

## ІСТОРИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ В ГАЛИЧИНІ НАПРИКІНЦІ ХІХ – ПОЧАТКУ ХХ ст.

Існуючі і загально визнані проблеми обліку нематеріальних активів та оприлюдненої про них інформації у публічній звітності сучасних компаній стали предметом чисельних диспутів і полемік. Результати останніх досліджень показують, що одним із вагомих факторів є “неспроможність розробників стандартів пристосувати правила визнання активів до фундаментального зрушення у процесі створення вартості корпорацій – від матеріальних до нематеріальних активів”. Теоретиками і практиками пропонуються різні версії удосконалення існуючої стандартизації облікової методики для відображення нематеріальних активів, які часто спираються на ідеї минулих напрацювань.

На території Галичини у вказаний в цьому реферативному викладі історичний період також вирішувалася проблематика об’єктивного відображення в бухгалтерському обліку нематеріальної складової капіталу підприємства. Проблемні питання стосувалися критеріїв визнання і способів (методів) введення до бухгалтерського опису (взяття на баланс) конкретних видів нематеріальних активів та методів обліку організаційних коштів (складові, що формують в сучасному розумінні поняття “внутрішньо генерований гудвіл” ). Важлива складова цієї проблематики стосувалася їх оцінки та порядку списання втраченої вартості (амортизація). На основі власних поглядів на вказані проблемні аспекти галицькими теоретиками формувалася теоретичний базис і практична методика обліку нематеріальних економічних ресурсів, окремі складові яких можуть і на теперішній час використовуватись для вироблення більш досконалих базових принципів обліку цього об’єкта.

Розробки фахівців у сфері обліку на території Галичини базувалися на тогочасних європейських фінансово-економічних працях, в т.ч. з обліку, які тут були добре відомими. Їх використовували не тільки науковці краю для власних напрацювань, але й в процесах фахового академічного і студійного вивчення бухгалтерської справи. Стосовно тематики цього тезового викладу відзначимо найбільш використовані праці, зокрема посібник Б.Штауба, де вказувалось: “в активі, крім матеріально-грошових речей, можуть відображатися всі об’єкти, які є предметом поступу прав, а також й інші економічні цінності, як , наприклад, незахищена виробнича таємниця, фірмове право, інформація і т.п.”. Подібні підходи щодо відображення бухгалтерією нематеріальних активів наводились і в популярних на цій території балансових теоріях Г. Сімона (Simon G. Di Bilanzen der Uftigenfellitaften. – Berlin, 1899.) та Ф. Шмідта (Schmidt F. Die organische Bilanz im Rahmen der Wirtschaft . – Verlagsbuchhaltung in Leipzig: G.A. Gloeckner, 1922).

На основі базових положень наведених теорій, у працях галицьких теоретиків домінував підхід, який в узагальненому (синтезованому) викладі можна подати в такій редакції – “різного виду нематеріальні цінності та організаційні кошти для цілей бухгалтерії розглядаються як “нематеріальні активи” (ідеальні, дійсні активи) за вартістю, яка вірогідно показує наскільки витрачені кошти на їх придбання чи створення можуть бути відновлені при ліквідації підприємства через сплату третіми особами”. У суто наукових працях обґрунтовувались базові принципи охоплення обліком нематеріальних активів, за якими “інформація, привілеї, патенти та ін. нематеріальні цінності у бухгалтерії відносять до основного майна; їхньою продуктивною енергією є основний капітал” [1, с. 26]. Такий підхід до обліку цінностей нематеріального типу переважно дотримувався і в теоретико-практичних і навчально-методичних посібниках. Їх наведено, наприклад, у підручнику [2] при викладі теоретичних аргументацій щодо доцільного, на погляд автора, підходу відображення нематеріальних цінностей та його застосування в практичній бухгалтерії щодо структурування в балансі сукупних майнових активів з метою достовірного визначення вартості підприємства (за тогочасним категорійним визначенням – висоти вартості маєткового стану

(Oznaczenie własności majątku) [2, с. 196-197]. Безпосередньо прикладна методика обчислення бухгалтерією сумарної вартості матеріально-речових і нематеріальних складових, включаючи й суму “організаційних коштів” наведена у підручнику в окремих підрозділах “Oznaczenie i opisanie pojedynczych części składowych majątku” та принципи оцінки майнових вартостей “Oszacowanie majątku” [2, с. 197-216].

