

Юхименко-Назарук І.А., к. е. н., доцент,
докторант кафедри обліку і аудиту
Житомирський державний технологічний університет

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ МЕРЕЖЕВОГО КАПІТАЛУ: ІНСТИТУЦІЙНИЙ АСПЕКТ

Юхименко-Назарук І.А. Теоретичні основи бухгалтерського обліку мережевого капіталу: інституційний аспект. У статті розглянуто теоретичні засади облікового відображення мережевого капіталу. Обґрунтовано специфічні особливості мережевого капіталу як об'єкта бухгалтерського обліку. Відокремлено мережевий капітал від інших видів капіталу, що нині відображаються в системі обліку. Обґрунтовано місце мережевого капіталу у складі чинної системи об'єктів бухгалтерського обліку. Обґрунтовано сутність основних видів мережевих активів та забалансових мережевих активів як елемента облікової системи мережевих структур.

Ключові слова: мережевий капітал, мережеві активи, мережеві структури, інституційна теорія обліку.

Юхименко-Назарук І.А. Теоретические основы бухгалтерского учета сетевого капитала: институциональный аспект. В статье рассмотрены теоретические основы учетного отражения сетевого капитала. Обоснованы специфические особенности сетевого капитала как объекта бухгалтерского учета. Обособлен сетевой капитал от других видов капитала, которые на сегодня отражаются в системе учета. Обосновано место сетевого капитала в составе действующей системы объектов бухгалтерского учета. Обоснована сущность основных видов сетевых активов и внебалансовых сетевых активов как элемента системы бухгалтерского учета сетевых структур.

Ключевые слова: сетевой капитал, сетевые активы, сетевые структуры, институциональная теория учета.

Yukhimenko-Nazaruk I.A. Theoretical basics of network capital accounting: institutional aspect. The article deals with the theoretical principles of network capital accounting. The specific features of network capital as an object of accounting have been grounded. Network capital from other types of capital, which today are reflected in the accounting system has been separated. The place of network capital in the structure of the current system of objects of accounting has been grounded. The essence of the main types of network assets and off-balance sheet network assets as an element of accounting system of network structures has been grounded.

Keywords: network capital, network assets, network structures, institutional accounting theory.

Постановка проблеми. Незважаючи на наявні напрацювання зарубіжних і вітчизняних дослідників, присвячених обґрунтуванню ролі бухгалтерського обліку в підвищенні ефективності міжорганізаційних взаємодій учасників мережевих структур, недостатня увага приділяється аналізу ресурсів, які з'являються в результаті таких міжорганізаційних взаємодій, виникнення яких породжено створенням самої мережевої структури.

Однією з визначальних особливостей діяльності мережевих структур, яка має бути врахована під час формування системи обліково-аналітичного забезпечення управління ними, є виникнення мережевого капіталу, що є об'єктом, притаманним лише мережевій формі управління, яка характеризується прямою та рівноправною участю учасників у процесі узгодження діяльності мережевої структури. Прихильники концепції мережевого капіталу дотримуються підходу, що в результаті створення мережевої структури в усіх її учасників з'являються потенційні переваги порівняно з іншими підприєм-

ствами, зокрема в контексті різних видів ресурсів, щодо яких з'являється можливість їх подальшого спільного використання. Вищенаведене зумовлює необхідність обґрунтування теоретичних засад облікового відображення мережевого капіталу як нового об'єкта бухгалтерського спостереження.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідженню проблематики розвитку бухгалтерського обліку як засобу інформаційного забезпечення діяльності мережевих структур присвячено праці таких зарубіжних дослідників, як: Ю. Дахлгрєн, П. Йоханссон, К. Краусс, Г.Є. Крохичева, Дж. Лінд, П. Міллер, Й. Моурітсен, С. Трейн, Л. Юстесен, Х. Хакканссон, М. Хомструм, В.Ф. Чуа. Питання бухгалтерського відображення мережевого капіталу піднімаються в працях Н. Бонтіса, Е.Р. Байбуріної, О.С. Жуковець, В.Г. Когденко, Б. Марра, М.В. Мельник, Е. Нілі, Дж. Шіуми та ін. Однак, незважаючи на наявність окремих публікацій, нині мережевий капітал не розглядається як окремий об'єкт бухгалтерського обліку, що ускладнює процес управління ним

у мережевих структурах та зумовлює необхідність проведення наукових досліджень у даному напрямі.

