

УДК 005.336.4:657.1

Наумчук О.А., канд. екон. наук, доц.

Донецький національний університет економіки і торгівлі імені Михайла Туган-Барановського, м. Донецьк, Україна, e-mail: krymka2008@mail.ru

ІНТЕЛЕКТУАЛЬНІ АКТИВИ В СИСТЕМІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Naumchuk O.A., Cand. Sc. (Econ.),
Assoc. Prof.

Donetsk National University of Economics and Trade named after Mykhailo Tugan-Baranovsky, Donetsk, Ukraine, e-mail: krymka2008@mail.ru

INTELLECTUAL ASSETS IN THE SYSTEM OF ACCOUNTING

***Мета.** Обґрунтування необхідності визнання інтелектуальних активів як нового об'єкта обліку.*

***Методика.** У роботі використано загальнонаукові та спеціальні методи дослідження, а саме методи критичного аналізу, групування, деталізації, конкретизування, порівняння, синтезу та узагальнення наукового досвіду визнання інтелектуального капіталу.*

***Результати.** У роботі досліджено сутність інтелектуального капіталу та інтелектуальних активів і визначено розбіжності між ними. За результатами дослідження концепції контролювання активів обґрунтовано можливість визнання та вартісної оцінки інтелектуальних активів в обліковій системі підприємства. Визначено види інтелектуальних активів, які відрізняються між собою соціально-економічною сутністю та призначенням. За кожним видом інтелектуальних активів визначено перелік витрат на їх створення.*

***Наукова новизна.** Доведено, що об'єктом управління на рівні підприємства є саме інтелектуальні активи, а не інтелектуальний капітал; обґрунтовано правомірність включення інтелектуальних активів до складу об'єктів обліку.*

***Практична значущість.** Виділені види інтелектуальних активів підприємства дозволяють визначити перелік витрат на їх створення та побудувати інформаційну систему управління ними.*

***Ключові слова:** інтелектуальний капітал, активи, інтелектуальні активи, людські активи, визнання активів, оцінка.*

Постановка проблеми і її зв'язок із найважливішими науковими та практичними завданнями. Сучасні тенденції розвитку світової економіки, посилення ролі інтелектуальних і інформаційних ресурсів для виробництва конкурентоспроможної продукції спричинили необхідність перегляду підходів до формування облікової та звітної інформації підприємства. Національна стратегія розвитку України на період до 2017 року передбачає суттєву активізацію інтелектуальних процесів, перехід до генерації нових ідей, поширення та використання нових знань. Отже, сучасна облікова система повинна містити інформацію про основні фактори вартості, зокрема стратегію компанії, майбутні грошові потоки, нефінансові сторони діяльності, невідчутні активи.

Менеджери підприємств вважають, що сучасна бухгалтерія не може обліковувати нові ресурси (компетентність співробітників, ставлення клієнтів, комп'ютерні та адміністративні системи, бази даних та ін.). Деякі дослідники навіть стверджують, що для обліку інтелектуального капіталу потрібна нова фінансова й управлінська концепція.

Аналіз наукових досліджень і публікацій. На сьогодні вітчизняними вченими досить повно досліджено сутність і місце інтелектуального капіталу в системі бухгалтерського обліку. Навіть С.Ф. Легенчук у статті «Дослідження з обліку і контролю інтелектуального капіталу в Україні: аналіз результатів та напрями розвитку» вказує на

наявність так званого товариства науковців, які займаються питаннями обліку інтелектуального капіталу [1]. Причому особливу увагу приділяють обліку людського капіталу. Так, Т.В. Давидюк розроблено теоретично-методологічні положення та практичні рекомендації щодо удосконалення бухгалтерського обліку витрат у розрізі складових людського капіталу [2]. Н.М. Королюк розглянуто людину як об'єкт інвестування в бухгалтерському обліку та запропоновано власну методику обліку людського капіталу [3].

С.Ф. Легенчук зазначає, що ефективним способом розвитку досліджень у цій сфері є необхідність здійснення досліджень у межах кожного з вищенаведених видів інтелектуального капіталу. На його думку, розробляючи методологію обліку цілісно під інтелектуальний капітал, усі проблеми не можна вирішити, оскільки методологія обліку людського та клієнтського капіталу кардинально відрізняється.

