролю;
- параметри, що контролюються.

СВК може складатися з слідуючих елементів: область контролю, система обліку, система внутрішнього облікового контролю. Схематично структура і критерії оцінки СВК представлені на рис. 3.3.

Ключовими елементами області контролю є:

- ефективність організаційної структури;
- роль керівництва;
- роль внутрішнього аудиту;
- обґрунтованість планів і бюджетів;
- доцільність і надійність інформації керівництва;

Область контролю

Ефективність структури

Роль керівництва

Роль внутрішнього аудиту

Обґрунтованість планування

Інформованість керівництва

Контроль бізнесу

Контроль за операціями на ЕОМ

Система внутрішнього контролю^ нематеріальних активів

Система обліку

Час реєстрації операцій

Точність записів

Обсяг операції

T

Представлення та опис операції

Виключення зловживань

Система внутрішнього) облікового контролю

Контроль бухгалтерських записів

Контроль активів

Файловий контроль

Операційний контроль

Рисунок 3.3 Структура і критерії оцінки СВК нематеріальних активів.

- надійність розрахунків керівництва;

- існування адекватної політики і процедур для контролю за бізнесом;

- ризик того, що керівництво може ігнорувати систему внутрішньогосподарського контролю або навмисно привести помилкові цифри в фінансовій звітності;
- ефективність контролю керівництва над комп'ютерними операціями;
- ефективність контролю керівництва над операціями, відмінними від комп'ютерних.

Ефективно побудована система обліку нематеріальних активів повинна:

- гарантувати, що операції правильно відображені за часом;
- гарантувати, що деталі операцій зареєстровані акуратно;
- дозволити правильно вимірювати обсяг операції;
- допомогти правильно уявити операцію, описати проводку;
- обмежити можливість появи навмисних порушень і інших зловживань.

Система внутрішнього облікового контролю - це спеціальні процедури, введені керівництвом, для отримання гарантії, наскільки це можливе, що:

- бухгалтерські проводки оброблені досконально і акуратно;
- активи збережені;
- система обліку є надійною, а сальдо рахунків правильними. Система внутрішнього облікового контролю повинна складатися з:

- системи контролю, що застосовується;
- системи контролю інформаційних технологій.

У свою чергу, в систему контролю, що застосовується входять:

- файловий контроль (система контролю над файлами, з яких отримують дані фінансової звітності);
- операційний контроль проводок (система контролю над проводками, які вносяться в ці файли).

Чітко налагоджена СВК істотно знижує аудиторський ризик при проведенні і зовнішнього, і внутрішнього аудиту. Щодо нематеріальних активів система внутрішнього контролю передбачає наявність компетентного, свідомого персоналу з чітко певними правами і обов'язками; розділення відповідних обов'язків по зберіганню активів і їх обліку; дотримання не-

обхідних процедур при здійсненні операції; контролю за збереженням документації; фактичного контролю над нематеріальними активами і документацією; незалежної перевірки виконання обов'язків.

Якщо в результаті перевірки СВК зовнішній аудитор встановить її ефективність, то він може в достатній мірі довіряти інформації компанії і, отже, скоротити обсяг аудиторської роботи.

Створення СВК переслідує декілька цілей:

- забезпечення надійності даних;
- збереження активів і записів;
- збільшення ефективності функціонування підприємств;
- дотримання встановлених менеджментом правил і процедур
- забезпечення відповідності СВК вимогам законодавчих актів і норм;
- зниження витрат на проведення аудиту.

Аудитора, насамперед, цікавить, в якій мірі СВК досягає перших двох цілей; визначення міри досягнення інших цілей дозволяє аудитору збагнути надійність і доказовість інформації, що міститься в документах внутрішнього користування, з точки зору її використання для аудиту.

У зв'язку з цим аудитор проводить перевірку СВК з метою встановлення:

- існування операцій (відображені в записах операції дійсно мали місце);
- санкціонування (дозвіл на проведення операцій видавався уповноваженою на те особою);
- повнота записів (в записах відображені всі проведені операції);
- оцінки (операції правильно оцінені);
- класифікації (операції правильно класифіковані);

- правильної періодизації (операції віднесені до періоду, в якому дійсно були проведені);
- правильного перенесення і підрахунку (відносно операцій зроблені правильні проводки в книгах аналітичного обліку, підсумкова сума правильно підрахована).

При розгляді СВК найбільш важливе значення має розмір підприємства. Очевидно, що на невеликому підприємстві дотримання принципу поділу обов'язків представляє велику трудність і включати в штат такого підприємства внутрішнього аудитора недоцільно.

Тому на малих підприємствах досить високий рівень ризику неефективності СВК. Але і на невеликому підприємстві важливо мати компетентних чесних обов'язкових службовців з чітким розділенням функцій і прав, розроблені процедури видачі дозволів, виконання і записи операцій, адекватну документацію, забезпечення збереження нематеріальних активів і записів, та контроль виконання. При перевірці великих підприємств вивчення всіх складових СВК є обов'язковим, оскільки можливість тестування операцій обмежена їх великим обсягом, а система контролю досить розвинена, що і дозволяє зменшити величину контрольного ризику, і, таким чином, знизити витрати аудиту.

У процесі ознайомлення з СВК клієнта аудитор нагромаджує інформацію про її недоліки і позитивні моменти для представлення менеджеру, який несе відповідальність за стан СВК, в формі письмового або усного повідомлення (письмове повідомлення переважніше, оскільки може служити доказом якості аудиту). Крім того, в листі керівництву може бути рекомендована система заходів по поліпшенню функціонування і збільшенню ефективності СВК і компанії загалом.

Дослідження питань СВК в СП "Кребо" (М.Кременчук), СП "Фрасмо" (М.Кременчук), СП "Фобос" (М.Кременчук). УО "Укрнафтопродукт" (М.Київ), ВАТ "Добробут" (М.Київ) підтверджують виняткове її значення в управлінні нематеріальними активами і інноваціями. Особливо важливим

стають контрольно-аналітичні аспекти СВК.

З аудиторської точки зору, оцінка ефективності СВК полягає в оцінці сильних і слабких сторін контролю економічного суб'єкта. Система внутрішнього контролю може вважатися ефективною, якщо, по-перше, вона ефективно попереджає про виникнення недостовірної інформації, а по-друге, ефективно виявляє невірогідність в межах обмеженого часу. після того як недостовірна інформація виникла.

Аудиторська оцінка ефективності СВК необхідна для оцінки і планування масштабу аудиту. Якщо СВК оцінюється аудитором як ефективна, то у нього з'являється можливість знизити обсяг перевірки, а в деяких випадках і зовсім її не провести.

При оцінці ефективності СВК може використовуватися так званий кумулятивний ефект сильних і слабких сторін контролю.

Наприклад, навіть якщо СВК або її частина оцінюється загалом як ефективна, аудитори оцінюють можливість ризику зловживань на конкретній ділянці перевірки за допомогою процедур контролю.

Існує два рівні оцінки СВК:

- 1) узагальнюючий рівень - оцінка ключових моментів контролю без обстеження ефективності її роботи; оцінка файлового, операційного контролю; використання опитування, діагностики;
- 2) розширена оцінка - отримання детальної оцінки СВК, збір доказів ефективності її роботи.

Якщо бухгалтерський облік економічного суб'єкта ведеться за допомогою ЕОМ, аудитору необхідно враховувати фактори, зв'язані з організаційною структурою, характером діяльності, проектними і процедурними аспектами.

Оцінка організаційної структури системи електронної обробки даних включає в себе розгляд наступних питань.

Концентрація функцій і знань: чи має персонал, зайнятий обробкою даних, детальні знання про взаємозв'язок джерел даних, процес їх отримання, розподілу і використання, недоліки СВК, і наскільки велика можливість зміни ними програм або даних в процесі роботи?

Концентрація програм і даних: чи існує можливість доступу сторонніх осіб до комп'ютерних програм і загроза зміни самих програм або даних?

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

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

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

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

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

- об'єкти були створені безпосередньо на підприємстві або на його

замовлення (при фінансуванні розробок підприємством) і тому спочатку підприємство володіє правом власності (майновими правами) на дані об'єкти і винятковими правами на їх використання;

- об'єкти були створені на іншому підприємстві, а потім права на них були повністю передані даному підприємству;

- підприємство отримало від інших патентовласників офіційний дозвіл (ліцензію) на право використання об'єктів промислової власності. У цьому випадку необхідна наявність ліцензійних угод (договорів). При цьому ліцензійні договори на використання винаходів, корисних моделей, промислових зразків і товарних знаків підлягають обов'язковій реєстрації в Комітеті у справах інтелектуальної власності і без реєстрації визнаються недійсними. Але ліцензійні договори про передачу майнових прав на топології програми для ЕОМ або бази даних можуть бути зареєстровані по угоді сторін (тобто вони можуть бути дійсними і без реєстрації).

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

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

Схематично алгоритм аудиту об'єктів нематеріальних активів можна представити наступним чином (див. рис. 3.4).

Таким чином, характерною особливістю аудиту об'єктів нематеріальних активів є експертиза офіційних охоронних документів і аналіз дійсності документів по придбанню майнових прав і прав на використання.

