

УДК 657.1

Бачинський В. І., к.е.н., доцент,  
Плекан М. В., здобувач  
Львівська комерційна академія

## НЕМАТЕРІАЛЬНІ АКТИВИ ПІДПРИЄМСТВА В СИСТЕМІ ОБЛІКУ І ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

© *Бачинський В.І., Плекан М.В.*

Узагальнено концептуальні підходи до відображення у системі бухгалтерського обліку і фінансовій звітності нематеріальних активів як економічних ресурсів і інтелектуального капіталу підприємства. Обґрунтовано передумови розширення методологічної основи бухгалтерського обліку для відображення наявних у підприємства нематеріальних активів на основі стандартизованої системи показників і методів кількісного виміру.

**Ключові слова:** нематеріальні активи, інтелектуальний потенціал, капітал, система обліку, фінансова звітність.

Обобщенно концептуальные подходы к отображению в системе бухгалтерского учета и финансовой отчетности неимущественных активов как экономических ресурсов и интеллектуального капитала предприятия. Обоснованно предпосылки расширения методологической основы бухгалтерского учета для отображения имеющихся в предприятия неимущественных активов на основе стандартизированной системы показателей и методов количественного измерения.

**Ключевые слова:** неимущественные активы, интеллектуальный потенциал, капитал, система учета, финансовая отчетность.

Generalized conceptual going near a reflection in the system of record-keeping and to the financial reporting of immaterial assets as economic resources and intellectual capital of enterprise. Grounded pre-conditions of expansion of methodological basis of record-keeping are for the reflection of present in enterprises immaterial assets on the basis of the standardized system of indexes and methods of the quantitative measuring.

**Key words:** immaterial assets, intellectual potential, capital, system of account, financial reporting.

**Постановка проблеми.** Основними (важливими) ресурсами розвитку сучасного підприємства виступають різномірні складові його інтелектуального потенціалу, який у наукових публікаціях і в практиці вартісної оцінки та управління подають через різні поняття – “інтелектуальні ресурси”, “інтелектуальний капітал”, “нематеріальні активи”, “інтелектуальна власність” та деякі інші,

споріднені до них, категорійні поняття. Не вдаючись до співставлення й аналізу змістового, семантичного і міжпрофесійного (міждисциплінарного) навантаження цих економічних категорій, відзначимо, що нематеріальні ресурси у сучасному економічному середовищі відіграють надзвичайно важливу роль не тільки з точки зору технологічного процесу (новітніх технологій), але й для характеристики фінансово-майнової позиції підприємства на ринках капіталів та інвестицій, демонструючи його інвестиційну привабливість та розширюючи поняття складових його ринкової вартості.

Нематеріальні ресурси (інтелектуальний капітал) формує значну частку ринкової вартості компанії, що знаходить прояв у зростанні акціонерної власності. Наведене виокреслює важливість відображення у системі бухгалтерського обліку всіх складових нематеріальних ресурсів та їх репрезентації у публічній офіційній звітності підприємства корпоративного типу зовнішнім користувачам (інвестиційні інституції, оператори фондового ринку, державні органи регулювання ринків капіталу, учасники операцій злиття і об'єднання економічних суб'єктів та ін.), а також інституційним, мажоритарним і міноритарним акціонерам.

Проблеми формалізованого відображення нематеріальних активів як всієї сукупності неосяжних економічних ресурсів підприємства у системі бухгалтерського обліку та наведення їх вартісної характеристики у фінансовій звітності актуалізували чисельні дослідження у цій сфері бухгалтерської методології і стандартизації фінансової звітності. На теперішній час узагальнюючим є висновок, що за нормативною бухгалтерською моделлю не відпрацьовані ані задовільні критерії визнання і оцінки вартості нематеріальних активів як інтелектуального капіталу, ані методологія їх облікового процесу, а також не сформульована адекватна нинішнім умовам стандартизація фінансової звітності за цими об'єктами. Більшість нематеріальних (інтелектуальних) активів не ідентифікуються, не визнаються, і, відповідно, формалізовано не відображаються в бухгалтерському обліку і фінансовій звітності. Проблема формалізованого (підтвердженого аудитом) відображення нематеріального потенціалу у фінансовій звітності не вирішена не тільки у вітчизняній, але й у світогосподарській теорії і практиці.

