



ПРОБЛЕМИ ОБЛІКУ ІНТЕЛЕКТУАЛЬНОГО КАПІТАЛУ

Воронова М.О.,

к.е.н., доцент кафедри бухгалтерського обліку, ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана»

- A** Досліджено питання обліку інтелектуального капіталу, можливість його ідентифікації, оцінки та відображення в обліку як нематеріальних активів.
- B** Облік (оцінка, вимір) інтелектуального капіталу (ресурсів) нематеріальних активів, гудвілу.

ПРОБЛЕМЫ УЧЕТА ИНТЕЛЛЕКТУАЛЬНОГО КАПИТАЛА

Воронова М.А.,

к.э.н., доцент кафедры бухгалтерского учета, ГВУЗ «Киевский национальный экономический университет имени Вадима Гетьмана»

- A** Исследованы вопросы учета интеллектуального капитала, возможность его идентификации, оценки и отражения в учете в качестве нематериальных активов.
- B** Учет (оценка, измерение) интеллектуального капитала (ресурсов) нематериальных активов, гудвилла.

ISSUES IN ACCOUNTING FOR INTELLECTUAL CAPITAL

Voronova M.O.,

Ph.D. in Economics, Assistant Professor of Department of Accounting, SHEE "Kyiv National Economic University named after Vadym Hetman"

- A** The issue of intellectual capital accounting, the possibility of its identification, assessment and recording as intangible assets are investigated.
- B** Accounting (evaluation, measurement) of intellectual capital (resources), intangible assets, goodwill.

Постановка проблеми

Подальше економічне зростання вітчизняних підприємств можливе за умови активного використання інтелектуального капіталу (ресурсів) у процесі господарської діяльності. Доволі поширеною залишається думка, згідно з якою інтелектуальні ресурси як капітал підприємства не можуть бути відображені в обліку і відповідно представлені у його фінансовій звітності як активи. Але проблема ефективного комерційного використання цього виду ресурсів потребує нових підходів щодо їхньої ідентифікації, оцінки, виміру та визнання в обліку як активів з метою задоволення інформаційних потреб внутрішніх і зовнішніх користувачів звітності.

Аналіз останніх джерел та не вирішені раніше частини загальної проблеми

Питання щодо економічної сутності, структури, виміру інтелектуального капіталу (ресурсів) є дискусійними. В сучасних дослідженнях недостатньо обґрунтована концепція його кількісно-вартісної оцінки та визнання в обліку як нематеріальних активів або інших активів підприємства. Серед вітчизняних науковців окремі

аспекти інтелектуального капіталу (ресурсів) як можливого нематеріального активу висвітлені в працях таких вчених, як Г.О. Андрощук, В.Д. Базилевич, О.Б. Бутнік-Сіверський, В.В. Ільїн, С.М. Ілляшенко, П.М. Леоненко, О.П. Орлюк, Л.М. Осмятченко, О.Д. Святоцького, Л.І. Федуллова, А.А. Чухно, П.І. Юхименко [1–6]. Більшість науковців розглядає проблеми функціонування інтелектуального капіталу (ресурсів) з урахуванням результатів зарубіжних досліджень. Розповсюдженим залишається ототожнення інтелектуальних ресурсів як капіталу, що не має уречевленої форми з невлотливими або нематеріальними активами підприємства: об'єктами права інтелектуальної власності, іншими майновими правами чи гудвілом. Крім того, переважно цю економічну категорію вітчизняна наука розглядає з правового, філософського й макроекономічного погляду, залишаючи поза увагою її облікову складову.

Мета статті полягає у дослідженні економічної сутності, структури та змісту інтелектуального капіталу (ресурсів) підприємства та обґрунтуванні

підходів щодо вирішення завдання з ідентифікації, оцінки та відображення в бухгалтерському обліку й фінансовій звітності його формотворчих складових як нематеріальних або інших активів підприємства.

Виклад основного матеріалу дослідження

В умовах ринкової економіки інтелектуалізація сучасного виробництва та управління притаманна більшості підприємств, що випускають конкурентоспроможну продукцію. Стратегія розвитку підприємств, підтримка їх ефективної маркетингової політики потребує значних інвестицій не лише у фізичний капітал (основний і оборотний), а й активізує інвестиції в інтелектуальний капітал (ресурси). Різноманітність підходів щодо розкриття економічної сутності інтелектуального капіталу (ресурсів) є свідченням суперечливості цього поняття [3–11].

На сьогодні перевищення справедливої (ринкової) вартості підприємства над балансовою вартістю його чистих активів спостерігається у кожного підприємства, що має будь-які конкурентні переваги. Причину такої вартісної різниці в оцінці активів підприємства економісти пояснюють наявністю невідображеного в обліку, а тому не представленого у звітності інтелектуального капіталу (ресурсів) [3–11].

