

Ірина В. Жураковська, Віталій В. Чудовець
СОЦІАЛЬНО-ЕКОНОМІЧНІ АСПЕКТИ РОЗКРИТТЯ
ПОКАЗНИКІВ ІНТЕЛЕКТУАЛЬНОГО КАПІТАЛУ
В ЗВІТНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ

У статті проаналізовано основні причини розкриття в звітності інформації про складові інтелектуального капіталу, виділено соціальне та економічне їх значення. На підставі вивчення зарубіжного досвіду запропоновано напрямки популяризації добровільного представлення звітності про інтелектуальний капітал в Україні.

Ключові слова: інтелектуальний капітал; людський капітал; фінансова звітність; статистична звітність.

Рис. 2. Табл. 2. Літ. 21.

Ірина В. Жураковская, Виталий В. Чудовец
СОЦИАЛЬНО-ЭКОНОМИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ ПРЕДСТАВЛЕНИЯ
ПОКАЗАТЕЛЕЙ ИНТЕЛЛЕКТУАЛЬНОГО КАПИТАЛА
В ОТЧЕТНОСТИ ПРЕДПРИЯТИЙ

В статье проведен анализ основных причин раскрытия в отчетности информации о составляющих интеллектуального капитала, выделено социальное и экономическое их значение. На основании изучения зарубежного опыта предложены направления популяризации добровольного представления отчетности об интеллектуальном капитале в Украине.

Ключевые слова: интеллектуальный капитал; человеческий капитал; финансовая отчетность; статистическая отчетность.

Iryna V. Zhurakovska¹, Vitalii V. Chudovets²
SOCIOECONOMIC ASPECTS OF PRESENTING INTELLECTUAL
CAPITAL INDICATORS IN ENTERPRISE REPORTING

The paper analyzes the key reasons for disclosure in reports the components of intellectual capital, their social and economic value is allocated. Based on international experience, the directions for popularization of voluntary submission of intellectual capital reporting in Ukraine are suggested.

Keywords: intellectual capital; human capital; financial statements; financial reporting.

Постановка проблеми. В Україні тривають процеси реформування економіки, що потребують врахування соціального значення будь-яких трансформацій та важливості використання новітніх технологій. Адже поряд з досягненням прибутковості, тільки соціальне спрямування дійсно свідчить про становлення вагомих результатів, а тривалий економічний ефект може забезпечити використання досягнень науки і техніки. Всі зазначені аспекти узагальнює поняття «інтелектуальний капітал», який показує ефективність використання ресурсів знань, здійснення інноваційної діяльності, тобто ті дані, які роблять звітність більш привабливою для інвесторів та інших зацікавлених осіб. Оскільки їх розкриття на сьогодні не досить повне, вважаємо, що вимірювання, управління та публікація інформації про інтелектуальний капітал стають так само важливими, як і публікація фінансових звітів.

¹ Lutsk National Technical University, Ukraine.

² Lutsk National Technical University, Ukraine.

Аналіз останніх публікацій. Відображення інтелектуального капіталу у фінансовій звітності не є проблемою тільки України, де інформація про нього, як окрему категорію, відсутня. Незважаючи на численні дослідження зарубіжних науковців – А. Брукінга [1], Л. Едвінссона [4], Б. Лева [12], Я. Морітсена [14], Т. Стюарта [18], К. Свейбі [20] та ін., як за кордоном, так і в Україні тривають дискусії щодо формату звітності про інтелектуальний капітал та її уніфікації для більш повного представлення його впливу на соціально-економічні показники діяльності підприємства.

В Україні частково в статистичній звітності маємо розрізнені показники, а назва «інтелектуальний капітал» не використовується. Як показують дослідження, в Європі до цього питання підходять більш суттєво, наслідком чого є розробка рекомендації Європейської комісії [16], як представляти й оцінювати інтелектуальний капітал у звітності, як заохочувати компанії повідомляти про дослідження і розробки. Є окремі праці щодо аналізу звітності про інтелектуальний капітал у Єгипті [21], Малайзії [10], Австралії [19], країнах Європейського Союзу [16] та ін. Більшість з них розроблено та видано після 2005 р., що вказує на важливість проблеми для ХХІ століття. Практичне застосування поняття «інтелектуальний капітал» представлено в Інтернет-ресурсах, доступні звіти банків і корпорацій, які виявили зацікавленість в цьому об'єкті і відображають його у своїй звітності, наприклад, Австрійський національний банк [5], Австрійська академія наук [15] та ін.