**Аналіз досліджень і публікацій.** Ураховуючи дискусійність на теперішній час багатьох аспектів оцінки, ідентифікації, концептуальних підходів до обліку нематеріальних активів, оприлюднення їх у фінансовій звітності, на міжнародному рівні (міжнародній стандартизації) й у вітчизняній економіці ведуться численні тематичні дослідження та окремими авторами пропонуються власні підходи до вирішення цієї проблематики. Значна частина дослідників притримується позиції, що нематеріальний потенціал підприємства може бути вираженим лише за допомогою взаємопов'язаної системи кількісних і якісних показників (наприклад, за концептуальною основою системи збалансованих показників – *Balanced Scorecard* чи спорідненими моделями). Інша група дослідників обґрунтовує розвиток цієї сфери економічних досліджень на основі кількісних формалізованих показників і підходів, обґрунтовуючи при цьому, що: "... доцільно у найближчому майбутньому розробити стандартизовану систему показників і стандартні методи кількісного виміру" [1, с. 118].

Незалежно від тієї чи тієї позиції переважна більшість науковців і практиків дотримуються погляду, що "невизнання традиційною моделлю обліку інтелектуальних активів та інвестицій, потрібних для їх розвитку, як основи потенційних економічних вигод призводить до втрати значної частини бухгалтерської інформації щодо характеристики ринкової вартості підприємства" [2, с. 124]. Значимість розв'язання цієї складової бухгалтерського обліку та зміни принципів і концептуальних підходів до формування показників звітності пов'язуються з тим, що "у сучасних умовах спостерігається розширення сфери застосування міжнародних стандартів фінансової звітності, орієнтованих на потреби ринків капіталу" [3, с. 20].

**Метою статті** є обґрунтування доцільності розвитку методології бухгалтерського обліку і стандартизації фінансової звітності для об'ємнішого і формалізованого подання нематеріальних активів як інтелектуального капіталу підприємства.

**Виклад основного матеріалу.** У теперішньому суспільно-економічному середовищі інтелектуальний потенціал визнається основою подальшого поступу у розвитку суспільства, ключовим ресурсом функціонування підприємства, забезпечення його

конкурентоспроможності та здійснення рентабельної діяльності взагалі, а тому: "... показники інтелектуального капіталу поступово стають провідними складовими майбутнього фінансового багатства ... зростання акцій не завжди означає зростання інтелектуального капіталу" [4, с. 23].

Інтелектуальний капітал – категорія, виділення якої явним чином стало можливим лише із формуванням постіндустріального суспільства. Зважаючи на відносно нове (у широкому розумінні на мікрорівні) поняття "інтелектуальний капітал" та його складність, виходячи із різноформатної структури окремого підприємства, економісти трактують цей об'єкт й соціально-економічне явище по-різному. Міждисциплінарний погляд на категорійне поняття "інтелектуальний капітал" та спорідненні з ним об'єкти є достатньо варіабельним; насамперед, це стосується концептуальних і методологічних основ не тільки різних теоретичних і методологічних дисциплін, а й відмінностей (позицій) окремих груп вчених безпосередньо в межах конкретної сфери знань. Не є винятком і дослідницький напрям (спеціальність), який об'єднує бухгалтерський облік, аналіз і аудит.

Система бухгалтерського обліку, як і фінансова звітність, ґрунтується на взаємопов'язаних економічних і юридичних засадах (власність (активи) і право власності (капітал, зобов'язання). Нематеріальні активи підприємства, як його сукупний нематеріальний потенціал, у системі обліку очевидно найоб'єктивніше розглядати через економічну і юридичну природу.

