

Плекан М.В.

ПРОБЛЕМНІ АСПЕКТИ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ

Розкрито важливість об'єктивної формалізованої інформації про нематеріальні активи в управлінні підприємством. Розглянуто зміст та економічну природу нематеріальних активів як об'єкта системи бухгалтерського обліку і фінансової звітності. Проаналізовано проблемні аспекти і можливості бухгалтерської методології в межах існуючої стандартизації забезпечити системне відображення об'єктів нематеріальних активів та їх формалізованої репрезентації у фінансовій звітності. Сформульовано окремі підходи до поглиблення методики обліку нематеріальних активів підприємства, їх відображення у публічній фінансовій звітності.

Ключові слова: нематеріальні активи, система бухгалтерського обліку, фінансова звітність, оцінка, методика, показники.

Вступ. Визначальним фактором стабільного функціонування підприємства постіндустріального типу, зростання його ринкової вартості та зміцнення фінансово-економічної позиції на ринках капіталів й інвестицій стають нематеріальні економічні ресурси. Ефективне формування і використання нематеріальних активів сучасним підприємством як важливою складовою власного капіталу є необхідною умовою реалізації стратегій його розвитку, формування інвестиційної привабливості та забезпечення конкурентних переваг на галузевих ринках.

У більшості вітчизняних економічних досліджень вказується на неповне наведення у балансах українських підприємств реально існуючих у них нематеріальних активів, роблячи при цьому висновок, що «така ситуація характеризує неефективне використання цього виду активів у діяльності підприємств та гальмує їх можливий розвиток за інноваційним напрямом» [1]. Саме тому вдосконалення методики обліку цих об'єктів та їх більш об'ємне формалізоване представлення у публічній звітності є актуальним напрямом економічних досліджень, передусім у сфері бухгалтерського обліку.

Використання нематеріальних активів економічними суб'єктами будь-якого ієрархічного рівня є необхідною умовою реалізації стратегії їх інноваційного розвитку, формування інвестиційної привабливості та забезпечення позицій на ринках капіталів. Ураховуючи той факт, що нематеріальні активи займають суттєву питому вагу у загальній величині власного капіталу підприємства постіндустріального типу, то вироблення достовірної методики їх оцінки і відображення у системі бухгалтерського обліку для внутрішнього управління та більш об'ємної репрезентації у фінансовій звітності для зовнішніх користувачів є актуальною тематикою сучасної економічної науки.

Проблематика облікових досліджень щодо об'єкта нематеріальних активів повинна вирішуватися у контексті із загальними підходами і принципами економічної науки і практики, які полягають у

виробленні загальноузгоджених концепцій до розроблення оцінки нематеріальних економічних ресурсів суб'єктів господарювання як сукупності всіх інформаційно-інтелектуальних чинників їх розвитку, що вимагає глибшого теоретичного осмислення, методологічної формалізації та обґрунтування методів їх вимірювання [2, с. 2]. Рациональне управління нематеріальними активами економічних систем різного рівня базується на повній та достовірній інформації про їх використання, а тому питання вдосконалення методики обліку, контролю та аналізу нематеріальних активів є вкрай актуальним [3].

Аналіз останніх досліджень і публікацій. У сучасних дослідженнях достатньо обґрунтованим є висновок, що нематеріальні економічні ресурси, виступаючи новим і специфічним об'єктом, є визначальним активом в діяльності підприємства, ефективне управління якими забезпечує передумови для підвищення загальної ефективності діяльності підприємства. При цьому за висновками дослідження, проведеного Т.М. Банасько, обґрунтовується, що «однією з основних причин неефективного управління нематеріальними активами вітчизняних підприємств є недостатня розробленість та конвенційність існуючих методик бухгалтерського обліку і контролю» [1, с. 1]. Вартісний вимір наявних нематеріальних активів є проблемою міждисциплінарною, а не суто сфери бухгалтерського обліку. З точки зору системи бухгалтерського обліку та аналізування і контролювання наведених в обліковій системі даних про нематеріальні активи, то у цій сфері необхідний кардинальний перегляд концептуальної і методико-методологічної основи цих систем з метою формування об'єктивних даних про ці об'єкти.

Проблеми сутності, визнання нематеріальних активів у системі бухгалтерського обліку й встановлення об'єктивної оцінки для визначення їх вартісного виразу у цілісному майновому комплексі суб'єкта господарювання важливі теоретично й актуалізуються практикою, оскільки вважається, що методико-методологічні основи нормативною бухгалтерською моделлю недостатньо адаптовані до відображення використовуваних економічних ресурсів підприємством, яке здійснює діяльність в умовах інформаційно-інтелектуальної економіки.

