

ПІДХОДИ ЩОДО УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ ПОТРЕБАМ ВАРТІСНО-ОРІЄНТОВАНОГО УПРАВЛІННЯ

Обґрунтовано актуальність наукових досліджень відносно приведення у відповідність чинної облікової системи підприємства потребам суб'єктів вартісно-орієнтованого управління в частині інформації про нематеріальні активи. Встановлено, що рівень якості облікової інформації відносно нематеріальних активів залежить від способу їх оцінки, відображення в обліку та звітності. Запропоновано вирішити проблему на основі використання двох концептуальних підходів. Розкрито підхід, яким передбачається коригування системи обліку в частині нематеріальних активів на конкретному підприємстві шляхом «правильного» ведення обліку та оприлюднення додаткових звітів щодо нематеріальних активів підприємства.

Ключові слова: нематеріальні активи; облікова система; вартісно-орієнтоване управління.

Постановка проблеми. Ядро сучасної облікової системи сформоване в часи індустріалізму, коли в обліку переважали активи матеріальної природи, а результат господарської діяльності вимірювався прибутком. В сучасному ж суспільстві домінують наука і технології, місія підприємства полягає у збільшенні вартості його активів, а в обліку переважають нематеріальні активи (далі – НА). З одного боку, облікова система не має основною ціллю забезпечення вимірювання вартості НА, проте інформація з фінансової звітності може допомогти користувачам оцінити як загальну вартість підприємства, так і вартість його окремих компонентів, зокрема, НА. Переорієнтація поглядів в суспільстві показала нездатність існуючої облікової системи в частині нематеріальних активів відповідати потребам концепції вартісно-орієнтованого управління (VBM) та стала причиною пошуку нової системи вимірювання, обліку та звітності НА.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Питанням обліку та звітності НА присвячені праці як зарубіжних (К.-Е. Свейбі, Дж.Гатрі та К.Йонгвич та ін.), так і вітчизняних (С.Ф. Легенчук, М.В. Плекан, О.В. Вакун, І.А. Дерун, Н.Є. Рак та ін.) науковців. Ми також тримаємо в полі зору питання адекватного з позиції VBM відображення в бухгалтерському обліку НА та їх оприлюднення в звітності і його вирішення вбачаємо в двох концептуальних підходах (рис. 1).

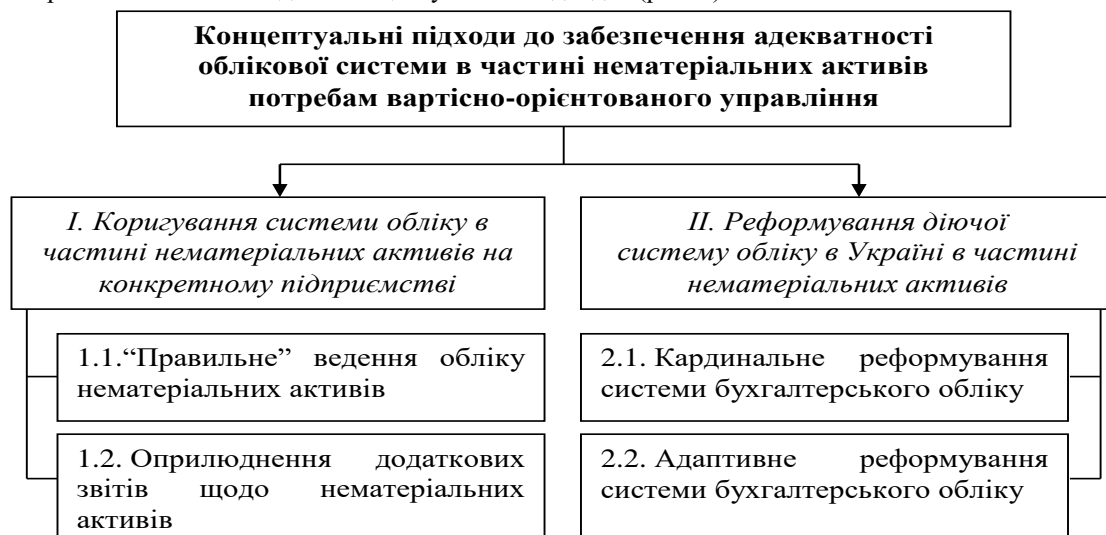


Рис. 1. Концептуальні підходи до удосконалення системи обліково-аналітичного забезпечення вартісно-орієнтованого управління НА

Мета дослідження полягає у висвітленні підходу, яким передбачається коригування системи обліку в частині нематеріальних активів на конкретному підприємстві для приведення у відповідність до потреб VBM.

