



DOI 10.58423/2786-6742/2023-4-479-492
УДК 657.05:004.9

Галина НАШКЕРСЬКА

кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри обліку і аудиту,
Львівський національний університет імені Івана Франка,
м. Львів, Україна
ORCID ID: 0000-0003-0461-2920

ОБМЕЖЕННЯ ВИЗНАННЯ ІНФОРМАЦІЇ АКТИВОМ В БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУ

***Анотація.** Наявність інформації та ефективне управління нею надає значні переваги та підвищує конкурентоспроможність підприємств. Ефективне використання інформації дозволяє організації працювати швидше та результативніше, із нижчим рівнем ризику, в результаті чого продукція та послуги мають вищу якість та нижчу собівартість, покращену конкурентну позицію та більшу прибутковість інвестицій. Інформація отримує цінність не лише від технічного та програмного забезпечення інформаційних технологій, які надають змогу зберігати її та проводити структурування і аналіз, але також містить внутрішню цінність, яка практично не враховується за традиційними підходами до обліку. Метою статті є дослідження можливості визнання інформації активом за загальноприйнятими принципами обліку із урахуванням її специфічних характеристик. Основними методами дослідження були загальнонаукові підходи до визначення сутності, методи дедукції та індукції, порівняння, узагальнення. Визначено зміст фінансової інформації, яка використовується для складання фінансової звітності та її роль у загальному масиві інформації підприємства. Розглянуто нормативне регулювання визнання активів. Концептуальна основа фінансової звітності визначає певні характеристики, які забезпечують визнання активу, включаючи наявність минулих подій, прав, потенціалу отримання майбутніх економічних вигід і контроль. Підприємство може визначити витрати на створення інформації, має право на інформацію, проте недостатньо її контролює, тому існує невизначеність щодо суми або часу будь-яких надходжень вигід, які в кінцевому підсумку будуть результатом використання інформації як активу. МСБО 38 «Нематеріальні активи» потребує ідентифікації та відокремленості окремих об'єктів нематеріальних активів, що фактично можна здійснити. Водночас, нематеріальний актив слід визнавати, якщо існує ймовірність того, що очікувані майбутні економічні вигоди, які відносяться до активу, будуть надходити до суб'єкта господарювання, а вартість активу можна достовірно оцінити. Підприємство може оцінити інформацію за історичною собівартістю, як вимагає МСБО 38 «Нематеріальні активи», проте вона фактично прихована у заробітній платі працівників ІТ-підрозділу та бухгалтерії й відображається як адміністративні витрати. Інформація не в повній мірі відповідає вимогам Концептуальної основи фінансової звітності та стандартів бухгалтерського обліку, як інші активи, вона має деякі унікальні властивості, які слід враховувати, щоб мати можливість визначити її вартість, та здійснити визнання інформації як активу в бухгалтерському обліку. Тому виникає необхідність перегляду окремих стандартів бухгалтерського обліку для забезпечення дотримання умов її визнання як внутрішньо генерованого нематеріального активу.*

***Ключові слова:** інформація, облік, нематеріальний актив, інформаційні активи, визнання, інформаційні технології.*

JEL Classification: M41, L86



Absztrakt. Az információk rendelkezésre állása és hatékony kezelése jelentős előnyökkel jár, és növeli a vállalkozások versenyképességét. Az információ hatékony felhasználása lehetővé teszi a szervezet számára, hogy gyorsabban és hatékonyabban, kisebb kockázattal működjön, ami jobb minőségű és alacsonyabb önköltségű termékeket és szolgáltatásokat, jobb versenyhelyzetet és nagyobb megtérülést eredményez. Az információ nemcsak az informatikai hardver és szoftver révén válik értékke, amely lehetővé teszi annak tárolását, strukturálását és elemzését, hanem olyan belső értéket is tartalmaz, amelyet a hagyományos számviteli megközelítések alig vesznek figyelembe. A cikk célja, hogy megvizsgálja az információ eszközként való elismerésének lehetőségét az általánosan elfogadott számviteli elvek szerint, figyelembe véve annak sajátos jellemzőit. A kutatás fő módszerei a tartalom meghatározásának általános tudományos megközelítése – a dedukció és az indukción, az összehasonlítás és az általánosítás módszerei voltak. A pénzügyi kimutatások elkészítéséhez használt pénzügyi információk tartalmának és a vállalkozás teljes információs rendszerében betöltött szerepének a meghatározására került sor. Megvizsgálásra került az eszközmegjelenítés szabályozási kerete. A pénzügyi beszámolás fogalmi keretrendszere meghatároz bizonyos jellemzőket, amelyek biztosítják egy eszköz megjelenítését, beleértve a múltbeli eseményeket, jogokat, jövőbeli gazdasági hasznok potenciális meglétét és az ellenőrzést. A gazdálkodó egység meg tudja határozni az információ létrehozásának költségeit, rendelkezik az információhoz való joggal, de nem rendelkezik kellő ellenőrzéssel az információ felett, így bizonytalan az információ eszközként való felhasználásából végül származó hasznok beáramlásának összege vagy időzítése. Az IAS 38 „Immateriális javak” standard megköveteli az egyes immateriális javak azonosítását és elkülönítését. Ugyanakkor egy immateriális eszközt akkor kell megjeleníteni, ha valószínű, hogy az eszközzel kapcsolatos várható jövőbeni gazdasági hasznok a gazdálkodó egységhez fognak folyni, és az eszköz bekerülési értéke megbízhatóan mérhető. A gazdálkodó egység az IAS 38 „Immateriális javak” standardban előírtak szerint az információt történeti bekerülési értéken is értékelheti, de valójában az informatikai és számviteli személyzet fizetéseiben van elrejtve, és azt az igazgatási költségek között kell elszámolni. Az információ a többi eszközhöz hasonlóan nem felel meg teljes mértékben a Pénzügyi beszámolási és számviteli standardok fogalmi keretrendszer követelményeinek – van néhány egyedi tulajdonsága, amelyeket figyelembe kell venni ahhoz, hogy értékét meg lehessen határozni és a számvitelben eszközként lehessen kimutatni. Ezért szükség van bizonyos számviteli standardok felülvizsgálatára, hogy biztosítsák a belsőleg létrehozott immateriális eszközként való megjelenítés feltételeinek való megfelelést.