© Плекан Марія Володимирівна, к.е.н., асистент кафедри обліку та аналізу, Національного університету «Львівська політехніка» e-mail: marysiaplekan@gmail.com

Виходячи з наведеного, О.В. Сизоненко, за результатами виконання тематичного дослідження, робить висновок про потребу «глибшого дослідження критеріїв визнання та системного відображення нематеріальних активів в обліку та звітності, а також їх класифікацій, які б забезпечували ефективність бухгалтерського обліку» [3, с.1].

В деяких тематичних дослідженнях проблематику формалізації складових об'єкта нематеріальних активів у системі бухгалтерського обліку пропонується вирішувати шляхом використання позабалансових рахунків. Проте, за такого підходу, як аргументовано вказує Н.М. Королюк, «даний об'єкт в балансі відображатися не буде» [4, с.258]. Відповідно відсутньою буде й їх репрезентація у фінансовій (корпоративній) звітності. Саме тому відомі науковці Л. Едвінсон та М.С. Мелоун «обґрунтовують об'єктивну необхідність відображення нематеріальних активів в активі, а інтелектуального капіталу в пасиві балансу» [5].

Відомий вчений у сфері обліку Б. Лев констатує, що «сучасний бухгалтерський облік дуже погано «справляється з внутрішньо генерованими нематеріальними активами, які є двигунами сучасного економічного зростання» [6, с.18]. У підтвердження цього висновку фахівців облікової сфери, науковці інших сфер економічної науки визнають, що в сучасних умовах зростає вимога до розвитку нових теоретико-методологічних і організаційно-методичних підходів до системи бухгалтерського обліку щодо об'єктів інтелектуальної власності з метою підвищення ефективності управлінських рішень для впровадження таких об'єктів у виробничий процес і соціально-економічні відносини, результативної діяльності підприємств на ринку інтелектуальної власності [7, с. 186].

Першопричина проблематики формалізації нематеріальних активів як об'єкта обліку добре відома – відсутність об'єктивованої методики для їх оцінювання. У цьому контексті М.А. Мещерякова відзначає, що існує не тільки облікова проблема, але й в економічній сфері взагалі, оскільки «жодна з існуючих моделей виміру інтелектуального капіталу і компонентів, які входять до нього, не підходить до використання на практиці» [8, с.13]. І.Ф. Радіонова також вказує на обмеженість у застосуванні методик оцінювання об'єктів нематеріальних активів як сумарного виразу інтелектуального капіталу, які «пов'язані з недостатністю статистичної інформації для використання показників оцінювання окремих його структурних елементів» [9, с.65].

Невирішена частина загальної проблеми стосується формалізованої інформації про вартісну характеристику наявних на підприємствах нематеріальних ресурсів, а також – нерозробленості бухгалтерської методики, яка б давала змогу вводити у систему бухгалтерського обліку весь спектр нематеріальних активів. Ця проблематика передусім відноситься до організаційно-методичного забезпечення оцінювання нематеріальних активів для можливостей їх бухгалтерського відображення та

розробки стандартизованих регламентацій оприлюднення цих об'єктів у фінансовій звітності.

Методологія дослідження базується на існуючій стандартизації бухгалтерського обліку нематеріальних активів, концепціях менеджменту в контексті необхідної інформації для ефективного управління нематеріальними активами підприємства.

Мета статті полягає в узагальненні існуючих стандартизованих правил та регламентацій з обліку нематеріальних активів, аналізі змісту пропонуєваних науковцями шляхів розвитку оцінних процедур, удосконаленні методики обліку нематеріальних активів та відображення їх у звітності, формулюванні окремих підходів до вирішення проблематики, що розглядається.

Виклад результатів дослідження.

Визначення (визнання) активу і, відповідно, об'єкта обліку, сформульоване в МСФЗ, передбачає дотримання певних критеріїв для формалізації капіталізації цього об'єкта – наявність контролю, ідентифікованість (можливість об'єктивної вартісної оцінки), забезпечення майбутніх економічних вигід. Проблема об'єктивної оцінки нематеріальних активів, що виступає основою визнання їх об'єктом обліку, стоїть на першому місці. За результатами переважної більшості досліджень та публікацій у сфері обліку і звітності як єдиних систем, здатних формалізовано відобразити й репрезентувати нематеріальні активи сучасного суб'єкта ринкової (постіндустріальної) економіки, наводиться низка наявних проблем. Зокрема, відзначається, що «дослідження проблематики удосконалення бухгалтерського обліку нематеріальних активів в контексті загальної інноваційної діяльності підприємства, управління нею і системного підходу залишаються малодослідженими» [1, с. 1].

