

РОЗВИТОК БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В НОВІЙ ЕКОНОМІЦІ: ОБЛІКОВА ІНТЕРПРЕТАЦІЯ СИНЕРГЕТИЧНИХ ЕФЕКТІВ

Розкрито особливості виникнення синергетичних ефектів, що виникають внаслідок взаємодії складових інтелектуального капіталу, визначено рівні їх виникнення. Висвітлено сутність та особливості бухгалтерського відображення синергетичних ефектів на етапі калькулювання вартості об'єктів права інтелектуальної власності. Розроблено модель відповідності облікової і ринкової вартості підприємства

Постановка проблеми. У теорії обліку будь-яка господарська операція викликає рівнозначні зміни у складі майна та джерелах його утворення. За логікою, відповідно, виникає правило: вартість майна не може збільшуватися сама по собі. Бухгалтерська подвійність передбачає вирівнювання засобів з джерелами за принципом вартість (актив) – фонд (пасив). Однак необхідно зважати на те, що теорія бухгалтерського обліку сформувалася в еру індустріальної економіки, коли активи

підприємства утворювалися здебільшого з матеріальних об'єктів. В теперішні часи в балансах багатьох підприємств переважна роль належить інтелектуальному капіталу. Наявність гудвілу в активах підприємств, особливо тих, що діють на міжнародних ринках, який набагато перевищує облікову вартість активів підприємства (рис. 1), свідчить про виникнення синергетичних ефектів в результаті взаємодії складових інтелектуального капіталу¹.

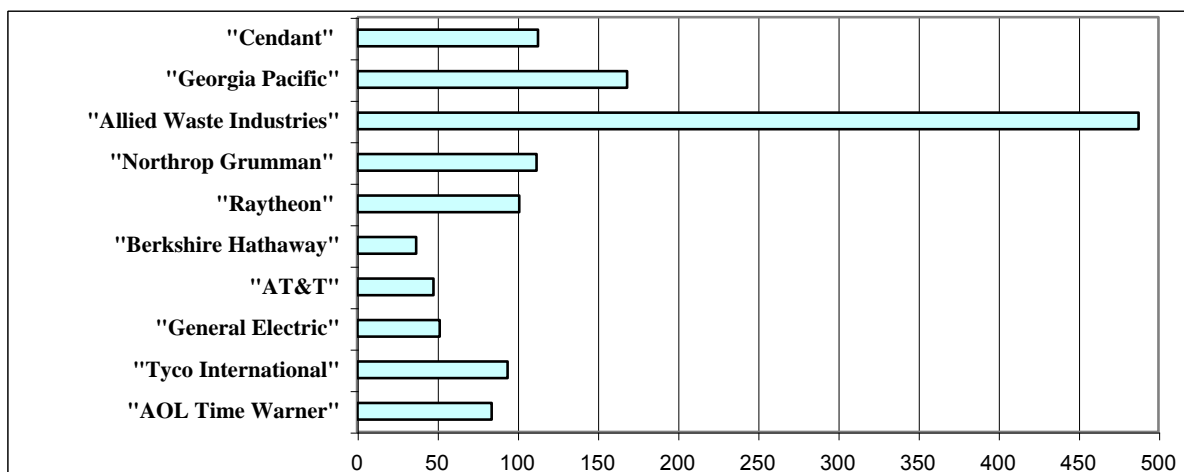


Рис. 1. Світові компанії з найвищим показником відношення гудвілу до облікової вартості активів, % (за даними Camelback Research Alliance [40])

¹ Сутність інтелектуального капіталу та його взаємозв'язок з нематеріальними активами та інтелектуальною власністю розкрито в наших попередніх дослідженнях: Легенчук С.Ф. Трагування поняття "інтелектуальний капітал" в літературних джерелах // Вісник ЖДТУ. – 2004. – № 4 (30). – С. 125-129; Легенчук С.Ф. Нематеріальні активи та інтелектуальний капітал в бухгалтерському обліку підприємств: взаємозв'язок понять // Вісник ЖДТУ. – 2005. – № 1 (31). – С. 131-137; Maluga N., Legenchuk S. Capital maintenance concepts: intellectual component // General accounting theory. Cracov University of Economics. – 2005. – P. 505-512; Maluga N., Legenchuk S. Kapitał intelektualny na Ukrainie: aspekt rachunkowościowy // Nierowności społeczne a wzrost gospodarczy. Kapitał ludzki i intelektualny. Cześć 1. Rzeszow, Uniwersytet Rzeszowski. – 2005. – S. 484-493.

Недовіра до існуючого порядку бухгалтерського обліку гудвілу виникла наприкінці 80-х рр. ХХ ст. та найяскравіше проявилася на перетині ХХ-ХХІ ст., й пояснюється тим, що на ранніх етапах гудвіл складав незначну частку в структурі активів підприємства. Саме тому, цей порядок був прийнятним для застосування, проте коли гудвіл почав суттєво перевищувати активи підприємства, яке придбається, а також і тієї компанії, що придбає, його відображення в бухгалтерському за існуючою методикою втратило сенс.

Дослідники досі не дійшли згоди щодо бухгалтерського відображення гудвілу, його оцінки, також існують відмінності його інтерпретації у національних облікових системах і міжнародній практиці. Це призводить до того, що обрахований фінансовий результат в різних облікових системах є незіставним, а це, враховуючи його питому вагу у сучасних корпораціях, викликає сумнів у прозорості формування звітних показників, унеможливаючи проведення будь-яких порівнянь та зіставлень одержаних результатів.

Питання розкриття складових гудвілу, управління ним є одним із визначальних в сучасних умовах розвитку економіки, оскільки зростаюча роль цього активу підкреслює недостовірності бухгалтерської оцінки реальної вартості підприємства.

Внаслідок неврахування у системі бухгалтерського обліку нових властивостей капіталу, зокрема інтелектуального, за умов нової економіки при превалюванні його невідчутної складової, бухгалтерський облік може перетворитися на систему, яка набуває "пасивного" стану, тобто орієнтовану на минуле, що не влаштовує зростаючі потреби управління, особливо стратегічного. Тому дослідники (Е. Брукінг, М.Ю. Медведєв, Я.В. Соколов та М.Л. Пятов) до однієї з найважливіших задач, що постали перед бухгалтерським обліком в результаті змін в економіці в сторону її дематеріалізації та змін у практиці ведення господарювання (пов'язані з тотальною інформатизацією,

застосуванням електронної комерції тощо), відносять розробку методики бухгалтерського відображення гудвілу, а точніше – його "невідомих" складових.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Значну увагу вивченню сутності інтелектуального капіталу, гудвілу в своїх працях приділяли наступні зарубіжні та вітчизняні дослідники: Е. Брукінг, Д. Добія, М. Добія, Л. Едвінсон, І.А. Іванюк, В.Л. Іноземцев, Н.Н. Карпова, А.М. Козирєв, Б. Лев, М.Ю. Медведєв, К.Е. Свейбі, Г.І. Фомічев, А. Чухно, І.Й. Яремко. Однак ряд проблем, пов'язаних з бухгалтерською інтерпретацією синергетичних ефектів щодо інтелектуального капіталу залишаються недостатньо розкритими і вимагають розробки підходів до їх вирішення з урахуванням особливостей вітчизняної економіки, розвитку ринку капіталу.

Метою даного дослідження є виявлення властивостей інтелектуального капіталу, що дозволить здійснити бухгалтерську інтерпретацію синергетичних ефектів, які виникають внаслідок взаємодії складових інтелектуального капіталу в сучасних умовах розвитку економіки.

Виклад основного матеріалу дослідження. Зважаючи на мету і напрям даного дослідження, окреслимо ключові позиції.

В економіці знань поширення набуває синергетичний підхід до економічної методології. Синергізм полягає в тому, що ефективне сумісне функціонування елементів системи явища вище, ніж сумарна ефективність ізольованого функціонування цих же елементів [15, с. 64]. А тому основні засади метрифікації² потребують визначення основних умов, адекватних соціальним реаліям.

² Метрична система мір була розроблена у 1790-91 рр. спеціальною комісією французької Академії наук. Метрика в математиці – правило, що визначає віддаль $\rho(x, y)$ між елементами деякого простору. Ця віддаль задовольняє умови: 1) $\rho(x, y) \geq 0$, при чому $\rho(x, y) = 0$, тільки тоді, коли $x = y$; 2) $\rho(x, y) = \rho(y, x)$; 3) $\rho(x, z) \leq \rho(x, y) + \rho(y, z)$.