Об'єкт
нематеріальних
активів

Охоронні
документи на
об'єкти
нематеріальних
активів

Права на
об'єкти
нематеріальних
активів

Вартість
нематеріальних
активів

Облік
нематеріальних
активів

Висновки і
пропозиції

Ідентифікація об'єкта нематеріальних активів і перевірка факту їх реальної наявності

Перевірка наявності і дійсності охоронних документів "по об'єкту", "термінах охорони" і "території дії охоронних документів"

Аналіз документів, підтверджуючих права підприємства на об'єкти промислової власності

Аналіз вартісних документів

___^ Аналіз документів бухгалтерського обліку об'єктів нематеріальних активів

Формулювання висновків про стан юридич-————*• ного оформлення і обліку об'єктів нематеріальних активів і пропозицій по виправленню виявлених недоліків

Рисунок 3.4 Алгоритм аудиту об'єктів нематеріальних активів Тому при проведенні аудиту необхідно залучати як консультантів патентних повірених і юристів, працюючих в області правової охорони і юридичного супроводу використання об'єктів нематеріальних активів.

Проведення перевірки по алгоритму, що пропонується дозволяє значно скоротити трудозатрати, оскільки у разі виявлення відсутності об'єктів нематеріальних активів або його нетотожності об'єкту, що відображається в

документах, подальша перевірка втрачає зміст (немає об'єкта - немає і витікаючих з нього прав).

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

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

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

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

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

- від чинного законодавства;
- від нормативних актів, що визначають організацію і методологію обліку;
- внаслідок недотримання протягом звітного року прийнятої облікової політики відображення в бухгалтерському обліку окремих господарських операцій і оцінки майна;
- із-за порушення принципу віднесення прибутків і витрат до звітних періодів;

- в результаті недотримання єдності в розмежуванні обліку витрат, що відносяться на витрати виробництва і збуту, в прибуток і спеціальні джерела покриття;
- внаслідок недотримання тотожності даних аналітичного обліку оборотам і залишкам по рахунках синтетичного обліку.

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

За результатами проведеної аудиторської перевірки нематеріальних активів аудитор повинен скласти звіт і аудиторський висновок. При наданні інших видів аудиторських послуг також можливе складання аудиторського звіту.

Аудиторський звіт складається з трьох частин: ввідної, аналітичної і заключної (підсумкової) [121].

Ввідна частина включає в себе слідуючі елементи: назва звіту ("Аудиторський звіт", "Звіт аудиторської фірми", "Звіт незалежного аудитора"); для аудиторської фірми - юридична адреса і телефони; порядковий номер ліцензії на здійснення аудиторської діяльності, дата видачі і найменування органу, що видав ліцензію, а також термін дії ліцензії; номер реєстраційного свідоцтва; номер розрахункового рахунку; прізвище, ім'я і по батькові всіх аудиторів, що брали участь в перевірці. Для аудитора, працюючого самостійно, прізвище, ім'я, по батькові, стаж роботи як аудитор; дата видачі і найменування органу, що видав ліцензію на здійснення аудиторської діяльності, а також термін дії ліцензії; номер реєстраційного свідоцтва; номер розрахункового рахунку; прізвище (найменування) одержувача аудиторського звіту (замовник аудиторської перевірки або, по узгодженню з ним, інші юридичні або фізичні особи).

Аналітична частина складається з слідуючих складових:

а) опис перевіреної фінансової інформації. У даній частині потрібно вказати період, відображений в перевірених фінансових звітах, види звітів. Якщо

існували які-небудь обмеження доступу аудитора до інформації, це необхідно відмітити в даній частині звіту, вказати на розподілення відповідальності між аудитором і керівництвом підприємства;

б) опис аудиту. Приводиться посилання на закони і нормативні акти, відповідно до яких проводився аудит. У загальному вигляді описуються хід аудиторської перевірки, використання необхідних процедур і збирання всіх доказів для складання обґрунтованого висновку. Приводяться результати експертизи ведення бухгалтерського обліку і системи внутрішнього контролю. Відзначаються факти неусунених в ході аудиторської перевірки істотних порушень встановленого ведення бухгалтерського обліку і складання звітності. а також порушень законодавства при здійсненні господарських і фінансових операцій, які можуть створити у користувачів фінансової звітності невірне уявлення про фінансове, майнове і економічне становище підприємства, а також нанести збитки інтересам його власників і (або) третіх осіб. Якщо аудитор використав роботу іншого аудитора і (або) експерта, це необхідно відобразити в даній частині звіту.

Заклучна (підсумкова) частина являє собою висновок аудитора про достовірність перевірених фінансових звітів.

Аудиторський висновок адресується замовнику з вказівкою дати складання. підписується керівником аудиторської фірми (або особою, уповноваженою керівником) і аудитором, що проводив перевірку, завіряється печаттю аудиторської фірми. Кожна сторінка аудиторського звіту підписується аудитором, що проводив перевірку, і завіряється його особистою печаттю.

Аудиторський звіт підписується аудитором і керівником аудиторської фірми, що здійснював перевірку (або особою, уповноваженою керівником). Звіт завіряється печаттю аудиторської фірми. Проставляється дата аудиторського звіту. У випадку, якщо замовником в ході проведення перевірки не були усунені істотні порушення у веденні бухгалтерського обліку, скла-

данні відповідної звітності і дотриманні законодавства, в підсумковій частині аудиторського висновку робиться запис про неможливість підтвердження достовірності фінансової звітності.

Суб'єкт підприємництва зобов'язаний подати зацікавленим особам (зовнішнім користувачам фінансової інформації) тільки підсумкову частину аудиторського висновку, підписану керівником аудиторської організації, що проводила перевірку, і датовану тим же числом, що і аудиторський звіт загалом.

Підсумкова частина аудиторського висновку повинна бути короткою і зрозумілою користувачам фінансової звітності, містити вказівки на обмеження, викликані невпевненістю і (або) незгодою аудитора, визнані ним істотними для розуміння фінансової звітності.

Аудиторський висновок може бути позитивним (безумовним) (див. додаток Н); умовно позитивним, підтверджуючим фінансову звітність з певними обмеженнями (див. додаток П); негативним, коли аудитор не може з цілковитою упевненістю підтвердити достовірність фінансової звітності (див. додаток Р.). Якщо аудитор не може дати ніякого висновку, він ухвалює рішення про відмову від нього (див. додаток С).

Позитивний аудиторський висновок підтверджує, що фінансова звітність підприємства в основному правильно відбиває операції з нематеріальними активами, а бухгалтерський облік відповідає вимогам законодавства і нормативних актів бухгалтерського обліку.

Позитивний висновок видається, якщо аудитор переконаний, що:

- фінансова звітність підготовлена сумлінно, на основі достовірних і об'єктивних даних бухгалтерського обліку;
- бухгалтерський облік відповідає встановленим принципам і вимогам, а облікова політика підприємства вибрана правильно;
- відповідним образом в додатках і поясненнях до звітів розкриті всі питання, що стосуються фінансової звітності;
- внутрішній контроль надійно підтверджує ефективність і доцільність

господарських операцій;

- дані фінансової звітності не суперечать відомим аудитору відомостям про підприємство.

Умовно позитивний аудиторський висновок підтверджує достовірність фінансової звітності з обмеженнями, якщо невпевненість і незгода аудитора мають значуще, але не істотне значення.

Аудитор може спробувати не зробити беззастережний позитивний висновок, якщо існує невпевненість в можливості його сформулювати або має місце незгода, при якій думка аудитора розходиться або суперечить змісту фінансової звітності.

Невпевненість аудитора виникає, коли він не може набути всієї необхідної інформації і пояснень через відсутність задовільних облікових записів, або із-за неможливості виконати необхідні аудиторські процедури, якщо є підозри в приховуванні окремих документів і фактів, а також із-за недостатності або відсутності внутрішнього контролю і звітності.

Незгоду аудитора можуть викликати:

- розходження у думці з керівництвом підприємства по окремих фактах господарської діяльності і показниках фінансової звітності;
- незгода з методами оцінки нематеріальних активів, правильності розрахунку амортизації і інших значень;
- невідповідність кореспонденції рахунків економічному і правовому змісту перевірених господарських операцій;
- відмінність в тлумаченні і застосуванні законодавчих актів, положень і інших нормативних документів;
- неадекватна облікова політика підприємства, що впливає на достовірність фінансової інформації.

У цьому випадку у висновку необхідно вказати на відмову аудитора від думки з конкретного питання ("у зв'язку з..."), якщо він не упевнений, але вважає саме питання незначним для фінансової звітності, або на його

незгоду ("за винятком..."), якщо аудитор висловлює іншу думку з конкретного питання, що не є істотним для характеристики фінансової звітності.

У всіх випадках обмеження не повинні залишати у користувачів сумнівів відносно їх значення, в т.ч. і для розуміння змісту фінансової звітності. Аудитор повинен відобразити у висновку всі питання, які, на його думку, впливають на стан фінансової звітності.

Негативний аудиторський висновок видається в тих випадках, коли невпевненість аудитора в достовірності фінансової звітності настільки велика, що, на його думку, може ввести в помилку користувачів і не дозволяє зробити висновок про правильність і об'єктивність фінансової звітності.

У аудиторському висновку необхідно чітко сформулювати причини, по яких аудитор вважає фінансову звітність не відповідною чинному законодавству і нормативним актам бухгалтерського обліку.

Відмова від аудиторського висновку можлива в тих випадках, коли невпевненість або обмеження обсягу перевірки настільки істотні, що не дають аудитору основ для висновку про стан фінансової звітності. У висновку необхідно чітко і конкретно указати, чому висновок неможливий.