Достовірному відображенню в балансі реальної вартості підприємства (підприємництва) у тогочасних працях галицьких теоретиків надавалось особливого значення. У багатьох теоретико-прикладних виданнях (напр., [3]) окремим розділом виділено питання об’єктивності бухгалтерської методики щодо взаємозв’язку окремих матеріальних і нематеріальних активів, їх структурі у валюті балансу – “Stosunek wzajemny poszczególnych aktywów” (с. 127-130). Враховуючи прямиий вплив нематеріальних активів на визначену бухгалтерією величину капіталу, у цій, як і в багатьох інших працях, окремо виділялись питання про взаємозв’язок між активами і пасивами – “Stosunek pomiędzy aktywami a pasywami bilansu” [3, с. 130-138]. У деяких навчально-методичних посібниках (напр., [4]) часто вводилися навчально-методичні матеріали з пропонованою методикою контролю правильного відображення вартісної величини матеріальних і нематеріальних активів підприємства. Цей контроль зазвичай споріднювався з оцінкою фінансового стану підприємства (Kontrola stanu majątkowego przedsiębiorstwa), який пропонувався проводити за допомогою інвентаризації для складання балансу власності (Inwentarz i bilans majątkowy) [4, с. 35-43].

Методика обліку нематеріальних активів та списання організаційних коштів безпосереднім чином впливає на визначений кінцевий результат (прибуток) та його оподаткування. Тому значний вплив на добір відповідних до тодішнього законодавства методів обліку об’єктів нематеріального типу мала праця Р.Райша і К.Крейбіга “Баланс і податок” (R.Reisch, K. Kreibig. Bilanz und Steuer: I. Band, Wien 1907; II. Band, Wien 1909.). З урахуванням законодавчих норм вказувалось, що “платне надбання нематеріальних цінностей можна вносити до інвентарного опису тоді, коли їх споживча вартість відповідає купівельній ціні” [II, с.16]. Стосовно “організаційних коштів” в опрацьованих теоретико-прикладних розробках з одного боку аргументувалися принципи бухгалтерії, за якими така стаття балансу (в складі нематеріальних активів) не може розглядатися нереальною, а лише такою, що вступає у протиріччя з нормами торговельного кодексу і з цієї точки зору є не зовсім коректною. У багатьох тогочасних працях дотримувалася позиція, що “організаційні кошти хоча і обтяжують балансовий рахунок підприємства, але їх можна вважати достатніми для критеріїв визнання й обрахунку, оскільки співтовариство (об’єднання) через витрачені кошти здобуло вигоду також і на наступні роки”.

Узагальнюючи наведене відзначимо, що теоретико-прикладна полеміка серед галицьких теоретиків розглядуваного періоду полягала у встановленні об’єктивної оцінки для конкретного виду нематеріальних цінностей та у врахуванні організаційних коштів у складі нематеріальних активів чи витрат майбутніх періодів. При виробленні удосконалених підходів до амортизації нематеріальних активів в сучасних дослідженнях можна використати сформовані тогочасні аргументації стосовно того, що “час амортизації, згідно з правилами оцінки, слід розраховувати окремо по кожному підприємстві і розтягувати на роки, в які очікують від них ймовірної мінової вартості [1, 3, 4].

1. Ciompa P. Grundrisse einer ökonometrie und die auf der Nationalökonomie aufgebaute natürliche theorie der buchhaltung. – Lemberg: Druck von Artur Goldman in Lemberg, 1910. – 202 s.
2. Sciborski A. Podręcznik do nauki rachunkowości ogólnej i państwowej. – Lwów: Drukarnja szczęsnego Bednarskiego we lwowie, nakladem wydawcy 1912. – 500 s.
3. Góra W. Bilanse. Studja ekonomiki prywatnej. – Lwów – Warszawa: Książnica t-wa Nauczycieli szkół wyższych, 1920. – 215 s.
4. Galle Ja. Zarys księgowości kupieckij: dla szkół przysposobienia kupieckiego I stopnia i II klasy gimnazjum kupieckiego. – Lwow-Warszawa: Książnica – Atlas S.A., 1938. – 94s.