

## НЕМАТЕРІАЛЬНІ АКТИВИ ЯК ОБ'ЄКТ ОБЛІКУ І ЗВІТНОСТІ

© Плекан М. В., 2014

Розкрито значущість нематеріально-економічних ресурсів у функціонуванні підприємства постіндустріального типу. Розглянуто зміст та економічну природу нематеріальних активів як об'єкта системи бухгалтерського обліку і фінансової (корпоративної) звітності. Проаналізовано потенціал бухгалтерської методології для відображення об'єктів нематеріальних активів та їх формалізованої репрезентації у фінансовій звітності. Запропоновано окремі підходи до забезпечення формалізованих методик оцінювання нематеріальних активів підприємства, їх відображення у публічній фінансовій звітності.

**Ключові слова:** нематеріальні активи, інтелектуальний капітал, система бухгалтерського обліку, фінансова звітність, звіт про інтелектуальний капітал, оцінка, аналіз, показники.

М. V. Plekan

Lviv Polytechnic National University

## INTANGIBLE ASSETS AS A SUBJECT OF ACCOUNTING AND REPORTING

© Plekan M.V., 2014

Reveals the importance of intangible resources and economic operation of the business post-industrial type. Proved that the rational management of intangible assets should be based on complete and accurate information about their availability and use, ie formalized characterization of all intangible objects formed in the accounting system. The content and economic nature of intangibles as the object of the accounting and financial (corporate) reporting.

Consider the content and conceptual and methodological basis of accounting for intangible assets and regulations regarding their display in public financial statements. The results of the critical analysis of the existing standardization accounting for intangible assets, regulations for their display system statements. It is proved that accounting ill cope with certain types of intangible objects, especially those that are internally generated by the company.

Systematized scientists suggested approaches to improving the methods of valuation of intangible assets for the purposes of display in the accounting system. The existing potential accounting methodology to reflect intangible assets and their formal representation in the financial statements. A separate approaches to formal methods of evaluating intangible assets, they appear in public financial statements.

**Key words:** intangible assets, intellectual capital, accounting system, financial statements, a report on intellectual capital, evaluation, analysis, indicators.

**Постановка проблеми.** У більшості вітчизняних економічних досліджень вказують на неповне наведення у балансах українських підприємств реально наявних 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 напрямком» [1]. Безперечно, раціональне управління нематеріальними активами ґрунтується на достовірній інформації, а тому вдосконалення методики обліку цих об'єктів та їх об'ємніше 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. Основним комплексним критерієм оцінки сучасного суб'єкта економіки виступає вартість власного капіталу, зміни його ринкової величини. Ураховуючи суттєву питому вагу нематеріальних активів у загальній величині власного капіталу підприємства постіндустріального типу, вироблення достовірної методики їх оцінки і відображення у системі бухгалтерського обліку для внутрішнього управління та об'ємнішої 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 щодо 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].

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** 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, визначено низку наявних проблем. Зокрема, Т.М. Банасько зазначає, що «дослідження проблематики удосконалення бухгалтерського обліку нематеріальних активів в контексті загальної інноваційної діяльності підприємства, управління нею і системного підходу залишаються малодослідженими» [1, с. 1].

Зважаючи на наведене, 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 з використанням позабалансових рахунків. Проте за такого підходу, як аргументовано вказує Н.М. Королюк, «даний об'єкт в балансі відобразитися 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]. Підтверджуючи цей висновок фахівців облікової сфери, науковці інших сфер економічної науки визнають, що в сучасних умовах зростають вимоги 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 зазначає, що існує не тільки облікова проблематика, 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 вираження 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 нерозробленості бухгалтерської методики, яка б давала змогу вводити у систему бухгалтерського обліку весь спектр нематеріальних активів. Ця проблематика передусім стосується організаційно-методичного забезпечення оцінювання нематеріальних активів для можливостей їх бухгалтерського відображення та розроблення стандартизованих регламентацій оприлюднення цих об'єктів у фінансовій звітності.

**Мета статті** полягає в узагальненні чинних стандартизованих правил та регламентацій з обліку нематеріальних активів, аналізуванні змісту пропонованих науковцями шляхів розвитку оцінних процедур, удосконаленні методики обліку нематеріальних активів та відображення їх у звітності, формулюванні окремих підходів до вирішування проблематики, що розглядається.

**Виклад основного матеріалу.** 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 вигод. Ідентифікація активу забезпечує можливості організації та ведення аналітичного обліку стосовно цього об'єкта. У класичній моделі обліку актив капіталізується на основі оцінки, ґрунтованої на собівартості. Тобто проблема об'єктивної оцінки нематеріальних активів, що виступає основою визнання їх об'єктом обліку, є першочерговою.

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 невідчужних (нематеріальних) активів (та інтелектуальної власності)” передбачають зарахування 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 різномірним. На підставі 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]. Відмітним і принциповим для сучасної практики, особливо великих корпорацій, є те, що оцінений внутрішньо генерований гудвіл та інші споріднені об'єкти (теорія інтелектуального капіталу) не передбачено відображати у балансі, вони наводяться більшою мірою довідково у корпоративній звітності компанії.