Отриманий у результаті термінологічного дослідження матеріал щодо економічної сутності терміну «інтелектуальний капітал (ресурси)» дає змогу стверджувати, що це поняття виникло для визначення тієї частини невлених активів, яка пояснює причини зростання справедливої (ринкової) вартості підприємства.

Дослідники, що вивчають інтелектуальний капітал, погоджуються, що він являє собою невлених та неуречевлені ресурси, які здатні приносити прибуток або користь його власникові, а тому можуть бути віднесені до категорії нематеріальних активів підприємства.

Класичні підходи визначення сутності та структури інтелектуального капіталу (ресурсів) розкриті в роботах Т. Стюарта, який визначає його як суму знань працівників компанії, що надають їй конкурентні переваги на ринку [7]; Л. Едвінсона й М. Мелоуна, які визначають його як знання, що можна конвертувати у вартість [8]. Зазначені дослідники поділяють інтелектуальний капітал на: людський капітал, структурний (або організаційний) та капітал відносин з клієнтами.

Е. Брукінг під інтелектуальним капіталом розуміє сукупність нематеріальних активів, без яких компанія не може існувати й розвивати конкурентні переваги,

а його складовими частинами визнає інтелектуальну власність, людські, інфраструктурні й ринкові активи [9]. У дослідженнях К.-Е. Свейбі застосовується бухгалтерський термін «нематеріальні активи», хоча за змістом останній розкриває їх як інтелектуальний капітал та поділяє на компетенцію співробітників (знання, здібності, досвід персоналу), внутрішню структуру (інтелектуальна власність та організаційна структура) та зовнішню структуру (відносини з клієнтами та постачальниками) [10]. У роботах Й. Рууса, С. Пайка, Л. Фернстрома інтелектуальний капітал визначається як усі негрошові та нематеріальні ресурси підприємства, що беруть участь у створенні цінності, повністю або частково контрольовані, і поділяється на три складові: капітал відносин, організаційний та людський капітал [11].

Практично всі дослідники цього питання виділяють три основні складові інтелектуального капіталу: людський, структурний (організаційний) та клієнтський (споживчий, ринковий).

Людський капітал розглядається як компетенція і здібності персоналу компанії. Структурний (організаційний) складається здебільшого з прав інтелектуальної власності, а також з того, чому важко дати точне визначення, але що значною мірою визначає вартість компанії (ідеї, системи управління, інформаційні технології, робочі процеси і т. д.). Клієнтський (споживчий, ринковий) капітал являє собою цінність, укладену у відносинах з клієнтами (клієнтські бази, системи маркетингу, товарні знаки, найменування, портфелі та стосунки з клієнтами і партнерами тощо).

Важливим моментом у вивченні поняття «інтелектуальний капітал» є його співвідношення з поняттям «нематеріальні активи», що розглядається за наявною методологією бухгалтерського обліку та фінансової звітності. В економічній літературі «нематеріальні активи» ототожнюються з поняттям «невлених, невідчутних активів». Але тільки чітко зумовлена сукупність таких активів може бути віднесена до такої специфічної групи облікових об'єктів, як «нематеріальні активи».

Згідно з П(С)БО 8 та МСБО 38 «Нематеріальні активи» [12; 13], до складу нематеріальних активів можуть включатися різні об'єкти майнового права, що придбані підприємством, які за своєю суттю не є складовими інтелектуального капіталу, оскільки не є результатом інтелектуальної, творчої діяльності людини. Дослідження чинного законодавства України та праць вчених з цього питання [14–17] дало змогу згрупувати такі об'єкти:

- права користування природними ресурсами (право користування надрами (у тому числі на розробку корисних копалин), право

користування геологічною та іншою інформацією про природне середовище (середовище загалом або його окремі елементи з метою господарського використання), право користування іншими ресурсами природного середовища (які будь-яким чином впливають на рівень екологічної безпеки, життєдіяльність підприємства, населеного пункту, регіону тощо);

- права користування майном (земельною ділянкою, будівлею, приміщенням);
- право на провадження діяльності (монополне право продажу товарів (робіт, послуг) на ринку або маркетингове право; право попереднього користування об'єктом промислової власності, право на здійснення окремих видів діяльності;
- право використання економічних та інших привілеїв чи благ (податкові та митні пільги; інші господарські привілеї (квоти на імпорт, право на іпотечне обслуговування, франчайзинг (комерційна концесія) тощо); місце на товарно-сировинній та фондовій біржі; інші організаційні привілеї;
- право на захист від недобросовісної конкуренції (виконавчі постанови (рішення) судів, прокурорського нагляду про захист від недобросовісної конкуренції).

