

ІНТЕЛЕКТУАЛЬНИЙ КАПІТАЛ ПІДПРИЄМСТВА: ПРОБЛЕМАТИКА ФОРМАЛІЗАЦІЇ

Розкрито існуючу проблематику формалізації даних про нематеріальний економічний ресурс як інтелектуальний капітал сучасного підприємства. Розглянуто інтелектуальний капітал як сумарний вираз нематеріальних активів підприємства постіндустріальної економіки з позиції його формалізації системою бухгалтерського обліку і фінансової (корпоративної) звітності. Проаналізовано існуючий потенціал бухгалтерської методології для формалізованого забезпечення репрезентації об'єкта у фінансовій звітності та концептуальну основу сформульованих оцінно-аналітичних моделей інтелектуального капіталу. Запропоновано окремі підходи до забезпечення формалізованих методик оцінювання інформаційно-інтелектуального капіталу підприємства, його відображення у публічній фінансовій звітності.

Ключові слова: нематеріальні активи, інтелектуальний капітал, система бухгалтерського обліку, фінансова звітність, звіт про інтелектуальний капітал, оцінка, аналіз, показники

Plekan M.

ENTERPRISE INTELLECTUAL CAPITAL: PROBLEMS OF FORMALIZATION

The existing problems of formalizing data of the intangible economic resource as the intellectual capital of a modern enterprise are described. Intellectual capital as the totality of enterprise intangible assets of the post-industrial economy from the standpoint of its formalization by the system of accounting and financial (corporate) statements is considered. The existing capacity of the accounting methodology for providing formalized representation of the object in the financial statements and the conceptual framework of the formulated evaluative and analytical models of the intellectual capital are analyzed. Separate approaches to formalized methods of evaluating the information and intellectual enterprise capital and its representation in public financial statements are suggested.

Keywords: intangible assets, intellectual capital, accounting system, financial statements, intellectual capital report, evaluation, analysis, indices

1. Вступ

Стійке функціонування підприємства постіндустріального типу і його розвиток як складної динамічної системи потребує використання у процесах прийняття рішень узагальнюючих або результатуючих показників, важливе місце серед яких займають дані про нематеріальні економічні ресурси та їх продуктивну енергію, виражену показниками про величину і структуру інтелектуального капіталу. В умовах постіндустріального суспільно-економічного середовища інформаційно-інтелектуальні економічні ресурси суттєвим чином впливають на ефективність діяльності як окремого суб'єкта господарювання, так і національної економіки загалом.

Використання інтелектуального капіталу економічними системами будь-якого ієрархічного рівня є необхідною умовою реалізації стратегії їх інноваційного розвитку, формування інвестиційної привабливості та забезпечення позицій на ринках капіталів. Основним комплексним критерієм оцінки сучасного суб'єкта економіки виступає вартість власного капіталу, зміни його ринкової величини. Враховуючи той факт, що інтелектуальний капітал займає суттєву питому вагу у загальній величині власного капіталу підприємства постіндустріального типу, вироблення достовірної методики його оцінки і принципів репрезентації на ринках капіталу та інвестицій є актуальною тематикою сучасної економічної науки. Розвиток засадних основ формалізації показників про інтелектуальний капітал підприємства, вочевидь, повинен виходити з принципу, що "інтелектуальні активи – це інтелектуаль-

ний капітал, який зафіксований, збережений, каталогізований та доступний для ознайомлення" [1, с.19].

При цьому, проблеми економічної науки і практики полягають у виробленні підходів до формування, оцінки нематеріальних економічних ресурсів суб'єктів господарювання як сукупності всіх інформаційно-інтелектуальних чинників їх розвитку, що вимагає глибшого теоретичного осмислення, методологічної формалізації та обґрунтування методів їх вимірювання [2, с.2].

За результатами переважної більшості досліджень і публікацій у сфері обліку і звітності як єдиних систем, здатних формалізовано відобразити й репрезентувати інтелектуальний капітал сучасного суб'єкта ринкової економіки, наводиться низка наявних проблем. Б. Лев констатує, що "сучасний бухгалтерський облік дуже погано справляється з внутрішньо генерованими нематеріальними активами, які є двигунами сучасного економічного зростання" [3, с.18]. Науковці інших сфер економічної науки і фахівці-практики визнають, що в сучасних умовах зростає вимога до розвитку нових теоретико-методологічних і організаційно-методичних підходів до системи бухгалтерського обліку щодо об'єктів інтелектуальної власності з метою підвищення ефективності управлінських рішень для впровадження таких об'єктів у виробничий процес і соціально-економічні відносини, результативної діяльності підприємств на ринку інтелектуальної власності [4, с. 186].