Мета дослідження. Виходячи з вищенаведеного, існує необхідність у визначенні структури звіту про інтелектуальний капітал, складу його показників, обґрунтування їх соціального та економічного значення. Крім того, потребує аналізу механізм розкриття інформації (суб'єкти, об'єкти тощо), адже суцільне розкриття всіма підприємствами на примусовій основі не дасть відповідного ефекту.

Основні результати дослідження. Небагато компаній систематично підводять підсумки щодо стану розвитку власного інтелектуального капіталу. У дослідженнях Дж. Моурітсена, М. Буха і Б. Марра [14] систематизовано цілі, яких намагаються досягти підприємства, що розкривають інформацію про інтелектуальний капітал (рис. 1). Вони зазначають, що звітність розкриває зв'язок між стратегією, діями та інформацією, яка наводиться.

Як видно з рис. 1, позиції 3 і 4 можна вважати соціальною спрямованістю звітності про інтелектуальний капітал, решта – для забезпечення економічного зростання.

Для представлення інформації існує багато методів вимірювання та обліку інтелектуального капіталу, які були розроблені спеціально для цілей внутрішнього управління, а не офіційної звітності. Незважаючи на загальну доступність та великий вибір методик, їх адаптація на підприємствах і організаціях йде повільно. На нашу думку, основною причиною цього є те, що інтелектуальний капітал – це сукупність об'єктів, створених на окремо взятому підприємстві, компанії, тобто він належить, мовою Міжнародних стандартів фінансової звітності (IFRS), до «внутрішньогенерованих», що і зумовлює певні особливості обліку і звітності.

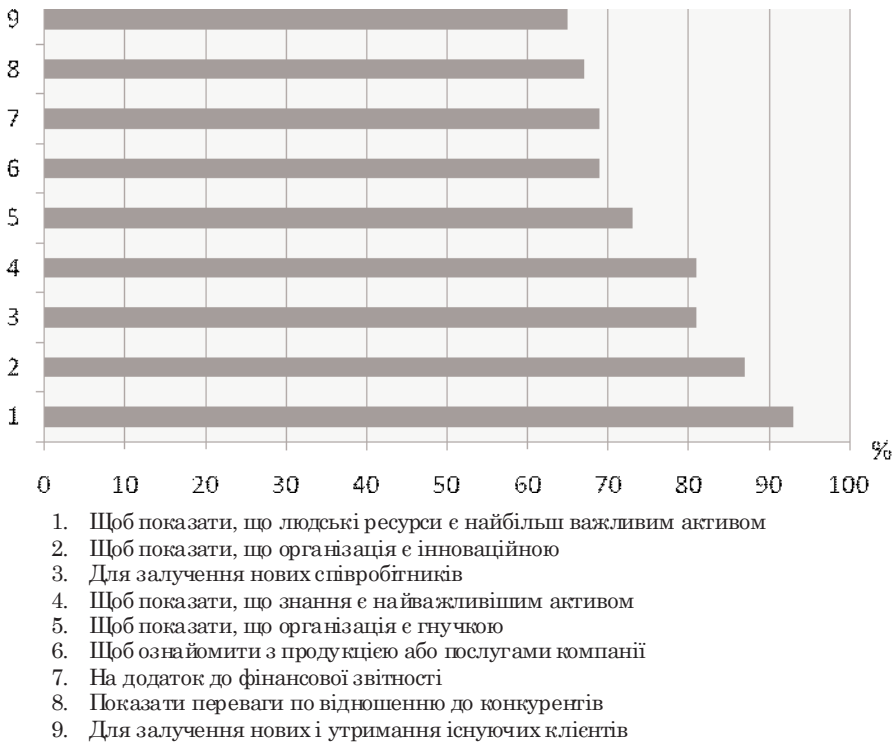


Рис. 1. Основні цілі розкриття інформації про інтелектуальний капітал, складено за даними [14]

