

# ІНСТИТУЦІОНАЛЬНИЙ ПІДХІД ДО МЕТОДОЛОГІЇ ОБЛІКУ ІНТЕЛЕКТУАЛЬНОГО ВИРОБНИЦТВА НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ

## INSTITUTIONAL APPROACH TO THE METHODOLOGY FOR INTANGIBLE ASSETS PRODUCTION ESTIMATION

**В'ячеслав Диба**  
к. е. н., доцент,  
кафедра обліку  
підприємницької  
діяльності  
ДВНЗ «Київський  
національний  
економічний  
університет  
імені Вадима  
Гетьмана»

**Vyacheslav Dyba**  
PhD,  
Associate  
Professor,  
SHEI «Kyiv  
National  
Economic  
University named  
after Vadym  
Hetman»

*У статті розглянуті методологічні основи оцінки нематеріальних активів. Проаналізовано особливості інституційної моделі бухгалтерського обліку, перспективи її використання для обліку інтелектуального виробництва нематеріальних активів. Узагальнено концептуальний підхід до методології бухгалтерського обліку нематеріальних активів в умовах інституційних змін.*

*Methodological basis for estimation of intangible assets are investigated in the article. The peculiarities of institution model of accounting and prospects of its use for intellectual production of intangible assets estimation. The conceptual approach to the methodology for intangible assets production estimation is generalized.*

**Ключові слова:** методологія, нематеріальні активи, оцінка, ідентифікація, облік.

**Key words:** methodology, intangible assets, estimation, identification, accounting.

Конкурентоспроможні підприємства створюють свої переваги за рахунок формування, використання і відтворення унікальних активів інтелектуально-інформаційного характеру, таких як знання і компетентність персоналу, корпоративна культура і ділова репутація. Саме унікальність активів є єдиним фактором конкурентоспроможності підприємств, який неможливо придбати на ресурсному ринку, оскільки він є продуктом інтелектуальної, творчої діяльності персоналу підприємства.

Про необхідність розробки нової методології бухгалтерського обліку в умовах переходу до постіндустріальної економіки та про необхідність включення активів і капіталу інституційного середовища в національну систему бухгалтерського обліку відмічають Д. Андріссен, В.С. Аптон, М.І. Бондар, Р.П. Булига, Ф.Ф. Бутинець, Дж. Гатфрі, С.Ф. Голов, Т.В. Давидюк, Ю. Даум, Р.К. Елліот, В.М. Жук, О.В. Кантаєва, Я.Д. Крупка, С.А. Кузнєцова, С.А. Кузубов, Б. Лев, С.О. Левицька, С.Ф. Легенчук, Н.М. Малюга, В.Б. Моссаковський, Л.В.

Нападовська, В.Ф. Палій, О.М. Петрук, М.С. Пушкар, Р. Рослендер, Р. Тіссен, Л.В. Чижевська, М.М. Шигун, І.Й. Яремко.

Проте, незважаючи на зростаюче розуміння важливості невідчутних активів, створених в результаті інтелектуального виробництва суб'єктів господарювання, їх продовжують майже повністю ігнорувати в бухгалтерському обліку. Отже, назріла необхідність перейти на облік нового рівня, який здатний виміряти енергію руху компанії з погляду її ринкових перспектив. Оскільки модель традиційної обліково-аналітичної системи не пристосована до економіки, заснованої на знаннях, з'являється необхідність розробки методики відображення в бухгалтерському обліку інвестицій, пов'язаних з формуванням знань про агентів ринкового середовища, формуванням компетентності персоналу, забезпеченням інноваційності бізнес-процесів. Тому, метою нашої статті є поглиблення та узагальнення основних аспектів названих вище досліджень.

Вивчення праць наших сучасників показало, що сьогодні зароджується новий етап в розвитку

бухгалтерського обліку, пов'язаний з інтелектуальним виробництвом і створенням корпоративних знань, і тому актуальним є питання про зміну концепції бухгалтерського обліку під впливом дії інституціональної економіки.