Синергетичні ефекти спостерігаються в складних системах. В бухгалтерському обліку стало можливим їх виявити у зв'язку з розвитком нової економіки, в якій основним ресурсом, що забезпечує створення вартості, виступає інтелектуальний капітал.

Облікова інтерпретація таких ефектів від інтелектуального капіталу сприятиме розвитку основних принципів вимірювання соціально-економічних явищ.

В бухгалтерському обліку універсальним інструментом є грошовий вимірник, але не всі сучасні явища піддаються вираженню за його допомогою. Вважаємо, що це є наслідком зміщення акцентів в діалектичній парі кількість-якість, визначення співвідношення між якими визначається як міра³.

Застосування в бухгалтерському обліку основних положень метрифікації характерне для математичних теорій, за допомогою яких наші попередники доводили, що бухгалтерський облік є наукою⁴. А тому, забезпечуючи підґрунтя для застосування логічного методу, звернемося до основних положень математичної облікової теорії, що сформувалася на попередніх етапах розвитку суспільства.

Вимірювання явищ в математичних облікових теоріях: адитивність. Виникнення бухгалтерського балансу, як системи взаємопов'язаних показників, що відображає стан підприємства на певний момент часу, історично відносять до XIII ст. Правила отримання підсумку за активом та пасивом, тобто валюти балансу, включали існуючі на той час досягнення математичної науки, які могли легко та зручно використовуватися для ведення бухгалтерського обліку.

З виникненням такого вчення про бухгалтерський облік, як логісмографія (запропонованого Дж. Чербоні у 1873 р.), що передбачало послідовне розкладання

рахунків, їх аналіз, адитивність бухгалтерського балансу почала підтверджуватись багатоступінчастою системою класифікації, що ґрунтувалася на ієрархічній ознаці. Це підтверджує перший постулат, сформульований Дж. Чербоні: сума сальдо всіх рахунків попереднього порядку повинна дорівнювати сальдо того попереднього рахунку, до якого вони були відкриті [26, с. 56], передумовою для формування якого були постулати синтетичного та аналітичного обліку, сформульовані Ж. Саварі [33, с. 95].

Формалізація обліку пов'язана з розробкою математичної теорії, що була вперше викладена Дж. Россі (1889 р.), а пізніше удосконалена А. Мазетті (1910 р.). Її представники всі свої положення будували виходячи з того основного факту, що в процесі діяльності кожного господарства завжди мають місце додатні та від'ємні елементи. До додатних елементів належать початкові суми окремих частин активу і всі збільшення цих сум; до числа додатних елементів математична теорія також відносить всі зменшення окремих частин пасиву господарства; від'ємними елементами математична теорія вважає суми окремих частин пасиву господарства і всі збільшення цих сум, та зменшення окремих частин активу господарства.

Згідно математичної теорії для з'ясування економічної природи окремих додатних та від'ємних елементів господарства необхідно користуватися рахунками, які відкриваються для різних цілей: 1) для характеристики економічної природи додатних та від'ємних елементів господарства; 2) для досягнення можливості символічно позначати, чи є даний елемент додатним чи від'ємним [6, с. 231].

Математична теорія виходить з того, що актив господарства є сукупністю додатних елементів (А), тоді як пасив і чистий капітал господарства є сукупністю від'ємних елементів (П і К). Майновий стан господарства виражається наступним рівнянням:

$$A - P - K = 0 \quad (1)$$

Всі господарські операції математична теорія поділяє на пермутації та модифікації.

³ Міра – філософська категорія, що відображає закономірний взаємозв'язок якісної та кількісної визначеності предметів і явищ об'єктивного світу.

⁴ Наукою вважалася лише така сфера знань, яка піддавалася формалізації за допомогою універсальної мови – математики.

Для пермутацій одночасно збільшуються чи зменшуються окремі складові активу або пасиву. Активні та пасивні пермутації можна представити за допомогою наступних рівнянь:

$$A + a - a^i - П - К = 0 \text{ (де } a = a^i)^5 \quad (2)$$

$$A - П - в + в^i - К = 0 \text{ (де } в = в^i) \quad (3)$$

Модифікаціями математична теорія визнавала господарські операції, за яких збільшується чи зменшується сума чистого капіталу, що можна представити за допомогою наступного рівняння:

$$A + с - П - К - с^i = 0 \text{ (де } с = с^i) \quad (4)$$

Підсумок балансу, враховуючи вплив здійснених господарських операцій, є адитивною величиною, тобто розраховується шляхом додавання (віднімання). Так, вітчизняні та словацькі дослідники [37, с. 278; 3, с. 65] зазначають, що суму вартості майна господарюючої одиниці, тобто його актив, можна представити через A , який складається з частин цього активу, майна, які визначаються через $a_1, a_2, a_3, \dots, a_n$, що можна представити за допомогою формули:

$$a_1 + a_2 + a_3 + \dots + a_n = \sum_{i=1}^n a_i = A \quad (5)$$

Аналогічно розраховується сума пасиву балансу, що дорівнює сумі складових джерел утворення (капіталу):

$$n_1 + n_2 + n_3 + \dots + n_n = \sum_{i=1}^n n_i = П \quad (6)$$

Відповідно, балансове рівняння буде мати вигляд:

$$A = \sum_{i=1}^n a_i = \sum_{i=1}^n n_i = П \quad (7)$$

Протягом багатьох сторіч такі правила розрахунку підсумку балансу з використанням вищенаведених формул, шляхом виконання дій додавання-віднімання, не викликали проблем у бухгалтерів-практиків, і відповідно, не виникало дискусії серед науковців з цього питання. Хоча деякі дослідники [1, с. 15-16] зазначали, що існуюча “арифметична вартість”, не відображає дійсного стану речей, тому в балансі необхідно відображати статті з урахуванням

граничної ймовірності за математичним очікуванням. Це пояснювалося тим, що різні складові (статті) балансу мають неоднакову ймовірність реалізації і в цьому розумінні не є рівним чином “дійсними”. Ймовірність може бути визначена на основі досвіду чи зі спеціальних досліджень, пов’язаних з теорією ймовірностей.

Побудова балансу з урахуванням ймовірнісних оцінок активу і пасиву, на думку В.В. Алексєєвої [1, с. 16], має велике економічне значення, оскільки дозволяє реально та глибоко досліджувати стан об’єкту і на цій основі приймати оптимальні рішення про управління об’єктом. Окрім того, така оцінка має значення: 1) під час зіставлення об’єктів; 2) під час об’єднання декількох балансів; 3) під час довгострокового прогнозування узагальнених облікових показників. Однак з розвитком економічної системи, зі зростанням кількості процесів злиття та поглинання підприємств, в бухгалтерському обліку з’являється поняття гудвілу, якому спочатку не приділялась достатня увага, проте, коли його обсяги досягли “катастрофічних” розмірів у структурі активів підприємств, що об’єднували капітал, то правильність існуючого “арифметичного” підходу почали піддавати сумнівам.

Гудвіл: “помилка композиції” чи об’єктивна реальність. Гудвіл є інтегральною категорією, за чинними обліковими стандартами є різницею між вартостями [22], його не відносять ні до матеріальних, ні до невідчутних активів. А сама наявність гудвілу в обліку, на думку проф. М.Ю. Медведєва, викликає значні сумніви: якщо бухгалтерським обліком можливості диференціальної та інтегральної оцінки ігноруються, чому в даному випадку зроблено виняток? [20, с. 503]. Саме тому вважаємо, що виникнення гудвілу – найяскравіший приклад невідповідності існуючої методології обліку проявам нової економіки, оскільки його появу, як балансової статті можна пояснити з точки зору логіки. Відповідно, аналіз балансової “арифметичної

⁵ $a, a^i, в, в^i, с, с^i$ – суми господарських операцій.

вартості”, обґрунтування синергетичних ефектів, повинні стати передумовою вирішення даного питання.

Така помилка композиції – як називає І.Й. Яремко виникнення гудвілу – враховується лише епізодично – під тиском обставин, наприклад, під час придбання, об’єднання підприємств, перетворення державного підприємства у ВАТ, придбання за конкурсом чи викуплених на аукціоні об’єктів приватизації у формі ділової репутації – гудвілу (позитивного чи негативного), який лише амортизують (списують). Тобто лише при поєднанні капіталів... [40, с. 8-9]. В даному випадку український дослідник влучно наголошує на причині невідповідності бухгалтерського обліку реальному стану – якісному поєднанні капіталів.