В деяких тематичних дослідженнях проблематику формалізації складових інтелектуального ка-

пiталу пропонується вирішувати шляхом використання позабалансових рахунків. Проте, за такого пiдходу, як аргументовано вказує Н. М. Королюк, “даний об’єкт в балансі відобразиться не буде” [5, с. 258]. Відповідно, відсутньою буде й репрезентація інтелектуального капіталу у фінансовій (корпоративній) звітності. Саме тому відомі науковці Л. Едвінсон та М. С. Мелоун “обґрунтовують об’єктивну необхідність відображення інтелектуального капіталу в пасиві балансу” [6].

Першопричина проблематики формалізації інтелектуального капіталу добре відома-відсутність об’єктивованої методики для його оцінювання. У цьому контексті М. А. Мещерякова зазначає, що: “жодна з існуючих моделей виміру інтелектуального капіталу і компонентів, які входять до нього, не пiдходить до використання на практиці” [7, с.13]. І. Ф. Радіонова також вказує на обмеженість у застосуванні методик оцінювання інтелектуального капіталу, які “пов’язані з недостатністю статистичної інформації для використання показників оцінювання окремих його структурних елементів” [8, с.65].

Невирішена частина загальної проблеми стосується відсутності у формалізованій формі організаційно-методичного забезпечення оцінювання нематеріальних активів для можливостей їх бухгалтерського відображення, встановлення системою обліку об’єктивної вартості інтелектуального капіталу та розробки стандартизованих регламентацій оприлюднення цих об’єктів у фінансовій звітності.

Мета статті – узагальнення підходів, пропонуєваних науковцями щодо формалізації оцінних процедур в системі обліку та звітності для встановлення вартості сукупного інтелектуального капіталу, формулюванні окремих підходів до вирішування проблематики, що розглядається.

2. Формування концепції обліку інтелектуального капіталу

Формування концепції інтелектуального капіталу є об’єктивно ускладненим, а тому чимало теоретико-прикладних аспектів залишаються нерозробленими. Існуюча система обліку та фінансової звітності, здатні формалізовано розкривати інформацію про ці об’єкти, не забезпечують потреби управління. З позицій науковців у сфері обліку і звітності вважається, що “в бухгалтерському обліку використовувати поняття “інтелектуальний капітал” буде не зовсім правильно, оскільки це суперечить існуючим принципам відображення та традиціям облікової методології” [9, с. 28].

Можливість капіталізації нематеріальних активів, як передумова формалізації інтелектуального капіталу, визначається, насамперед, їх ідентифікованістю. Нематеріальний актив вважається ідентифікованим тоді, коли його можна відділити чи виділити, продати, передати, ліцензувати, здати в оренду або обміняти окремо чи разом з пов’язаним із ним договором, активом або зобов’язанням. Дотримання таких вимог дає змогу вирізнити об’єкт нематеріального активу від гудвілу.

Капіталізація витрат на формування компонентних складових інформаційно-інтелектуального економічного ресурсу (дослідження і розробки), формалізоване визнання його продуктивною силою капіталу економічного суб’єкта – одне з найважли-

віших завдань сучасної стандартизації обліку і звітності. На сьогодні балансова позиція “нематеріальні активи”, яка акумулює в собі різноманітні бухгалтерські об’єкти, з точки зору загальноприйнятого погляду, є вкрай незрозумілою і специфічною у різних країнах. При цьому у багатьох випадках робиться аргументований висновок, що “відображення інтелектуального капіталу дозволить нівелювати відмінності в методиках обліку гудвілу в різних країнах та покращити прозорість звітності” [9, с.42].

Капіталізація інтелектуального капіталу у формі нематеріальних активів носить характер значного розриву у часовому періоді від моменту виникнення витрат. Саме тому вважається, що сучасна методологія не має у своєму арсеналі прийомів для перманентного виникнення таких об’єктів, оскільки в системі подвійного запису необхідно, щоб в одній проводці двом об’єктам (один – в дебеті, інший – у кредиті) присвоювались різні дати [5, с. 257].

