

Гороховець Ю.А.

РЕФОРМУВАННЯ ЧИННОЇ СИСТЕМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В ЧАСТИНІ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ У ВІДПОВІДНІСТЬ ДО ПОТРЕБ ВАРТІСНО-ОРІЄНТОВАНОГО УПРАВЛІННЯ

Обґрунтовано підхід, яким передбачається реформування чинної системи бухгалтерського обліку в Україні в частині нематеріальних активів у відповідність до потреб вартісно-орієнтованого управління. Реалізація підходу реформування вбачається в двох його видах: кардинальному й адаптивному. "Кардинальність" реформування передбачає необхідність внесення ряду пропозицій з удосконалення чинної методики бухгалтерського відображення та оцінки НА, реалізованої в національному бухгалтерському законодавстві, а "адаптивність" - уточнення окремих її положень.

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

Постановка проблеми. В сучасних умовах розвитку економіки нематеріальні активи (далі – НА) відіграють фундаментальну роль в формуванні вартості підприємства та є одним з джерел його конкурентних переваг, тому створення ефективних інформаційних передумов для управління ними є однією із пріоритетних задач науковців у сфері бухгалтерського обліку. Дієвим способом реформування чинної системи є удосконалення існуючої облікової моделі відображення НА з урахуванням ключових можливостей і структурних особливостей даного об'єкта, як фактору створення вартості підприємства, та з урахуванням способів, методів і концепцій управління, які використовуються в процесі максимізації вартості підприємства.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання про необхідність реформування чинної методики бухгалтерського обліку НА, що реалізована в провідних міжнародних бухгалтерських системах стандартів (GAAP US, GAAP UK, IAS/IFRS), давно піднімається значною кількістю зарубіжних дослідників (О. Амаг, Н. Бонтіс, Дж. Гатрі, А. Дамодоран, С. Замбон, Р.Г. Екклз, Л. Канібано, Р. Каплан, Б. Лев, С.Х. Пенман, Р. Рослендер, Б.М. Соннієр та ін.) та представників професійних бухгалтерських організацій (AICPA, CIMA, ICAEW, ACCA) однак, так і не було проведено. Це не пов'язано з тим, що такі облікові регулятори як FASB або IASB ігнорують зміни, що відбулись в світовій економічній системі та думку провідних науковців, а свідчить про складність проблеми, що потребує розв'язання. З цього приводу представник FASB Р. Боссіо [1, с. 7] зазначає, що процес удосконалення облікових стандартів, зокрема, з обліку НА, поки

що відкладений на другий план, оскільки визначальною задачею для FASB в світлі конвергенції GAAP US з IAS/IFRS є остаточна розробка Концептуальної основи фінансової звітності. А реалізація проекту з удосконалення обліку НА розпочнеться лише після вирішення вищенаведеної першочергової задачі. Отже, постає нагальне питання: «Яким чином змінити облікову модель в частині НА?», що й зумовлює актуальність даного дослідження.

Метою статті є висвітлення основних аспектів підходу реформування чинної системи бухгалтерського обліку в Україні в частині нематеріальних активів у відповідність до потреб вартісно-орієнтованого управління.

Опис основного матеріалу дослідження. Удосконалення системи обліково-аналітичного забезпечення вартісно-орієнтованого управління НА вбачаємо на основі використання двох концептуальних підходів (1 - коригування обліку на конкретному підприємстві; 2 - реформування діючої системи обліку в Україні в частині НА). В даній статті увага приділена підходу, який полягає в реформуванні діючої системи обліку в Україні в частині НА, який пропонуємо реалізувати за допомогою двох його видів: 1) кардинального; 2) адаптивного.

Можна виділити три основні аспекти реформування існуючих правил обліку НА:

- 1) Порядку розуміння сутності об'єкта облікового спостереження – НА;
- 2) Методики бухгалтерського відображення НА та їх облікової оцінки;
- 3) Процесу формування звітності про НА та процеси прийняття рішень суб'єктами на основі облікової інформації про них.

1. Кардинальне реформування системи бухгалтерського обліку передбачає необхідність внесення ряду пропозицій з удосконалення чинної методики бухгалтерського відображення та оцінки НА, реалізованої в національному

бухгалтерському законодавстві (П(С)БО 8 “Нематеріальні активи”). “Кардинальність” даних пропозицій полягає у тому, що вони суперечитимуть не лише положенням міжнародних облікових моделей, які регулюють питання обліку НА (МСФЗ, GAAP US), а в окремих випадках також суперечитимуть загальним принципам і правилам ведення бухгалтерського обліку, реалізованих в таких моделях. З іншого боку, запровадження таких пропозицій в практичну діяльність підприємств дозволить побудувати дієву систему обліково-аналітичного забезпечення вартісно-орієнтованого управління НА підприємств.

