

АУДИТ ЕФЕКТИВНОСТІ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ: АНАЛІЗ ІСНУЮЧИХ ПІДХОДІВ

*Проведено аналіз існуючих підходів дослідників до аудиту ефективності нематеріальних активів.
Встановлено можливі шляхи їх застосування до контролю ефективності використання нематеріальних активів у вітчизняних умовах*

Постановка проблеми. Аудит ефективності нематеріальних активів – це відносно нова форма аудиту та метод контролю, значення якого безупинно змінюється і який має значний потенціал застосування в умовах сучасних глобалізаційних процесів та нарощення темпів постіндустріальної економіки. Аудит ефективності нематеріальних активів поряд із традиційним аудитом відіграє більш ключову роль у здійсненні бухгалтерського обліку підприємств. Мета його проведення – дати гарантії ефективної роботи та ефективного використання нематеріальних активів підприємства, що мають і не мають відчутної (матеріальної) форми.

Поява “аудиту ефективності” як особливого виду контролю відбулась у 70-х рр. ХХ ст., коли була зафіксована поява терміна “контроль ефективності” в Лімській Декларації керівних принципів контролю” (м. Ліма, Перу, 1977 р.), в якій виділено контроль ефективності як невід’ємну його складову. У ній відзначається, що на додаток до фінансового аудиту, важливість якого незаперечна, є також інший вид контролю, що спрямований на перевірку того, наскільки ефективно й ощадливо витрачаються його ресурси, до яких можна віднести також і нематеріальні активи, що мають і не мають відчутної (матеріальної) форми. Однак вважаємо, що визначальним поняттям є “контроль”. Термін “аудит” застосовується переважно тоді, коли окремий вид контролю стосується використання нематеріальних активів з метою визначення достовірності та правильності їх обліку з точки зору нормативного регулювання.

Контроль нематеріальних активів в свою чергу відображає конкретний вид діяльності – в системах управління він виділений у відособлену сферу діяльності окремими вченими [1; 3; 4; 6; 8] і виступає в якості безперервного процесу управління. Контроль займає самостійне місце в системі форм здійснення управління нематеріальними активами, що мають і не мають відчутної (матеріальної) форми та забезпечує ефективне та раціональне їх використання на підприємстві, особливо при здійсненні підприємством інноваційної діяльності. Для уникнення термінологічної плутанини, і враховуючи те, що поняття “контроль” є ширшим ніж аудит та позиції “Лімської Декларації керівних принципів контролю”, слід використовувати поняття “контроль ефективності використання нематеріальних активів”, який визначає, чи відповідають за обсягами отримані результати від використання нематеріальних активів понесеним на їх одержання (створення) витратам.

Запровадження контролю ефективності використання нематеріальних активів на українських підприємствах перебуває тільки на стадії становлення та розвитку. Проблема розвитку та здійснення контролю ефективності використання нематеріальних активів пов’язана з вирішенням таких питань, як проведення контролю ефективності використання нематеріальних активів з точки зору підвищення обсягів виробництва продукції та урахування аспектів ефективності використання нематеріальних активів при перевірці фінансової звітності.

Аналіз останніх досліджень та публікацій.

Питанням аудиту ефективності нематеріальних активів присвячені праці А.П. Аксонова, Е. Брукінг, Т.А. Гілевої, С.А. Кузубова, Б. Лева, С. Ріда.

Мета дослідження. Аналіз існуючих підходів дослідників до аудиту ефективності нематеріальних активів.

Викладення основного матеріалу дослідження.

Питання контролю відіграють важливу роль при оцінці ефективності господарської діяльності та пошуку шляхів її підвищення. Будь-яка підприємницька діяльність потребує постійного контролю за своїм розвитком, аналізу процесів під

дію яких потрапляє підприємство в сучасних умовах господарювання. Це, передусім, пов’язано із зміною економічних умов, в яких працює підприємство, кон’юнктури ринку, податкового законодавства тощо. Суть проблеми полягає в тому, що більшість підприємств, які зіткнулися з перешкодами, не задумуються над необхідністю та важливістю саме контролю ефективності своєї діяльності, а тому взагалі його не здійснюють. На підприємствах відсутні кваліфіковані фахівці, які могли б ефективно здійснювати контроль та аналіз основних показників діяльності підприємства і своєчасно розробляти можливі шляхи виходу з кризових ситуацій.

