

ЕКОНОМІЧНІ НАУКИ

DOI: <https://doi.org/10.33216/1998-7927-2024-281-1-5-10>

УДК 657.25.3

ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКОВОЇ КОНЦЕПЦІЇ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ

Васюренко Л.В.

THEORETICAL ASPECTS OF THE ACCOUNTING CONCEPT OF INTANGIBLE ASSETS

Vasyurenko L.V.

Інтелектуальна власність стає найпотужнішим економічним ресурсом, що генерує надходження економічних вигод, що гарантує платоспроможність і збереження економічного потенціалу організації, а також відповідним елементом оцінки бізнесу, об'єктом інвестування. У зв'язку з цим права на об'єкти інтелектуальної власності можуть і повинні знаходити адекватне відображення у фінансовому обліку та звітності підприємств з метою забезпечення достовірності характеристик їх фінансового становища та економічної привабливості для інвесторів. Проблемні області дослідження, серед яких важливе значення має врегулювання взаємин між суб'єктами та об'єктами інтелектуальної власності, що набуває особливої актуальності і специфіки в сучасних реаліях економічного розвитку. Юридична та економічна трактування власності у взаємозв'язку дозволяють ідентифікувати інтелектуальну власність в якості активів. На даний час актуальні питання розробки теоретичних і методологічних підходів до бухгалтерського обліку інтелектуальної власності, що дозволяють розкрити її правову природу і економічний зміст, питання створення концепції обліку інтелектуальної власності, орієнтованої на більш повне задоволення інформаційних потреб користувачів фінансової звітності. Тому в статті окреслено необхідність реконструкції у складі бухгалтерської інформації юридичної природи та економічного змісту інтелектуальної власності в її нерозривній єдності як факторів, які впливають на фінансове становище та перспективи розвитку бізнесу, що, на відміну від усталеного в практиці орієнтування на правовий аспект, забезпечує користувачам фінансової

звітності можливість всебічного аналізу економічного потенціалу. Зазначено, що основні підходи до поняття концепції обліку інтелектуальної власності, дозволяють розкрити її правову природу та економічний зміст, створення концепції обліку інтелектуальної власності, орієнтованої на більш повне задоволення інформаційних потреб користувачів.

Ключові слова: інтелектуальна власність, облік, концепція, управління, нематеріальні активи.

Вступ. Більш загальним по відношенню до інтелектуальної власності є поняття результатів інтелектуальної діяльності, під якими розуміють результати розумової, творчої, науково-технічної діяльності людей, що представляють потенційну цінність для суспільства. Однак тільки в разі отримання правової охорони в рамках чинного законодавства результати інтелектуальної діяльності можуть бути визнані інтелектуальною власністю. У найбільш загальному значенні під інтелектуальною власністю розуміють сукупність прав, що виникають щодо ряду нематеріальних об'єктів – результатів інтелектуальної діяльності та засобів індивідуалізації, причому перелік таких об'єктів і обсяг закріплюються щодо них та визначаються законодавством кожної країни відповідно до особливостей національних або регіональних підходів, але з обов'язковим урахуванням міжнародних стандартів, що діють в даній області [7, 8, 9].

Метою статті є окреслення основних підходів до поняття концепції обліку інтелектуальної власності, що дозволяють розкрити її правову природу та економічний зміст, створення концепції обліку інтелектуальної власності, орієнтованої на більш повне задоволення інформаційних потреб користувачів.

Аналіз досліджень та публікацій.

Володіння інтелектуальною власністю не завжди узгоджується із зацікавленістю суспільства у вільному використанні об'єктів для задоволення потреб всіх членів суспільства в благах, що породжує проблему балансу приватних і суспільних інтересів, особливо значущу в контексті даного дослідження. При цьому характеристики інтелектуальної власності як суспільних благ мають свої особливості. Так, неконкурентне використання в рівній мірі характерно для об'єктів патентного та авторського права, а невиключність більшою мірою для об'єктів авторського права. Ряд дослідників, зокрема, Бутинець Ф.Ф., Валуєв Б.І., Гладунов В.Д., Подмешальська Ю.В. відзначають теоретичні та практичні аспекти бухгалтерського обліку операцій з нематеріальними активами та впливу прийомів їх обліку на формування фінансових показників. Аналіз виділених теоретичних підстав дозволив встановити проблемні області дослідження, серед яких важливе значення має врегулювання взаємин між суб'єктами та об'єктами інтелектуальної власності, що набуває особливої актуальності і специфіки в сучасних реаліях економічного розвитку. Однак питання розробки теоретичних і методологічних підходів до бухгалтерського обліку інтелектуальної власності, що дозволяють розкрити її правову природу і економічний зміст, питання створення концепції обліку інтелектуальної власності, орієнтованої на більш повне задоволення інформаційних потреб користувачів фінансової звітності, вимагають подальшого дослідження [4,6,9].