До інтелектуального капіталу повною мірою можна віднести різні результати інтелектуальної, творчої діяльності людини, за якими підприємство набуло виключних майнових прав власності чи використовує без їх набуття через неможливість або небажання їх набуття. Але умовою їхнього використання є не тільки їх ідентифікація та отримання майбутніх економічних вигід, а й контроль на підставі охоронних юридичних прав (патенти, свідоцтва, ліцензії, цивільно-правові угоди щодо збереження конфіденційності).

Грунтуючись на чинному законодавстві України з охорони результатів інтелектуальної, творчої діяльності людини та працях вчених з цього питання [14–17], до набутих підприємством прав інтелектуальної власності та інших майнових прав можна віднести:

- авторські та суміжні права (літературні та художні твори; комп'ютерні програми; веб-сторінки; компіляції даних (інформаційні бази даних); виконання; фонограми, відеограми, передачі (програми) організацій мовлення);
- права промислової власності (винаходи, корисні моделі, промислові зразки; компоновання (топографії) інтегральних мікросхем; раціоналізаторські пропозиції; сорти рослин, породи тварин);
- комерційні таємниці (патентоспроможні ноу-хау (секрети виробництва), непатентоспроможні ноу-хау, інша закрита технологічна (робоча) інформація);

- права на комерційні (фірмові) позначення (товаровельні марки (знаки для товарів і послуг), географічні позначення);
- права користування науковою інформацією (науково-технічною інформацією; права користування науковими відкриттями).

Окремо необхідно розкрити зміст об'єктів прав на комерційні таємниці, що захищаються лише підприємством згідно з договорами, укладеними з його працівниками щодо нерозголошення конфіденційної інформації. Такий об'єкт є достатньо складним для визначення його окремих складових і, на нашу думку, має розглядатися як намір підприємства контролювати шляхом юридично-правового захисту ідентифіковані й оцінені наукові, творчі та інші знання (працівників, ринку) від конкурентів. А тому пропонуємо наступний перелік складових охоронних прав на комерційні таємниці:

- ноу-хау (секрети виробництва) патентоспроможні (не заявлені або заявлені винаходи, які ще не отримали підтвердження, корисні моделі, промислові зразки);
- ноу-хау непатентоспроможні (алгоритми й програми для ЕОМ, інструкції та методики роботи (технології) з управління, маркетингу, обліку та фінансів);
- інша закрита технологічна інформація (робоча технологічна (процесна) документація; документація з організації інформаційних систем та мережних зв'язків; документація з організації запровадженної інфраструктури, стратегії розвитку та корпоративної культури підприємства; техніко-економічні обґрунтування і бізнес-плани; результати наукових звітів і конкурсних проектів тощо).

Але серед зазначених об'єктів права інтелектуальної власності та інших майнових прав не всі можуть бути визнані як нематеріальні активи. Так, у разі створення (напрацювання) об'єктів права інтелектуальної власності та інших майнових прав у процесі наукових досліджень чи на етапі дослідження внутрішнього проекту самим підприємством, видатки, здійснені на такі об'єкти, згідно з П(С)БО 8 та МСБО 38 «Нематеріальні активи», визнаються як витрати в періоді їхнього понесення [12; 13], оскільки підприємство не може довести, що одержані на цьому етапі об'єкти права інтелектуальної власності будуть забезпечувати надходження (генеруватимуть) ймовірні майбутні економічні вигоди [12; 13].

Також згідно з цими стандартами не визнаються нематеріальними активами створені (напрацьовані) самим підприємством об'єкти права інтелектуальної власності та інших майнових прав (як на етапі дослідження, так і на етапі розробки), які є складовою клієнтського капіталу, оскільки вважається, що здійснені витрати на їх створення не

відокремлюються від витрат на розвиток бізнесу в цілому. До них, згідно з МСБО 38 «Нематеріальні активи», належать: «бренди, заголовки, назви видань, переліки клієнтів та інші подібні своєю сутністю об'єкти», де «бренд та назва бренду... використовуються як синоніми торгових та інших марок» [13]. На нашу думку, це стосується наступних об'єктів права інтелектуальної власності:

- об'єкти права власності на засоби індивідуалізації: права на комерційні (фірмові) позначення (торгові марки (бренди), заголовки, назви видань);
- об'єкти авторського права: інформаційні бази даних (різні списки клієнтів, списки партнерів, списки інсайдерів, списки каналів та ринків збуту тощо).

Ці об'єкти визнаються в обліку нематеріальними активами тільки в разі їх окремого придбання в іншого суб'єкта господарювання.