Kulcsszavak: információ, számvitel, immateriális javak, információs eszközök, elismerés, információs technológia.

Abstract. Possession of information is a source of competitiveness benefits and effective management of such information are considered a strength of organizations. The sound use of information allows an organization to run faster and better, resulting in products and services that are of a higher quality and a lower cost with the benefits of reduced risk, improved competitive position, and higher return on investment. Information receives value not only from physical information technology systems that provide storage and the ability to analyze, but also contain intrinsic value that is rarely taken into account by traditional accounting methods. The objective of this paper is to develop an approach to recognition of information as an asset in accounting which is consistent with accepted accounting principles and includes specific characteristics. The main research methods were general scientific approaches to determining the essence, methods of deduction and induction, comparison, generalization. The content of financial information, which is used to prepare financial statements, is defined. The normative regulation of the recognition of assets is considered. The Framework identifies certain characteristics that ensure the recognition of an asset, including the existence of past events, rights, the potential for obtaining future economic benefits and control. The enterprise can determine the costs of creating information and has the right to information, but control is insufficient, there is uncertainty about the amount or timing of any inflow benefits that will ultimately result from an asset from information. IAS 38 «Intangible assets» requires identifiability and separable, that exists. An intangible asset shall be recognized if it is probable that the expected future economic benefits that are attributable to the asset will flow to the entity and the cost of the asset can be measured reliably. An



enterprise can measurement information at historical cost, as required by IAS 38 «Intangible assets», but it is actually hidden in the salaries of employees of the IT department and accounting department. Information does not obey the same rules of accounting standards that other assets do, it has some unique properties which must be taken into consideration in order to be able to measure its value to carry out recognition of information as an asset in accounting. This becomes increasingly important if accounting standards are revised to allow for reporting of internally generated information as an intangible asset.

Keywords: *information, accounting, intangible asset, recognition, information assets, information technologies.*

Постановка проблеми. Інформація в умовах цифрової трансформації вважається найважливішим ресурсом економіки, використання якого забезпечує посилення конкурентоспроможності підприємств, зростання ефективності діяльності унаслідок прискорення процесу прийняття рішень на основі результатів аналізу великих даних. Застосування інформаційних технологій та технічного забезпечення ІТ дає змогу нагромаджувати значні обсяги даних, здійснювати їхню обробку та структурування за запитами користувачів, що, у поєднанні зі знаннями, збільшує їхню цінність та може бути основою для створення нових продуктів і послуг.

Незважаючи на незаперечну цінність інформації, вона не визнається як актив в обліку й відображається як витрати на формування фінансових та нефінансових показників за бізнес-процесами підприємства. Специфічні риси інформації, такі як можливість спільного використання, нескінченність, швидка втрата актуальності, легкість передачі, невичерпність створюють обмеження для визнання активом за вимогами бухгалтерських стандартів, що знижує рівень захисту від несанкціонованого втручання або передавання та вимагає здійснення додаткових заходів інформаційної безпеки і контролю у порівнянні з іншими активами.

Водночас, за вимогами Концептуальної основи фінансової звітності та МСБО 38 «Нематеріальні активи», інформація може бути ідентифікована, витрати на її формування, обробку або придбання легко визначити, що надає підстави для визнання в обліку та звітності. Проте на сьогодні не в достатній мірі розроблені методики контролю інформації, оцінок вигоди, яку можна отримати від її використання в діяльності підприємств зважаючи на те, що вона використовується тільки сукупно з усіма іншими активами підприємства.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблеми визнання, оцінки та облікового відображення інформації у складі нематеріальних активів досліджувались низкою зарубіжних авторів. Зокрема, науковці Д. Муді та П. Волш визначили значимість інформації у складі інформаційних систем та її специфічні характеристики [2], Ф. Сюн, М. Сіе, Л. Чжао, С. Лі, Х. Фан вважають, що підприємства мають право власності і контролю інформації [12], Дж. Сіджман і М. Кромптон переконані, що інформація відрізняється від гудвілу [11], С. Хендерсон, Г. Пірсон, К. Хербон, Т. Артіах, Б. Хоуісон здійснили інтерпретацію

інформаційного активу як однієї із груп нематеріальних активів [15], А. Ван дотримується переконання, що інформація має ознаки «розумного активу» [13], Р.М.С. Вілсон та Дж.А. Стенсон вважають інформацію специфічним нематеріальним активом [14]. Усі дослідники переконані, що підприємство має підстави для відображення інформації у складі нематеріальних активів унаслідок відповідності критеріям визнання за МСБО 38 «Нематеріальні активи», проте визнають деякі обмеження для відображення у складі необоротних активів через специфічні характеристики, які відрізняють її від інших активів.

