

ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКОВОГО ВІДОБРАЖЕННЯ ІНТЕЛЕКТУАЛЬНОГО КАПІТАЛУ В СКЛАДІ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ ПІДПРИЄМСТВА

Ю.А. Ібрагімова, Є.С. Іонін

Резюме. В науковій статті розкриті питання щодо удосконалення термінологічного апарату в частині облікового відображення інтелектуального капіталу; обґрунтування концептуальних особливостей його бухгалтерського обліку; уточнення сутності та критеріїв облікового визнання нематеріальних активів, а також обґрунтовано переваги щодо впровадження в облікову практику об'єкта «швидкозношувані нематеріальні активи».

Ключові слова. Інтелектуальний капітал, нематеріальні активи, об'єкти права інтелектуальної власності.

В умовах, коли найбільш гостро відчувається проблема обмеженості виробничих ресурсів, менеджери в пошуках альтернативних джерел економічних вигод звертаються до ресурсів інтелектуального походження, сукупність яких являє собою інтелектуальний капітал. Для найбільш ефективного управління такими ресурсами необхідно відповідне інформаційне забезпечення, базою якого є система бухгалтерського обліку. З метою задоволення інформаційних потреб менеджменту виникає об'єктивна необхідність в удосконаленні методики бухгалтерського обліку нематеріальних активів, які виконують роль облікового інструменту для відображення елементів інтелектуального капіталу в фінансовій звітності вітчизняних підприємств.

Окремі питання бухгалтерського обліку інтелектуального капіталу в складі нематеріальних активів знаходять своє відображення в роботах вітчизняних та зарубіжних авторів, серед яких: О.О. Бутник-Сіверський, С. Ф. Легенчук, К.І. Скоп, Б.Б. Леонтєв, В.Ф. Базилевич, А. А. Чухно, Е. Брукінг, Л. Едвінсон, Б. Лев, Т. Стюарт, Л. Прусак, К.-Е. Свейбі та ін. При цьому подальших досліджень потребують питання, що стосуються удосконалення термінологічного апарату в частині облікового відображення інтелектуального капіталу, обґрунтування концептуальних особливостей його бухгалтерського обліку, а також уточнення облікової сутності та критеріїв визнання нематеріальних активів в умовах діючої бухгалтерської методології.

Процес становлення теорії бухгалтерського обліку інтелектуального капіталу в Україні бере свій початок з 90-х рр. ХХ ст. та пов'язаний із переходом на ринкову систему господарювання. Особливості функціонування адміністративно-командної економіки, а саме, відсутність приватної власності та механізму конкуренції, обумовлюють відсутність інтелектуального капіталу серед об'єктів бухгалтерського обліку за радянських часів.

Бухгалтерський термінологічний апарат зумовлює певні особливості облікового відображення інтелектуального капіталу, пов'язані із економічним та обліковим змістом категорії «капітал» (табл.1).

Таблиця 1

Економічна та облікова характеристика категорії «капітал»

Економічне тлумачення	Облікове тлумачення
Накопичений шляхом збереження запас благ у формі грошових коштів і капітальних товарів, що залучаються його власниками в економічний процес як інвестиційний ресурс і фактор виробництва з метою отримання доходу, функціонування яких в економічній системі базується на ринкових принципах і пов'язане з фактором часу, ризику і ліквідності.	Виходячи з балансового рівняння (Актив=Пасив, Пасив =Капітал+Зобов'язання) в обліку капітал (майнові права) підприємства відображаються в активі, однак, з розвитком теорії обліку, капіталом стали називати пасив бухгалтерського балансу, що на початковому етапі поєднував в собі власні джерела утворення майна – капітал власника.

Джерело: складено автором на основі [1; 2]

За даними таблиці можна зробити висновок, що з позиції сучасної теорії обліку більш доцільним є використання поняття «інтелектуальні активи», що зумовлює їх відповіднеоблікове відображення у складі активів (майнових прав) підприємства та відповідає економічному змісту категорії «інтелектуальний капітал». З цієї точки зору інтелектуальний капітал в бухгалтерському розумінні слід розглядати як сукупність інтелектуальних (людських, структурних, клієнтських) активів, наявних у підприємства.