Вважаємо, що окреме дослідження кожного з видів інтелектуального капіталу та приділення особливої уваги новому об'єкту обліку – людському капіталу – не вирішить проблему зближення ринкової та фінансової вартості підприємства, оскільки:

- по-перше, не лише висококваліфікований персонал, який має навички та творчі здібності, разом з матеріальними та фінансовими ресурсами створює ринкову вартість підприємства. Слід ураховувати й інші складові інтелектуального капіталу – організаційні можливості, канали та технології комунікацій, бази даних та ін.;

- по-друге, на нашу думку, методологія обліку складових інтелектуального капіталу базується на однакових принципах і потребує застосування нефінансових показників і способів подання облікової інформації. Різними для людського, організаційного та клієнтського капіталу є методичні підходи та процедури обліку;

- по-третє, складові людського капіталу взаємодіють між собою. Недостатньо інвестувати в кожний з них окремо. Вони повинні підтримувати один одного, створюючи синергетичний ефект.

$$ІК(1, 1, 1) \neq 3 \quad (1)$$

Отже, досліджуючи питання формування та використання інтелектуального капіталу, слід дотримуватися принципу синергетичного взаємодоповнення окремих його видів. Цей принцип дозволяє за рахунок обґрунтованого сполучення його видів створювати ще більший розмір інтелектуального капіталу, а отже, і ринкової вартості підприємства [4].

Метою поданої статті є обґрунтування необхідності введення в сучасних умовах господарювання нового об'єкта обліку – інтелектуальних активів.

Виклад основного матеріалу дослідження. В економічній літературі та нормативних актах спостерігається велика різноманітність підходів до визначення як сутності, так і структури інтелектуальних активів. Найбільш поширеними на сьогодні є терміни «інтелектуальний капітал» та «інтелектуальні активи». Незважаючи на наявність двох понять, менеджери здебільшого ототожнюють їх зміст [5-7], відносячи до інтелектуального капіталу сукупність невідчутних активів, які не вказують у фінансовій звітності підприємств, але можуть бути керованими підприємством.

Уперше термін «інтелектуальний капітал» застосував Т. Стюарт [6]. Згодом це поняття дістало поширення серед теоретиків і практиків менеджменту. З того часу визначення цього виду капіталу багаторазово коригувалося та доповнювалося. Найбільш поширені трактування досліджуваного поняття наведені в таблиці 1.

Аналіз трактувань інтелектуального капіталу дозволяє констатувати два підходи до розкриття його сутності. Дж. К. Гелбрейт і К. Бредлі інтелектуальним капіталом вважають діяльність підприємства, яка дозволяє отримувати певні переваги на сучасному ринку.

Таблиця 1 – Тракткування визначення «інтелектуальний капітал» зарубіжними та вітчизняними вченими

Автор	Визначення інтелектуального капіталу
Дж. К. Гелбрейт	щось більше, ніж «чистий інтелект» людини, і містить певну інтелектуальну діяльність
С. Уоллман	активи, вартість яких, згідно з балансовим звітом, дорівнює нулю
К. Бредлі	перетворення знань і невловимих активів у корисні ресурси, що дають конкурентні переваги індивідам, фірмам і націям
Е. Брукінг	невловимі активи – людські ресурси, права на інтелектуальну власність, інфраструктуру і позиція на ринку
А.Л. Гапоненко, Т.М. Орлова	сукупність знань, інформації, досвіду, кваліфікації та мотивації персоналу, організаційних можливостей, каналів і технологій комунікації, що здатна створювати додану вартість і забезпечує конкурентні переваги комерційної організації на ринку
С.Ф. Легенчук	сукупність наявних інтелектуальних активів (людський, структурний, клієнтський капітал) підприємства, які забезпечують йому конкурентні переваги на ринку
О.О. Стрижак	сукупність здібностей і знань, які мають економічну цінність і використовуються у виробничій системі, орієнтованій на задоволення потреб суспільства, з метою створення інноваційного потенціалу та одержання доходу.
О.О. Лапін	симбіоз людського капіталу (знань і професіоналізму) та інтелектуального продукту
Н.С. Маркова	інтелектуальні ресурси, що втілені в сукупності наукових, професійних і загальних знань працівників, їх досвіді, вміннях, навичках, які створюють продукти інтелектуальної діяльності, що можуть належати як його винахіднику, так і іншим суб'єктам господарювання та використовуються з метою одержання додаткової вартості

С. Уоллман і Е. Брукінг ототожнюють інтелектуальний капітал з активами підприємства, а саме людськими ресурсами, нематеріальними активами та позицією на ринку [5].