Інтелектуальна власність – це правове поняття, що використовується для позначення прав на результати інтелектуальної діяльності. На теперішній час зазвичай вважається, що інтелектуальні активи – це насамперед явні інтелектуальні ресурси. За такого підходу інтелектуальні активи представляють собою лише частину інтелектуального капіталу: "Оцінювання капіталу – недосліджений ракурс оцінки. Однак метафізичний підхід до з'ясування її сутності є недостатнім, оскільки погляд на оцінку капіталу суто з методологічних засад обліку не дає відповіді на низку питань" [5, с. 15].

Метод, за яким вартість інтелектуального капіталу визначається як різниця між акціонерною (ринковою) вартістю

компанії та її балансовою вартістю має ряд недоліків: по суті до вартості інтелектуального капіталу включається також вартість оборотних коштів і вартість нематеріальних активів, які не є об'єктами інтелектуального капіталу [6, с. 14]. Так само недосконалою, на наш погляд, є інформація, яка отримується методами дисконтування чистих грошових потоків, частина яких розглядається такими, що отримані за рахунок використання нематеріальних активів підприємства: “Дохідний спосіб найвірогідніше відбиває справжню цінність (корисність) нематеріальних активів і майбутні вигоди (надходження чистого прибутку, який створюється безпосередньо даними активами)” [7, с. 50].

Деякі економісти вважають, що для розширення бухгалтерської методології “обґрунтованим буде введення в систему рахунків бухгалтерського обліку нової групи позабалансових рахунків – *“Нематеріальні людські активи”*, в яких буде відображатися інформація про людський капітал підприємства та кожного окремого працівника” [8, с. 256]. Зрозуміло, що за такого відображення людського капіталу у системі бухгалтерського обліку цей об'єкт в балансі відображений не буде. Запропонований підхід передбачає надання інформації про такий вид економічного ресурсу у внутрішній звітності, тобто лише можливого інформаційного забезпечення управління такими ресурсами, а не зовнішніх користувачів і характеристики підприємства у ринковому середовищі.

Багато економістів, особливо після обвалу фондових ринків в умовах кризової економіки, дотримуються погляду, що нематеріальний економічний ресурс підприємства повинен бути відображеним формалізованими показниками за прозорими схемами його ідентифікації та оцінки і наведеним у підтвердженій керівниками і аудитом фінансовій звітності. На теперішній час існують значні обмеження регламентаціями можливостей подання у звітності всієї сукупності нематеріальних економічних ресурсів: “Не визнаються нематеріальним активом, а підлягають відображенню у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійсненні, витрати на: ... підвищення ділової репутації підприємства ... створення торгових марок (товарних знаків)” [9, с.21].

Проблемним питанням в методології обліку є відображення втраченої вартості об'єктів нематеріальних активів (знецінення активів), яке процедурно відбивається через їх амортизацію. З точки зору подання інвестиційної привабливості і сформованої ділової репутації вважається, що “амортизація та знецінення гудвілу є негрошовими та згідно з концепцією вартісного управління капіталом не мають впливати на капіталізацію підприємства – покупця” [10, с. 4]. Незважаючи на відзначене, амортизування нематеріальних активів в системі обліку стандартизовано за кількома альтернативними підходами.

Альтернативні підходи до амортизування нематеріальних активів, розбіжність методик їх оцінки, невизначеність підходів до ідентифікації вимагає чіткіших принципів, норм та стандартизації обліку і звітності нематеріальних активів. Деякі економісти у сфері обліку обґрунтовано наголошують, що “з огляду на значні розбіжності між оцінками ринкової вартості компанії і даними фінансового обліку зростає потреба у формалізації вимірів нематеріальних активів, об'єднаних поняттям “інтелектуальний капітал” [1, с. 116].