Викладення основного матеріалу дослідження. Коригування, тобто налагодження системи обліку на конкретному підприємстві в напрямку забезпечення відповідних потреб, може бути реалізовано двома шляхами:

1. «Правильне» ведення обліку НА – передбачає необхідність створення передумов для адекватного з позиції системи вартісно-орієнтованого управління відображення в бухгалтерському обліку всіх видів

об'єктів, що можуть визнаватись як НА, та їх оприлюднення в бухгалтерській звітності. Необхідність дотримання адекватної поведінки визначається існуванням можливості вибору із існуючих варіантів облікового відображення або оцінки НА, що наведені в національному обліковому законодавстві.

На сьогодні в фінансовій звітності вітчизняних підприємств, НА взагалі не відображаються або їх частка в загальній структурі активів є досить незначною, і в більшості випадків – це програмне забезпечення, що використовується на підприємстві, наприклад, комп'ютерні програми для ведення бухгалтерського обліку. Внаслідок їх придбання у інших суб'єктів, такі об'єкти мають бути відображені у складі НА підприємства. Внутрішньостворені НА, переважно, взагалі не визнаються і не відображаються в бухгалтерському обліку, визнаючись у складі витрат періоду або витрат майбутніх періодів.

Основною причиною існування такої ситуації є необов'язковість визнання НА, отриманих в результаті розробки, згідно з п. 7 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [6], оскільки рішення про відповідність критеріям його визнання приймає суб'єкт ведення бухгалтерського обліку. Внаслідок чого, як зазначає В.Кретов, оскільки відображення в звітності невизнаних активів не є обов'язковим, бухгалтер може прийняти рішення про відсутність необхідності витратити час на їх відображення в звітності, особливо якщо його мотивація не дуже висока, і він не прагне виконувати необов'язкову роботу [2]. Практика невизнання внутрішньостворених НА присутня в багатьох компаніях Європи.

Розуміючи існування подібної проблеми, представники Ради з міжнародних стандартів фінансової звітності, при розробці МСФЗ 3 «Об'єднання бізнесу», запропонували один із можливих шляхів її вирішення – визнавати при об'єднанні підприємств окремо від гудвілу, ідентифіковані придбані НА в об'єкті придбання (п. 10) [5], також надалі була реалізована в п. 8 П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств». А вже в п. 15 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» зазначається, що НА, отримані внаслідок об'єднання підприємств, оцінюються за їх справедливою вартістю [6]. Отже, при об'єднанні підприємств існує можливість відобразити за рахунок зменшення вартості гудвілу підприємства всі ті його НА, які не визнавались як активи в системі бухгалтерського обліку, однак відповідають необхідним вимогам і критеріям до їх визнання. Дана проблема залишається невирішеною для значної кількості підприємств, які не виступали об'єктом об'єднань або поглинань. Вирішення її можливе лише за умови дотримання правил ведення обліку НА з позиції VBM, що передбачає необхідність капіталізації всіх можливих НА підприємства.

Іншим аспектом функціонування облікової системи підприємства є процес облікової оцінки НА. Згідно з п. 10 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» придбані (створені) НА зараховуються на баланс підприємства / установи за первісною вартістю [6], однак у відповідності до п. 19 даного документу підприємство / установа може здійснювати переоцінку за справедливою вартістю на дату балансу тих НА, щодо яких існує активний ринок. У разі переоцінки окремого об'єкта НА слід переоцінювати всі інші активи групи, до якої належить цей НА (крім тих, щодо яких не існує активного ринку) [6]. При цьому можливість проведення переоцінки НА перебуває в компетенції суб'єкта ведення бухгалтерського обліку, від рішення якого залежить якість облікової інформації, що надається про даний об'єкт зацікавленим користувачам.

