

## Сучасний стан та тенденції розвитку організаційно-методичного забезпечення бухгалтерського обліку нематеріальних активів

(Представлено: к.е.н., доц. Вигівська І.М.)

У статті ідентифіковано сучасні проблемні аспекти інформаційного забезпечення управління нематеріальними активами на підприємстві. Враховуючи, що на сьогодні існує нагальна проблема у тому, що велика частина нематеріальних активів не відображається у звітності підприємства, а це, в свою чергу, суттєво викривлює інформацію, яку використовують користувачі у прийнятті важливих управлінських і стратегічних рішень, необхідним є пошук шляхів вирішення проблем ідентифікації та оцінки нематеріальних активів на підприємстві. Безсумнівно, одним із найважливіших етапів управління нематеріальними активами підприємства є процес формування показників звітності та прийняття на її основі важливих рішень. Звітність формує у потенційних інвесторів думку щодо нематеріальних ресурсів, якими володіє і може розпоряджатися підприємство, що може говорити про значно менший рівень інвестиційних ризиків та більшу готовність інвесторів вкладати свої ресурси у діяльність того чи іншого суб'єкта господарювання. Тому удосконалення організаційно-методичних підходів до обліку нематеріальних активів на підприємстві, а в кінцевому результаті розробка форм внутрішніх звітів у частині нематеріальних активів як сучасного інструменту управління такими активами, сприятиме задоволенню попиту на інформацію поточних та потенційних інвесторів, збереженню та залученню нових потенційних нематеріальних активів, необхідних для бізнесу та його розвитку.

**Ключові слова:** нематеріальні активи; ідентифікація; оцінка; бухгалтерський облік; організаційно-методичне забезпечення; звітність підприємства.

**Постановка проблеми.** Інноваційний розвиток будь-якого суб'єкта господарювання та країни в цілому на сьогодні є пріоритетним напрямом у сучасній економіці. Найбільшу цінність у розвинутих країнах та успішних компаніях генерують вже не матеріальні ресурси, а нематеріальні активи, які пов'язані з впровадженням новітніх технологій, досвіду, знань і навиків працівників підприємства.

Дослідження показують, що останнім часом дві третини американських компаній стали мислити проактивно і приділяють достатньо багато уваги збору та аналізу нефінансових даних. Підтверджується той факт, що третина всіх прийнятих інвестиційних рішень базується на існуючих нематеріальних активах і ці рішення дозволяють більш точно прогнозувати дохід та дохідність компанії у майбутньому, а отже, і цінність компанії для акціонерів. Врахування в системи вимірювання результатів діяльності ефектів, пов'язаних з нематеріальними активами компанії, дозволяє зробити їх більш дієвими, в результаті чого з'являється можливість створення і більш ефективної системи винагород менеджменту [1, с. 82–83].

Також відомо, що нематеріальні активи більшості зарубіжних компаній в кілька разів перевищують матеріальні. За даними Interbrand, співвідношення матеріальних і нематеріальних активів компанії IBM складає 17:69, компанії Coca-Cola – 4:96. Відомо також, що значну частину нематеріальних активів становить вартість самого бренда (або, швидше, «мегабренда»). Ця вартість не в останню чергу визначається репутацією, яка формується, в тому числі, на основі соціально-відповідальної поведінки компанії. 50 % британських покупців готові переключитися на інший бренд, якщо його пропонує соціально-відповідальна компанія (Mintel, 1998). У США цей показник ще більший: змінити купівельні переваги в бік «корпоративних громадян» готові двоє з трьох американців [9].

Проте просто володіння нематеріальними активами не гарантує успішного ведення бізнесу. Підприємствам на сьогодні потрібно вміти вправно керувати всіма компонентами нематеріальних активів, зокрема ідентифікованих підприємством та потенційних для даного суб'єкта господарювання, оскільки на сьогодні це є однією із основних конкурентних переваг сучасного бізнесу. Процес управління нематеріальними активами підприємства – це нова концепція управління, яка передбачає координацію всіх складових нематеріальних активів таким чином, щоб досягти основних стратегічних цілей. Етапи цього процесу на сьогодні ще не до кінця досліджені та визначені. Однак, аналізуючи окремі різні підходи науковців, можна виокремити такі етапи: ідентифікація та визнання компонентів нематеріальних активів, вимірювання або оцінка нематеріальних активів, їх використання та розвиток, складання звітності в частині надання інформації про наявні та потенційні нематеріальні активи.