Необхідно зазначити, що до нематеріальних активів не відносяться подальші видатки, здійснені на більшість об'єктів права інтелектуальної власності та інших майнових прав, що вже первісно визнані в обліку як нематеріальні активи [13]. Це пояснюється характером нематеріального активу, удосконалення якого для збереження вже існуючих властивостей (розширення, заміна його частини) дуже часто не відбувається. Швидше, удосконалення існуючого об'єкта приводить до появи його модифікації, на яку набуваються нові права власності і яку можна буде визнати в обліку як новий об'єкт нематеріальних активів. Тому більша частина подальших видатків на первісно визнаний в обліку нематеріальний актив спрямовується на збереження очікуваних майбутніх вигод, що втілені у цьому активі. Часто такі видатки важко прямо віднести на актив, а не на весь бізнес у цілому [13].

Тільки в поодиноких випадках такі видатки збільшуватимуть вартість первісно визнаного в обліку нематеріального активу. До них, на нашу думку, можна віднести окремі об'єктні права промислової власності та серед комерційних таємниць лише патентоспроможні ноу-хау, як такі, що перебувають на стадії їх визнання правами промислової власності.

Подальші ж видатки на первісно визнані в обліку як нематеріальні активи (чи придбані, чи створені) об'єкти права з комерційних позначень та авторські права (у тому числі різні інформаційні бази даних), права користування науковою інформацією завжди визнаються у прибутку чи збитку в періоді, коли вони понесені. Це пояснюється тим, що такі витрати не можна відокремити від видатків на розвиток бізнесу в цілому [12; 13].

Окремого розгляду потребують такі складові інтелектуального капіталу, як людський капітал: знання (навчання, освіта), навички, кваліфікація, професійні здібності (компетенції) співробітників, а також частина клієнтського капіталу: взаємовідносини з клієнтами чи постачальниками, лояльність клієнтів, частка ринку, канали збуту тощо.

Підприємство неспроможне достатньо контролювати очікувані майбутні економічні вигоди, які отримує від кваліфікації, певного управління, технічного таланту або навчання своїх працівників, а також від взаємовідносин з клієнтами, партнерами, інсайдерами, щоб вважати ці об'єкти такими, що цілком відповідають визначенню нематеріального активу. Але МСБО 38 «Нематеріальні активи» [13] дає змогу ідентифікувати зазначені вище елементи інтелектуального капіталу як нематеріальні активи підприємства за умови, що їх використання та отримання майбутніх економічних вигід контролюється ним на підставі охоронних юридичних прав, які забезпечують підприємству майнові права за цивільними та господарськими угодами й контрактами, та якщо такий капітал відповідає іншим ознакам визначення «нематеріальний актив».

Отже, можна говорити про існування нових категорій виключних майнових прав, що можуть бути ідентифіковані і вартісно оцінені в обліку як нематеріальні активи, які запропоновано у статті визначати як «права на використання знання»: для понесених видатків на наймання і навчання персоналу за цивільно-правовими угодами: «права на використання знання персоналу», а для понесених видатків на обмінні операції за торговельними угодами (контрактами) та господарськими договорами: «права на використання знання ринку», оскільки зазначені об'єкти можуть бути певним чином відокремлені від своїх носіїв. Звичайно, вказані видатки не можуть повною мірою визнаватися грошовим вимірником зазначених вище елементів людського та клієнтського капіталу, вони є його вартісним еквівалентом для первісного визнання в обліку за собівартістю як нематеріального активу.

Згідно з П(С)БО 8 та МСБО 38 «Нематеріальні активи», умовами для визнання об'єктів інтелектуальних та інших майнових прав нематеріальним активом в обліку є: такий об'єкт має бути ідентифікований та відокремлений; здатний приносити майбутні економічні вигоди; його існування має бути документально (юридично) підтверджено; він має бути контрольований підприємством та комерціалізованим (використовуватися або бути призначеним для продажу) [12; 13].

Згідно з Наказом Мініфіну №291 від 30.11.1999 р., для обліку понесених видатків на придбання,

створення, удосконалення нематеріальних активів використовується рахунок бухгалтерського обліку 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів», а для первісно визнаних об'єктів – рахунок 12 «Нематеріальні активи» [18].

Як бачимо, права на об'єкти інтелектуальної власності та інші майнові права, що визнані в обліку як нематеріальні активи, становлять найбільшу частину інтелектуального капіталу.

До того ж вартісна оцінка за собівартістю створених (напрацьованих) або набутих (придбаних, обмінаних, внесених засновником) нематеріальних активів є суттєвою ознакою та відмінністю від інтелектуального капіталу, оскільки до останнього можуть бути застосовані й інші вимірювачі, а деякі елементи взагалі не підлягають прямому грошовому вимірюванню, а тому – достовірній вартісній оцінці.