Розкриваючи сутність досліджуваного об'єкта та визнаючи інтелектуальний капітал активами підприємства, друга група вчених вказує на відсутність їх вартості, а отже, неможливість наведення інформації про капітальні активи у фінансовій звітності підприємств. А як відомо, активами можуть бути ті ресурси, які мають вартість.

На нашу думку, вказані визначення інтелектуального капіталу найбільш повно характеризують досліджуване поняття лише з позиції об'єкта інвестування. Однак, зважаючи на те, що економічна категорія є теоретичним вираженням реальних виробничих відносин, сутність інтелектуального капіталу без виявлення зв'язку її з економічною структурою суспільства не може бути розкрито повною мірою. Прирівнювання поняття «капітал» до його речових елементів свідчить про однобічний, недіалектичний підхід до аналізу сутності цієї категорії.

Вважаємо, що інтелектуальний капітал є економічною категорією, яка виражає вартість сукупності невідчутних активів, необхідних для максимізації прибутку підприємств шляхом підвищення їх конкурентоспроможності на ринку, що здатні приносити додаткову вартість. Капітал, як економічна категорія, виражає на теоретичному рівні виробничі відносини, що існують у сучасному суспільстві.

Оскільки в процесі управління підприємством менеджерів цікавить не продукт минулого накопичення цінностей, а сформований завдяки інвестуванню капіталу економічний ресурс, призначений для здійснення майбутньої господарської діяльності, об'єктом управління на рівні підприємства є саме інтелектуальні активи.

Досліджуючи обґрунтованість застосування поняття «інтелектуальний капітал» в бухгалтерському обліку, С.Ф. Легенчук зазначає, що капіталом називається пасив бухгалтерського балансу. Він пропонує використовувати поняття «інтелектуальні активи», що відповідатиме економічному поняттю «інтелектуальний капітал». При цьому, розглядаючи в подальшому теоретико-концептуальні та методичні питання бухгалтерського обліку, він продовжує застосовувати поняття «інтелектуальний капітал».

Ми також дотримуємося думки, що об'єктом обліку є саме інтелектуальні активи, а не інтелектуальний капітал. Причому, на нашу думку, не слід здійснювати підміну цих понять, оскільки не всі елементи інтелектуального капіталу є інтелектуальними активами.

Міжнародна федерація бухгалтерів (IFAS) у складі інтелектуального капіталу визначає, згідно з рисунком 2, людський, структурний і клієнтський капітал.

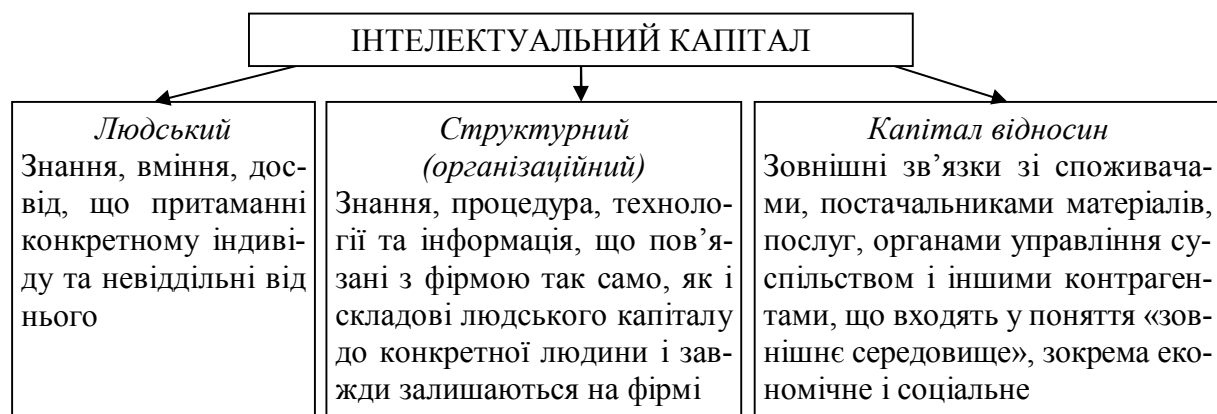


Рисунок 2 – Структура інтелектуального капіталу за стандартами Міжнародної федерації бухгалтерів (IFAC)

На сьогодні відбуваються жваві дискусії щодо визнання інтелектуальних активів підприємства об'єктами обліку.