Інституційна модель бухгалтерського обліку ґрунтується на інтересах всіх груп користувачів інформації бухгалтерського обліку і правил взаємодії між ними. Адже будь-яке підприємство постійно потребує додаткових джерел фінансування, які можна знайти на ринках капіталу. Привернути потенційних інвесторів і кредиторів можливо лише шляхом їх об'єктивного інформування про господарську діяльність, тобто в основному за допомогою звітності, що представляється. Адекватність інформації визначається інтересом користувача до найважливіших показників бізнесу і тому на сьогодні важливим завданням є теоретичне обґрунтування створення ринково-орієнтованої звітності.

Зупинимось більш детально на основних положеннях інституціональної теорії та визначимо її вплив на формування нового підходу до

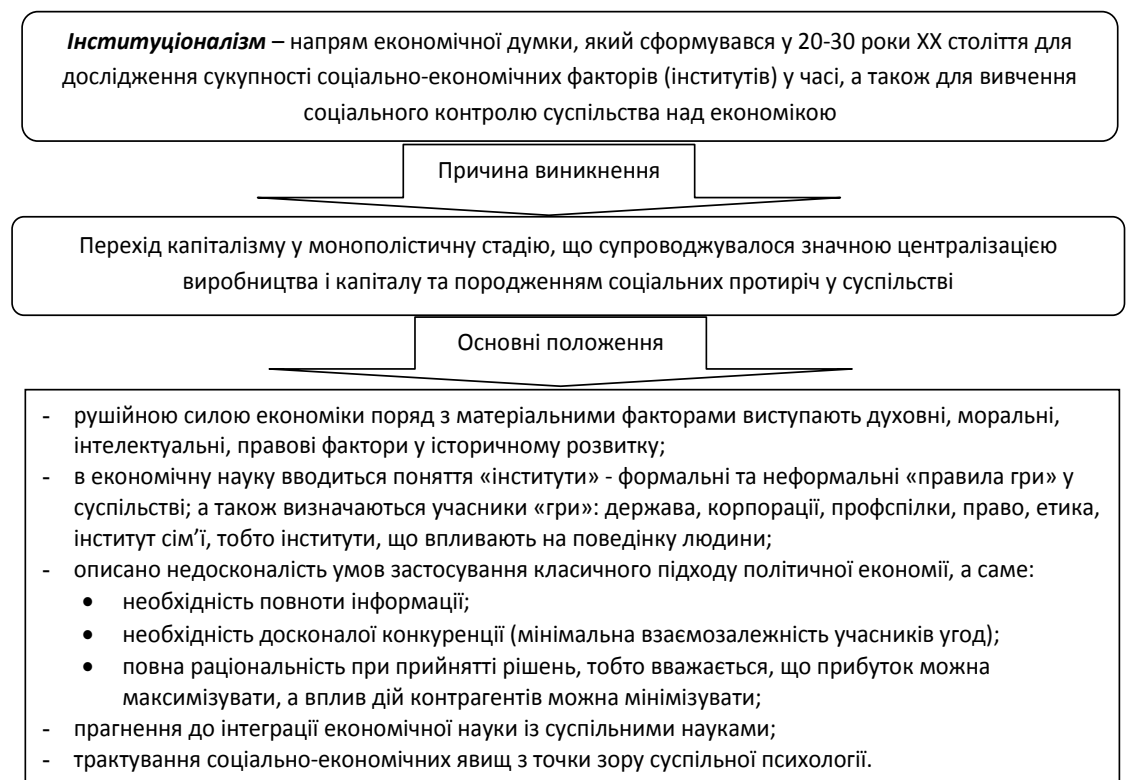


Рис. 1. - Загальні ознаки інституціоналізму\*

\* Джерело: узагальнено автором

методології бухгалтерського обліку нематеріальних активів підприємств, створених в процесі власного інтелектуального виробництва, в умовах інституційних змін.

