

УДК 657.421.3

Економічна сутність та проблеми обліку інтелектуального капіталу як фактору інноваційного розвитку економіки

Годнюк І.В.

кандидат економічних наук, доцент,
викладач кафедри економіки, фінансів, обліку та оподаткування
Подільського спеціального навчально-реабілітаційного
соціально-економічного коледжу

Гуменюк І.Л.

кандидат економічних наук,
викладач кафедри економіки, фінансів, обліку та оподаткування
Подільського спеціального навчально-реабілітаційного
соціально-економічного коледжу

Гераймович В.Л.

кандидат економічних наук,
доцент кафедри глобальної економіки
Національного університету біоресурсів і природокористування України

Розглянуто та проаналізовано економічну сутність інтелектуального капіталу, класифікацію інтелектуального капіталу з боку оцінки, процес формування інтелектуального капіталу. Наведено основні методи та підходи до оцінки складників інтелектуального капіталу, їх специфічні риси та можливості сучасної оцінки. Розглянуто питання комерціалізації інтелектуального капіталу та порядок облікового відображення комерціалізації нематеріального активу. Виділено проблеми обліку інтелектуального капіталу, що потребують вирішення.

Ключові слова: інтелектуальний капітал, нематеріальний актив, людський капітал, соціальний капітал, оцінка, інтелектуальна власність.

Годнюк И.В., Гуменюк И.Л., Гераймович В.Л. ЭКОНОМИЧЕСКАЯ СУЩНОСТЬ И ПРОБЛЕМЫ УЧЕТА ИНТЕЛЛЕКТУАЛЬНОГО КАПИТАЛА КАК ФАКТОРА ИННОВАЦИОННОГО РАЗВИТИЯ ЭКОНОМИКИ

Рассмотрены и проанализированы экономическая сущность интеллектуального капитала, классификация интеллектуального капитала с точки зрения оценки, процесс формирования интеллектуального капитала. Приведены основные методы и подходы к оценке составляющих интеллектуального капитала, их специфические черты и возможности современной оценки. Рассмотрены вопросы коммерциализации интеллектуального капитала и порядок отражения в учете коммерциализации нематериальных активов. Выделены проблемы учета интеллектуального капитала, требующие решения.

Ключевые слова: интеллектуальный капитал, нематериальный актив, человеческий капитал, социальный капитал, оценка, интеллектуальная собственность.

Hodniuk I.V., Humeniuk I.L., Heraimovych V.L. ECONOMIC ESSENCE AND PROBLEMS OF ACCOUNTING INTELLECTUAL CAPITAL AS A FACTOR OF INNOVATIVE DEVELOPMENT OF ECONOMICS

The economic essence of intellectual capital, classification of intellectual capital on the part of evaluation, the process of formation of intellectual capital are considered and analyzed, the main methods and approaches to the estimation of components of intellectual capital, their specific features and possibilities of modern estimation are presented. Considered issues of commercialization of intellectual capital and the order of accounting reflection of the commercialization of intangible assets. The problems of accounting of intellectual capital, which need to be solved, are highlighted.

Keywords: intellectual capital, intangible asset, human capital, social capital, estimation, intellectual property.

Постановка проблеми у загальному вигляді. Інтелектуальний капітал є одним із різновидів капіталу, який має відповідні ознаки капіталу і водночас відтворює характерні лише йому особливості. Це поняття є одним із найбільш неоднозначних за своїм

науковим тлумаченням, характеризується складністю, багатогранністю й різноманітним проявом. Наявність інтелектуального капіталу в сукупності ресурсів призводить до підвищення ринкової вартості підприємств, збільшення їх інвестиційної привабливості та під-

вищення їх конкурентоспроможності на ринку, тому питання сутності, класифікації, оцінки інтелектуального капіталу як на макро-, так і на мікрорівні зберігає актуальність та дискусійність.

Аналіз останніх досліджень і публікацій.

Актуальність дослідження проблем інтелектуального капіталу підтверджується наявністю чисельних наукових розробок. Зокрема, фундаментальні аспекти цієї проблеми вивчали у своїх працях: В.П. Астахов, А.П. Грінко, С.Ф. Голов, О. Грішнова, В.І. Єфименко, В.П. Завгородній, С.Я. Зубілевич, Л. Едвінсон, М. Мелоун, П. Салліван, В. Іноземцев, Л. Федулов, А. Чухно, Н.В. Чебанова, А.Д. Шеремет, І.І. Яремко, Б. Нідлз, Х. Андерсон, Е. Брукінг, І.О. Бланк, Д. Колдуелл, Е.С. Хендриксен, Н.М. Уолл та ін.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Метою статті є дослідження сутності інтелектуального капіталу, їх оцінки для потреб бухгалтерського обліку, а також проблемних питань, що виникають у цьому зв'язку.