Виходячи із виділених вище основних аспектів, в розрізі яких може проводитись реформування, можна виділити два напрями його здійснення:

1.1) Предметне розширення меж системи бухгалтерського обліку в частині нематеріальних активів підприємства передбачає можливість визнання в бухгалтерському обліку більшої кількості внутрішньостворених НА за рахунок зменшення критеріїв щодо їх визнання, які наведені в п. 7 П(С)БО 8 “Нематеріальні активи” [2]. Зокрема це особливо стосується двох критеріїв:

– критерію стосовно необхідності наявності інформації для достовірного визначення витрат, пов’язаних з розробкою НА, оскільки не щодо всіх нематеріальних ресурсів існує можливість визначити всі витрати, які були понесені на їх одержання;

– критерію можливості отримання майбутніх економічних вигід від реалізації або використання НА. Даний критерій досить важко виконати для нематеріальних ресурсів підприємства, що пов’язані із клієнтами та стосуються його взаємодії із зовнішнім середовищем (торговельні марки, бренди), оскільки щодо них досить важко довести, що понесені на їх створення або збереження витрати призвели до одержання економічних вигід (збільшення обсягів реалізації товарів, зростання ринкової вартості тощо).

Для відображення в звітності такого нового виду НА, що можуть бути включені до їх складу за умови послаблення критеріїв щодо їх визнання, дослідники пропонують їх віднести до окремої групи – “Майже нематеріальних активів”, називаючи їх квазі-активами (С.А. Кузубов) або прото-активами (Дж.А. Коен). Враховуючи можливість ідентифікації такої групи активів, проф. Б. Лев розробив нову форму бухгалтерського балансу, в якому мають визнаватись і відображатись ті НА, щодо яких можна виокремити потоки майбутніх

економічних вигід [3, с. 20]. На думку Р.С. Каплана та Д.П. Нортон, маючи можливість врахувати подібні НА і потенційні можливості в рамках системи фінансового обліку, компанія, яка працює над їх збільшенням, може інформувати про відповідне удосконалення своїх працівників, акціонерів, кредиторів і співтовариство. І навпаки, якщо вона не поповнює свої запаси НА і не може зберігати і примножувати потенційні можливості, негативні результати досить швидко позначатимуться на прибутках компанії [4, с. 16].

Для відображення такої нової групи активів в звітності підприємств потребує перегляду п. 9 П(С)БО 8 “Нематеріальні активи” [2], в якому визначаються напрями діяльності, які мають відображатись в системі бухгалтерського обліку як витрати того звітного періоду, в якому вони були здійснені. Зокрема, враховуючи пропозиції вчених до структуризації інтелектуального капіталу, витрати на підготовку і перепідготовку кадрів можна, розглядати як інвестиції в людський капітал, а витрати на рекламу та просування продукції на ринку і витрати на створення торгових марок (товарних знаків) – як інвестиції у внутрішньостворені торговельні марки.

Про необхідність внесення вищенаведених змін також зазначає В.В. Платонов, на думку якого радикальним рішенням стало б впровадження методів і стандартів фінансового обліку, що дозволяли б повною мірою обліковувати інтелектуальні активи. Однак це потребує величезної роботи, яка вже розпочалась і призводить до поступової модифікації стандартів обліку [5, с. 13]. З цього приводу треба зазначити, що хоча така робота по удосконаленню стандартів з обліку НА в світі розпочалась вченими та значно популяризувалась завдяки діяльності проф. Б. Лева, який тісно співпрацює з FASB, однак відчутні зміни з моменту впровадження МСФЗ 38 (1999 р.), покладеного в основу національного П(С)БО 8, в цій сфері так і не відбувались.