Виходячи з викладеного вище і за умов постійних змін, що відбуваються у бізнес-середовищі та у складі нематеріальних активів, а також задля стійкого розвитку і досягнення успіху того чи іншого суб'єкта господарювання, необхідним стає актуалізація підходів до ідентифікації та оцінки нематеріальних активів підприємства, особливо це стосується потенційних нематеріальних активів або таких, які на сьогодні не знаходять своє відображення у звітності підприємства, проте суттєво впливають на визначення вартості активів підприємства в цілому та прийняття важливих управлінських рішень.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Проблеми відображення в обліку та звітності операцій з нематеріальними активами досліджували у своїх працях українські та закордонні науковці, серед яких І.А. Бігдан, О.В. Вакун, Г.К. Дорожко, Т.М. Банасько, М.В. Плекан, Н.О. Лобода, Н.П. Корогод, А.О. Касич, А.С. Семенов, Н.П. Літвінова, С.Ф. Легенчук, Т.В. Польова та інші. Наукові праці у цій області, безперечно, є вагомим та важливим внеском в удосконалення вітчизняної практики обліку нематеріальних активів, проте на сьогодні стає актуальним пошук нових підходів до ідентифікації нематеріальних активів, їх визнання та оцінки, а також визначення особливостей відображення їх у звітності підприємства, враховуючи специфіку діяльності конкретного суб'єкта господарювання, а також потреби дійсних та потенційних заінтересованих осіб.

**Мета статті.** Основною метою цього дослідження є ідентифікація сучасних проблем у частині визнання та оцінки нематеріальних активів підприємства задля визначення основних напрямів удосконалення організаційно-методичних підходів до обліку операцій з нематеріальними активами, а також відповідь на питання, як сформулювати достовірну та повну інформацію про нематеріальні активи підприємства у його звітності та визначити переваги і загрози, що виникають внаслідок розкриття інформації про нематеріальні активи, якими володіє підприємство.

**Викладення основного матеріалу.** В дослідженні питання сучасного стану та тенденцій розвитку організаційно-методичного забезпечення обліку операцій з нематеріальними активами варто також проаналізувати існуючі підходи до визначення сутності цих активів, оскільки це впливає на порядок ідентифікації таких активів на підприємстві та окреслення методів щодо їх оцінки, а у підсумку – відображення їх у звітності підприємства.

На сьогодні є дуже велика кількість визначень сутності поняття «нематеріальні активи». Так, наприклад, підхід А. Lönnqvist, P. Mettänen до визначення сутності нематеріальних активів говорить про розуміння нематеріальних активів як джерела формування цінності компанії, що ґрунтується на навиках працівників, організаційних ресурсах, бізнес-процесах та відносинах з акціонерами [10].

Легенчук С.Ф. зазначає, що на відміну від активів матеріальної природи, нематеріальні активи, виходячи з їх економічної сутності, досить складно оцінити, до того ж їх вартість може змінюватися під впливом зовнішніх факторів, врахування яких на сьогодні не може повною мірою забезпечити чинна облікова система [3].

Відповідно до міжнародного розуміння сутності зазначеного далі поняття, «нематеріальні активи» – це немонетарний актив, який не має фізичної субстанції та може бути ідентифікований [4].

