

кошторисних витрат, а введення в звітність показників прибутковості дасть можливість розподілити прибуток по місцях її виникнення;

3. можливість оцінки ризиків по видам діяльності;

4. визначення ступеня відповідальності керівників за результати діяльності контрольованих ними центрів відповідальності;

5. надання консолідованій інформації про результати діяльності холдингу в цілому.

Таким чином, система управлінського обліку, з одного боку, повинна фіксувати виконання завдань, поставлених на попередніх етапах управління, а з іншою, містити дані для ухвалення нових рішень, створення прогнозів і моделей подальшого розвитку компанії. Одна з найважливіших вимог до управлінської інформації — гнучкість і швидка реакція на завдання, що виникають перед вищим і середнім рівнем менеджменту компанії.

А зважаючи на те, що питання формування системи управлінського обліку — сфера, що не є предметом державного регулювання, керівництво підприємства має можливість проявити управлінську творчість та ініціативу.

Література

1. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет: Пер. с англ. / Под ред. С.А.Табалиной. — М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997. — 560 с.
2. Контроллинг как инструмент управления предприятием / Под ред. Данилочкиной Н.Г. — М.: ЮНИТИ, 2001. — 279 с.
3. Стулов И. В. Организационно-экономический механизм управления холдингами. Диссертация на соискание степени кандидата экономических наук. — СПб., 2001.

Стаття надійшла до редакції 06.11.2007 р.

УДК 338.24.01: 658.011

О. В. Мельник, старш. викладач,
ДВНЗ «Київський національний економічний
університет імені Вадима Гетьмана»

ПРИРОДА НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ ТА ЇХ РІЛЬ У ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ

В статті розглянуто питання пов'язані з визначенням, узагальненням та систематизацією підходів до нематеріальних активів підприємства, дається характеристика методів оцінки та використання інформації в управлінні підприємством з урахуванням їх природи та стратегічної значущості.

КЛЮЧОВІ СЛОВА: ресурс, актив, нематеріальний актив, інтелектуальний капітал, інфраструктурний капітал, людський капітал.

Актуальність теми. Складність соціально-економічних процесів, що спостерігаються останніми роками у світі, потребують всебічного і глибокого осмислення. Сьогодні людство вийшло на траєкторію постіндустріального розвитку, коли конкурентоздатність підприємств і країн визначається пріоритетами знань, інновацій та інформації. А отже світ вступає в нову еру — еру інтелектуального капіталу. Знання, інформація і люди як їх основні носії стають визначальними чинниками конкурентоспроможності підприємства.

В сучасних умовах господарювання спостерігається стійка тенденція перевищення ринкової капіталізації підприємств над загальною вартістю їх реальних активів. Основна причина цих процесів криється у зростаючій ролі нематеріальних активів у забезпеченні ефективності функціонування й розвитку підприємств різних типів. Наприклад, за останні двадцять років структура активів провідних компаній світу суттєво змінилась: якщо в 1982 р. 62 % активів були представлені у ма-

теріальній формі і 38 % — у нематеріальній, то вже у 2000 р. частка нематеріальних активів збільшилась до 85 % 4 .

На сьогодні в структурі ринкової вартості підприємств багатьох галузей економіки (зокрема виробництва електронної техніки, програмного забезпечення, видавництва та радіомовлення, надання інформаційних та інших послуг) частка нематеріальних активів значно переважає частку їх матеріальних активів. Як вважають учені та аналітики 2, с. 121 , однією з причин такої ситуації є також невідповідність методів оцінки активів та затрат, що застосовувалися за індустріальної епохи, і які виявилися не прийнятними в умовах «нової економіки», оскільки не враховують «інтелектуальної» складової ресурсів, що застосовуються у виробництві.

Постановка проблеми. Маючи за меті забезпечення успішного довгострокового розвитку, перед підприємствами постає проблема визначення тих ресурсів, що будуть найбільш значущими, а також створення адекватної системи управління, яка б враховувала роль нематеріальних активів у формуванні ринкового потенціалу підприємства та зміцненні його конкурентних позицій. Причому така система управління має бути представлена ефективними в умовах «нової економіки» методами ідентифікації та оцінки матеріальних та головне — нематеріальних активів, а також необхідним організаційними та інформаційними підсистемами, що забезпечуватимуть дієвість системи управління підприємством з орієнтацією на нематеріальну складову його функціонування.

