



УДК 658.14

Ковтуненко К. В.¹

ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ІНТЕЛЕКТУАЛЬНОГО КАПІТАЛУ НА ПІДПРИЄМСТВІ

У даній статті розглядаються основні проблеми обліку інтелектуального капіталу як складової частини нематеріальних активів. Особлива увага приділяється оцінці елементів інтелектуального капіталу і нематеріальній основі деяких з них. Виявляються негативні наслідки неможливості відображення всіх компонентів інтелектуального капіталу і пропонуються використання позабалансових рахунків.

Ключові слова: інтелектуальний капітал, бухгалтерський облік, оцінка, нематеріальні активи, структурні елементи, вартість підприємства, види витрат, позабалансові рахунки.

ВСТУП

Основний критерій успішної роботи підприємства – ринкова капіталізація, яка витісняє такі традиційні показники, як прибуток і рентабельність [1]. У сучасному нестабільному та ризикованому економічному середовищі традиційні методичні інструменти бухгалтерського обліку не відповідають усім умовам, які склалися на сьогодні. Як результат виникла необхідність змінити бухгалтерський облік, який відображає економічні явища і процеси. Ця проблема хвилює як вітчизняних, так і зарубіжних науковців.

Як вважають науковці-практики, передумовами подальшого розвитку бухгалтерського обліку в Україні є такі: формування сучасної парадигми обліку і звітності; диференціація вимог до фінансової звітності; перегляд теоретичних основ бухгалтерського обліку; безперервна професійна освіта; активна позиція бухгалтерської спільноти [2].

Через поступову інтелектуалізацію національної системи обліку виникли такі нові терміни, як «інтелектуальний капітал», «інтелектуальні ресурси», що в свою чергу спричинило виникнення проблем їх оцінки та відображення у звітності.

Цю проблему досліджувало багато науковців, серед яких Завгородній В., Грінько А., Нидлз Б., Голов С., Уолл Н., Бутинець Ф., та інші. Все більше уваги приділяється вивченню інтелектуальних ресурсів, процесів їх відтворення, методичного забезпечення їх обліку, що є фактором підвищення конкурентоспроможності підприємств, а тому й цілого регіону.

¹ Рецензент – к. е. н., доцент Сімченко Є. Е.



Для того, щоб було можливо дослідити інтелектуальний капітал, у тому числі його взаємозв'язки з іншими видами капіталу, потрібно вирішити проблему виміру та обліку інтелектуального капіталу.

Розрахунок інтелектуального капіталу, як правило, проводиться у 3 етапи: оцінка вартості інтелектуального капіталу, дослідження основних факторів впливу на формування інтелектуального капіталу та відображення інформації про інтелектуальний капітал у бухгалтерському обліку.

Незважаючи на різноманітність методів оцінки інтелектуального капіталу, не існує єдиного підходу, який був би визнаний більшістю фахівцями як основний.

ПОСТАНОВКА ЗАВДАННЯ

Мета даної статті – виявити основні проблеми обліку інтелектуального капіталу та розглянути шляхи їх вирішення, приймаючи до уваги особливості обліку в Україні.

Мета статті може бути досягнута завдяки виконанню таких завдань:

- інтерпретація структури інтелектуального капіталу;
- виділення елементів інтелектуального капіталу, які не можна відобразити у бухгалтерському обліку;
- доповнення існуючих методів оцінки капіталу;
- порівняння українських показників з закордонними відносно обліку нематеріальних активів;
- зміна форми обліку інтелектуального капіталу.

РЕЗУЛЬТАТИ ДОСЛІДЖЕННЯ

Інтелектуальний капітал (від лат. Intellectualis capitalis – розумовий головний або головні пізнання) – це один з різновидів капіталу, який має відповідні ознаки капіталу і відтворює одночасно характерну лише йому (інтелектуальному капіталу) специфіку і особливості. Інтелектуальний капітал – це знання, які можуть бути оцінені та виражені у формі прибутку. Таке широке визначення, на думку російських фахівців, охоплює будь-які технологічні, управлінські та ринкові новини, які можуть бути інновацією, тобто приносити додатковий прибуток.

