

10. Корбетт Томас. Управлінський облік за ТОС: Пер. з англ. Д. Капранов. – К.: Видавництво «Необхідно і достатньо», 2009. – 240 с.
11. Кутузов О.В. Кому повинен підпорядковуватися головний бухгалтер? // &Фінансист. – 2007. – № 4 – 5. – С. 20 – 22.
12. Мартинов С. Внутрішня кухня внутрішнього аудиту// &Фінансист. – 2008. - № 2. – С. 20 - 22.
13. Остапенко С. А Ризки – врозь!//&Фінансист. – 2008. - № 9. – С.15 – 17.
14. Сергієнко Д. Оцінити контролера // &Фінансист. – 2008. – № 2. – С. 8-10.
15. Терехов А.А. Контроль і аудит / А.А. Терехов, М.А. Терехов. – М. : Фінанси і статистика, 1998. – С. 59 – 66.
16. Фольмут Х.Й. Інструменти контролінгу / Фольмут Х.Й. - М. : Фінанси і статистика, 1998. – С. 12 – 18.

Надійшла 19.11.2009

УДК 658.589

Н. А. ПОНОМАРЬОВА
Хмельницький національний університет

ОБЛІКОВІ ПІДХОДИ ДО ВИЗНАЧЕННЯ І ВИЗНАННЯ ІНТЕЛЕКТУАЛЬНИХ АКТИВІВ

Розглянуто теоретичні положення щодо визначення та визнання інтелектуальних активів з метою з'ясування їх ролі у формуванні вартості підприємства.

The theoretical position on the definition and recognition of intellectual assets in order to clarify their role in the formation of a company.

Ключові слова: інтелектуальні активи, нематеріальні активи, гудвіл.

Постановка проблеми. В сучасних умовах розвитку економіки знання набуває товарної форми, тобто стає специфічним економічним ресурсом – інтелектуальним ресурсом. Виходячи з потенціалу, закладеного в інтелектуальному ресурсі, можна говорити про інтелектуальні активи, використання яких може призвести до збільшення економічних вигод і які можуть мати вартісну оцінку. Як і будь-який інший актив, інтелектуальні активи мають розкриватися у фінансовій звітності, що й обумовлює необхідність їх бухгалтерського обліку.

Стан розробки проблеми. Широкого поширення поняття інтелектуальних активів отримало у зв'язку з розвитком теорії інтелектуального капіталу, яку в своїх працях досліджували зарубіжні (К. Беккер, Д. Белл, П. Дракер, Л. Едвінссон, І. Рус, М. Кастельс, М. Мелоун, Р. Райх, Т. Сакайя, Т. Стюарт, П. Пільцер, О. Тоффлер, Л. Туроу, С. Хантінгтон, Т. Шульц, Ф. Фукуяма та ін.) та вітчизняні вчені (Л. Абалкін, О. Амосов, Д. Богиня, В. Врублевський, Н. Гавкалова, В. Гесць, М. Долішній, О. Дацій, М. Вороніна, О. Кендюхов, А. Колот, В. Куценко, О. Кристальний, О. Бутнік-Сіверський, Н. Лук'янченко, В. Онікієнко, О. Онищенко, П. Каблук, В. Ситник, А. Чухно, П. Цибулюк та ін.).

Метою даної статті є узагальнення та уточнення сутності та складу економічного поняття «інтелектуальні активи» та особливостей їх визнання у фінансовій звітності.

Викладення основного матеріалу. В сучасних умовах основою конкурентних переваг будь-якої успішної на ринку організації вважають здатність реалізовувати складні стратегії на основі накопичених знань, навчання персоналу, розвитку корпоративної культури, бренду, іміджу організації. За оцінками фахівців, у середньому практично 80 % ринкової вартості компаній забезпечують нематеріальні активи та корпоративні знання [1].