Постановка завдання. Метою статті є розроблення теоретичних аспектів облікового відображення мережевого капіталу як об'єкта бухгалтерського спостереження. Для досягнення поставленої мети було вирішено такі основні завдання: обґрунтовано специфічні особливості мережевого капіталу як об'єкта бухгалтерського обліку; відокремлено мережевий капітал від інших видів капіталу, що відображаються в обліку; обґрунтовано місце мережевого капіталу у складі чинної системи об'єктів бухгалтерського обліку; обґрунтовано сутність основних видів мережевих активів як елемента облікової системи мережевих структур.

Виклад основних результатів. У сучасних умовах дослідники у сфері економіки розглядають мережевий капітал як категорію, що притаманна як соціальним суб'єктам (окремим членам суспільства, соціальним спільнотам, суспільству окремого територіального утворення тощо), так і організаційним структурам, що зумовлює існування двох основних підходів до його трактування.

У контексті соціальних суб'єктів мережевий капітал слід розуміти як форму «соціального капіталу» (переваги наявності особистих зв'язків), що робить доступними ресурси через міжособистісні зв'язки. Доступ до такого виду мережевого капіталу є відкритим, він нерівномірно розподіляється між соціальними суб'єктами, зв'язками і мережами. У даному контексті окремі дослідники відзначають, що мережевий капітал є іманентною характеристикою будь-якого суспільства, однак рівень його розвитку визначається особливостями побудови таких суспільств. Так, на думку Е. Сіка, кожне суспільство може характеризуватися певним рівнем і формою мережевого капіталу на основі своєї культури, історичних особливостей і структури певної організаційної концепції. Масштаби і роль мережевого капіталу є одночасною функцією наявного мережевого капіталу і зміни економічної ситуації [11, с. 73].

Незважаючи на наявні наукові дослідження у сфері бухгалтерського відображення соціального капіталу (І.В. Жиглей, О.О. Осадча, О.Б. Сивак, Ю.А. Судин, В.В. Травін) та незважаючи на поширення концепції інтегрованої звітності (<IR> Integrated reporting), одним зі складників якої є соціальний капітал, нині він не є безпосереднім об'єктом бухгалтерського обліку, оскільки не відповідає вимогам щодо визнання його активом, які висуваються в МСФЗ та в національних П(С)БО (отримання майбутніх економічних вигід; достовірність визначення вартості). Проте він знаходить своє відображення в обліковій системі підприємства через традиційні об'єкти бухгалтерського обліку (гудвіл, курсові різниці, соціально-відповідальна діяльність), що створює передумови для підвищення ефективності управління такими об'єктами,

які пов'язані із соціальним капіталом, а не для безпосереднього управління ним.

У контексті організаційних структур мережевий капітал розглядається як сукупність наявних ресурсів мережевих підприємств, що забезпечують одержання майбутніх економічних вигід у довгостроковій перспективі, та сприяє підвищенню ефективності розподілу знань між учасниками таких структур. Виходячи з такого підходу, мережі слід розглядати як результат цілеспрямованого процесу з їх створення, де порядок функціонування мереж визначається письмово складеними контрактами і виконуються учасниками мережевої структури відповідно до спільно визначених цілей. Серед учених нині немає згоди стосовно розуміння сутності поняття «мережевий капітал», що обґрунтовується відмінністю у використуваних підходах до його трактування.

Одним із найбільш актуальних підходів, який дає змогу системно розглянути сутність мережевого капіталу у взаємозв'язку з іншими ресурсами підприємства, є теорія інтелектуального капіталу, що сформувалася наприкінці ХХ – початку ХХІ ст. і присвячена дослідженню впливу знань, наявних на підприємстві та у його працівників, на процес формування вартості з урахуванням місії та цілей підприємства. Виходячи з положень теорії інтелектуального капіталу, мережевий капітал розглядається як самостійний актив, що забезпечує формування конкурентних переваг у процесі функціонування мережевої структури.

Проведений аналіз поглядів дослідників щодо розуміння сутності мережевого капіталу дав змогу виділити такі його характерні риси, що впливають на порядок його відображення в бухгалтерському обліку (табл. 1).