Виклад основного матеріалу. Спочатку модель власності, що сформувалася в класичному римському праві для речей, трактує "власність" як "майно", і представлялася придатною і для правової охорони результатів інтелектуальної діяльності. Подальший розвиток правовідносин призвело до розуміння того, що інтелектуальна власність є об'єктом особливих інтелектуальних прав, і було виокремлено в окрему галузь цивільного права. Право власності та право інтелектуальної

власності, незважаючи на ряд схожих властивостей, характеризуються відмінностями. Головним серед них є заміна права володіння об'єктом правомочністю заборони на його використання, що обумовлено нематеріальною природою інтелектуальної власності.

В даний час в структурі інтелектуальних прав виділяють три складові: виключне право, особисті немайнові права та інші права [4,6,8].

Юридична та економічна трактування власності у взаємозв'язку дозволяють ідентифікувати інтелектуальну власність в якості активів. Право на об'єкти інтелектуальної власності є монопольним правом і забезпечує правовласнику можливість одноосібного розпорядження об'єктами і відшкодування транзакційних витрат, понесених економічним агентом у зв'язку з отриманням цих монопольних прав, що стає можливим в умовах асиметричності інформації. Також, слід враховувати, що інтелектуальна власність не створить монополію миттєво, якщо мова йде про давно існуючі ринки з великими обсягами інвестицій в старі технології, які продовжують користуватися попитом у споживача. Виникнення монополії більш ймовірно в умовах пропозиції унікального продукту, здатного створити новий ринок або його сегмент. Таким чином, монопольний і конкурентний стимули доповнюють один одного, монопольний – дозволяє отримувати монопольний прибуток від використання інтелектуальної власності, конкурентний – дозволяє уникнути втрат прибутку, неминучих при відсутності інноваційної діяльності [7,8].

При цьому об'єкт інтелектуальної власності в економічному обороті має наступні особливості (рис.1).

Участь інтелектуальної власності в економічному обігу у формі товару та економічного ресурсу дозволяє розглядати її як економічний актив. В економічному розумінні інтелектуальна власність виконує ті ж функції, що і власність.

В бухгалтерському обліку поняття «інтелектуальна власність» визначається (і передбачається до розкриття) через категорію «нематеріальні активи». Таким чином, зміст бухгалтерської інформації про права на об'єкти інтелектуальної власності визначається тим, наскільки економічний і правовий зміст категорії «інтелектуальна власність» реконструюється в бухгалтерській категорії «нематеріальні активи», обсяг якої закріплений в облікових регулятивах [1].

не має фізичного споживання, не схильний до фізичного зносу (можливо тільки моральне старіння)	забезпечує можливість формувати сфери впливу на ринку, здійснювати контроль над отриманням доходів від використання об'єкта	не має обмежень за обсягом використання (крім ємності ринку і правових обмежень)	не обмежений у просторі і тому може одночасно використовуватися необмеженим колом осіб	вимагає відокремлення від інших результатів інтелектуальної діяльності і засобів індивідуалізації, у т. ч. через юридичне закріплення	здатний приносити дохід лише в умовах закріплення прав на нього, не допускають загальнодоступності його використання	його правовий захист має обмеження по часу, по закінченні якого об'єкт переходить у суспільне надбання, і в просторі
--	---	--	--	---	--	--

Рис. 1. Об'єкт інтелектуальної власності в економічному обороті [1-4]

Інтелектуальна власність, як об'єкт бухгалтерського обліку та частина нематеріальних активів, має явно виражену специфіку, яка проявляється в ряді аспектів:

1) Невідчутність. Даний об'єкт не має жорсткого обмеження в просторі, факт його наявності та стану не підлягає фізичному контролю. У зв'язку з цим тестування наявності та стану інтелектуальної власності вимагає альтернативних підходів, відмінних від підходів для речових або зобов'язальних об'єктів бухгалтерського обліку. Крім того, самі критерії наявності та стану нематеріальних об'єктів вимагають адаптації до їх специфіки. Нарешті, неоднозначним видається критерій контролю над об'єктом стосовно інтелектуальної власності, оскільки, на відміну від об'єктів матеріального світу, нематеріальний об'єкт, що не має фізичних кордонів, може належати одночасно кільком особам [1-4].