Загальні підходи до аналізу структури інтелектуального капіталу закладені Міжнародною федерацією бухгалтерів (IFAC). У стандартах, розроблених федерацією, пропонується розглядати інтелектуальний капітал як комплекс трьох складових елементів: людського капіталу, капіталу відносин та структурного (організаційного) капіталу. За стандартами IFAC:

1) людський капітал – знання, вміння, досвід, вишкіл, що притаманні конкретному індивідууму і невіддільні від нього як приналежність до певної людської раси;

2) капітал відносин – зовнішні зв'язки зі споживачами, постачальниками матеріалів, послуг, органами управління суспільством і іншими контрагентами, що входять у поняття зовнішнє середовище, зокрема економічне і соціальне;

3) структурний (організаційний) капітал – знання, процедура, технології та інформація, що пов'язані з фірмою так само, як і складові людського капіталу до конкретної людини і завжди залишаються на фірмі [2].

В категоріях бухгалтерського обліку інтелектуальний капітал розглядається як інтелектуальні активи. Р. Романів розглядає таку структуру інтелектуальних активів:

- 1) ринкові активи – нематеріальні активи, пов'язані з ринковими операціями;

- 2) інтелектуальна власність як актив – патенти, авторські права, торгові марки, ноу-хау;
- 3) людські активи – знання, навички, досвід, які використовуються індивідуумом для отримання доходу;
- 4) інфраструктурні активи – технології, взаємозв'язок з клієнтами [3, с. 391].

Нематеріальні активи як складова інтелектуальних активів відповідно до П(С)БО 8 “Нематеріальні активи” поділяються на такі групи:

- 1) права на користування майном (земельною ділянкою, будинком, право на оренду приміщень тощо);
- 2) права на комерційні позначення (торгові марки, комерційні (фірмові) найменування тощо);
- 3) права на об'єкти промислової власності (винаходи, дослідні моделі, промислові зразки, сорти рослин, породи тварин тощо);
- 4) авторське право та суміжні з ним права (право на літературні, художні, музичні твори, комп'ютерні програми, бази даних тощо);
- 5) незавершені капітальні інвестиції в нематеріальні активи;
- 6) інші нематеріальні активи (право на здійснення діяльності, використання економічних та інших привілеїв тощо).

Згідно з Міжнародними стандартами фінансової звітності нематеріальні активи поділяються на такі види:

- 1) пов'язані з клієнтами (списки клієнтів і клієнтських контрактів);
- 2) пов'язані з технологіями (технології, патенти, програмне забезпечення, бази даних, ноу-хау);
- 3) пов'язані з контрактами (ліцензії, роялті, ліцензійні договори і договори франчайзингу, права на користування ресурсами (водними, мінеральними, повітряними тощо), трудові договори);
- 4) пов'язані з маркетингом (права на знаки для товарів і послуг, угоди про відмову від конкуренції);
- 5) пов'язані з мистецтвом (літературні, художні та музичні твори, відео- та аудіовізуальні матеріали).

Важливим об'єктом інтелектуальних активів підприємства можна назвати гудвіл. Відповідно до П(С)БО 19 “Об'єднання підприємств” гудвіл – це перевищення частки придбання над справедливою вартістю ідентифікованих активів і зобов'язань на дату придбання. Тобто за стандартами гудвіл набуває ознак активу з можливістю його достовірної оцінки лише в разі придбання підприємства як цілісного майнового комплексу. Проте він створюється підприємством впродовж його функціонування на основі знань, зв'язків, сучасних інформаційних, виробничих і збутових технологій та інших чинників його майбутніх переваг [4]. Крім того, може виникнути потреба в оцінці вартості гудвілу ще до продажу підприємства, наприклад, з метою залучення інвестицій, у разі зміни складу засновників тощо. На жаль, це питання є проблематичним, оскільки більшість складових гудвілу не визнаються активами, а включаються до складу витрат підприємства.