На теперішній час балансова позиція «нематеріальні активи», яка акумулює в собі різноманітні бухгалтерські об'єкти, з точки зору загальноприйнятого погляду, є дуже незрозумілою і специфічною у різних країнах. При цьому у багатьох випадках робиться аргументований висновок, що повноцінний облік нематеріальних активів дозволить нівелювати відмінності в методиках обліку гудвілу в різних країнах та поліпшити прозорість звітності» [10, с.42]. Виходячи із суто традиційних канонів бухгалтерської методики, такий підхід можна вважати достатньо аргументованим, хоча, наприклад, Е.С. Хедріксен та М.Ф. Ван Бреда [11, с.396] та деякі інші провідні вчені у сфері обліку і звітності поняття «нематеріальні активи» класифікують надуманим, таким, що не має чіткого вирізнення від витрат майбутніх періодів. Проте ще більш об'єктивним в умовах інформаційно-інтелектуальної економіки є й те, що «інтелектуальний капітал, інтелектуальні активи та інтелектуальна власність інкорпоровані, тобто вони є складовою частиною один одного» [12, с.18].

Європейські стандарти оцінки нематеріальних активів передбачають надання такому виду економічних ресурсів вартісної характеристики також і для цілей складання фінансової звітності.

При цьому, Методичні вказівки № 8 «Оцінка невідчутних (нематеріальних) активів (та інтелектуальної власності)» передбачають включення до нематеріального виду економічних ресурсів достатньо об'ємних груп – гудвіл бізнесу (нерозподілювані нематеріальні активи); персональний гудвіл; нематеріальні активи, що ідентифікуються; інші нематеріальні активи, склад яких є надзвичайно різноманітним. Виходячи з наведеного, науковцями «встановлено відсутність єдиного методу, який доцільно було б застосовувати до всіх об'єктів... до кожного окремого виду нематеріального активу повинен застосовуватися свій метод, залежно від походження, сфери та умов використання об'єкта» [1, с. 8].

Норми вітчизняних положень передбачають, що за умови, коли об'єкт нематеріальних активів не відповідає критеріям його визнання у системі бухгалтерського обліку, зокрема відсутності інформації для достовірного визначення витрат, пов'язаних з розробкою цього об'єкта, ці витрати визнаються витратами того звітного періоду, протягом якого вони були здійснені, без визнання таких витрат у майбутньому нематеріальними активами. Капіталізація витрат на формування об'єктів різних нематеріальних активів (дослідження і розробки), формалізоване визнання його продуктивною силою капіталу економічного суб'єкта – одне з найважливіших завдань сучасної стандартизації обліку і звітності. При цьому «відсутнє повне й однозначне визначення критеріїв, за якими об'єкт визнається нематеріальним активом» [3, с. 7].

Розвиток засадних основ формалізації показників про інтелектуальний капітал підприємства очевидно повинен виходити із принципу, що «інтелектуальні активи – це інтелектуальний капітал, який зафіксований, збережений, каталогізований та доступний для ознайомлення» [12, с.19]. Формування концепції інтелектуального капіталу є об'єктивно ускладненим, а тому багато теоретико-прикладних аспектів залишаються нерозробленими. Існуючі системи обліку та фінансової звітності, здатні формалізовано розкривати інформацію про ці об'єкти, не забезпечують потреби управління. З позицій науковців у сфері обліку і звітності вважається, що «в бухгалтерському обліку використовувати поняття «інтелектуальний капітал» буде не зовсім правильно, оскільки це суперечить існуючим принципам відображення та традиціям облікової методології» [10, с.28].

Капіталізація інтелектуального капіталу у формі нематеріальних активів носить характер значного розриву у часовому періоді від моменту виникнення витрат. Саме тому вважається, що сучасна методологія не має у своєму арсеналі прийомів для перманентного виникнення таких об'єктів, оскільки в системі подвійного запису необхідно, щоб в одній проводці двом об'єктам (один в дебеті, інший у кредиті) присвоювались різні дати» [4, с.257].