Більшість наукових праць українських авторів за досліджуваною тематикою зводяться до характеристики інформації як обслуговуючої функції управління, розглядається її значення для ведення обліку і складання звітності, в тому числі при застосуванні інформаційних технологій. Інформація як актив, що має цінність, знаходиться поза межами досліджень українських науковців.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. На сьогодні недостатньо дослідженими є визначення відмінності між даними та інформацією, питання ідентифікації фінансової інформації, її зв'язку з іншими групами інформації підприємств та важливість їхньої інтеграції, можливості визнання інформації активом за вимогами нормативного законодавства з урахуванням специфічних характеристик.

Формулювання цілей статті. Метою статті є дослідження можливості визнання інформації активом за загальноприйнятими принципами обліку із урахуванням її специфічних характеристик.

Виклад основного матеріалу дослідження. Розвиток інформаційних технологій дає змогу підприємствам накопичувати та зберігати значні обсяги інформації, яка використовується для прийняття економічних рішень після її систематизації та обробки за запитами користувачів. Проте більшість науковців і практиків зосереджені на дослідженнях безпосередньо технологій, технічного і програмного забезпечення [1] незважаючи на те, що вони є тільки допоміжними засобами для накопичення й обробки інформації, яка є головним ресурсом для отримання конкурентних переваг. Автори Д. Муді, П. Волш переконані, що технологія є тільки засобом надання інформації, а інформація є головним активом, який можна використовувати для отримання стратегічної переваги [2].

Визнання інформації активом за правилами бухгалтерського має низку обмежень через її специфічний характер та труднощі із дотримання вимог до визнання, визначених стандартами бухгалтерського обліку, унаслідок чого витрати на її отримання, зберігання та обробку не виокремлюються, не підлягають капіталізації, а відображаються у складі витрат поточного періоду. Це стосується не тільки внутрішньої інформації, генерованої безпосередньо підприємством, витрати на формування й обробку якої включаються до складу витрат на ведення обліку, підтримання використання інформаційних технологій, але й придбаної зовнішньої інформації, ціна придбання якої є очевидною, проте невизначеними є терміни використання та очікувана вигода.

Термін «інформація» є широко використовується Концептуальною основою фінансової звітності, зокрема розкриваються якісні характеристики (доречність,



суттєвість, правдиве подання, зіставність, можливість перевірки, своєчасність, зрозумілість) та вартісне обмеження корисної фінансової інформації (перевищення вигід подання інформації у фінансовій звітності над витратами, понесеними на її надання та використання), розглядається інформація про економічні ресурси суб'єкта господарювання, про зміни у ресурсах та вимогах, а також про використання економічних ресурсів суб'єкта господарювання, інформація, яку надають конкретні основи оцінки, наведені вимоги щодо подання та розкриття інформації [3].

Виходячи з мети фінансової звітності, яка визначає необхідність надання фінансової інформації про суб'єкта господарювання, що звітує [3], можна стверджувати, що інформація, яка надається суб'єктами господарювання користувачам є фінансовою. Водночас, Концептуальною основою та чинними нормативно-правовими актами України не визначено, яка інформація є фінансовою. Авторами Р.М. Бушмен і А.Дж. Сміт визначено, що інформація фінансового обліку є продуктом бухгалтерського обліку та зовнішньої звітності, які забезпечують вимірювання та публічне розкриття перевірених кількісних даних щодо фінансового стану та результатів діяльності фірми [4]. К. Загер та Л. Загер вважають, що призначенням обліку є збір, обробка та представлення бухгалтерської (фінансової) інформації, яка охоплює бізнес компанії зацікавленим користувачам [5]. Наведене вище дає змогу сформувати авторське визначення фінансової інформації як інформації, створеної в обліковій системі шляхом нагромадження та обробки даних про господарські операції та події, які відбулись на підприємстві у поточному періоді й відображені згідно вимог стандартів бухгалтерського обліку у фінансовій звітності.

Значна частина інформації, яка використовується підприємством є нефінансовою. Необхідність її розкриття визначена директивами ЄС, останньою з яких є Директива 2014/95/ЄС Європейського Парламенту та Ради від 22 жовтня 2014 року про внесення змін до Директиви 2013/34/ЄС щодо розкриття нефінансової інформації та різноманітної інформації деякими великими підприємствами та групами, яка визначає необхідність та основні вимоги до розкриття [6]. Зокрема, це стосується великих підприємств із кількістю працівників понад 500. Українські підприємства здійснюють розкриття нефінансової інформації за Методичними рекомендаціями зі складання звіту про управління [7]. Нормативними документами рекомендовано включати до звіту про управління нефінансові показники, які описують моделі діяльності підприємства, політики, котрі проводить підприємство щодо впливу його діяльності, зокрема, на навколишнє середовище, довкілля, соціальні питання, боротьби з корупцією та хабарництвом, основні ризики та управління ними, основні нефінансові показники, що характеризують діяльність підприємства [6, 7]. За дослідженням аудиторської фірми PricewaterhouseCoopers важливість розкриття нефінансової інформації визнана топ-менеджерами транснаціональних компаній як підґрунтя для довгострокової ефективності компаній [8].