Відповідно до п. 9 П(С)БО 8 “Нематеріальні активи” такими витратами є витрати, пов'язані з дослідженням, підготовкою і перепідготовкою кадрів, рекламою та просуванням продукції на ринку, створенням, реорганізацією та переміщенням підприємства або його частини, підвищенням ділової репутації підприємства, вартістю видань і створенням торгових марок (товарних знаків).

Витратний гудвіл за економічною природою внутрішньо генерується та включає витрати, які сприятимуть зростанню конкурентоспроможності й зміцненню ділової репутації підприємства. Однак в обліку та фінансовій звітності такий гудвіл не визнається через неможливість його ідентифікувати, достовірно оцінити вартість та строк його корисного використання [5, с. 46]. Навпаки, у зарубіжній практиці розмір гудвілу підприємства належить до специфічного виду нематеріальних активів [6, с. 120-121].

На нашу думку, невизнання в обліку інтелектуальних активів, які втілюють в собі потенційні економічні вигоди, призводить до невідповідності фінансової звітності принципам достовірності та повноти. Дослідження зарубіжних вчених показали, що існує зв'язок між майбутньою прибутковістю та інвестиціями у дослідження, розробки і розвиток. Збільшення вкладень у дослідження і розвиток призводять до збільшення прибутків у найближчі 7 років. Також відмічається зв'язок між ринковою вартістю компаній та інвестиціями в дослідження і розробки та людський капітал [7]. За умов наявності кваліфікованого менеджменту максимальна сума прибутку від інвестицій у людський капітал майже втричі перевищує прибуток від інвестицій у техніку. Ще Адам Сміт розглядав знання як різновид майна, особливого роду запасу, елемент, який входить до складу основного капіталу та забезпечує дохід і прибутковість поза залученням до обігу та зміни власника [8].

Основна причина, з якої переважна частина інтелектуальних активів не визнається в обліку, полягає у неможливості достовірного визначення їх вартості. Проте в сучасних умовах необхідність оцінки інтелектуальних активів очевидна.

У бухгалтерському обліку, згідно з принципом історичної собівартості, інтелектуальні активи оцінюються за сумою витрат, понесених на їх придбання (створення). Відповідно до діючої в Україні практики бухгалтерського обліку, оцінка інтелектуальних активів здійснюється відповідно до П(С)БО 8 “Нематеріальні активи”.

З одного боку, бухгалтерські методи оцінки інтелектуальних активів мають офіційний статус і можуть бути підтверджені документально, а з іншого, – вони не враховують економічного ефекту від їх використання. Відповідно, внаслідок односторонньої спрямованості бухгалтерських оцінок виникає протиріччя: надзвичайно перспективний інтелектуальний актив може бути недооцінений, а малопридатний до використання, навпаки, переоцінений. На думку Л.В. Швеця, постановка на бухгалтерський облік об'єктів інтелектуальних активів не є обов'язковою для підприємства у звичайній господарській практиці. Найчастіше це відбувається у випадках, пов'язаних з продажем, придбанням, зміною форми власності тощо [9].

Крім того, інтелектуальні активи слід розглядати в контексті поступової трансформації результатів наукових досліджень в інтелектуальний актив, від використання якого підприємство зможе отримати певну економічну вигоду. В.П. Ситник, М.Ф. Бойко, А.Ф. Бойчук розробили методичні рекомендації щодо трансформації наукової продукції в об'єкти права інтелектуальної власності та їх капіталізації. Таку трансформацію рекомендується здійснювати в декілька етапів:

1) трансформація наукової продукції в об'єкти права інтелектуальної власності шляхом юридичного закріплення ексклюзивних прав авторів чи власників результатів наукових досліджень на їх застосування, реалізацію, розповсюдження та інші форми використання;

2) комерціалізація об'єктів прав інтелектуальної власності в статусі товару, фундаментальною ознакою якого є ціна. Комерційне використання об'єктів інтелектуальної власності як товару потребує їх вартісної оцінки. Визначення оціночної вартості таких об'єктів необхідне не лише при операціях купівлі-продажу, а й при приватизації підприємств, їх внесенні до статутного капіталу, передачі в оренду та інших транзакціях;

3) капіталізація об'єктів інтелектуальної власності як нематеріальних активів в балансі, що потребує правильного їх обліку та достовірного відображення інформації про первісну та залишкову вартість цих специфічних активів підприємств [10].

