

Іван ДРОГОБИЦЬКИЙ

доктор економічних наук, професор,
Фінансовий університет при Уряді Російської Федерації

Христина СКОП

аспірант кафедри обліку і аудиту,
Львівський національний університет імені Івана Франка

ПРИРОДА І ПОХОДЖЕННЯ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ

Нематеріальні активи та інтелектуальний капітал розглядаються як дві взаємодоповнюючі частини цілісної системи, яка демонструє та пояснює інноваційний розвиток підприємства.

Ключові слова: нематеріальні активи (НМА), інтелектуальний капітал(ІК), гудвіл, інтелектуальна власність, інноваційна система.

Економічні, комерційні та маркетингові потреби в країнах світу з найбільш розвинутою економікою, особливо в останні двадцять років, привели до того, що багато підприємств стали здійснювати значні вкладення у сфери, які раніше не були поширені. Інвестиції в нематеріальні активи – створення комп'ютерних програм, розвиток комерційної мережі та торгівельної марки, розробку комп'ютеризованих збутових і маркетингових систем та веб-сайтів – уже зрівнюються з інвестиціями в матеріальні активи, дотримуючись позитивної тенденції до зростання. Звичним навіть для вітчизняної практики є той факт, що при придбанні підприємства виплачується премія, яка перевищує балансову вартість чистих придбаних активів і визнається бухгалтерським обліком як гудвіл підприємства. Стає зрозумілим, що інноваційна економіка вимагає іншого підходу до формування стратегічних ресурсів підприємства, ключовими серед яких стають нематеріальні активи.

Дослідження Б. Лева [4] неодноразово підкреслює думку про те, що нематеріальні активи є «основними драйверами зростання і цінності підприємств у більшості секторів економіки», а в дослідженнях Р. Каплана і Д. Нортена [13] нематеріальні активи визнано основним джерелом стійкого формування вартості підприємства.

Розглядаючи нові види стратегічних ресурсів інноваційної економіки, більшість наукових шкіл (теоретична – В. Баранчєєв, Дж. Гелбрейт, Г. Крог, Б. Леонт'єв, І. Нонак; балансова – Ц. Грліхес [12], Л. Едвінсон [11], А. Козирєв, В. Макаров, Л. Прусак, К. Свейбі, Т. Старт, Д. Янг; ресурсна – Е. Брукінг [1], В. Іноземцев, Н. Карпова, А. Макаров, І. Просваріна, Й. Руус [9], Д. Тис) спрямовані на дослідження гудвілу, пов'язуючи його виникнення із інтелектуальним капіталом, яким володіє підприємство. Саме інтелектуальний капітал є тим фактором, який дозволяє підприємству виробляти/надавати товари/послуги із високою додатковою вартістю. Незважаючи на те, що МСФЗ (IAS) 38 [5] не визнає внутрішньо-генерований гудвіл як актив, останні наукові дослідження С. Блінова, Р. Булиги, Б. Донгака, А. Дрогобицького, Е. Шакіної зосереджені на розробці методологічного інструментарію його

оцінки, а, відповідно, і бухгалтерського відображення на основі певної структури, яку кожен із перелічених вчених розглядає на основі суб'єктивних тверджень та власних цілей дослідження.

Попри велику кількість наукових досліджень сутності і впливу інтелектуального капіталу на рентабельність та конкурентоздатність підприємства є потреба в побудові цілісної системи, яка би змогла пояснити природу і походження нематеріальних активів та їхній взаємозв'язок із інтелектуальним капіталом, що лягає в основу нашого дослідження.

Ключовим поняттям у нашій статті виступають нематеріальні активи, які розглядаються як сукупність усіх ресурсів підприємства, що не мають фізичного втілення, беруть участь у його діяльності та дозволяють отримувати економічні вигоди. Згідно з Міжнародним Стандартом бухгалтерського обліку (МСБО) (IAS) 38 [8, с. 841-853] нематеріальний актив визначається як немонетарний актив, який не має фізичної субстанції та може бути ідентифікований, для того, щоб його можна було відділити від гудвілу. МСБО (IFRS) 3 [5] визначає гудвіл як «майбутні економічні вигоди, які виникають від активів та не піддаються індивідуальній ідентифікації і визнанню в якості самостійних активів». Наприклад, майбутні економічні вигоди можуть виникнути в результаті синергії між придбаними ідентифікованими активами або від активів, які окремо не відповідають критеріям для їх визнання в фінансовій звітності, але за які покупець готовий заплатити при придбанні підприємства. Це дає змогу розділити нематеріальні активи на ідентифіковані та неідентифіковані.