Контроль необхідний на всіх етапах підприємницької діяльності: від початку створення підприємства та протягом всього подальшого функціонування. Тим більше в умовах кризової економічної ситуації, що склалася на сьогодні в Україні, роль контролю значно зростає, особливо в умовах виникнення кризових явищ на підприємстві, коли саме завдяки проведенню постійного контролю вдається визначити причини кризи (особливо, що пов’язані із положенням підприємства на ринку) та розробити і обґрунтувати можливі шляхи виходу з неї.

Для надання достовірної оцінки використання нематеріальних активів, що мають і не мають відчутної (матеріальної) форми та прийняття відповідних управлінських рішень керівництвом підприємства необхідним є глибоке вивчення питань, пов’язаних з їх контролем. При чому важливим є здійснення такого групування нематеріальних активів, що допоможе в найкоротші терміни та в зручному вигляді здійснити оцінку ефективності їх використання.

Інформація про нематеріальні активи підприємства, що мають і не мають відчутної (матеріальної) форми, потрібна не лише внутрішнім, але й зовнішнім користувачам. Сьогодні важливим є створення умов для залучення інвестицій з метою підвищення прибутковості діяльності. А інвестори мають бути втягнені в тому, що вкладені ними кошти дійсно забезпечать одержання очікуваних вигод. Саме тому управлінням слід приділяти максимальну увагу контролю ефективності діяльності підприємства, зокрема, визначальним факторам його розвитку – нематеріальним активам, щоб мати змогу виявити її проблемні сторони та створити умови для їх вирішення. Це допоможе зробити підприємство конкурентоспроможним в сучасному ринковому середовищі.

Найефективнішим контроль нематеріальних активів можливий лише у тому випадку, якщо він здійснюється на основі достовірних даних про всі нематеріальні об’єкти, що використовує підприємство у своїй діяльності. Тому важливим є відображення нематеріальних активів за справедливою оцінкою та у повному обсязі, для чого нами наведені пропозиції по інвентаризації потенційно охороноздатних об’єктів, однак на сьогодні ситуація на українських підприємствах стосовно даного питання є достатньо проблематичною, причиною чого є:

– недосконалість законодавчої бази щодо регулювання обліку нематеріальних активів бухгалтерського відображення через конвенційність існуючих підходів до бухгалтерського обліку нематеріальних активів, реалізованих в національних стандартах. Як наслідок, це призводить до того, що не всі об’єкти, які мають бути віднесені до нематеріальних активів, відображаються у їх складі.

– неможливість здійснення в межах системи бухгалтерського обліку справедливої оцінки нематеріальних активів. В силу того, що існують різні методи та способи визначення вартості даних об’єктів, не завжди вони обираються вірно.

Вказані проблеми призводять до того, що балансова вартість підприємств значно відрізняється від їх реальної ринкової вартості. В результаті виникають неточності стосовно отриманих даних при проведенні контролю ефективності, що негативно впливає на управлінські аспекти використання нематеріальних активів. Тому рішення, що приймаються на основі таких даних не дають очікуваного ефекту.

В силу того, що на сьогодні нарізла нагальна потреба у правильному та ефективному контролі використання активів невідчутної природи, вважаємо за потрібне розглянути загальні його особливості та визначити можливі напрями його здійснення на підприємстві.

Слід зазначити, що загалом ідея розробки методики контролю або аудиту ефективності використання всіх невідчутних активів підприємства, що мають інтелектуальну, творчу природу не є новою.

На сьогодні зарубіжними дослідниками запропоновано декілька підходів до контролю ефективності використання різноманітних активів невідчутної інтелектуальної природи в діяльності підприємств, які є значно ширшими у порівнянні із контролем та аудитом нематеріальних активів.

I. Концепція Е. Брукінг. Достатньо відомим підходом до контролю ефективності використання нематеріальних активів на підприємстві є концепція "Аудиту інтелектуального капіталу", запропонована американською дослідницею Енні Брукінг.