За умов, коли основою оцінки стає навіть не поточна, а потенційна суб'єктивна корисність блага, ціни визначаються не сукупністю окремих чинників, що спостерігаються, а низкою обставин, які неможливо ні прогнозувати, ні характеризувати. Враховуючи зазначене вище, у світовій практиці склалися певні підходи до методів розрахунку внутрішньоствореного гудвілу як основної складової неідентифікованих інтелектуальних активів:

1) метод надлишкових прибутків, який використовують під час перепродажної оцінки гудвілу; він ґрунтується на порівнянні рентабельності чистих активів підприємства з середньою рентабельністю чистих активів на фінансовому ринку або по галузі; гудвіл в цьому випадку розглядається як актив, не відображений в обліку, але такий, що має таку саму дохідність, що й інші активи;

2) альтернативний метод, який передбачає розрахунок величини гудвілу як різниці між вартістю підприємства з припущенням, що воно має у власності невідчутні активи та використовує їх у діяльності, та вартістю підприємства з припущенням, що воно не є власником тих самих невідчутних активів;

3) метод вартості торговельної марки (дохідний), за яким гудвіл розраховують через дисконтування прогнозованих і постпрогнозованих потоків прибутку, генерованих гудвілом;

4) оцінка гудвілу за допомогою показника ділової активності, для чого до показника середньорічного обсягу продажу застосовують коефіцієнт, який визначають емпірично, виходячи з аналізу угод купівлі-продажу за однорідними підприємствами;

5) залишковий метод, за яким оцінюють вартість придбаного гудвілу за міжнародними та національними стандартами обліку, тобто гудвіл дорівнює різниці вартості придбання і справедливої вартості придбаних чистих активів [11];

6) розрахунок коефіцієнта Д. Тобіна, який відображає співвідношення ринкової вартості компанії та відновлювальної вартості її активів. Високе значення цього показника передбачає, що крім активів, відображених у балансі, компанія володіє іншими невідчутними ресурсами, які дають можливість отримувати високі прибутки [12].

Висновок. Оцінка інтелектуальних активів в теорії управління знаннями базується на показниках, що втілюють в собі прогнозовані економічні вигоди (грошовий потік, прибуток, зменшення собівартості тощо). Це доходний підхід, в рамках якого застосовуються такі методи оцінки інтелектуальних активів: 1) метод переваг у прибутках; 2) метод звільнення від роялті; 3) метод додаткового прибутку; 4) метод дисконтованих грошових потоків; 5) метод виграшу у собівартості.

Отже, інтелектуальні активи є одним з ключових чинників формування ринкової вартості та показників інвестиційної привабливості підприємства. В подальшому необхідно розробити методику вартісної оцінки неідентифікованої частини інтелектуальних активів підприємства з метою їх визнання в обліку і звітності.

Література

1. Стратегічні виклики XXI століття в суспільстві та економіці України: У 3-х томах. Т.1. / За ред.