Так, собівартістю нематеріальних активів визнається «сума сплачених грошових коштів чи їх еквівалентів або справедлива вартість іншої форми компенсації, наданої для отримання активу на час його придбання або створення, або (якщо прийнятно) сума, що відноситься на цей актив при первісному визнанні згідно з конкретними вимогами інших МСФЗ [13]. А їх справедливою вартістю визнається «ціна, яка була б отримана від продажу активу або сплачена за передачу зобов'язання у звичайній операції між учасниками ринку на дату оцінки» [13].

Оскільки нематеріальні активи є нематеріальними факторами виробництва, їх можна вважати формою грошового (вартісного) вираження інтелектуального капіталу підприємства. Балансова вартість нематеріальних активів, особливо це стосується власне створених (напрацьованих) активів, значно нижча за їх ринкову вартість у разі продажу їх на ринку.

Крім того, при достатній конкурентоспроможності самого підприємства зростає його справедлива (ринкова) вартість, що може суттєво відрізнитися від балансової вартості його чистих ідентифікованих активів. До речі, виникнення поняття «інтелектуальний капітал» пов'язане з намаганням науковців і економістів пояснити цю зростаючу різницю, яку в економічній літературі прийнято визначати як гудвіл (ділова репутация). Під ним розуміють сукупність невлловимих активів, наявність яких забезпечує підприємству конкурентні переваги і внаслідок цього – додатковий дохід (прибуток).

Слід зазначити, що таке визначення гудвілу можна розглядати як загальноекономічне поняття, бо він виникає незалежно від того, об'єднується бізнес підприємств чи ні. У разі об'єднання бізнесу йдеться про бухгалтерський (фінансовий) гудвіл, що відображається в обліку і фінансовій звітності,

оскільки в іншому випадку гудвіл за діючою методологією обліку не відображається, хоча за змістом збігається із загальноекономічним поняттям гудвілу.

У цьому зв'язку заслуговує на увагу питання про співвідношення понять «інтелектуальний капітал» та «ділова репутация (гудвіл)» як загально-економічних понять.

Можна стверджувати, що не всі невлловимі активи, що втілені в гудвілі підприємства, можна вважати результатом дії інтелектуального капіталу. Так, природні чинники й сприятливі конкурентні обставини (вдале географічне розташування, монополія на ринку, розорення конкурентів тощо) також можуть створювати для підприємства додатковий дохід (прибуток) незалежно від його інтелектуальних зусиль. Крім того, на розмір гудвілу впливає оцінка балансової вартості самих активів і зобов'язань підприємства.

Тобто, хоча інтелектуальний капітал підприємства переважно і формує вартість ділової репутации (гудвілу), але є інші невлловимі активи, що втілені в гудвілі і не можуть бути ідентифіковані.

Також необхідно зупинитися на понятті «ділова репутация (гудвіл)» з бухгалтерської (фінансової) точки зору. Згідно з П(С)БО 8 та МСБО 38 «Нематеріальні активи», у складі останніх не враховується ділова репутация (гудвіл), що виникає у зв'язку з об'єднанням підприємств (у цілому або їх частин) [12]. Гудвіл розглядається як інший необоротний актив за П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств» та МСФЗ 3 «Об'єднання бізнесу» [19; 20], а згідно з Наказом Мінфіну №291 від 30.11.1999 р. обліковується на синтетичному рахунку 19 «Гудвіл» [18]. Відповідно до цих стандартів, гудвіл, що визначений при об'єднанні бізнесу, є активом, який відображає майбутні економічні вигоди та виникає від інших активів, що не можна індивідуально ідентифікувати, або таких, які не відповідають критеріям визнання, або є результатом синергії тих активів, які можна ідентифікувати [12; 13].

Таким чином, частина інтелектуального капіталу, що втілена в гудвілі підприємства, який виник від об'єднання бізнесу (або бухгалтерський (фінансовий) гудвіл), визнається сукупним активом разом з іншими «невловимими активами» й відображається в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності поза статтею «Нематеріальні активи». Якщо в підприємства є можливість окремо від такого гудвілу виділити нематеріальний актив, незалежно від того, чи був він визнаний об'єктом придбання до об'єднання бізнесу, то такий актив має відповідати критеріям визнання нематеріальних активів. Такий нематеріальний актив має відокремлюватися разом з пов'язаним з ним контрактом, активом, який

може бути ідентифікований, або зобов'язанням, та відобразитися у фінансовій звітності разом з пов'язаною з ним статтею [13].