Ідентифіковані нематеріальні активи можна розбити згідно з П(С)БО 8 на такі групи: 1) права користування природними ресурсами; 2) права користування майном; 3) права на комерційні позначення; 4) права на об'єкти промислової власності; 5) авторське право та суміжні з ним права; 6) інші нематеріальні активи [7]. Тобто ідентифіковані нематеріальні активи – це всі об'єкти інтелектуальної власності, різноманітні права, які підприємство може оцінити та контролювати на основі відповідних правозахисних (свідоцтво, патент, ліцензія) або договірних (акти, витяги, договори) документів і

відобразити в бухгалтерському обліку на рахунку 12 «Нематеріальні активи». Зазвичай ідентифіковані нематеріальні активи мають кінцевий термін експлуатації і є відділними як від підприємства, так і від індивідуума. Неідентифікованим нематеріальним активом визнається гудвіл підприємства, який виникає під час об'єднання бізнесу.

Вищерозглянуті економічні школи (теоретична, балансова, ресурсна) обґрунтували твердження, що саме інтелектуальний капітал (ІК) зумовлює різницю між ринковою і балансовою вартістю фірми. Отримана різниця між цими величинами дає ринкову вартість ІК, яка може не відобразитися в балансі фірми (гудвіл). Й. Руус, С. Пайк та Л. Фернстрем [9] вважають, що дослідження ролі ІК у формуванні вартості компанії «... має бути добре обдуманим процесом з

конкретними цілями, такими, як мотивація персоналу на поліпшення ключових показників, які визначають стійкість бізнес-моделі компанії до створення прибутку, розвиток стратегічно спрямованих програм з розвитку та управління людськими ресурсами, і, найголовніше, підготовка особливого звіту про інтелектуальний капітал до річної звітності». Вони ж говорять про ІК, як «про всі негрошові та нематеріальні ресурси, які повністю або частково контролюються організацією і учасниками процесу створення вартості». Досліджуючи сутність та структуру [10, с. 372-376] інтелектуального капіталу підприємства, ми дійшли до висновку, що основними і постійними компонентами інтелектуального капіталу підприємства є людський і структурний, якісний склад яких розглянуто на рис. 1.



Рис. 1. Складові інтелектуального капіталу

Ми припускаємо, що кожне підприємство володіє людським і структурним капіталом, які не завжди забезпечують підприємство такими нематеріальними вигодами, як значна ринкова капіталізація, накопичення гудвілу та висока додана вартість продукції та послуг. Ці нематеріальні вигоди, на нашу думку, можуть виникати тільки при ефективній взаємодії людського і структурного капіталів, яка призводить до виникнення інших видів капіталів – інноваційного та ринкового.

Про інноваційний капітал згадується в найбільш відомій моделі «Scandia Value Scheme» Л. Едвінсона [11], що була розроблена для шведської страхової компанії, яка перша внесла інтелектуальний капітал до свого річного звіту. Л. Едвінсон визначає інноваційний капітал як підмножину структурного капіталу, яку можна визначити в термінах інтелектуальної власності. Ринковий капітал - це економічна категорія, яка характеризує здатність підприємства отримувати економічну вигоду від взаємовідносин із зовнішніми контрагентами та має такий приблизний набір складових: комерційна ідея, комерційна мережа, комерційне найменування, торговельна марка (бренд), місце виробництва товару, купівельна прихильність, портфель замовлень, ділове співробітництво, відносини з фінансовими колами, ділова репутація тощо. Детальнішу інформацію про

сутність, якісний та кількісний склад інноваційного і ринкового капіталів можна знайти в роботі [10, 375-380].