Загалом інституціональна економіка є синтезом економічних процесів та явищ суспільного життя. Схематичне зображення загальних ознак інституціоналізму наведено на рис. 1.

Як видно з рис. 1, інституціоналізм у якості предмета дослідження визначає як економічні, так і неекономічні проблеми соціально-економічного розвитку, а об'єктом дослідження обираються формальні та неформальні інститути.

Початок ХХ ст. в економічній науці ознаменувався значним розвитком нового напрямку – неінституціоналізму, який з одного боку виступив засобом внесення коректив в неокласичну теорію внаслідок її невідповідності сучасній реальності, а з іншого – став взаємодоповнюючим елементом, який дозволяє утворити нову інтегровану економічну теорію. На основі аналізу неокласичної та інституціональної теорій дослідники виділяють три основні відмінності між ними [1]:

1. Неінституціоналісти по-новому інтерпретують такі поняття як держава, фірми і домогосподарства. Вони визначають ці категорії не як колективну сукупність чи одиницю аналізу, яка втілює в собі колективний зміст, а як сукупність дій економічних агентів.

2. Максимізація корисності як фундаментальна категорія аналізу неокласичної теорії не може бути застосована до реального економічного життя. Індивід обирає альтернативи і досягає власних цілей тільки в рамках обмежень організаційної системи, в якій він функціонує.

3. Вплив обмеженої раціональності на поведінку економічних суб'єктів. Якщо індивіди в умовах неокласичної доктрини прагнуть максимізувати корисність, а фірми – максимізувати прибуток, то необхідно визнати, що в реальному житті і ті й інші мають обмежені можливості одержувати і аналізувати

повну інформацію для прийняття оптимальних рішень.

Наведені відмінності визначають актуальність розгляду неінституціональної теорії в бухгалтерському обліку, оскільки:

1. Зміна підходу до трактування фірми визначає необхідність зміни підходу до визначення предмету бухгалтерського обліку в світлі неінституціональної доктрини.

2. Усунення концепції максимізації корисності обумовлює необхідність перегляду постулату максимізації прибутку фірми, що передбачає необхідність розробки нової системи показників для визначення ефективності функціонування фірми, залежно від поставлених перед нею цілей (збереження статусу і влади, збереження контролю, допомога суспільству, особисті потреби керівників). Це, в свою чергу, визначає необхідність перегляду методології бухгалтерського обліку, яка дозволить формувати відповідну звітність, як основу для розрахунку таких показників.

3. Неможливість одержувати й аналізувати повну інформацію для прийняття оптимальних рішень передбачає вирішення проблеми асиметрії облікової інформації, використання облікової інформації інсайдерами, прозорості фінансової звітності.

Необхідно зауважити, що основа існуючих протиріч і одночасно інтеграції між неокласичною та інституціональною теоріями закладена у визначенні самого поняття «інституція». Додамо, що в українській практиці у науковому обороті більш вживаним є поняття «інститут», що дуже часто спотворює розуміння інституціоналізму як системи правил, звичаїв, поведінки у суспільстві, та більше схиляється до ототожнення його з установами або організаціями.

Перші наукові підходи до категоріального визначення поняття інституції були розроблені основоположниками раннього інституціоналізму - Т.Вебленом, У.Гамільтоном, Дж.Коммонсом та ін. Під інститу-

ціями (від латинського «*institutio*» - звичай) Т. Веблен розуміє комплекс традиційних способів мислення про відносини між людиною і суспільством, а також загальноприйнятну поведінку [2, с.202]. Інший представник раннього інституціоналізму У.Гамільтон визначив інституції наступним чином: «Інституції - це вербальний символ для кращого позначення ряду громадських звичаїв. Вони означають переважаючий і стійкий спосіб мислення або дії, що став звичним для групи людей» [3].

