

РОЗДІЛ VI
***Бухгалтерський облік, аналіз,
статистика та математичні
методи й інформаційні технології
в економіці***

УДК 657.15:005.934

Маркус Ольга,
кандидат економічних наук, доцент,
Східноєвропейський національний університет імені Лесі Українки,
кафедра обліку і аудиту,
м. Луцьк; ORCID ID 0000-0002-6147-888X,
e-mail: oreola9@ukr.net

<https://doi.org/10.29038/2411-4014-2020-02-186-192>

**НАУКОВЕ ОБҐРУНТУВАННЯ МЕТОДИКИ ОБЛІКОВОЇ ОЦІНКИ
НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ З ВРАХУВАННЯМ ОСОБЛИВОСТЕЙ ЇХ ВПЛИВУ
НА ЕКОНОМІЧНУ БЕЗПЕКУ ПІДПРИЄМСТВА**

У статті здійснено наукове обґрунтування методичних основ облікової оцінки нематеріальних активів, як частини інтелектуального капіталу, з врахуванням вагомості їх впливу на економічну безпеку підприємства. Запропоновано використання справедливої вартості для відображення нематеріальних активів у фінансовій звітності підприємства як при їх первісній оцінці так і на дату балансу. Формалізовано підходи до оцінювання первісної вартості та переоцінки нематеріальних активів.

Запропоновано концептуально нову модель обліку для формування фінансової звітності на основі капіталізації інтелектуального капіталу у формі нематеріальних активів підприємства. Сформовано передумови не лише для розкриття інтелектуального потенціалу підприємства (перетворення його в капітал при первісному визнанні нематеріальних активів), а й для розвитку існуючого інтелектуального капіталу за складовими, враховуючи їх вплив на приріст чистого прибутку.

Ключові слова: нематеріальні активи, інтелектуальний капітал, методика облікової оцінки нематеріальних активів, справедлива вартість, капіталізація інтелектуального капіталу.

Маркус Ольга,
кандидат экономических наук, доцент,
Восточноевропейский национальный университет имени Леси Украинский,
кафедра учета и аудита,
г. Луцк

**НАУЧНОЕ ОБОСНОВАНИЕ МЕТОДИКИ УЧЕТНОЙ ОЦЕНКИ
НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ С УЧЕТОМ ОСОБЕННОСТЕЙ ИХ ВЛИЯНИЯ НА
ЭКОНОМИЧЕСКУЮ БЕЗОПАСНОСТЬ ПРЕДПРИЯТИЯ**

В статье осуществлено научное обоснование методических основ учетной оценки нематериальных активов, как части интеллектуального капитала, с учетом весомости их влияния на экономическую безопасность предприятия. Предложено использование справедливой стоимости для отражения нематериальных активов в финансовой отчетности предприятия как при их первоначальной оценке так и на дату баланса. Формализовано подходы к оценке первоначальной стоимости и переоценки нематериальных активов.

Предложено концептуально нову модель учета для формирования финансовой отчетности на основе капитализации интеллектуального капитала в форме нематериальных активов. Сформировано предпосылки не только для раскрытия интеллектуального потенциала предприятия (преобразование его в капитал при первоначальной оценке нематериальных активов), но и для развития существующего интеллектуального капитала по составляющим, учитывая их влияние на прирост чистой прибыли.

Ключевые слова: нематериальные активы, интеллектуальный капитал, методика учетной оценки нематериальных активов, справедливая стоимость, капитализация интеллектуального капитала.

Markus Olga,
PhD in Economics, Associate Professor,
Lesya Ukrainka Eastern European National University,
Department of Accounting and Auditing,
Lutsk

THE SCIENTIFIC REASONING OF THE VALUATION METHODS OF INTANGIBLE ASSETS CONSIDERING THE THEIR EFFECTS ON ECONOMIC SECURITY OF THE ENTERPRISE

Considering the specifics of capitalization of intellectual capital in the form of intangible assets, which has the character of a significant time gap from the moment of occurrence of expenses, it can be argued that the modern methods of valuation of intangible assets does not have the necessary formalized approaches in its arsenal.

That is why, given the significant role of intangible assets in shaping the economic security of an enterprise, the purpose of the article is to develop and formalize accounting approaches to their valuation as part of intellectual capital, which will create opportunities for the protection, most efficient use and sustainable growth of the value of such assets.

Thus, in the article was made the scientific substantiation of methodological bases of accounting valuation of intangible assets as part of intellectual capital.