2) Дуалізм. Подвійність проявляється як в самій природі інтелектуальної власності, що має юридичну і економічну складові. Зокрема, з економічної точки зору інтелектуальна власність – це активи організації, її майбутні прибутки, капіталовкладення, ресурс платоспроможності, ресурс, здатний забезпечити вилучення вигод. Її оцінка повинна передбачати оцінку дохідного потенціалу по всіх можливих видах використання, з урахуванням тимчасового чинника, а також оцінку ліквідності. Її використання може бути пов'язане з рядом обставин (в теперішньому і в майбутньому), що безпосередньо впливають на його умови і ефективність, що може мати вирішальне значення для підприємства. З юридичної точки зору, інтелектуальна власність – це об'єкт цивільних правовідносин у статичній і динамічній, що породжує сукупність майнових

прав, право доступу до отримання вигод у певному обсязі. Оцінка прав номінальна, відповідає умовам договорів або іншим документальним підставам на їх отримання. Ці права, в залежності від цілей дослідження, можна класифікувати по безлічі підстав, що відображають їх зміст і специфіку. Правовідносини мають певну тривалість у часі, у зв'язку з чим аналіз стадії їх розвитку може бути також досить інформативним [1-4].

3) Орієнтованість на майбутнє. Якщо традиційний бухгалтерський облік орієнтований на факти, що сталися в минулому, то стосовно до обліку інтелектуальної власності для користувачів бухгалтерської звітності інтерес представляють, насамперед, ті факти, які, хоча і відбулися в минулому, але мають пряме відношення до майбутнього, а також прогноз майбутніх фактів, майбутнього розвитку за допомогою інтелектуальної власності. Більше того, головні претензії до традиційної фінансової звітності, які визнаються більшістю зарубіжних вчених на сьогоднішній день (старіння інформації, її спрямованість на минуле, а не в майбутнє, її інертність і надлишок в частині, неактуальної для користувачів, і недолік в частині, що має ключове значення для прийняття економічних рішень (про зростання і адаптаційний потенціал компанії або її відсутність, про ефективність використання наявних ресурсів тощо), її прагнення догодити всім, але фактична невідповідність нічийим інтересам, ігнорування індивідуальних потреб користувачів [1-4].

Розглянуті специфічні особливості інтелектуальної власності як об'єкта бухгалтерського обліку не тільки обумовлюють інформаційні обмеження, але також вимагають розвитку облікової теорії і методології з метою

розширення цих обмежень. При цьому потрібно проаналізувати інформаційні потреби стейкхолдерів, фактори, що пояснюють межі інформативності звітності, можливості розширення цих меж за допомогою подання та розкриття відповідних даних, а також методологічний підхід, що забезпечує орієнтацію звітних даних на забезпечення комунікативної функції з користувачами звітності [9].

Повноцінна реалізація комунікативної функції фінансової звітності можлива лише за умови забезпечення достовірності розкриття в ній інформації. У зв'язку з цим на сучасному етапі розвитку бухгалтерського обліку складним і одночасно вкрай важливим завданням є достовірне і сумлінне відображення у звітності інформації про інтелектуальну власність підприємства [4, 6].

З одного боку, зростання питомої ваги інтелектуального праці, зростання значущості інформації як чинника виробництва, зростання частки нематеріальних активів у загальному обсязі активів компаній, набуття інтелектуальними активами статусу ключового генератора економічних вигод і основи формування вартості компанії, базового чинника виживання в жорсткому конкурентному середовищі є загальноновизнаною світовою економічною тенденцією [6].

Чинна концепція бухгалтерського обліку настільки специфічного об'єкта, розглядає його виключно крізь призму категорії нематеріального активу, тим самим заганняючи даний об'єкт в обмежену ділянку синтезованих і нормативно закріплених правил бухгалтерського обліку, що зумовлюють численні інформаційні обмеження. Як наслідок, теоретично у фінансовій звітності, сформованої за міжнародними стандартами, може знайти відображення лише частина інтелектуальної власності, що вкладається в обсяг поняття нематеріальні активи (і тільки передбаченими стандартами способами), при цьому будь-які облікові інструменти для іншої частини стандартами не передбачені. Практично ж, в даний час більша частина нематеріальних активів не знаходить свого відображення в бухгалтерському обліку взагалі або відображається за вартістю, істотно відмінною від ринкової оцінки [4, 8].