Представник нового інституціоналізму Д.Норт визначає інституції як встановлені в суспільстві «правила гри» або створені людиною обмежувальні рамки, які розглядаються окремо від індивідів і організацій. Вони організують взаємодію між людьми, зменшують економічну невизначеність за допомогою структуривання щоденного життя, а також передбачають систему механізмів, що забезпечують їх виконання [4, с.12]. При цьому Д. Норт обґрунтовує і послідовно дотримується розмежування інституцій (норм і правил гри) і організацій (учасників гри), які функціонують у сфері інституційних обмежень. У інституційних працях останнього десятиліття цей підхід отримав визнання та переважне поширення.

Отже, функціональне призначення інституцій полягає у визначенні рамок обмежень реалізації економічної мотивації і поведінки господарюючих суб'єктів, економічних відносин і процесів. Дія правил і санкцій створює необхідний рівень громадського порядку, робить економічне життя більш стабільним і передбачуваним.

Слід відмітити, що у обліковій практиці чітко визначився один із інституційних механізмів – формальні обмеження, а саме – закони й інші нормативні акти, які визначають «правове поле» функціонування бухгалтерського обліку. Наявність інституційного підходу помітна і в обліковій теорії, про що свідчить поява в ній нових об'єктів обліку (інтелектуального, венчурного та

людського капіталу, трансакційних витрат, невідчутних інтелектуальних активів). Не всі із названих об'єктів знаходять своє відображення у системі бухгалтерського обліку, тому необхідні нові методи для майбутньої їх реєстрації на рахунках бухгалтерського обліку та узагальнення інформації про них у формах звітності. У цьому контексті інституціоналізм дозволяє пояснити динаміку облікового процесу, спрямованого на чітке виконання облікових робіт у ланцюгу бухгалтерської процедури «від балансу до балансу»; особливості його трансформації, а також еволюційні процеси становлення й розвитку.

Чинники інституційного середовища, що впливають на облікову систему, В. Панков розглядає як самостійне інституційне явище, виокремивши зовнішні та внутрішні інституційні чинники. До зовнішніх чинників він відносить: домінуючі у суспільстві соціальні і культурні установки; звичаї і практику ділового обороту; загальну правову систему; спеціальну нормативну базу, що регулює правила ведення обліку і формування фінансової звітності; умови економічного розвитку; технічний прогрес і розвиток інформаційних технологій; загальні процеси глобалізації й інтеграції; систему освіти і підготовки спеціалістів, інформаційні процеси в професійному середовищі [5, с. 34]. Отже, зовнішні чинники допомагають встановити єдиний формат, порядок, а також межі достовірності і точності фінансової звітності для зовнішніх користувачів; формують спільність і одноманітність правил підготовки і формування облікової інформації.

До внутрішніх чинників, за В.Панковим, належать: облікова політика, система регламентації облікових процесів; внутрішня організаційна структура бізнесу; характер внутрішніх інформаційних і комунікаційних процесів; поведінкові мотиви працівників і користувачів звітності [5, с. 35]. Підкреслимо, що Наказ про облікову політику дійсно слід вважати

внутрішнім регулюючим інструментом (внутрішнім законом підприємства), іншими словами – інститутом, оскільки наказ про облікову політику підприємства регламентує правила та методи ведення бухгалтерського обліку на певному підприємстві на звітний рік.

Варто зазначити, що за інституційного підходу основною метою обліку стає задоволення запитів учасників інституцій (організацій) і окремих зовнішніх та внутрішніх користувачів цільової інформації. Відтепер саме вони формують і «правила гри» або інститути, і нові завдання обліку, чітко окреслені В. Жуком: законодавчо-регуляторні, методологічні, методичні та з формування професії [6, с. 261]. Виконання цих завдань змінює інші елементи концептуальних основ обліку: регламенти, звітність і принципи обліку. За інституційного підходу регламенти реалізуються через законодавчо-регуляторні завдання, які полягають у визначенні пріоритетних напрямів формування законодавчо-нормативних та організаційних передумов забезпечення ефективної державної політики щодо регламентації системи бухгалтерського обліку та звітності.