Безпосередньо під аудитом інтелектуального капіталу автор [5, с. 127] розуміє розгляд нематеріальних активів компанії, їх документальне оформлення фіксування стану на поточний момент, і, якщо це можливо, проведення розрахунку їх вартості. Також аналізується освіта працівників підприємства, проводяться різноманітні тести для виявлення потенціалу кожного працівника стосовно можливості отримання від нього підприємством економічних вигод в майбутньому.

Визначальною особливістю цієї концепції є орієнтація не лише на юридично оформлені об'єкти права інтелектуальної власності та відображені в бухгалтерському обліку нематеріальні активи, а також і на інші нематеріальні фактори, які посилюють конкурентні переваги підприємства на ринку та підвищують ринкову вартість підприємства. Слід зауважити, що те поняття "нематеріальні активи", яке використовується автором в роботі, є значно ширше від конвенційного поняття, використовуваного в американських GAAP.

Реалізації концепції "Аудиту інтелектуального капіталу" Е. Брукінг передбачає виконання наступних етапів:

- опис можливих перетворень, цілей, поля діяльності і обмежень. Цей етап передбачає встановлення бажаного стану, якого прагне досягти підприємство у майбутньому, наприклад, створення служби корпоративного навчання працівників, підготовка до реорганізації підприємства, встановлення потреби додаткового придбання нематеріальних активів тощо;

- встановлення оптимальних параметрів активів, тобто базових характеристик конкретного активу, які визначають його здатність забезпечувати одержання економічних вигод підприємством. Наприклад, для торгової марки, яка має відповідну бухгалтерську оцінку за доходним підходом – це обсяги реалізації відповідної марочної продукції;

- встановлення параметрам найвищих можливих значень – найоптимальніших значень, досягнення яких є основною метою використання конкретного нематеріального активу в господарській діяльності підприємства;

- вибір методу аудиту – передбачає обрання відповідного методу аудиту (опитування, інтерв'ю, аналіз продаж, аналіз витрат, аналіз конкурентоспроможності, аналіз окупності інвестицій, аналіз платежів тощо) для окремих параметрів нематеріального активу. Також до цього етапу відноситься обрання методу оцінки для конкретного нематеріального активу, оскільки залежно від його виду (нематеріальні активи за стандартами обліку, інтелектуальний, людський капітал тощо), обрання методу оцінки буде відрізнятися;

- безпосереднє проведення аудиту на основі обраного методу за конкретним нематеріальним активом;

- документальне оформлення цінності (здатності приносити економічні вигоди) в базі знань інтелектуального капіталу. Передбачає збереження інформації і знань (тенденцій, взаємозалежності між параметрами, індексів стану інтелектуального капіталу) про нематеріальні активи підприємства в інтелектуальному інформаційному сховищі підприємства. Результатом здійснення останнього етапу є формування загальної картини інтелектуального капіталу підприємства, сильних і слабких сторін діяльності підприємства, що дозволяє побудувати стратегію його подальшого удосконалення шляхом підвищення ефективності управління нематеріальними активами підприємства.

II. Концепція Д. Андріссена та Р. Тіссена. Іншим підходом до контролю ефективності використання нематеріальних активів на підприємстві є концепція "Value Explorer", розроблена скандинавськими дослідниками Деніелом Андріссеном та Рене Тіссеном [2].

Особливістю концепції, або як його називають автори, інструментарію "Value Explorer", є орієнтація на підвищення ефективності управління нематеріальними активами в умовах економіки знань або постіндустріальної економіки, яка характеризується тим, що визначальним фактором розвитку підприємств в ній є наявність та ефективне управління його нематеріальними активами.

Здійснення контролю ефективності використання нематеріальних активів із використанням концепції "Value Explorer" передбачає проведення п'ятнадцяти етапів:

- визначення основи діяльності підприємства. Передбачає збір інформації про ключові нематеріальні активи підприємства – їх роль в позиціонуванні підприємства на ринку, у створенні продуктів та послуг, та в цілому в забезпеченні успішності функціонування підприємства;

- генерування ідей. Передбачає формулювання пропозицій з удосконалення найважливіших нематеріальних активів (цінні ресурси і придбання, навички і неформалізовані знання, загальні моральні цінності і норми, технології і формалізовані знання, первинні процеси і процеси управління), що використовуються на підприємстві;

- попереднє визначення ключових сфер компетенції. Передбачає встановлення факторів або унікальної здатності, які є основними перевагами для вашого підприємства у порівнянні з конкурентами, та їх ідентифікація.