Привернення уваги до бухгалтерського відображення мережевого капіталу значно актуалізується з розвитком неоінституційної теорії бухгалтерського обліку. Це обґрунтовується тим, що визначальною особливістю мережевого капіталу порівняно з іншими елементами інтелектуального капіталу є процес його формування, що відбувається під час взаємодії підприємства із зовнішнім середовищем (Е.Р. Байбуріна, О.С. Жуковець [1, с. 131], Н. Бонтіс та ін. [9, с. 392], Дж. Суарт [12]). Унаслідок цього значна кількість дослідників розглядає мережі як елемент клієнтського капіталу, що виникає в результаті взаємодії підприємства з його стейкхолдерами. Виходячи з позиції ідеологів неоінституціоналізму Дж. Мейера та Б. Роуна, що основним об'єктом дослідження має стати зовнішнє середовище організації [4, с. 51], дослідникам у сфері обліку, які дотримуються інституційної доктрини, слід привертати увагу проблематиці облікового відображення елементів зовнішнього середовища, які відповідають критеріям визнання активів, зокрема мережевому капіталу.

Характерні риси мережевого капіталу: обліковий аспект

Характерна риса	Значення для бухгалтерського обліку
Утворюється в мережевих структурах	Мережевий капітал як об'єкт облікового відображення з'являється за умови розгляду мережевої структури як системи, для ефективного функціонування якої необхідне розроблення системи обліково-аналітичного забезпечення управління нею
Є результатом взаємодії учасників мережевих структур	Мережевий капітал є характеристикою мережевої структури, а не її окремих елементів. Він утворюється внаслідок взаємодії таких елементів, тобто його вартість не може бути розрахована адитивно, шляхом додавання понесених на його створення витрат
Має інтелектуально-інноваційну природу	Мережевий капітал є результатом інтелектуальної та інноваційної діяльності людини, зокрема суб'єктів розроблення мережевої структури, що проявляється у здійсненні творчої праці в процесі їх створення. Капіталізація мережевого капіталу має здійснюватися лише за умови виконання обмежень, установлених в обліковому законодавстві
Має нематеріальну форму	За своїм змістом мережевий капітал слід розглядати як один із видів інтелектуального капіталу підприємства, що відображається в обліковій системі підприємства у вигляді нематеріальних активів
Забезпечує одержання економічних вигід в довгостроковій перспективі	Вигодами, які дають змогу визначати мережевий капітал активом, є: 1) одержання конкурентних переваг внаслідок використання унікальної та ефективної форми організації діяльності; 2) індивідуалізація продукції, що виробляється учасниками мережевої структури, формуючи довіру та лояльність споживачів; 3) здатність забезпечувати ефективно використання наявних у мережевій структурі ресурсів її учасниками

Однією з причин, що актуалізує необхідність облікового відображення мережевого капіталу, є його включення як одного із видів капіталу, який створює цінність і має відобразитися в інтегрованій звітності. Безпосередньо поняття «мережевий капітал» розробниками концепції інтегрованої звітності <IR> не використовується, однак у п. 2.1 зазначається, що цінність для підприємства створюється через відносини з іншими особами (у тому числі співробітниками, діловими партнерами, мережами, постачальниками, клієнтами та місцевими громадами) [7, с. 14]. Виходячи з такого підходу, створення мережевих структур є одним з організаційних засобів, що забезпечують створення цінності для їх учасників.

У концепції <IR> виділяється суміжне до мережевого капіталу поняття «соціальний капітал» («капітал відносин»), тобто установи і відносини усередині спільнот і між спільнотами, групами зацікавлених сторін, а також іншими мережами і можливість обмінюватися інформацією для підвищення індивідуального і колективного добробуту [7, с. 14]. Виходячи зі змістовного наповнення даного поняття, можна констатувати, що воно є досить близьким до поняття мережевого капіталу, що використовується представниками економічної думки, однак не є рівнозначним. Це обґрунтовується тим, що частина мережевого капіталу належить до інтелектуального капіталу (мережеві торговельні марки, інші мережеві нематеріальні активи), що також виділяється в концепції <IR> як один із видів капіталу, який забезпечує створення цінності.

В.Г. Когденко та М.В. Мельник, розглядаючи особливості формування та аналізу інтегрованої звітності, використовують поняття «соціальний і мережевий капітал» замість капіталу відносин [2, с. 11]. Однак провівши аналіз показників, які запропоновані авторами для аналізу даного виду капіталу, було визначено, що мережевий капітал розглядається лише в частині мережевих взаємозв'язків із суб'єктами зовнішнього середовища, про що мають сигналізувати такі показники, як ступінь упізнання бренду, ринкова частка компанії та індикатори репутації компанії.