Глибокі перетворення в усіх сферах суспільного життя наприкінці ХХ-го – початку ХХІ ст., розвиток нової економіки, зумовлені цим явища “дематеріалізації” економічної системи підсилили сумнівність використання існуючих методів розрахунку для надання ефективної інформації про результати господарської діяльності та ефективність управління користувачам. Це безпосередньо стосується інтелектуального капіталу, оскільки дослідники відмічають неадитивність його складових.

Проф. А.Л. Гапоненко зазначає з цього приводу, що деякі явища нової економіки не піддаються бухгалтерському обліку за допомогою його традиційних методів, що ґрунтуються на презумпції адитивності всіх величин. Однак окремі елементи інтелектуального капіталу неадитивні, у зв’язку з цим для них не застосовуються стандартні прийоми бухгалтерського обліку. Тому багато спроб виміряти всі складові інтелектуального капіталу, користуючись стандартними прийомами бухгалтерського обліку, зазнали фіаско [13, с. 27]. Погоджуючись з професором, лише зазначимо, що описана ним ситуація є адекватною економіці, що розвивається, і бухгалтерські методи повинні удосконалюватись у відповідь на реалії.

Традиційний бухгалтерський облік ґрунтується на принципах звичайної арифметики: якщо десь прибуло, то стільки ж повинно вибути в іншому місті. Але знання, як зазначає Дж. Стігліц, підпорядковуються зовсім іншим алгебраїчним правилам. Про це також зазначали Нобелівські лауреати: Л. Канторович, В. Леонт’єв, К. Ерроу. Проте в літературі з інтелектуального капіталу ця обставина залишилась непомітною [17, с. 199]. Проф. А.Н. Козирев пише, що різниця між балансовою вартістю фірми та її ринковою капіталізацією не означає, що бухгалтерію необхідно радикально змінювати. В цьому випадку ми маємо справу з фундаментальними протиріччями між принципами бухгалтерського обліку та властивостями економіки знань (чи алгебраїчними властивостями самих знань) [17, с. 200]. Про це також зазначає проф. Н.Н. Карпова: виходячи з позицій бухгалтерського обліку, необхідно розуміти, що система звітності ігнорує фундаментальні властивості знань – здатність до тиражування. Сучасна система бухгалтерського обліку, як і багато інших інститутів ринкової економіки, побудована на звичайному арифметичному додаванні, що застосовується до грошей та інших матеріальних цінностей, але не до інформації. Додавання інформації підлягає правилам Булевої алгебри⁶, що відрізняється від звичайної арифметики, а в бухгалтерському обліку це протиріччя проявляється найяскравіше [14].

Неадитивність інтелектуального капіталу також ілюструється втратою однієї з його складових: прикладом цього є існування поняття “собачого” гудвілу, коли при втраті людського капіталу (наприклад, основного керівника), гудвіл компанії одразу зникає, що призводить до знецінення всього інтелектуального капіталу.

Нами запропоновано розглядати гудвіл як різницю між ринковою та обліковою вартістю

⁶ Булева алгебра – бінарна алгебра для представлення елементів логічних ланцюжків, яка відрізняється від звичайної арифметики.

на ринку на невідображені в бухгалтерському обліку інтелектуальні активи, результати їх взаємодії – синергетичні ефекти.

Запропоноване трактування дозволяє зрозуміти позицію дослідників [36, с. 55], які визначають, що основним змістом гудвілу є синергія. В даному випадку порушуються положення закону збереження вартості. Згідно цього закону вартість цілісної одиниці дорівнює сумі складових її частин. У випадку з компонентами інтелектуального капіталу цей принцип можна використовувати тільки для того, щоб приписати кожній з частин інтелектуального капіталу деяку вартість. Проте, як вказують проф. А.Н. Козирев і В.Л. Макаров, для прийняття практичних рішень він не тільки нічого не дає, а просто заплутує [17, с. 201]. Вважаємо, що основна причина існуючих відмінностей полягає в тому, що фундаментальні властивості знань та інформації (інтелектуального капіталу) істотно відрізняються від алгебраїчних властивостей матеріальних об'єктів, невідчутних монетарних активів (дебіторської заборгованості, фінансових інвестицій тощо).

Один із шляхів вирішення поставленої проблеми пропонують Л. Едвінсон, М. Мелоун [42], проф. Н.Н. Карпова [14]. Вони зазначають, що складові інтелектуального капіталу (людський, організаційний, клієнтський) необхідно не додавати, як це здійснюється на практиці, а перемножувати, саме тому за нульового значення однієї з його складових загальна вартість дорівнює нулю. Є.Н. Селезньов пропонує обраховувати вартість інтелектуального капіталу як добуток суми вартості інтелектуальної власності підприємства й вартості його маркетингових активів, помножених на коефіцієнт якості кадрового потенціалу: $IK = K_k \times (V_{ib} + V_{ma})$ [31 с. 127].

Однак вважаємо, що подібні пропозиції є недостатньо обґрунтованими та не враховують явищ, що відбуваються в економічній науці, оскільки виникнення подібних протиріч⁷ породжує проблемні

ситуації не тільки в бухгалтерському обліку, а й у теорії та практиці соціально-економічних процесів.

Синергізм в бухгалтерському обліку: неадитивність вимірювання. Властивості синергізму притаманні всім складним системам, до яких відноситься і система бухгалтерського обліку. Однак на основі аналізу літературних джерел визначено, що даному питанню не приділено достатньої уваги вченими-обліковцями. На нашу думку, це пояснюється тим, що питання бухгалтерського обліку інтелектуального капіталу, де найяскравіше знаходить прояв синергізм, особливо з розвитком нової економіки, також залишаються малодослідженими, що зумовлено відсутністю інтелектуальних активів як об'єкта бухгалтерського обліку за радянської доби.

Деякі дослідники [2] справедливо відзначають, що загальна вартість інтелектуального капіталу розростається не на основі складання його складових, а на основі їх взаємодії і синергетичних ефектів.

Отримуючи незрозумілі з точки зору бухгалтерського обліку результати, маркетологи, менеджери використовують поняття бренд, брендовий капітал, альянси. Деякі, з них [5] навіть зараховують їх до нематеріальних активів. Вважаємо, що в даному випадку під альянсами розуміється взаємодія окремих складових інтелектуального капіталу, внаслідок чого забезпечується отримання надприбутків або конкурентних переваг на ринку. Подібної позиції дотримуються К. Ферріс, Б. Пешеро [35, с. 16], які пишуть, що синергізм проявляється в результаті призначення більш ефективної команди менеджерів, покращання технології виробництва, перенесення активів на більш прибуткові ділянки виробництва, використання вигод від посилення позицій на ринку чи зниження вартості продукції за рахунок економії на масштабі.

⁷ Проф. Б.М. Мізюк, до причин, що зумовлюють виникнення таких протиріч відносить

суперечливість логіки розвитку економічної теорії, в тому числі протистоянням традиційних та нових теоретичних напрямів синергізму [23, с. 25].

При оцінці інтелектуальних активів підприємств неврахування синергізму є суттєвим фактором, особливо для тих підприємств, основу яких складає інтелектуальний капітал, про що свідчить значна відмінність між їх ринковою та балансовою вартістю. Хоча існуючі протиріччя, на думку проф. А.М. Козирева, “майже вичерпані, оскільки МСФЗ в цьому випадку майже близькі до досконалості. При цьому бухгалтерська інформація залишається одним з найважливіших джерел інформації, що використовується для оцінки бізнесу і прийняття рішень про інвестування капіталу в ту чи іншу фірму. Але вона повинна бути доповнена іншими формами обліку” [17, с. 201]. Не можемо з цим погодитись, оскільки в бухгалтерському обліку, згідно МСФЗ 3 “Об’єднання бізнесу” [43, с. 353], що нібито забезпечує цю досконалість, при об’єднанні капіталів лише зменшується розрив між вартостями за рахунок включення до складу нематеріальних активів елементів організаційного та клієнтського капіталу, що винесені в окремий перелік у МСФЗ 3, а вплив синергетичних ефектів залишається неврахованим. Щодо форм обліку, то в даному випадку, використовуючи облікову термінологію, необхідно розуміти не форми

бухгалтерського обліку, а способи, методи обчислень вартості підприємства, що зумовлені специфічністю інтелектуальної складової капіталу.