Виходячи зі суто традиційних канонів бухгалтерської методики, такий факт є доволі очевидним. Е. С. Хедріксен, М. Ф. Ван Бреда [10, с. 396] та деякі інші провідні вчені у сфері обліку і звітності поняття “нематеріальні активи” класифікують надуманим, таким, що не має чіткого вирізнення від витрат майбутніх періодів. Проте ще більш об’єктивним в умовах інформаційно-інтелектуальної економіки є й те, що “інтелектуальний капітал, інтелектуальні активи та інтелектуальна власність інкорпоровані, тобто вони є складовою частиною один одного” [1, с.18].

Капіталізація активу означає, що витрати, понесені у поточному звітному періоді декапіталізуються у майбутніх періодах. У класичній моделі обліку актив капіталізується на основі оцінки, ґрунтованій на собівартості. Визначення (визнання) активу як ресурсу, сформульоване в МСФЗ, передбачає дотримання певних критеріїв для формалізації капіталізації цього об’єкта – наявність контролю, ідентифікованість (можливість об’єктивної вартісної оцінки), забезпечення майбутніх економічних вигід. Ідентифікація активу забезпечує можливості організації і ведення аналітичного обліку стосовно цього об’єкта.

3. Формування облікової моделі відображення інтелектуального капіталу

Європейські стандарти оцінки нематеріальних активів передбачають надання такому виду економічних ресурсів вартісної характеристики також і для цілей складання фінансової звітності. При цьому, Методичні вказівки №8 “Оцінка невідчужених (нематеріальних) активів (та інтелектуальної власності)” передбачають включення до нематеріального виду економічних ресурсів достатньо об’ємні групи – гудвіл бізнесу (нерозподілювані нематеріальні активи); персональний гудвіл; нематеріальні активи, що ідентифікуються; інші нематеріальні активи, склад яких є надзвичайно різноманітним. Вагомим і принциповим для теоретико-методологічних засад бухгалтерського обліку є те, що оцінений людський капітал та інші споріднені об’єкти (теорія інтелектуального капіталу) не передбачають їхнього включення у баланс, а наводяться більшою мірою довідково у корпоративній звітності компанії.

Поява такого виду інструментарію значною мірою пов'язується з розробкою і впровадженням у практичну діяльність концепції управління, орієнтованого на максимізацію ринкової вартості підприємства (зростання ринкової вартості власного капіталу). Традиційно облікова система не може задовольняти інформаційні потреби такої управлінської концепції, оскільки капіталізація активів стосується, перш за все, ключових за продуктивністю нематеріальних економічних ресурсів, які приносять додаткові грошові потоки суб'єкту господарювання (ділова репутація, торгова марка, товарний знак, ефективність корпоративного управління (людський капітал) тощо).

Існуючі проблеми управління інтелектуальним капіталом пов'язуються, крім суто облікового характеру, безпосередньо з цим категорійним поняттям, тобто параметрами і змістом складових інтелектуального капіталу як особливого нематеріального активу, його структуруванням та принципами оцінювання, враховуючи ефект синергії компонентів цього об'єкта. Висхідна проблема з точки зору бухгалтерської методології лежить у площині ідентифікації складників капіталу та вироблення адекватних (особливих) для такого виду активів індикаторів оцінювання їх вартості; витратний підхід (історична собівартість) абсолютно непридатний для подолання існуючих проблем.

Одним із варіантів розвитку (удосконалення) системи бухгалтерського обліку щодо інтелектуального капіталу є облікова модель "Бухгалтерський облік для майбутнього" ("Accounting for the future" (AFTF)). Ця модель розроблена як спеціальний інструмент для формування бухгалтерської фінансової звітності про вартість підприємства на основі використання техніки бюджетування капіталу підприємства. Облікова модель "Інтелектуальний коефіцієнт доданої вартості" (Value added intellectual coefficient (VAIC)) є системою індикаторів для вимірювання доданої вартості, що генерується інтелектуальним капіталом підприємства. В основу розробки цієї моделі покладено гіпотезу про те, що додана вартість є основним індикатором трансформацій нематеріальних активів в ринкові активи підприємства [11, с. 65].