Враховуючи наявні характерні риси мережевого капіталу та порівнявши їх із наявними вимогами до розуміння поняття «активи» в бухгалтерському обліку, можна констатувати, що нині окремі складники мережевого капіталу, які є об'єктами права інтелектуальної власності, слід відобразити в бухгалтерському обліку як нематеріальні активи. Для таких видів активів запропоновано використовувати назву «мережеві активи». Місце мережевих активів у структурі інтелектуального капіталу підприємства та в контексті об'єктів бухгалтерського відображення наведено на рис. 1.

Під інтелектуальним капіталом слід розуміти всі ресурси інтелектуальної природи, що використовуються підприємством для створення доданої вартості, одним з елементів якого є мережевий капітал. Окремі дослідники (Е. Брукінг, Л. Едвінссон, К. Прахалад, Т. Стюарт) називають інтелектуальний капітал невідчутними активами підприємства, що є сукупністю всього невідчутного формалізованого

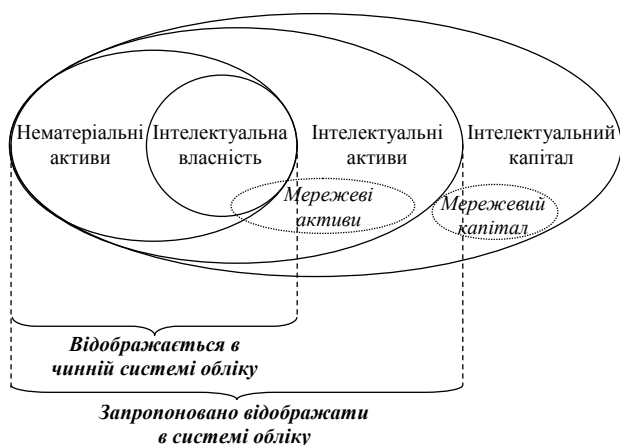


Рис. 1. Розвиток обліку мережевого капіталу: структурно-категорійний аспект

та неформалізованого інтелектуального капіталу підприємства, що забезпечує одержання майбутніх економічних вигід у тактичному або стратегічному вимірі.

Інтелектуальні активи – це та частина інтелектуального капіталу підприємства, яка є найбільш наближеною до поняття «активи», що використовується в бухгалтерському обліку, однак стосовно визнання яких у бухгалтерському обліку в облікових стандартах наявні обмеження чи заборони (п. 9 П(С) БО 8 «Нематеріальні активи» [6]) унаслідок часткової невідповідності окремим критеріям, що висуваються до їх визнання. Водночас для ефективного управління вартістю підприємств в умовах постіндустріальної економіки значення інтелектуальних активів важко переоцінити.

Одним зі складників інтелектуальних активів є мережеві активи, які запропоновано відображати в системі бухгалтерського обліку учасників мережевої структури. Частина мережевих активів, що відповідає законодавчо встановленим вимогам, належить до об'єктів права інтелектуальної власності. Крім мережевих активів (у зв'язку з наявністю можливості спільного використання активів в учасників мережевої структури), до складу нових об'єктів обліку, що виникають під час функціонування мережевих структур, запропоновано відносити забалансові мережеві активи (рис. 2).

Нині в п. 9 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [6] зазначається, що організаційні витрати, тобто витрати на створення підприємства або його частини, не підлягають визнанню нематеріальним активом, а мають визнаватися як витрати періоду. Однак, незважаючи на наявні обмеження щодо всіх видів організаційних витрат, мережеві активи відповідають усім вимогам, що висуваються до поняття нематеріальних активів. Унаслідок цього значна кількість учених (Б. Лев [3, с. 37], Х. Вестлунд [14, с. 98], І.А. Митрофанова та ін. [5, с. 9]) та професійних організацій відмічає необхідність включення мережевих активів до складу нематеріальних активів.

Представники компанії E&Y [13, с. 4] до складу атрибутів бізнесу, інформація про які може бути оприлюднена для суб'єктів вартісно-орієнтованого управління, відносять мережеві нематеріальні активи, а представники Організації з економічної кооперації та розвитку (OECD) [8, с. 1] до складу нематеріальних активів також віднесли мережі, що об'єднують людей та інституції, тобто мережеві структури. У даному разі під час розкриття структури нематеріальних активів підприємств застосовувався не конвенційний підхід, реалізований в облікових стандартах, а їх загальноекономічна класифікація, виділена на основі врахування зростаючої ролі нематеріальних активів у забезпеченні успішної діяльності підприємств в умовах розвитку постіндустріальної економіки.