Згідно з п. 33 МСФЗ 38 «Нематеріальні активи», під справедливою вартістю НА варто розглядати вартість, що буде відображати очікування ринку відносно ймовірності одержання підприємством майбутніх економічних вигід, закладених в активі [3]. А згідно з п. 9 МСФЗ 13 «Оцінка справедливої вартості» остання визначається як ціна, яка була б отримана за продаж активу, або сплачена за передачу зобов'язання у звичайній операції між учасниками ринку на дату оцінки [4]. Виходячи із вищенаведених трактувань, до складу завдань суб'єкта ведення бухгалтерського обліку в процесі здійснення оцінки НА мають бути включені наступні: 1) Врахування характеристик НА, які враховуються учасниками ринку при визначенні його ціни (стан та місце розташування; наявні обмеження на продаж або використання активу); 2) Пошук та аналіз очікувань ринку відносно вигід, що може принести оцінюваний НА; 3) Аналіз і визначення строків одержання економічних вигід, які впливають на ціну НА; 4) Аналіз і визначення суми економічних вигід, які визначають ціну НА.

Складність здійснення вищенаведених процедур в процесі оцінки НА за справедливою вартістю полягає в: необхідності витрат значної кількості часу на їх здійснення; подальшому проведенні регулярних переоцінок (з метою забезпечення відсутності між балансовою та справедливою вартістю активу), можливості проведення лише до тих НА, стосовно яких існує активний ринок.

Подібна ситуація на сьогодні також спостерігається і в американських компаніях. Як зазначає з цього приводу Т.Крумвейде, оцінка за справедливою вартістю використовується переважно для більш ліквідних активів, наприклад, всіх цінних паперів, щодо яких існує розвинений ринок. А для різних видів довгострокових активів, зокрема, і нематеріальних, справедлива вартість не застосовується, оскільки невідомо, чи буде така інформація представляти інтерес для інвесторів [9, с. 39]. Проте, на сьогодні саме інформація щодо вартісної оцінки за справедливою вартістю необхідна суб'єктам VBM, оскільки лише за таких умов балансова вартість активів буде корелювати із вартістю нематеріальних факторів створення вартості.

Таким чином, для підвищення рівня якості облікової інформації у відповідності до потреб суб'єктів VBM необхідним є обов'язкове проведення переоцінки наявних у підприємства НА за справедливою вартістю, стосовно яких існує можливість її здійснення, виходячи із вимог облікових стандартів.

2. Оприлюднення додаткових звітів щодо НА підприємства дозволяє розкрити деталізовану та аналітичну інформацію про наявні на підприємстві нематеріальні фактори створення вартості. Такі звіти можна об'єднати в три основні групи, в залежності від їх співвідношення з інформацією про НА, що розкривається підприємствами в фінансовій звітності:

2.1) Звіти, що деталізують інформацію про НА, розкриті в фінансовій звітності. Такі види звітів подібні до Приміток до річної фінансової звітності і формуються виходячи із сформованої в обліковій системі підприємства класифікації бухгалтерських рахунків (субрахунків, аналітичних рахунків, рахунків-екранів), що використовуються для обліку НА. Чим більш розгалуженою є побудована в обліковій системі класифікація таких рахунків, тим є більше можливостей формування різних видів внутрішніх звітів, кількість яких залежить від функціональних особливостей використовуваної на комп'ютерній програмі для ведення бухгалтерського обліку. Наприклад, на великих підприємствах, які для комп'ютеризації процесів обробки інформації використовують сучасні ERP-системи, існує можливість формувати OLAP-звіти, які дозволяють обробляти облікову інформацію в режимі реального часу та максимально швидко формувати різні види внутрішніх звітів для потреб VBM на основі багатовимірних аналітичних запитів.

Звіти, що деталізують інформацію про НА, зазвичай, розробляють для конкретних підприємств із урахуванням їх галузевої специфіки. О.В. Вақун на основі врахування особливостей діяльності будівельних компаній удосконалила ф. № 5 «Приміток до річної фінансової звітності» в частині НА [1, с. 192], додавши до її складу нові види НА і новий набір показників, що їх характеризують (справедлива вартість, зменшення від корисності активів).