Аналіз опублікованих надбань щодо визначеної проблеми. Усвідомлення значення і ролі нематеріальних активів відбулося на Заході ще на початку 60-х рр. XX ст. та знайшло відображення у роботах Г. Беккера, Л. Едвінссона, М. Мелоуна, І., Рооса, Т. Стюарта, П. Пільцер, О. Тоффлер, Л. Туроу, С. Хантінгтон, Ф. Фукуяма, Л. Едвінсон, Т. Шульца та ін. Українські вчені почали працювати над цим питанням дещо пізніше. Значний вклад у розробку методологічних засад і практичних рекомендацій щодо урахування нематеріальних активів у діяльності вітчизняних підприємств зробили О. Ю. Амосов, Д. П. Богиня, З. С. Варналій, Н. Л. Гавкалова, В. М. Гриньова, О. А. Грішнова, М. І. Долішний, М. С. Дороніна, О. В. Кендюхов, А. М. Колот, В. І. Лук'яненко, Л. І. Михайлова, В. В. Онікієнко, Л. К. Чухно та ін. На теренах колишнього СРСР проблему нематеріальних активів досліджували Л. Абалкін, Б. Мільнер, С. Дятлов, В. Іноземцев, І. Леонтьєв, К. Циренова, В. та ін.

Невирішені частини загальної проблеми. Незважаючи на значну кількість публікацій з питань нематеріальних активів, багато аспектів цієї проблеми залишаються відкритими для подальших розробок. Такими слід визнати питання ідентифікації нематеріальних активів та їх елементів, оцінки, формування та розвитку його складових. Залишаються дискусійними та методологічно нерозвинутими такі аспекти, як визначення нематеріальних активів та їх структури для суб'єктів різного рівня господарства, способи їх управлінської оцінки.

Метою статті є узагальнення та систематизація підходів до визначення сутності та оцінки нематеріальних активів підприємства з урахуванням їх природи та стратегічної значущості.

Виклад основного матеріалу. До останнього часу в економічній літературі тривають наукові дискусії щодо дефініції ресурсів. У прямому значенні «ресурси» (від фр. resources) — це кошти, запаси, можливості, джерела будь-чого 11 . Дж. Барні визначає ресурси як усі активи, здібності, організаційні процеси, інформацію, знання, які контролюються підприємством і надають можливості розробляти та реалізовувати стратегії, що забезпечують підвищення рівнів раціональності та ефективності підприємства [4, с. 5]. Частина цих активів представлена в матеріальній формі, решта — в нематеріальній. Однак проблема полягає в тому, що саме доречно відносити до нематеріальних ресурсів.

Н. І. Головінов та В.О. Протопопова 3, с. 80 застосовують термін нематеріальні ресурси в контексті складової потенціалу підприємства, що приносить економічну вигоду протягом довготривалого періоду. Наряду з відсутністю матеріального

носія, характерною ознакою таких ресурсів є надзвичайна складність визначення величини майбутнього прибутку від їх використання.

Нематеріальні ресурси складаються з трьох частин:

1. Об'єкти промислової власності (винаходи, помислові «зразки», корисні моделі, товарні знаки і знаки обслуговування тощо).
2. Об'єкти інтелектуальної власності (програмне забезпечення, банки і бази даних, банки і бази знань тощо).
3. Інші нематеріальні ресурси (раціоналізаторські ідеї, ноу-хау, гудвіл, комерційна таємниця тощо).

Однак необхідно враховувати, що ресурс стає активом у випадку, коли організація ним володіє і може використати в своїх економічних цілях [13, с. 328]. Активи мають цінність, якщо їх можна використати для того чи іншого стратегічного призначення. Саме стратегічний аспект природи нематеріальних активів є надзвичайно актуальним для сучасних компаній. Основне управлінське завдання полягає у визначенні способів перетворення потенційних можливостей, що надає підприємству володіння тими чи іншими об'єктами промислової та інтелектуальної власності, у реальні конкурентні переваги.

Природу нематеріальних активів, на нашу думку, можна досліджувати у кількох аспектах.

