

СПЕЦИФІЧНІ АКТИВИ ЯК ОБ’ЄКТИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Введення до складу теорії бухгалтерського обліку поняття “специфічні активи” є одним із варіантів врахування ризиків в процесі облікового відображення господарської діяльності підприємств. Виходячи з положення, що будь-які ризики не можна розглядати окремим об’єктом бухгалтерського обліку, оскільки вони не можуть бути віднесені до жодного з елементів фінансової звітності (активи, зобов’язання, капітал, доходи, витрати), то одним із варіантів їх врахування є проведення переоцінки первісної вартості активів підприємства в результаті впливу внутрішніх і зовнішніх факторів, до яких може бути віднесено зміну контрактних умов використання специфічних активів, вертикальну інтеграцію підприємств тощо.

На сьогодні наявність проблем в сфері облікової оцінки специфічних активів підкреслюється переважно вченими-інституціоналістами, які наголошують на існуванні відмінностей між їх ринковою та обліковою оцінкою.

Проте, проведений аналіз поглядів дослідників дозволяє констатувати, що вітчизняні дослідники не приділяють належної уваги можливим напрямам її подальшого розвитку на основі використання інституційної економічної теорії, що може бути обґрунтовано наступними причинами: 1) хоча інституційна теорія використовується все більшою кількістю вчених в сфері бухгалтерського обліку, на сьогодні обліковий інституціоналізм не можна вважати мейнстримом науки про бухгалтерський облік в Україні; 2) більшість досліджень в сфері облікового інституціоналізму пов’язані з вивченням трансакційних витрат, а не інших об’єктів обліку, вартість яких може бути оцінена або переоцінена; 3) лише окремі інституційні концепції напряму стосуються облікової оцінки та можуть бути застосовані для її удосконалення.

Аналіз поглядів дослідників дозволяє констатувати, що при аналізі сутності специфічних активів більшість з них обґрунтовує існування відмінностей між їх вартістю для підприємства в рамках діючого контракту та при його припиненні або розірванні і їх вартістю в зовнішньому середовищі. І хоча автори по різному називають дані види вартості, в той же час, вони дотримуються загальної логіки щодо того, що існує відмінність між тим, як оцінює специфічні активи підприємство для себе (виробнича цінність або вартість) і як їх оцінюють інші учасники ринку безвідносно до підприємства, тобто поза межами контракту, який укладений підприємством щодо таких специфічних активів. При цьому, жоден з авторів не використовує традиційної облікової термінології, запровадженої в міжнародних стандартах фінансової звітності, що дозволило б розглянути проблему оцінки специфічних активів крізь призму “облікової системи координат”.

В той же час, зарубіжні фахівці в сфері професійної оцінки поступово актуалізують необхідність удосконалення існуючих підходів до оцінювання в системі обліку на основі врахування поняття специфічності активів. На їх думку така інформація передусім необхідна інвесторам, оскільки на її основі можуть бути виявлені і обґрунтовані фактори генерування прибутку підприємством в майбутньому.

Удосконалення облікової оцінки специфічних активів є однією із актуальних проблем в сфері бухгалтерського обліку, що потребує вирішення для підвищення об’єктивності та релевантності облікової інформації. Неврахування специфічності активів в бухгалтерському обліку призводить до виключення важливої частини економічного капіталу фірми зі складу активу балансу, тим самим знижуючи вартість фірми до вартості її реалізації, що обґрунтовується існуючим підходом до визнання та бухгалтерського відображення нематеріальних активів підприємства, що є однаковим в МСФЗ та національних П(С)БО. Зокрема, за цим підходом до складу вартості нематеріальних активів не можуть бути включені витрати на навчання персоналу, витрати на маркетинг та витрати на

дослідження, які збільшують вартість специфічних активів підприємства та сприяють зростанню його економічної цінності. Таким чином, облікова методологія не враховує повною мірою внески в розвиток специфічного людського, організаційного, соціального та інноваційного капіталу підприємства як інвестиції, а визнає їх як витрати, що відображаються в Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід) підприємства. Це є наслідком розуміння їх вартості, як справедливої (реалізаційної) вартості, а не як вартості їх використання для конкретного підприємства, що розраховується на основі врахування вартості майбутніх грошових потоків, які забезпечує одержання даний вид капіталу підприємства.

Таким чином, існуюча на сьогодні практика оцінки специфічних активів в обліку є причиною породження двох негативних явищ, які впливають на погіршення репутації бухгалтерського обліку як окремого соціально-економічного інституту:

1. Завищення вартості специфічних активів підприємства, що відображаються в звітності. Як показали результати дослідження фінансової звітності вітчизняних підприємств, частина структурних підрозділів яких перебуває на тимчасово неконтрольованих територіях Донецької та Луганської областей внаслідок ведення гібридної війни та активних бойових дій, наявні в них специфічні активи не були переоцінені, внаслідок чого можна констатувати про завищення вартості їх чистих активів як внаслідок недотримання вимог про необхідність регулярного тестування активів на зменшення їх корисності, так і внаслідок відсутності відповідних норм у вітчизняному законодавстві, які б передбачали обов'язкову переоцінку активів при розірванні або припиненні контрактів, що стосуються специфічних активів.

2. Недооцінка окремих видів специфічних ресурсів, які не повною мірою відображаються в обліковій системі як активи підприємства. Існуючі обмеження щодо визнання первісної вартості активів в бухгалтерському обліку не враховують їх роль в діяльності конкретного підприємства, а орієнтовані на визначення їх вартості в межах ринку, що вступає в суперечність з концепцією специфічності активів. В цілому це призводить до виникнення суттєвих розривів між балансовою вартістю підприємства та його ринковою вартістю, про що свідчить аналіз діяльності всесвітньо відомих інноваційно-містких підприємств ("Google", "Apple", "Microsoft", "Intel" та ін.), діяльність яких ґрунтується на використанні інтелектуального капіталу, який на сьогодні значною мірою не відображається в обліковій системі підприємств, однак розглядається ринком як основний фактор створення їх вартості.

Дані аспекти потребують наукового обґрунтування.