З економічної точки зору інтелектуальний капітал дозволяє отримати прибуток чи іншу користь від його використання. Оцінивши цей капітал, його можна продати як товар, передати під заставу для отримання кредиту, розширити власний капітал за рахунок внесення до статутного фонду іншого господарського товариства та ін. [3].

На оцінку об'єкта інтелектуальної власності впливають цілий ряд факторів, оскільки кожен вид інтелектуальної продукції нематеріального характеру має власний зміст і форму, що значно ускладнює сам процес оцінки.



Слід зазначити, що інтелектуальний капітал поділяють на дві великі частини, які схематично зображені на рис. 1. Оцінка також залежить від того, до якої частини належить об'єкт.

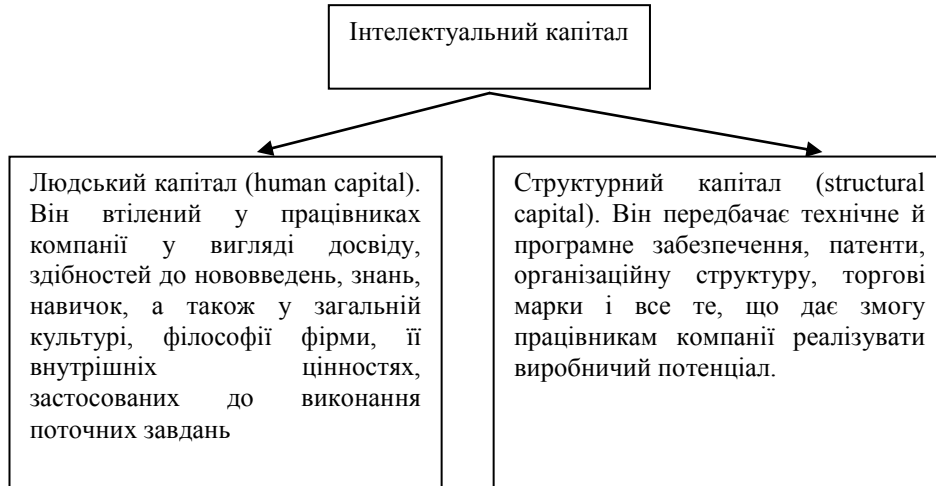


Рис. 1. Структура інтелектуального капіталу

Оцінка – обґрунтована думка незалежної сторони щодо ринкової вартості об'єкта інтелектуальної власності. Для оцінки вартості об'єкта інтелектуальної власності в міжнародній практиці використовують три підходи – витратний, порівняльний та дохідний [4]. Через те, що кожен метод має свої методи та методологію, вони пропонують різні значення вартості об'єкту оцінки. Тому проміняють порівняльний аналіз використаних підходів та методів, за допомогою чого встановлюється точніша вартість об'єкта оцінки.

При дохідному підході вартість об'єкта оцінки визначається як його здатність приносити дохід у майбутньому. При витратному підході існує можливість отримати об'єктивні результати, якщо є можливість точно оцінити величину витрат на створення аналогічного об'єкта при відносній рівновазі попиту і пропозиції на ринку. Порівняльний метод використовує метод порівняння продажів, тобто порівнюється об'єкт з іншими, аналогічними за якістю, призначенням і корисністю, що були продані в порівняний час на аналогічному ринку. Однак цей метод можливий лише за наявності інформації про факти продажу об'єкту подібного призначення і корисності, уміння оцінити вплив відмінних особливостей таких об'єктів, а також доступність та достовірність інформації про ціни та умови угод за об'єктами-аналогами [2].

На сьогодні основним методом оцінки вартості інтелектуальних активів є дохідний. Методами дохідного підходу є пряма капіталізація доходу, метод роялті, дисконтування грошових потоків, звільнення від роялті та надлишкового прибутку.