Якщо підприємство в ході аудиторської перевірки або після неї усуне істотні недоліки і порушення в бухгалтерському обліку, в дотриманні законодавства і інших нормативних актів, внесе зміни в фінансову звітність, то аудитор може замінити негативний або умовний позитивний висновок відповідно на умовно позитивний (або навіть позитивний) і позитивний висновок.

Заміні аудиторського висновку повинна передувати перевірка виправлень, уточнень і доповнень, внесених в бухгалтерський облік, у внутрішній контроль і в фінансову звітність підприємства. Про цю перевірку складається окремий звіт аудитора.

Додаток Н Аудиторський висновок

За результатами проведення аудиту ВАТ "Добробут" згідно з Договором № 18 від 24 квітня 1997р. аудитором Щербіной Василем Петровичем, сертифікат аудитора серії А №211 фірми "Гарант", що здійснює аудиторську

перевірку на основі Ліцензії серії АБ №000176, проведена аудиторська перевірка нематеріальних активів відкритого акціонерного товариства "Добробут" за даними фінансового обліку і звітності за період з 1 січня 1997 р. по 31 грудня 1997 р.

Аудитори керувалися законодавством України в сфері господарської діяльності і оподаткування, діючим порядком ведення бухгалтерського обліку і формування фінансової звітності, існуючими в Україні положеннями, що регламентує аудит, з урахуванням міжнародних норм і стандартів.

У результаті проведення аудиту встановлено:

- надана інформація дає дійсне і цілковите уявлення про реальний стан нематеріальних активів підприємства;
- господарсько-фінансова діяльність проводилася відповідно до чинного законодавства;
- прийнята система бухгалтерського обліку нематеріальних активів задовольняє законодавчим і нормативним вимогам. Фінансова звітність складена на основі дійсних даних бухгалтерського обліку і достовірно відображає фактичний стан нематеріальних активів за результатами операцій з 1 січня 1997 р. по 31 грудня 1997 р.

Директор ТОВ "Гарант" Аудитор

М.П.

Додаток П Аудиторський висновок

За результатами проведення аудиту ТОВ "Інвест-Сервіс" згідно з Договором № 12 від 11 червня 1997р. аудитором Щербиною Василем Петровичем, сертифікат аудитора серії А №211 фірми "Гарант", що здійснює аудиторську перевірку на основі Ліцензії серії АБ №000176, проведена аудиторська перевірка нематеріальних активів товариства з обмеженою відповідальністю "Інвест-Сервіс" за даними фінансового обліку і звітності за період з 1 січня 1997 р. по 31 грудня 1997 р.

Аудитори керувалися законодавством України в сфері господарської діяльності і оподаткування, чинним порядком ведення бухгалтерського обліку і формування фінансової звітності, існуючими в Україні положеннями, що регламентує аудит, з урахуванням міжнародних норм і стандартів.

У результаті проведення аудиту встановлено, що на підприємстві невірно обчислювався знос нематеріальних активів, і його сума занижена на 465 грн. За винятком даного моменту у всіх інших істотних аспектах представлені фінансові звіти повно і достовірно відображають фактичний стан нематеріальних активів за результатами операцій з 1 січня 1997р. по 31 грудня 1997р.

Директор ТОВ "Гарант" Аудитор

М.П.

Додаток Р

Аудиторський висновок

За результатами проведення аудиту МП "Дубль-В" згідно з Договором №52 від 15 жовтня 1997р. аудитором Щербиною Василем Петровичем, сертифікат аудитора серії А №211 фірми "Гарант", що здійснює аудиторську перевірку на основі Ліцензії серії АБ №000176, проведена аудиторська перевірка нематеріальних активів малого підприємства "Дубль-В" за даними фінансового обліку і звітності за період з 1 січня 1997р. по 31 грудня 1997р.

Аудитори керувалися законодавством України в сфері господарської діяльності і оподаткування, чинним порядком ведення бухгалтерського

обліку і формування фінансової звітності, існуючими в Україні положеннями, що регламентує аудит, з урахуванням міжнародних норм і стандартів.

У результаті проведення аудиту встановлено, в течії звітного періоду на підприємстві були допущені слідуючі порушення:

- знос нематеріальних активів не нараховувався;
- не проводилося зменшення заборгованості перед бюджетом по податку на додану вартість при придбанні (введенні в експлуатацію) нематеріальних активів;
- недонарахована сума амортизації необґрунтоване включалася у затрати при вибутті об'єктів нематеріальних активів до повного погашення їх вартості.

Допущені порушення суперечать вимогам чинного законодавства. нормативним актам бухгалтерського обліку і звітності і не дають реального уявлення про стан об'єктів перевірки.

Директор ТОВ "Гарант"

Аудитор

М.П.

Додаток С

Аудиторський висновок

За результатами проведення аудиту ПП "Інтерпромагро" згідно з Договором №8 від 10 квітня 1997р. аудитором Щербиною Василем Петровичем, сертифікат аудитора серії А №211 фірми "Гарант", що здійснює аудиторську перевірку на основі Ліцензії серії АБ №000176, проведена аудиторська перевірка нематеріальних активів приватного підприємства "Інтерпромагро" за даними фінансового обліку і звітності за період з 1 січня 1997р. по 31 грудня 1997р.

Аудиторії керувалися законодавством України в сфері господарської діяльності і оподаткування, діючим порядком ведення бухгалтерського обліку і формування фінансової звітності, існуючими в Україні положеннями, що регламентує аудит, з урахуванням міжнародних норм і стандартів.

У результаті проведення аудиту встановлено, що незважаючи на значну кількість об'єктів нематеріальних активів, що є на підприємстві, в бухгалтерському обліку вони не виділялися і в звітності не відображені.

У зв'язку з відсутністю достатніх аудиторських доказів ми не в змозі скласти об'єктивний аудиторський висновок про стан нематеріальних активів на підприємстві, що перевіряється.

Директор ТОВ "Гарант"

Аудитор

М.П.

3.3. Висновки до розділу

В умовах ринкових відносин різко зростає практичне значення використання нематеріальних активів. Тому в даному розділі детально проаналізовані теоретичні і практичні питання аудиту об'єктів нематеріальних активів.

Особливість нематеріальних активів як об'єкту обліку і контролю та значення їх використання підприємствами накладають свій відбиток на задачі, організацію і методи проведення їх аудиту. Проведені нами дослідження підтверджують, що на методику аудиту нематеріальних активів впливають

ряд чинників. Насамперед - це особливості об'єкту, умовна їх вартість, опосередкованість ефективності використання, а також відсутність національних стандартів з аудиту і потреба застосовувати адаптовані з міжнародними вимогами методичні його прийоми і положення.

Дослідження дозволило виявити як об'єктивні, так і суб'єктивні причини недовикористання потенціалу аудиту даного виду активів. Автором запропонована адаптована до вітчизняної господарської практики методика проведення аудиту об'єктів нематеріальних активів, застосування якої при проведенні аудиторських перевірок на українських підприємствах дозволить відповідним фахівцям максимально ефективно здійснювати контроль за наявністю і використанням об'єктів нематеріальних активів. Розроблена нами методика була впроваджена в роботі аудиторської фірми "Гарант" (ліцензія серії АБ №000176).

Дана методика, на нашу думку, виступає засобом забезпечення узгодженості процесу аудиту цих активів, і вже сама по собі є чинником підвищення ефективності аудиту. Правомірність і актуальність створення і дослідження такої методики підтверджується практикою, постійними спробами вдосконалення процесу аудиту нематеріальних активів.

ВИСНОВКИ

Проведений аналіз нинішнього стану бухгалтерського обліку, звітності і аудиту нематеріальних активів в суспільному виробництві показує, що перехід до ринкових відносин в масштабах країни, в якій протягом тривалого часу панувала централізована система управління, якісне перетворення виробничих відносин вимагають адекватної перебудови всієї системи бухгалтерського обліку і звітності, обумовлюють виняткову потребу в таких стандартах обліку, які могли б забезпечити правдиву і об'єктивну інформацію про господарські операції, що здійснюються, та їх результати.

У даному дисертаційному дослідженні, на основі наявної на даному етапі вітчизняної і міжнародної теоретичної бази і проведеного узагальнення практики роботи підприємств з нематеріальними активами, були проаналізовані основні питання, пов'язані з бухгалтерським обліком нематеріальних активів - необоротних довгострокових активів, які не мають матеріально речовинної форми, але мають вартість і функціонально можуть приносити підприємству прибуток. Проведене дослідження дозволяє зробити наступні висновки і пропозиції.

I. Економічний зміст даної категорії корінним чином відрізняється від інших видів активів: фінансових, виробничих і обумовлює іншу специфіку обліку процесу і результатів виробництва, зберігаючи в той же час глибинну сутність і кінцеву спрямованість, властиві всім іншим видам активів. Основними взаємообумовленими і взаємопов'язаними компонентами, що характеризують нематеріальні активи, є: відсутність матеріально-речовинної структури; використання протягом тривалого періоду часу; реальна участь в фінансово-економічних процесах, що виражається в функції впливу на інновації як основу інвестиційної діяльності і підвищення ефективності діяльності підприємств по досягненню більш високих кінцевих результатів; значна ступінь невизначеності розмірів майбутнього прибутку від їх використання. З таких же позицій, на нашу думку, необхідно розглядати економічну сутність аудиту нематеріальних активів і його органічний

взаємозв'язок з їх обліком.

II. При такому підході до обліку і аудиту нематеріальних активів, як показує проведене дослідження, чітко виявляється вузькість і недосконалість чинного відповідного законодавства.