It was suggested to use fair value to reflect intangible assets in an entity's financial statements both at initial measurement and at the balance sheet date.

Approaches to the valuation of intangible assets and revaluation of intangible assets have been formalized.

It is determined that the increase in net profit for the reporting period as a general, resultant indicator is the main indicator of the increase in the fair value of intangible assets, which are reflected in the financial statements of the enterprise.

The established method of revaluation of intangible assets at the balance sheet date will allow to distribute the received cumulative economic effect, in the form of an increase in net profit, to the results of the use of a particular intangible asset.

A conceptually new accounting model is proposed for the formation of financial statements based on the capitalization of intellectual capital in the form of intangible assets of the enterprise. The prerequisites have been formed not only for the disclosure of the intellectual potential of the enterprise (its transformation into capital upon initial recognition of intangible assets), but also for the development of existing intellectual capital in terms of components, taking into account their impact on the growth of net profit.

Keywords: intangible assets, intellectual capital, method of valuation of intangible assets, fair value, capitalization of intellectual capital.

Постановка проблеми та її значення. Стійке економічне зростання підприємства як складної динамічної системи потребує використання у процесах формування економічної безпеки узагальнюючих або результуючих показників, важливе місце серед яких займають дані про інтелектуальний капітал та його продуктивну енергію, виражену показниками про величину і структуру нематеріальних активів.

Діюча методика бухгалтерського обліку не забезпечує достовірної оцінки вартості нематеріальних активів з точки зору їх впливу на економічну безпеку підприємства. Вагомою роллю нематеріальних активів у формуванні економічної безпеки підприємства обґрунтовується необхідність розробки та формалізації облікових підходів до їх оцінки, як частини інтелектуального капіталу, що створить можливості для захисту, найбільш ефективного використання та стійкого зростання вартості таких активів.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Свій внесок у розробку методики облікової оцінки нематеріальних активів зробили такі вчені як Ф. Бутинець, А. Волчек, Л. Городянська, Г. Кірейцев,

М. Кужельний, В. Замлинський, В. Шевчук, Г. Уманців та ін [1, 2, 3]. Однак, враховуючи особливості капіталізації інтелектуального капіталу у формі нематеріальних активів підприємства, який має характер значного часового розриву від моменту виникнення витрат, - можна стверджувати, що сучасна методика оцінки нематеріальних активів не має у своєму арсеналі необхідних формалізованих підходів.

Мета і завдання статті. Метою статті є теоретичне обґрунтування методичних основ облікової оцінки нематеріальних активів, як частини інтелектуального капіталу, з врахуванням особливостей їх впливу на економічну безпеку підприємства.

Виклад основного матеріалу та обґрунтування отриманих результатів дослідження.

Формування методики облікової оцінки нематеріальних активів як частини інтелектуального капіталу, починається із вибору вартості за якою активи відобразатимуться у фінансовій звітності підприємства як при їх первісній оцінці так і на дату балансу.

Досліджуючи Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [4], одним із принципів складання та подання фінансової звітності підприємства є принцип історичної (фактичної) собівартості, за яким оцінка нематеріальних активів здійснюється, виходячи з витрат на їх виробництво та придбання. Оцінка активів за історичною (фактичною) собівартістю визнана пріоритетною, оскільки забезпечує більш точне обчислення оподаткованого прибутку та захищає інтереси держави. Однак законодавством не обмежується можливість використання й інших методів оцінки.

Так, з поняттям справедливої вартості, українські підприємства зіткнулися, коли почали переводити свою звітність на Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ). Згідно з МСФЗ 13 «Оцінка справедливої вартості», справедлива вартість – це ціна, яка була б отримана за продаж активу, або сплачена за передачу зобов'язання у звичайній операції між учасниками ринку на дату оцінки [5].

Таке тлумачення справедливої вартості потрібно прийняти й у національних П(С)БО, оскільки дане визначення підкреслює конкретний вид транзакції, згідно з якою потрібно її визначати, а саме при продажі активу. Крім того, у МСФЗ 13 «Оцінка справедливої вартості» підкреслено умову, коли така операція вважається здійсненою.



Рис. 1. Випадки використання справедливої вартості та історичної (фактичної) собівартості в оцінці об'єктів нематеріальних активів підприємства

Джерело: Власна розробка автора

Таким чином, міжнародні стандарти фінансової звітності дають змогу первісно оцінювати нематеріальні активи або за історичною (фактичною) собівартістю, або за справедливою вартістю. Вважається, що використання оцінки нематеріальних активів за справедливою вартістю дасть

можливість підвищити якість інформації для основних груп користувачів фінансової звітності, оскільки справедлива вартість є більш об'єктивною основою для оцінки майбутніх грошових потоків порівняно з фактичними витратами.