Згідно з чинним законодавством України в сфері обліку нематеріальних активів, зокрема П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [7], Наказом «Про затвердження Інструкції з бухгалтерського обліку необоротних активів бюджетних установ» [5] та Наказом «Про затвердження Методичних рекомендацій обліку нематеріальних активів кіновиробництва» [6], підходи до визначення сутності поняття «нематеріальні активи» мають такий вигляд:

1) нематеріальний актив – немонетарний актив, який не має матеріальної форми та може бути ідентифікований [7];

2) нематеріальні активи – активи, що не мають фізичної та/або матеріальної форми незалежно від вартості і використовуються установою в процесі виконання основних функцій більше одного року (п. 4.1) [5];

3) нематеріальний актив – немонетарний актив, який не має матеріальної форми, може бути ідентифікований (відокремлений від підприємства) або утримується підприємством з метою використання протягом періоду більше одного року (або одного операційного циклу, якщо він перевищує один рік) для виробництва, торгівлі, в адміністративних цілях чи надання в оренду іншим особам [6].

Варто зауважити, що підходи до визначення сутності поняття «нематеріальні активи» за сучасних умов господарювання і необхідності визначення реальної вартості того чи іншого суб'єкта господарювання, оцінивши всі наявні та потенційні активи підприємства, варто розширювати і виходити за межі визначення та ідентифікації нематеріальних активів лише з точки зору критеріїв визнання активів та активів, які можуть бути визнані в системі бухгалтерського обліку.

Існуюча різноманітність об'єктів нематеріальних активів в умовах сучасного ведення бізнесу, а також їх особливостей як активів, що беруть участь у формуванні вартості суб'єкта господарювання, зумовлюють необхідність уточнення підходів до їх ідентифікації, оцінки та відображення в системі бухгалтерського обліку.

У міжнародній практиці нематеріальні активи поділяються на ідентифіковані та неідентифіковані. Так до ідентифікованих нематеріальних активів належать торгові марки, ліцензії, патенти. До неідентифікованих нематеріальних активів належать репутація товару, схильність споживачів до відповідної марки товару, гудвіл. Якщо ідентифіковані нематеріальні активи можуть бути реалізовані самостійно, то неідентифіковані нематеріальні активи не можуть бути відокремлені від підприємства. Проблема полягає в тому, що більшість нематеріальних активів неправильно або взагалі не ідентифікуються, не достатньо точно оцінюються, що призводить до викривлення оподаткованого прибутку й недостовірного відображення інформації в балансі й інших формах звітності. Саме тому ідентифікація й оцінка нематеріальних активів складають підґрунтя достовірного бухгалтерського обліку [2].

У зв'язку з цим, ситуація відсутності подання інформації про частину нематеріальних активів у фінансовій звітності підприємства є неприйнятною, оскільки користувачі фінансової звітності очікують повного та достовірного розкриття інформації у звітності підприємства. Оскільки невідображення повної та достовірної інформації про підприємство не дає можливості сформулювати думку її користувачам та прийняти остаточні важливі рішення щодо ефективності та прогностичних перспектив діяльності конкретного суб'єкта господарювання.

Результати досліджень сутності нематеріальних активів та міжнародного досвіду їх визнання дозволили сформулювати авторський підхід до розуміння об'єктів нематеріальних активів (уточнення існуючих об'єктів нематеріальних активів згідно з чинним законодавством, виокремлення нових об'єктів нематеріальних активів, а також витрат і доходів нематеріального характеру) та визначити напрями удосконалення їх відображення в системі бухгалтерського обліку (рис. 1).