Так, С.Ф. Легенчук розглядає концепції бухгалтерського обліку інтелектуальних активів в Україні:

– вартісну, згідно з якою в балансі відображаються всі складові інтелектуального капіталу підприємства (людські, структурні, клієнтські активи);

– майнову, за якою в балансі відображаються лише ті активи, які є майном (майновими правами) підприємства – об'єкти права інтелектуальної власності.

Зазначаючи неможливість обліку інтелектуального капіталу за вартісною концепцією, він пропонує застосування майнової концепції, згідно з якою об'єктами обліку слід вважати лише об'єкти права інтелектуальної власності. Для інших складових інтелектуального капіталу, що не включаються до майна підприємства, пропонує застосування альтернативних методик накопичення інформації, яка необхідна для управління ними.

З метою уточнення поняття «інтелектуальні активи» дослідимо сутність активів. Активами підприємства є контрольовані ним економічні ресурси, сформовані за рахунок інвестованого у них капіталу, що мають вартість і здатні генерувати дохід. У міжнародних стандартах фінансової звітності, а отже, і в національних стандартах бухгал-

терського обліку, за правилами яких формується інформація, необхідна для потреб управління, наведено такі критерії визнання активів:

1. Вони повинні акумулювати в собі майбутню економічну вигоду.
2. Активи мають контролюватися підприємством у результаті минулих подій.
3. Їх вартість може бути достовірно оцінена.

Отже, однією з необхідних умов визнання об'єкта інтелектуальним активом є можливість одержання в майбутньому економічних вигід від його використання. Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність» визначив економічну вигоду як «потенційну можливість одержання підприємством коштів від використання активів». У звичайних умовах, виконуючи свої функції в процесі господарської діяльності, інтелектуальні активи побічно сприяють надходженню коштів. Таким чином, у сучасних умовах господарювання інтелектуальні активи є необхідною умовою для виробництва конкурентоспроможної продукції або надання послуг, за які споживач готовий платити.

Наступною умовою визнання активів є можливість їх контролювання підприємством. Виходячи з принципу превалювання економічної сутності операції над її юридичною формою, право юридичної власності не має бути визначальним за умови визнання інтелектуальних активів. Як зазначив Каннінг, «основний критерій під час визначення, чи є цей об'єкт активом, чи ні, має скоріше економічний характер, ніж юридичний» [11, с. 19]. Тому, говорячи про право власності на активи, необхідно мати на увазі власність з економічної точки зору, тобто власність де-факто.

Отже, на нашу думку, концепція контролювання інтелектуальних активів припускає дотримання таких умов:

- підприємство приймає на себе ризики, пов'язані з використанням активів. Ці ризики можуть відрізнятися залежно від способу отримання та призначення інтелектуальних активів. Купуючи актив, підприємство має ризики на суму його купівельної вартості. Стосовно інтелектуальних активів, якими підприємство може лише користуватися, не маючи права розпорядження (вкладення в інтелектуальні здібності працівників), ризики виражаються у формі втрати цих вкладень у разі втрати спеціаліста;
- актив, що використовується в господарській діяльності, є економічно вигідним;
- підприємство обмежує доступ інших осіб до одержання економічних вигід від цього об'єкта.

Дослідження сутності поняття активів підприємства дозволяє значно розширити види інтелектуальних активів. Так, розкриття критеріїв визнання активів свідчить про необґрунтованість віднесення витрат на навчання, підвищення кваліфікації та інші форми набуття професійних знань працівників до витрат поточного періоду. Оскільки підприємство може оцінити професійні знання працівників (воно має витрати на його навчання), наявність таких знань є економічно вигідною, і суб'єкт господарювання обмежує доступ інших осіб до одержання економічних вигід від інтелектуальних ресурсів людини (поки вона є працівником підприємства), то вважаємо, що такі витрати підлягають капіталізації, тобто збільшують активи підприємства.

Запропоновані види інтелектуальних активів підприємства наведено на рисунку 2.

Людські активи – це набуті характеристики співробітників (освіта, знання, вміння, навички, професіоналізм і досвід роботи), які супроводжуються фінансовими вкладеннями підприємства, а доступ до отримання економічних вигід від яких може контролюватися роботодавцем.

Структурні активи формуються під час створення так званої «управлінської інфраструктури» підприємства. Такі активи складаються з локальних мереж, баз даних, інших видів програмного забезпечення, що використовуються в управлінській діяльності підприємства, а також з витрат на формування корпоративної культури.



