

номінальної вартості акцій або з інших причин. Тому здійснюючи аудит статутного капіталу, слід перевірити наявність і обґрунтованість змін у статутному капіталі й установчих документах підприємства. Завершальним етапом є узагальнення виявлених відхилень в обліку статутного капіталу порівняно з чинними нормативними положеннями і обґрунтування пропозицій щодо їх усунення.

Список використаних джерел

1. Контроль і ревізія: [підручник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності "Облік і аудит"] / Ф.Ф. Бутинець, В.П. Бондар, Н.Г. Виговська, Н.І. Петренко; за ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – [4-е вид., доп. і перероб.]. – Житомир: ПП "Рута", 2006. – 560 с.
2. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до [...]»: за станом на 1.04.2014 р. [Електронний ресурс] / Мінфін України; Наказ, Положення, Стандарт [...] від 07.02.2013 № 73. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>. – Заголовок з екрана (дата звернення 10.04.2014 р.).
3. Пантелєєв, В.П. Внутрішньогосподарський контроль : методологія та організація [Текст] : монографія / В.П. Пантелєєв. – К.: ДП "Ін форм-аналіт. агентство", 2008. – 491 с.



УДК 331.102.344

Жураковська Ірина

к.е.н., доцент

Луцький національний технічний університет

м. Луцьк

НОРМАТИВНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ВІДОБРАЖЕННЯ ІНТЕЛЕКТУАЛЬНОГО КАПІТАЛУ В ЗВІТНОСТІ

Анотація

В статті розкрито нормативно-правове забезпечення відображення інтелектуального капіталу, а також його складових в звітності зарубіжних країн. Досліджено міжнародні стандарти фінансової звітності щодо їх впливу на облік активів з нематеріальною природою.

***Ключові слова:** інтелектуальний капітал, нематеріальні активи, міжнародні стандарти фінансової звітності.*

Інтелектуальний капітал складає більше половини ринкової вартості успішних підприємств. У випадку таких компаній, як Google і Microsoft, цей показник досягає 90%. Експерти сходяться на думці, що інтелектуальний капітал є рушієм зростання економіки знань. Вимірювання, управління та

публікація інформації про нього стає так само важливою, як публікація фінансових звітів. Незважаючи на численні дослідження зарубіжних науковців Брукінга А., Едвінссона Л., Мелоуна М. Стенфілда С., Хонері С., Каплана Р, Козирева А., Лева Б., Стюарта Т., Свейбі К. та ін., як за кордоном, так і в Україні тривають дискусії щодо формату звітності про інтелектуальний капітал та її уніфікації. Існує необхідність у визначенні структури звіту, складу його показників, обґрунтування їх соціального значення, а також шляхи реалізації поставленої мети, в тому числі і зарубіжний досвід у цій сфері, що і зумовлює актуальність дослідження.

Прослідкуємо еволюцію облікового забезпечення формування показників інтелектуального капіталу у звітності. З об'єктів, що мають нематеріальну природу, першими досліджувати і показувати у звітності почали нематеріальні активи. В наших дослідженнях [1] наведено обґрунтування їх належності до інтелектуального капіталу.

Прийняття IFRS та FASB дещо стримує процес відображення активів з нематеріальною природою у звітності. Загальними критеріями визнання нематеріальних активів на балансі були: активи можуть бути ідентифіковані, існують економічні вигоди від використання; вартість може бути достовірно оцінена (МСБО 38 з 1998 року і SFAC 5 з 1984 року). З часом критерії уточнили. Активом визнають: контрольований суб'єктом господарювання у результаті минулих подій; від якого очікують надходження майбутніх економічних вигід до суб'єкта господарювання, а нематеріальний активом - немонетарний актив, який не має фізичної субстанції та може бути ідентифікований.

Хоча ці критерії справедливі для більшості нематеріальних активів отриманих в операціях з придбання, для внутрішньогенерованих маємо велику ступінь невідповідності між вимогами законодавства і практикою, адже більшість нематеріальних ресурсів створюються безпосередньо на підприємстві. Невизначеність з приводу контролю майбутніх економічних вигід нематеріальних активів разом з труднощами в оцінці - основні аргументи проти визнання цих ресурсів на балансі.