Однак деякі вчені зазначають, що основною причиною вибору вартості для оцінки нематеріальних активів є витрати. Так, вибір оцінки за історичною (фактичною) собівартістю є бажаним при прагненні вищого менеджменту підприємства зменшити витрати, що не дозволить завищувати вартість нематеріальних активів, а також при відсутності можливостей для визначення їх справедливої вартості. Натомість справедлива вартість збільшує витрати, але дає більше фінансових можливостей для суб'єктів господарювання шляхом кредитування, інвестування, оскільки при її використанні збільшується вартість активів підприємства [6].

Саме тому, можна окреслити випадки, при яких пріоритетним є використання справедливої вартості, а коли доцільним є використання історичної (фактичної) собівартості в оцінці об'єктів нематеріальних активів (рис.1).

Наступним етапом формування методики облікової оцінки нематеріальних активів як частини інтелектуального капіталу – є вибір та формалізація підходів до оцінювання їх первісної вартості.

У МСФЗ 13 «Оцінка справедливої вартості» зазначено, що підприємство має використовувати такі підходи до оцінки нематеріальних активів, які є прийнятними в обставинах, що склалися; і для яких доступна інформація, достатня для визначення справедливої вартості. Метою використання таких підходів є встановлення ціни, за якою здійснювалася б транзакція на добровільній основі на дату оцінки в поточних ринкових умовах.

МСФЗ 13 «Оцінка справедливої вартості» наводить три групи підходів до оцінювання справедливої вартості нематеріальних активів (табл. 1).

Таблиця 1

Методичні підходи до оцінки справедливої вартості нематеріальних активів згідно з МСФЗ 13 «Оцінка справедливої вартості»

Підходи до оцінки	Загальна характеристика підходу	Методи оцінки, що використовуються	Недоліки застосування підходу
ВИТРАТНИЙ	Відображається сума, яка була б потрібна, щоб замінити експлуатаційну потужність активу.	Порівняння з вартістю придбання (спорудження) активу-замінника зіставної корисності, скоригованої з урахуванням старіння.	Неможливість застосування, до принципово нових активів. Не враховує доданої вартості створеної активом, а лише фактично понесені витрати.
ДОХІДНИЙ	Перетворюють майбутні грошові потоки, доходи і витрати в одну поточну дисконтовану величину.	Методики на основі теперішньої вартості, надлишкових доходів, моделі опціонного ціноутворення	Використання даних отриманих експертним шляхом та на основі прогнозування, унеможлиблює формалізацію підходу.
РИНКОВИЙ	Використовуються ціни та інша подібна інформація на ринку з ідентичними чи зіставними активами.	Ринкові показники, матричне ціноутворення.	Можливість використання лише до активів, щодо яких існує достатньо розвинений активний ринок.

Джерело: Власна розробка автора

Використання лише витратного підходу в оцінці справедливої вартості нематеріальних активів підприємства приведе до недостовірного відображення їх вартості, оскільки важко визначити, наскільки витрати, понесені на створення чи відтворення об'єкту відображають ринкову вартість різних нематеріальних активів [7].

Використання ж порівняльного підходу носить свої особливості. Пов'язано це з тим, що окремі об'єкти нематеріальних активів трапляються рідко. Частіше за все вони продаються у складі господарської одиниці. До того ж існують об'єкти, наприклад, патенти, до яких досить складно підібрати аналоги. Звичайно можуть бути випадки, коли бізнес купується заради відомого бренду чи наявних технологій, але зазвичай досить важко виділити вартість, що припадає на окремих нематеріальний актив [8].

Застосування дохідного підходу для визначення справедливої вартості необоротних активів є складним для вітчизняної системи бухгалтерського обліку, оскільки при використанні цього підходу потрібно враховувати ймовірні грошові потоки від використання об'єкта необоротних активів. Крім того, розрахунок ймовірностей появи таких грошових потоків потребує ґрунтовного аналізу ринку із залученням складного математичного апарату, що може призвести до суттєвих витрат підприємства. Проблема також полягає в тому, що дані фінансової звітності повинні ґрунтуватись на минулих подіях, які мали місце, а не на потенційних прогностичних даних [9].