1.2) Зміна підходів до оцінки нематеріальних активів в системі бухгалтерського обліку. На сьогодні згідно П(С)БО 8 “Нематеріальні активи” [2] існує можливість застосовувати два альтернативні підходи до вартісної оцінки їх первісної вартості: 1) за ціною придбання за вирахуванням накопиченої амортизації та збитків від знецінення; 2) за справедливою вартістю за вирахуванням амортизації та збитків від знецінення. На відміну від першого підходу, який використовується на переважній більшості вітчизняних підприємств, лише другий підхід дозволяє забезпечити формування інформації

про НА, необхідної для ефективного управління вартістю підприємства. Застосування оцінки НА за справедливою вартістю сприятиме вирішенню існуючої проблеми розриву між балансовою та ринковою вартістю підприємства.

Тому з метою підвищення якості облікової інформації про НА необхідно обмежити можливість застосування першого підходу і зобов'язати всі підприємства регулярно переоцінювати НА, щодо яких існує активний ринок, за справедливою вартістю.

Важливою проблемою при цьому залишається періодичність проведення переоцінки НА за справедливою вартістю та обсяги витрат, які має понести підприємство для проведення такої переоцінки. Це пов'язано з тим, що на відміну від матеріальних активів, які при втраті репутації компанії зберігають переважну частину своєї вартості, то НА характеризуються швидкою втратою своєї вартості за умови настання таких ситуацій. Зокрема це підтверджує відомий корпоративний скандал з корпорацією "Enron", коли через деякий час після її краху оглядачі "Wall Street Journal" запитали, а де ж ділись всі нематеріальні активи, які відображались в баланс "Enron"? [3, с. 18]. Насправді, НА "Enron" нікуди не зникли, але їх вартість значно зменшилась і вже не відповідала вартості, зазначеній в фінансовій звітності. Відповідно, в обліковій політиці підприємства слід передбачити різні моделі періодичності проведення переоцінки НА за справедливою вартістю, що мають залежати від стадії розвитку компанії та впливу на неї різних видів факторів зовнішнього середовища.

Ще більш революційною пропозицією щодо удосконалення облікової оцінки НА є надання можливості їх оцінки за справедливою вартістю при їх створенні, оскільки застосування такого підходу заборонено у всіх міжнародних моделях облікового регулювання та в національних П(С)БО. Подібний підхід використовували в своїх працях С.Ф. Легенчук [6, с. 11] та О.В. Вакун, доцільність якого обґрунтовується тим, що вартість понесених затрат на створення НА значною мірою не пов'язана із їх реальною вартістю, яка визначається учасниками ринку. Тому впровадження таких пропозицій дозволить відображати в балансі підприємства реальну вартість його НА від моменту їх створення до моменту проведення їх першої переоцінки за справедливою вартістю.

Окрім розробки нових підходів до облікової оцінки НА, що базуються на традиційній моделі обліку окремих видів та груп НА і їх подальшому агрегованому відображенні в балансі, рядом дослідників пропонується застосовувати непрямий підхід. Одним із

найбільш відомих прикладів застосування непрямого підходу є коефіцієнт Тобіна (Tobin's Q), за яким вартість НА визначається як різниця між ринковою вартістю підприємства та відновлювальною вартістю матеріальних активів підприємства. Проте даний метод дозволяє визначити вартість всіх НА підприємства як вже наявних в системі обліку, так і ще неврахованих, що не дозволяє його безперешкодно використовувати для удосконалення існуючої облікової моделі.

Більш зручну модель оцінки та обліку НА підприємства з позиції її практичного застосування на основі непрямого підходу було запропоновано проф. Ф. Гу та Б. Левом [7, с. 116]. Виходячи із цієї моделі, слід обліковувати всі невідображені та недооцінені НА як єдине ціле непрямим способом, відштовхуючись від їх внеску в формування показника нормальних доходів підприємства, що оцінюється шляхом визначення певної норми прибутковості фізичного і фінансового капіталу. Загальною ідеєю підходу проф. Ф. Гу та Б. Лева є теза стосовно того, що неможливо оцінити окремо вартість кожного неврахованого НА підприємства, однак можна визначити їх загальну вартість – вартість всього інтелектуального капіталу підприємства. Використання такого підходу, у порівнянні із традиційною моделлю капіталізації внутрішньостворених НА, дозволяє надати аналітикам інформацію, яка може дозволити оцінити майбутні доходи підприємства, тобто може використовуватись користувачами при оцінці вартості підприємства.

2. *Адаптивне реформування системи бухгалтерського обліку* передбачає необхідність уточнення окремих її положень, що не змінюють загальних принципів її функціонування, однак дозволяють сформувати необхідні інформаційні передумови для забезпечення ефективного управління нематеріальними факторами створення вартості підприємства.