- В.М. Гейця, В.П. Семиноженка та Б.Є. Кваснюка. – К.: Фенікс, 2007. – 542 с.
2. Measurement and Management of Intellectual Capital. – London : IFAC, 1998. – 620 p.
 3. Романів Р. Оцінка інтелектуального капіталу та її застосування в управлінських концепціях епохи глобалізації економіки / Р. Романів // Економічний аналіз. – 2008. – Випуск 2. – С. 390–392.
 4. Уманців Г. Внутрішній гудвіл підприємства: економічна природа, проблеми оцінки та обліку / Г. Уманців [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://tm-logos.com.ua/stattya_2.htm.
 5. Городянська Л. Гудвіл та відтворювані інтелектуальні ресурси / Л. Городянська // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 5. – С. 42–49.
 6. Плотников В.С. Финансовый и управленческий учет в холдингах / [под ред. В.И. Бариленко] / В.С. Плотников, В.В. Шестакова. – М., 2004. – 336 с.
 7. Плотникова Л.А. Нематериальные активы: обзор международного опыта и перспективы развития / Л.А. Плотникова, А.Э. Кастин // Международный бухгалтерский учет. – 2006. – № 4. – С. 30–38.
 8. Україна у вимірі економіки знань / [за ред. В.М. Гейця]. – К., 2006. – 592 с.
 9. Швець Л.В. Інтелектуальний капітал підприємства: економічний зміст і оцінка / Л.В. Швець [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.nbu.gov.ua/portal/natural/vntu/2008_17_1/58.pdf.
 10. Методичні рекомендації щодо трансформації наукової продукції в об'єкти права інтелектуальної власності та їх капіталізація / [В.П. Ситник, М.Ф. Бойко, А.Ф. Бойчук та ін.]. – К., 2006. – 68 с.
 11. Просвирина И.И. Оценка внутренне созданного гудвила компаний / И.И. Просвирина // Международный бухгалтерский учет. – 2005. – № 9. – С. 23–30.
 12. Голов С. Четыре элемента вашего бизнеса / С. Голов // Менеджмент и менеджер. – 2004. – № 2. – С. 4–9.

Надійшла 09.12.2009

УДК 336.225.673

Г. В. ПУХАЛЬСЬКА

Хмельницький національний університет

УДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЙНИХ ТА МЕТОДИЧНИХ ЗАСАД ПОДАТКОВОГО АУДИТУ В СУЧАСНИХ УМОВАХ

У статті досліджено та дана критична оцінка діючої нормативно-законодавчої бази щодо справляння податків і зборів, організаційної структури податкових органів, методики проведення податкового аудиту. Обґрунтовано теоретичні положення та сформульовані практичні рекомендації щодо удосконалення нормативно-законодавчого регулювання, організаційних та методичних засад податкового аудиту з метою підвищення його ефективності.

In the article grounded theoretical positions and practical recommendations are formulated in relation to the improvement of the normatively legislative adjusting of organizational and methodical principles of tax audit with the purpose of increase of his efficiency.

Ключові слова: податковий аудит, платники податків, органи Державної податкової служби України, податковий аудитор, методика податкового аудиту, ефективність податкового аудиту.

Постановка проблеми. Незалежність, добробут, фінансова безпека держави, фінансування пріоритетних програм залежать від ефективної системи оподаткування, важливим елементом якої є податковий аудит. Податковий аудит виділений не тільки у самостійний напрям державного контролю, але це важлива складова управління податкової системи. Головною метою податкового аудиту є створення оптимальних умов та забезпечення суворого додержання норм податкового законодавства суб'єктами господарювання та фізичними особами щодо сплати податків і зборів, що визначено статтею 67 Конституції України «кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законодавством» [1], а отже наповнення грошовими коштами доходної частини державного бюджету України.

Роль податкового аудиту в сучасних умовах особливо зростає через низьку податкову дисципліну та культуру суб'єктів підприємництва і населення щодо сплати податків і зборів, значну тінізацію економіки. Крім того складні економічні умови спричинені світовою фінансовою кризою вимагають застосовувати більш ефективні способи наповнення державного бюджету України.

Податковий аудит в Україні зародився досить недавно, а отже, знаходиться на стадії розвитку, проте вже потребує удосконалення нормативно-законодавче регулювання щодо справляння податків і зборів, організації та методики його проведення.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Податковий аудит – це специфічна форма державного контролю, який вимагає значного організаційного, законодавчого, методичного та наукового обґрунтування. Він потребує знань дії об'єктивних економічних законів розвитку суспільства, а також закономірностей функціонування економічних і фінансових систем. Будучи підсистемою економічного контролю, податковий аудит має власну методологію і ґрунтується на певних організаційних принципах