Міжнародна наука і практика, а відповідно і міжнародні стандарти, що розвиваються протягом десяти років в умовах ринкової економіки, до числа основних видів нематеріальних активів відносять: права на об'єкти власності (права на винаходи, промислові зразки, товарні знаки і торгові марки, права користування природними ресурсами та інші), ділову репутацію фірми, ноу-хау, організаційні затрати і витрати на НДДКР. Українське ж законодавство, на жаль, відносить до нематеріальних активів більш вузьке коло об'єктів, а саме, тільки "довгострокові вкладення в *придбання* об'єктів промислової і інтелектуальної власності, права на здійснення окремих видів діяльності, права оренди будов (споруд. приміщень) або користування ними, права власності на квартири, а також інші аналогічні майнові права, які визнаються об'єктом права власності конкретного підприємства і приносять прибуток" [72].

Таким чином, нематеріальні активи, створені безпосередньо на підприємствах України (товарні знаки і торгові марки, "ноу-хау", витрати на НДДКР і деякі інші) до категорії нематеріальних активів не відносяться і на балансах підприємств не відбиваються. Автором обґрунтовано, що дана норма законодавства України не сприяє об'єктивній і кількісній визначеності кінцевих результатів обліку, унеможливорює створення дійової системи управління інноваціями, суперечить міжнародним стандартам обліку і стримує процес інтеграції вітчизняної системи бухгалтерського обліку в міжнародну загальноприйнятну систему та запропонована уніфікована узагальнююча класифікація нематеріальних активів. Очевидно, що процес входження України в міжнародні економічні сфери детермінує якісні зміни

і уніфікацію національної системи бухгалтерського обліку, в т.ч. і в частині класифікації нематеріальних активів.

III. Проведений автором порівняльний аналіз можливостей відображення операцій з нематеріальними активами в плані рахунків, діючому в Україні і в країнах з розвиненою ринковою економікою, показує, що, на відміну від національного рахівництва, що вимагає вести бухгалтерський облік нематеріальних активів на рахунку 04 "Нематеріальні активи", міжнародні стандарти допускають ведення обліку на рахунках нематеріальних активів по видах, наприклад, "Патенти" ("Раїпей"), "Ліцензії" ("Бісепхе") та інш. Дослідження пропонує посилити аналітичність обліку через відмову від використання єдиного рахунку нематеріальних активів і переходу до обліку у системі рахунків по видах нематеріальних активів. Ефективність цього підходу підтверджується практикою обліку у зарубіжних країнах.

IV. У той же час, щоб реально визначити практичні заходи по виконанню цієї роботи, автор в загальній структурі заходів виділяє той чинник, зміна якого має, по-перше, мультиплікуючий ефект для всього комплексу заходів, і, по-друге, є найбільш перспективною і одночасно самою актуальною і значущою задачею. Уперше автором обґрунтована необхідність відмови від витратного методу оцінки нематеріальних активів і переходу до комплексної методики їх оцінки, що забезпечує більш об'єктивне відображення активів підприємств.

Згідно з чинним законодавством, оцінка нематеріальних активів здійснюється виходячи з "суми всіх фактичних витрат на їх придбання і приведення в стан, придатний для використання, відповідно до запланованої мети" [72]. Однак, на наш погляд, в умовах ринкових фінансово-економічних відносин витратний підхід при оцінці вартості нематеріальних активів (насамперед, науково-технічної продукції) часто здатний дати результати, абсолютно неадекватно відображаючі кінцеві підсумки діяльності господарюючого суб'єкта, а тому не сприйнятні ні для об'єктивного обліку та аналізу, ні для аудиту. Якщо у продукції, отриманої на основі прав, що

оцінюються, відсутня конкурентоспроможність, то втрачає значення розрахунок вартості об'єкта інтелектуальної власності і його облік, незалежно від вкладених в нього коштів. Тому, для визначення вартості нематеріальних активів необхідна інакша, гнучка, але в той же час стабільна, методика, яка враховуватиме наступні основні складові у вигляді кількісної визначеності:

- конкурентоздатність продукції, одержаної на основі активів, що оцінюються;
- прибуток, що отримується на конкретному ринку при реалізації продукції, одержаний з участю активів, що оцінюються;
- ціннісний потенціал, що утворюється в результаті володіння і використання технічних знань, невідомого невизначеному колу осіб.

У. З метою уніфікації обліку і приведення його у відповідність з міжнародними стандартами, використовуючи широку емпіричну базу, автором були проаналізовані можливості вдосконалення діючого порядку бухгалтерського обліку надходження об'єктів нематеріальних активів.

Надходження нематеріальних активів на підприємство може відбуватися різними шляхами: в результаті купівлі, безкоштовної передачі, як внесок в статутний фонд, шляхом злиття з іншими підприємствами. Тут особливу складність представляє відображення в бухгалтерському обліку тих видів нематеріальних активів, які поступили в результаті злиття (поглинання) підприємств, що характерно для ринкових виробничих відносин. У той же час, домінуюча причина складності є, на наш погляд, суб'єктивною і полягає у відсутності в чинному українському законодавстві, що регламентує порядок ведення бухгалтерського обліку, якої-небудь нормативної бази для відображення таких операцій відповідно до міжнародних стандартів. Ці стандарти вимагають відобразити в обліку такі надходження винятково на основі формування єдиних консолідованих балансів - балансів

групи підприємств, яка об'єднує головну компанію і її дочірні фірми і які розглядаються як єдине ціле.

VI. На основі аналізу вітчизняної і зарубіжної практики обліку автором внесені пропозиції по вдосконаленню обліку амортизації нематеріальних активів, як одного з першочергових заходів впливу на підвищення ефективності всієї системи обліку.

Для бухгалтерського обліку амортизації нематеріальних активів використовується рахунок 02/3 "Знос нематеріальних активів". Відображення амортизації в обліку, в принципі, може здійснюватись двома методами. Метод, за яким нарахований знос відображають безпосередньо на рахунках нематеріальних активів (кредит рахунку) більш широко використовується за рубежом. В Україні законодавство не передбачає застосування даного методу, а припускає віднесення нарахованої амортизації на окремий рахунок 02/3 "Знос нематеріальних активів".

При амортизації нематеріальних активів вітчизняні виробничі структури використовують метод прямолінійного нарахування амортизації. Крім того, підприємства можуть самостійно прийняти рішення про застосування лише одного жорстко визначеного методу прискореної амортизації нематеріальних активів, придбаних після набуття чинності Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств». У той же час, за рубежом таких обмежень не існує і господарюючі суб'єкти мають право застосовувати, будь-який з методів прискореної амортизації. Єдина умова, що висувається при цьому, - пояснення необхідності використання того або іншого методу амортизації і розрахунку терміну корисного використання активів. Такий підхід стимулює прискорений розвиток продуктивних сил, розширює ініціативу і самостійність підприємств в якісному перетворенні матеріальної, науково-технічної і інтелектуальної бази, а отже і активізує весь відтворювальний процес.

Нам вважається доцільним та актуальним надати підприємствам право самостійного вибору методу прискореної амортизації нематеріальних активів

і в Україні. На першому етапі право застосування будь-якого з методів прискореної амортизації може бути надане спільним підприємствам з використанням норм, аналогічних тим, які регламентували раніше порядок прискореної амортизації основних засобів на спільних підприємствах з іноземним капіталом. Надалі право застосування будь-якого з методів прискореної амортизації нематеріальних активів повинно бути надане всім підприємствам незалежно від форми власності і видів діяльності.

Двоступінчатість такого переходу детермінується, по-перше, необхідністю активного залучення в економіку країни іноземних інвесторів, а отже, розширенням самостійності спільних підприємств, щодо ведення ними бухгалтерського обліку, максимально наближеного до міжнародних стандартів. По-друге, на нинішньому етапі перебудови способу виробництва і виробничих відносин вступає в дію інерційність перебудови людського фактора виробництва і, як наслідок, можливі суб'єктивні порушення в обліку, що обумовлює передчасність переходу до нових умов амортизації всіх без винятку господарюючих суб'єктів. У процесі становлення і розвитку в нових умовах господарювання людського фактора виробництва це протиріччя об'єктивно вирішується, що підтверджується міжнародною економічною практикою.

УІІ. Реалізуючи комплексний підхід до аналізу обліку нематеріальних активів і переслідуючи мету визначення напрямів і розробки заходів по його вдосконаленню, автор досліджує різні підходи до відображення інформації про нематеріальні активи в балансі, що використовуються економічною теорією і практикою розвинених країн.

Спираючись на теоретичний аналіз, дисертаційне дослідження дає відповідні рекомендації по розширенню складу активів, що включаються в баланс як нематеріальні, згідно з вимогами міжнародних стандартів. При цьому дисертант виходив з методологічної посилки, що причиною різних теоретичних підходів до цього елемента обліку багато в чому є сама сутність даного виду активів, оскільки найчастіше нематеріальні активи ви-

значають як активи, які, по-перше, "в недостатній мірі матеріальні", і, по-друге, майбутній прибуток від їх використання невизначений. Розходження у визначеннях нематеріальних активів і положень КМСО, які приведені вище, є також причиною неоднозначного підходу до питання про можливість і необхідність нарахування амортизації на "невідчутні кошти", а також до питання про те, як повинна визначатися оптимальна тривалість їх використання.