Показники обліку та фінансової звітності, як інформаційна база управління сучасним підприємством повинні надавати йому характеристику як суб'єкту інноваційного типу: “Опосередковано питання бухгалтерського обліку інноваційної діяльності розглядається в роботах, присвячених дослідженню нематеріальних активів, а іменно проблеми неможливості обліку тих нематеріальних активів, які не мають ідентифікованої вартості” [11, с. 19].

Досліджуючи можливості і напрямки гармонізації системи бухгалтерського обліку і системи національних рахунків (СНР), за результатами дисертаційного дослідження зроблено, на наш погляд правильний висновок, що важливим підходом у вирішенні цього питання є “капіталізація в активі балансу складових внутрішнього гудвілу підприємства як важливого фактора його зростання в сучасних умовах господарювання” [12, с. 11].

**Висновки і пропозиції подальших досліджень.** Підходами до оцінки нематеріальних активів повинні стати концептуальні засади відмінні від встановлення вартості матеріальних активів. Їх справжня вартість полягає як в доходах, які вони можуть

генерувати, так і в суттєвості їх впливу на ринкову капіталізацію компанії. Вартість нематеріальних активів полягає у їх використанні та функціональній ролі, а не пов'язаних з ними витратами. Подальший розвиток методологічної основи системи бухгалтерського обліку пов'язується насамперед з удосконаленням обліку нематеріальних економічних ресурсів. Цей розвиток, на наш погляд, повинен спрямовуватися в контексті характеристики підприємства інноваційного типу, максимально узгоджуватися із СНР та ґрунтуватися на формалізованій базі.

#### Список використаних джерел:

1. Мильнер Б. Нематериальные активы компании / Б. Мильнер // Проблемы теории и практики управления. – 2008. – № 3. – С. 109-118.
2. Диба В. М. Інтелектуальний капітал як об'єкт бухгалтерського обліку / В. М. Диба // Фінанси України. – 2009. – № 2. – С. 118-125.
3. Голов С. Ф. Сучасний стан та перспективи розвитку бухгалтерського обліку в Україні : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня доктора екон. наук : спец. 08.00.09. – бухгалтерський облік, аналіз та аудит / С. Ф. Голов. – Київський національний економічний університет, 2009. – 31 с.
4. Андрусенко Т. Измерение интеллектуального капитала / Т. Андрусенко. // Корпоративные системы. – 2006. – № 3. – С. 23-27.
5. Ловінська Л. Г. Оцінка в бухгалтерському обліку: Монографія / Л. Г. Ловінська. – К. : КНЕУ, 2006. – 256 с.
6. Кендюхов О. В. Організаційно-економічний механізм управління інтелектуальним капіталом підприємства : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня доктора економ. наук : спец. 08.00.04 – економіка та управління підприємствами / О. В. Кендюхов. – Інститут економіки промисловості НАН України, 2007. – 31 с.
7. Ягнюк В. Нормативне регулювання оцінки нематеріальних активів для бухгалтерського та податкового обліку / В. Ягнюк // Економіка України. – 2010. – № 1. – С. 49-54.
8. Королюк Н. М. Людський капітал як об'єкт бухгалтерської методології / Н. М. Королюк // Актуальні проблеми економіки. – 2009. – № 7 (97). – С. 252-260.
9. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку нематеріальних активів : Наказ Міністерства фінансів України від 16.11.2009 р. № 1327.
10. Уманців Г. Концептуальні підходи до обліку та оцінки нематеріальних активів, придбаних при об'єднанні бізнесу / Г. Уманців // Бухгалтерський облік і аудит. – 2010. – № 2. – С. 3-11.
11. Маляревский Ю. Д. Проблема оценки

информационно-интеллектуальных аспектов деятельности предприятий инновационного типа развития / Ю. Д. Маляревский, С. В. Лабунская, Н. В. Курган // Бизнес Информ. – 2007. – № 8. – С. 17-26.

12. Травін В. В. Бухгалтерський облік і система національних рахунків : напрями гармонізації : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит / В.В. Травін. – Житомирський державний технологічний університет, 2010. – 21 с.