Інформаційні обмеження носять всеосяжний характер, починаючи від спектра фактів господарського життя стосовно інтелектуальної власності, що знаходять

відображення в обліку і звітності, і закінчуючи вартісними оцінками цих фактів. Таким чином, можна констатувати "інформаційний дефіцит" у фінансовій звітності стосовно інтелектуальної власності [6].

При цьому слід визнати, що фактично сучасна концепція обліку нематеріальних активів (перш за все, найбільш очевидною їх частини – інтелектуальної власності) не орієнтована на потреби різних груп користувачів фінансової звітності. Користувачі не мають можливості отримати необхідну інформацію з форм звітності, ні з пояснень до неї, покликаних коментувати звітні форми, доповнювати, погоджувати їх [9].

Метою обліково-аналітичного забезпечення управління нематеріальними активами є формування інформаційної основи для ухвалення управлінських рішень.

При цьому обліково-аналітична інформація забезпечує також зворотний зв'язок у контурі управління організацією громадського сектору, надаючи звітні дані про результати управлінських впливів.

Вивчення цих питань необхідно проводити у взаємозв'язку з трьома основними функціями управління, що визначають структурні елементи моделі концептуальних основ обліково-аналітичного забезпечення: це функції цілепокладання, обліку та аналізу, які реалізуються в програмно-цільовій, облікової та аналітичній підсистем (рис.2).

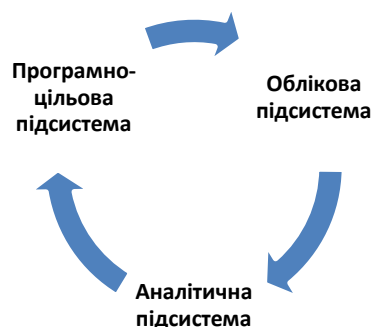


Рис. 2. Взаємозв'язок концептуальних засад обліково-аналітичного забезпечення управління [9]

Виникає питання про доцільність критичного осмислення трактування, місця і ролі традиційних принципів бухгалтерського обліку і якісних характеристик облікової інформації, таких як достовірність, доречність, суттєвість і т. п.

При цьому з урахуванням усвідомлення поступово посилюється роль нематеріальних активів у економічному відтворенні і, відповідно, що значимість цього питання неухильно зростає.

В іншому випадку накопичуються протиріччя між можливостями традиційного бухгалтерського обліку та потребами користувачів фінансової звітності [6,8].

Наведена на рисунку 2 структурно-функціональна модель включає елементи в рамках кожної з виділених функціональних областей, конкретна реалізація яких здійснюється у системі обліково-аналітичного забезпечення управління нематеріальними активами суб'єкта громадського сектору економіки.

Висновки. Оскільки інтелектуальна власність стає вирішальним фактором ефективності бізнесу і найпотужнішим економічним ресурсом, забезпечуючи правовий доступ до відповідних економічних вигод, стійкість конкурентних переваг бізнесу і можливість його адаптації до мінливості середовища, інформація про неї стає центром тяжіння інтересів стейкхолдерів. Отже, чинна концепція обліку інтелектуальної власності як нематеріальних активів підлягає перегляду у відповідності з потребами користувачів, які сприймають фінансову звітність як товар, що має цінність лише в міру корисності, яка міститься в звітності, інформації. Розширення інформаційних кордонів фінансової звітності щодо інтелектуальної власності підлягає швидкому рішенню, в основу якого повинні бути покладені інтереси користувачів звітності, що передбачає розвиток теорії і методології бухгалтерського обліку. Причому, методом їх розвитку є моделювання, а оптимальною основою – концепція професійного судження бухгалтера (з використанням інструментів оцінки і управління рівнем ентропії облікової системи і конструктивних аспектів інструментарію креативного обліку) [7,8,9].

Л і т е р а т у р а

1. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 38 «Нематеріальні активи»: Міжнародний документ від 29.03.2021. URL:https://www.mof.gov.ua/storage/les/IAS%2038_ukr%2020.pdf
2. Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи»: Наказ Міністерства фінансів України № 242 від