С.Ф. Легенчук виділяє дві концепції облікового відображення інтелектуальних активів: вартісну і майнову. Вартісна концепція, за якою в балансі відображаються всі складові інтелектуального капіталу: людські, структурні, клієнтські активи, орієнтована за зростання вартості підприємства, оскільки саме інтелектуальний капітал є основним фактором створення вартості в сучасних умовах. Майнова концепція забезпечує облікове відображення лише тих активів, які є майном (майновими правами) підприємства. Її основна мета – забезпечення внутрішніх і зовнішніх користувачів необхідною інформацією про інтелектуальний капітал.

На сучасному етапі вартісна концепція носить виключно теоретичний характер. Розробка механізму її впровадження в облікову практику є перспективним напрямом розвитку методики бухгалтерського обліку інтелектуального капіталу. Стосовно перспектив її реалізації у вітчизняній обліковій практиці, то виділяють дві групи причин, через які облікове відображення елементів інтелектуального капіталу за вартісною концепцією неможливе.

Перша група причин пов'язана із загальноприйнятими положеннями теорії бухгалтерського обліку:

- 1) подвійний запис не забезпечує облік людських ресурсів;
- 2) особливості алгебраїчних властивостей знань;
- 3) неможливість достовірної оцінки інтелектуальних активів.

Друга група причин зумовлена методологічними особливостями розвитку національної економіки та системи обліку:

- 1) в бухгалтерському обліку відображається лише майно підприємства;
- 2) недостатня сформованість та відсталість фондового ринку в Україні.

Наведені причини підтверджують неможливість застосування вартісної концепції бухгалтерського обліку інтелектуального капіталу в обліковій практиці України.

Серед всіх складових інтелектуальних активів в рамках майнової концепції обліковому відображенню підлягають лише об'єкти прав інтелектуальної власності.

Інтелектуальна власність – цеюридична категорія, яка використовується для:

– визначення результатів творчої праці людини (витворів науки, техніки, мистецтва та інших видів діяльності);

– позначення приналежності таких результатів відповідним суб'єктам творчої діяльності;

– закріплення за цими суб'єктами особистих майнових та немайнових прав, пов'язаних із розробкою та використанням створених ними інтелектуальних продуктів.

Необхідність правового захисту результатів творчої діяльності людини зумовлена економічною природою інтелектуального капіталу. Нові знання, як інтелектуальний продукт, за своєю суттю, є суспільним благом, тож вони можуть бути використані й іншими суб'єктами господарювання. Виникає небезпека імітації, копіювання та використання таких знань безкоштовно. За таких обставин ніхто не наважиться вкладати кошти у створення нових знань першим. Тому і виникає необхідність захистити права власності автора. Доступ до таких знань захищається правами, які в обліково-аналітичній системі підприємства набувають статусу нематеріальних активів.

Відповідно до майнової концепції та із врахуванням структури прав інтелектуальної власності, наведеної в п.418-422 Цивільного Кодексу України, бухгалтерському відображенню підлягає лише сукупність виключних та невиключних

майнових прав інтелектуальної власності. З цієї позиції сутність нематеріальних активів полягає в обліковому відображенні майнових (виключних та невиключних) прав на результати творчої діяльності людини.

Згідно П(С)БО 8 нематеріальний актив – це немонетарний актив, що не має матеріальної форми та може бути ідентифікованим. В той же час, МСБО 38 у визначенні нематеріальних активів використовують категорію «субстанція» замість категорії «форма». Розглядаючи сутність цих понять з позиції філософської науки (табл.2), вважаємо, що більш доречним є використання поняття «субстанція», яке в словосполученні «не містить матеріальної субстанції» є характеристикою сутнісних властивостей досліджуваної категорії, а не вираженням її зовнішніх рис.

Таблиця 2

Характеристика понять «форма» і «субстанція» як загальнонаукових категорій

Форма	Субстанція
Походить від лат. forma – зовнішній вигляд, спосіб зовнішнього прояву змісту, а також спосіб зв'язку елементів змісту.	Походить від лат. substantia – сутність. Така основа світу, яка охоплює та пронизує собою всі форми та явища дійсності, є самодостатньою і не потребує для свого буття ніяких ін. джерел або причин; першооснова, сутність всіх речей і явищ, причина самої себе.