Проблеми синергізму в бухгалтерському обліку чітко окреслив І.Й. Яремко: “і надалі в методології обліку вважається, що загальна сума активів матеріально-речового змісту (економічні ресурси), обчислена прямою дією, завжди дорівнює сумі джерел – капіталів (пасивів), за рахунок яких підприємство одержало (утворило) свій ресурсний потенціал” [40, с. 8]. Однак теорія інтелектуального капіталу для обґрунтування даного поняття не застосовувалася українськими науковцями. Тому особливості прояву синергізму інтелектуального капіталу та облікової інтерпретації ефектів від його використання слід розкривати через рівні виникнення таких ефектів.

Рівні виникнення синергетичних ефектів та їх облікова інтерпретація. Для забезпечення потреб користувачів деталізованою інформацією про синергетичні ефекти нами виділено три рівні їх виникнення, що можуть бути відображені в бухгалтерському обліку (табл. 1)

Таблиця 1. Рівні виникнення синергетичних ефектів: обліковий аспект

№ рівня	Рівні виникнення синергетичних ефектів та їх характеристика	Процеси, під час яких виникають синергетичні ефекти	Чи відображається в бухгалтерському обліку	Зовнішні системи, що зумовлюють виявлення синергетичних ефектів
I	Макрорівень. Рівень виділяється при об’єднанні підприємств	При об’єднанні активів у балансову статтю “нематеріальні активи”	Так, у формі гудвілу	Ринок капіталу
II	Мезорівень. Рівень виділяється при формуванні портфелю ОПВ ⁸ .	При об’єднанні ОПВ до складу одного рахунку (субрахунку)	Ні	Інститут професійної оцінки
III	Мікрорівень. Рівень виділяється при формуванні первісної вартості ОПВ	При калькулюванні вартості ОПВ	Так, через проведення дооцінки нематеріальних активів	Інститут професійної оцінки

⁸ ОПВ – об’єкт права інтелектуальної власності

Виділення цих рівнів обґрунтовується застосуванням процесів додавання складових інтелектуального капіталу (під складовими розуміються групи інтелектуальних активів, їх конкретні види – ОПВ, складові затрат на створення ОПВ) в бухгалтерському обліку. Перший – при складанні балансу, коли у “котлову” статтю “Нематеріальні активи” додаються їх види в розрізі існуючих рахунків. Другий – при об’єднанні конкретних об’єктів права інтелектуальної власності до складу одного рахунку (субрахунку). Третій – при калькулюванні вартості об’єктів права інтелектуальної власності, коли здійснюється сумування затрат на створення даного об’єкта.

Для виявлення синергетичних ефектів в бухгалтерському обліку необхідною є “дія зі сторони” – інша система, яка забезпечує вимірювання вартості інтелектуального капіталу або його вартості у складі вартості підприємства. Такими системами виступають ринок капіталу та інститут професійної оцінки.

У випадку об’єднання підприємств застосовується ринкова вартість – вартість котирування акцій даного підприємства на ринку капіталу. Різницю, що виникає між вартістю придбання та чистими активами внаслідок невідповідності ринкової та облікової вартостей (нами розглядається лише перевищення), в бухгалтерському обліку відображають у якості гудвілу. Тому можна визначити, що однією зі складових гудвілу є вартість синергетичних ефектів, що виникають в результаті взаємодії складових інтелектуального капіталу.

Розглянемо особливості виникнення синергетичних ефектів від взаємодії інтелектуальних активів при об’єднанні підприємств. Основна нерівність між вартістю, утвореною внаслідок взаємодії окремих складових інтелектуального капіталу та “арифметичною вартістю” джерел їх утворення, наведено на рис. 2.

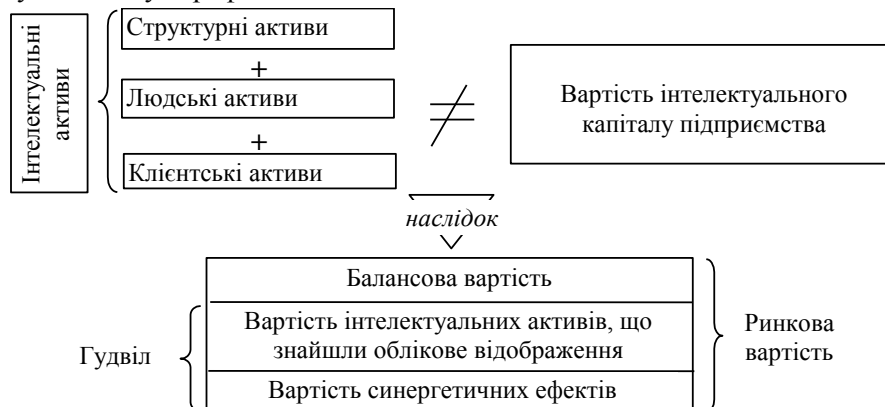


Рис. 2. Відмінність понять інтелектуальних активів та капіталу при об’єднанні підприємств (вартісний підхід)

Наведене унаочнює, що внаслідок недооцінки інтелектуальних активів (оскільки в даному випадку оцінюються самі активи, а не вартість капіталу, що утворюється внаслідок взаємодії його складових), в обліку формується занижена вартість підприємства. Тобто вартість інтелектуального капіталу не дорівнює сумі його складових частин (структурних, людських, клієнтських активів), що розглядаються окремо. Реальну вартість капіталу відображає ринок капіталу, свідченням чого є відмінність між ринковою та балансовою вартістю підприємства.

Розкладаючи кожен складову капіталу на частини, тобто на конкретні об’єкти, можна визначити, що синергетичні ефекти також проявляються і на етапі калькулювання вартості нематеріальних активів, відповідно, об’єднані в статтю нематеріальні активи об’єкти, вже не відповідають їх реальній вартості, що встановлюється на активному ринку. Тому можна визначити, що прояв синергетичних ефектів зумовлений специфікою самих інтелектуальних активів, їх невідчутною природою, оскільки сума затрат підприємства на їх створення, доведення до стану,

придатного до використання (згідно П(С)БО 8), що ми називаємо вартістю такого активу, зазвичай, не відображає дійсної вартості даного активу, про що свідчать результати оцінки вартості нематеріальних активів професійними оцінниками, яка набагато відрізняється від бухгалтерської.

На що ж впливає неврахування подібних синергетичних ефектів в бухгалтерському обліку? Система бухгалтерського обліку повинна забезпечити ефективне управління підприємством на основі отримання достовірної інформації про об'єкт управління, а зовнішні користувачі повинні мати реальну інформацію про цей об'єкт, щоб приймати рішення відносно здійснення інвестицій. Неврахування синергетичних ефектів збільшує рівень суб'єктивності інформації, що надається системою бухгалтерського обліку, внаслідок чого значно знижується дієвість управлінських рішень, що приймаються.

Саме тому І.Й. Яремко дійшов висновку, що основним завданням обліку, очевидно, повинна бути об'єктивна економічна оцінка за "справедливою вартістю" економічної одиниці загалом, результатів діяльності (приріст майна капіталу) [40, с. 10]. На його думку, оцінка "ідеального капіталу"⁹ є відмінною від узвичаєної методики матеріально-речових об'єктів. Спеціалісти у сфері обліку, фінансів, менеджменту, вартісного маркетингу, юриспруденції мають попрацювати спільно у розробці методологічного інструментарію оцінки капіталу [40, с. 53].

Розкривши особливості прояву синергетичних ефектів відносно інтелектуального капіталу в бухгалтерському обліку, можна визначити, що облікова вартість (вартість чистих активів підприємства) за чинної методології обліку не буде дорівнювати ринковій вартості підприємства, оскільки вартість активів підприємства в балансі є адитивною величиною, а для інтелектуальних активів необхідно використовувати алгебраїчні властивості знань, тому облік не може

забезпечувати користувачів максимально точною інформацією. Це пов'язано з тим, що не враховано синергізм інтелектуальних активів, який оцінений ринком капіталу та проявляється у ринковій вартості підприємства, не говорячи про інтелектуальні активи (людські, клієнтські), які в силу традиційної методології (підприємство повинно мати право власності на актив) не включені до балансу підприємств.

Для другого і третього рівнів виникнення синергетичних ефектів "зовнішньою дією" є інститут професійної оцінки, який забезпечує визначення вартості окремих ОПВ або портфелів ОПВ. Портфельне поєднання ОПВ не знаходить відображення в бухгалтерському обліку, оскільки таке групування об'єктів в обліку відсутнє. Для окремих ОПВ вартість визначається, а у випадку її неспівпадання з вартістю, яка встановлюється активним ринком (що визначають оцінники), в бухгалтерському обліку можна проводити дооцінку. Розглянемо це питання детальніше.