Нормативними документами чітко не визначений зміст терміну «нефінансова інформація» та головні компоненти щодо її розкриття, що зумовило дискусії серед



практиків і науковців за цим напрямом. Автори А. Халлер та М. Лінк підтверджують наявність розбіжностей у визначеннях, стверджуючи, що дотепер не існує ні загального значення, ні загальноприйнятого визначення «нефінансової інформації» [9]. Дослідники М. Адмірал, Р. Нівра, Р. Турксема вважають, що нефінансова інформація включає всю кількісну інформацію і якісні дані про політику, що суттєво впливає на бізнес-операції та результати цієї політики без прямого поєднання із системою фінансової реєстрації» [10]. Одночасне розкриття підприємством фінансової та нефінансової інформації підвищує її цінність для інвесторів, контрагентів та суспільства. Проведене нами дослідження показує, що для цілей ведення обліку, складання фінансової і нефінансової звітності інформація розглядається тільки як допоміжний засіб для кількісного або якісного відображення показників. Проте, незважаючи на труднощі інтерпретації термінів для ідентифікації різних груп інформації, відсутність згадок щодо можливості її визнання Концептуальною основою фінансової звітності та МСФЗ, низка дослідників переконані, що інформація сама по собі має цінність як актив, котрий має потенціал отримання економічних вигід і вважають за можливе визнання інформації як нематеріального активу із відображенням у балансі або у примітках до фінансової звітності як умовного активу.

Зокрема, автори Дж. Сіджман і М. Кромптон вважають, що дані відповідають критеріям нематеріального активу насамперед через відсутність фізичної субстанції, відокремлення від гудвілу та можливість збільшення майбутньої економічної вигоди [11]. Такого ж переконання дотримується група дослідників Ф. Сюн, М. Сіе, Л. Чжао, С. Лі, Х. Фан, вважаючи, що великі дані є нематеріальними активом, на які підприємство має право власності й контролю і потребує значних потужностей та спеціальних підходів або алгоритмів для обробки, включаючи формування, зберігання, аналіз, пошук, спільний доступ, передачу, візуалізацію, оновлення та захист [12]. А. Ван переконаний, що інформацію про активи в обліку не можна використовувати тільки як описову для визнання інших активів, оскільки дані самі є ресурсом, що має ознаки «розумних» активів, використання яких може підвищити ефективність процесів незалежно від бізнес-моделі. Автором визначені головні характеристики інформації як активів бухгалтерського обліку, зокрема оцифрована форма, яка покращує можливості використання, можливість ідентифікації, що дає змогу використовувати її для прийняття економічних рішень підприємством або здійснити продаж та немонетарна природа, що забезпечує можливість контролю інформації підприємством [13]. Науковці Р.М.С. Вілсон та Дж.А. Стенсон визнають інформацію як особливу групу нематеріальних активів, що має характеристики специфічного активу унаслідок її впливу на діяльність підприємства, проте визнають труднощі її оцінки як об'єкта обліку [14]. Усі перелічені автори однак у твердженні щодо отримання суб'єктами господарювання економічних вигід від наявності та використання інформації для забезпечення і покращення ефективності діяльності підприємств та переконані, що інформація має відображатись у складі нематеріальних активів.



Застосування вимог Концептуальної основи фінансової звітності надає підстави для визнання окремих елементів фінансової звітності, таких як активи, зобов'язання, капітал, доходи і витрати. Актив визначений Концептуальною основою як теперішній економічний ресурс, що контролюється суб'єктом господарювання внаслідок минулих подій і є правом, що має потенціал створення економічних вигід [3]. Розглянемо окремі характеристики, які забезпечують визнання активу, зокрема наявність минулих подій, прав, потенціалу отримання майбутніх економічних вигід і контроль.

Підприємство здійснює витрати на отримання або придбання даних, зберігання і обробку, хоч частина таких витрат є неявними і приховані у заробітній платі працівників бухгалтерії, IT-підрозділу тощо, які можна легко ідентифікувати. Значну частину витрат на акумулювання та обробку інформації можна визначити достовірно. Тобто інформація про операції або події, які відбулись раніше й зумовили визнання активу, дають змогу визнати актив за визначеними вище вимогами, що відрізняється від інтерпретації інформації Концептуальною основою, оскільки її наявність є тільки підставою для визнання інших активів, ніж інформація.

Право на генерування економічних вигід передбачає можливість використання об'єкта для отримання вигоди, керування ним, здійснення передачі або продажу прав користування іншим сторонам, право на створення «ноу-хау», доступ до якого є обмеженим для інших сторін, уникнення несанкціонованого використання [3], що цілком можливе для інформації, яка може бути визнана активом.