Основним недоліком даних звітів, незважаючи на їх важливість для покращення розуміння процесів управління НА підприємства, є повна залежність від інформації, що формується в обліковій системі підприємства. Тому, враховуючи існуючі обмеження стосовно визнання в бухгалтерському обліку НА (п. 9 та п. 17 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [6]), не вся необхідна інформація для потреб VBM нематеріальним факторам створення вартості знаходить відображення в них. Представники «СИМА» зазначають, що досі неможливо встановити грошову оцінку для більшості внутрішньогенерованих НА, однак вони повинні бути розглянуті, для того щоб процес створення вартості був правильно зрозумілий [10, с. 5]. Тому на сьогодні значною кількістю зарубіжних дослідників в сфері бухгалтерського обліку (І.Абеїсекара, Н.Бонтіс, Е.Брукінг, Дж.Гатрі, С.Замбон, Б.Лев, Б.Марр, Й.Моурітсен, Р.Петті, Й.Роос, Р.Рослендер, П.Салліван та ін.), урядовими установами (Danish Trade and Industry Development Council), спеціально створеними організаціями («MAGIC», «GRI», «MERITUM», «PRISM») та професійними бухгалтерськими організаціями (AICPA, СИМА, FASB, ICAEW, IFAC) аналізуються та пропонуються додаткові звіти про НА підприємства, що враховують як фінансові, так і нефінансові показники.

2.2) Звіти, що доповнюють інформацію про НА, розкриті в фінансовій звітності, – активно розробляються і впроваджуються з 2000-х років, у зв'язку з виникненням попиту на додаткову інформацію про НА підприємства на основі проведення більш глибокого їх аналізу.

Такі звіти є доповненням до традиційної бухгалтерської звітності, інформація в них формується нефінансовими показниками, їх застосування з позиції концепції VBM вбачається в таких перевагах: 1) підвищення ефективності процесу прийняття рішень щодо нематеріальних компонентів вартості підприємства за рахунок надання інформації необлікового характеру, що знижує вплив інформації з бухгалтерської звітності; 2) оцінка ефективності використання НА в діяльності підприємства; 3) формування інформації про поточні та майбутні доходи від збереження та використання НА підприємства; 4) аналіз місця НА з позиції стратегічного управління вартістю підприємства.

Основні недоліки публікації таких звітів вбачаються в співвідношенні затрат на їх складання та одержувані від них вигід, а також у відсутності методики проведення їх аудиту.

2.3) Інтегровані звіти про НА підприємства, що містять інформацію про НА, розкриті в фінансовій звітності підприємства та набір додаткових фінансових показників або індикаторів. На сьогодні такі звіти одержали назву «Звіти про інтелектуальний капітал» («Intellectual capital reporting»), а процес їх формування набув значної популярності в багатьох країнах світу.

Питанням побудови Звітів про інтелектуальний капітал приділяли увагу вітчизняні вчені: О.В. Вақун, І.А. Дерун, С.Ф. Легенчук, М.В. Плекан, Н.Є. Рак, а саме розглядали їх змістовне наповнення, особливості складання та оприлюднення, а деякі (О.В. Вақун, І.А. Дерун, Н.Є. Рак) запропонували структуру таких звітів для вітчизняних підприємств із урахуванням їх галузевої специфіки (будівництво, виробництво залізобетонної продукції, діяльність банків).

На сьогодні існує значна кількість моделей та форматів побудови Звіту про інтелектуальний капітал підприємства («Skandia Value Scheme» (Л.Едвінссон, М.Мелоун), «The Skandia Intellectual Capital Value Scheme» (Й.Роос та ін.), «The Brooking's Model» (Е.Брукінг), «Intangible Asset Monitor» (К.-Е. Свейбі) та

інші). Авторитетною серед них є «Рекомендації для управління та звітування про невідчутності (Звіт про інтелектуальний капітал)», що були розроблені в межах проекту «MERITUM» (європейським консорцієм, до якого були включені вчені з Данії, Франції, Фінляндії, Норвегії, Іспанії та Швеції), який фінансувався Європейським Союзом та Організацією з економічної співпраці та розвитку протягом 1998–2001 року. Викладені в даних рекомендаціях положення були отримані в результаті дослідження кращих 80-ти практик складання Звіту про інтелектуальний капітал європейськими компаніями.