Найбільшого поширення набув підхід «прямого трактування» сутності нематеріальних активів підприємства. У сучасному економічному словнику [12, с. 210] наводиться наступне визначення нематеріальних активів: це цінності, які належать підприємствам і організаціям та не являються фізичними матеріальними об'єктами, що уособлюють цінність у своїй фізичній суті, але мають вартісну та грошову оцінку завдяки можливості використання та отримання від них доходу. У такому розумінні до складу нематеріальних активів входять ліцензії, патенти, технічні та технологічні інновації, програмні продукти, проекти, інші об'єкти інтелектуальної власності, орендні та інші права, привілеї, товарні знаки, що називаються «невідчутними» цінностями. Такої ж позиції дотримуються Н. І. Голованов і В. О. Протопопова [3, с. 86], які визначають, що нематеріальні активи виникають внаслідок володіння правами на об'єкти промислової чи інтелектуальної власності або на обмежені ресурси та їх використання в господарській діяльності з метою отримання прибутку.

Інший підхід до трактування природи нематеріальних активів демонструють Д. Нортон і Р. Каплан, які пропонують розглядати нематеріальні активи як основне джерело створення вартості компанії та підрозділяють їх на три складові: 1) людський капітал (вміння, талант, знання); 2) інформаційний капітал (бази даних, інформаційні системи, мережі та технології); 3) організаційний капітал (культура, лідерство, відповідний персонал, робота в команді, знання) [9]. Дані складові досліджуються в компанії в контексті їх сприяння реалізації стратегії: покращення кожної з цих складових веде до поліпшення внутрішніх бізнес-процесів, взаємодії з клієнтами та фінансовими інститутами.

Підхід Д. Нортон і Р. Каплана знаходить подальший розвиток у дослідженнях російських фахівців. Наприклад, В. Гуськов [4] з метою оцінки гудвілу компанії у складі нематеріальних активів пропонує визначати три групи активів:

1. Матеріальні активи, що невід'ємні від підприємства, до яких відносяться кваліфікований персонал, система управління компанією, постійні споживачі (клієнти), положення компанії на ринку, позитивна репутація товарів компанії, репутація компанії, що утворилась на основі сприйняття її стейкхолдерами про надійність компанії, якість обслуговування, фінансову стабільність.
2. Нематеріальні активи, що є невід'ємними від персоналу фірми, а саме професійні якості знання, навички та вміння як власників, так і співробітників підприємства.
3. Матеріальні активи, які можливо відділити від компанії (торгова марка, авторські права, ліцензії, патенти, контракти, бази даних клієнтів).

Важливим аспектом розкриття стратегічної значущості нематеріальних активів для підприємства є уточнення їх інтелектуальної природи. Е. Брукінг [1, с. 32] для

означення нематеріальних активів використовує термін інтелектуальний капітал, який складається з чотирьох частин:

1. Ринкові активи — це той потенціал, який забезпечується нематеріальними активами, пов'язаними з ринковими операціями (торгові марки, повторюваність контрактів, портфель замовлень, канали розподілу, різноманітні контракти і угоди, такі як ліцензія, франшиза та ін.).

2. Інтелектуальна власність, що включає ноу-хау, промислові та торгові секрети, патенти та різноманітні авторські права.

3. Людські активи — сукупність індивідуальних та колективних знань співробітників підприємства, їх творчих здібностей, вміння вирішувати проблеми, лідерські якості, підприємницькі та управлінські навички.

4. Інфраструктурні активи — це ті технології, методи і процеси, які роблять роботу підприємства взагалі можливою.

Таблиця 1

СИСТЕМАТИЗАЦІЯ ПІДХОДІВ ДО ВИЗНАЧЕННЯ ПОНЯТТЯ «НЕМАТЕРІАЛЬНІ АКТИВИ»