З метою відображення в системі бухгалтерського обліку достовірної інформації про конкурентні переваги підприємства у зовнішньому середовищі, в праці К.П.Боримської запропоновано використовувати не лише систему майнових та результатних рахунків, а й нову систему рахунків, названу каталактичною [7]. За твердженням К.П.Боримської, записи на рахунках каталактичного типу, відкриті для належного обліку нових об'єктів, можуть надавати вичерпну інформацію про дію тих або інших економічних сил (зовнішніх: дія сил природи, загальна соціально-політична ситуація в країні, економічні катаклізми; внутрішніх: винахідництво, фінансові інвестиції і т.д.). Таким чином в цій групі рахунків записуються результати досліджень причин приросту доходів та витрат протягом певного проміжку часу.

Зауважимо, що аристотелівський термін «каталлаксія» вперше для ринкової економіки застосував нобелівський лауреат з економіки Ф. фон Хайєк, щоб описати «систему самоорганізації добровільної співпраці; особливий вид стихійного порядку, створеного ринком за допомогою людей, що діють в рамках положень права власності, правопорушень і контракту» [8]. Передумовою для виникнення даного терміну стало намагання провідних представників напряму класичного лібералізму в економіці включити до складу економічної теорії не лише «матеріальні» ринкові відносини (товарно-грошовий обмін), але й усю систему обміну, засновану на раціональному людському виборі. За визначенням Л. фон Мізеса, каталактика – це наука про культуру обміну в економіці [9].

Детальний аналіз інституціональних теорій вказує на необхідність вирішення у бухгалтерському обліку комплексу наступних методологічних питань [10]:

1) хронологічне та постійне в часі, систематичне спостереження за нематеріальними активами:

- організація документування та прийомів інвентаризації створених корпоративних знань про правила гри у зовнішньому та внутрішньому середовищі функціонування підприємства;

2) вимірювання нематеріальних активів через єдиний грошовий вимірник:

- розробка методики оцінки інтелектуальних активів, створених завдяки знанням зовнішнього і внутрішнього середовища підприємства, яка б забезпечувала інформаційні потреби агентів інституційного середовища;

- калькулювання трансакційних витрат, пов'язаних зі створенням, розробкою, юридичним оформленням та просуванням інтелектуальних активів на ринок;

3) реєстрація та класифікація даних про зміни нематеріальних активів з метою їх систематизації за видами:

- модифікація бухгалтерських рахунків шляхом включення інтелек-

туальних активів до складу об'єктів бухгалтерського обліку;

– розробка технології подвійного запису операцій із інтелектуальними активами, створеними внаслідок накопичення знань про зовнішнє і внутрішнє середовище підприємства;

4) узагальнення інформації з метою складання звітності:

– модифікація форми бухгалтерського балансу через включення в нього статей, на яких відображатиметься сальдо капіталізованих трансакційних витрат та приросту інтелектуального капіталу;

– розробка форми фінансової звітності про справедливую вартість підприємства.

Розгляд теоретичних основ інституціональної економіки дозволяє визначити напрями розвитку концептуального підходу до методології комплексного обліку нематеріальних активів в умовах інституційних змін (рис. 2).

Як видно з рис. 2., в обліковій системі, яка враховує вплив інституційного середовища, до складу активів додаються капіталізовані витрати інституціонального характеру, так звані «трансакційні витрати», які з'являються внаслідок взаємодії із зовнішніми та внутрішніми контрагентами і зумовлені виникненням контрактних (договірних) прав.