Джерело: складено автором на основі [3]

Проте далі в МСБО 38 робиться зауваження що «деякі нематеріальні активи можуть міститися в (або на) фізичній субстанції, такій як компакт-диск (якщо мова йде про комп'ютерне програмне забезпечення), юридична документація (у випадку ліцензії або патенту) або плівка» [5]. В даному випадку матеріальний носій підтверджує наявність нематеріального активу, є засобом його зовнішнього втілення. В цьому випадку мова йде саме про тривимірне втілення об'єкту, тому використання словосполучення «фізична субстанція» не відповідає змісту досліджуваного явища.

Таким чином, в процесі облікового визнання нематеріальних активів, згідно з визначення їх сутності, встановлюється відповідність інтелектуального ресурсу таким критеріям:

- немонетарність;
- вітсутність матеріальної субстанції;
- можливість ідентифікації;
- контрольованість з боку підприємства, власністю якого він є;
- втілення майбутніх економічних вигід (здатність приносити дохід).

Окремої уваги в процесі облікового визнання нематеріальних активів потребує питання їх ідентифікації. Так, виявлено значні невідповідності щодо тлумачення даної категорії в бухгалтерському термінологічному апараті згідно національних та міжнародних стандартів. Відмінності викликані тим, що діюча редакція П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств» була створена на базі МСБО 22, який втратив свою чинність та замінений МСФЗ 3 із аналогічною назвою.

Зміст цієї ознаки у вітчизняному законодавстві розкривається в двох аспектах:

1) сутнісний аспект. Згідно Пункту 4 П(С)БО 19, щоб бути ідентифікованим, актив або зобов'язання має відповідати критеріям визнання статей балансу, які на сьогоднішній день визначені в НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». Пункт 4 даного Положення визначає, що стаття відображається в балансі, якщо інформація є суттєвою та оцінка статті може бути достовірно визначена.

2) організаційний аспект. У Національному стандарті № 4 «Оцінка майнових прав інтелектуальної власності» зазначається, що «під час обстеження об'єкта права інтелектуальної власності, яке проводиться з метою його ідентифікації, з'ясовується наявність матеріального носія об'єкта та документів, що засвідчують майнові права інтелектуальної власності і факт видачі дозволу на використання об'єкта права інтелектуальної власності».

В МСБО 38 визначається, що актив є ідентифікованим, якщо він:

– може бути відокремлений, тобто його можна відокремити або відділити від суб'єкта господарювання і продати, передати, ліцензувати, здати в оренду або обміняти індивідуально або разом з пов'язаним з ним контрактом, ідентифікованим активом або зобов'язанням, незалежно від того, чи має суб'єкт намір зробити це;

– виникає внаслідок договірних або інших юридичних прав, незалежно від того, чи можуть вони бути передані або відокремлені від суб'єкта господарювання або ж від інших прав та зобов'язань.

Враховуючи, що весь процес облікового визнання нематеріальних активів є дуже специфічною ланкою обліку, вважаємо значним недоліком відсутність пояснень щодо ідентифікації цих об'єктів в П(С)БО 8. З метою усунення можливостей неоднозначного тлумачення сутності цього поняття, пропонуємо в П(С)БО 8 навести ознаки ідентифікованого активу так, як це зроблено в МСБО 38. Щодо процедури проведення ідентифікації нематеріальних активів, враховуючи зв'язок облікового тлумачення досліджуваних об'єктів із теорією права інтелектуальної власності, слід зробити посилання на Національний стандарт №4 з метою недопущення дублювання інформації у нормативних актах.

Пунктом 1 Наказу Міністерства фінансів від 08.07.2008 року № 901 з визначення сутності нематеріальних активів у П(С)БУ 8 було виключено необхідність їх «використання в діяльності підприємства більше року або операційного циклу, якщо він більше року». Але й досі ці об'єкти вважаються складовими необоротних активів підприємства, що зумовлює їх відповідне відображення в Розділі I Активу бухгалтерського Балансу. В таких умовах не є можливим облік тих інтелектуальних ресурсів, що мають ознаки оборотних активів, наприклад, торгові марки, свідоцтва про видавництво та фірмові найменування (назви видавництв), програмне забезпечення, авторські права, ліцензії, патенти, рецепти, формули, корисні моделі, незавершені нематеріальні активи та ін.

Впровадження у вітчизняну практику авторської методики обліку таких об'єктів як швидкозношуваних нематеріальних активів за І. В. Бігдан[4] дозволяє забезпечити підприємству низку переваг (табл. 3).