Підходи до трактування	Автори	Сутність
За характером уречевленого втілення або за ознакою вимірюваності («матеріальний» підхід)	A. Andersen	Ресурси, що керовані підприємством, які не є фізичними по природі, але здатні до створення майбутніх чистих економічних вигід і захищені юридично або через фактичне право
	Е. Брукінг, Л. Едвінсон	Нематеріальні активи як інтелектуальний капітал, який складається з ринкових активів (торгові марки, портфель замовлень, канали розподілу, різноманітні контракти і угоди), інтелектуальної власності (ноу-хау, промислові та торгові секрети, патенти та різноманітні авторські права), людських та інфраструктурних активів
	Б. Лев	Нематеріальні активи є не речовими джерелами вартості, які виникають у результаті інновацій, унікальних організаційних проектів чи практикою управління людськими ресурсами
	Т. Стюарт	Нематеріальні (неосяжні) активи включають у себе інтелектуальний капітал, що складається з інтелектуальних активів, які виникли як результат знань та компетенцій персоналу
	A. Уайлман I. Кадді	Розділяють нематеріальні активи за ознакою вимірюваності. На їх думку існують активи, які можна виміряти: «жорсткі» — такі, що признаються в обліку і ті, які не можна виміряти «м'які» — існують лише в межах даної організації і не можуть використовуватись за її межами.
За економічною природою («вартісний» підхід)	Н. І. Головінов та В. О. Протопопова	Нематеріальний ресурс — це складова частина потенціалу підприємства, що приносить економічну вигоду довготривалий час
	M. Abernethy A. Wyatt	Нефізичні джерела очікуваних майбутніх вигід
	G. Roos	Нематеріальні фактори, які впливають на виробництво товарів або надання послуг та у майбутньому забезпечують об'єктам (індивідам), які ними управляють, економічний прибуток
	A. Н. Козирьов В. Л. Макаров	Специфічні активи, для яких характерно: відсутність матеріальної форми, тривалий термін використання, здатність приносити дохід
	С. М. Климов	Різниця між ринковою вартістю компанії та матеріальними активами
	Д. Нортон Р. Каплан	Основне джерело створення вартості компанії

В економічній літературі часто ототожнюються поняття нематеріальних активів та інтелектуального капіталу. Однак, на нашу думку, доречно відрізнити ці два поняття. Термін «нематеріальні активи» має застосовуватися для позначення економічної природи тих активів підприємства, які позбавлені матеріальної складової, мають тривале використання та характеризуються певним складом, тоді як термін

«інтелектуальний капітал» призваний акцентувати увагу на вартісній оцінці нематеріальних активів. На подібних позиціях стоять окремі дослідники (зокрема К. Прахалад, Л. Фаей, П. Сенчез, Н. Р. Кільчевська, М. Є. Павлов), які наголошують на доцільності розмежування сфер застосування цих термінів.

Варто зазначити, що в усіх визначеннях нематеріальних активів незмінним є відсутність матеріально-речової форми та здатність приносити майбутні економічні вигоди.

Ураховуючи вище зазначене, надалі вважаємо за доцільне під нематеріальними активами необхідно розуміти усю сукупність неосяжних активів, які застосовуються у створенні кінцевого продукту, а також підвищують вартість самої фірми (рис. 1).

Висока значущість нематеріальних активів у забезпеченні стратегічної успішності підприємства обумовлює необхідність забезпечення методологічного підґрунтя для їх оцінки. У такому аспекті можна вважати усталеним у наукових та бізнес-колах підхід, згідно якого вартість нематеріальних активів визначається як різниця між ринковою вартістю компанії та вартістю матеріальних активів. На вартість нематеріальних активів впливають такі основні фактори 4, с. 75 :

- 1) розгалуженість зв'язків зі споживачами та постачальниками, конкурентами, наявність торгових марок, репутації чи іміджу;
- 2) внутрішнє середовище, що складається із цілей, задач, моделей, технологій, комп'ютерних та адміністративних систем;
- 3) індивідуальна компетентність як здатність людей діяти в різних ситуаціях (включає вміння, освіту, досвід, цінності, соціальні навички).

З точки зору бухгалтерського обліку нематеріальні активи — це насамперед ті активи, які можна ідентифікувати, тобто це майнові права інтелектуальної власності. У такому аспекті розрізняють нематеріальні активи, що ідентифікуються, до складу яких відносять інтелектуальну власність і деякі інші майнові права, які приносять прибуток у довготривалому періоді, а також нематеріальні активи, що не ідентифікуються, які інколи називають активами типу «гудвіл» 8, с. 6 .

З позицій бухгалтерського підходу виникають проблеми визначення об'єктивної оцінки балансової та ринкової вартості компанії. Наприклад, відповідно до Рекомендацій №8 Європейських стандартів оцінки 2000: «Оцінка нематеріальних активів та інтелектуальної власності», нематеріальні активи — це активи, які можуть належати і не належати компанії, а також враховуватись у балансі чи не враховуватись (персональний гудвіл, зібрана разом та навчена робоча сила).

Напрямки подальших досліджень. Отже, проблема вартісної оцінки нематеріальних активів залишається відкритою. З одного боку, окремі складові нематеріальних активів підприємство може придбати на ринку (ліцензії, франшизи тощо), а отже вони мають ринкову вартість. З іншого боку, частина нематеріальних активів створюється «всередині» підприємства та є його невід'ємною характеристикою (як то гудвіл, налагодженість партнерських відносин тощо), а тому не має прямої ринкової оцінки. Проте, ураховуючи стратегічну значущість нематеріальних активів як джерела ринкової вартості компанії та підґрунтя для формування його конкурентного статусу, слід визнати за необхідне подальший пошук методів та прийомів вартісної оцінки окремих складових нематеріальних активів підприємства.