Оцінка об'єктів права інтелектуальної власності. Зростання ролі знань, інтелектуального капіталу, їх формалізованої (яку можна привласнити) частини – ОПВ, ставить питання їх вартісної оцінки, яка б забезпечувала потреби користувачів інформації про такі об'єкти та була дієвою для використання на практиці, оскільки існує значна кількість методик оцінки інтелектуального капіталу, його складових, однак їх практична непристосованість до системи бухгалтерського обліку призводить до неможливості обліку інтелектуального капіталу.

У відповідності до П(С)БО 8 "Нематеріальні активи" первісна вартість нематеріального активу, зокрема, ОПВ, створеного підприємством, включає прямі витрати на оплату праці, прямі матеріальні витрати, інші витрати, безпосередньо пов'язані зі створенням цього нематеріального активу та приведенням його до стану придатності для використання за призначенням (оплата реєстрації юридичного права, амортизація патентів, ліцензій тощо) [25, п. 17]. Однак в умовах нової економіки

⁹ Тут мова йде про інтелектуальний капітал

обрахована таким чином вартість ОПВ (за затратним підходом) не відповідає реальній вартості, що встановлюється ринком. Про це свідчить різниця між вартістю підприємства, яку встановлює ринок, та тією вартістю, що визначає система бухгалтерського обліку. Ця різниця іноді розглядається як спекулятивна величина, яка виникає внаслідок незрозумілих причин.

Інші, менш консервативні інститути, ніж бухгалтерський облік, зокрема, інститут професійної оцінки, більше пристосовані до ринку. Так, оцінниками для визначення вартості ОПВ використовуються наступні групи методів оцінки: затратний, ринковий, доходний. Ці методи застосовуються для кожного конкретного ОПВ, і в багатьох країнах, як і в Україні, дослідники пропонують використовувати для оцінки ОПВ комплексний метод, шляхом поєднання, комбінації наведених вище методів, залежно від специфіки та призначення ОПВ.

Отриманий за існуючою методикою результат варіює між нижньою та верхньою межею [24, с. 68], де нижня межа розраховується, як правило, шляхом обліку затрат для розробки і виготовлення (придбання) ОПВ (затратний метод), а верхня – шляхом визначення ефекту від застосування ОПВ (доходний, ринковий методи). Відповідно, обрахована вартість ОПВ в бухгалтерському обліку відповідає нижній межі, якщо застосовувати методи оцінників. Це підтверджує наше припущення про невідповідність наслідків затратного методу визначення вартості ОПВ тій вартості, що встановилася на ринку. Використання затратного методу відповідає принципу обачності. Однак деякі науковці [30, с. 51], зазначають, що принцип обачності за сучасних умов є застарілим та вступає в конфлікт з іншими принципами.

Як доведено в наукових працях [19, с. 323-324], застосування затратного методу спричиняє наступні наслідки: 1) зниження вартості майна підприємства; 2) зниження витрат підприємства в частині нематеріальних витрат і амортизаційних відрахувань

спричиняє невиправдане заниження собівартості і завищення прибутку; 3) зниження собівартості спричиняє неповне відшкодування реальної суми поточних витрат з виручки підприємства. Відшкодована сума не дозволяє відтворити весь комплекс матеріальних витрат підприємства в натурі.

Використання затратного методу для визначення вартості ОПВ критикується багатьма дослідниками, що зумовлене його ретроспективним характером. Так, проф. А.М. Козирев зазначає, що використання затратного підходу відносно ОПВ та нематеріальних активів скоріше вводить в оману, аніж допомагає приймати правильні рішення [17, с. 118]. На думку американських дослідників А. Полторака і П. Лернера недолік цього методу полягає в тому, що він передбачає отримання однакової віддачі від кожного долара, вкладеного в науково-дослідні роботи, тому помилковість даного методу є очевидною. Однак такий метод, що базується тільки на точних, перевірюваних достовірних даних дуже часто люблять використовувати деякі бухгалтери [27, с. 80]. Доц. С.А. Смірнов пише, що недоліком такого методу є те, що він не враховує споживчі властивості ОПВ, оскільки полягає у безпосередньому розрахунку затрат, пов'язаних з розробкою чи виготовленням того чи іншого продукту, чи їх сумуванні [24, с. 75]. Доц. Е.С. Климович вказує, що оцінка інтелектуальної власності за затратним способом – це всього лише визначення того, що мінімально міститься у вартості об'єкта інтелектуальної власності, що є лише обов'язковою постійною складовою у його вартості. Тому визначення вартості ОПВ затратним способом не може бути оцінкою результатів інтелектуальної діяльності в повному обсязі, що потребує розробки відповідних математичних методів досліджень для оцінки економічної ефективності використання ОПВ, зокрема в тих галузях знань, в яких розроблені і застосовуються відповідні ОПВ [16, с. 20].

Деякі дослідники визначають лише окремі ситуації, за яких доцільне використання затратного методу. Доц. П.П. Крайнев пише, що затратні методи оцінки застосовуються на початкових етапах життєвого циклу об'єктів права інтелектуальної власності, які стосуються соціальної сфери, космосу, оборонних програм тощо. Під час оцінки бізнесу затратний метод використовується в тому разі, якщо: 1) передбачається, що оцінювана фірма або її об'єкт порівняння не матиме прибутків протягом тривалого часу; 2) підприємство перебуває на межі банкрутства [18, с. 277]. Затратні методи застосовуються для дефіцитних ринків інтелектуальної власності, в міру насичення яких їх роль знижується. Оскільки посилення конкуренції на ринку технологій зменшує можливості виробника (продавця) диктувати свої умови споживачу, застосування затратних методів доцільне лише за повної уступки прав на інтелектуальну власність, але не при продажу невиключної ліцензії [24, с. 45-46]. Однак в бухгалтерському обліку цей метод використовується незалежно від сфери використання ОПІВ, його виду, специфіки, що зумовлює викривлення інформації про вартість ОПІВ, яка надається користувачам. Відповідно, використання затратного методу не забезпечує відображення економічної ефективності від використання ОПІВ, зумовлюючи невідповідність облікової системи вимогам часу, де ОПІВ як частина інтелектуального капіталу належить найважливіше місце.

Затратний підхід до обчислення вартості створених (придбаних) ОПІВ базується на трудовій теорії вартості, розробленій К. Марксом. Він довів, що єдиним джерелом вартості є праця, точніше, соціально визначена людська діяльність. Такою діяльністю є абстрактна, суспільна праця, її уречевлений результат. Оскільки ця праця має суспільний характер, то формою її прояву є мінове відношення товарів, їх порівнюваність між собою (тобто їх суспільне відношення), за якого мінова вартість набуває свого вираження лише у споживчих вартостях інших товарів. При цьому відбувається

зведення різних видів праці до якісно однакової праці взагалі [11, с. 170]. Вартість, як уречевлена в товарі праця відокремлених товаровиробників, – явище одночасно суспільне і матеріальне, як матеріальне явище суспільна вартість втілена в речі [8, с. 14].

Однак, дотримуючись схем відтворення, запропонованих К. Марксом в “Капіталі”, на думку проф. Л.Г. Пруссової, ми випускаємо з системи суспільного відтворення один важливий елемент – інтелектуальний продукт [29, с. 210-211], такий продукт є результатом інтелектуальної або творчої діяльності, яку не можна опредметити. Тобто не враховуємо особливості формування вартості активу, що є результатом не фізичної праці працівника, а інтелектуальної, розумової, що має істотні особливості. Про це також зазначає П.Ф. Друкер: “Ніде протиріччя між працівниками фізичної та розумової праці не виражена так явно, як в економічних теоріях. Економічна теорія і, більшою мірою, практика розглядають фізичну працю як затратну. Розумову ж працю, якщо ми хочемо зробити її продуктивною, – повинні розглядати як (основний) капітал” [10, с. 198].