Однак ці методи викликають багато проблем, найважливіші серед яких: не всі методи дозволяють оцінити динаміку інтелектуального капіталу та майбутні фінансові потоки, які створюються ним; багато методів потребують великих фінансових та організаційних затрат для впровадження та підтримки, що призводить до відмови від їх використання; методи відображають практичний досвід конкретної компанії з її специфікою діяльності та національними особливостями, що робить їх непридатними в інших випадках.

Виявити, як змінилися дохід, витрати або отримані інші економічні вигоди від реалізації продукції або послуг в періоді здійснення цих витрат, важко. З цього приводу А. Дребін вважає, що такі витрати необхідно списувати в періоді їх виникнення, оскільки невідомо, коли буде отриманий від них дохід [5], а А. Мілбарн – що необхідно здійснювати їх повну капіталізацію з подальшою амортизацією [6].

Другий етап розрахунку інтелектуального капіталу – оцінка факторів впливу на нього. Основні серед них: професійні якості фахівців за рівнями відповідальності, відданість співробітників підприємству, якість підготовки фахівців за рівнями відповідальності, досвід фахівців, відносини с партнерами і т. д. Ці фактори оцінюються за допомогою показників, таких як: рівень кваліфікації, компетентність, адаптивність, загальна професійна ерудиція, витрати на підвищення кваліфікації, відрахування на заробітну плату, стаж роботи на підприємстві, ділова репутація, вартість ділових зв'язків, витрати на маркетингові дослідження, частка ринку та ін.

Останній етап розрахунку інтелектуального капіталу – саме відображення його у бухгалтерському обліку. Однак не всі компоненти інтелектуального капіталу можуть бути відображені на балансі підприємства.

Традиційні методи бухгалтерського обліку перестали бути адекватними умовам на сьогодні через зростаючу роль інтелектуального капіталу як ключового чинника зростання вартості підприємства. Оскільки значна частина інтелектуальних активів, які потрібні для розвитку підприємства, не відображається традиційною системою обліку, втрачається частина бухгалтерської інформації, яка є дуже важливою для визначення балансової вартості підприємства. З цього витікає, що удосконалення бухгалтерського відображення інтелектуального капіталу є важливим методологічним питанням.

Відповідно до П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» придбаний або отриманий нематеріальний актив відображається в балансі, якщо існує імовірність одержання майбутніх економічних вигод, пов'язаних з його використанням, та його вартість може бути достовірно визначена. Але бухгалтерський облік не може надати точної інформації про нематеріальну складову інтелектуального капіталу. Оцінка



нематеріальних активів в Україні є проблемою, оскільки їхня більшість не визнається активами. Проблемною також є оцінка об'єктів, створених підприємством самостійно. Віддача від витрат прогнозується у майбутніх звітних періодах, тому оцінка активів і підприємства в цілому зростатиме. Однак встановити, на скільки збільшиться дохід від реалізації продукції чи послуг, досить складно [7].

Неідентифіковані інтелектуальні активи згідно із стандартами бухгалтерського обліку не визнаються нематеріальними та підлягають відображенню у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені, серед них: витрати на рекламу та просування продукції, створення, реорганізація і переміщення підприємств або його частин, витрати на дослідження, на підготовку і перепідготовку кадрів та інші. Також існує ряд причин, через які складові інтелектуального капіталу не відображаються в обліку: внутрішньо створені назви марок, назви клієнтів, бази даних не визнаються, оскільки витрати на їх створення не відрізняються від витрат на розвиток підприємства і оцінити їх неможливо; знання і кваліфікація персоналу невіддільні від людей, а за очікуваними економічними вигодами немає достатнього контролю, тобто знання, не оформлені юридично, не можуть бути визнані активом; ділова репутація не є ідентифікованим і контрольованим активом і її вартість неможливо достовірно визначити.