Вплив нормативного забезпечення обліку на відображення об'єктів з нематеріальною природою можна прослідкувати вивчаючи наступні групи стандартів:

- МСБО і МСФЗ (IAS / IFRS);
- AASB (Australian Accounting Standards Board);
- стандарти США: APB замінені на SFAS (Accounting Principles Board, що використовувались з 1962 по 1973 рік), FASB (Financial Accounting Standards Board) прийняті в 1973 US generally accepted accounting principles (US GAAP).

З вітчизняної практики можливо аналізувати лише Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 18 жовтня 1999 року № 242, так як ні до нього, ні після, стандартів не було.

Аналіз вказаних стандартів обліку і звітності показує, що з кожним роком вимоги до нематеріальних активів стають більш жорсткіші. Світову тенденцію їх відображення у звітності уособлюють Міжнародні стандарти фінансової звітності (IAS/ IFRS). З січня 2005 року Європа, Австралія, Нова Зеландія, з 2007

року більше 90 країн світу взяли до використання МСБО/ МСФЗ. США декларує прийняття до 2014 року, Україна ввела для різних видів підприємств з 1 січня 2012, 2013 і 2014 року. З 2004 року більшість відмінностей між системами стандартів ЄС (IFRS) та США (SFAS) усунуто. Найбільші відмінності залишаються в системі стандартів Австралії, це питання створює великі суперечки через подальше дотримання австралійськими фірмами МСФЗ. МСБО 38 не допускає такого ступеня визнання для внутрішньо створених нематеріальних активів, як пропонується в цій країні.

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

В ряді компаній розроблено альтернативні до МСФЗ методології оцінки та розкриття нематеріальних ресурсів в звітності.

Існує багато досліджень (Елі К., Гу Ф., Дженкінс Є.Л., Марра Б., СпендерЖ.-К. та ін.), в яких пропонуються зміни поточної системи обліку і вдосконалення МСФЗ для кращого представлення нематеріальних активів у звітності, їх аналіз наведено в праці Б.Лева «AnAccountingPerspectiveonIntellectualCapital» [2]. Однак жодна з пропозицій не реалізована. Більшість з них стосуються використання справедливої вартості для бухгалтерського обліку нематеріальних активів, що не приймається в зв'язку побоюванням завищення вартості активів. Досвід Австралії показує, що ці побоювання перебільшені, але зміни в законодавстві відбуваються повільно. Тому в найближчому майбутньому облік нематеріальних активів та інтелектуального капіталу буде розвиватися швидше в напрямку управління (управлінського обліку), стимулювання добровільного розкриття у фінансовій звітності.

Нормативне регулювання, що дозволяє розкриття інтелектуального капіталу в звітності деяких країн, наведено в табл. 1.

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

Численні переваги звіту про інтелектуальний капітал є безцінним інструментом для отримання інформації про ефективність діяльності підприємства. Практика використання звітів про інтелектуальний капітал показує, що інвестори та зацікавлені сторони потребують інформації про всі активи і виробничі ресурси фірми для того, щоб мати можливість оцінити її

продуктивність і майбутній курс.