Висновки. Таким чином, наведені в статті результати критичного аналізу різноманітних трактувань природи нематеріальних активів підприємства дозволили виявити два підходи до їх визначення, а саме: 1) за характером уречевленого втілення або за ознакою вимірюваності («матеріальний» підхід); 2) за економічною природою («вартісний» підхід). У свою чергу огляд способів оцінки нематеріальних активів показав, що пошук методів та прийомів вартісної оцінки окремих складових нематеріальних активів підприємства триває, однак основну увагу необхідно зосередити на формуванні та подальшому розвитку методичного підґрунтя оцінки тієї частини нематеріальних активів, що створюється «всередині» підприємства та визначає його неповторність на ринку.

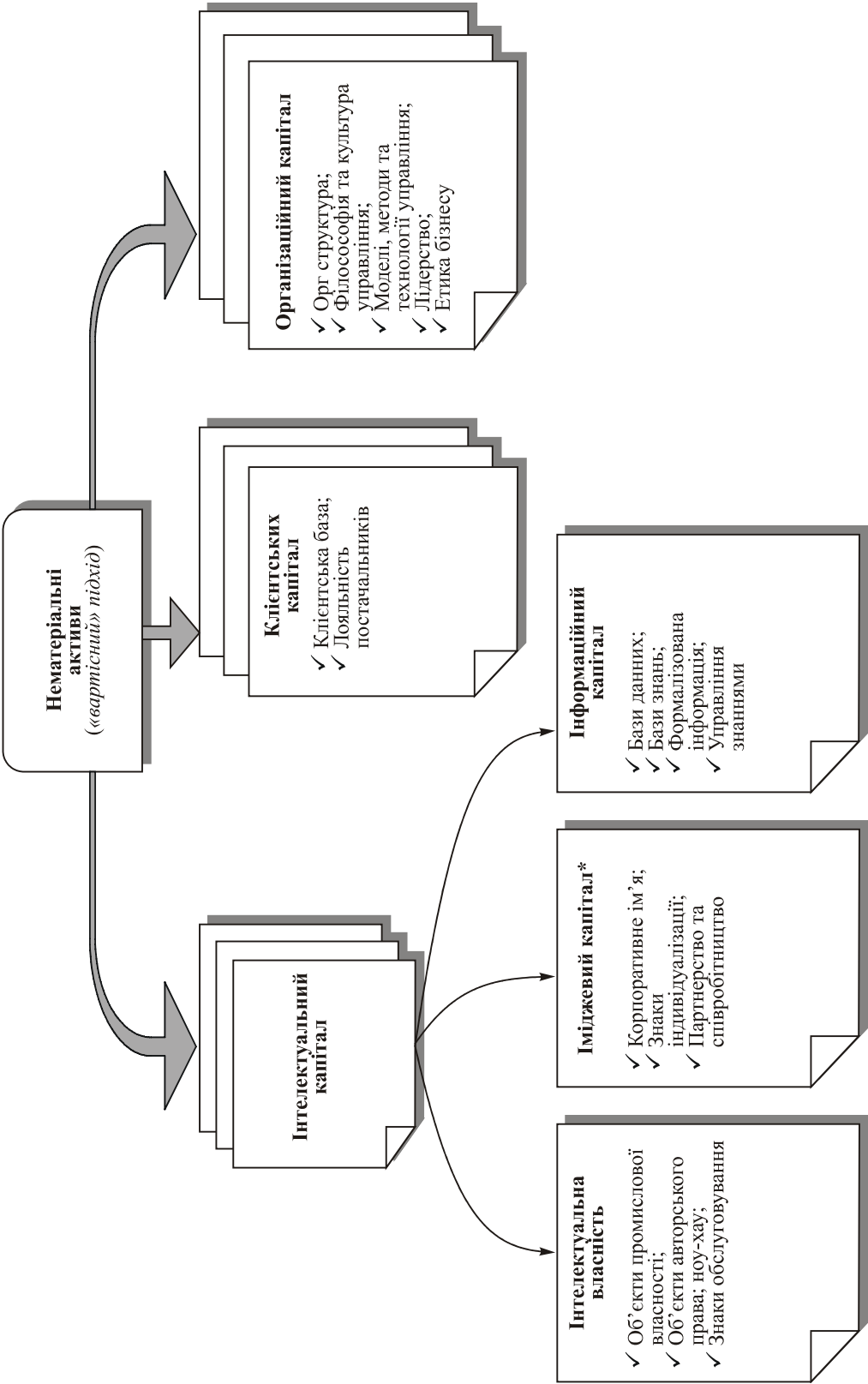


Рис. 1. Структура нематеріальних активів підприємства

* Таке визначення запропоновано в [2, с. 124].