Рисунок 2 – Види інтелектуальних активів підприємства

Продуктивні інтелектуальні активи формуються в процесі створення та виробництва інноваційної продукції, визначаючи її споживну цінність і технологічну досконалість. До таких активів відносяться винаходи, корисні моделі, промислові зразки, селекційні досягнення й ті об'єкти авторського права та ноу-хау, що відіграють активну роль у прийнятті технічних рішень за умови створення інновації і технології виробництва інноваційної продукції.

Маркетингові інтелектуальні активи створюються в процесі реалізації інноваційної продукції безпосередньо в товарах. До них відносяться фірмові найменування, товарні знаки, знаки обслуговування й ті об'єкти авторського права та ноу-хау, що використовуються в ході дослідження ринку та з рекламною метою, визначаючи широкую популярність нової продукції та її успішну реалізацію у відповідних нішах ринку.

Висновки. У ході дослідження сутності інтелектуального капіталу та інтелектуальних активів, можливостей визнання та вартісної оцінки інтелектуальних активів в обліковій системі підприємства було сформульовано такі висновки:

- об'єктом управління на рівні підприємства є саме інтелектуальні активи, а не інтелектуальний капітал, оскільки менеджерів цікавить не продукт минулого накопичення цінностей, а сформований завдяки інвестуванню капіталу економічний ресурс, призначений для здійснення майбутньої господарської діяльності;

- розкриття сутності активів і концепції їх контролювання підприємством (прийняття ризиків, пов'язаних з використанням активів, отримання економічних вигід від використання активів і обмеження доступу інших осіб до таких вигід) дозволяє виділяти інтелектуальні активи в складі об'єктів обліку;

- проведені дослідження дозволили визначити види інтелектуальних активів, які відрізняються соціально-економічною сутністю, призначенням і видами витрат на їх створення.

Перспективами подальших досліджень у цьому напрямку є вдосконалення організаційно-методичних засад обліку інтелектуальних активів, що дозволить формувати корисну звітну інформацію щодо них.

Список літератури / References:

1. Легенчук С.Ф. Дослідження з обліку і контролю інтелектуального капіталу в Україні: аналіз результатів та напрями розвитку / С.Ф. Легенчук // Вісник Донецького університету економіки та права. – 2009. – № 2. – С. 101-106.
Legenchuk, S.F. (2009), “Studies on account and checking the intellectual capital in Ukraine: analysis result and directions of the development”, *Visnyk Donetskooho universytetu ekonomiky ta prava*, no. 2.
2. Давидюк Т.В. Людський капітал в системі бухгалтерського обліку підприємства: ретроспектива та сучасні підходи / Т.В. Давидюк // Вісник Хмельницького національного університету. – 2009. – № 4. – Т. 3. – С. 111-115.
Davyduk, T.V. (2009), “Human capital in system of the accounting the enterprise: retrospective and modern approaches”, *Visnyk Khmelnytskoho natsionalnoho universytetu*, no. 4, vol. 3, pp. 111-115.
3. Королюк Н.М. Людський капітал як об’єкт бухгалтерської методології [Електронний ресурс] / Н.М. Королюк. – Режим доступу: <http://archive.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum%20/APE/2009_7/252-260.pdf>.
Koroluk, N.M. “Human capital as object to accounting methodology”, available at: http://archive.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum%20/APE/2009_7/252-260.pdf.
4. Гапоненко А. Л. Управление знаниями. Как превратить знания в капитал / А.Л. Гапоненко, Т.М. Орлова. – М.: Эксмо, 2008. – 400 с.
Gaponenko, A.L. and Orlova, T.M. (2008), *Upravlenie znaniiami. Kak prevratit znaniia v kapital* [Management knowledges. What transform knowledges in capital], Eksmo, Moscow, Russia.
5. Просвирина И.И. Интеллектуальный капитал: новый взгляд на нематериальные активы [Электронный ресурс] / И.И. Просвирина. – Режим доступа: <<http://www.dis.ru/fm/arhiv/2004/4/9.html>>.
Prosvirina, I.I. “Intellectual capital: new look at not material assets”, available at: <http://www.dis.ru/fm/arhiv/2004/4/9.html>
6. Стюарт Т. Богатство от ума / Т. Стюарт. – Минск: Парадокс, 1998. – 368 с.
Stuart, T. *Bogatstvo ot uma* [Wealth from wit], Paradoks, Minsk, Belarus.
7. Брукинг Э. Интеллектуальный капитал / Э. Брукинг; пер. с англ.; под ред. Л.Н. Ковалик. – СПб.: Питер, 2001. – 288 с.
Bruking, E. *Intellektualnyi kapital* [Intellectual capital], Piter, St.-Petersburg, Russia.
8. Стрижак О.О. Формування інтелектуального капіталу підприємства: автореф. ... канд. екон. наук: 08.06.01 / О.О. Стрижак. – Харків, 2004. – 23 с.
Stryzhak, O.O. (2004), “Shaping the intellectual capital of the enterprise”, Abstract of Ph.D. dissertation, Kharkiv, Ukraine.
9. Лапін О.О. Організаційно-економічні основи підвищення ефективності використання інтелектуального капіталу промислових підприємств: автореф. ... канд. екон. наук: 08.06. 01 / О.О. Лапін. – Одеса, 2006. – 24 с.
Lapin, O.O. (2006), “Organizing-economic bases of increasing to efficiency of the use the intellectual capital industrial enterprise”, Abstract of Ph.D. dissertation, Odesa, Ukraine.
10. Маркова Н.С. Теоретико-методичні основи формування й розвитку інтелектуального капіталу: автореф. ... канд. екон. наук: 08.09.01 / Н.С. Маркова. – Харків, 2005. – 22 с.
Markova, N.S. (2005), “Theorist-methodical bases of the shaping and developments of the intellectual capital”, Abstract of Ph.D. dissertation, Kharkiv, Ukraine.