Дослідники визначають, що економіка – це вартість, і відповідно в новій економіці повинно бути щось нове, передусім у вартості, чи, у всякому випадку, відбутись з вартістю [39, с. 13]. Розвиток нової економіки змінює погляди дослідників на вартість. Корінні зміни ролі знань та інформації в сучасній економіці приводять науковців до висновку про “деструкцію вартості”. Так, Т. Сакайя вважає, що перетворення товару в носія вартості, створеної знанням, означає справжню інформаційно-вартісну революцію (Knowledge value revolution), найбільш важливу з моменту промислової революції [21, с. 61]. Д. Белл пише: “коли знання у своїй систематичній формі залучаються до практичної переробки ресурсів (у вигляді винаходу або організаційного удосконалення), можна сказати, що саме знання, а не праця, виступає джерелом вартості”. “...Зі скороченням робочого часу та

зі зменшенням ролі виробничого робітника стає ясно, що знання та способи їх практичного застосування заміщують працю як джерело додаткової вартості. У цьому розумінні як праця і капітал були центральними змінними в індустріальному суспільстві, так інформація і знання стають вирішальними змінними постіндустріального суспільства” [38, с. 50].

Деструкція вартості проявляється в тому, що в умовах економіки, що ґрунтується на знаннях, ціна блага набагато відрізняється від прямих затрат на його виробництво і між ними втрачається будь-який зв'язок [21, с. 61], а понесені виробником затрати в своїй основі не мають ніякого відношення до вартості створеного знанням продукту. В цьому полягає фундаментальна відмінність виробленої знанням вартості від вартості матеріальних товарів та послуг [13, с. 25, 14]. В бухгалтерського обліку визначення вартості створених ОПВ здійснюють шляхом сумування затрат [25], так само як і матеріальних об'єктів, тобто не враховується неадитивність при формуванні вартості інтелектуального капіталу, і відповідно, не відображається дійсна цінність даного активу.

Бухгалтерський облік повинен пристосуватися до нових підходів формування вартості, так само, як бухгалтерський облік в кінці XIX - поч. XX ст. відреагував на зміни, що сталися в процесі виробництва.

Проблема вартості ОПВ досі не має однозначного вирішення, оскільки інтелектуальний продукт представлений ідеальною субстанцією, а не його матеріальним втіленням, то і затрати праці на створення ідеальної субстанції не можуть бути упредмечені в ній самій [7, с. 21]. Ідеальна природа ОПВ полягає в тому, що вони є нематеріальними, невідчутними, однак можуть бути втілені в фізичні (матеріальні) предмети, які мають визначену економічну цінність. Обмеженість їх використання залежить від специфічних якостей самої людини – наявності чи відсутності здатності до інтелектуальної або творчої активності, як

формі накопичення, переробки і генерації нових знань. Тому внаслідок своєї нематеріальності та невідчутності ОПВ потребують спеціальних методик для їх відображення в бухгалтерському обліку.

Горячківська Н. пише, що інтелектуальні продукти не можуть мати вартості (в рамках теорії трудової вартості), оскільки в них не може опредмечуватись праця, за цієї ж причини неможливо оцінити затрати на виробництво інтелектуального продукту [7, с. 21]. За своєю сутністю ОПВ не мають неуреченої форми, тому їх вартість не визначається з використанням традиційних показників, що застосовуються при здійсненні оцінки матеріальних об'єктів [28, с. 522].

Інтелектуальна власність, на відміну від інших форм власності, внаслідок своєї віртуальності зумовлює неможливість створення єдиної методики її оцінки. Інтелектуальна власність не може бути предметною, тобто визначеною в реальних поняттях трудових затрат [18, с. 272]. Оскільки моделювання процесів людського мислення, їх формалізація подібно до комп'ютерів, тобто моделювання інтелектуальної діяльності, результатом чого є створення інтелектуального капіталу, є малоймовірним, відповідно, й неможливим є виділення затрат інтелектуальної діяльності на створення інтелектуального капіталу. Проф. Х. Дрейфус [9, с. 260] наводить наступні докази цього: “...з психологічної точки зору, твердження, згідно якого розумна поведінка може, всупереч очевидним свідченням протилежного, здійснюватися шляхом застосування тих чи інших фіксованих формальних правил (як це має місце в цифровій обчислювальній машині), “не працює”, оскільки при цьому виникає нескінченний процес введення правил застосування правил. Ні звернення до поняття фізичного вхідного сигналу (застосування якого стає неможливим), як і використання поняття вхідного стимулу (для якого не вдається знайти відповідного визначення)” не

можуть усунути цей “регрес в нескінченність”.

Хоча дослідниками сформована проблематика деструкції вартості в умовах нової економіки, висвітлена вичерпність можливостей теорій трудової вартості та корисності, однак чіткої альтернативної вартісної теорії, яку можна було б взяти за основу при визначенні вартості ОПІВ в бухгалтерському обліку не запропоновано. Крім того, проф. В. Іноземцев пише, що проблема вартості втрачає власне економічний характер та стає всезростаючою соціологічною проблемою. На його думку настав “період домінування символічної цінності”. Він не вважає за необхідне “детально досліджувати ту систему відносин, яка приходить йому на зміну [21, с. 623].

Проте облікова система повинна реагувати на зміни в економіці, відображати реальну вартість підприємства, що забезпечить отримання користувачами інформації, яка б відповідала рівню розвитку економіки та вимогам часу.

Тому для формування реальної вартості створених ОПІВ, що враховуватиме особливості абстрактності та ідеальної природи, необхідно використовувати справедливую вартість ОПІВ, що встановлюється на активному ринку (визначення якого надано у П(С)БО 8 “Нематеріальні активи”) – ринковою ціною. Також необхідно враховувати, що хоча затрати на створення ОПІВ, на думку деяких дослідників не мають ніякого прямого, навіть непрямого зв’язку з вартістю ОПІВ [21, с. 62], однак ми не можемо заперечувати їх реальності, тобто взаємозв’язку з вартістю ОПІВ, тому вони повинні включатися до собівартості ОПІВ.

Обґрунтування такого підходу було зроблено ще в “Метафізиці” Аристотеля: “Ті ж, хто визнає причинами ідеї, в пошуках причин для речей, що навколо нас, передусім проголосили інші предмети (ейдоси¹⁰), рівні цим речам за числом... Справді, ейдосів приблизно стільки ж або не менше ніж

речей... ейдоси повинні бути причетні для всього, про що є знання” [4, с. 235]. Сучасні дослідники також дотримуються цього підходу, зокрема, при обґрунтуванні процесу створення ОПІВ (рис. 3).

$$\text{Гроші} + \left\{ \begin{array}{c} \text{Інтелект} \\ + \\ \text{Матеріальні умови} \\ \text{застосування} \end{array} \right\} = \text{ОПІВ}$$

Рис. 3. Процес створення ОПІВ на підприємстві (фрагмент) [12]

Відносно вартості ОПІВ обґрунтовані Аристотелем філософські погляди можна змоделювати наступним чином:

$$V_{\text{опів}} = V_{\text{мат}} + V_{\text{ід}} \quad (8)$$

де $V_{\text{опів}}$ – вартість об’єкта права інтелектуальної власності;

$V_{\text{мат}}$ – вартість матеріальної складової об’єкта права інтелектуальної власності

$V_{\text{ід}}$ – вартість ідеальної складової об’єкта права інтелектуальної власності

Згідно П(С)БО 8 [25, п. 19], підприємство може здійснювати переоцінку ОПІВ за справедливою вартістю на дату балансу, щодо яких існує активний ринок. Тобто відбувається доведення вартості ОПІВ до реальної вартості – сформованої на активному ринку. На нашу думку, в даному випадку під час формування собівартості ОПІВ проведення дооцінки є неправильним, таким, що суперечить своїй суті, оскільки зміни ціни (вартості) ОПІВ з моменту формування первісної вартості та на момент переоцінки на активному ринку не відбувається, вона залишиться однаковою.

Для визначення вартості створеного ОПІВ пропонується наступна структура (рис. 4), яка полягає у доведенні первісної вартості ОПІВ (вартість матеріальної складової об’єкта права інтелектуальної власності), що формується згідно П(С)БО 8 (п. 17), до вартості, сформованої активним ринком за рахунок відображення в бухгалтерському обліку вартості синергетичного капіталу (вартість ідеальної складової об’єкта права інтелектуальної власності).

¹⁰ Ейдоси – щось усталене і загальне, що може бути предметом знання.