Одним із найбільш зручних інструментів реалізації такого виду реформування системи бухгалтерського обліку в частині НА підприємства є застосування системи позабалансових рахунків. Обліковуючи НА відповідним чином на позабалансових рахунках, з'являється можливість формувати інформацію по тих нематеріальних ресурсах, які необхідні для прийняття вартісно-орієнтованих управлінських рішень, однак які не можуть бути визнані як НА згідно чинного облікового законодавства внаслідок невідповідності існуючим критеріям визнання (п. 7 П(С)БО 8 "Нематеріальні активи" [2]) або внаслідок

існування прямої норми щодо неможливості їх капіталізації як НА підприємства (п. 9 П(С)БО 8 “Нематеріальні активи” [2]). Інформація щодо НА, які можуть обліковуватись на спеціальних позабалансових рахунках, буде доповнювати інформацію щодо тих НА, які вже відображаються в обліковій системі і відповідають існуючим критеріям щодо їх визнання. Інформація з двох вищенаведених джерел формуватиме загальний обліково-інформаційний потік про нематеріальні фактори створення вартості підприємства.

Для побудови загальної системи обліково-інформаційного забезпечення вартісно-орієнтованого управління нематеріальними активами підприємства необхідним є удосконалення існуючої системи позабалансового обліку. Хоча виділені в плані рахунків позабалансові рахунки і забезпечують облік окремих видів НА (одержані за договором операційної оренди; що виступають об’єктами гарантій та забезпечень, по яких втрачені первинні документи, що підтверджують наявність прав інтелектуальної власності тощо), однак цієї інформації недостатньо для прийняття вартісно-орієнтованих рішень, оскільки залишається значна кількість нематеріальних ресурсів, інформація про які або взагалі не потрапляє в облікову систему, або узагальнюється у складі інших облікових об’єктів (витрати періоду, витрати майбутніх періодів).

На сьогодні існує ряд пропозицій дослідників щодо удосконалення системи позабалансового обліку НА. Так, Н.М. Королюк запропонувала виділити рахунок 010 “Людський капітал” з відповідними субрахунками [8, с. 10], що забезпечує надання інформації про інвестиції в людські активи підприємства. На думку К.С. Селіверстової [9, с. 8] для обліку неідентифікованих НА слід виокремити позабалансовий рахунок “Умовні нематеріальні активи”, на якому слід відображати інвестиції в такі НА (НДДКР або людський капітал). Подібні пропозиції є одними із можливих варіантів удосконалення загальної системи обліку НА поза балансом підприємства.

Для побудови загальної системи позабалансового обліку НА слід розробити: 1) класифікацію активів, що можуть відображатись на позабалансових рахунках; 2) набір критеріїв, за якими на позабалансових рахунках можуть відображатись такі активи;

3) перелік витрат, які можуть бути включені до складу вартості НА; 4) порядок оцінки та переоцінки НА; 5) порядок узагальнення інформації на позабалансових рахунках щодо НА. Лише за умови вирішення вищезазначених питань будуть створені необхідні теоретико-методичні передумови для формування в системі позабалансового обліку необхідної інформації про НА підприємства, яка може використовуватись в системі вартісно-орієнтованого управління.

Таким чином, пропозиції щодо удосконалення позабалансового обліку НА дозволяють подолати існуючі обмеження щодо визнання та облікового відображення всіх НА підприємства, що наявні в міжнародних моделях облікового регулювання (МСФЗ, GAAP US) та національному законодавстві (П(С)БО), надаючи можливість сформувати комплексне обліково-інформаційне забезпечення вартісно-орієнтованого управління НА підприємства.

Висновки і перспективи подальших досліджень. Одним з підходів, яким передбачається удосконалення системи обліково-аналітичного забезпечення вартісно-орієнтованого управління нематеріальними активами є реформування чинної системи бухгалтерського обліку, що може бути реалізовано за допомогою двох його видів: кардинального й адаптивного. Кардинальне реформування передбачає необхідність внесення ряду пропозицій з удосконалення чинної методики бухгалтерського відображення та оцінки НА, реалізованої в національному бухгалтерському законодавстві (предметне розширення меж системи бухгалтерського обліку, зміна підходів до оцінки НА), а адаптивне - необхідність уточнення окремих її положень, що не змінюють загальних принципів її функціонування, однак дозволяють сформувати необхідні інформаційні передумови для забезпечення ефективного управління нематеріальними факторами створення вартості підприємства.