З кожним роком вимоги до розкриття нематеріальних активів у фінансовій звітності стають більш жорсткіші. Міжнародні стандарти фінансової звітності не беруть до уваги природу та економічні характеристики різних видів нематеріальних активів та інвестицій пов'язаних з ними, а найголовніше – потенційну важливість цієї інформації для зацікавлених сторін. Аналізуючи зміст IAS/IFRS, можна зробити однозначний підсумок – інтелектуальний капітал не відповідає вимогам відображення у фінансовій звітності. Встановлені правила розкриття інформації про нематеріальні об'єкти у річній звітності призвели до того, що інформації не вистачає. Все частіше підприємства, організації та установи відчувають необхідність підвищення прозорості звітності, її орієнтації на економіку знань, відхід від класичних стереотипів. Існує потреба в інформації про інтелектуальні ресурси компаній, які допоможуть поліпшити процес прийняття управлінських рішень для керівників і повідомлять суспільству про перспективи діяльності. Крім того, нематеріальні активи, про які йшла мова вище, – це маленька частина інтелектуального капіталу, яка не в повній мірі відповідає цілям нашого дослідження – визначення соціально-економічної ролі цих показників.

У ряді компаній розроблено альтернативні до IAS/IFRS методології оцінки та розкриття нематеріальних ресурсів в звітності, які можна застосувати і

застосовано у ряді випадків до всіх складових інтелектуального капіталу. Основні моделі звітності про інтелектуальний капітал наведено в табл. 1.

Таблиця 1. Основні моделі звітності про інтелектуальний капітал*

№	Назва моделі	Особливості моделі
1	Balanced Scorecard [7]	Методика представлення нематеріальних активів передбачає 4 складові – фінанси, маркетинг, внутрішні бізнес-процеси, навчання та зростання
2	Austrian Research Centres (ARC) [6]	Цілісний погляд на «інтелектуальний статус» і місце організації. Обґрунтування інвестицій в державні дослідження і розробки.
3	Skandia navigator [17]	Програмний продукт, в основі якого матриця з 73 показників
4	Intangible Assets Monitor (К. Свейбі) [11]	Методика розділяє нематеріальні активи на зовнішню структуру, внутрішню структуру й компетенцію людей. Кожен із трьох нефінансових показників оцінюється з точки зору зростання ефективності, стабільності й інновацій
5	Intellectual Capital Dynamic Value (ICdVAL®) [9]	Інформаційне забезпечення управління інтелектуальним капіталом. Набір показників про вартість та продуктивність інтелектуального капіталу.
7	MERITUM [8]	Надає інформацію про управління інтелектуальним капіталом, формат звітності містить набір характеристик капіталу, показників.
8	Danish Guidelines [13]	Узагальнює інформацію про інтелектуальний капітал для управління і звітності. Визначає властивості інтелектуального капіталу для аналізу і бенчмаркінгу.

* складено за [16].

Результати дослідження Б. Лева [12] показують, що є істотні відмінності в тому, як інформація про інтелектуальний капітал опублікована в Європі і США, Австралії, а також між різними європейськими країнами. На його думку, скандинавські фірми разом з деякими іспанськими компаніями є провідними у публікації відомостей про інтелектуальний капітал у своїх річних звітах або в окремих звітах. Тим не менш, з точки зору інвесторів є серйозний недолік представлення інформації:

- відсутність гармонізації (порівняність) серед фірм, промислових підприємств або за різні роки;
- відсутність уніфікованої методики управлінського обліку складових інтелектуального капіталу (вона є, але також відрізняється в кожного підприємства).

Для кожної компанії показники і методи оцінки інтелектуального капіталу, як показують дані табл. 1, розроблені індивідуально, в іншому випадку не існувало б стільки моделей звітності. Одних цікавлять показники, які стосуються частки ринку, якості продукції та послуг, інших – плинність кадрів і їх освіта, отримані знання. В одних звітах наводяться абсолютні показники, в інших – відносні, порашовані за власною методикою, але всі вони є складовою управлінської звітності та управлінського обліку підприємства, результати якого підлягають офіційному оприлюдненню за рішенням керівництва компанії.

Управлінський облік, оцінка та структура звітності щодо інтелектуального капіталу були розроблені, щоб включити їх до пакету фінансової звітності компаній в якості додаткового розкриття. Адже формат приміток до фінансової звітності за IAS/IFRS містить не лише перелік обов'язкової інформації, а

дозволяє наводити додаткові дані, які, на думку керівництва, допоможуть краще зрозуміти фінансовий стан та перспективи діяльності.