Однак на практиці підвищений попит на продукцію підприємства створюється групою факторів інтелектуального капіталу, які безпосередньо ним не контролюються (особливо факторів людського та клієнтського капіталу), індивідуально не ідентифікуються, не відповідають іншим ознакам визнання та не мають достовірної вартісної оцінки, а тому не підлягають відображенню в бухгалтерському обліку як нематеріальні активи.

У цьому зв'язку серед науковців виникло поняття «створений (напрацьований) або управлінський гудвіл», що генерується самим підприємством, а не є придбаним при об'єднанні. Такий створений (напрацьований) або управлінський гудвіл існує як «невловимий актив» підприємства, що характеризує його потенційні можливості з отримання майбутніх доходів (прибутків), однак не визнається активом у бухгалтерському обліку.

Важливо відзначити, що МСФЗ розглядають гудвіл як дві самостійні категорії – внутрішньо генерований гудвіл (МСБО 38 «Нематеріальні активи») та гудвіл, що виникає при об'єднанні підприємств (МСФЗ 3 «Об'єднання підприємств») [13; 20].

Так, внутрішньо генерований гудвіл розглядається як понесення видатків для генерування майбутніх економічних вигід, але не визнається як нематеріальний актив, оскільки він не є ідентифікованим ресурсом (не є відокремлюваним і не походить від договірних або інших юридичних прав), що контролюється і який можна достовірно оцінити за собівартістю (фактично понесені витрати) [13]. А тому внутрішньо генерований гудвіл, що виникає як різниця між справедливою (ринковою) вартістю підприємства та балансовою вартістю його ідентифікованих чистих активів, може охоплювати низку факторів (чинників), які впливають на його справедливу вартість, проте ці різниці достовірно і в повному обсязі не відображають собівартості такого нематеріального активу та не контролюються цим підприємством [13]. Виникнення таких різниць необхідно пояснювати не лише факторами, що зумовлені комерційним ефектом від використання інтелектуального капіталу, а й наявністю сприятливих природних і конкурентних чинників.

Таким чином, та частина інтелектуального капіталу, що не знайшла відображення в нематеріальних активах підприємства (а саме в об'єктах права інтелектуальної власності та інших майнових правах), за своїм змістом є гудвілом, що пояснює його

структуру, але не збігається з ним. Адже на розрахунок гудвілу впливають інші чинники природного й ринкового середовища, що не залежать від інтелектуальної й творчої діяльності людини, а також балансова оцінка активів та зобов'язань самого підприємства, тоді як інтелектуальний капітал має визначатися незалежно, тобто із застосуванням кількісно-якісної оцінки.

Висновки

Проведене нами дослідження наявних підходів до розкриття економічної сутності інтелектуального капіталу, його структури й змісту, дало змогу поділити його на об'єкти права інтелектуальної власності та інші майнові права, що є нематеріальними активами, та на неідентифіковані складові.

Останні за діючою методологією обліку можуть бути або частиною сукупного гудвілу, визнаного як інший необоротний актив у разі об'єднання бізнесу й оціненого за справедливою вартістю придбання, або частиною внутрішнього генерованого гудвілу, що не визнається активом, оскільки не може бути оціненом повною мірою за собівартістю.

По-перше, це стосується частини людського капіталу, що включає невід'ємні від працівників знання (освіта), навички, кваліфікацію, компетенції (здібності) та частини клієнтського (споживчого, ринкового) капіталу, що включає невідокремлені взаємовідносини з клієнтами чи постачальниками, лояльність клієнтів, які допомагають компанії вирішувати бізнес-проблеми на ринку.

По-друге – частини клієнтського (споживчого, ринкового) капіталу, що створений (напрацьований) самим підприємством: права власності на засоби індивідуалізації (знаки для товарів та послуг, фірмові найменування та найменування місць походження товарів); бази даних (інформаційні бази): різні списки клієнтів, списки партнерів, списки інсайдерів, списки каналів та ринків збуту тощо.

По-третє – частини клієнтського (споживчого, ринкового) та структурного (організаційного) капіталу як подальші видатки на первісно визнані в обліку нематеріальні активи (придбані й створені): права з комерційних позначень, авторські права; комерційні таємниці (крім патенто-спроможних ноу-хау), права користування науковою інформацією.

По-четверте – частини усього інтелектуального капіталу як понесені видатки на об'єкти права інтелектуальної власності та інші майнові права, що створені самим підприємством у процесі наукових досліджень чи на етапі дослідження внутрішнього проекту.