Запропонований підхід реформування діючої системи обліку в Україні в частині НА є одним з способів приведення чинної облікової моделі у відповідність до потреб вартісно-орієнтованого управління. Коригування системи обліку в частині НА на конкретному підприємстві вбачаємо другим підходом і висвітлення його змісту є перспективою подальших досліджень.

ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Intangible Assets: Measuring and Enhancing Their Contribution to Corporate Value and Economic Growth: Summary of a Workshop. – National Academies Press, 2010. – 124 p.
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 “Нематеріальні активи” (із змінами, внесеними згідно з Наказами Міністерства фінансів № 627 (з1242-13) від 27.06.2013 р.).
3. Lev B. Remarks on the Measurement, Valuation, and Reporting of Intangible Assets / Baruch Lev // FRBNY Economic Policy Review. – 2003. – September. – P. 17-22.
4. Каплан Р. Сбалансированная система показателей. От стратегии к действию / Р.С. Каплан, Д.П. Нортон. – Москва: Олимп-Бизнес, 2003. – 304 с.
5. Платонов В.В. Интеллектуальный капитал : оценка и управление : учеб. пособие. / В.В. Платонов. – СПб.: Изд-во СПбГУЭФ, 2012. – 116 с.
6. Легенчук С.Ф. Бухгалтерське відображення інтелектуального капіталу / С.Ф. Легенчук. // Автореф. дис. к.е.н. по спец. 08.06.04 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит. – Київ, НАУ, 2006. – 21 с.
7. Gu F. Intangible assets Measurement, Drivers, Usefulness / F. Gu, B. Lev // Managing Knowledge Assets and Business Value Creation in Organizations: measures and dynamics. – New-York: IGI Global Snippet, 2011. – P. 110-124.
8. Королюк Н.М. Облік і контроль у системі управління людським капіталом підприємства: методика та організація / Н.М. Королюк // Автореф. дис... к.е.н. по спец. 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності). – Київ, ДАСОА, 2010. – 19 с.
9. Селиверстова Е.С. Бухгалтерский учет и оценка нематериальных активов при принятии инвестиционных решений / Селиверстова Е.С. // Автореф. дис. к.е.н. по спец. 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика. – Москва, МГУ им. М.В. Ломоносова, 2009. – 21 с.

REFERENCES

1. Intangible Assets: Measuring and Enhancing Their Contribution to Corporate Value and Economic Growth: Summary of a Workshop. (2010), National Academies Press.
2. National provision (Standard) 8, (1999). "Intangible assets", [Online], no. 8, available at: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99> (accessed 26.01.2017).
3. Lev, B. (2003), *Remarks on the Measurement, Valuation, and Reporting of Intangible Assets*, FRBNY Economic Policy Review.
4. Kaplan, R.S. and Norton, D.P. (2003), *Sbalansirovannaya sistema pokazateley. Ot strategii k deystviyu* [Balanced scorecard. From strategy to action], Olympus Business, Moscow, Russia.
5. Platonov, V.V. (2012), *Intellektual'nyy kapital : otsenka i upravlenie* [Intellectual Capital: Evaluation and Management], SPbGUEF, Saint Petersburg, Russia.
6. Legenchuk, S.F. (2006). *Bukhhalterske vidobrazhennia intelektualnoho kapitalu* [Accounting display intellectual capital]. Extended abstract of candidate's thesis. Kyiv: Nacional'nyj agrarnyj universytet [in Ukrainian].
7. Gu, F. and B. Lev. (2011), *Intangible assets Measurement, Drivers, Usefulness, Managing Knowledge Assets and Business Value Creation in Organizations: measures and dynamics*, New-York: IGI Global Snippet, USA.
8. Koroljuk, N.M. (2010). *Oblik i kontrol u systemi upravlinnia liudskym kapitalom pidpriemstva: metodyka ta orhanizatsiia* [Accounting and control system of enterprise human capital management: methods and organization]. Extended abstract of candidate's thesis. Kyiv: State Academy of Statistics, Accounting and Auditing [in Ukrainian].
9. Seliverstova, E.S. (2010). *Bukhgalterskii uchet i otcenka nematerialnykh aktivov pri priniatii investitcionnykh reshenii* [Accounting and valuation of intangible assets when making investment decisions]. Extended abstract of candidate's thesis: Moscow State University [in Russian].

Одержано 15.02.2017 р.