Поява такого виду інструментарію значною мірою пов'язується з розробкою і впровадженням у практичну діяльність концепції управління, орієнтованого на максимізацію ринкової вартості під-

приємства (зростання ринкової вартості власного капіталу). Традиційно облікова система не може задовольняти інформаційні потреби такої управлінської концепції, оскільки капіталізація активів стоїть перш за все ключових за продуктивністю нематеріальних економічних ресурсів, які приносять додаткові грошові потоки суб'єкту господарювання (ділова репутація, торгова марка, товарний знак, ефективність корпоративного управління (людський капітал) тощо).

Існуючі проблеми управління інтелектуальним капіталом пов'язуються, крім суто облікового характеру, безпосередньо з цим категорійним поняттям, тобто параметрами і змістом складових інтелектуального капіталу як особливого нематеріального активу, його структуруванням та принципами оцінювання, ураховуючи ефект синергії компонентів цього об'єкта. Висхідна проблема з точки зору бухгалтерської методології лежить у площині ідентифікації складників капіталу та вироблення адекватних (особливих) для такого виду активів індикаторів оцінювання їх вартості; витратний підхід (історична собівартість) абсолютно непридатний для подолання існуючих проблем.

Одним із варіантів розвитку (удосконалення) системи бухгалтерського обліку щодо охоплення нею всіх нематеріальних активів та їх вираження сумою інтелектуального капіталу є облікова модель «Бухгалтерський облік для майбутнього» («Accounting for the future» (AFTF)). Ця модель розроблена як спеціальний інструмент для формування бухгалтерської фінансової звітності про вартість підприємства на основі використання техніки бюджетування капіталу підприємства. Облікова модель «Інтелектуальний коефіцієнт доданої вартості» (Value added intellectual coefficient (VAIC)) є системою індикаторів для вимірювання доданої вартості, що генерується інтелектуальним капіталом підприємства. В основу розробки цієї моделі покладено гіпотезу, що додана вартість є основним індикатором трансформацій нематеріальних активів в ринкові активи підприємства [13, с. 65]. За результатами тематично-наукових досліджень, проведених у сфері бухгалтерського обліку, подальший розвиток облікового відображення нематеріальних активів пов'язується з їх позабалансовим обліком. Проте «базові засади позабалансового обліку в сегменті нематеріальних активів і недосконале правове врегулювання реєстрації операцій на позабалансових рахунках обумовлюють потребу в модернізації цього обліку, розробленні теоретико-методичних підходів до його організації та ведення» [3, с. 9].

Неспроможність системою обліку агрегувати об'єкти інтелектуального капіталу, а фінансовою звітністю за сучасної стандартизації надати ринковим інституціям формалізовану його оцінку і, разом з нею, вартісну характеристику компанії спричинює використання слабоформалізованих інформаційних моделей. У сучасній практиці використовують Balanced Scorecard, Value Reporting, Enterprise Value Map, Value Explorer та ін.; сформульована також концепція «Облік людських ресур-

сів» (Human Resources Accounting – Е. Флам-хольц) [14].

Достатньо важливою з точки зору розширення можливостей обліку нематеріальних активів може розглядатися норма, наведена у п. 1.5 «Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку нематеріальних активів» [15]. Це стосується тих об'єктів, що мають характер внутрішньо сформованого нематеріального економічного ресурсу. З точки зору відображення окремих видів нематеріальних активів у системі бухгалтерського обліку, то найбільші проблеми пов'язуються з внутрішньо генерованим гудвілом і діловою репутацією. Це стає найбільш очевидним при зміні власника бізнесу (купівля, продаж) чи злитті (поглинанні) компаній. У публікаціях наводиться багато прикладів про те, що «багато зарубіжних підприємств, які брали участь у великому злитті або поглинанні, вимушені переоцінювати ділову репутацію, оскільки ціна таких операцій виглядає дуже високою» [16, с. 143]. З цих прикладів очевидно є проблематика відображення в обліку такого об'єкта нематеріальних активів, його вартісної оцінки. Ця проблема

пов'язується з тим, що вартість ділової репутації, як і всіх інших нематеріальних активів, визначається на основі витрат на її створення і витрат на її підтримку (доведення до певного рівня).