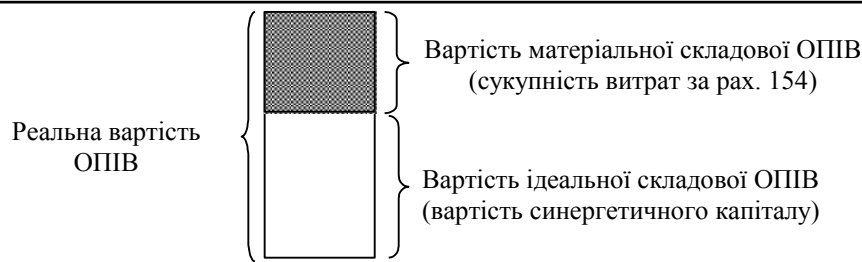


Рис. 4. Структура реальної вартості ОПІВ (власна розробка)

Бухгалтерське відображення синергетичних ефектів. В бухгалтерському обліку відображення реальної первісної вартості ОПІВ розглянемо на прикладі формування вартості створення комп'ютерної програми. Формування початкової вартості ОПІВ здійснюється протягом певного періоду, а тому викликає певні труднощі при визначенні суми затрат, що включаються до неї. Про це зазначають Н.О. Старкова та А.Н. Костецький: "...дослідження існуючих форм звітності не дозволяє однозначно виділити вказані групи затрат із загальної структури витрат фірми. Отримання вказаної інформації з первинних бухгалтерських документів можливе, однак досить трудно- та ресурсомістке" [34].

Синергетичні ефекти, що виникають, пропонуємо відображати в активі балансу на субрахунку 193 "Синергетичні ефекти", оскільки вони є результатом взаємодії активів, як і гудвіл. Оскільки кожна господарська операція впливає на балансове рівняння, в бухгалтерському обліку повинен існувати рахунок, який вказуватиме джерело походження такого синергетичного ефекту. У зв'язку з тим, що гудвіл виникає лише у випадку об'єднання підприємств, а

внутрішньогенерований гудвіл в бухгалтерському обліку не відображається, потреби у виділенні окремого рахунку для врівноваження балансового рівняння не існувало. Для відображення в обліку синергетичного ефекту в пасиві пропонуємо введення рахунку "Синергетичний капітал" з відображенням його у складі додаткового капіталу на рахунку 428.

Відповідно, в бухгалтерському обліку вартісне вираження синергетичного ефекту, що виникає в результаті взаємодії інтелектуальних активів, відображається в активі, джерелом утворення якого є синергетичний капітал – в пасиві балансу.

Господарська операція з виникнення синергетичного ефекту в бухгалтерському обліку відобразатиметься наступним чином:

Д-т 193 К-т 428

Передумовою такого проведення є визнання синергетичних ефектів та їх оцінка.

Для відображення в обліку реальної вартості ОПІВ при його створенні з урахуванням виникнення синергетичних ефектів пропонуємо здійснювати наступні бухгалтерські проведення (табл. 2):

Таблиця 2. Методика бухгалтерського відображення операцій зі створення ОПІВ з урахуванням синергетичних ефектів (на прикладі створення комп'ютерної програми)

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
1	Відображено затрати на оплату праці розробників програми	154	661	1200
2	Проведено відрахування від суми заробітної плати розробників програми	154	65	456
3	Відображено вартість консультаційних послуг	154	685	250
4	Відображено отримання юридичних послуг щодо оформлення свідоцтва на комп'ютерну програму	154	685	350
5	Відображено виникнення синергетичних ефектів	193	428	2744* ¹¹

¹¹ В пояснення операцій 5 та 6 слід відмітити, що на активному ринку реальна вартість комп'ютерної програми подібного класу становить 5000 грн. Вартість синергетичного ефекту розраховується за наступною формулою:

$$V_{\text{син}} = V_{\text{рин}} - V_{\text{затр}}$$

де $V_{\text{рин}}$ – ринкова вартість ОПІВ, сформована на активному ринку;

$V_{\text{затр}}$ – первісна вартість створеного ОПІВ згідно П(С)БО 8 "Нематеріальні активи".

1	2	3	4	5
6	Включено вартість синергетичних ефектів у вартість програми (Розрахунок: $V_{син} = 5000 - (1200 + 456 + 250 + 350) = 2744$)	154	193	2744
7	Введено комп'ютерної програму в експлуатацію	125	154	5000

Наведена методика бухгалтерського відображення синергетичних ефектів дозволить наблизити облікову вартість активів підприємства до реальної.

Модель відповідності облікової та ринкової вартості підприємства: на шляху до ідеальної моделі системи бухгалтерського обліку. Для укріплення позиції компанії на ринку, особливо

високотехнологічних галузей, обов'язковим є необхідність знання їх реальної вартості.

Структуру інформації про вартість підприємства, що надається системою бухгалтерського обліку, в порівнянні з ринковою вартістю можна представити за допомогою наступної моделі (див. рис. 5).

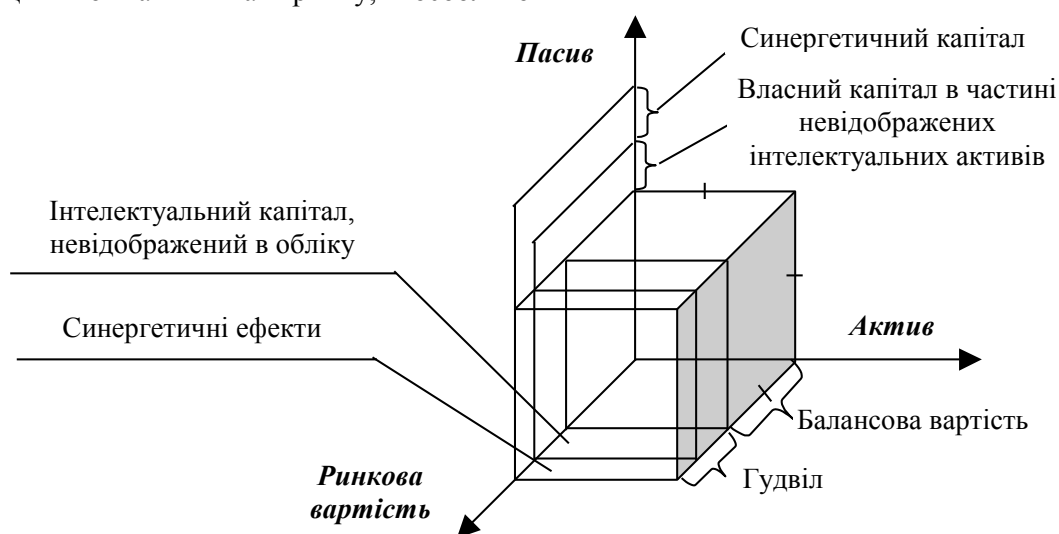


Рис. 5. Модель відповідності облікової і ринкової вартості підприємства

Застосування методу моделювання дозволяє визначити, що геометрична фігура, що утворюється в площині Актив-Пасив матиме форму квадрату, що зумовлюється застосуванням принципу подвійності в бухгалтерському обліку. В площині Актив-Пасив-Ринкова вартість найкращим варіантом, що забезпечує надання інформації про вартість підприємства для прийняття управлінських рішень, буде такий варіант, за якого утворюється куб – коли балансова вартість дорівнює ринковій вартості, що забезпечує достовірне відображення фінансового стану.

Однак, в бухгалтерському обліку поки не знаходить відображення та частина інтелектуального капіталу, що не є його майном, але впливає на зростання ринкової

вартості, що пояснюється гіпотезою ефективності ринку; також в бухгалтерському обліку не відображаються результати взаємодії окремих складових інтелектуального капіталу – синергетичні ефекти, тому згідно чинної облікової методології ми не можемо отримати куб в площині Актив-Пасив-Ринкова вартість. Наведена модель (див. рис. 5) дозволяє визначити невраховані в бухгалтерському обліку явища та об'єкти, які зумовлюють невідповідність облікової системи умовам нової економіки.

Висновки та перспективи подальших досліджень. За результатами проведеного дослідження визначено, що з розвитком нової економіки відбуваються значні зміни в існуючій економічній системі, що

визначає зміну методів бухгалтерського обліку, пристосування їх до нової парадигми господарювання, що характеризується процесами дематеріалізації, інформатизації, інтелектуалізації.

Облікова вартість підприємства не відповідає вартості, що встановлюється на нього ринком капіталу, особливо у підприємств в основу діяльності яких покладено використання інтелектуальних активів. Відповідно, система бухгалтерського обліку нездатна забезпечувати відображення всього інтелектуального капіталу (оскільки в обліку не відображається та частина інтелектуального капіталу, що не є його майном, але впливає на зростання ринкової вартості, що пояснюється гіпотезою ефективності ринку) й синергетичних ефектів, що виникають при взаємодії його складових. Це найяскравіше проявляється при об'єднанні підприємств через виникнення гудвілу, який в сучасних умовах є неспіввимірно великим.