- розподіл та закріплення ключових сфер компетенції за видами нематеріальних активів, що передбачає виявлення окремих нематеріальних активів, які можуть бути встановлені "відповідальними" за окремою компетенцією;

- перевірка нематеріальних активів на додаткову цінність. Передбачає встановлення можливості окремих нематеріальних активом генерувати додаткову цінність для споживачів;

- перевірка ролі та значення нематеріальних активів в підвищенні конкурентоздатності підприємства;

- перевірка потенціалу нематеріальних активів – здатності при використанні нематеріальних активів у майбутньому просувати продукцію на нові ринку, підтримувати належний конкурентний рівень, підвищувати кваліфікацію працівників тощо;

- перевірка нематеріальних активів на довговічність. Передбачає здійснення аналізу можливості стратегічного аналізу застосування нематеріальних активів на підприємстві;

- перевірка стійкості нематеріальних активів – передбачає аналіз уразливості окремих нематеріальних активів відповідно до пливу внутрішніх та зовнішніх факторів (охорона об'єктів промислової власності, моніторинг договорів ключових працівників підприємства, управління взаємовідносинами з клієнтами тощо);

- оцінка впливу на величину валового прибутку ключових компетенцій та "прикріплених" до них нематеріальних активів;

- розподіл валового прибутку по ключовим сферам компетенції та відповідним нематеріальним активам;

– визначення та розрахунок потенціалу, тобто розрахунок процентного співвідношення очікуваного росту валового прибутку за рік;

– оцінка довговічності ключових сфер компетенції, що можуть використовуватись в конкретній сфері діяльності.

– оцінка стійкості ключової сфери компетенції, що передбачає розрахунок бального коефіцієнта стійкості;

– розрахунок вартості існуючих ключових сфер компетентності, що передбачає розрахунок показника майбутнього валового прибутку, показника приведеної вартості, показника внутрішньої стійкості, показника загальної вартості нематеріальних активів підприємства по різних сферах компетенції.

Використання концепції “Value Explorer” для здійснення контролю ефективності використання нематеріальних активів дозволяє вирішити такі проблеми:

– встановлення взаємозв'язку між різноманітними показниками використання нематеріальних активів;

– дозволяє розглядати нематеріальні активи підприємства як єдине ціле у взаємозв'язку з ключовими компетенціями підприємства;

– встановлення ролі окремих видів нематеріальних активів в забезпеченні одержання економічних вигод підприємством.

III. Концепція С.А. Кузубова. Російським дослідником С.А. Кузубовим [7] запропонований авторський підхід до контролю ефективності використання нематеріальних активів, який базується на основі ризико-орієнтованої парадигми бухгалтерського обліку, що передбачає ідентифікацію ділових ризиків підприємства.

Дана концепція називається “Аудит інтелектуальних активів”, під яким розуміється процес збору, аналізу і оцінки інформації про економічні дії і події, пов'язані з інтелектуальними активами підприємства, що здійснюється незалежним аудитором (зовнішнім чи внутрішнім), що встановлює рівень їх відповідності певному критерію і призначений для задоволення інформаційних потреб заінтересованих користувачів [7, с. 35-36].

Автор виділяє чотири можливих види аудиту, які реалізовані в концепції, що стосуються безпосередньо нематеріальних активів:

– аудит фінансової звітності, в якій відображається інформація про нематеріальні активи;

– спеціальні аудиторські завдання з фінансового аудиту нематеріальних активів;

– завдання, що надають впевненості відносно нефінансової інформації про нематеріальні активи (нефінансовий аудит);

– узгоджені процедури.

На особливу увагу в запропонованій С.А. Кузубовим концепції заслугоує розгляд сутності та особливості здійснення нефінансового аудиту нематеріальних активів, метою проведення якого є забезпечення зростання довіри можливих користувачів інформації про такі об'єкти, оскільки такий вид аудиту майже не розглядається вітчизняними дослідниками.