Дослідження дозволило виявити, що в балансах українських підприємств приводиться інформація тільки по тих видах нематеріальних активів, які відповідно до "Положення про організацію бухгалтерського обліку і звітності на Україні" вважаються такими, тобто це, як вже відзначалося вище, тільки "довгострокові вкладення в придбання об'єктів промислової і інтелектуальної власності, права на здійснення окремих видів діяльності, права оренди будов (споруд, приміщень) або користування ними. права власності на квартири, а також інші аналогічні майнові права, які визнаються об'єктом права власності конкретного підприємства і приносять прибуток" [72].

УІІ. В умовах ринкових відносин, що розвиваються, внаслідок своїх особливостей, об'єктивно і різко зростає практичне значення використання нематеріальних активів. Обумовленість даного явища підтверджується всім попереднім дослідженням. Тому в дисертації детально проаналізовані теоретичні і практичні питання аудиту об'єктів нематеріальних активів.

Дослідження дозволило виявити як об'єктивні, так і суб'єктивні причини недовикористання потенціалу аудиту даного виду активів. Автором запропонована адаптована до вітчизняної господарської практики методика проведення аудиту об'єктів нематеріальних активів, застосування якої при проведенні аудиторських перевірок на українських підприємствах дозволить відповідним фахівцям максимально ефективно здійснювати контроль за наявністю і використання об'єктів нематеріальних активів. Дана методика, на нашу думку, виступає засобом забезпечення узгодженості і злагодженості процесу аудиту цих активів, і вже сама по собі є чинником підвищення

ефективності аудиту. Правомірність і актуальність створення і дослідження такої методики підтверджується практикою, постійними спробами вдосконалення процесу аудиту нематеріальних активів.

IX. Повномасштабне розв'язання розглянутих в дисертаційній роботі проблем вдосконалення обліку і аудиту нематеріальних активів вимагає на нинішньому етапі розвитку продуктивних сил обов'язкового використання інформаційних технологій, в основі яких лежать системи автоматизованих робочих місць, обумовлює необхідність комплексної автоматизації обробки облікової інформації, застосування обчислювальної техніки і створення програмно-технічних систем комплексної комп'ютеризації робочих місць бухгалтерів. Тому, в даному дослідженні особлива увага була приділена підвищенню ефективності методики і практики організації машинної обробки і аналізу облікової інформації на ЕОМ. На основі використання сучасних програмних засобів нами була поставлена і вирішена задача створення алгоритмів і практичного механізму автоматизації розрахунків амортизаційних відрахувань за звітний період часу і аналізу кореляції результатуючих показників при зміні первинних даних.

Одночасно, автор приходить до висновку, що основним дестабілізуючим фактором стійкості запропонованого механізму є постійне коректування чинного українського законодавства, регулюючого питання бухгалтерського обліку і звітності, його заплутаність і суперечність.

Практичне і комплексне використання висновків, що містяться в дисертації, і пропозицій, на думку автора, буде сприяти вдосконаленню обліку і аудиту об'єктів нематеріальних активів, виробленню ефективної системи обліку і контролю, яка вбере в себе багатий міжнародний досвід, накопичений в цій області, і органічно впишеться в нову систему обліку в Україні, яка в повній мірі відповідатиме світовим стандартам і яка, без сумніву, повинна бути створена в найкоротший строк.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Аверьянов В.Б., Погребельный В.П., Кругул Ю.И. Малый бизнес: правовой статус и бухгалтерский учет предприятий. - Киев, 1992. - 128с.
2. Адамс Р. Основы аудита. - М.: Аудит, ЮНИТИ, 1995. - 398 с.
3. Андреев В.Д. Практический аудит: справочная помощь. - М.: Экономика, 1994.
4. Арнс З.А., Лоббек Дж.К. Аудит. М.: Финансы и статистика, 1995. - 560 с.
5. Аудит в Украине. - К.: Евроиндекс Лтд., 1994. - 68 с.
6. Безруких П.С., Вербов Г. Д., Кашаев А.Н. Курс бухгалтерского учета. - М.: Финансы, 1977. - 360 с.
7. Бернадская Й. Евразийская патентная конвенция - основа региональной системы охраны промышленной собственности // Бизнес. - 1995 - №36. - С. 15.
8. Белобородова В.А. Бухгалтерский учет с основами экономического анализа. - М.: Финансы и статистика, 1982. - 352 с.
9. Белобородова В.А., Новодворский В.Д., Романов А.Н. Как читать балансовый отчет. - М.: Финансы и статистика, 1992. - 208 с.
10. Використання персональних ЕОМ в інтегрованих АСУ: 36. наук. пр., НВО "Центросистем". - Київ, 1988. - 3с.
11. Вимоги до аудиторського висновку по підсумках перевірки річного балансу і річної звітності у відповідності з п.1 ст.10 Закону України "Про аудиторську діяльність". Затв. АПУ 14.02.95, протокол №25 // Бухгалтерський облік і аудит. - 1995. - №2. - С. 38-39.
12. Восходова И.Н., Тимофеев А.В. О создании АРМ бухгалтера. // Бухгалтерский учет. - 1988. - №1. - С. 28-30.
13. Гершенгорянц С.Т. Что такое АРМ бухгалтера. - Киев, 1991. - 88с.
14. Глушков В.М. Основы безбумажной технологии. - Киев. 1988. - 145с.
15. Давидов В.Н. Компьютеризация бухгалтерского учета: Опыт. поиски,

решение. - М.: Финансы й статистика, 1989. - 144 с.

16. Данилевский Ю.А. Аудит в России. - М., 1994. - С. 18-25

17. Данилевский Ю.А. Аудит: организация й методика проведения.
- М., 1992. - 113 с.

18. Данилевский Ю.А., Мезенцева Т.М. Финансовый контроль в отраслях народного хозяйства при различных формах собственности. -М., 1992. - С. 56-58.

19. Денисов А.Н. Централизованная бухгалтерия в системе управления. // Рационализация бухгалтерского учета на промышленных предприятиях. Тезисы докл. Ноябрь, 1971. - М.: Знание. - С. 150-152.

20. Додж Рой. Краткое руководство по стандартам й нормам аудита. - М.: Финансы й статистика, ЮНИТИ, 1992. - 240 с.

21. Дроздович В. О правах собственности на товарные знаки в законодательстве Украины. // Бизнес - 1994. - №47. - С. 14-15

22. Жуковский Г.И. Автоматизация бюджетного учета на ЭВМ. // Бухгалтерский учет - 1990. - №7 - С. 6-10.

23. Закон України «Про авторське право і суміжні права» від 23.12.93. №3792-ХІІ. - Відомості Верховної Ради України. - 1994. - №13.
- С. 64.

24. Закон України «Про аудиторську діяльність» від 22 квітня 1993. №3125-ХІІ. // Галицькі контракти. - 1993. - №23.

25. Закон України «Про внесення доповнень і змін в деякі законодавчі акти України відносно охорони інтелектуальної власності» від 28.02.95. №75/95-ВР - Відомості Верховної Ради України. - 1995. - №13.
-С.91.

26. Закон України «Про внесення змін і доповнень в Карний, Кар-

но-процесуальний кодекси України і до Кодексу України про адміністративні правопорушення» від 28.01.95. №3888-XII - Відомості Верховної Ради України. - 1995. - №5. - С. 86

27. Закон України «Про інвестиційну діяльність» від 18.09.91. №1560-XII - Відомості Верховної Ради України. - 1991. - №47. - С. 646.

28. Закон України «Про іноземні інвестиції» від 13.03.92. №2198-XII - Відомості Верховної Ради України. - 1992. - №26. - С. 357.

29. Закон України «Про інформацію» від 02.10.92. - Відомості Верховної Ради України. - 1992. - №48. - С. 650.

30. Закон України «Про науково-технічну інформацію» від 25.06.93. - Відомості Верховної Ради України. - 1993. - №33. - С. 345.

31. Закон України «Про основи державної політики в сфері науки і науково-технічній діяльності» від 13.12.91. - Відомості Верховної Ради України. - 1992. - №12. - С. 165.

32. Закон України «Про охорону прав на винаходи і промислові моделі» від 15.12.93. №3687-XII // Бізнес. - 1994. - №5. - С. 1-5.

33. Закон України «Про охорону прав на знаки для товарів і послуг» від 15.12.1993. №3689-XII // Бізнес. - 1994. - №5. - С. 10-13.

34. Закон України «Про охорону прав на промислові зразки» від 15.12.93. №3688-XII - Відомості Верховної Ради України. - 1994. - №7. - С. 34.

35. Закон України «Про охорону прав на сорти рослин» від 21.04.93. №3П6-XII - Відомості Верховної Ради України. - 1993. - №21. - С.218.

36. Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» від 22.05.97 №283/97-ВР - Відомості Верховної Ради України. - 1997. - №27. - С. 181.

37. Закон України «Про приватизацію майна державних підприємств» від 04.03.92. №2163-XII - Відомості Верховної Ради України. - 1992. - №24. - С. 348.

38. Закон України «Про приєднання України до Бернської конвенції про

охорону літературних і художніх творів (Парижський акт від 24 липня 1971 року, змінений 2 жовтня 1979 року)» від 31.05.95. №189/95-ВР - Відомості Верховної Ради України. - 1995. - №27. - С. 412

39. Закон України «Про приєднання України до міжнародної конвенції по охороні нових сортів рослин» №209/95-ВР від 02.06.95. -Відомості Верховної Ради України. - 1995. - №22. - С. 218

40. Закон України «Про ратифікацію Угоди про співпрацю в області охорони авторського права і суміжних прав» від 27.01.95. №34/95-ВР - Відомості Верховної Ради України. - 1995. - №12. - С. 68.