Наприклад, традиційна бухгалтерська практика трактує торгівельну марку як нематеріальний актив, який, за аналогією з матеріальним активом, в процесі свого використання втрачає свою вартість і переносить частинами свою вартість на вироблений продукт. У зв'язку з цим нематеріальні активи обліковуються за тими ж правилами, що й матеріальні, до них застосовуються норми амортизації і проводиться їх списання. У той же час торгівельна марка або бренд в процесі їх експлуатації не тільки не втрачають свою вартість, а навпаки, часто нарощують свою вартість. Так само витрати на тренінги, на навчання персоналу, на рекламну кампанію найчастіше розглядають як поточні витрати, в той час як вони все більшою мірою набувають природу довгострокових інвестицій.

У бухгалтерському обліку передбачається, що витрати повинні складатися і загальний результат різних витрат – це їх сума. Але окремі елементи інтелектуального капіталу не адитивні, тому для них не застосовуються стандартні прийоми бухгалтерського обліку. Тому багато намірів виміряти всі складові інтелектуального капіталу, користуючись стандартними прийомами бухгалтерського обліку, не дають очікуваного результату. Через це, вважають А. Козирев та В. Макаров, бухгалтерія взагалі не може вирішити проблему обліку інтелектуального капіталу – недоліки можна зменшити, але не подолати. Тому бухгалтерська інформація залишається одним з найважливіших джерел інформації, але вона повинна бути доповнена



іншими формами обліку або змінена сама ідеологія бухгалтерського обліку.

Треба зазначити, що неможливо застосовувати вартісну концепцію в бухгалтерському обліку інтелектуального капіталу, бо в бухгалтерському обліку за чинної методології допускається відображати лише майно підприємства, а деякі складові інтелектуального капіталу не є власністю підприємства. З економічної точки зору власність складається з конкретних, придатних для обміну часток майна, тому розглядається як актив бухгалтерського балансу. Виникає заниження майнового стану підприємства через відсутність стандартів оцінки вартості нематеріальних активів.

Обмежена можливість відображення інформації про нематеріальні активи, знижує інтерес підприємств до відображення інтелектуального капіталу у фінансовій і управлінській звітності і ускладнює цим введення в господарський оборот об'єктів інтелектуальної капіталу, знижує інвестиційну привабливість і капіталізацію українських компаній.

Більша частина об'єктів інтелектуальної власності не введена до господарського обігу (не відображається у бухгалтерському обліку), оскільки більшість вітчизняних підприємств відображають «нематеріальні активи» як незначні суми або ставлять прочерк.

Як вважають експерти, 90-100% нематеріальних активів не відображаються в обліку та звітності [8], а частка облікованих нематеріальних активів на Україні не перевищує 1% [9, с. 206], однак в США цей показник становить 13% [10].

Через незацікавленість фірми відображати всі активи в бухгалтерському балансі виникає значний розрив між відображеною балансовою вартістю фірми і її ринковою ціною. А відображення інтелектуального капіталу у фінансовій звітності має важливе значення для вартості підприємства та поступово стає одним із найважливіших критеріїв оцінки ефективності роботи суб'єкта господарювання, впливає на прийняття рішень зовнішніми користувачами.

Як варіант розв'язку існуючих проблем, необхідно розширити номенклатуру нематеріальних активів інтелектуального капіталу, що вимагає збільшення і поповнення новим змістом відомих облікових об'єктів, щоб можна було урахувати витрати для отримання переваг у майбутньому, а не тільки витрати, які прирівнюються до поточних доходів. Структурні зміни у системі обліку та національних стандартах дозволять уникнути більшості втрат бухгалтерської інформації, яка є дуже важливою для оцінки бізнесу і прийняття рішень з інвестування капіталу.

Також можна ввести позабалансові рахунки для відображення окремих елементів інтелектуального капіталу, які б містили інформацію для пояснення великого розриву між балансовою і



ринковою вартістю фірми. Це дало б змогу збільшити ринкову вартість підприємства, зменшити базу оподаткування з податку на прибуток через механізм амортизації, визначити вартість підприємства у разі купівлі-продажу та інше.