В цілому здійснення контролю ефективності використання нематеріальних активів із використанням концепції “Аудит інтелектуальних активів”, що базується на застосуванні ризико-орієнтованого підходу передбачає здійснення наступних стадій:

– виявлення ключових нематеріальних активів (оцінка стратегічного значення кожного нематеріального активу для підприємства; оцінка ризику, притаманного кожному нематеріальному активу; відбір ключових нематеріальних активів, що підлягають аудиторській перевірці);

– аналіз ключових нематеріальних активів відповідно до встановлених критеріїв (встановлення відповідних критеріїв; тестування предмету вивчення відносно встановлених критеріїв);

– обговорення результатів завдань, що забезпечують впевненість (підготовка керівників

підприємства до дискусії; підтвердження заключень і висновків разом з керівництвом підприємства; документальне оформлення заключень і висновків, одержаних в результаті збору доказів) [7, с. 41].

Аналізуючи концепцію ефективності використання нематеріальних активів, запропоновану С.А. Кузубовим можна прослідкувати її значну подібність до підходу, запропонованого Д. Андріссеном та Р. Тіссеном.

Основною її позитивною властивістю, на нашу думку, є те, що автор намагався у своєму підході поєднати сучасні тенденції розвитку аудиту, зокрема, ризико-орієнтований підхід, із специфікою відчутних та невідчутних нематеріальних активів як об'єкта аудиторської перевірки в умовах інтелектуалізації економіки, що дозволило розширити функціональне поле аудиту.

IV. Концепція Ю. Даума. Німецьким дослідником проф. Ю. Даумом [9, с. 303-340] запропоновано новий підхід до контролю ефективності використання нематеріальних активів, який базується на використанні інструментів, що базуються на інтелектуальному капіталі.

Його реалізація передбачає проведення наступних етапів:

– ідентифікація прихованих нематеріальних активів – передбачає розрахунок відмінності між ринковою та балансовою вартістю підприємства, виявлення потенціалу вартості, основою якої є нематеріальні активи, проведення ревізії інтелектуального капіталу, пошук втрачених можливостей перепродажу і оптимізації використання торгових марок, патентів, корисних моделей, промислових зразків тощо;

– використання нематеріальних активів для створення вартості включає пошук оптимального співвідношення між матеріальними та нематеріальними активами підприємства, позбавлення від активів, що не забезпечують створення вартості, проведення моніторингу за збільшенням вартості існуючих нематеріальних активів;

– введення ключових показників для обліку нематеріальних активів – передбачає встановлення показників оцінки інновацій, пов'язаних з нематеріальними активами підприємства, аналіз їх впливу на одержання доходів підприємством, розробка і впровадження процесів управління ефективністю;

– перетворення клієнтів на активи підприємства. На цьому етапі здійснюється класифікація клієнтів, їх позиціонування та оцінка, визначення їх впливу на доходність підприємства, розробка систем забезпечення ефективної взаємодії з клієнтами (CRM);

– оптимізація портфелю інновацій – передбачає здійснення контролю за інвестиціями в дослідження та розробки, встановлення їх місцезнаходження відносно стадії їх життєвого циклу, а також проведення оцінки таких інновацій;

– перетворення мереж вартості на центри створення вартості – передбачає встановлення місць створення вартості, як певних центрів відповідальності, розробка системи звітності відносно цих центрів та призначення відповідальних по кожному зі створених центрів;

– звітування перед заінтересованими особами про наявні на підприємстві нематеріальні активи, стратегічні альянси, існуючі ризики та невиконані зобов'язання, взаємовідносини з клієнтами тощо.

Підхід проф. Ю. Даума є певною інтегрованою методикою контролю ефективності використання нематеріальних активів підприємства, оскільки при її розробці автором використані напрацювання попередників в сфері контролю інтелектуального капіталу підприємства та ідеї, закладені у відомі системи управління нематеріальними активами, такими, як “Корпоративна панель індикаторів” (tableau de bord), система взаємовідносин з клієнтами (customer relationship management), “Навігатор Scandia”, система фінансової звітності “Abacus”.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Проведений аналіз вищенаведених підходів до контролю нематеріальних активів (“Аудиту інтелектуального капіталу” [5], “Value Explorer” [2], “Аудит інтелектуальних активів” [7], підхід Ю. Даума [9]) дозволяє встановити, що їх використання дозволяє

значно підвищити ефективність управління нематеріальними активами, що мають і не мають відчутної форми в умовах здійснення інноваційної діяльності. Однак дані підходи достатньо складно адаптувати до вітчизняних умов, оскільки вони передбачають наявність значного рівня "свободи" при веденні бухгалтерського обліку нематеріальних активів на підприємстві. Така ситуація є характерною для англо-американської системи бухгалтерського обліку де вимоги визнання нематеріальних активів та умови їх капіталізації і оцінки є менш жорсткими, у порівнянні з національними П(С)БО чи МСФЗ.