41. Закон УРСР «Про власність» від 07.02.91. №697-ХІІ -Відомості Верховної Ради України. - 1991. - №20. - С. 249.

42. Ивашкевич В.Б. Организация бухгалтерского учета с применением ЭВМ. - М.: Финансы и статистика, 1988. - 174 с.

43. Інструкція по заповненню типових форм первинного обліку об'єктів промислової власності (винаходів, корисних моделей, промислових зразків), раціоналізаторських пропозицій. Затв. Міністерством статистики 24.03.95 №79. - К., 1995. - 16 с.

44. Інструкція по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів, документів і розрахунків. Затв. Міністерством фінансів України 11.09.94 №69 // Галицькі контракти. - 1994. - №45.

45. Інструкція про порядок складання звіту про надходження і використання об'єктів промислової власності. Затв. Міністерством статистики України 24.06.94 №142. - К., 1995. - 16 с.

46. Кармайкл Д.Р., Бенис Г. Стандарты и нормы аудита. - М.: Аудит, ЮНИТИ. 1995. - 527 с.

47. Кашаев А.Н. Бухгалтерский учет в условиях перестройки управления экономикой. - М.: Финансы и статистика. 1989. - 174 с.

48. Кашаев А.Н. Организация бухгалтерского учета в производст-

венных объединениях. - М.: Финансы и статистика, 1986. - 191 с.

49. Ковалев В.В., Евстигнеев Е.М., Соколов В.Я. Организация бухгалтерского учета на совместных предприятиях. - М.: Финансы и статистика, 1991. - С- 25-30.

50. Крылова Т.Б. Что такое нематериальные активы. // Бухгалтер-ский учет. - 1992. - №7. - С. 33.

51. Кужельный Н.В. Бухгалтерок™ учет и его контрольные функции. - М.: Финансы и статистика, 1985. - 143 с.

52. Кузьминський А.М. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник. -ДО.: Вища школа, 1990. -311с.

53. Кузьминський А.М., Сопко В.В., Завгородній В.П. Організація бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. - ДО.: Вища школа, 1993. -223 с.

54. Кузьминский А.М. Хозяйственный учет на базе микро ЭВМ и др. - М.: Финансы и статистика, 1989. - 150 с.

55. Куцевич В. О "ноу-хау". // Бизнес - 1995. - №36. - С. 19-21.

56. Лопатина В.М. Оценка стоимости объектов промышленной и другой интеллектуальной собственности, расчет размера уставного капитала, который формируется объектами нематериальных активов. // Методические рекомендации. - М.: А/В ВНИИТО. - 1993. - 43 с.

57. Львівський М.Д., Львовська М.А. Їїх 1-2-3 для бізнесу і фінансів - М.: Радіо і зв'язок, 1994. - 176 с.

58. Методика визначення прибутку від використання винаходів і раціоналізаторських пропозицій. Затв. Державним патентним відомством України, Міністерством фінансів України. Міністерством статистики України 7.12.92 // Галицькі контракти. - 1993. - №2. - С. 8.

59. Методика оцінки вартості об'єктів приватизації: Постанова Кабінету Міністрів України від 8 вересня 1993р.,№717.// Підприємництво і ринок України N"10. - 1993. - С. 76-98.

60. Методические указания по организации бухгалтерского учета с использованием вычислительной техники. Утв. Министерством финансов

СССР й ЦСУ СССР 20.02.81 №35/34-Р426. - М., 1981. - 25 с.

61. Морозов В.В. Оценка капиталовложений в совместное предприятие // "Патенты й лицензии". - 1990. - №5. - С. 15.

62. Мячев А.А. Персональные ЭВМ: краткий энциклопедический справочник - М.: Финансы й статистика, 1992. - 304 с.

63. Олексієва А.В., Вереніч О.Г. Облік основних коштів, нематеріальних активів і довгострокових фінансових вкладень. - Київ. Торгово-економічний університет. ДО.: 1994. - 28 с.

64. Оши К., Хьюз П. Бухгалтерский учет на ЭВМ с использованием прикладного пакета Бошк 1-2-3. - М.: Финансы й статистика, 1991. - 98 с.

65. Палий В.Ф. Оценка активов предприятия в бухгалтерском учете. // Бухгалтерский учет. - 1991. - №5. - С. 25-27.

66. Панков В.В. Автоматизация учета на предприятиях при поставке продукции. - М.: Финансы й статистика, 1984. - 175 с.

67. Петрік О.А. - Аудит в Україні за 1995 рік: теорія і практика. // Бухгалтерський облік і аудит. - 1995. - №10. - С.24-28.

68. Петрік О.А. - Аудиторський ризик. - Бухгалтерський облік і аудит, 1994, №11. - С.20-23; №12. - С.21-23.

69. Петров В.П. Методология, техника й Организация бухгалтерского учета: учебная помощь по теории бухгалтерского учета. - Горький. с/х ин-т, ДСГИ, 1988. - 88 с.

70. Погорецкая В.Я., Просянюк Н.А., Труфанова Т.П. К проблеме разработки й внедрения АРМЕС. - М.: Б.Й., 1989. - 254 с.

71. Полковский Л.М. Обработка учетных данных на персональных ЭВМ. // Бухгалтерский учет. - 1990. - №7. - С. 3-6.

72. Положення про організацію бухгалтерського обліку і звітності в Україні. Затв. Міністерством фінансів України 7.05.93 №25 із зм. №78 від 14.10.93, №29 від 25.03.94, №65 від 26.07.94. №68 від 10.05.95. дод.

№5 до наказу МФУ №55 від 9.08.93 // Галицькі контракти. - 1995. - №43.

73. Полякова С.І., Злобина Т.Б. й др. Бухгалтерский учет й зоно-мический анализ. - М.: Финансы й статистика, 1983. - 280 с.

74. Порядок експертної оцінки нематеріальних активів. Затв. Фондом державного майна і Державного комітету з питань науки і техніки 20.06.95. №69/97 // Бізнес. - 1995. - №32. - С. 14.

75. Постанова Верховної Ради України «Про затвердження Положення про порядок оформлення і використання прав на винаходи, корисні моделі і промислові зразки, що складають державну таємницю» від 19.01.1995. №4/95-ВР - Відомості Верховної Ради України. - 1995.

76. Постанова Верховної Ради України «Про участь України у Всесвітній конвенції по авторському праву 1952р.» від 23.12.93. №3794-ХІІ - Відомості Верховної Ради України. - 1994. - №7. - С. 32.

77. Приходько Н.Е., Тимошенко И.И., Голово В.Й., Григорец О.Й. Международные стандарты учета й аудита: Сборник с комментариями, №4: Директиви Европейского Экономического Сообщества, 1993. - 96 с.

78. Приходько Н.Є., Тимошенко І.І., Рудіченко А.Ю., Діденко І.Н. Міжнародні стандарти обліку і аудиту: Збірник з коментарями, №6; Міжнародні нормативи аудиту і супутніх робіт. - Київ, 1993. - 84 с.

79. Про внесення змін і доповнень в нормативні документи по бухгалтерському обліку. Затв. Міністерством фінансів 10.05.95 №68. // Галицькі контракти. - 1995. - №43.

80. Про застосування Положення про організацію бухгалтерського обліку і звітності в Україні. Затв. Міністерством фінансів 7.05.93 №25 із зм. до наказу **МФУ** 14.10.93 №78, 25.03.94 №29. // Галицькі контракти. -1993. - №42.

81. Про затвердження Методики оцінки вартості об'єктів приватизації. Затв. Постановою Кабінету Міністрів України від 18.01.95 №6. // Урядовий кур'єр. - №22.

82. Про затвердження нормативних актів. Затв. Держпатентом України 06.06.95 №89. - К., 1995. - С. 2.

83. Про затвердження порядку бухгалтерського обліку операцій, пов'язаних з приватизацією і орендою державних підприємств. Затв. Міністерством Фінансів України 16.12.93 №109 // Закон і бізнес. - 1994. - №6. - С. 4-5.
84. Про затвердження Правил складання і подачі заявки на видачу патенту України на промисловий зразок. Затв. Держпатентом України №12 від 30.01.1995. // Бизнес. - 1995. - №10. - С. 7-9.
85. Про режим іноземного інвестування. Затв. декретом Кабінету Міністрів України №55-93 від 20.05.93. // Відомості Верховної Ради України. - 1993. - №28. - С. 302.
86. Про розгляд і реєстрацію договору про передачу права власності на промисловий зразок і ліцензійного договору на використання промислового зразка. Інструкція Держпатента №89 від 06.06.95. - К.. 1995.- 12 с.
87. Рапопорт М.М. Организация бухгалтерского учета на предприятиях в условиях использования микропроцессорной вычислительной техники: Учебная помощь. М.: Вид. МФИ. 1989. - 54 с.
88. Робертсон Джек К. Аудит. - М.: КРМО. "Контакт", 1993. -216с.
89. Солодов А.К. Рынок: контроль и аудит. Вопросы теории и техники. - Воронеж, 1993. - 156 с.
90. Сопко В., Балченко З., Аудиторський звіт і аудиторський висновок. // Бухгалтерський облік і аудит. - 1995. - №10. - С. 7-12.
91. Сопко В.В. Проблемы учета расходов на производство и калькуляции себестоимости продукции в промышленности: Автореф. Диссертации д-ра экон. Наук. - Киевский институт народного хозяйства им. Д.С. Коротченко. - Киев, 1980. - 45 с.
92. Сопко В.В., Патрик А.Н. Учет расходов и калькуляции себестоимости продукции в промышленности. - Киев: Техника, 1989. - 100 с.