Важливою передумовою визнання активу за Концептуальною основою є наявність потенціалу для створення економічних вигід, які дають суб'єкту господарювання змогу отримувати грошові потоки або інші ресурси, реалізувати актив іншим сторонам на вигідних умовах, використовувати окремо або в поєднанні з іншими ресурсами та збільшувати їхню вартість [3], що цілком притаманне інформації. Для отримання потенціалу створення економічних вигід інформація повинна використовуватись, що додає їй додаткової цінності. Навпаки, її утримання без користування не принесе жодних додаткових вигід підприємству, а тільки збільшить витрати на зберігання. Використання інформації як активу забезпечує прийняття на підприємстві стратегічних рішень керівництвом, локальних рішень менеджерами різних рівнів при використанні у бізнес-процесах, що сприяє створенню економічної вартості, формуванню нових бізнес-процесів та продуктів. Додатковим ефектом може бути збільшення цінності інформації унаслідок її використання шляхом оновлення даних, інтеграції з іншими даними, перегрупування за запитом користувачів. Відповідним чином оброблена інформація у поєднанні зі знаннями має ознаки «розумного» активу й може бути основою для формування окремих видів інтелектуального капіталу.

Наявність контролю забезпечується можливістю задіяти економічний ресурс у діяльності для отримання економічних вигід від його використання та обмежити доступ інших сторін [3], що буває складно, оскільки інформацією легше



несанкціоновано поділитись, ніж іншими активами. При цьому інформація буде як у власника (для якого факт передачі інформації буде невідомим), так і в іншій стороні, яка також зможе використати цей ресурс і створити конкуренцію для законного власника. Тому для повного контролю небажаного поширення комерційної інформації потрібно створити додаткові запобіжні заходи. Водночас, окремі автори вважають, що інформація задовольняє визначенню активу набагато краще, ніж працівники чи клієнти, які також зазвичай називаються в літературі активами [2].

Також треба зауважити, що Концептуальною основою не визначена відмінність між термінами «дані» та «інформація», вони вживаються як рівноцінні, тоді як дані є вхідним ресурсом, який унаслідок обробки з використанням технічного (комп'ютери, сервери та ін.) та програмного забезпечення за запитами користувачів перетворюється на інформацію. Науковці С. Хендерсон, Г. Пірсон, К. Гербон, Т. Артїач, Б. Хоуїсон вважають, що інтегрування різних баз даних компанії підвищить ефективність їх використання, забезпечить трансформацію даних в інформацію, яка має цінність як інформаційний актив і здійснили його інтерпретацію як сукупності інформації, визначеної і керованої у єдиному масиві, щоб її можна було зрозуміти, поділитися, захистити та ефективно використовувати [15].

Для включення інформаційного активу до складу нематеріальних доцільно спершу встановити, чи відповідає інформація визначенню активу, наведеному МСБО 38 «Нематеріальні активи».

МСБО 38 визначено, що нематеріальний актив – немонетарний актив, який не має фізичної субстанції та може бути ідентифікований [16]. Таким чином, головними критеріями визнання інформації, як нематеріального активу є немонетарний характер, можливість ідентифікації та відокремлення від підприємства, наявність контролю та ймовірність отримання економічної вигоди у майбутньому (табл. 1).

МСБО 38 встановлює обмеження для визнання внутрішньо генерованого нематеріального активу, що ускладнює його визнання у порівнянні з аналогічними придбаним об'єктом, зокрема, це можливість створення для використання або продажу, здатність використання або продажу, можливості та способи генерування майбутніх економічних вигід, наявність ресурсів для завершення розробки, здатність достовірно оцінити видатки на розробку [16]. Щодо даних, які нагромаджує, зберігає та аналізує підприємство, перетворюючи їх на інформацію, то вони, зазвичай є конфіденційними, тому операції їхнього продажу є рідкісними. Для усіх об'єктів нематеріальних активів накладається обмеження визнання майбутніх покращень. Характер нематеріального активу є таким, що часто розширення або заміни частини такого активу не відбувається. Відповідно, більша частина подальших видатків буде спрямована скоріше на збереження очікуваних майбутніх економічних вигід, утілених в існуючому нематеріальному активі [16], тому відноситься до витрат періоду.



Таблиця 1.

Характеристика нематеріальних активів за МСБО 38 та відповідність інформації визначеним вимогам

Критерії визнання	Інтерпретація критеріїв визнання нематеріальних активів	Відповідність інформації критеріям визнання нематеріальних активів
Можливість ідентифікації та відокремлення	Актив можна відокремити від суб'єкта господарювання і гудвілу та продати, передати, індивідуально або разом з пов'язаним з ним ідентифікованим активом	Інформація зберігається на серверах, мережових накопичувачах файлів (NAS), у хмарних сховищах, зовнішніх накопичувачах (USB накопичувачах, картах пам'яті тощо) і може бути відокремлена від них, продана або передана
Немонетарний характер	Відмінний від грошових коштів	Не може бути використаний як засіб платежу
Контроль	Наявність повноважень отримувати майбутні економічні вигоди та обмежувати доступ інших до цих вигід	Підприємство має повноваження отримувати майбутні економічні вигоди тільки разом із іншими активами, що забезпечують діяльність, тому часто складно визначити обсяг вигід, які отримані безпосередньо від використання інформації. Обмеження доступу інших до вигід може бути ускладненим
Майбутні економічні вигоди	Можуть включати дохід від продажу, скорочення витрат або інші вигоди, які є результатом використання активу	Зазвичай не охороняються юридичними правами, а тільки юридичними зобов'язаннями працівників зберігати конфіденційність