Виклад основного матеріалу дослідження. На думку багатьох дослідників, інтелектуальний капітал – це інтелектуальний потенціал, що активно використовується суб'єктами господарювання в процесі економічного розвитку з метою одержання доходу.

Термін «інтелектуальний капітал» увів Дж. Гелбрейт у 1969 р., тобто в період панування індустріальної та зародження постіндустріальної економіки. Але більшої розповсюдженості це поняття набуло тільки з 90-х років ХХ ст., що пов'язано з переходом людства до інформаційної економіки.

Значний внесок у формування поняття інтелектуального капіталу і визначення його сутнісних ознак зробили такі вчені, як Т. Стюарт, Е. Брукінг, Л. Едвінсон, М. Мелоун та деякі інші науковці. У цілому поняття інтелектуального капіталу використовується у вузькому і широкому сенсах. У вузькому сенсі під інтелектуальним капіталом розуміються активи компанії, які є сукупністю знань її персоналу і результатом утілення цих знань в інших невідчутних активах, клієнтському капіталі та ін. У широкому сенсі інтелектуальний капітал – це сукупність усіх невідчутних активів компанії, у тому числі тих, які не є результатом розумової діяльності [1; 2].

Узагальнюючи визначення багатьох учених, слід відзначити, що інтелектуальний капітал – це продукт розумової, інтелектуальної праці, продукт творчих зусиль, який характеризує знання, інтелектуальний потенціал ком-

панії та є одним із нових критеріїв визначення конкурентоздатності підприємства.

В основу інтелектуального капіталу входить інтелектуальна власність – це результат інтелектуальної творчої діяльності, результат власного творчого пошуку, що втілюється у формі права на цю частину капіталу під час його використання в процесі створення та комерціалізації інноваційної продукції.

Щоб глибше усвідомити поняття та механізм функціонування інтелектуального капіталу, слід поділити його на окремі складові елементи з подальшим групуванням за однорідними ознаками, тобто здійснити його класифікацію. У цілому інтелектуальний капітал є сумою трьох складників, це:

1. Людський капітал – сукупність знань, навичок, творчих здібностей, а також спроможність власників та наукомістких працівників відповідати вимогам і завданням компанії.

2. Структурний капітал – програмні засоби ЕОМ, програмне забезпечення, бази даних, організаційна структура, патенти, товарні знаки, а також усілякі організаційні механізми, які забезпечують продуктивність працюючих та функціонування компанії.

3. Споживчий (клієнтський) капітал – майбутні споживачі продукції компанії, її спроможність задовольнити їх запити.

У сучасній фаховій літературі під інтелектуальним капіталом також розуміють сукупність інтелектуальних активів, до яких можуть бути віднесені:

- ринкові активи (нематеріальні активи, пов'язані з ринковими операціями);
- інтелектуальна власність як актив (авторські права, патенти, торгові марки товарів і послуг, ноу-хау, торгові таємниці);
- людські активи (сукупність колективних знань співробітників підприємства, їх творчих здібностей, наявність лідерських якостей);
- інфраструктурі активи (технології, методи і процеси, які роблять роботу підприємства можливою) [1].

Досліджуючи категорію «інтелектуальний капітал» в обліку, науковці ототожнюють її з категорією «нематеріальні активи». На думку О. Кендюхової, «інтелектуальний капітал – це нематеріальні активи в широкому розумінні, оскільки частина інтелектуального капіталу не знаходить свого відображення в бухгалтерському обліку. Із цього приводу Б. Лева зазначає, що терміни «нематеріальні активи», «запаси знань» та «інтелектуальний капітал» є взаємозамінними через те, що всі вони «широко вживаються: нематеріальні

активи в літературі з бухгалтерського обліку, запас знань – економістами, інтелектуальний капітал – у менеджменті та юридичній літературі; а загалом усі вони зводяться до одного: до невітленого матеріального забезпечення майбутніх вигід» [1, с. 7].

Отже, інтелектуальний капітал в обліку – це продукт інтелектуальної праці, що є нематеріальним активом, який здатен приносити дохід підприємства [2].

Зв'язок понять «нематеріальні активи», «інтелектуальна власність», «інтелектуальний капітал» показано на рис. 1.

Розрахунок інтелектуального капіталу, як правило, проводиться у три етапи: оцінка вартості інтелектуального капіталу, дослідження основних факторів впливу на формування інтелектуального капіталу та відображення інформації про інтелектуальний капітал у бухгалтерському обліку.

Оцінка інтелектуального потенціалу на мікрорівні дає змогу сформуванню справедливої вартості компанії, що необхідно для інформаційних потреб зовнішніх користувачів, прийняття раціональних управлінських рішень, які сприяють підвищенню якості бізнес-процесів, ефективності фінансово-господарської діяльності та капіталізації прибутків.