93. Сочинська М.В., Сопко В.В. Аудиторська діяльність. Роль і місце аудиту в системі контролю. - ДО., 1993. - с 4-8.
94. Стуков С.А. Система производственного учета й контроля. -М.: Финансы й статистика, 1988. - 223 с.
95. Суйц В.П. Аудит. Практическая помощь для аудиторов. - М.: АНКИЛ, 1994. - С. 21-23.
96. Тимчасове положення про правову охорону промислової власності і рацпропозицій: Указ Президента України від 18.09.1992, №479/22. // Бізнес. - 1992. - №33.
97. Указ Президента України «Про внесення змін і доповнень в Положення про організацію бухгалтерського обліку і звітності в Україні» // Урядовий кур'єр. - №146.
98. Управленческое консультирование. - М.: Интерэксперт, 1992. -С.2-5.
99. Фарутина Г.В. Автоматизация обработки информации по бухгалтерскому учету в высшем учебном заведений. - Зональная научно-практическая конференция "Учет, контроль й экономический анализ в условиях совершенствования хозяйственного механизма: Тезисы докладов. Ярославль.
100. Фигурнов В.П. IBM PC для пользователя. - Москва, 1990 -275с.
101. Чумаченко М.Г. Теория й практика бухгалтерского учета. // Мир бухгалтерского учета. - 1998. - №1.
102. Шеремет А.Д., Суйц В.П. Аудит - М.: Инфра-М. 1995. - 240 с.
103. Шнейдман Л.З. Учет нематериальных активов на СП. // Бух-галтерский учет. - 1991. - №2. - С. 25
104. Яновский А. Защита объектов отечественной промышленной собственности в иностранных государствах. // Бизнес. - 1995.- №39 - С. 12-13.
105. АССА ТехіБоок. - Рареґ 6. Аисііі Ргатеууогк. АТ РоїЬ ЬупсЬ исі., иК, 1995.
106. Ассоипгін\$ апсі Керог(ін\$ Ьу Ое\е1ортепі 5іа\$е Епіегргізе. -8іаіетепі оі

Ріпапсіаі Ассойтіп§ 5іапаагсі5 №7; 5іатгогсі. Сопп.: РА5В,
1975.

107. Ассойпгіп§ Юг Виаіпезв СотЫпасіопз апа РигсЪавесі Іпіап§іЫ1е5. РА5В
Оівсизаіоп Метогапсіит. - 8(атГогсі, Сопп.: РА5В,
1976.- р. 235-240.

108. Ассойпііп§ КекеагсЪ 5іис1у. - Ме\у Уогк: АІСРА, 1993. - №3.

109. СопсерШаї Ргате\уогк Юг Ріпапсіаі Ассойпііп§ апсі Кероггіп§:
Еіетепік оГ Ріпапсіаі Зіаіетепів апсі ТЪеіг Меахигегпені. - РА5В Оівсизаіоп
Метогапсіит - 5іапї'огсі, Сопп.: РА5В. 1976 - р. 235.

110. Оеог§е К. Саіле11 апсі Но^тап О. Оівоп. Ассойпііп^ Гог §ооа\уі11. -
Ассойп1іп§ Кевеагсп 5іисіу №10 - Ме\у Уогк: АІСРА, 1968. -р.17-28.

111. НапгіБоок СІСА. - Уоіите 1, 2. Іпегпаїіонаї Ресіегаїіоп от Ассойпіапів.
Не\У Уогк, и5А, 1992.

112. НапсіБоок СІСА. Тогопію, СІСА. - Уоіите 2, Іпегпаїіонаї Ресіегаіоп оГ
Ассойпіапіз. Тогопію, Сапагіа 1996.

113. НегЪегі 5і:итрг. ТЪе Кпо^ - но\у А§геетепі. - Ме\у Уогк:
АІСРА, 1990.

114. Ігпап§іЫе А&§еі8. - Оріпіона ої іііе Ассойп1іп§ Ргіпсіріех ВоапЗ №17-
N0^ Уогк: АІСРА. 1970, - р.10.

115. Іпегпаїіонаї Ассойпііп§ 5і:апс1агсі5 1991/1992. - Іпїетаїіонаї Ассойп1іп§
5іапс1агсі5 Соттіїее - Ыопсіоп. Еп^іапсі. 1991.

116. ІпІгосЗисііоп Іо аисіііп§. МОЗСОУ.'. 1993, Ргехепіесі Ыу 5іаіТ оГ Ае
СЪагіегесІ Ахзосіаііоп оГ СеПіПесІ Ассойпіап(5 Ыопсіоп. АССА.

117. КопгаїЪ Ыаггу Р. Аис1ііп§ Сопсері.5 & App1ісaтіоп5: а Кізіс Апаїухіз
АрргоасЪ.

118. Мапіа] оГ Аис1ііп§ РігіЪ Есііііоп. - Тле Соорегх & ЫуЪапсі - А спушоп
ої Ргогех&іонаї Риб1І5Ып§, Ысі. 1992.

119. Meig T. Oecic1ip§ Ho\y MисЬ а Сотрапу із \Уогії ОПеп Оерепгіх Оп \УЪохе 5i(ie Уои'ге Оп. // ТЪе \Уа11 5ігее(.Гот-паї. - 1981. -МагсЬ 18.

120. МПісЬатр А. Аи(1ігіп§: А сотріеіе соигхе іехі. 5іЬ егі. -ЪопДоп: ВР РиЬісаїіоп Ъкі., 1990. - 514 р.

121. Тауіог ОопаМ Н., Сіегеп ^Шіат О. Аи(іі1іп§: Іпїе§гаіе(1 сопсеріз апсі ргосесіігев. - Н.У.: ІоЬп \Уілеу & 8оп&. Іпс., - 1991. - 900 р.

ДОДАТКИ

Додаток А

Затверджую

АКТ приймання нематеріальних активів

На основі розпорядження (наказу); реєстр. № 12/19-97 від "12" лютого 1997р. отриманий об'єкт нематеріальних активів - патент №2172728 на винахід виробу марки 12/8р.

У момент приймання (передачі) об'єкт знаходиться на балансі підприємства "Критерій".

Джерело придбання (фінансування): прибуток підприємства. Первинна вартість: 120.000 грн.

Термін використання: 8 років; Річна норма амортизації -12.5% Коротка характеристика об'єкта: патент №2172728 на винахід виробу марки 12/8р. виданий Держпатентом України 28.05.1993р. творчому колективу впроваджувального підприємства "Критерій" в складі Іванченко С.С., Федунова С.М. і Ніконової М.І. на основі Наказу №18737-93 від 10.04.1993р.

Об'єкт технічним умовам відповідає _____

не відповідає

(вказати, що саме не відповідає) Додаток: Опис винаходу виробу марки 12/8р. технічна документація. (перелік технічної документації по об'єкту)

Члени комісії: _____

Головний (старший) бухгалтер

Додаток Б Відомість розрахунку амортизаційних відрахувань нематеріальних активів

Додаток В

Об'єкт нема теріальних активів	Дата надхо дження	Термін викори ст. (років)	Вартість (грн.)	Міс. норма амортиз ації (%)	Сума амортиз ації (грн.)
Ліцензія	3.07.92	15	3000	0,56	16,67
Патент	10.02.93	8	5600	1,04	58,33
ЗТП	19.12.94	10	2000	0,83	16,67
Ноу-хау	5.08.94	6	7600	1,39	105,56
Разом:	-	-	18200	-	197,22

Затверджую

А КТ вибуття приймання нематеріальних активів

На основі розпорядження (наказу): реєстр №2/16_від "24" квітня 1997р.

ухвалено рішення про списання з балансу об'єкта нематеріальних активів - патенту №2172728 на винахід виробу марки 12/8р на основі нижченаведеного:

1. Первинна вартість: 120.000 грн.
2. Термін використання: 8 років;
3. Річна норма амортизації -12.5%

по причині: закінчення терміну експлуатації об'єкта. Додаток: Опис винаходу виробу марки 12/8р, технічна документація. (перелік технічної документації по об'єкту)

Члени комісії:

Головний (старший) бухгалтер

Додаток Д Наявність і рух нематеріальних активів

Додаток Е Зразкові розміри роялті при визначенні ціни ліцензії

Вид нема теріальних активів	Код стовп ця	Остача на поча ток року	Поступ ило за рік	Вибул о за рік	Остач а на кінець року
1	2	3	4	5	6
Права на вина ходи і інші подібні об'єкти промислово ї і і нтелектуаль ної	500				

власності					
Права користування природними ресурсами	510				
Програмні продукти	520				
Права на місце на біржі	530				
Інші	540				

№ п/п	ВИД ОБЛАДНАННЯ	Роялті в %

1	Підіймально-транспортне обладнання	5
2	Ливарне обладнання	1.5 - 2
3	Обладнання для металургійної промисловості	4 - 6
4	Обладнання для хімічної промисловості	3 - 5
5	Обладнання для харчової промисловості	3 - 5
6	Обладнання для очищення води	4
7	Нагрівальні системи	4 - 6
8	Печі	4 - 6
9	Казани	3 - 5
10	Обладнання для текстильної промисловості	3 - 5
11	Поліграфічне обладнання	4
12	Електротехнічне обладнання	4 - 7

13	Електротехнічні контрольні-вимірювальні прилади	3 -5
14	Електронне обладнання	4 - 8
15	Акумулятори	4
16	Ліфти	4 - 5
17	Верстати металообробні	4 - 6
18	Медичне обладнання і прилади	4 - 7
19	Вимірювальні прилади	5 - 7
20	Автодвигуни і частини до них	2 - 4
21	Автозапчастини	1 - 2
22	Буксири	1 - 2
23	Велосипеди	3 - 5

Продовження додатку Е

24	Залізничне обладнання	3 - 5
25	Сільськогосподарські машини	2 - 5
26	Ручний інструмент	3
27	Бритви, ножі	1 - 2
28	Напівфабрикати	1,5 - 2
29	Лиття	3 -5
30	Будівельні машини	3 - 5
31	Добрива	1 - 2
32	Барвники	3
33	Фарби	2 - 3
34	Клей	2 - 3
35	Мінеральні масла	2 - 3
36	Взуття	1 - 1,5
37	Продовольчі товари	1 - 2

38	Будматеріали	2-4
39	Літаки, озброєння	5 -10

Додаток Ж АКТ

контрольної перевірки інвентаризації нематеріальних активів ВАТ "Добробут".