Виникнення принципово нової властивості, яка може існувати тільки при об'єднанні елементів системи, називається емерджентністю [3, с. 46]. На нашу думку, саме виникнення або «генерування» інноваційного та ринкового капіталів є тою новою емерджентною властивістю, яка дозволяє розглядати процес створення нематеріальних активів на підприємстві як систему. Також, урахувавши той факт, що об'єкти інтелектуальної власності, які є основними складовими інноваційного капіталу та частиною ринкового капіталу, можуть бути ідентифіковані бухгалтерським обліком, ми спробували побудувати систему (рис. 2), яка здатна пояснити процес виникнення нематеріальних активів та відобразити їхній взаємозв'язок із інтелектуальним капіталом.

Ця система є інноваційною, оскільки вона призначена для створення, модифікування і поширення нових знань, інформації, технологій, а також стимулювання інноваційного розвитку самого підприємства [6]. Її мета – забезпечити підприємство всіма нематеріальними активами, які необхідні йому для конкурентоздатності, рентабельності та розвитку. З огляду на особливості поведінки, вищерозглянута система характеризується

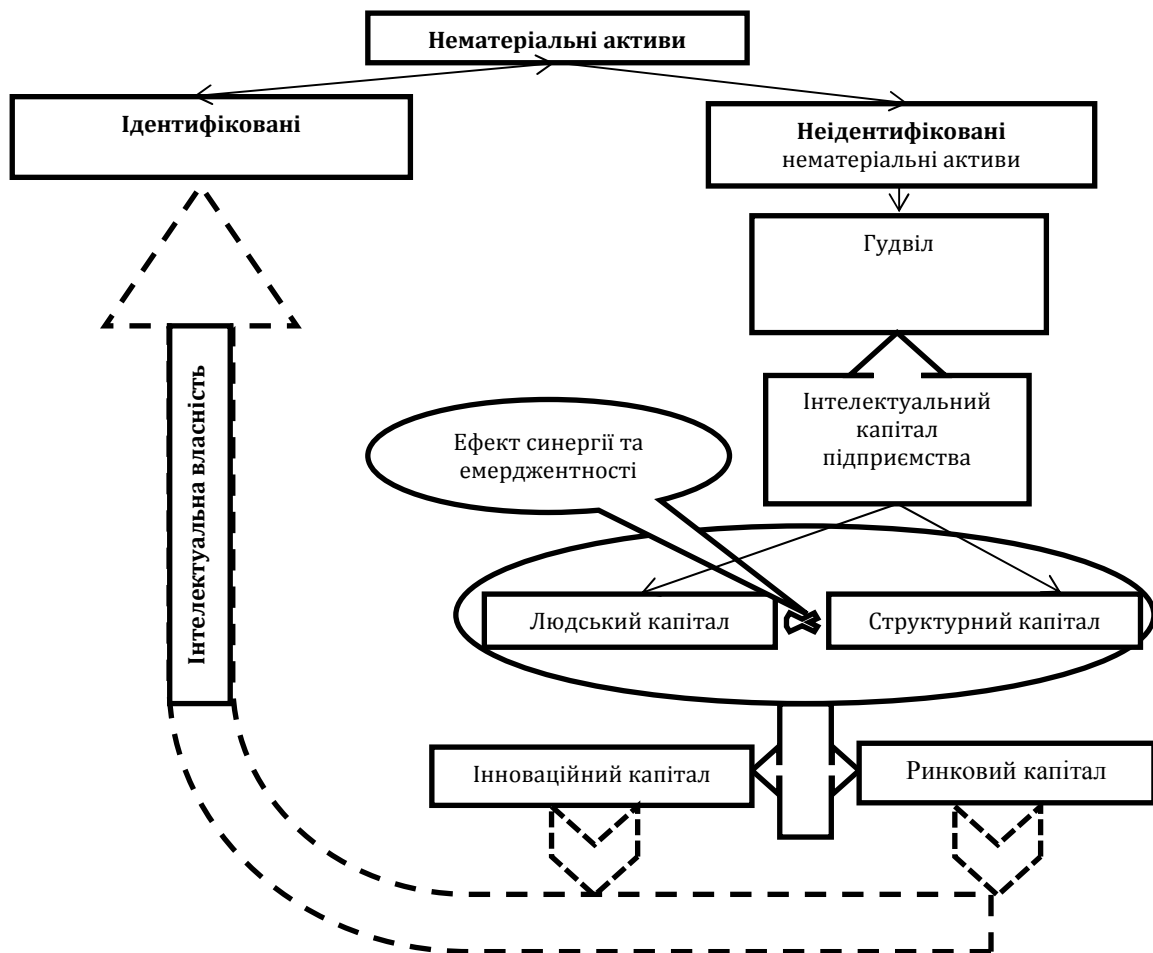


Рис. 2. Інноваційна система виникнення нематеріальних активів підприємства на основі інтелектуального капіталу