Узагальнюючи вище сказане, відмітимо, що інституційна оцінка є новою для теорії і практики управління господарськими процесами, у тому числі пов'язаними з інститутом бухгалтерського обліку. В умовах інституціональних змін, коли домінуючим об'єктом власності стає інформація, що втілює у собі переважно витрати інтелектуальної праці, власність на матеріальні засоби виробництва перестає бути основною умовою максимізації прибутку. Запорукою комерційного успіху суб'єктів господарювання стає не власність, а організація взаємодії у зовнішньому та внутрішньому середовищі функціонування, не володіння матеріальними об'єктами прав власності, а користування

знаннями та результатами інтелектуального виробництва. Тому, рахунки бухгалтерського обліку повинні відображати не лише капіталізовані витрати, зумовлені зміною фізичного капіталу, а й капіталізовані витрати інституціонального характеру – «трансакційні витрати».

#### СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Пустовойт Р. Сравнительный анализ неинституциональной и неоклассической теорий // Экономика Украины. – 2005. - № 4. – С. 54-59.
2. Веблен Т. Теория праздного класса / Т.Веблен. – М.: Прогресс, 1984. – 367 с.
3. Hamilton W. Institution. Encyclopedia of the Social Sciences. – New York, 1932. – v. VIII. – P. 84.
4. Норт Д. Институції, інституційні зміни та функціонування економіки / Д. Норт; пер. з англ. І. Дзюб. – К.: Основи, 2000. – 198 с.
5. Панков В. В. Институциональная теория бухгалтерского учета и аудита: учебное пособие / В. В. Панков. — М.: ИнформБюро, 2011. — 168 с.
6. Жук В. М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки: монографія / В. М. Жук. — К.: ННЦІАЕ, 2009. — 648 с.
7. Боримська К.П. До проблеми відображення зовнішнього середовища в системі рахунків бухгалтерського обліку: реалії та перспективи / К.П.Боримська // Міжнародний збірник наукових праць. – 2011. - Вип. 1 (19). – С.76-89.
8. Хайек фон Ф. Пагубная самонадеянность. Ошибки социализма / Под ред. У.У.Бартли, III; пер. с англ. - М.: Изд-во «Новости» при участии изд-ва «Catallaxy», 1992. - 304 с.
9. Мизес фон Л. Человеческая деятельность: трактат по экономической теории [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.libertarium.ru/humanact>.
10. Шаститко А.Е. Новая институциональная экономическая теория: монография / 4-е перераб. и доп. изд. — М.: ТЕИС, 2010. — 828 с.