- 18.10.1999. URL:
<http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99>
3. Податковий кодекс України : Кодекс України № 2755-VI від 02.12.2010. URL:
<http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
4. Сизоненко О.В. Класифікація нематеріальних активів з метою ефективного забезпечення виконання завдань бухгалтерського, управлінського обліку та аналізу. URL:http://www.nbu.gov.ua/old_jrn/Soc_Gum/Menedzhment/2010_13/suzonenk.htm
5. Банасько Т.М. Проблеми та перспективи дослідження нематеріальних активів в Україні. Економіст. 2014. № 2. С. 30–33.
6. Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» : Наказ Міністерства фінансів України № 92 від 27.04.2000. URL:
<http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0288>
7. Подмешальська Ю. В., Бакута К. С. Облік нематеріальних активів. *Ефективна економіка*. 2018. № 1. – URL:
<http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=6213>
8. Blinder A.S. Financial Entropy and the Optimality of Over-Regulation Griswold Center for Economic Policy Studies. Working Paper № 242. November 2014. 32 p.
9. Camfferman K., Zeff S.A. The Challenge of Setting Standards for a Worldwide Constituency: Research Implications from the IASB's Early History // *Accounting Review*. 2018. Vol. 27(2). P. 289-312.

References

1. Mizhnarodnyi standart bukhhalterskoho obliku 38 «Nematerialni aktyvy»: Mizhnarodnyi dokument vid 29.03.2021. URL:https://www.mof.gov.ua/storage/les/IAS%2038_ukr%2020.pdf
2. Natsionalne Polozhennia (standart) bukhhalterskoho obliku 8 «Nematerialni aktyvy» : Nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy № 242 vid 18.10.1999. URL:
<http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99>
3. Podatkovyi kodeks Ukrainy : Kodeks Ukrainy № 2755-VI vid 02.12.2010. URL:
<http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
4. Syzonenko O.V. Klasyfikatsiia nematerialnykh aktyviv z metoiu efektyvnoho zabezpechennia vykonannia zavdan bukhhalterskoho, upravlinskoho obliku ta analizu. URL:http://www.nbu.gov.ua/old_jrn/Soc_Gum/Menedzhment/2010_13/suzonenk.htm
5. Banasko T.M. Problemy ta perspektyvy doslidzhennia nematerialnykh aktyviv v Ukraini. *Ekonomist*. 2014. № 2. S. 30–33.
6. Natsionalne Polozhennia (standart) bukhhalterskoho obliku 7 «Osnovni zasoby» : Nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy № 92 vid 27.04.2000. URL:
<http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0288>
7. Podmeshalska Yu. V., Bakuta K. S. Oblik nematerialnykh aktyviv. *Efektivna ekonomika*. 2018.

- № 1. – URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=6213>
8. Blinder A.S. Financial Entropy and the Optimality of Over-Regulation Griswold Center for Economic Policy Studies. Working Paper № 242. November 2014. 32 p.
9. Camfferman K., Zeff S.A. The Challenge of Setting Standards for a Worldwide Constituency: Research Implications from the IASBs Early History // Accounting Review. 2018. Vol. 27(2). P. 289-312.

Vasyurenko, L.V. Theoretical aspects of the accounting concept of intangible assets

Intellectual property becomes the most powerful economic resource that generates the receipt of economic benefits, guarantees the solvency and preservation of the economic potential of the organization, as well as serves as an element of business valuation, an object of investment. In this regard, intellectual property rights can and should be adequately reflected in the Financial Accounting and reporting of companies in order to ensure the reliability of the characteristics of their financial situation and economic attractiveness for investors. The necessity of reconstruction in the composition of accounting information of the legal nature and economic content of intellectual property in their indissoluble unity as factors influencing the financial situation and business development prospects is outlined, which, in contrast to the legal aspect established in practice, provides users of financial statements with the possibility of a comprehensive analysis of economic potential. The current concept of accounting for such a specific object,

consider it exclusively through the prism of the category of intangible asset, thereby driving this object into the "Procrustean bed" of synthesized and legally fixed accounting rules that cause numerous information restrictions. As a result, theoretically in the financial statements formed in accordance with international standards, only a part of intellectual property can be reflected, which is included in the scope of the concept of intangible assets (and only in the ways provided for by the standards), while any accounting tools for the rest of the standards are not provided for. In practice, at present, most of the intangible assets are not reflected in accounting at all or are reflected at a value significantly different from market valuation.

Information restrictions are comprehensive, ranging from the range of facts of economic life in relation to intellectual property, which are reflected in accounting and reporting, and ending with the cost estimates of these facts. Thus, it is possible to state "an information deficit in the financial statements regarding intellectual property.

Keywords: *intellectual property, accounting, concept, management, intangible assets.*

Васюренко Лариса Валентинівна – к.е.н., доцент, доцент кафедри обліку і оподаткування Східноукраїнського національного університету імені Володимира Даля, м. Київ.

Стаття подана 12.01.2024.