цілеспрямованою, активною поведінкою зі зворотним зв'язком, тобто вхід може виявитися результатом цієї ж системи, що знову вводиться в неї. До переліку основних властивостей, які обумовлюють формування нематеріальних активів підприємства, можна зарахувати наступні:

Відкритість. Будь-яка система знаходиться в оточуючому середовищі та існує завдяки їхній взаємодії, що значною мірою визначає її внутрішні характеристики [3, с. 43-45]. Людський капітал виступає тим елементом, який пов'язує інноваційну систему виникнення НМА із зовнішнім оточенням.

Цілісність. Під цілісністю розуміють внутрішню єдність системи і принципову нерівність загальних властивостей системи з сумою властивостей кожного з її елементів, і навпаки.

Емерджентність. При об'єднанні елементів в систему виникають нові властивості, якими не наділений жоден з елементів окремо. Саме завдяки емерджентним властивостям виникають нові форми інтелектуального капіталу – інноваційний та ринковий. Вивчення цих властивостей можливе тоді, коли система функціонує, тобто за умови ефективної взаємодії людського та структурного капіталів. Емерджентні властивості не підлягають сприйняттю, аналітичному поясненню їхньої причини і безпосередньому виміру. Можна виміряти тільки їхній вияв, у нашому випадку – це інноваційний та ринковий капіталі.

Синергія. Ефект синергії - складова частина

емерджентності, але емерджентність більше належить до явищ, а синергія - до процесів, що відбуваються в елементах організації. Синергія означає посилення або ослаблення уже наявної якості при певній взаємодії складових елементів, що відбивається на продуктивності нематеріальних активів підприємства.

Цілеспрямованість. Жодна система в світі не існує безцільно. Щоб вникнути в суть цілеспрямованості економічної системи, необхідно вияснити різницю між трьома типами її поведінки: реакцією, відповіддю та активною дією. Реакція відображає собою таку поведінку системи, яка є відгуком на зміни в зовнішньому середовищі. Відповідь – тип поведінки системи, для якого події зовнішнього світу є необхідною, але недостатньою умовою для того, щоб викликати відповідну дію, тобто дія для такої системи є більше добровільною, ніж вимушеною. Активна дія – це самостійний, автономний тип поведінки системи. Активна цілеспрямована система здатна надавати не тільки незмінний результат різними способами в незмінному середовищі, але й різні результати як у незмінному, так і в змінному середовищі [3, с. 49-50].

Інформаційна взаємодія між елементами. Наявність між елементами системи не тільки каналів зв'язку, але й матеріальної наповненості носіїв інформації.

Ієрархічність. Можливість якісної трансформації системи на інші рівні розвитку зі своїми зонами відповідальності.

Багатомірність та множинність. Економічна

інноваційна система може володіти багатьма структурами та процесами, бути багатофункціональною та різносторонньою у взаємовідносинах її компонентів [3, с. 52-56].

Необхідно зауважити, що серед вищезазначених властивостей системи домінантними є синергія та емерджентність, оскільки саме вони спричиняють виникнення результативних форм інтелектуального капіталу. Всі інші властивості, які можуть характеризувати поведінку системи (відкритість, цілісність, цілеспрямованість, інформаційна взаємодія між елементами, ієрархічність, багатомірність та множинність), є тільки їхніми похідними. Проте тільки за наявності всіх вищеперелічених характеристик система може бути ефективною і приносити підприємству майбутні економічні вигоди. Процесом, який трансформує неідентифіковані нематеріальні активи (інтелектуальний капітал) в ідентифіковані, виступає бухгалтерський облік. Саме від його підготовленої методологічної бази залежить завершеність системного циклу.