Саме тому, при первісній оцінці необоротних активів за справедливою вартістю пропонуємо використання комбінації ринкового та витратного підходів, оскільки вони є найбільш прийнятними для вітчизняних підприємств. А в періодичних переоцінках вартості нематеріальних активів – спиратися на фактично отриманий економічний ефект від використання таких активів.

Наступним етапом формування методики облікової оцінки нематеріальних активів – є вибір підходів для переоцінки за справедливою вартістю.

З метою, забезпечення достовірності фінансової звітності суб'єктів господарювання, нематеріальні активи вважаємо за доцільне відображати на дату балансу за переоціненою вартістю. Оцінку справедливої вартості, з такою метою, необхідно здійснювати спираючись на реальний економічний ефект, що був досягнутий завдяки використанню нематеріальних активів підприємством за звітний період.

Основним джерелом отримання такого економічного ефекту ми вважаємо — приріст чистого прибутку за звітний період, що створюється завдяки ефективному використанню нематеріальних активів підприємством (за умов відсутності інвестицій в необоротні матеріальні активи та у зростання чисельності працюючих) або частини приросту чистого прибутку, що припадає на питому вагу нематеріальних активів (за наявності інвестицій в необоротні матеріальні активи та у зростання чисельності працюючих).

Саме тому, для удосконалення методики оцінки нематеріальних активів підприємства за справедливою вартістю, рекомендуємо доповнити підходи до визначення справедливої вартості, що наводяться у МСФЗ, підходом до оцінки за способом визначення економічного ефекту.

Даний методичний підхід дозволить вимірювати фактично отримані доходи від ефективного використання нематеріальних активів підприємством за звітний період.

Таким чином, формула для визначення вартості дооцінки нематеріальних активів підприємства на дату балансу має наступний вигляд:

$$B_{пер} = \frac{\Delta(ЧП) * ПНА_i}{100\%}, \quad (1)$$

де $B_{пер}$ – вартість дооцінки i -того нематеріального активу, тис.грн;

$\Delta(ЧП)$ – приріст чистого прибутку за звітний період або частина приросту чистого прибутку, що припадає на питому вагу нематеріальних активів (за наявності інвестицій в необоротні матеріальні активи та у зростання чисельності працюючих), тис.грн;

$ПНА_i$ – питома вага i -того нематеріального активу підприємства, %.

Джерело: Власна розробка автора

Саме приріст чистого прибутку за звітний період як узагальнюючий, результуючий показник – є основним індикатором зростання справедливої вартості нематеріальних активів, відображених у фінансовій звітності підприємства. Дана методика дозволить розподілити отриманий сукупний економічний ефект, у вигляді приросту чистого прибутку, на результати використання конкретного нематеріального активу.

Таким чином, переоцінена вартість нематеріальних активів підприємства на дату балансу має наступний вигляд:

$$BB_i^{кін} = BB_i^{поч} + V_{пер}, \quad (2)$$

де $BB_i^{кін}$ – балансова вартість і-того нематеріального активу на кінець періоду, тис.грн;

$BB_i^{поч}$ – балансова вартість і-того нематеріального активу на початок періоду, тис.грн.

Джерело: Власна розробка автора

Даний методичний підхід до визначення переоціненої вартості нематеріальних активів дає можливість побудувати нову облікову модель для формування фінансової звітності на основі капіталізації інтелектуального капіталу у формі нематеріальних активів підприємства.

Накопичення інтелектуального капіталу, підвищення його рівня стають одними з головних чинників виживання та успішного функціонування сучасних підприємств. Саме тому, фактор наявності та дієвості методики капіталізації інтелектуального капіталу на підприємстві стає однією з запорок економічної безпеки підприємства.

Висновки і перспективи подальших досліджень.

Таким чином, удосконалення методики облікової оцінки нематеріальних активів дає можливість капіталізувати інтелектуальний капітал у вигляді нематеріальних активів, що створить можливості для захисту, найбільш ефективного використання та стійкого зростання вартості таких активів.

Сформована методика облікової оцінки нематеріальних активів включає в себе не лише розкриття інтелектуального потенціалу підприємства (перетворення його в капітал при первісному визнанні нематеріальних активів), а й розвиток існуючого інтелектуального капіталу за складовими, враховуючи їх вплив на приріст чистого прибутку. Таким чином, інтелектуальний капітал підприємства капіталізується в сукупність майнових інтелектуальних прав.