У даних рекомендаціях [7, с. 11–19] інтелектуальний капітал поділяється на три основні групи: (людський, структурний і капітал відносин) та розкриваються три основні фази управління ним: 1) Ідентифікація НА; 2) Вимірювання НА; 3) Дія (консолідація НА та їх інтеграція з управлінськими моделями). Квінтесенцією даного процесу є складання Звіту про інтелектуальний капітал, в якому мають бути виокремлені такі основні компоненти: 1) Бачення компанії (стратегічні цілі та ключові нематеріальні ресурси) та її основні фактори, що забезпечують досягнення цілей; 2) Анотований огляд нематеріальних ресурсів та видів діяльності підприємства; 3) Система індикаторів нематеріальних ресурсів та видів діяльності.

Базові положення наведених вище рекомендацій можуть використовуватися при розробці Звітів про інтелектуальний капітал підприємства, основною метою яких є формування панелі індикаторів про НА підприємства, як засобів управління нематеріальними факторами створення вартості підприємства. Взаємозв'язок даної моделі із системою вартісно-орієнтованого управління забезпечується за рахунок визначення в ній критично важливих з позиції підприємства НА, які дозволяють забезпечувати досягнення його стратегічних цілей, та надання розширеної інформації про них за допомогою індикаторів, наведених в Звіті про інтелектуальний капітал.

Оприлюднення Звітів про інтелектуальний капітал дозволяє надати користувачам інформацію про стан інтелектуально-інноваційного розвитку підприємства за допомогою фінансових та нефінансових показників та індикаторів, підвищуючи прозорість звітності компанії та пояснюючи суб'єктам VBM роль наявних у підприємства нематеріальних ресурсів в процесі формування його вартості. За допомогою публікації Звітів про інтелектуальний капітал з'являється можливість інтегрувати фінансову та інтелектуально-інвестиційну стратегії підприємства та в цілому сформувати інформаційні передумови для стратегічного управління вартістю підприємства в контексті наявних стратегічних НА.

Добровільне розкриття більш аналітичної і деталізованої, додаткової та інтегрованої (фінансової і нефінансової) інформації про наявні у підприємства НА може як напряму використовуватися для аналізу інвестиційно-інноваційної діяльності підприємства, так і впливати на інтерпретацію інших показників діяльності підприємства аналітиками або безпосередніми суб'єктами прийняття інвестиційних рішень. Наприклад, компанія «НТС», що займається виробництвом мобільних телефонів та програмного забезпечення до них, і діяльність якої базується на інтелектуальному капіталі, за даними агентства «Bloomberg» наприкінці червня 2015 р. мала вартість чистих активів на суму 2,3 млрд доларів, 1,5 млрд з яких становили грошові кошти на поточному рахунку. Однак, на цей час «НТС» мала ринкову капіталізацію 1,34 млрд доларів, що була меншою, ніж наявні у неї кошти на рахунку в банку. Даний приклад є реакцією інвесторів на зменшення її частки в світовому ринку виробництва смартфонів та характеризує їх очікування стосовно потенціалу одержання нею прибутку в майбутньому. Однією із причин формування нульової довіри інвесторів до акцій «НТС» було постійне зниження вартості її НА [8] з 10,15 млрд тайванських доларів на 31.12.2012 р. до 5,56 млрд тайванських доларів на 31.12.2015 р. Таким чином, наявність додаткової інформації про НА підприємства може впливати на уявлення аналітиків та інвесторів про прибутки майбутніх періодів, що призводить до зміни поточного курсу акцій компаній.

Висновки і перспективи подальших досліджень. З метою вирішення проблеми неадекватності чинної облікової системи щодо відображення нематеріальних активів потребам користувачів облікової інформації, що змінились у зв'язку із поступовим формуванням постіндустріальної економіки, виділено два концептуальних підходи до удосконалення системи обліково-аналітичного забезпечення вартісно-орієнтованого управління нематеріальними активами. Висвітлено підхід, яким передбачається коригування системи обліку в частині нематеріальних активів на конкретному підприємстві для приведення у відповідність до потреб VBM за допомогою двох шляхів: 1) «Правильного» ведення обліку НА (адекватне потребам вартісно-орієнтованого управління); 2) Оприлюднення додаткових звітів щодо НА підприємства (додаткових, деталізованих, інтегрованих).