У міжнародній практиці облікового регулювання вже є приклади визнання мереж як нематеріальних активів підприємств. Так, згідно з порядком формування звітності на основі GAAP US, американські компанії, пов'язані з теле- та радіотрансляціями (наприклад, компанія SBA Communications [10]), відображають у складі фінансової звітності нематеріальні активи мережевого розташування, тобто організаційні витрати (орендні витрати) на доступ до теле- або радіовежі. Хоча даний приклад обліку нематеріальних активів у звітності американських компаній є свідченням капіталізації витрат на фізичні мережі, за аналогією подібний підхід також може бути поширений і на віртуальні мережі підприємств.

Ще одним із нових об'єктів бухгалтерського обліку, виникнення яких пов'язане з розвитком

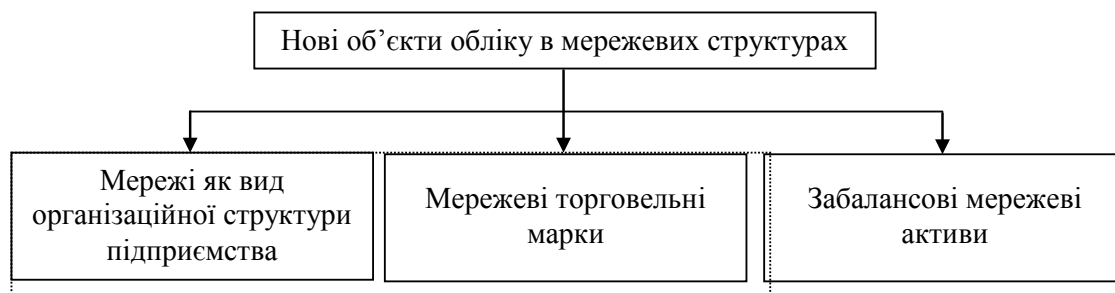


Рис. 2. Нові об'єкти обліку в мережевих структурах

мережових структур, є мережеві торговельні марки, які створюються учасниками мережі для покращання контролю над діяльністю, якістю продукції, що виробляється, для формування цінової політики мережевої структури тощо. Такі торговельні марки одержали назву власних (приватних) торговельних марок (private labels), оскільки товари, які виробляються для реалізації в мережі, виробляються на замовлення або сторонніми підприємствами, або іншими учасниками мережевої структури, що не займаються безпосередньою реалізацією продукції. Найбільш поширеним прикладом використання таких торговельних марок в Україні є роздрібні мережі, ритейлінгові компанії, диверсифіковані виробничі компанії.

Власні торговельні марки можуть як співпадати із загальним брендом мережевої структури (наприклад, ВТМ «Фуршет»), так і не співпадати з ним, маючи іншу назву, однак реалізація товарів під такою торговельною маркою здійснюється на підприємствах, що є учасниками мережевої структури (наприклад, власні торговельні марки торгової мережі «Велика кишеня» – «Номер один», «Аква Ера», «Хіт Продукт», «Щедрое застольне»). Наявність таких відмінностей впливає на порядок їх облікової оцінки та процес відображення на бухгалтерських рахунках у складі нематеріальних активів підприємства.

Оскільки однією з основних визначальних особливостей мережових структур є можливість використання одними її учасниками активів інших учасників (матеріальних, нематеріальних), що розміщені в різних ланках мережевого ланцюга вартості, то в мережових структурах поширеними є операції щодо передачі таких активів у користування на основі використання реляційних (стосункових) контрактів. На відміну від класичних контрактів, що передбачають усі можливі майбутні ситуації та визначають обов'язки сторін у кожній із таких ситуацій, реляційні контракти характеризуються наявністю невизначеності щодо майбутнього, яке допускається сторонами. У них розкриваються переважно лише функції, які мають бути виконані сторонами, а також відносини, в які учасники мережевої структури вступають між собою на певний строк.