Подальше дослідження бачиться доречним направити на удосконалення методики оцінки окремих видів нематеріальних активів підприємства та особливостям капіталізації в них інтелектуального капіталу.

Джерела та література

1. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах: Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів / Ф. Ф. Бутинець, Л. Л. Горецька. Житомир : Рута, 2002. – 544 с.
2. Волчек А. В. Основные средства, нематериальные активы, материальные ценности: учет и налогообложение / А. В. Волчек. Минск : Регист, 2010. 236 с.
3. Замлинський В. А. Облік основних засобів: переосмислення принципів та завдань: *Облік і фінанси АПК*. 2010. № 1. С. 46-51.
4. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»: від 16.07.1999 № 996-XIV. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (дата звернення: 22.10.2019).
5. Міжнародний стандарт фінансової звітності 13 «Оцінка справедливої вартості»: від 01. 01. 2013 №929_068. URL:<http://www.minfin.gov.ua/file/link/364291/file/IFRS13.pdf> (дата звернення: 22.10.2019).
6. Christensen H., Nikolaev. V. Who uses fair value for nonfinancial assets after IFRS adoption? : Chicago booth: The University of Chicago Booth School of business. 2014. 44 p. URL:http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1269515(дата звернення: 22.10.2019).
7. Маркус О. Облікова ідентифікація нематеріальних активів у формуванні економічної безпеки підприємства. *Економічний часопис Східноєвропейського національного університету імені Лесі Українки*. 2019. Том 2 № 18. С. 121 – 128. <https://doi.org/10.29038/2411-4014-2019-02-121-128> (doi: 10.29038/2411-4014-2019-02-121-128).
8. Зябченкова Г. В. Застосування справедливої оцінки основних засобів в обліку: Формування ринкових відносин в Україні. 2012. № 2. С. 129 – 133.
9. Дерун І. Використання справедливої вартості в бухгалтерському обліку необоротних активів: *Бухгалтерський облік і аудит*. 2012. № 12. С. 20–28.

References

1. Butynets, F. F. & Horetska, L. L. (2002). Bukhhalterskyi oblik u zarubizhnykh krainakh [Accounting in foreign countries]. Zhytomyr: Ruta. [in Ukrainian].
2. Volchek, A. V. (2010). Osnovnyie sredstva, nematerialnyie aktivi, materialnyie tsennosti: uchet i nalogooblazhenie [Fixed assets, intangible assets, material values: accounting and taxation]. Minsk: Rehist. [in Ukrainian].

3. Zamlynskiy, V. A. (2010). Oblik osnovnykh zasobiv: pereosmyslennia pryntsyviv ta zavdan [Accounting for fixed assets: rethinking the principles and objectives]. *Oblik i finansy APK*, No. 1, 46-51. [in Ukrainian].
4. The Verkhovna Rada of Ukraine (1999), The Law of Ukraine "About accounting and financial statement in Ukraine", available at: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (Accessed 01 March 2016). [in Ukrainian].
5. International Accounting Standard 13 (IFRS 13) Fair Value Measurement. (revised on 01.01.2013). [Elektronnyi resurs]. – Rezhym dostupu: [URL:http://www.minfin.gov.ua/file/link/364291/file/IFRS13.pdf](http://www.minfin.gov.ua/file/link/364291/file/IFRS13.pdf) [in Ukrainian].
6. Christensen H., Nikolaev. V. Who uses fair value for nonfinancial assets after IFRS adoption? : Chicago booth: The University of Chicago Booth School of business. 2014. 44 p. URL:http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1269515. [in English].
7. Olga Markus. The accounting identification of intangible assets in formation of economic security of the enterprise: *Economic journal of Lesia Ukrainka Eastern European National University*. Vol 2 No 18 (2019). <https://doi.org/10.29038/2411-4014-2019-02-121-128> (doi: 10.29038/2411-4014-2019-02-121-128). [in Ukrainian].
8. Zhabchenkova H. V. Zastosuvannya spravedlyvoyi otsinky osnovnykh zasobiv v obliku: Formuvannya rynkovykh vidnosyn v Ukrayini. – 2012. – № 2. – S. 129–133. [in Ukrainian].
9. Derun I. Vykorystannya spravedlyvoyi vartosti v bukhhalters'komu obliku neoborotnykh aktyviv: *Bukhhalters'kyi oblik i audyt*. 2012. № 12. S. 20–28. [in Ukrainian].

Стаття надійшла до редакції 16.04.2020 р.