Особливе значення має оцінка інтелектуальних активів для компаній, які генерують основну частину доходу від використання та нарощування інтелектуальних активів. Разом із тим традиційні методи обліку та оцінки, які використовуються не тільки в українській, а й у міжнародній практиці, не дають змоги оцінити вартість інтелектуальних активів компанії і відобразити її показники у звітності [3].

Під час оцінки інтелектуального капіталу виділяють декілька підходів. Здебільшого розглядають фінансові та нефінансові методи, методи ринкової капіталізації. В основі фінансових методів лежить метод вартісного визначення інтелектуального капіталу як у цілому, так і його компонентів. Нефінансові методи виключають присутність вартісного вимірника, а їх відстеження відбувається за рахунок нефінансових показників [4].

Незважаючи на різноманітність методів оцінки інтелектуального капіталу, не існує єдиного підходу, який був би визнаний більшістю фахівцями як основний. За підрахунками К. Свейбі, станом на січень 2015 р. нараховується 42 методи вимірювання вартості інтелектуального капіталу. На нашу думку, найбільш дієвою методикою оцінки інтелектуального капіталу є система збалансованих показників. Також цікавою є пропозиція створення спеціальної об'єднаної бази даних, що буде містити інформацію про всі об'єкти інтелектуального капіталу, в якій буде проводитися постійний моніторинг цін ринку, результати якого через мережу Інтернет надходитимуть на підприємства для відображення переоцінки об'єктів у бухгалтерському обліку [6, с. 104].

У сучасних умовах у теорії та практиці бухгалтерського обліку постає необхідність в комерціалізації нематеріальних активів та обліковому відображенні інтелектуального капіталу.

Під комерціалізацією розуміється будь-яке використання нематеріальних активів, що забезпечує одержання економічних вигід у прямій або непрямій формі.

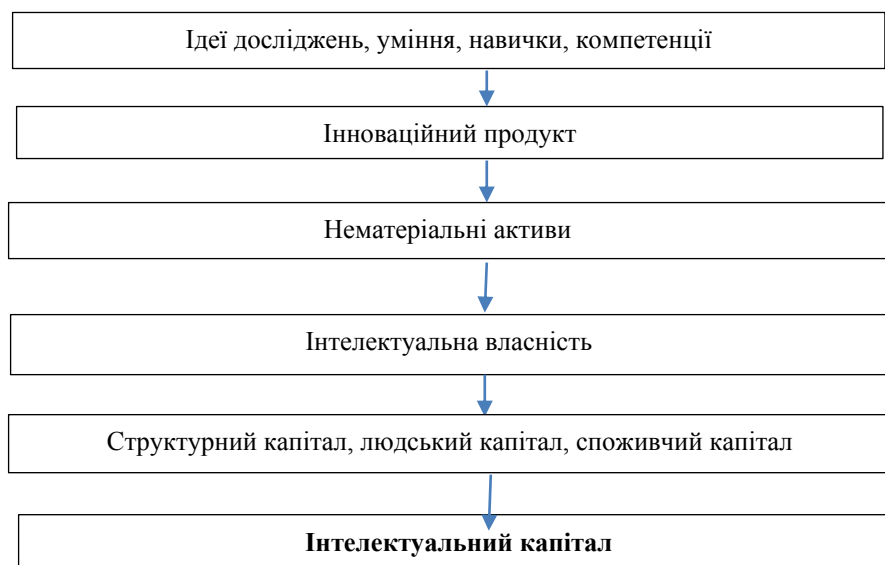


Рис. 1. Процес формування інтелектуального капіталу

Зокрема, використання нематеріального активу в господарській діяльності підприємства, наприклад комп'ютерної програми для ведення обліку, забезпечує одержання непрямих вигід від її використання, а одержання доходів від її продажу або видача ліцензії на неї є прикладом одержання прямих економічних вигід.

У разі власного використання нематеріальних активів досить важко виокремити ту частину прибутку, яка створюється окремим активом або їх групою. Свідченням цього є той факт, що, згідно з п. 9 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [8], виділяється ціла група об'єктів, які не можуть визнаватися нематеріальним активом (людський капітал, внутрішньостворені торгові марки, організаційний капітал), оскільки існує невизначеність щодо майбутніх економічних вигід, які може принести їх використання в діяльності підприємства, тому окремо дохід від власного використання нематеріальних активів в обліку не відображається.