1. *Право інтелектуальної власності* [Текст]: академічний курс: підручник / [О.П. Орлюк, Г.О. Андрощук, О.Б. Бутнік-Сіверський та ін.]; за ред. О.П. Орлюк, О.Д. Святоцького; Акад. правових наук України, Науково-дослідний ін-т інтелектуальної власності. – К.: Ін Юре, 2007. – 696 с.
2. *Базилевич В.Д.* Інтелектуальна власність. Креативи метафізичного пошуку [Текст] / В.Д. Базилевич, В.В. Ільїн. – К.: Знання, 2008. – 687 с.
3. *Ілляшенко С.М.* Актуальні проблеми управління інтелектуальним капіталом підприємства [Текст] / С.М. Ілляшенко // Механізм регулювання економіки. – 2008. – № 2. – С. 92–102.
4. *Федулова Л.І.* Економіка знань [Текст]: підручник / Любов Іванівна Федулова; НАН України, Ін-т екон. та прогнозування. – К.: ДУ «Ін-т екон. та прогнозування НАНУ», 2009. – 598 с.
5. *Чухно А.А.* Інституціонально-інформаційна економіка [Текст]: підручник / А.А. Чухно, П.М. Леоненко, П.І. Юхименко; за ред. А.А. Чухно. – К.: Знання, 2010. – 687 с.
6. *Осмятченко Л.М.* Методологія оцінки інтелектуального капіталу [Текст]: монографія / Людмила Михайлівна Осмятченко; М-во освіти і науки, молоді та спорту України, ДВНЗ «Київський нац. екон. ун-т ім. Вадима Гетьмана». – К.: КНЕУ, 2012. – 205 с.
7. *Стюарт Томас.* Інтелектуальний капітал. Новый источник богатства организаций [Текст] / Томас А. Стюарт; пер. с англ. – М.: Поколение, 2007. – 368 с.
8. *Эдвинссон Л.* Інтелектуальний капітал. Определение истинной стоимости компаний. Новая постиндустриальная волна на Западе: Антология [Текст]: / Л. Эдвинссон, М. Мелоун; пер. с англ.; под ред. В. Иноземцева. – М.: Академия, 1999. – 1067 с.
9. *Брукинг Э.* Інтелектуальний капітал [Текст]: / Э. Брукинг; пер. с англ.; под ред. Л.Н. Ковалик. – СПб.: Питер, 2001. – 288 с.
10. *Sveiby K.E.* The Intangible Assets Monitor [Електронний ресурс] / K.E. Sveiby. – 1996, 1997, 2001. – Режим доступу: <http://www.sveiby.com/articles/CompanyMonitor.html>
11. *Руус Й.* Інтелектуальний капітал: практика управління [Текст] / Й. Руус, С. Пайк, Л. Фернстрём; пер. с англ.; под ред. В.К. Дерманова. – 2-е изд. – СПб.: Изд-во «Высшая школа менеджмента»; Изд. дом С.-Петербур. ун-та, 2008. – 436 с.
12. *Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи»:* Наказ Міністерства фінансів України № 242 від 19.10.1999 р., зі змінами та доповн.: станом на 17.12.2012 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99>
13. *Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 38 «Нематеріальні активи»* зі змінами та доповн.: станом на 10.01.2012 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://.minfin.gov.ua/file/link/320303/file/IAS%2038.pdf>
14. *Цивільний Кодекс України № 435-IV* від 16.01.2003 р. зі змінами та доповн.: станом на 18.01.2013 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/435-15>
15. *Господарський кодекс України № 436-IV* від 16.01.2003 р. зі змінами та доповн.: станом на 18.01.2013 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/436-15>
16. *Интеллектуальная собственность* [Текст]: нормативно-правовые акты / Гос. патентное ведомство; под общ. ред. А.Д. Святоцкого, В.Л. Петрова. – К.: Ін Юре, 1999. – Т. 4: Оценка интеллектуальной собственности. Бухгалтерский учет и налогообложение. – 384 с.
17. *Роїна О.М.* Інтелектуальна власність та її захист: нормативно-правове регулювання [Текст]: збірник / Олександр Миколайович Роїна. – 3-тє вид., перероб. та доп. – К.: КНТ, 2006. – 480 с.
18. *Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку, активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій:* Наказ Міністерства фінансів України № 291 від 30.11.1999 р. зі змінами та доповн.: станом на 09.12.2011 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>
19. *Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 «Об'єднання підприємств»:* Наказ Міністерства фінансів України № 163 від 07.07.1999 р. зі змінами та доповн.: станом на 27.06.2013 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0499-99>
20. *Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 3 «Об'єднання бізнесу»* зі змінами та доповн.: станом на 10.01.2012 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://.minfin.gov.ua/file/link/320303/file/IAS%2003.pdf>