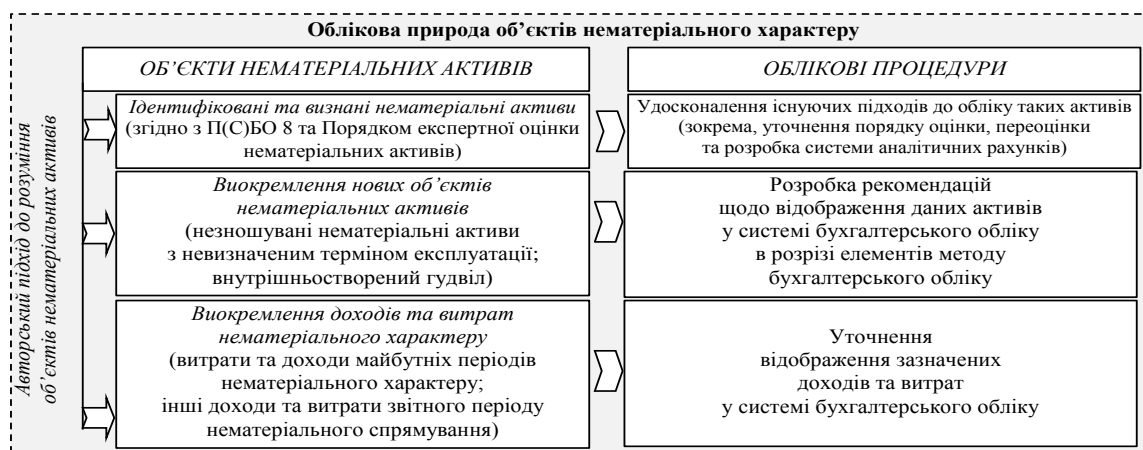


Рис. 1. Ідентифікація об'єктів нематеріального характеру для цілей бухгалтерського обліку

Запропонована структура об'єктів нематеріальних активів для промислового підприємства з визначенням напрямів формування рекомендацій щодо їх облікового відображення сприятиме удосконаленню інформаційного забезпечення управління діяльністю суб'єкта господарювання та встановленню достовірної оцінки його майнового і фінансового станів. Крім того, запропонована ідентифікація об'єктів нематеріальних активів сприяє уточненню складу таких активів на рівні облікової політики підприємства та підвищенню якості облікової інформації за рахунок комплексного відображення нематеріальних активів у системі бухгалтерського обліку з урахуванням стратегічних цілей підприємства, потреб управління та контролю операцій щодо використання таких активів у процесі діяльності.

У межах формування та розвитку інструментів облікового забезпечення управління нематеріальними активами підприємства доцільно визначити специфіку процесу формування інформації про нематеріальні активи в системі бухгалтерського обліку, порядок оцінки такої інформації з метою визначення ефективності використання нематеріальних активів у діяльності підприємства, а також аналізу його майнового та фінансового стану. Таким чином, на початковому етапі необхідно окреслити специфіку процесу формування інформації про нематеріальні активи в системі бухгалтерського обліку, зокрема, ідентифікації даних активів для цілей бухгалтерського обліку, особливостей відображення на рахунках залежно від їх облікової природи та шляхів надходження, формування пакета первинних документів, встановлення порядку нарахування амортизації, оцінки їх вартості, перевірки зменшення їх корисності, здійснення переоцінки, особливостей вибуття або списання таких активів, формування показників фінансової та внутрішньої звітності підприємства щодо зазначених активів (рис. 2).



Рис. 2. Механізм формування облікового забезпечення управління нематеріальними активами підприємства

Кінцевим продуктом облікового процесу формування інформації про нематеріальні активи є фінансова звітність та внутрішня (управлінська) звітність підприємства з відповідною деталізацією операцій, що відбуваються на підприємстві з нематеріальними активами.

У свою чергу, на обсяг та деталізацію звітів, зокрема внутрішніх (управлінських), про операції з нематеріальними активами підприємства суттєво впливає розмір підприємства та галузь, в якій воно проводить свою діяльність. Чим більше підприємство, тим більший обсяг та деталізація розкриття інформації про нематеріальні активи. Що стосується галузі, то в цьому аспекті на звітність безпосередньо впливає два фактори, а саме характер ділової моделі та особливості конкретних галузей, що обумовлюють готовність оприлюднювати інформацію про нематеріальні активи підприємства. Окрім того, форма та зміст звітів будуть також залежати від користувачів такої інформації. Саме через це варто виокремити два підходи щодо формування внутрішньої та зовнішньої звітностей в частині надання інформації про нематеріальні активи підприємства (табл. 1).