Тому в найближчому майбутньому облік нематеріальних активів та інтелектуального капіталу буде розвиватися швидше в напрямку управління (управлінського обліку), стимулювання добровільного розкриття у фінансовій звітності.

Нормативне регулювання, що дозволяє розкриття інтелектуального капіталу в звітності деяких країн, наведено в табл. 2.

Таблиця 2. Нормативне регулювання, що дозволяє розкриття інтелектуального капіталу*

Назва нормативного акту та/або керівного органу	Рік прийняття	Зміст
Німецький Комітет з бухгалтерських стандартів – GASC 12	2002	За МСБО 38 багато видів інтелектуального капіталу не визнаються (людський капітал, списки клієнтів, наукові дослідження тощо), тому Німецький Комітет з бухгалтерських стандартів (GASC 12) рекомендує компаніям узагальнювати інформацію про їх інтелектуальний капітал в управлінській звітності, хоча це не є обов'язковим. Таким чином, для розкриття інформації, яка важлива для розвитку підприємства і не може бути отримана з даних фінансового обліку, повинен бути розроблений управлінський звіт. Стандарт рекомендує підготовку «Звіту про інтелектуальний капітал», особливо для тих інвестицій в нематеріальні активи, які не можуть бути капіталізовані і розглядаються в якості витрат у звіті про прибутки та збитки. Це стосується, наприклад, інвестицій в дослідження або створення ділової репутації, які не можуть бути капіталізовані. Стандарт перераховує різні елементи інтелектуального капіталу, а саме: людський капітал, споживчий капітал, ринковий капітал, організаційний капітал, інновації тощо. Про ці елементи інтелектуального капіталу компанії повинні повідомляти, якщо це можливо, кількісні показники. Тим не менш, відомості про структуру і рамки звітності про інтелектуальний капітал не стандартизовані.
Австрійське міністерство освіти, науки і культури – Закон «Про університети»	2002	Всі університети повинні публікувати щорічну звітність про інтелектуальний капітал. У цьому звіті кожен університет узагальнює показники про дослідження, навчання. В законі зазначено: «Кожен університет повинен представити звіт з інтелектуального капіталу за минулий календарний рік, представити на раду університету до 30 квітня кожного року. Цей звіт, як мінімум, узагальнює: 1) показники діяльності університету, соціальні і власні цілі, стратегії; 2) інтелектуальний капітал, з розбивкою на людський, структурний та організаційний; 3) проведені дослідження і виконанні угоди, включаючи їх вихідні дані і вплив».
Австралійські стандарти обліку – AAS Board 1010	2000	Дозволяє капіталізацію внутрішньо створених нематеріальних активів за кредитом рахунку «Резерв з переоцінки активів». Передбачено відповідно ширше розкриття у звітності.
Урядовий підкомітет з управління інтелектуальними активами (Японія)	2005	Запропоновано нову модель добровільної звітності щодо інтелектуальних активів. Мета полягає у досягненні нормативного розкриття відповідної інформації про інтелектуальний капітал. Рішення про публікацію мотивується тим, що це «буде мати великий вплив на загальносвітові тенденції. Також це робить можливим встановлення стандарту де факто».

* складено за [16].

Існують наступні підходи до регулювання питання розкриття інтелектуального капіталу у звітності: державна законодавча ініціатива; ініціативи міністерств і відомств; добровільне розкриття, направлене на зменшення асиметрії інформації з матеріальних ресурсів на інноваційні та нематеріальні.

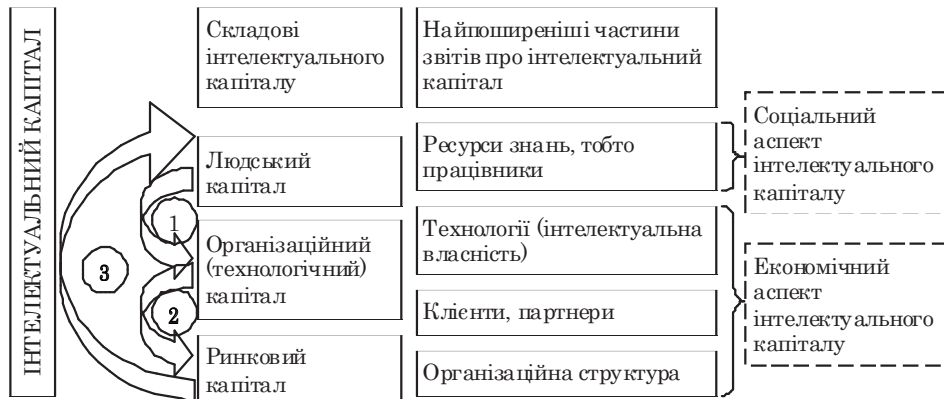
З урахуванням вищенаведеного можна сформулювати такі напрямки популяризації добровільного представлення звітності про інтелектуальний капітал в Україні:

- обґрунтування в публікаціях та рекомендаціях міністерств і відомств значення інтелектуального капіталу і кожного з його компонентів (в основному людського капіталу, ринкового капіталу і структурного капіталу) в процесі прийняття управлінських рішень;
- реклама власних переваг завдяки розкриттю напрямків досліджень, наявних знань, як вони створюються і використовуються;
- розробка моделей та принципів оцінки складових інтелектуального капіталу, їх оприлюднення, для відображення звітності.

Аналіз праць [1–21] показує, що в основному структура звітів про інтелектуальний капітал передбачає розкриття 4 складових:

- ресурси знань, тобто співробітників (людський капітал);
- клієнти, партнери (ринковий капітал);
- організаційні ресурси (організаційний (структурний) капітал);
- технології (інтелектуальна власність, частина структурного капіталу).

Перша складова формує т.зв. соціальний аспект інтелектуального капіталу, друга-четверта – економічний (рис. 2).



1 – Наявність людського капіталу зумовлює появу організаційного.

2 – Використання організаційного капіталу сприяє зростанню ринкового.

3 – Збільшення ринкового капіталу впливає на накопичення досвіду працівників, зростання знань, що збільшує вартість людського.

Рис. 2. Соціально-економічний аспект звітності про інтелектуальний капітал, авторська розробка

Співробітники формують інформаційні ресурси, їх невід'ємним атрибутом є знання, досвід, освіта, мотивація та здатність адаптуватися. Покупці і постачальники формують частину інтелектуального капіталу, яка уособлює відносини з клієнтами, їх задоволеність і лояльність, розуміння їх потреб в розробці продуктів, процесів тощо. До організаційних ресурсів належать процеси ком-

панії і якість управління та контролю процесів і механізмів обробки інформації. Технології відносяться до технологічної підтримки з інших складових.

За своєю сутністю всі складові інтелектуального капіталу пов'язані в часових рамках. Так, знання і здібності працівників втілюються в організаційних процесах і зв'язках з діловими партнерами, які, в свою чергу, створюють базу для стійких відносин з клієнтами; співпраця з партнерами та клієнтами сприяє накопиченню досвіду, розвитку знань і здібностей працівників. Тобто у звітності всі складові інтелектуального капіталу мають бути показані у взаємозв'язку.

У кожному конкретному випадку звітність закордонних підприємств про інтелектуальний капітал адаптована за обсягом і розміром для чіткої і конкретної мети відповідно до очікувань і вимог користувачів. Соціальні показники звітності розкриваються в розділі щодо людського капіталу як частини інтелектуального, характеристику яких наведено в дослідженнях Т.В. Давидюк [2]. Аналізуючи основні показники людського капіталу зарубіжних підприємств, можна побачити їх часткову відповідність вітчизняним формам звітності: Звіт з праці (форма 1-ПВ (квартальна)) та Звіт про кількість працівників, їхній якісний склад та професійне навчання (форма 6-ПВ), затверджені Наказом Державної служби статистики України від 16.08.2012 №355.

На прикладі людського капіталу можна зробити висновок, що показники інтелектуального капіталу в практиці української звітності не систематизовані і дуже важко провести оцінку всіх його складових на підприємстві. Розкриття організаційного капіталу у вітчизняній звітності вивчено нами в попередньому дослідженні [3]. Зважаючи на всі результати, можна зробити висновок, що в Україні відсутня методика узагальнення даних про інтелектуальний капітал та будь-які заохочення з цього приводу з боку контролюючих органів. Проте є зацікавленість окремими складовими, які знаходять відображення у статистичній звітності, що ігнорує соціально-економічне значення інтелектуального капіталу. Ці показники потрібні не лише державним органам та службі статистики, а й іншим зацікавленим користувачам.