Єдиним можливим шляхом застосування таких підходів до контролю ефективності використання нематеріальних активів в українських умовах є їх побудова на основі кваліфіковано розробленої системи управлінського обліку нематеріальних активів. Однак глибокі напрацювання в даній сфері на сьогодні в Україні відсутні. Існують певні напрацювання в сфері стратегічного обліку (М.В. Болдуєв, С.Ф. Голов, З.В. Гуцайлук, С.М. Деньга, О.П. Кундря-Висоцька, М.С. Пушкар, С.А. Ткаченко, А.В. Шайкан та ін.), які певною мірою стосуються контролю ефективності використання нематеріальних активів, однак ці дослідження перебувають на стадії обґрунтування актуальності таких наукових пошуків та побудови загальних теоретичних підходів, а не на стадії здійснення розробок, які можна впроваджувати в практичну діяльність підприємств.

Тому в сучасних умовах для українських підприємств необхідною є розробка методики контролю ефективності використання нематеріальних активів, яка буде враховувати особливості та традиції розвитку національної системи бухгалтерського обліку, напрацювання вітчизняних вчених в сфері господарського контролю та економічного аналізу, а також всі позитивні сторони вищезгаданих підходів, що можуть бути застосовані вітчизняними підприємствами.

Список використаної літератури:

1. Аксенов А.П. Нематериальные активы: структура, оценка, управление: учебн.-метод. Пособие / А.П. Аксенов. – М.: Финансы и статистика, 2007. – 192 с. 2. Андриссен Д. Невесомое богатство.

Определите стоимость вашей компании в экономике нематериальных активов / Д. Андриссен, Р. Тиссен; Пер. с англ. – М.: ЗАО "Олимп-Бизнес", 2004. – 304 с. 3. Багов В.П. Управление интеллектуальным капиталом: Учебн. пособие / В.П. Багов, Е.Н. Селезнев. – М.: ИД Камеро, 2006. – 248 с. 4. Балакирева Н.М. Нематериальные активы: учет, аудит, анализ. Учебное пособие / Н.М. Балакирева. – М.: Изд-во Эксмо, 2005. – 416 с. 5. Брукин Э. Интеллектуальный капитал. / Пер с англ. под ред. Л.Н. Ковалик. – СПб: Питер, 2001. – 288 с. 6. Гилева Т.А. Компетентностно – ориентированное управление нематериальными ресурсами промышленного предприятия: методология и инструментарий: автореф. на соиск. науч. степени канд. экон. наук: спец. 08.00.05 – Экономика и управление / Т.А. Гилева. – Уфа, 2008. – 40 с. 7. Кузубов С.А. Развитие теоретико-методологических основ бухгалтерского учета и аудита нематериальных активов: автореф. на соиск. науч. степени докт. экон. наук: спец. 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика / С.А. Кузубов. – Екатеринбург, 2009. – 49 с. 8. Лев Б. Нематериальные активы: управление, измерение, отчетность / Б. Лев; Пер. с англ. Л.И. Лопатников. – М.: Квинто-Консалтинг, 2003. – 240 с. 9. Рид С. Финансовый директор как интегратор бизнеса / Седрик Рид, Ханс-Дитер Шойерман и группа mySAP ERP Financials. – Пер. с англ. – М.: Альпина Бизнес Букс, 2007. – 397 с.

ЮРКІВСЬКА Людмила Йосипівна – кандидат економічних наук, доцент кафедри аналізу і статистики Житомирського державного технологічного університету

Наукові інтереси:

- стратегічний аналіз діяльності підприємств;
- облік і контроль нематеріальних активів

БІЛЯЧЕНКО Олена Леонідівна – аспірант кафедри бухгалтерського обліку Житомирського державного технологічного університету

Наукові інтереси:

- облік і контроль нематеріальних активів;
- облік і контроль програмного забезпечення