Одним із найбільш поширених прикладів реляційного контракту є договір про спільну діяльність, де фіксується узгодження дій учасників мережевої структури, а також описуються механізми взаємодії для зняття невизначеності, що може виникати в процесі діяльності мережевої структури. Спільне використання активів передбачає не здійснення спільного контролю над вигодами, які одержуються від активів, що перебувають у спільній власності, а спільне використання активів у рамках мережевої структури для досягнення спільних цілей на основі використання реляційного контракту. Операції з передачі активів у спільне користування повинні знайти відображення в обліковій системі суб'єктів, які передають такі активи, а також в обліковій системі учасників мережі, які одержують їх у користування. При цьому на порядок облікового відображення таких операцій із нематеріальними активами впливає можливість останніх одночасно належати декільком суб'єктам, що є учасниками мережевої структури.

Висновки. Провівши аналіз наявних підходів дослідників до розуміння сутності соціального капіталу було встановлено, що з позиції бухгалтерського обліку доцільним є використання поняття мережевого капіталу в контексті організаційних структур. Виходячи з положень теорії інтелектуального капіталу мережевий капітал є активом, що забезпечує формування конкурентних переваг у процесі функціонування мережевої структури. Основними рисами мережевого капіталу, що впливають на порядок його облікового відображення, є такі: утворюється в мережових структурах; є результатом взаємодії учасників мережових структур; має інтелектуально-інноваційну природу; має нематеріальну форму; забезпечує одержання економічних вигід у довгостроковій перспективі.

Запропоновано відображати мережевий капітал у бухгалтерському обліку у вигляді мережових активів (мережі як вид організаційної структури підприємства; мережеві торговельні марки) як складову частину нематеріальних активів підприємства. Для облікового відображення операцій із передачі активів учасників мережевої структури в користування іншим учасникам обґрунтовано доцільність використання категорії «забалансові мережеві активи».

Список літератури:

1. Байбурина Э.Р. Концепция анализа сетевого капитала как драйвера стоимости компании / Э.Р. Байбурина, О.С. Жуковец // Корпоративные финансы. – 2009. – Вып. 4(12). – С. 130–144.
2. Когденко В.Г. Интегрированная отчетность: вопросы формирования и анализа / В.Г. Когденко, М.В. Мельник // Международный бухгалтерский учет. – 2014. – № 10(304). – С. 2–15.
3. Лев Б. Нематериальные активы. Управление, измерение, отчетность / Б. Лев. – М. : Квинто-Консалтинг, 2003. – 240 с.
4. Мейер Дж. Институционализированные организации: формальная структура как миф и церемониал / Дж. Мейер, Б. Роуэн // Экономическая социология. – 2011. – Т. 12. – № 1. – С. 44–67.
5. Митрофанова И.А. Оценка и совершенствование инвестиционно-инновационной деятельности предприятия : [монография] / И.А. Митрофанова [и др.]. – Москва ; Берлин : Директ-медиа, 2016. – 98 с.
6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи» (із змінами, внесеними згідно з Наказом Міністерства фінансів № 627 (з1242-13) від 27.06.2013 р.).

7. Проект міжнародного формату інтегрованої звітності <IR>. – BDO, 2013. – 49 с.
8. A new OECD project. New sources of growth: intangible assets. – OECD, 2011. – 4 p.
9. Bontis N. The knowledge toolbox: a review of the tools available to measure and manage intangible resources / Bontis N., Dragonetty N.C., Jacobsen K., Roos G. // European Management Journal. – 1999. – Vol. 17. – № 4. – P. 391–402.
10. SBAC Topics 4. Intangible Assets Електронний ресурс. – Режим доступу : [http://www.wikinvest.com/stock/SBA_Communications_\(SBAC\)/Intangible_Assets](http://www.wikinvest.com/stock/SBA_Communications_(SBAC)/Intangible_Assets).
11. Sik E. Network capital in capitalist, communist and post-communist societies / E. Sik // International Contributions to Labour Studies. – 1994. – Vol. 4. – P. 73–94.
12. Swart J. Identifying the sub-components of intellectual capital: a literature review and development of measures / Juani Swart [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.bath.ac.uk/management/research/pdf/2005-05.pdf.
13. Van den Brekel R. Value Drivers & Intangibles. OECD Business Consultation / Ronald van den Brekel. – Ernst & Young, 2011. – 15 p.
14. Westlund H. An interaction-cost perspective on networks and territory / H. Westlund // Annals of Regional Science. – 1999. – Vol. 33. – P. 93–121.