11. Ришар Ж. Бухгалтерский учет: теория и практика / Ж. Ришар; пер. с фр.; под ред. Соколова Я.В. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 160 с.
Rishar, Zh. (2000), *Bukhgalterskii uchët: teoriia i praktika* [Accounting: theory and practice], Finansy i statistika, Moscow, Russia.

Цель. Обоснование необходимости признания интеллектуальных активов как нового объекта учета.

Методика. В работе использованы общенаучные и специальные методы исследования: метод критического анализа, группирования, детализации, конкретизирования, сравнения, синтеза и обобщения научного опыта признания интеллектуального капитала.

Результат. В работе исследована сущность интеллектуального капитала и интеллектуальных активов и определены расхождения между ними. По результатам исследования концепции контролирования активов обоснована возможность признания и стоимостной оценки интеллектуальных активов в учетной системе предприятия. Определены виды интеллектуальных активов, которые отличаются между собой социально-экономической сущностью и назначением. По каждому виду интеллектуальных активов определен перечень расходов на их создание.

Научная новизна. Доказано, что объектом управления на уровне предприятия выступают именно интеллектуальные активы, а не интеллектуальный капитал; обоснована правомочность включения интеллектуальных активов в состав объектов учета.

Практическая значимость. Выделенные виды интеллектуальных активов предприятия позволяют определить перечень расходов на их создание и построить информационную систему управления ими.

Ключевые слова: интеллектуальный капитал, активы, интеллектуальные активы, человеческие активы, признания активов, оценка.

Objective. *Necessity of confession of intellectual assets as a new object of consideration has been substantiated.*

Methods. *In work there are the used scientific and special methods of research: method of critical analysis, groupment, working, specification, comparison, synthesis and generalization of scientific experience of confession of intellectual capital out in detail.*

Results. *In work the essence of intellectual capital and intellectual assets is explored and disagreements are definite between them. As a result of research of conception of control of assets possibility of confession and cost estimation of intellectual assets in the registration system of enterprise has been grounded. The types of intellectual assets which differ between itself by socio-economic essence and setting are definite. After every type of intellectual assets the list of charges is definite on their creation.*

Scientific novelty. *It is led to, that intellectual assets come forward the object of management at the level of enterprise exactly, and not intellectual capital. Legitimacy of inclusion of intellectual assets in the complement of objects of consideration has been substantiated.*

Practical value. *The selected types of intellectual assets of enterprise allow defining the list of charges on their creation and construct management information by them.*

Key words: *intellectual capital, assets, intellectual assets, human assets, value.*

Рекомендовано до публікації д-ром екон. наук Петренко С.М. Дата надходження рукопису 30.10.2013 р.

Выжили не самые агрессивные и сильные, а коммуникабельные, способные к общению. Учет помогал поддерживать порядок

Т. Н. Малькова