Таким чином, нематеріальні активи є значним переліком ресурсів, які не мають фізичного втілення і можуть бути поділені згідно з МСБО на ідентифіковані (інтелектуальна власність, права користування, інші НМА) та неідентифіковані (гудвіл) бухгалтерським

обліком. Основним джерелом виникнення неідентифікованих НМА (гудвілу) на підприємстві виступає інтелектуальний капітал. Ключовими і постійними його складовими є людський та структурний капітали, які при ефективній взаємодії на основі синергії та емерджентності здатні генерувати інші форми капіталів – інноваційний та ринковий. У кінцевому рахунку, побудована на основі таких постулатів (тверджень) інноваційна система формування ідентифікованих та неідентифікованих нематеріальних активів підприємства дозволяє внести певну чіткість у теоретико-методологічний апарат розгляду сутності і структури інтелектуального капіталу та нематеріальних активів; відобразити взаємозв'язки створених на підприємстві ідентифікованих НМА та інтелектуального капіталу; розглядати бухгалтерський облік як трансформаційний процес та основний бар'єр для побудови цілісної та ієрархічної системи. Удосконалення методологічного апарату бухгалтерського обліку нематеріальних активів дозволить володіти повнішою та актуальнішою інформацією про справжній стан підприємства, а також на її основі здійснювати вимірювання та управління окремими елементами системи.

Список літератури

1. Брукінг, Э. Интеллектуальный капитал [Текст] / Э. Брукинг; пер. с англ. под ред. Л. Н. Ковалик. СПб., 2001. – 228 с.
2. Донгак, Б. В. Моделирование стоимости деловой репутации промышленного предприятия Российской Федерации [Текст]: дис. к. е. н. : 08. 00. 13: защищена 21. 03. 2012/ Донгак Байлак Владимирович. – М., 2012. -196с.
3. Дрогобыцкий И. Н. Системный анализ в экономике [Текст] : учеб. пособие/ И. Н. Дрогобыцкий. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2011. – 423 с.
4. Лев Б. Нематериальные активы: управление, измерение, отчетность [Текст] / Б. Лев. – М. : Квинто-Консалтинг, 2003.
5. Международные стандарты финансовой отчетности 2006 [Текст] : издание на русском языке. М: Аскери-АССА, 2006. -1060с.
6. Національна система інновацій. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://uk.wikipedia.org/wiki/Національна_система_інновацій.
7. Нематеріальні активи [Текст] : положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8, затверджене наказом Міністерства фінансів України (МФУ) від 18. 10. 1999 року № 242 із змінами, внесеними зг. з Наказами МФУ № 1591 від 09. 12. 2011.
8. Применение МСФО [Текст] : в 3 г. : Пер. с англ. – 2-е стер. изд. – М. : Альпина Бизнес Букс, 2008, ч. 1: Применение МСФО. - 1124с.
9. Руус, Й. Интеллектуальный капитал: практика управления [Текст] / Й. Руус, С. Пайк, Л. Фернстрем. – СПб: Высшая школа менеджмента, 2009. – 448 с.
10. Скоп, Х. І. Структуризація інтелектуального капіталу [Текст] / Х. І. Скоп // Вісник Житомирського державного університету. Серія: економічні науки. – 2011. – №3(57). – С. 371-380.
11. Edvinsson, L. Intellectual capital: realizing your company's true value by finding its hidden brainpower [Text] / L. Edvinsson, M. S. Malone. - N. Y. : Harper Business, 1997. – 342p.
12. Griliches, Z. Patent Statistics as Economic Indicators: A Survey [Text] / Z. Griliches // Journal of Economic Literature. Vol. XXVIII. December 1990, pp. 1661 - 1707.
13. Kaplan, R. S. Strategy maps – converting intangible assets into tangible outcomes [Text] / R. S. Kaplan, D. P. Norton. – Harvard Business School Press: Boston, MA, 2004.

РЕЗЮМЕ

Дрогобыцкий Иван, Скоп Кристина

Природа и происхождение нематериальных активов

Нематериальные активы и интеллектуальный капитал рассматриваются как две взаимодополняющие части целостной системы, которая демонстрирует и объясняет инновационное развитие предприятия.

RESUME

Drogobyts'kyi Ivan, Skop Khrystyna

The nature and origin of intangible assets

Intangible assets and intellectual capital are considered as two complementary components of an integrated system that shows and explains the development of innovative enterprises.

Стаття надійшла до редакції 26.09.2012 р.