Сформовано автором за джерелом [16]

Використовуване технічне забезпечення відображається у складі основних засобів, придбане програмне забезпечення визнається як нематеріальний актив, однак витрати на його створення або покращення не капіталізуються [1]. Використані знання та професійні навички працівників, які дають змогу здійснити інтеграцію різних баз даних (контрагенти, технічна інформація, формування ланцюгів постачання, фінансові та нефінансові показники тощо), структурування та аналіз за запитами користувачів із одержанням відповідних результатів, забезпечують перетворення розрізнених даних у структуровану інформацію, проте не капіталізуються, а визнаються витратами періоду.

Інформація має низку специфічних характеристик, що відрізняє її від інших активів (табл 2).

Таблиця 2

Специфічні характеристики інформації як активу

№ з/п	Ознаки	Інтерпретація
1.	Інформація є спільною і нескінченною	Інформацією в межах підприємства (крім конфіденційної) можна ділитися з нескінченною кількістю користувачів, при цьому передавання інформації не означає її втрату для попереднього користувача. Збільшення кількості користувачів не означає розподіл інформації, а причиняє кумулятивний ефект
2.	Цінність інформації зростає з використанням	При використанні інформації, на відміну від фізичних активів її цінність збільшується, а сукупні витрати на акумулювання, обробку та зберігання знижуються
3.	Інформація швидко втрачає актуальність	Інформація операційної діяльності найбільш актуальна у поточному періоді, а в наступному мало використовується, окрім інформації, яка є основою для прийняття рішень, водночас вона зберігається у визначені законодавством строки
4.	Цінність інформації зростає з її точністю	Точність інформації збільшує її цінність для прийняття рішень і має бути на визначеному рівні для кожного виду. Зниження точності нижче визначеного рівня перетворює її на дезінформацію, з активу на пасив
5.	Цінність інформації збільшується у поєднанні з іншою інформацією	Інтегрування інформації з різних джерел за принципом Парето (80/20) дає змогу створити єдиний об'єкт, використання якого забезпечить найкращу основу для агрегування управлінської звітності та прийняття рішень
6.	Надмірна інформація не корисна	Надлишок інформації призводить до перевантаження користувачів та знижує ефективність прийняття рішень
7.	Інформація не вичерпується	Передача інформації не зменшує її обсяг, оскільки вона залишається у сторони, що передала та у всіх одержувачів і може збільшуватись при відповідній обробці

Сформовано автором за джерелом [2]

Окремі характеристики інформації надають їй переваги у порівнянні з іншими активами, зокрема це невичерпність, можливість одночасного використання низкою користувачів та передачі (при дотриманні конфіденційності), зростання корисності унаслідок обробки та перегрупування за запитами користувачів, незначні витрати на утримання та оновлення інформації, можливість інтеграції наявної інформації з іншою.

Визначені переваги можуть бути втраченими за умови непрофесійного використання інформації (користувач не має достатнього рівня знань для обробки, не знає про наявність окремих видів інформації і не використовує її), несанкціонованої передачі користувачам без права доступу, в тому числі зовнішнім, створення надмірних копій інформації (перевантажує сховища для її зберігання та ускладнює роботу технічного і програмного забезпечення), несвоєчасне оновлення інформації у зв'язку із втратою актуальності наявної та появою нової, відсутність тестувань на достовірність, можливі обмеження програмного забезпечення для інтегрування різних баз даних тощо.



Важливою проблемою є захист інформації від несанкціонованого використання та передавання, для подолання якої варто використовувати стандарти ISO (International Organization for Standardization), ратифіковані Міжнародною організацією зі стандартизації, зокрема стандарт ISO 17799 «Управління інформаційною безпекою - Інформаційні технології», який визначає загальні засади та встановлює керівні принципи для початку, впровадження, підтримки та покращення управління інформаційною безпекою в організації [17].

Висновки та перспективи подальших досліджень. Інформація, інтегрована в єдиний об'єкт, у цілому відповідає вимогам Концептуальної основи фінансової звітності щодо визнання активу та МСБО 38 «Нематеріальні активи» щодо можливості відображення у складі нематеріальних активів підприємств, хоча на сьогодні вона фактично визнається тільки допоміжним засобом для поточного контролю бізнес-процесів підприємств, формування показників обліку, фінансової та нефінансової звітності.

Підприємство може ідентифікувати інформацію, достовірно визначити витрати на її формування або придбання. Проте інформація як нематеріальний актив недостатньо контролюється суб'єктом господарювання, що спричиняє ймовірність несанкціонованого поширення та використання, втрату точності та актуальності унаслідок швидкого старіння, недостатньої професійної підготовки користувачів. Це може перетворити її на дезінформацію і призвести до прийняття невідповідних економічних рішень та ставить під сумнів можливість отримання вигід у майбутньому. Тому обсяг майбутніх економічних вигід від використання підприємством інформації може бути невизначеним.