Інвентаризація цінностей проводилася на 30.12.1997р. комісією в складі:

Голова - начальник фінансового відділу Члени комісії - Фахівець Фахівець

Контрольною перевіркою, проведеною заст. гол. бухгалтера встановлено:

I. У відповідності з інвентаризаційним описом вказані в наявності 3 найменування об'єктів нематеріальних активів на суму 2310 грн. II.

Результати перевірки:

№	Найменування	Вказані в інвентаризаційно	Фактично встановлені контрольною перевіркою	Результати перевірки (+ більше - менше)
по	нематеріальних активів,	вентаризаційно	встановлені контрольною	ревірки (+ більше - менше)
опи	які	му опису	ревіркою	
су	контрольне			
	пе			

	ревірені									
		кіл ь- кіс ть	цін а (гр н.)	су ма	КІ ЛЬ - КІ СТ	цін а (гр н.)	сум а	КІ ЛЬ К іст ь	цін а (гр н.)	су ма
1.	Програмний продукт "1С бухгалтерія"									
2.	Ліцензія на використання патенту	3	18 0	540	3	18	540			
3.	Програмний продукт "Місгохоїі Ойісе 4.3".	1	13 40	134 0	1	13 4	134 0			
		1	43 0	430	1	43	430			

І Т 0 Г 0:	x	x	231 0	x	x	231 0			
------------	---	---	----------	---	---	----------	--	--	--

Голова - начальник фінансового відділу Члени комісії - Фахівець Фахівець

Додаток 3

Типова форма № ПВ-1

Затверджена

наказом ЗАТ "Укртатнафта"

Мінстата

України (підприємство, організація)

від

24.03.95 №79 Журнал реєстрації винаходів на об'єкти промислової власності

(винаходи, корисні моделі, промислові зразки)

№	Дата подачі	Пр.І.Б. ви	Реквізити	Дані про	Збір за дії,	Результати	При
п/п	повідомлення про створений об'єкт промислової власності: найменування винаходу, корисної моделі, промислового зразка	нахідників в або авторів промислового зразка, буд., адреса	Реквізити догору між роботодавцем і винахідником або автором промислового зразка (дата, реєстраційний номер)	Дані про відправку матеріалів по заявці в Держпатент України	Збір за дії, пов'язані з охороною прав на об'єкти промислової власності	Результати розгляду заявки в Держпатенті України	Прийнята мітка

			Дата , номер р вина хід	Най мсну ванн я д-ту		Сума збору	Реквіз ити докуме нта про сплату	Дата , номер ер пина х.	Повідо млс пня або рішен ня по заявці	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11

Додаток К

Типова форма № ПВ-4
наказом ЗАТ "Укртатнафта"

Затверджена
Мінстата

України (підприємство, організація)

від

24.03.95 №79 Журніш ретрпції ічікористапнх об'єкті» промпслопої ііласності
(винаходи, корисні моделі, промислові зразки)

№	Найменування	Найменування	Дата подачі заяв	Дата і реєстраційний номер договору про купівлю ліцензії, власн. патенту	Дата і реєстраційний номер договору про продаж ліцензії, ліцензіат	Дата початку використання об'єкта промислової власності у виробництві
п/п	п/п	і знаходу, корисної моделі, промислового зразка	ки, дата публікації відомостей про видачу патенту	реєстраційний номер договору про купівлю ліцензії, власн. патенту	реєстраційний номер договору про продаж ліцензії, ліцензіат	користання об'єкта промислової власності у виробництві
1	2	3	4	5	6	7
1	Патент	Ступиця М8Г2/3	4.02.95	08.08.96		
	№156789		06.08.96	Договір №7	-	1.09.96

2.	Ліцензія №24	Елемент кронштейн на	-	16.09.96 Договір №4	25.11.97 Договір №15	1.09.96
3.	Патент №198739	Конденсатор марки РПК 76/9	4.02.96 11.11.96	10.09.97 Договір №198	-	1.12.97

Продовження додатку К

Дата повідомлення про викори стання винаходу, корисної моделі, промислового зразка за авторським свідченням	Прибуток від використання об'єкта промислової влас ності у власн. виробництві	Надходження від продажу ліцензії	Виплата ви нагороди	Примітка
8	9	10	11	12
1.09.96	2474 грн.	-	1300	

1.09.96	8930 грн.	25000	-	
1.12.97	1007 грн.	-	3000	

Додаток Л

ЗАТ "Укртатнафта"

Затверджена наказом Мінстата України від 24.03.95 №79

Керівнику ЗАТ "Укртатнафта" Зареєстровано під № 16/235

"18" квітня 1997р.

№ п/п	пр.,і.,п/б. автора (співавтор)	Місце роботи або домашня адреса
1.	Марченко Н.С.	м. Кременчук, вул.пер. Жовтня 5, к.17
2.	Петренко Ф.И.	ЗАТ "Укртатнафта", конструктор
3.	Царенко м. З.	ЗАТ "Укртатнафта", інженер- конструктор

ЗАЯВКА на раціоналізаторську пропозицію Прошу (просимо) розглянути
пропозицію, що іменується елемент кронштейна ступиці
РП14/М8

(коротке найменування раціоналізаторської пропозиції) визнати його
раціоналізаторським і прийняти до використання.

ОПИС ПРОПОЗИЦІЇ Пропоную(їм) створити або змінити конструкцію
виробу, технологію виробництва, що використовувалася техніку або склад
матеріалу шляхом модифікації елемента кронштейна ступиці РП14/М8 згідно
наведеного ески-

(непотрібне закреслити)

Додаткові відомості про пропозицію

Продовження додатку Л Додаються:

- а) графічні матеріали (ескізи, креслення, схеми, графіки і пр.) на 9_листах;
- б) техніко-економічне обґрунтування, розрахунки і пр. на 7_листах;
- в) інші матеріали на 3_листах. Усього на 19 листах.

"18" квітня 1997 р. Автор (співавтори)

ВИСНОВОК ЗА ПРОПОЗИЦІЄЮ

З пропозицією згоден

"30" квітня 1997 р. Гол. інженер

(посада, підпис, пр.і.п/б.)

РІШЕННЯ, ПРИЙНЯТЕ ЗА ПРОПОЗИЦІЄЮ Визнати пропозицію по
модифікації елемента кронштейна ступиці РП14/М8
раціоналізаторським

"30" квітня 1997р. Керівник підприємства, організації, установи

ЗМІНИ НОРМАТИВНОЇ І ТЕХНІЧНОЇ ДОКУМЕНТАЦІЇ

Найменування документа	№ повідомлення	Дата зміни	Посада і найменування відділу	Підпис

Свідоцтво на раціоналізаторську пропозицію отримав(чи) "21" травня 1997 р.

Автор (співавтори)

Додаток М

ЗАТ "Укртатнафта"

Затверджена

наказом

(підприємство,

організація)

Мінстату України від 24.03.95 №79

ЖУРНАЛ РЕЄСТРАЦІЇ РАЦІОНАЛІЗАТОРСЬКИХ ПРОПОЗИЦІЙ

Номер Дата по- Пр.,і.,п/б. ав- Місце роботи або Найменування Дата

прийняття Реквізити дого-

проноз дачі про- тора (авторів) будинок, адреса пропозиції рішення про виз-
вору про виплату

иції позиції нання пропозиції винагороди (дата, раціоналізаторським
реєстр, номер)

123 4 5 6 7

1. 12.03.97 Крндаков С.П ЗАТДатчик 8.05.97 №1-13

"Укртатнафта", МФ836-12 від 15.05.97

2.29.05.97 ФроловБ.І. ЗАТ Реле 2.65-1 28.05.97 №1-18

"Укртатнафта", від 30.05.97

Продовження додатку М

Дата розпочатку використання раціоналізаторс ької пропозиції	Доход (прибуток) від використання або частина собівартості продукції, що доводиться на раціоналізаторську пропозицію	Сума винаго- роди	Виплата вина- городи	Примітка
8	9	10	11	12
16.07.97	930 грн.	200	-	
1.12.97	1774 гри.	458	458	

--	--	--	--	--