Список використаної літератури:

1. Вакун О.В. Удосконалення звітності в частині нематеріальних активів будівельних підприємств / О.В. Вакун // Економічний аналіз : зб. наук. праць. – 2013. – Том 14. – № 2. – С. 188–197.
2. Кретов К. Неосязаемые активы: нематериальные ресурсы / К.Кретов [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://kretov.biz/22-Исследования-в-области-нематериальных-активов>.

3. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 38 «Нематеріальні активи» (IAS 38 «Intangible Assets») [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/929_050.
4. Міжнародний стандарт фінансової звітності 13 МСФЗ 13 «Оцінка справедливої вартості» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_068?test=4/UMfPEGznhh4cx.ZiFzWr09HI4QEs80msh8Ie6.
5. Міжнародний стандарт фінансової звітності 3 (МСФЗ 3). Об'єднання бізнесу IASB : Стандарт, Міжн. докт від 01.01.2012 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_006.
6. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи» : із змінами, згідно з Наказами Міністерства фінансів N 627 (з1242-13) від 27.06.2013 р. [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99>.
7. Guidelines for managing and reporting on intangibles: Intellectual capital report. – Meritum project, 2002. – 31 p.
8. HTC Investors. Fundamentals – Annual balance sheet [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://investors.htc.com/phoenix.zhtml?c=148697&p=irol-fundbalancea>.
9. Krumwiede T. Why historical cost accounting makes sense / T.Krumwiede // Strategic Finance. – 2008. – August. – Pp. 33–39.
10. Starovic D. Understanding corporate value: managing and reporting intellectual capital / D.Starovic, B.Marr. – London : The Chartered Institute of Management Accountants, 2004. – 28 p.

References:

1. Vakun, O.V. (2013), «Udoskonalennja zvitnosti v chastyni nematerial'nyh aktyviv budivel'nyh pidpryjemstv», *Ekonomichnyj analiz*, zb. nauk. prac', Vol. 14, No. 2, pp. 188–197.
2. Kretov, K. «Neosjazaemye aktivy: nematerial'nye resursy», available at: <http://kretov.biz/22-Issledovanija-v-oblasti-nematerial'nyh-aktivov>
3. Ministerstvo finansiv, *Mizhnarodnyj standart buhgalters'kogo obliku 38 «Nematerial'ni aktyvy»* [IAS 38 «Intangible Assets»], available at: http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/929_050
4. Ministerstvo finansiv, *Mizhnarodnyj standart finansovoi' zvitnosti 13 «Ocinka spravedylyvoi' vartosti»* [IFRS 13 «Fair value»], available at: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_068?test=4/UMfPEGznhh4cx.ZiFzWr09HI4QEs80msh8Ie6
5. Ministerstvo finansiv (2012), *Mizhnarodnyj standart finansovoi' zvitnosti 3 (MSFZ 3) «Ob'jednannja biznesu»*, [IFRS «Business association»], standart, mizhnarodnyj dokument, rishennia vid 1 sichnja, available at: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_006
6. Ministerstvo finansiv (2013), *Nacional'ne polozhennja (standart) buhgalters'kogo obliku 8 «Nematerial'ni aktyvy»* [NP(S)BO «Intangible assets»], iz zminamy, zgidno z Nakazamy Ministerstva finansiv N 627 (z1242-13), Redakcija on 27 chervnja, available at: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99>
7. *Guidelines for managing and reporting on intangibles: Intellectual capital report* (2002), Meritum project, 31 p.
8. *HTC Investors. Fundamentals – Annual balance sheet*, available at: <http://investors.htc.com/phoenix.zhtml?c=148697&p=irol-fundbalancea>
9. Krumwiede, T. (2008), «Why historical cost accounting makes sense», *Strategic Finance*, August, pp. 33–39.
10. Starovic, D. and Marr, B. (2004), *Understanding corporate value: managing and reporting intellectual capital*, The Chartered Institute of Management Accountants, London, 28 p.

ГОРОХОВЕЦЬ Юлія Анатоліївна – головний бухгалтер ТОВ «ТФС ГмБХ».

Наукові інтереси:

- інтелектуальний капітал підприємств;
- бухгалтерський облік та економічний аналіз нематеріальних активів;
- обліково-аналітичне забезпечення вартісно-орієнтованого управління.

Тел.: (096) 470–40–99.

E-mail: yulietta9@mail.ru.

Стаття надійшла до редакції 05.05.2017.