Запропонована методика відображення в бухгалтерському обліку вартості ОПВ при його створенні з урахуванням виникнення синергетичних ефектів (на III рівні їх виникнення, серед виділених нами) дозволяє пояснити справжню сутність вартості ОПВ (доводячи необґрунтованість дооцінки нематеріальних активів, що передбачено П(С)БО 8) та дозволяє забезпечити надання необхідної інформації для потреб управління.

ЛІТЕРАТУРА:

1. *Алексеева В.В.* Применение математических методов в теории бухгалтерского учета. Автореферат дис. к.э.н. – Ленинград, 1976. – 30 с.
2. *Бендиков М.А., Джамай Е.В.* Интеллектуальный капитал развивающейся фирмы: проблемы идентификации и измерения // www.cfin.ru/press/management/2001-4/#1_1
3. Бухгалтерский учет / З. Лаучик, В. Краличек, Л. Стракова и др. Пер. со словац. Под ред. В.И. Петровой. – М.: Финансы и статистика, 1984. – 262 с.
4. Вступ до метафізики: Навч. посібник. – К.: Либідь, 2004. – 488
5. *Газин Г.* Феномен новой экономики // <http://www.cfin.ru/press/loginfo/2001-01/01.shtml>
6. *Галаган А.М.* Основы общего счетоведения. – М.: Изд-во Наркомторга СССР и РСФСР, 1928. – 436 с.
7. *Горячкова Н.* Определение института интеллектуальной собственности // БизнесИнформ. – 1998. – № 6. – С. 18-23
8. *Гриценко А.А.* Метод “Капитала” К. Маркса и политическая экономия в широком смысле. – Х.: Вища шк. Изд-во при ХГУ, 1988. – 159 с.
9. *Дрейфус Х.* Чего не могут вычислительные машины. – М.: Издательство «Прогресс», 1978. – 334 с.
10. *Друкер П.Ф.* Задачи менеджмента в XXI веке.: Пер. с англ.: Уч. пос. – М.: Издательский дом “Вильямс”, 2002. – 272 с.: ил.
11. Економічна енциклопедія. Том 1. – Київ: Видавничий центр “Академія”, 2000. – 864 с.
12. *Ильшев А.М., Ильшева М.А.* Двойственный характер объектов интеллектуальной собственности и система показателей их использования // <http://ois.narod.ru/public/comm/ilyshev2.htm>
13. Интеллектуальный капитал – стратегический потенциал организации: Учебное пособие. Под ред. д.э.н. проф. Гапоненко А.Л., д.э.н. Орловой Т.М. – М.: Издательский Дом «Социальные отношения», 2003. – 184 с.
14. *Карпова Н.Н.* Стратегия управления интеллектуальной собственностью предприятий // www.les-russia.org.
15. *Катренко А.В.* Системний аналіз об'єктів та процесів комп'ютеризації: Навчальний посібник. – Львів: “Новий світ – 2000”. – 424 с.
16. *Климович Е.С.* Методический подход к оценке стоимости интеллектуальной собственности // Бухгалтерский учет в издательстве и полиграфии. – 2005. – № 2 (74) – С. 19-26
17. *Козырев А.Н., Макаров В.Л.* Оценка стоимости нематериальных активов и

интеллектуальной собственности. – М.: РИЦ ГШ ВС РФ, 2003. – 368 с.

18. *Крайнев П.П.* Интеллектуальна економіка: управління промисловою власністю: (Монографія). – К.: Концерн “Видавничий дім “Ін-Юре”, 2004. – 448 с.

19. *Малюга Н.М.* Шляхи удосконалення оцінки в бухгалтерському обліку: теорія, практика, перспективи. – Житомир: ЖІТІ, 1998. – 384 с.

20. *Медведев М.Ю.* Бухгалтерський учет для посвященных. – М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2004. – 320 с.

21. *Медведев В.* О стоимости в современной экономике // Вопросы экономики. – 2003. – № 11. – С. 53-54

22. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку 2000 / Перекл. з англ. за ред. С.Ф. Голова. / – К.: Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2000. – 1272 с.

23. *Мізюк Б.М.* Системна парадигма: становлення, зміст та інтерпретація // Фінанси України. – 2004. – № 8. – С. 25-34

24. Оценка интеллектуальной собственности: Учеб. Пособие / Под ред. С.А. Смирнова. – М.: Финансы и статистика, 2002. – 352 с.

25. П(С)БО 8 “Нематеріальні активи”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 18 жовтня 1999 р. № 242

26. *Палий В.Ф., Соколов Я.В.* Введение в теорию бухгалтерского учета. – М.: Финансы. – 304 с.

27. *Полторак А., Лернер П.* Основы интеллектуальной собственности.: Пер. с англ. – М.: Издательский дом “Вильямс”, 2004. – 208 с.

28. Право інтелектуальної власності: Академ. курс: Підручник для студентів вищ. навч. закладів. / О.А. Підпригора, О.Б. Бутнік-Сіверський, В.С. Дроб’язко та ін.; За ред. О.А. Підпригори, О.Д. Святоцького. – 2-ге вид., переробл. та допов. – К.: Концерн “Видавничий дім “Ін Юре”, 2004. – 672 с.

29. *Прусова Л.Г.* Основы рыночной экономики: Виробничо-практичне видання. – К.: РВО “Поліграфкнига”, 1993. – 304 с.

30. *Ржаницына В.С.* Сущность нематериальных активов // Бухгалтерский учет. – 2005. – № 7. – С. 50-54

31. *Селезнев Е.Н.* Интеллектуальный потенциал – показатель состояния интеллектуального капитала и эффективности его использования // Финансовый менеджмент. – 2004. – № 5. – С. 122-129

32. *Сиренко И.* Оценка вкладов в виде прав на объекты интеллектуальной собственности, вносимых в хозяйственные общества и товарищества // Хозяйство и право. – 1996. – № 12. – с. 44-47

33. *Соколов Я.В.* Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: Учебн. пособие для вузов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.: ил.

34. *Старкова Н.О., Костецкий А.Н.* Интеллектуальные активы фирмы: идентификация и управление // Экономика. Управление. Право. – 2000. – № 4. С. 14-17

35. *Феррис К., Пеширо Б.П.* Оценка стоимости компании: как избежать ошибок при приобретении.: Пер. с англ. – М.: Издательский дом “Вильямс”, 2003. – 256 с.

36. *Фомичев Г.И.* Гудвилл: элементы и классификация // Международный бухгалтерский учет. – 2005. – № 8 (80). – С. 54-55

37. *Чижевська Л.В.* Бухгалтерський баланс: проблеми теорії і практики. – Житомир. ЖІТІ, 1998. – 408 с.

38. *Чухно А.* Интеллектуальный капитал: сутність форми і закономірності розвитку // Економіка України. – 1999. – № 11. – С. 48-55

39. Экономическая теория на пороге XXI века. – 5.: Неоэкономика / Под ред. Ю.М. Осипова, В.Г. Белолипецкого, Е.С. Зотовой. – М.: Юристъ, 2001. – 624 с.

40. *Яремко І.Й.* Економічні категорії в методології обліку: Монографія. – Львів: Каменярь, 2002. – 192 с.

41. Camelback Research Alliance // <http://www.gradientanalytics.com>

42. *Edvinsson L. Malone M.S. Intellectual Capital. Realizing Your Company's True Value by Finding Its Hidden Brainpower.* New York , Harper Business, 1997. – 240 p.

43. *Epstein B.J., Mirza A.A. IFRS 2005. Interpretation and Application of International Accounting and Financial Reporting Standarts.* – New Jersey: John Wiley and sons, inc, 2005. – 988 p.

МАЛЮГА Наталія Михайлівна – кандидат економічних наук, професор, завідувач кафедри аналізу і статистики Житомирського державного технологічного університету, член Методологічної ради з бухгалтерського обліку при Міністерстві фінансів України

Наукові інтереси:

– теорія й методологія бухгалтерського обліку і господарського контролю

ЛЕГЕНЧУК Сергій Федорович – асистент кафедри аналізу і статистики Житомирського державного технологічного університету, здобувач наукового ступеня кандидат економічних наук

Наукові інтереси:

– бухгалтерський облік і контроль нематеріальних активів та інтелектуального капіталу;

– розвиток бухгалтерського обліку в новій економіці.