

ІНТЕЛЕКТУАЛЬНИЙ КАПІТАЛ: ФОРМУВАННЯ ТА ОБЛІК

У статті обґрунтовується доцільність зміни методологічних підходів до бухгалтерського обліку нематеріальних активів у складі інтелектуального капіталу.

КЛЮЧОВІ СЛОВА: інтелектуальний капітал, нематеріальні активи, оцінювання, бухгалтерський облік.

Актуальність дослідження. Сучасне виробництво та загострення конкуренції посилюють вимоги до робочої сили, її якісних характеристик, серед яких здоров'я, психофізіологічна стабільність, виховання, що забезпечують індивіду можливості і бажання виконувати роботу, систематично удосконалювати рівень індивідуальних знань, умінь, навичок, фахової підготовки, кваліфікації, культури, кругозору, духовності, відтак це стає запорукою розширення мислення, пошуку нових рішень, зміцнює соціальний статус, почуття власника особистості й перетворює її знання і нагромаджену інформацію на основні стратегічні ресурси економічної діяльності суспільства. Такі вимоги пов'язані із необхідністю прискорених суспільно-політичних й інноваційних технологічних змін в економіці на основі здійснення наукових пошуків, розробок і втілення досягнень для забезпечення конкурентних переваг у сфері матеріального і нематеріального виробництва із використанням здобутків у царині інтелектуального капіталу, що нині виявляються важливим джерелом розвитку, основною рушійною силою науково-технологічного прогресу й здатні генерувати нові ідеї для створення інновацій, використання внутрішніх ресурсів, отримання конкурентних переваг, оптимізації використання наявного виробничого потенціалу.

Метою статті є обґрунтування сутності інтелектуального капіталу, його аналіз, формування та доцільності зміни методологічних підходів бухгалтерського обліку нематеріальних активів у складі інтелектуального капіталу.

Аналіз публікацій. Економічні розрахунки нематеріальних активів у складі інтелектуального капіталу, що нині визнаються безпосередньою продуктивною силою сучасних виробництв, продовжують залишатися однією з найскладніших ділянок внаслідок недосконалих підходів бухгалтерського обліку до таких ресурсів, якими є наукові знання, пріоритетна науково-технологічна інформація, наукові й технологічні новації, цінності й знання персоналу, результати наукових досліджень, торговельні марки, комп'ютерні програми, крім того, ще й матеріали відкритих проектно-конструкторських розробок, інформація — інтелектуальна спадщина СРСР, що становить історичну й практичну цінність для України, використання яких у вітчизняній практиці і донині тяжіє до безоплатних або частково сплачених форм використання, що призводить до величезних фінансових втрат і втрати самих об'єктів матеріальних і нематеріальних цінностей інтелектуального капіталу, критично аналізувалися багатьма вітчизняними науковцями, О. Бутнік-Сіверським, В. Добровським, А. Колотом, П. Крайневим, В. Палієм, А. Чухно, й, зокрема, у спеціально підготовленій праці Верховної Ради України: «Біла книга. Інтелектуальна власність в інноваційній економіці України» за редакцією В.І.Полохало (К., 2008).

Інтелект власне слугує формою існування інформації і знань. Інформація, щоб перетворитися на знання, потребує творчої обробки, яку можна провадити лише на інтелектуальному рівні, знання являє собою безпосередній спосіб існування свідомості, постає невід'ємним від свого суб'єкту і разом із тим — суспільним за своєю сутністю. Знання постає об'єктивованим ідеальним, однак разом із тим і практичним втіленням усезагальної продуктивної сили людини.

Знання та інформація втілюються у людині у зростанні її унікальних здібностей, значимість яких для суспільства найкраще оцінюється в умовах ринку. Кожний новий результат інтелектуальної праці, кожне нове знання як інтелектуальний ресурс так чи інакше придатне для споживання й використання іншими людьми у власних і суспільних інтересах.

Інтелектуальний капітал нагромаджується у процесі діяльності, де власник цього капіталу виявляється об'єктом, суб'єктом або результатом впливу, однак такий капітал формується на основі синергетичної взаємодії різних його складових, за рахунок якої позитивний ефект може перевищувати вкладені витрати на його досягнення й така ефективна взаємодія різних видів або складових інтелектуального капіталу стають запорукою як ство-

рення нових його видів, так і успіху від його корпоративного застосування.

За аспектами управління таким капіталом компанії не мають прав власності щодо носіїв інтелектуального капіталу, однак постають співвласниками нарівні із працівниками стосовно двох його складових: людського капіталу, замовниками та постачальниками — щодо споживчого, із визнанням рівноправного володіння якими компанія може отримувати вигоду від управління такими нематеріальними активами.