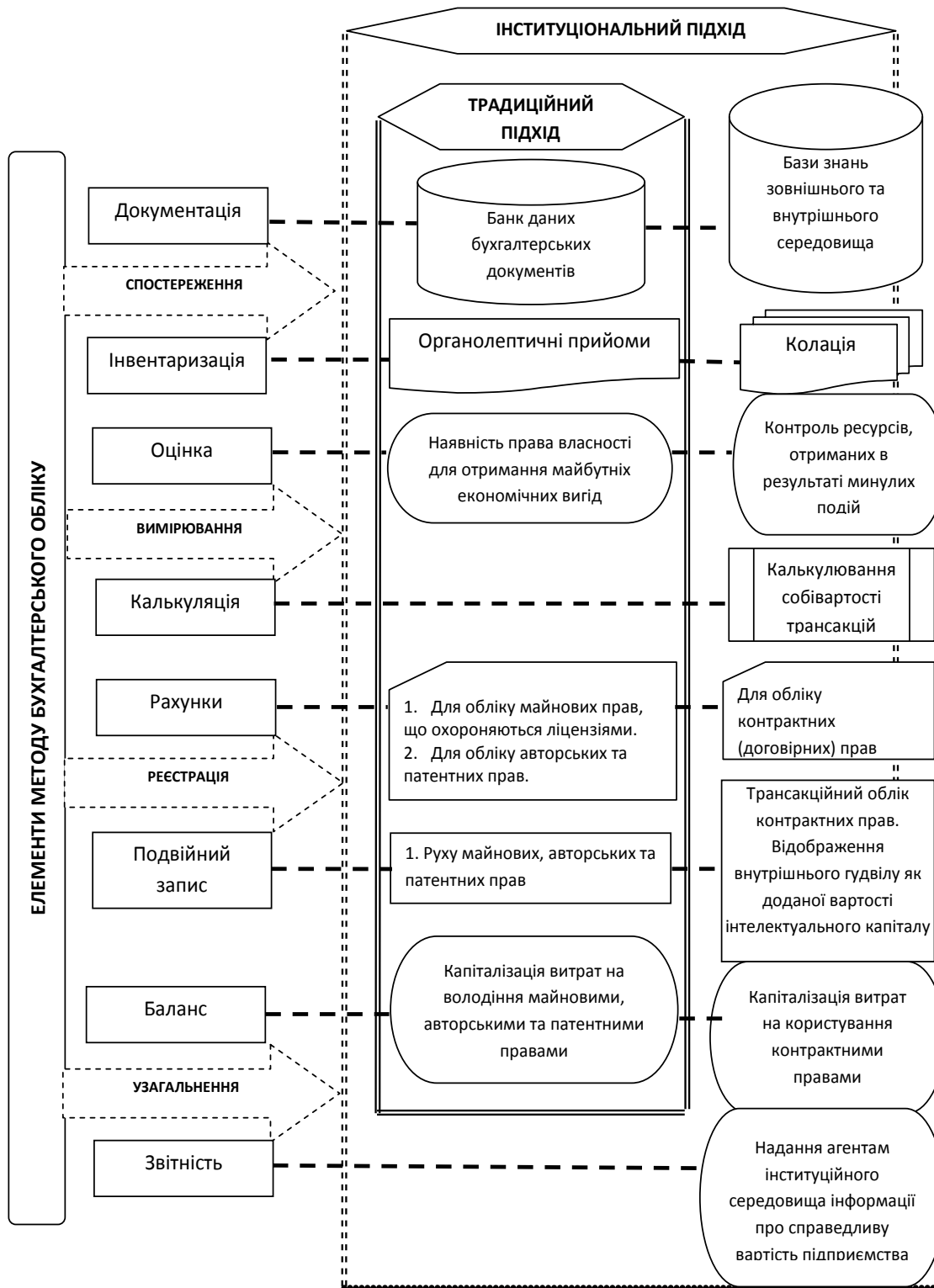


Рис. 2. - Концептуальний підхід до методології бухгалтерського обліку нематеріальних активів в умовах інституційних змін\*

\* Джерело: узагальнено автором

REFERENCES

1. Pustovoyt R. Comparative analysis of neoinstitutional and neoclassical theories neoklasycheskoy. Economy of Ukraine. 2005; 4: 54-59.

2. Veblen T. Teoryya prazdnogo klassa. (Theory of idle capital). M.: Prohress, 1984. 367 p.

3. Hamilton W. Institution. Encyclopedia of the Social Sciences. New York, 1932. P. 84.

4. North D. Institutions, institutional changes and economy. K.: Osnovy, 2000. - 198 p.

5. Pankov V. V. Instytutsyonal'naya teoriya bukhgalterskoho ucheta i audita:

uchebnoe posobie. M.: InformByuro, 2011. 168 p.

6. Zhuk V. M. Kontsepsiya rozvytku bukhalters'koho obliku v ahrarnomu sektori ekonomiky: monohrafiya. (Conception of accounting in agrarian sector of economy development: monography). K.: NNTsIAE, 2009. 648 p.

7. Boryms'ka K. P. The problem of display of the environment in the system of accounts: realities and prospects. Mizhnarodnyy zbirnyk naukovykh prats'. (International collection of scientific works). 2011; 1 (19): 76-89.

8. Khayek fon F. Harmful overconfidence. Errors of socialism. M.: Novosti, 1992. - 304 p.

9. Mizes fon L. Human action: a treatise on economic theory [Electronic resource]. – The way of access: <http://www.libertarium.ru/humanact>

10. Shastytko A. E. Novaya instytutsional'naya ekonomicheskaya teoriya: monohrafiya. (New institutional economic theory: monography). M.: TEIS, 2010. 828 p.

PUB