Однак позабалансові рахунки необхідно використовувати разом зі звітами про інтелектуальний капітал. Звіт показує користувачам напрям компанії від її поточного стану до того, якою вона може і повинна бути.

Недоліки позабалансового рахунку проявляються головним чином у природі деяких елементів інтелектуального капіталу. Так, якщо неясно, чи належать дані елементи фірмі (наприклад, прихильність клієнтів, репутація торговельної марки тощо), то їх бухгалтерський облік буде або неможливим, або значно ускладненим і фрагментарним. Також може виникнути невідповідність активу і пасиву, бо сума інвестицій в інтелектуальний капітал може не відповідати створеній користі.

ВИСНОВКИ

На сьогодні відбуваються важливі економічні трансформації, пов'язані з інтенсифікацією накопичення і використання інтелектуального капіталу. Якщо раніше визначальними факторами розвитку були матеріально-речовинний і фінансовий капітал, то у сучасному світі інтелектуальний капітал набуває все більшого значення. Як вважають різні вчені-економісти, інтелектуальний капітал є стратегічним фактором економічного розвитку.

Існує необхідність відображати всі елементи інтелектуального капіталу в обліку для ефективної роботи суб'єкта господарювання. Неправильна оцінка окремих об'єктів інтелектуального капіталу призводить до втрати значної частини бухгалтерської інформації, неправильної інтерпретації результатів господарської діяльності, прийняття неправильних управлінських рішень відносно реальної вартості підприємства та її активів, що зменшує конкурентоспроможність підприємства в цілому.

Однак традиційна модель бухгалтерського обліку нездатна надати достовірну інформацію про нематеріальні цінності компанії, оскільки вони не відображаються в обліку, а інвестиції в них списуються на витрати.

Отже, бухгалтерський облік, який ґрунтується на інтелектуальному капіталі, дає унікальну можливість комплексного використання всього того, без чого не може ефективно працювати сучасна економіка.

Подальші дослідження у даному напрямку повинні бути спрямовані на удосконалення моделі бухгалтерського обліку з урахуванням усіх компонентів економічної діяльності та розробку більш детальних методів оцінки інтелектуального капіталу.



СПИСОК ЛІТЕРАТУРИ

1. В. Ф. Палий. Актуальные вопросы теории бухгалтерского учета // Бухгалтерский учет. – 2005. – № 3. – С. 46.
2. Голов С. Ф. Бухгалтерський облік: спогади про майбутнє // Бухгалтерія. – 2005. – № 29. – С. 11-12.
3. Єременко А. В. Інтелектуальна власність в глобальній торговій системі : автореф. дис. – К, 2005.
4. Удовиченко С., Трусевич В. Особливості ліцензування прав на об'єкти інтелектуальної власності // Економіка України. – 2007. – № 5. – С. 64.
5. Dreblin Allan R. Accounting for Proprietary Research // The Accounting Review. – July, 1996. – P. 425.
6. Milburn J. A. A Look at Problems in Research and Development Accounting // Canadian Chartered Accountant. – June, 1968. – P. 404-408.
7. Брукінг Е. Інтелектуальний капітал / Брукінг Е. – СПб., 2009. – 288 с.
8. Хотинская Г. И. Нематериальные активы как фактор повышения конкурентоспособности компании: финансово-экономический аспект/ Г. И. Хотинская // Маркетинг в России и за рубежом. – 2005. – № 2.
9. Стратегічні виклики ХХІ століття суспільству та економіці України: В 3 т. / За ред. акад. НАН України В. М. Геєця, акад. НАН України В. П. Семиноженка, чл.-кор. НАН України Б. С. Квасюка. – К. : Фенікс, 2007. – 544 с.
10. Шарипов Ю. Роль інтелектуального капітала в формуванні цінності компанії / Ю. Шарипов // Миссія освіти в формуючійся новій економіці : тез. докл. між. научн. конф. Часть 1. – Нижний Тагил, 2009. – С. 49-55.

Дата надходження до редакції – 13.04.2012