Для формування й розвитку творчих здібностей людини компаніям необхідні інвестиції, однак їх недостатньо, оскільки процес нагромадження інтелектуального капіталу не є простим вкладенням коштів і ресурсів, а усвідомленою діяльністю як носія знань, так й усього суспільства.

Інтелектуальний капітал створюється як у суспільному секторі економіки за допомогою ринкового механізму, так і в особистому, в тому сенсі, що витратам праці й зусиль на саморозвиток й самовдосконалення належить вирішальне значення у цьому процесі. Такі витрати однак неминуче включаються згодом у суспільні витрати як рух усього відтворювального процесу, тому що нагромаджений запас знань, навичок й інших виробничих здібностей людини може бути реалізований і одержати оцінку у суспільстві за допомогою активної діяльності їх власника. Нагромадження інтелектуального капіталу працівника завжди безпосередньо чи опосередковано пов'язане з діяльністю інших людей та використанням створених ними знань.

Таким чином, інтелектуальний капітал так чи інакше являє собою акумульовані інтелектуальні здібності (здатність людини до сприйняття нової інформації, навчання перепідготовки, адаптації до нових умов, здатність неординарно мислити й формувати нові ідеї) та спеціальні знання, що безпосередньо використовуються у виробництві продукту, дозволяють організувати роботу підприємства та надають можливість створювати й реалізовувати нову додану вартість у процесі руху інтелектуального капіталу.

У сучасній економічній системі інтелект, знання, інноваційно-інформаційні технології, виявляються основними виробничими ресурсами, що формують знаннєвомістку економіку. Нині знання й інформація — нематеріальні активи, що ними володіє та може використовувати підприємство (фірма, компанія) для забезпечення конкурентних переваг, постають основою інтелектуального капіталу, що як основний виробничий ресурс і важливий компонент ринкової вартості починає домінувати в оцінці суб'єкта гос-

подарювання відповідно до цінності його інтелектуальних активів порівняно з матеріальними. Відтак інтелектуальний капітал, що не є матеріальним, сутнісно і за цінністю належить до нематеріальної сфери, однак активи цього капіталу можуть бути матеріальними, однак до останнього часу оцінювання (облік, управління) саме невідчутних нематеріальних активів інтелектуального капіталу в бухгалтерському й управлінському обліку потребує відпрацювання методів й економіко-математичних моделей для об'єктивного відображення його у вартості суб'єктів господарювання.

Однак донині у сфері обліку нематеріальних складових інтелектуального капіталу наявні суттєві прогалини, що позначилися на всіх економічних процесах у країні і призвели до величезних втрат, які оцінені на рівні \$ 800 млрд дол. [1], і виявляють негативний вплив на інноваційність конкурентоспроможність економіки. Однак наразі і щодо самого обрахування таких втрат існує потреба у розробці методики визначення розміру матеріальної шкоди, завданої економіці внаслідок проведення приватизації державних об'єктів без оцінювання вартості нематеріальних активів у складі їх інтелектуального капіталу.

Унаслідок відсутності цілісної державної політики щодо формування, управління, правового захисту усіх нематеріальних активів у складі інтелектуального капіталу й таких його складових, як інтелектуальна власність (інститут якої в Україні не відповідає сучасним вимогам й суперечить досвіду провідних країн), виявляє негативний вплив на інноваційний розвиток економіки країни і формування цивілізованого ринку. Йдеться про те, що практично в Україні у сфері обліку інтелектуального капіталу значною мірою не ідентифіковані його нематеріальні активи й матеріальні об'єкти, не захищені охоронними документами, не оцінені майнові права інтелектуальної власності й відтак такі активи не враховуються у собівартості продукції, балансовій вартості підприємства, що призводить до значних втрат (за оцінками експертів на рівні 200—250 млрд дол.) і зниження вартості (капіталізації) вітчизняних підприємств на 50—80 % [1]. Це свідчить про недосконалість чинних механізмів визнання, оцінювання та бухгалтерського обліку нематеріальних активів унаслідок неузгодженості і неврегульованості насамперед діяльності у цій сфері Фонду державного майна, Державного казначейства, Міністерства фінансів України та інших відомств, відсутності відповідної методики оцінювання нематеріальних активів. Із врахуванням цих аспектів слід погодитися із необхідністю проведення в масштабах усієї

економіки країни інвентаризації нематеріальних активів, оцінювання й визначенням найбільш цінних з них, насамперед створених за рахунок державних бюджетних коштів, і залучення їх в економіку.