Література

1. Брукинг Э. Интеллектуальный капитал / Пер с англ. под. ред. Л.Н. Ковалик. — СПб.: Питер, 2001. — 288 с.
2. Волкова Ф. Г., Левитина И. Ю., Комарова А. Г. К вопросу о разработке методических подходов к управлению нематериальными активами // Весник СПбГУ. — Сер. 5. — 2007. — Вип. 1.
3. Голованов Н. И., Протопопова В. О. Экономика предприятия: Уч. пособие. — Донецк, 2003. — 204 с.
4. Гуськов В. О роли нематериальных активов... [Электронный ресурс] / В. Гуськов. — Режим доступа: <http://www.renessans.kz/index.php?newsid=22>.
5. Ефремов В. С., Ханыков И. А. Ключевая компетенция организации как объект стратегического анализа / <http://www.cfin.ru/management/2002-2>
6. Козырев А. Н. Макаров В. Л. Оценка стоимости нематериальных активов и интеллектуальной стоимости. — М.: Интерреклама, 2005. — 352 с.
7. Климов С. М. Интеллектуальные ресурсы общества. — СПб., 2002. — 199 с.
8. Маркова Н. С. Теоретико методичні основи формування та розвитку інтелектуального капіталу/Автореферат на здобуття ступеню к.е.н., Харків, 2005.
9. Нортон Д. Каплан Р. Стратегические карты. Трансформация нематериальных активов в материальные результаты/ Пер. с англ. — М.: ЗАО «Олимп- Бизнес» — 2005. — 512 с.
10. Просвирина И. И. Интеллектуальный капитал : новый взгляд на нематериальные активы // Финансовый менеджмент. — № 4. — 2004.
11. Словарь иностранных слов: 7-е изд., перераб. — М.: Русский язык, 1980. — 442 с.
12. Сучасний економічний словник: за ред. Райзберг Б.А та ін. ринков завтрашнього дня/ Пер. с англ. — М., 2002. — 288 с.

Стаття надійшла до редакції 17.12.2007 р.

УДК 657.44

О. О. Гутніченко, аспірантка кафедри підприємницької діяльності, ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана»

ПРОПОЗИЦІЇ ДО ВДОСКОНАЛЕННЯ ПОЛОЖЕННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ №17 «ПОДАТОК НА ПРИБУТОК» ЗА МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ

Стаття присвячена теоретичним та практичним питанням оподаткування прибутку підприємств.

В статті використано діюче законодавство України, нормативні документи директивних органів з питань економіки та міжнародне законодавство капіталістичних країн у сфері оподаткування. В статті розглянуто основні проблеми, що виникають з приводу обліку відстроченого податку на прибуток, розрахованого за нормами положення (стандарту) бухгалтерського обліку 17 «Податок на прибуток» (далі П(С)БО 17), що виконує функції «посередника» між даними бухгалтерського та податкового обліку. Норми цього стандарту визначають систему, згідно з якою у фінансовій звітності підприємств відображаються показники, пов'язані з податками на прибуток.

КЛЮЧОВІ СЛОВА: податок на прибуток, відстрочені податкові активи, відстрочені податкові зобов'язання, постійні різниці, тимчасові різниці, об'єкт оподаткування.

Невід'ємною складовою розвитку ринкових відносин в Україні є адекватна система бухгалтерського обліку, що забезпечує всіх членів суспільства надійною, своєчасною та корисною інформацією про господарську діяльність підприємств та організацій.

Необхідність застосування підприємствами Національних стандартів бухгалтерського обліку зумовлена рамками реалізації стратегічного курсу України на інтеграцію зі світовим економічним простором, який передбачає адаптацію законодавства України до законодавств розвинутих країн.

Оскільки головною метою господарської діяльності, незалежно від форми власності і сфери діяльності, є отримання прибутку, то для визначення фінансового ре-