Інформація має низку специфічних характеристик, які відрізняють її від інших активів, як з точки зору переваг, так і обмежень, що також здійснює вплив на її визнання у складі нематеріальних активів.

Загрозами для отримання вигід від інформації як активу може бути невідповідність вимогам користувачів технічного та програмного забезпечення, недотримання встановлених нормативів щодо інформаційної безпеки, визначеними стандартами ISO.

Ураховуючи значні обсяги інформації, якими володіє та користується підприємство та її суттєвий вплив на ефективність діяльності, виникає необхідність внесення змін до МСБО 38 «Нематеріальні активи», застосування яких забезпечить дотримання умов її визнання як внутрішньо генерованого нематеріального активу.

Подальші дослідження проблем визнання інформації як нематеріального активу будуть зосереджені на питаннях її оцінки.



Список використаних джерел

1. Нашкерська Г.В. Активи інформаційних технологій: ідентифікація, інтеграція і відображення в обліку. Економіка України. 2023. №5. С. 35-50. <https://doi.org/10.15407/economyukr.2023.05.035>
2. Moody D.L., Walsh P. Measuring the value of information - an asset valuation approach. European Conference on Information Systems (ECIS'99). 1999. pp. 496–512. URL: <https://www.semanticscholar.org/paper/Measuring-the-Value-Of-Information-An-Asset-Moody-Walsh/bc8ee8f7e8509db17e85f8108d41ef3bed5f13cc>
3. Концептуальна основа фінансової звітності (2018). URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_009 (Дата звернення 04.10.2023).
4. Bushman R.M., Smith A.J. Financial accounting information and corporate governance. Journal of Accounting and Economics. 2001. Vol. 32. No. 1-3. P. 237-333. [https://doi.org/10.1016/S0165-4101\(01\)00027-1](https://doi.org/10.1016/S0165-4101(01)00027-1)
5. Zager K., Zager L. The Role of Financial Information in Decision Making Process. Innovative Marketing. 2006. No. 2(3). P. 34-40. URL: https://www.businessperspectives.org/images/pdf/applications/publishing/templates/article/assets/1746/im_en_2006_03_Zager.pdf
6. European Union. Directive 2014/95/EU of the European parliament and of the council of 22 oktober 2014 amending directive 2013/34/EU as regards disclosure of non-financial and diversity information by certain large undertakings and groups. revised (2014/95/EU). Official Journal of the European Union. 62. L 330/1–L 330/9. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex%3A32014L0095>
7. Методичні рекомендації зі складання звіту про управління затв. наказом Міністерства фінансів України від 07.12.2018 № 982. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0982201-18#Text> (Дата звернення 02.11.2023).
8. PricewaterhouseCoopers. (2002). Non-financial measures are highest-rated determinants of total shareholder value. Pricewaterhouse Coopers finds. 2002. URL: <http://www.barometersurveys.com/vwAllNewsByDocID/BC10B017C5062D2485256BA60000F6B6/index.htm>
9. riceWaterhouseCoopers. 2002. Non-financial measures are highest-rated determinants of total shareholder value . PriceWaterhouseCoopers finds. Management Barometer (April 22).
10. riceWaterhouseCoopers. 2002. Non-financial measures are highest-rated determinants of total shareholder value . PriceWaterhouseCoopers finds. Management Barometer (April 22).
9. Haller A., Link M. The Term «Non-financial Information» – A Semantic Analysis of a Key Feature of Current and Future Corporate Reporting. Accounting in Europe. 2017. Vol. 14. No. 3 P. 407-429. <https://doi.org/10.1080/17449480.2017.1374548>
10. Admiraal M., Nivra R., Turksema R. Reporting on Non-financial Information. International Journal of Government Auditing. 2009. No. 36 (3). P. 15-22. URL: <https://www.scribd.com/document/457238899/Reporting-on-Nonfinancial-Information>
11. Sidgman J., Crompton M. Valuing Personal Data to Foster Privacy: A Thought Experiment and Opportunities for Research. Journal of Information Systems. 2016. No. 30(2). P. 169-181. <https://doi.org.usd.idm.oclc.org/10.2308/isys-51429>
12. Xiong F., Xie M., Zhao L., Li C., Fan X. Recognition and Evaluation of Data as Intangible Assets. Sage Journal. 2022. No. 2. P.1-13. <https://doi.org/10.1177/21582440221094600>
13. Wang A. Research on Accounting Treatment and Information Presentation of Enterprise Data Assets. E3S Web of Conferences 251.01054. 2021. P. 1-4. <https://doi.org/10.1051/e3sconf/202125101054> TEES
14. Wilson R.M.S., Stenson J.A. Valuation of information assets on the balance sheet: The recognition and approaches to the valuation of intangible assets. Business Information Review. 2008.Vol. 25. No. 3. P. 149-213. DOI: 10.1177/0266382108095039



15. Henderson S., Peirson G., Herbohn K., Artiach T., Howieson B. Issues in Financial Accounting. 16th Edition. Longman Cheshire. Melbourne. Australia. 2017. 1040 p.
16. Міжнародний стандарт фінансової звітності 38 «Нематеріальні активи» URL: https://mof.gov.ua/storage/files/IAS-38_ukr_2016.pdf (Дата звернення 12.10.2023).
17. Стандарти ISO /IEC 17799: 2002 (BS 7799: 2000) - ГОСТ Р ISO / IEC 17799. URL: http://ni.biz.ua/4/4_10/4_108670_standarti-ISOIEC--BS---gost-r-isomek-.html (Дата звернення 24.11.2023).