Необхідно зазначити, що у будь-якому виробничому процесі основою є інтелектуальні витрати знань, це притаманне усьому виробничого процесу і не лише наукомістких, тобто таких, що виробляють інтелектуальний продукт. Останні ж засновані на використанні інформації як головного виробничого ресурсу, тому процес використання інтелектуального капіталу в них є найбільш очевидним, який потребує обліку витрат і результатів.

Особливості інтелектуальних результатів полягають у тому, що вони 1) постають продуктами природної монополії інтелекту творців; 2) мають властивість обміну, не відчужуються повністю, а запозичуються і тому можуть бути об'єктом відразу кількох угод; 3) більшість інтелектуальних продуктів складається з матеріального носія і ідейної частини, що є об'єктом правового захисту; 4) не зникають у процесі споживання; 5) створюються винятково не для особистого, а для суспільного споживання.

Будь-який капітал виявляється, з одного боку, виробничим ресурсом, з іншого, — виявляє самозростаючу вартість, що збільшується у процесі виробничого використання, відповідно й інтелектуальний капітал також здатний створювати додану вартість.

Що ж до руху інтелектуального капіталу, який, як і традиційні види капіталу, здійснюється непомітно і упродовж усього процесу вкладень аж до останньої стадії, на якій виявляється результат, слід визнати, що процес руху інтелектуального капіталу характеризується творчістю, основну частину витраченого на яку не видно, результат з'являється лише на завершальному етапі, коли ідея набуває форми матеріального носія, виникає надлишок у результаті відсутності альтернативного використання — рента.

Рентні відносини у сфері застосування інтелектуального капіталу найбільш прийнятні, оскільки дозволяють власнику інтелектуального капіталу самостійно визначати межі та інтенсивність творчого процесу, до того ж за рентних відносин діють нематеріальні механізми віддачі від процесу виробництва. Економічною рентою виявляється надлишок над мінімальною винагородою, необхідною для того, щоб утримати фактор виробництва у сфері використання, стосовно інтелектуального капіталу надлишком постає оплата інтелектуального капіталу, втіленому у людині, у випадку з мінімальною винагородою — це плата за просту, інтелектуальну рутинну працю на підготовчих і допоміжних етапах

творчого процесу. Аналіз інтелектуального капіталу за аспектами одержання доходу на нього у вигляді економічної ренти, розкриває механізм його використання як фактора виробництва.

Отже, із урахуванням розглянутих особливостей інтелектуального капіталу можна стверджувати, що 1) інтелектуальний працівник постає одночасно як засіб виробництва і жива продуктивна сила; 2) інтелектуальний капітал функціонує у монопольних умовах і така монополія власника на свій інтелектуальний капітал як об'єкт господарювання є об'єктивною і не може бути змінена, що впливає із сутності згаданого капіталу, який являє собою індивідуальні здібності людини і через це не може бути відділений від її носія; 3) у сфері функціонування інтелектуального капіталу дохід постає результатом реалізації інтелектуального продукту, виробленого завдяки інтелекту людини, а отже, неминучою є існування категорії монопольного доходу — ренти; 4) на формування ціни на інтелектуальний капітал не поширюються закони формування ціни в інших сферах.

Категорія ренти як доходу на інтелектуальний капітал залежить від того, наскільки плідно працює мозок, наскільки людина здібна. Дохід на інтелектуальний капітал може бути розділений на два види: абсолютну (чисту) і диференційну ренту. Категорія абсолютного рентного доходу впливає з монопольних умов функціонування інтелектуального капіталу, додаткова рента (диференційний дохід) впливає з різних інтелектуальних здібностей індивідів і виробляється носіями інтелектуального капіталу — власниками високих або унікальних здібностей.

Там, де функціонують носії інтелектуального капіталу з високим та унікальними здібностями, витрати на виробництво продукції за їх участі нижчі, ніж на виробництвах за участю носіїв інтелектуального капіталу із середніми здібностями.

Різниця між низькими індивідуальними витратами у сфері застосування унікальних інтелектуальних здібностей і суспільних витрат у сфері інтелектуального капіталу становить диференційний рентний дохід, що створюється носієм інтелектуального капіталу — власником унікальних здібностей.

Із залученням унікальних інтелектуальних здібностей людини виробництво отримує більш високі показники ефективності. Нагадаємо, що ефективність виробництва, крім низьких витрат, оцінюється за якістю продукту. Товар високої якості, у тому числі інтелектуальний продукт, має вищу ціну порівняно з аналогічним продуктом низької якості, відповідно у вищій ціні якісного товару закладений вищий рентний дохід.