Таблиця 1

Підходи у формуванні внутрішньої та зовнішньої звітностей в частині надання інформації про нематеріальні активи підприємства

№ з/п	Зовнішня звітність	Внутрішня звітність
<i>Підходи у формуванні, пов'язані з:</i>		
1	оцінкою всієї бізнес-єдиниці та її нематеріальних активів в цілому	визначенням, вимірюванням та ідентифікацією складових нематеріальних активів
<i>Мета формування звітності:</i>		
2	надання інформації про основні об'єкти, що генерують вартість підприємства	управління окремими компонентами нематеріальних активів
<i>Користувачі звітності:</i>		
3	зовнішні	внутрішні
<i>Характер інформації, що надає звітність:</i>		
4	інформація є загального характеру щодо всієї сукупності нематеріальних активів на підприємстві	інформація є деталізованою в частині окремих об'єктів нематеріальних активів
<i>Спосіб представлення інформації:</i>		
5	інформація щодо загальної вартості нематеріальних активів та окремих його компонентів у грошовій формі, а також інформація щодо реальної вартості суб'єкта господарювання	інформація щодо конкретних видів, елементів та складових нематеріальних активів, а також їх величини
<i>Принципи формування показників (змісту звітності):</i>		
6	формується на загальнодержавному рівні, є порівнюваними з показниками звітності інших підприємств, галузеві показники	внутрішньовизначені показники звітності, що формується на основі управлінських потреб конкретного суб'єкта господарювання

Таким чином, потреба у формуванні внутрішньої звітності, у першу чергу, пов'язана з потребами управління конкретного суб'єкта господарювання і містить більш детальну інформацію, необхідну для управління підприємством або конкретним активом, яким воно володіє. Специфіка формування показників такої звітності зосереджена переважно на характері та компонентах нематеріальних активів. Зовнішня звітність є більш стандартизованою, ніж внутрішня, і містить узагальнені показники щодо нематеріальних активів.

Так відображення інформації про нематеріальні активи підприємства приносить йому багато користі, наприклад, в оцінці його майнового та фінансового стану, підвищенні його конкурентних переваг тощо. Проте варто зазначити, що, приймаючи рішення про оприлюднення тієї чи іншої інформації про нематеріальні активи, її деталізацію, необхідно оцінити й загрози представлення такої інформації широкому колу користувачів (ризик зниження конкурентної переваги через розкриття джерел такої переваги, ризик відповідальності перед зовнішніми зацікавленими сторонами через перспективну інформацію, яка може бути не підтверджена в майбутньому, тощо). Але представлення інформації про нематеріальні активи у звітності в цілому підвищує якість та достовірність такої звітності, довіру до підприємства та його апарату управління, прихильність та інтерес потенційних інвесторів та аналітиків, зменшує рівень коливань цін на акції, підвищує їх вартість та ліквідність, а в підсумку сприяє прийняттю ефективних управлінських рішень.

**Висновки і перспективи подальших досліджень.** Удосконалення організаційно-методичних підходів до обліку нематеріальних активів на підприємстві, а в кінцевому результаті розробка форм внутрішніх звітів у частині нематеріальних активів як сучасного інструменту управління такими активами, сприятиме задоволенню попиту на інформацію поточних та потенційних інвесторів, збереженню та залученню нових потенційних нематеріальних активів, необхідних для бізнесу та його розвитку.

Перспективою подальших досліджень є розробка універсальної моделі внутрішнього звіту щодо нематеріальних активів, яка б відповідала потребам і очікуванням різних груп користувачів, з можливістю її адаптації до специфіки діяльності конкретного суб'єкта господарювання.