References

1. Nashkerska H. V. Oblik nevyznachenosti aktyviv. Naukovyy visnyk Odes'koho natsional'noho ekonomichnoho universytetu. 2022. No 9-10. S. 43-49. <https://doi.org/10.32680/2409-9260-2022-9-10-298-299-43-49> [in Ukrainian]
2. Moody D.L., Walsh P. Measuring the value of information - an asset valuation approach. European Conference on Information Systems (ECIS'99). 1999. pp. 496-512. URL: <https://www.semanticscholar.org/paper/Measuring-the-Value-Of-Information-An-Asset-Moody-Walsh/bc8ee8f7e8509db17e85f8108d41ef3bed5f13cc>
3. Kontseptual'na osnova finansovoyi zvitnosti (2018). URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_009 [in Ukrainian]
4. Bushman R.M., Smith A.J. Financial accounting information and corporate governance. Journal of Accounting and Economics. 2001. Vol. 32. No. 1-3. P. 237-333. [https://doi.org/10.1016/S0165-4101\(01\)00027-1](https://doi.org/10.1016/S0165-4101(01)00027-1)
5. Zager K., Zager L. The Role of Financial Information in Decision Making Process. Innovative Marketing. 2006. No. 2(3). P. 34-40. URL: https://www.businessperspectives.org/images/pdf/applications/publishing/templates/article/assets/1746/im_en_2006_03_Zager.pdf
6. European Union. Directive 2014/95/EU of the European parliament and of the council of 22 oktober 2014 amending directive 2013/34/EU as regards disclosure of non-financial and diversity information by certain large undertakings and groups. revised (2014/95/EU). Official Journal of the European Union. 62. L 330/1-L 330/9. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex%3A32014L0095>
7. Metodychni rekomendatsiyi zi skladannya zvitu pro upravlinnya zatv. nakazom Ministerstva finansiv Ukrayiny vid 07.12.2018. №982. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0982201-18#Text> [in Ukrainian]
8. PricewaterhouseCoopers. (2002). Non-financial measures are highest-rated determinants of total shareholder value. Pricewaterhouse Coopers finds. 2002. URL: <http://www.barometersurveys.com/vwAllNewsByDocID/BC10B017C5062D2485256BA60000F6B6/index.htm>
9. riceWaterhouseCoopers. 2002. Non-financial measures are highest-rated determinants of total shareholder value . PriceWaterhouseCoopers finds. Management Barometer (April 22).
10. riceWaterhouseCoopers. 2002. Non-financial measures are highest-rated determinants of total shareholder value . PriceWaterhouseCoopers finds. Management Barometer (April 22).
9. Haller A., Link M. The Term «Non-financial Information» – A Semantic Analysis of a Key Feature of Current and Future Corporate Reporting. Accounting in Europe. 2017. Vol. 14. No. 3 P. 407-429. <https://doi.org/10.1080/17449480.2017.1374548>
10. Admiraal M., Nivra R., Turksema R. Reporting on Non-financial Information. International Journal of Government Auditing. 2009. No. 36 (3). P. 15-22. URL: <https://www.scribd.com/document/457238899/Reporting-on-Nonfinancial-Information>
11. Sidgman J., Crompton M. Valuing Personal Data to Foster Privacy: A Thought Experiment and Opportunities for Research. Journal of Information Systems. 2016. No. 30(2). P. 169-181. <https://doi.org.usd.idm.oclc.org/10.2308/isys-51429>
12. Xiong F., Xie M., Zhao L., Li C., Fan X. Recognition and Evaluation of Data as Intangible Assets. Sage Journal. 2022. No. 2. P.1-13. <https://doi.org/10.1177/21582440221094600>



13. Wang A. Research on Accounting Treatment and Information Presentation of Enterprise Data Assets. E3S Web of Conferences 251.01054. 2021. P. 1-4
14. Wilson R.M.S., Stenson J.A. Valuation of information assets on the balance sheet: The recognition and approaches to the valuation of intangible assets. Business Information Review. 2008. Vol. 25. No. 3. P. 149-213. DOI: 10.1177/0266382108095039
15. Henderson S., Peirson G., Herbohn K., Artiach T., Howieson B. Issues in Financial Accounting. 16th Edition. Longman Cheshire. Melbourne. Australia. 2017. 1040 p.
16. Mizhnarodnyy standart finansovoyi zvitnosti 38 «Nematerial'ni aktyvy». URL: https://mof.gov.ua/storage/files/IAS-38_ukr_2016.pdf [in Ukrainian]
17. Стандарти ISO /IEC 17799: 2002 (BS 7799: 2000) - ГОСТ Р ISO / IEC 17799. URL: http://ni.biz.ua/4/4_10/4_108670_standarti-ISOIEC--BS---gost-r-isomek-.html [in Ukrainian]