Стосовно формування ціни на інтелектуальний капітал необхідно визнати, що людські ресурси суспільства обмежені, інтелектуальні ж ресурси суспільства ще менші, якщо врахувати, що не всі люди здатні до генерування ідей, що мають відтворювальну значимість. Крім того, не можна не враховувати той факт, що з розвитком науково-технологічного прогресу якість робочої сили знижується, в умовах недоплати, недооцінки власників інтелектуального капіталу порушується механізм відтворення згаданого капіталу.

В інтелектуальному виробництві в ціну інтелектуального продукту вже включена рента на інтелектуальний капітал. Таким чином, ціна на інтелектуальний продукт поділяється на три частини, перша із яких відшкодовує витрати на всі види капіталу (як матеріальні, так і нематеріальні), друга являє ренту на інтелектуальний капітал, третя — дохід власника традиційних видів капіталу в сфері функціонування інтелектуального капіталу.

Із здійсненням аналізу інтелектуального капіталу як важливого фактору виробництва необхідно приділити увагу питанням його класифікації, що до останнього часу продовжує залишатися дискусійним і недостатньо висвітленим у науковій фаховій літературі. На нашу думку, інтелектуальний капітал доцільно розділити відповідно до його структурних та функціональних особливостей.

Структурно інтелектуальний капітал поєднує в собі відмінні щодо внутрішньої природи і особливостей відтворення складові: власне інтелектуальні здібності, таланти, можливості індивідів, уже набуті знання (інтелектуальний людський капітал) та об'єктивовані (уречевлені) результати інтелектуальної діяльності — інтелектуальний структурний капітал.

Відносно участі у процесі виробництва інтелектуальний капітал так само, як і власне капітал можна розділити на постійний та змінний. Постійний інтелектуальний капітал являє собою інтелектуальну складову уречевленої праці минулих періодів, тобто виявляється накопиченою інтелектуальною працею й результатом інтелектуальної діяльності людини.

Змінний інтелектуальний капітал у процесі виробництва залучений у вигляді тієї частини робочої сили, яка має здатність до інтелектуальної діяльності, творчості та генерації ідей. Саме за участі інтелектуального капіталу у виробничому процесі у вигляді змінного капіталу пов'язані питання інвестування в інтелектуальний людський капітал й розподілу прав власності на інтелектуальний продукт, а також питання мотивації носіїв інтелектуального капіталу.

Стосовно виявлення закономірностей виробництва сукупного суспільного продукту індивідуальний інтелектуальний капітал (одного власника) та суспільний інтелектуальний капітал (сукупність індивідуальних інтелектуальних капіталів національної економіки) як індивідуальний, так і суспільний інтелектуальний капітал мають однакові цільові функції — виробництво додаткового продукту.

На основі розгляду поділу інтелектуального капіталу відповідно до його структурних та функціональних особливостей можна стверджувати, що людина, як елемент робочої сили є носієм інтелектуального капіталу як безпосередньо, так і опосередковано.

Аналіз літературних джерел з проблеми оцінювання вартості нематеріальних активів інтелектуального капіталу й інтелектуальної власності як його складової виявив необхідність теоретичного обґрунтування питань їх оцінки й управління сучасної «нематеріальної» економіки, у якій наука постає опосередкованою виробничою силою [3] із залученням знань, інформації, праці тощо. Наразі не існує вимірників інтелектуального капіталу й розміру інтелектуальних ресурсів за аналогією з іншими матеріальними ресурсами, як і надійних способів вимірювання колективних знань персоналу, їх досвіду, навичок, накопиченої й обробленої інформації, із врахуванням, до того ж, того, що вартість інтелектуального капіталу формується за перспективою його використання й отримання доходів у майбутньому із врахуванням обсягу інвестицій, здійснених підприємством (компанією) на дослідження й розробки у поточний період, що має перевищувати обсяги інвестицій в основні фонди. Відтак саме таке інвестування виявляється головним критерієм, що визначає нарощування інтелектуального капіталу підприємством (компанією), що формується не складанням окремих його компонентів, а на основі їх взаємодії за рахунок ефективної взаємодії різних видів інтелектуального капіталу, цінність яких виявляється однак не універсальною категорією, оскільки вони визначаються, зростають і пов'язані безпосередньо зі стратегії розвитку конкретного підприємства (компанії).

МСБО «Нематеріальні активи» пропонує капіталізувати витрати за внутрішньо генерованими нематеріальними активами після терміну, коли вони починають відповідати критеріям визнання.