#### Список використаної літератури:

1. Волков Д.Л. Нематериальные активы: проблемы состава и оценивания / Д.Л. Волков, Т.А. Гаранина // Вестник Санкт-Петербургского университета. – 2007. – Сер. 8. – Вып. 1. – С. 82–105.
2. Побережець О.В. Ідентифікація та класифікація нематеріальних активів та проблеми їх визначення / О.В. Побережець, К.В. Іванова // Економіка: реалії часу : науковий журнал. – 2012. – № 2 (3). – С. 98–104 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.economics.opu.ua/n3.html>.
3. Легенчук С.Ф. Проблеми бухгалтерського обліку комерціалізації нематеріальних активів / С.Ф. Легенчук // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія : Економічні науки. – 2016. – № 1. – С. 18–23 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vzhdtu\\_econ\\_2016\\_1\\_4](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vzhdtu_econ_2016_1_4).
4. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку (IASB) 38 «Нематеріальні активи» // Міжнародний документ від 01.01.2012 р [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/929\\_050](http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/929_050).
5. Наказ «Про затвердження Інструкції з бухгалтерського обліку необоротних активів бюджетних установ» від 17.07.2000 року, № 64.
6. Наказ «Про затвердження Методичних рекомендацій обліку нематеріальних активів кіншовиробництва» від 02.04.2008 року, № 353/0/16-08.
7. П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» зі змінами і доповненнями від 25.09.2009 року, № 1125.
8. Плекан М.В. Нематеріальні активи як об'єкт обліку і звітності / М.В. Плекан // Вісник Національного університету «Львівська політехніка». – 2014. – № 794 : Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. – С. 221–225.
9. Туркин С. Зачем бизнесу социальная ответственность? / С.Туркин // Управление компанией. – 2004. – № 7 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.cfin.ru/press/zhuk/2004-7/16.shtml](http://www.cfin.ru/press/zhuk/2004-7/16.shtml).
10. Lönnqvist A. Criteria of Sound Intellectual Capital Measures / A.Lönnqvist, P.Mettänen // Proceedings of the 2nd International Workshop on Performance Measurement, June 6–7. – Hanover, 2002.

#### References:

1. Volkov, D.L. and Garanina, T.A. (2007), «Nematerial'nye aktivy: problemy sostava i otsenivaniya», *Vestnik Sankt-Peterburgskogo universiteta*, Ser. 8, Issue 1, pp. 82–105.
2. Poberezhets', O.V. and Ivanova, K.V. (2012), «Identyfikacija ta klasyfikacija nematerial'nyh aktiviv ta problemy i'h vyznachennja», *Ekonomika: realii' chasu*, naukovyj zhurnal, No. 2 (3), pp. 98–104, [Online], available at: <http://www.economics.opu.ua/n3.html>
3. Legenchuk, S.F. (2016), «Problemy buhgalters'kogo obliku komercializacii' nematerial'nyh aktiviv», *Visnyk Zhytomyrs'kogo derzhavnogo tehnologichnogo universytetu*, Serija *Ekonomichni nauky*, No. 1, pp. 18–23, [Online], available at: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vzhdtu\\_econ\\_2016\\_1\\_4](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vzhdtu_econ_2016_1_4)

4. *Mizhnarodnyj standart buhgalters'kogo obliku (IASB) 38 «Nematerial'ni aktyvy»* (2012), [Online], available at: [http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/929\\_050](http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/929_050)
5. *Pro zatverdzhennja Instrukcii' z buhgalters'kogo obliku neoborotnyh aktyviv bjudzhetnyh ustanov* (2000), Nakaz, No. 64.
6. *Pro zatverdzhennja Metodychnyh rekomendacij obliku nematerial'nyh aktyviv kinovyrobnyctva* (2008), Nakaz, No. 353/0/16-08.
7. *Nematerial'ni aktyvy* (2009), P(S)BO 8, zi zminamy i dopovnennjamy, No. 1125.
8. Plekan, M.V. (2014), «Nematerial'ni aktyvy jak ob'jekt obliku i zvitnosti», *Visnyk Nacional'nogo universytetu «L'vivs'ka politehnika»*, No. 794 *Menedzhment ta pidpryjemnyctvo v Ukraini: etapy stanovlennja i problemy rozvytku*, pp. 221–225.
9. Turkin, S. (2004), «Zachem biznesu sotsial'naya otvetstvennost'», *Upravlenie kompaniei*, No. 7, [Online], available at: [www.cfin.ru/press/zhuk/2004-7/16.shtml](http://www.cfin.ru/press/zhuk/2004-7/16.shtml)
10. Lönnqvist, A. and Mettänen, P. (2002), *Criteria of Sound Intellectual Capital Measures*, Proceedings of the 2nd International Workshop on Performance Measurement, June 6–7, Hanover.

**Федорова** Ірина Володимирівна – аспірант кафедри бухгалтерського обліку та аудиту Одеського національного економічного університету.

Наукові інтереси:

- проблеми обліково-аналітичного забезпечення управління нематеріальними активами підприємств.

Стаття надійшла до редакції 29.01.2020.