Норми вітчизняних положень передбачають, що за умови, коли об'єкт нематеріальних активів не відповідає критеріям його визнання у системі бухгалтерського обліку, зокрема у разі відсутності інформації для достовірного визначення витрат, пов'язаних з розробленням цього об'єкта, то ці витрати визнаються витратами того звітного періоду, протягом якого їх здійснено, 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].

Сьогодні балансова позиція “нематеріальні активи”, яка акумулює в собі різномірні бухгалтерські об'єкти, із загальноприйнятого погляду, є вкрай незрозумілою і специфічною у різних країнах. При цьому у багатьох випадках робиться аргументований висновок, що повноцінний облік нематеріальних активів, “відображення інтелектуального капіталу дозволить нівелювати відмінності в методиках обліку гудвілу в різних країнах та покращити прозорість звітності” [10, с.42]. Відповідно до 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 як надумане, таке, що чітко не відрізняється від

витрат майбутніх періодів. Проте ще об'єктивнішим 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].

За результатами тематично-наукових досліджень, проведених у сфері бухгалтерського обліку, подальший розвиток облікового відображення нематеріальних активів пов'язаний 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].

Розвиток засадничих основ формалізації показників про інтелектуальний капітал підприємства, очевидно, повинен відповідати 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. Сучасна система обліку та фінансової звітності, здатна формалізовано розкривати інформацію про ці об'єкти, не забезпечує потреб управління. Науковці у сфері обліку і звітності вважають, 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].

Можливість капіталізації нематеріальних активів як передумова формалізації інтелектуального капіталу, визначається, передусім, їх ідентифікованістю. Нематеріальний актив вважається ідентифікованим у тому разі, коли його можна відділити чи виділити, продати, передати, ліцензувати, здати в оренду або обміняти окремо чи разом із пов'язаним із ним договором, активом або зобов'язанням. Дотримання таких вимог дає змогу відрізнити об'єкт нематеріального активу від гудвілу.

Капіталізація інтелектуального капіталу в формі нематеріальних активів характеризується значним розривом 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 одному проведенні двом об'єктам (один у дебеті, інший у кредиті) присвоювались різні дати [4, с. 257].

Появу такого виду інструментарію значною мірою пов'язують з розробленням і впровадженням у практичну діяльність концепції управління, орієнтованого на максимізацію ринкової вартості підприємства (зростання ринкової вартості власного капіталу). Традиційно облікова система не може задовольняти інформаційні потреби такої управлінської концепції, оскільки капіталізація активів стосується передусім 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).

Наявні 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. Вихідна проблема з погляду 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 цих 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 розроблення цієї моделі покладено гіпотезу, що додана вартість є основним індикатором трансформації нематеріальних активів у ринкові активи підприємства [13, с. 65].

Неспроможність системи обліку агрегувати об'єкти інтелектуального капіталу, а фінансової звітності за сучасної стандартизації надати ринковим інституціям формалізовану його оцінку і, разом з

нею, вартісну характеристику компанії, призводить до використання слабкоформалізованих інформаційних моделей. У сучасній практиці використовують Balanced Scorecard, Value Reporting, Enterprise Value Map, Value Explorer тощо; сформульована також концепція “Облік людських ресурсів” (Human Resources Accounting – Е. Фламхольтц) [14].

Достатньо важливою з погляду розширення можливостей обліку нематеріальних активів можна вважати норму, наведену 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, оскільки передбачає “на кожен об’єкт складання комісією підприємства акта введення у господарський оборот об’єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів”. При цьому регламентується, що на основі цього акта бухгалтерська служба підприємства складає інвентарну картку обліку об’єкта права власності у складі нематеріальних активів.

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

Вже є інформація про тісну співпрацю (гармонізацію процедур) Міжнародного комітету із стандартів оцінки та Міжнародного комітету зі стандартів фінансової звітності, а тому можна очікувати вироблення формалізованої методики оцінки нематеріальних активів, яка буде узгодженою у контексті з принципами подвійного запису.

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 імені 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. – 240 p. 6. Gu F., Lev B. *Intangible assets, Measurement, Drivers, Usefulnes.* – Boston – New York, 2002. – 39 p. 7. Євдокимов В.В. *Інтелектуальна власність у системі бухгалтерського обліку / В.В. Євдокимов // Торгівля, комерція, підприємництво: зб. наук. праць Львівської комерційної академії.* – 2012. – Вип. 14. – С. 186–191. 8. Мецержакова М.А. *Измерение интеллектуального капитала в современной экономике / М.А. Мецержакова // 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. – 233 с. 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. Полторак А. *Основы интеллектуальной собственности / А. Полторак, 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. – P.253–267. 15. *Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку нематеріальних активів: наказ Міністерства фінансів України від 16.11.2009 р., № 1327 // Бухгалтерський облік і аудит.* – 2009. – № 12. – С. 5–15.