Інтелектуальний капітал не відображається у складі активів підприємства, тому що він йому не належить. Хоча у західних країнах відома юридична процедура прив'язування до компанії найбільш цінних працівників за допомогою соціальних пакетів і відповідних зобов'язань і таким чином відтворити такі витрати у

складі нематеріальних активів. Не менші труднощі притаманні обліку інвестицій в інтелектуальний капітал й вимірюванню отриманих результатів, зокрема, витрати на навчання і підвищення кваліфікації працівників відносять до витрат, у той час, як їх слід розглядати як інвестиції, однак для оцінювання таких інвестицій багато компаній вдаються до складних систем обліку переважно якісних показників.

Певні складові інтелектуального капіталу не відображають в обліку внаслідок того, що, зокрема, знання і кваліфікація персоналу невіддільні від носіїв й складності достатнього контролю стосовно очікувань економічних вигод від такого активу, як знання, та його визнання в обліку, якщо він не оформлений юридично. Стосовно ділової репутації, то цей актив не піддається ідентифікації, контролю, визначенню достовірної вартості. Неможливо оцінити й створені компанією назви марок, клієнтів, баз даних унаслідок того, що вони не визнаються в обліку, й відтак витрати на їх створення не відрізняють від витрат на розвиток компанії. Так, активом не можна вважати працівників ні своєї компанії, ні іншого підприємства, які долучені до отримання якісних показників, що забезпечують інтереси цієї компанії, хоча за точкою зору успіху бізнесу, їх залучення постає важливим чинником.

Комерційне значення торгових марок, привабливих для клієнтів, та пов'язані із створенням таких марок витрати й невизначеність, до того ж необхідність здійснення постійних витрат на підтримання поінформованості щодо успішних торгових марок та забезпечення лояльності клієнтів вимагають від компаній великих вкладень у сфери діяльності, зайняті цим. До таких витрат належать й пов'язані із комерційними потребами компаній витрати на створення програмного забезпечення, розробку комп'ютерних збутових і маркетингових систем, веб-сайтів тощо. Такі комерційні витрати, обумовлені значним підвищенням комерційних потреб та збільшенням кількості підприємств (компаній), належать до нової категорії активів нематеріальної сфери.

Відносно високий рівень витрат на нематеріальні аспекти комерційної діяльності компанії нині обліковують по-різному. Отже, традиційна модель обліку нездатна ні відтворити в обліку, ні надати достовірну інформацію в звітності про нематеріальні складові цінності компанії й інвестиції в інтелектуальний капітал, які за цією моделлю списують на витрати, внаслідок цього інвестори одержують консервативні оцінки поточної вартості підприємства та його здатності до створення багатства у цілому. Однак бухгалтерський облік повинен забезпечувати надійну інформацію про нема-

теріальні активи інтелектуального капіталу, для цього необхідно розширити існуючу модель обліку, запропонувати розкриття керівництвом певної інформації щодо виявлення впливу створюваних нематеріальних активів на економічну діяльність, обліковувати і відтворювати у звітності інвестиції у розвиток нематеріальних активів у складі інтелектуального капіталу, тому проблеми бухгалтерського обліку таких активів вимагає розробки загальних правил їх відтворення й обліку у фінансовій звітності.

Література

1. Біла книга. Інтелектуальна власність в інноваційній економіці України» / За заг. ред. В. І. Полохало. — К., 2008.
2. *Колот А. М.* Інноваційна праця та інтелектуальний капітал // Економічна теорія. — 2007. — № 2. — С. 3—13.
3. *Олейко В.* Інтелектуальний капітал: методологічні аспекти // Інтелектуальна власність. — 2003. — № 6. — С. 45.
4. Применение МСФО: В 3 ч.: 4.1: Применение МСФО / Пер. с англ. — М.: Альпина Бизнес Букс, 2007. — 1124 с.
5. *Чухно А. А.* Інтелектуальний капітал: сутність форми і закономірності розвитку // Економіка України. — 2002. — № 12. — С. 61—67.

Статтю подано в редакцію 20.01.09 р.

УДК. 657

А. В. Шайкан, канд. екон. наук, доцент, докторант
кафедра бухгалтерського обліку
ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана»

СТРАТЕГІЧНА МЕТА ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА ЯК ПОСТАНОВКА ЗАДАЧІ БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУ

Досліджено питання місця і ролі бухгалтерського обліку в управлінні підприємством. Проаналізовано додержання основних вимог створення і функціонування бухгалтерського обліку з метою стратегічного управління підприємством.

КЛЮЧОВІ СЛОВА: стратегічне планування, стратегічна організація, стратегічний контроль.