У разі передачі нематеріальних активів для використання іншим суб'єктам у бухгалтерському обліку варто відображати одержання доходів від такої форми комерціалізації у вигляді ліцензійних платежів (роялті, паушальних платежів, комбінованих платежів) або орендних платежів. Облік ліцензійних платежів відображається проводкою Дт 373 «Розрахунки за нарахованими доходами», Кт 719 «Інші доходи від операційної діяльності», а облік орендних платежів – проводкою Дт 373 «Розрахунки за нарахованими доходами», Кт 713 «Дохід від операційної оренди активів». Таким чином, незалежно від виду платежів економічні вигоди від комерціалізації нематеріальних активів визнаються у складі інших операційних доходів. Відповідно, з позиції обліку на порядок облікового відображення комерціалізації нематеріального активу впливає вид платежів, що одержує суб'єкт [5].

До основних проблем, що супроводжують облік нематеріальних активів як складник інтелектуального капіталу підприємств, належать: розрахунок первісної вартості; визначення терміну корисного використання та способу амортизації; знецінення таких активів та ін.

Слід відзначити, що первісна вартість нематеріальних активів збільшується на суму витрат, якщо вони пов'язані з удосконаленням та поліпшенням їхніх можливостей або подовженням строку використання цих нематеріальних активів. У процесі здійснення господарської діяльності часто виникають труднощі з віднесенням їх до відповідної категорії

витрат, а отже, і достовірного відображення інформації щодо нематеріальних активів у відповідних формах фінансової звітності.

У разі переоцінки та модернізації нематеріальних активів допускається зміна їх первісної вартості. Переоцінка за справедливою вартістю здійснюється тільки для тих об'єктів нематеріальних активів, по яких існує активний ринок. Щодо справедливої вартості, то порядок здійснення оцінки нематеріальних активів за справедливою вартістю законодавством повністю не врегульовано.

Також існують труднощі нарахування амортизації нематеріальних активів, термін корисного використання яких неможливо визначити, крім невиробничих нематеріальних активів, щодо яких, відповідно пп. 138.3.2 Податкового кодексу України (ПКУ) з 01.01.2017 амортизація не нараховується. Мінімальних строків корисного використання нематеріальних активів норми бухгалтерських стандартів не містять. Однак п. 26 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» дає змогу застосовувати строки корисного використання нематеріальних активів, установлені податковим законодавством (п. 145.1 ПКУ). Якщо ж строк дії права користування нематеріальними активом не встановлено, то для податкового обліку такий строк становить 10 років [8; 9].

Також у вітчизняних нормах під час визначення амортизації даних активів не передбачено вирахування з первинної (або переоціненої) вартості ліквідаційної. Це може призвести до завищення суми нарахованої за ними амортизації. Вважаємо за потрібне ввести до розрахунку ліквідаційну вартість.

Наступною проблемою оцінки нематеріальних активів є відсутність докладних указівок на відображення в обліку зменшення корисності нематеріальних активів. Оскільки стандарти не містять рекомендацій щодо обліку збитків від активів, не зрозуміло, як саме слід обліковувати знецінення нематеріальних активів.

Висновки з цього дослідження. Отже, впровадження інтелектуального капіталу як об'єкту обліку є проблемою, яка досить актуальна в практиці роботи підприємств. Вона пов'язана передусім із питаннями класифікації, комерціалізації інтелектуального капіталу, а також способами його оцінки та обліку. Вплив на теорію та практику бухгалтерського обліку загалом і інтелектуального капіталу зокрема має його трансформація до міжнародних стандартів. Безсумнівним є необхідність урахування у цих питаннях зарубіжного досвіду, однак з орієнтиром на вітчизняні реалії.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Братчук Л.М. Економічна сутність інтелектуального капіталу та його облікове забезпечення / Л.М. Братчук // Економічний аналіз. – 2015. – Т. 21. – № 2. – С. 262–269.
2. Годнюк І.В., Чижевська О.М. Особливості обліку використання об'єктів прав інтелектуальної власності / І.В. Годнюк, О.М. Чижевська // Збірник наукових праць ПДАТУ. – 2014. – № 22. – С. 229–234.
3. Закон України «Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2658-14>.
4. Капля І.В. Інтелектуальний капітал як об'єкт обліку, особливості його оцінки / І.В. Капля // Збірник наукових праць. – 2011. – № 19. – С. 206–211.
5. Легенчук С.Ф. Проблеми бухгалтерського обліку комерціалізації нематеріальних активів / С.Ф. Легенчук [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vzhdtu_econ_2016_1_4.
6. Легенчук С.Ф. Дослідження обліку і контролю інтелектуального капіталу в Україні: аналіз результатів та напрями розвитку / С.Ф. Легенчук // Вісник Донецького університету економіки і права. – 2009. – № 2. – С. 100–105.
7. МСБО (IAS) 38 «Нематеріальні активи» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_050.
8. Н(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show>.
9. Податковий кодекс України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>. 14.
10. Fact Sheet on «Commercialising Intellectual Property: Joint Ventures» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://www.iprhelppdesk.eu/library/fact-sheets>.