Неспроможність системою обліку агрегувати об'єкти інтелектуального капіталу, а фінансовою звітністю за сучасної стандартизації надати ринковим інституціям формалізовану його оцінку і, разом з нею, вартісну характеристику компанії, призводить до використання слабоформалізованих інформаційних моделей. У сучасній практиці використовують Balanced Scorecard, Value Reporting, Enterprise Value Map, Value Explorer та ін.; сформульована також концепція "Облік людських ресурсів" (Human Resources Accounting – Е. Фламхольц) [12].

4. Висновки

Існуюча стандартизація бухгалтерського обліку та звітності та стандарти оцінки нематеріальних активів для цілей фінансової звітності не забезпечують формалізованого вартісного виразу значної частини таких об'єктів. Відсутність методики оцінки не дає змоги однозначно визначити місце цього виду економічних ресурсів в обліковому процесі, формалізовано репрезентувати їх у публічній звітності підпри-

ємства, насамперед включення їх у баланс для зрівноваження ринкової та балансової вартості компанії.

На сьогодні наводиться інформація про тісну співпрацю (гармонізація процедур) Міжнародного комітету зі стандартів оцінки та Міжнародного комітету зі стандартів фінансової звітності, а тому можливе очікування вироблення формалізованої методики оцінки нематеріальних активів, яка буде узгодженою у контексті з принципами подвійного запису.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Полторак А. Основы интеллектуальной собственности [Текст] : науч. изд. / А. Полторак, П. Лернер ; [пер. с англ.]. – М. : Вильямс, 2004. – 208 с.
2. Мойсеєнко І. П. Управління інтелектуальним потенціалом суб'єктів господарювання в національній економіці : автореф. дис. ... доктора екон. наук : спец. 08.00.03 – економіка та управління національним господарством / І. П. Мойсеєнко. – Львів : Нац.-й ун-т ім. І. Франка, 2010. – 35 с.
3. Gu F. Intangible assets, Measurement, Drivers, Usefulness, Boston / F. Gu, B. Lev. – New York, 2002. – 39 p.
4. Євдокимов В. В. Інтелектуальна власність у системі бухгалтерського обліку / В. В. Євдокимов // Торгівля, комерція підприємництво : зб. наук. праць Львівської комерційної академії. – 2012. – Вип. 14. – С. 186-191.
5. Королюк Н. М. Людський капітал як об'єкт бухгалтерської методології / Н. М. Королюк // Актуальні проблеми економіки. – 2009. – № 7 (97). – С. 252-259.
6. Edvinsson L. Malone M.S. Intellectual Capital. Realizing Your Company's True Value by Finding its Hidden Brainpower. – New York : Horper Business, 1997. – 240 p.
7. Мещерякова М. А. Измерение интеллектуального капитала в современной экономике / М. А. Мещерякова // Вестник Московского университета (Сер. 6. Экономика). – 2010. – № 1. – С. 3-14.
8. Радіонова І. Ф. Інтелектуальний капітал та потенціал економіки : розмежування понять і явищ / І. Ф. Радіонова, В. І. Ісик // Актуальні проблеми економіки. – 2011. – №10 (124). – С.56-66.
9. Легенчук С. Ф. Бухгалтерське відображення інтелектуального капіталу : дис. ... канд. екон. наук : спец. 08.06.04 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит / С. Ф. Легенчук. – Житомир : ЖДТУ, 2006. – 233 с.
10. Хедриксен Э. С. Теория бухгалтерского учета [Текст] : науч. изд. / Э. С. Хедриксен, М. Ф. Ван Бреда ; [пер. с англ.: под ред. Я. В. Соколова.]. – М. : Финансы и статистика, 1997. – 576 с.
11. Корягін М. В. Бухгалтерський облік у системі управління вартістю підприємства: теоретико-методологічні концепції [Текст] : монографія / М. В. Корягін. – Львів : ЛКА, 2012. – 389 с.
12. Flamholtz E. A. Model for Human Resource Valuation : A Stochastic Process With Service Rewards / E. Flamholtz // The Accounting Review. – 1971. – № 2. – Vol. 46. – P. 253-267.
13. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку нематеріальних активів : наказ Міністерства фінансів України від 16.11.2009 р. №1327 // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 12. – С. 5-15.