Таблиця 3

Переваги щодо відображення в бухгалтерському обліку оборотних нематеріальних активів

Збільшення виробничого потенціалу підприємства через збільшення наявних у нього контрольованих ресурсів і, як наслідок, потенційних економічних вигід
Відображення адекватної та актуальної інформації про вартість підприємства, більш наближену до ринкової (справедливої)
Забезпечення збалансованості в структурі активів підприємства між необоротною та оборотною їх складовою
Підвищення рівня інвестиційної привабливості підприємства через покращення стану його ліквідності, для аналізу та розрахунку показників якої використовується інформація II Розділу Активу бухгалтерського Балансу
Збільшення прибутку підприємства через капіталізацію понесених витрат та їх визнання в якості активів
Забезпечення більш об'єктивної інформації про фінансові результати підприємства шляхом поступового віднесення вартості оборотних нематеріальних активів на витрати у вигляді амортизаційних відрахувань (за умов використання методу 50%+50% зносу)
Можливість створення системи контролю за наявністю та ефективним використанням нематеріальних активів, що забезпечується лише за умов їх відображення в обліково-аналітичній системі підприємства
Збільшення обсягу бухгалтерської інформації про наявний у підприємства інтелектуальний капітал і, як наслідок, наближення діючої облікової методології до вартісної системи облікового відображення інтелектуальних активів

Джерело: розроблено автором

Віднесення нематеріальних активів до складу необоротних зумовлює необхідність встановлення оптимального терміну їх корисного використання при первісному визнанні для подальшого розподілу вартості між звітними періодами. Практика

свідчить, що стосовно визначення терміну корисного використання об'єкта обліку в складі нематеріальних активів можуть використовуватися лише суб'єктивні оцінки підприємства, бо ні податкове, ні бухгалтерське законодавство не містить будь-яких алгоритмів або критеріїв визначення цього строку. В зв'язку з чим можна стверджувати, що очікуваний термін експлуатації (корисного використання) нематеріальних активів базується виключно на застосуванні професійного судження і являє собою «не максимальний термін, протягом якого певний нематеріальний актив можна використовувати за призначенням, а термін, протягом якого суб'єкт господарської діяльності вважає, що буде його використовувати і отримувати від цього економічні або іншого характеру вигоди» [5].

Майбутні економічні вигоди, які надходять від нематеріального активу, можуть включати дохід від продажу продукції чи послуг, заощадження витрат або інші вигоди, які є результатом його експлуатації. Слід зазначити, що ні П(С)БО 8, ні МСБО 38 не містять вимог щодо визначення мінімально допустимого рівня впевненості в отриманні економічних вигід від використання нематеріального активу. Проте в МСФЗ 3 зроблена спроба встановлення кількісного критерію щодо встановлення такої імовірності, а саме «більше 50%». Вважаємо, що це ні як не впливає на високий рівень суб'єктивності, притаманний процесу облікового визнання нематеріальних активів, через те, що процедура кількісного виміру якісних характеристик за своєю суттю не є об'єктивною, бо заснована на професійній думці того, хто, засновуючись на своєму досвіді та професійній думці, робить припущення щодо здатності нематеріального активу приносити дохід підприємству.

За результатами проведеного дослідження можна зробити висновки:

1. З позиції сучасної теорії обліку більш доцільним є використання поняття «інтелектуальні активи», що зумовлює їх відповідне облікове відображення у складі активів (майнових прав) підприємства та відповідає економічному змісту категорії «інтелектуальний капітал».

2. Розвиток бухгалтерського обліку інтелектуального капіталу в Україні розвивається за майновою концепцією, в рамках якої обліковому відображенню підлягають лише об'єкти прав інтелектуальної власності, які в обліково-аналітичній системі підприємства набувають статусу нематеріальних активів.

3. З метою уточнення тлумачення сутності нематеріальних активів згідно П(С)БО 8 пропонується словосполучення «не має матеріальної форми» замінити на «не має матеріальної субстанції» для зазначення сутнісних характеристик досліджуваної категорії.

4. Для забезпечення більш точного тлумачення сутності критерію визнання «ідентифікація» пропонуємо в П(С)БО 8 навести ознаки ідентифікованого активу так, як це зроблено в МСБО 38, а також враховуючи зв'язок облікового тлумачення досліджуваних об'єктів із теорією права інтелектуальної власності, зробити посилання на Національний стандарт №4, де розкривається процедура ідентифікації нематеріальних активів, з метою недопущення дублювання інформації у нормативних актах.