Результати проведеного дослідження дозволяють зробити наступні **висновки і пропозиції**:

- більшість показників інтелектуального капіталу присутні в статистичній звітності, яка є закритою для користувачів, що вимагає перегляду вимог до додаткового розкриття в примітках до обов'язкової звітності;
- існує необхідність подальшого дослідження щодо розробки принципів і процедур заохочення підприємств і організацій першочергово розкривати в звітності показники інтелектуального капіталу, які мають соціальне значення (за основу можна прийняти рекомендації ЄС);
- доцільно внести зміни до приміток фінансової звітності, передбачивши показники інтелектуального капіталу та методи їх оцінки і представлення за аналогією зарубіжних країн;
- визначити перелік суб'єктів господарювання, які зобов'язані розкривати таку інформацію (окрім тих, що оприлюднюють фінансову звітність, наприклад, навчальні заклади, науково-дослідні установи, підприємства ІТ сфери тощо).

Щодо інтелектуального капіталу пропонуємо врахувати наступне:

- інтелектуальний капітал – це сукупність окремих складових, які не слід розглядати як окреме ціле в обліку. З метою управління (управлінський облік) можна дозволити сумування. Основна частина об'єктів інтелектуального капіталу вже є повноцінними учасниками господарського обігу;

- оцінювання людського капіталу та відображення його в обліку доцільно проводити лише за виникнення об'єктивної потреби, якщо зацікавлених в цьому сторін немає, така інформація недоцільна. Однак слід звернути увагу на показники «соціального обліку», оскільки їх роль повинна бути визначальною в сучасній системі бухгалтерського обліку, а ці показники пов'язані з людським капіталом;

- інтелектуальний капітал в розрізі структури має відобразитися у звітності підприємств, які займаються дослідженнями, розробками і бажають залучити кошти потенційних інвесторів.

Прийняття або відхилення зазначених пропозицій є подальшим кроком у формуванні звітності про інтелектуальний капітал, яка потребує становлення і тестування на практиці.

1. Брукінг Э. Интеллектуальный капитал / Пер. с англ. – СПб.: Питер, 2001. – 288 с.
2. Давидюк Т.В. Методичні підходи до відображення людського капіталу у звітності зарубіжних компаній: досвід для України // archive.nbuv.gov.ua.
3. Жураковська І.В. Відображення інтелектуальної власності в звітності // Бухгалтерський облік і аудит.– 2009.– №11. – С.46–56.
4. Эдвинсон Л. Корпоративная долгота. Навигация в экономике, основанной на знаниях. – М.: ИНФРА-М, 2005. – 248 с.
5. Austrian Academy of Sciences. Intellectual Capital Report // www.interacademies.net.
6. Austrian Institute of Technology // www.arcs.ac.at.
7. Balanced Scorecard // www.balancedscorecards.com.
8. Ciudad Universitaria de Cantoblanco // www.uam.es.
9. Intellectual Capital Dynamic Value // www.iamot.org.
10. Intellectual capital reporting in Malaysian companies – A benchmark against Malaysian knowledge-based initiatives // www.utas.edu.au.
11. International Headquarters & Celemi // www.celemi.com.
12. Lev, B., Caribano, L., Marr, B. (2007) An Accounting Perspective on Intellectual Capital // www.uam.es.
13. Ministry of Higher Education and Science // www.videnskabsministeriet.dk.
14. Mouritsen, J., Bukh, N., Marr, B. Reporting on intellectual capital: why, what and how? // pnbukh.sitecare.dk.
15. Oesterreichische Nationalbank. Intellectual Capital Report // www.oenb.at.
16. Reporting intellectual capital to augment Research, Development and Innovation in SMEs – Report to the Commission of the High Level Expert Group on RICARDIS. Luxembourg: Office for Official Publications of the European Communities, 2006. 164 p.
17. Skandia // www.skandia.se.
18. Stewart, T.A. (1997). Intellectual Capital. The New Wealth of Organizations. New York: Currency Doubleday. 67 p.
19. Sujan, A., Abeyssekera, I. Intellectual capital reporting practices of the top Australian firms // ro.uow.edu.au.
20. Sveiby, K.-E. Intellectual Capital and Knowledge Management // www.sveiby.com.am.
21. Tariq, H. Intellectual Capital Reporting in Knowledge Economy: Evidence from Egypt // www.cba.edu.kw.

Стаття надійшла до редакції 26.08.2014.