Висновки і перспективи подальших досліджень. Існуюча стандартизація бухгалтерського обліку та звітності, стандарти оцінки нематеріальних активів для цілей фінансової звітності не забезпечують формалізованого вартісного виразу значної частини таких об'єктів. Відсутність методики оцінки не дає змоги однозначно визначити місце цього виду економічних ресурсів в обліковому процесі, формалізовано репрезентувати їх у публічній звітності підприємства, передусім включити їх у баланс для зрівноваження ринкової і балансової вартості компанії.

На теперішній час наводиться інформація про тісну співпрацю (гармонізацію процедур) Міжнародного комітету із стандартів оцінки та Міжнародного комітету із стандартів фінансової звітності, а тому можливе очікування вироблення формалізованої методики оцінки нематеріальних активів, яка буде узгодженою у контексті з принципами подвійного запису.

ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Банасько Т.М. Бухгалтерський облік і контроль нематеріальних активів: оцінка та порядок відображення: автореф. дис. канд. екон. наук / Т.М. Банасько. – Житомирський державний технологічний університет, 2010. – 18 с.
2. Мойсеєнко І.П. Управління інтелектуальним потенціалом суб'єктів господарювання в національній економіці: автореф. дис. доктора екон. наук.: спец.: 08.00.03 – економіка та управління національним господарством / І.П. Мойсеєнко. – Львівський національний університет ім. Івана Франка, 2010. – 35 с.
3. Сизоненко О.В. Облік, контроль і аналіз операцій з нематеріальними активами: автореф. дис. канд. екон. наук: спец.: 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит / О.В. Сизоненко. – Державна академія статистики обліку та аудиту, 2011. – 21 с.
4. Королюк Н.М. Людський капітал як об'єкт бухгалтерської методології / Н.М. Королюк // Актуальні проблеми економіки. – 2009. – №7 (97). – С.252–259.
5. Edvinsson L., Malone M.S. Intellectual Capital. Realizing Your Company's True Value by Finding its Hidden Brainpower. New York, Horper Business, 1997. – 240p.
6. Gu F., B.Lev. Intangible assets, Measurement, Drivers, Usefulness, Boston – New York, 2002. – 39 p.
7. Євдокимов В.В. Інтелектуальна власність у системі бухгалтерського обліку / В.В. Євдокимов // Торгівля, комерція, підприємництво. Збірник наукових праць Львівської комерційної академії. – 2012. – Вип. 14. – С. 186–191.
8. Мещерякова М.А. Измерение интеллектуального капитала в современной экономике / М.А. Мещерякова // Вестник Московского университета. Серия 6. Экономика. – 2010. – №1. – С.3–14.
9. Радіонова І.Ф. Інтелектуальний капітал та потенціал економіки: розмежування понять і явищ / І.Ф. Радіонова, В.І. Ісик // Актуальні проблеми економіки. – 2011. – №10(124). – С.56–66.
10. Легенчук С.Ф. Бухгалтерське відображення інтелектуального капіталу: дис. ... канд. екон. наук: спец. 08.06.04 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит / Сергій Федорович Легенчук. – Житомирський державний технологічний університет, 2006. – 233с.
11. Хедриксен Э.С. Теория бухгалтерского учета / Э.С. Хедриксен, М.Ф. Ван Бреда; пер. с англ.: под ред. Я.В.Соколова. – М.: Финансы и статистика, 1997. – 576 с.
12. Полторац А. Основы интеллектуальной собственности / А. Полторац, П. Лернер; пер. с англ. – М.: Издательский дом «Вильямс», 2004. – 208 с.
13. Корягін М.В. Бухгалтерський облік у системі управління вартістю підприємства: теоретико-методологічні концепції: монографія / М.В. Корягін. – Львів: ЛКА, 2012. – 389 с.
14. Flamholtz E.A. Model for Human Resource Valuation: A Stochastic Process With Service Rewards / E. Flamholtz // The Accounting Review. – 1971. – Vol. 46. – №2. – Pp.253-267.
15. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку нематеріальних активів: наказ Міністерства фінансів України від 16.11.2009р., №1327 // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – №12. – С. 5–15.
16. Родіонов О.В. Аналіз методик і підходів до оцінки ділової репутації / О.В. Родіонов, Ю.С. Погорелов // Прометей. – 2007. – №2 (23). – С. 142–148.
17. Старко І.С. Облік і контроль нематеріальних активів в системі управління діяльністю підприємства: автореф. дис. ... канд. екон. наук: спец.: 08.00.09 – бухгалтерський облік аналіз та аудит / І.С. Старко. – Львівська комерційна академія, 2015. – 20 с.