5. Визначено, що впровадження в облікову практику можливості обліку нематеріальних активів із терміном корисної експлуатації у складі швидкозношуваних нематеріальних активів, забезпечує отримання підприємством переваг, пов'язаних із удосконаленням структури його активів, відображенням більш достовірних результатів його діяльності, а також покращенням результатів аналізу його ліквідності.

СПИСОК ЛІТЕРАТУРИ

1. Катан Л. І. Фінансовий менеджмент [Текст] : навч. посібник / Л.І.Бровко, Н. П. Дуброва, Н. В. Бондарчук. –Суми: «Довкілля», 2009. –184 с.
2. Легенчук С.Ф. Бухгалтерське відображення інтелектуального капіталу автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / Сергій

Федорович Легенчук. – Київ, 2006. – 22 с.

3. Данильян О. Філософія: Навчальний посібник / О. Данильян, В. Тараненко. – Х.: Право, 2012. – 312 с.

4. Бігдан І.А. Облік і аудит нематеріальних активів : автореф. дис. на здоб. наук. ступ. канд. екон. наук: (08.06.04) / І.А. Бігдан; Харк. держ. ун-т харчування та торгівлі. – Х., 2003. – 19 с.

5. Скоп К. Бухгалтерський учет нематеріальних активів: признание и оценка / Кристина Скоп // Бухгалтерський учет и аудит. – № 8. – 2013. – с. 10 – 19.

УДК 658.15

МЕТОДИКА ОЦІНКИ РІВНЯ ФІНАНСОВОЇ БЕЗПЕКИ ПІДПРИЄМСТВА

Ю.В. Павлюк, О.А. Лактіонова

Резюме. У статті розглянуто загальні вимоги до оцінки системи показників фінансової безпеки підприємства. Проаналізовано існуючі методичні підходи до оцінки фінансової безпеки підприємства, виявлено його недоліки. Вдосконалено методіку інтегральної оцінки рівня фінансової безпеки підприємства.

Ключові слова: методика оцінки, фінансова безпека підприємства, діагностика загроз, індикатори загроз.

Вступ. В умовах поглиблення кризових явищ в економіці України важливе методологічне значення має розробка методіки оцінки рівня фінансової безпеки підприємства з метою своєчасної діагностики і попередження загроз.

Проблеми визначення рівня фінансової безпеки підприємства досліджені в роботах багатьох вітчизняних і зарубіжних вчених, серед яких доцільно виділити І. А. Бланка, К. С. Горячеву, Ю. Б. Кракос, Т. Б. Кузенко, Р. С. Папехіна та інших. Проте питання визначення складових фінансової безпеки підприємства, її індикаторів та методичних підходів до її оцінки залишаються дискусійними.

Отже, метою статті є вдосконалення методичного підходу до оцінки рівня фінансової безпеки підприємства на основі визначення комплексу її складових та врахування специфічних характеристик галузі.

Основний розділ. Аналіз економічної літератури показав, що фінансова безпека підприємства – складна категорія, тому одним із найбільш обґрунтованих підходів до визначення її рівня є використання інтегральної оцінки із застосуванням методу інтегральних індикаторів. Це дасть можливість ґрунтовно підійти до розробки ефективної системи заходів щодо нейтралізації впливів окремих факторів на фінансову безпеку та дозволить забезпечити підвищення її рівня. В цьому аспекті необхідно здійснити відбір індикаторів для визначення стану складових фінансової безпеки підприємства, надати індикаторам вагових коефіцієнтів та сформулювати методіку визначення інтегрального індексу фінансової безпеки підприємства. Така методіка повинна:

- враховувати стратегічні цілі і задачі підприємства;
- забезпечувати комплексний підхід при проведенні оцінки: узагальнений показник фінансової безпеки підприємства має складатися із окремих оцінок її складових, які можуть мати різні пріоритети, в залежності від виду діяльності та етапу життєвого циклу підприємства;
- забезпечувати порівнянність показників, які використовуються для побудування інтегральної оцінки;
- бути достатньо простою і доступною, базуватися на облікових даних.

Вихідні показники за складовими фінансової безпеки мають відповідати наступним вимогам:

- інформативність, найточніше відображення складової фінансової безпеки підприємства;