1. *Intellectual Property Rights: Academic course: tutorial* / [O.P. Orlyuk, G.A. Androshchuk, A.B. Butnik-Seversky et al.], Ed. by A.P. Orlyuk, O.D. Svyatotskyi, Acad. of Sciences of Ukraine, Research Institute for Intellectual Property. – K.: Jure, 2007. – 696 p. [in Ukrainian]
2. *Bazylevych V.D., Ilyin V.V.* Intellectual Property. Creative metaphysical search. – K.: Znannya, 2008. – 687 p. [in Ukrainian]
3. *Ilyashenko S.M.* Actual issues of managing intellectual capital of the enterprise // Mechanism of Economic Regulation. – 2008. – № 2. – P. 92-102. [in Ukrainian]
4. *Fedulova L.I.* Knowledge Economy: a tutorial / NAS of Ukraine, Institute of Economics and forecasting. – Kyiv: State Institution "Institute of Economics and forecasting of NAS", 2009. – 598 p. [in Ukrainian]
5. *Institutional Economics and Information: tutorial* / A.A. Chukhno, P.M. Leonenko, P.I. Yukhimenko, ed. by A.A. Chukhno. – K.: Znannya, 2010. – 687 p. [in Ukrainian]
6. *Osmiyatchenko L.M.* Methodology for evaluation of intellectual capital: monograph. Min. of Education, Youth and Sports of Ukraine, SHEE "Kyiv Nat. Econ. Univ Hetman". – K.: KNEU, 2012. – 205 p. [in Ukrainian]
7. *Stewart T.* Intellectual capital. A new Source of wealth for organizations, tr. from English. – M.: Generation, 2007. – 368 p. [in Russian]
8. *Edwinsson L., Malone M.* Intellectual capital. Determining the true value of companies. The new wave of post-industrial West: An Anthology; tr. from English., Ed. by B. Inozemtsev. – Moscow: Academy. – 1999. – 1067 p. [in Russian]
9. *Brooking E.* Intellectual Capital / trans. from English., Ed. by L.N. Kovalik. – St. Petersburg. Peter, 2001. – 288. [in Russian]
10. *Sveiby K.E.* The Intangible Assets Monitor [electronic resource]. – 1996, 1997, 2001. – Available at: <http://www.sveiby.com/articles/CompanyMonitor.html> [in English]
11. *Intellectual capital: management practices* / J. Ruus, S. Pike, L. Fernstrom; tr. from English., Ed. by V.K. Dermanov. – 2nd ed. – St. Petersburg. Univ "Graduate School of Management", Ed. House, St. Petersburg. University Press, 2008. – 436. [in Russian]
12. *Regulation (Standard) 8 "Intangible Assets":* Order of the Ministry of Finance of Ukraine № 242 from 19.10.1999, as amended and updated: As of 17/12/2012 [electronic resource]. – Available at: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99> [in Ukrainian]
13. *International Accounting Standard 38 "Intangible Assets"* as amended and updated: as of 10.01.2012 [electronic resource]. – Available at: <http://.minfin.gov.ua/file/link/320303/file/IAS%2038.pdf> [in Ukrainian]
14. *The Civil Code of Ukraine № 435-IV* from 16.01.2003, as amended and updated. As of 01.18.2013, [electronic resource]. – Available at: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/435-15> [in Ukrainian]
15. *Commercial Code of Ukraine № 436-IV* from 16.01.2003, as amended and updated: as of 18/01/2013 [electronic resource]. – Available at: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/436-15> [in Ukrainian]
16. *Intellectual Property: regulations* / State Patent Office, Ed. by A.D. Svyatotskyi, V.L. Petrov. – K.: In Jure, 1999. – Vol. 4: Assessment of intellectual property. Accounting and taxation. – 384 p. [in Russian]
17. *Royina A.M.* Intellectual Property and its protection: legal regulation: Collection. – 3rd ed., revised. and add. – K.: CST, 2006. – 480 p. [in Ukrainian]
18. *Instructions on the use of the Chart of Accounts, assets, capital, liabilities and business operations of enterprises and organizations:* Ministry of Finance of Ukraine № 291 from 30.11.1999, as amended and updated: as of 09.12.2011 [electronic resource]. – Available at: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99> [in Ukrainian]
19. *Regulation (standard) 19 "Business Combinations":* Order of the Ministry of Finance of Ukraine № 163 from 07.07.1999, as amended and updated: As of 06/27/2013 [electronic resource]. – Available at: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0499-99> [in Ukrainian]
20. *International Accounting Standard 3 "Business Combinations"* amended and updated: as of 10.01.2012 [electronic resource]. – Available at: <http://.minfin.gov.ua/file/link/320303/file/IAS%2003.pdf> [in Ukrainian]

Дата подання рукопису: 20.11.2013 р.