Таблиця 1

Нормативне регулювання, що дозволяє розкриття інтелектуального капіталу

Назва нормативного акту	Рік прийняття	Зміст
Німецький Комітет з бухгалтерських стандартів - GASC 12	2002	Так як згідно МСБО 38 багато видів інтелектуального капіталу не визнаються, таких як людський капітал, списки клієнтів, наукові дослідження, Німецький Комітет з бухгалтерських стандартів (GASC 12) рекомендує компаніям узагальнювати інформацію про їх інтелектуальний капітал в управлінській звітності, хоча це не є обов'язковим. Таким чином, для розкриття інформації, яка важлива для розвитку підприємства і не може бути отримана з даних фінансового обліку, повинен бути розроблений управлінський звіт. Стандарт рекомендує підготовку «Звіту про інтелектуальний капітал», особливо для тих інвестицій в нематеріальні активи, які не можуть бути капіталізовані і розглядаються в якості витрат у звіті про прибутки та збитки. Це стосується, наприклад, інвестицій в дослідження або внутрішнє створення ділової репутації, які не можуть бути капіталізовані. Стандарт перераховує різні елементи інтелектуального капіталу, а саме: людський капітал, споживчий капітал, ринковий капітал, організаційний капітал, інновації та ін. Про ці елементи інтелектуального капіталу компанії повинні повідомляти, якщо це можливо, кількісні показники. Тим не менш, відомості про структуру і рамки звітності про інтелектуальний капіталі не стандартизовані.
Австрійське міністерство освіти, науки і культури – Закон «Про університети»	2002	Всі університети повинні публікувати щорічну звітність про інтелектуальний капітал. У цьому звіті кожен університет узагальнює показники про дослідження, навчання. В законі зазначено: «Кожен університет повинен представити звіт з інтелектуального капіталу за минулий календарний рік, представити на раду університету до 30 квітня кожного року. Цей звіт, як мінімум, узагальнює: 1) показники діяльності університету, соціальні і власні цілі, стратегії; 2) інтелектуальний капітал, з розбивкою на людський, структурний та організаційний; 3) проведені дослідження і виконанні угоди, включаючи їх вихідні дані і вплив».
Австралійські стандарти обліку – AAS Board 1010	2000	Дозволяє капіталізацію внутрішньо створених нематеріальних активів за кредитом рахунку Резерв з переоцінки активів. Передбачено відповідно ширше розкриття у звітності
Урядовий підкомітет з управління інтелектуальними активами (Японія)	2005	Запропонована нова модель для добровільної звітності щодо інтелектуальних активів. Мета полягає у досягненні нормативного розкриття відповідної інформації про інтелектуальний капітал. Рішення про публікацію мотивується тим, що це « (...) буде мати великий вплив на загальносвітові тенденції. Також це може бути можливим, щоб встановити стандарт де –факто».

Складено за даними [3]

Традиційна бухгалтерська інформація повинна бути доповнена

інформацією про нематеріальні фактори виробництва і у вітчизняній звітності з використанням досвіду економічно розвинутих країн світу.

Список використаних джерел

1. Жураковська, І.В. Результати інтелектуальної діяльності як ресурси, активи, власність та капітал підприємства: обліковий аспект [Текст] / Жураковська І.В. // Вісник національного університету «Львівська політехніка». – 2009. - №647. – С. 331-336
2. BaruchLev. AnAccountingPerspectiveonIntellectualCapital / BaruchLev, LeandroCañibano, BernardMarr. [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://www.uam.es/personal_pdi/economicas/lcanibano/2007/Tema%207%20Contabilidad%20Intangibles/Accounting%20Perspective%20on%20IC%20_Lev%20Canibano%20Marr_.pdf.
3. ReportingintellectualcapitaltoaugmentResearch, DevelopmentandInnovationinSMEs – ReporttotheCommissionoftheHighLevelExpertGroupon RICARDIS – Luxembourg: Office forOfficialPublicationsoftheEuropeanCommunities, 2006 — 164 pp.



УДК 657.632

Кравченко Юлія
науковий співробітник
ДННУ «Академія фінансового управління»
м. Київ

ПОРУШЕННЯ В ДЕРЖАВНОМУ СЕКТОРІ: ПРОБЛЕМИ КЛАСИФІКАЦІЇ ТА ШЛЯХИ ЇХ МІНІМІЗАЦІЇ

Анотація

В статті представлено положення міжнародних стандартів щодо визначення помилок, шахрайств та зловживань. Досліджено складові трикутника шахрайства, запропоновані Д.Р. Крейсі. Автором запропоновано розширену класифікацію шахрайств в державному секторі та шляхи посилення боротьби з ними.

***Ключові слова:** Державна фінансова інспекція України, перевіряючий, помилка, порушення в державному секторі, Рахункова палата, шахрайство.*

В умовах глибокої політичної та економічної кризи, яка нещодавно огорнула Україну особливої актуальності набувають питання заощадження фінансових ресурсів держави. Адже, нині державна скарбниця розкрадена: залишок коштів на Єдиному казначейському рахунку станом на лютий 2014 року складає 4,3 млн. грн. при наявності несплачених платіжних доручень на загальну суму майже 10 млрд. грн. [1].

Така ситуація є наслідком, в тому числі зростання кількості фінансових порушень, що призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів державою.