

## ЗАСТОСУВАННЯ ТЕОРІЇ ІНТЕЛЕКТУАЛЬНОГО КАПІТАЛУ В БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУ

*В статті досліджено використання інтелектуального капіталу згідно теорії бухгалтерського обліку. Розкрито основні перешкоди в повноцінному його введенні в господарський оборот. Зроблено спробу проаналізувати інтелектуальний капітал за етапами формування теорії, що описує конкретну сферу бухгалтерської картини світу. Сформульовано основні факти, що підтверджують наявність об'єкта дослідження. Запропоновано положення щодо обліку та відображення у звітності інтелектуального капіталу з врахуванням сучасної теорії обліку, відмічено важливість обліку показників майбутніх результатів діяльності підприємства, що не є об'єктами бухгалтерського обліку.*

**Ключові слова:** інтелектуальний капітал, теорія бухгалтерського обліку, людський капітал, нематеріальні активи.

### ВСТУП

Інтелектуальний капітал є одним з найновіших об'єктів обліку ХХІ і досить складним за своїм змістом, зумовлюючи появу безлічі трактувань його структури, обліку та оцінки. По суті відбувається процес схоластичних досліджень без єдиного вектору, врахування особливостей сучасної облікової теорії, яка теж перебуває в стані формування та розвитку. Особливістю інтелектуального капіталу є те, що він виходить за рамки підприємства як господарської одиниці, поняття узагальнює зовнішні зв'язки організації, «надбудову» і саме ефективність цих зв'язків впливає на його вартість та структуру. Теорія облікової науки потребує значних змін, поновлень класичних постулатів для того, щоб такі об'єкти як інтелектуальний капітал могли стати повноправними учасниками господарського обороту, зважаючи на їх поширення за межі підприємства. І не обов'язково як одне поняття, прийнятнішим є відображення всіх його складових окремо в єдиній обліковій системі. Інтелектуальний капітал будучи новим джерелом «доданої вартості» є важливим об'єктом сучасного обліку.

З поміж багатьох причин неготовності облікової теорії повноцінно прийняти інтелектуальний капітал, є використання підходу до розуміння теорії бухгалтерського обліку як єдиної загальної теорії [5, с.110]. Дуже складно в одній площині розглядати основні засоби та інтелектуальний капітал або ж грошові кошти, внутрішні і зовнішні зв'язки підприємства за одними і тими ж законами і принципами. Результати такого дослідження широко представлено в наукових публікаціях, проте жодного практично втілення протягом 20 років вони не знайшли, що вказує на необхідність розробки нового підходу. <sup>1</sup>

Аналіз останніх досліджень і публікацій. В більшості наукових праць зазначається, що основним стимулом вивчення інтелектуального капіталу стало виникнення різниці між балансовою і ринковою вартістю підприємства. Зарубіжні дослідники, такі як Дж. Гелбрейт, Т.Споарт, М.Мелоун, Л.Едвісон, Е.Брукінг є фундаторами виникнення «теорії інтелектуального капіталу», так як їм присвоюється авторство самого терміну, однак окремі з них не були економістами [4, с.102]. Тому перенесення всіх розроблених положень згаданих науковці в площину облікової науки без відповідного уточнення і доопрацювання не забезпечить прийняття інтелектуального капіталу до об'єктів обліку. У науковій літературі можна знайти багато публікацій, пов'язаних з проблемою обліку інтелектуального капіталу. Окремі спекти інтелектуального капіталу з позиції наукової теорії обліку згадували у своїх дослідженнях Ф,Ф, Бутинець, С.Ф, Голов, Г.Г. Кірейцев, С.Ф. Легенчук, Н.М. Малюга, М.С. Пушкар та ін.

Метою дослідження є спроба проаналізувати інтелектуальний капітал з позиції наукової теорії бухгалтерського обліку за всіма етапами реалізації наукового методу.

### РЕЗУЛЬТАТИ ДОСЛІДЖЕННЯ

Засновник теорії інтелектуального капіталу Т. Споарт у своїх публікаціях під інтелектуальним капіталом розуміє суму всього того, що знають працівники компанії і що дає конкурентну перевагу компанії на ринку: патенти, процеси, управлінські навички, технології, досвід та інформація про споживачів і постачальників [8, с.6]. Л.Едвісон розглядає інтелектуальний капітал як знання, що може конвертуватися у вартість. Носіями інтелектуального капіталу є підготовлений персонал організації, а також його структури і клієнти. Один з найвідоміших західних дослідників інтелектуального капіталу К.-Е. Свейбі виділяв у його структурі три складові: індивідуальну компетентність, внутрішню структуру та зовнішню структуру організації. Як показують дослідження, більшість родоначальників

теорії інтелектуального капіталу займались вивченням управління персоналом з метою розробки ефективної системи мотивації. Від обліку дані дослідники вимагали інформації саме для управління людськими ресурсами, які до сьогодні є неоціненними. Саме цей факт, на нашу думку, є основною перешкодою в обліковому відображенні інтелектуального капіталу.

Як показують дослідження С.Ф. Легенчука [5, с.111] існують різні підходи до побудови теорії бухгалтерського обліку. З метою вивчення інтелектуального капіталу доцільно, на нашу думку, розглянути теорію за етапами реалізації наукового методу в бухгалтерському обліку, запропонованими М.В. Глауцьє та Б.Андердоуном [10]: світ фактів; визнання проблеми; збирання і організація даних; формування пропозицій та визначень; розвиток гіпотези; тестування гіпотези; перевірка теорії, модифікація чи відхилення; прийняття теорії. Дослідження будемо проводити на рівні окремої теорії, що описує конкретну сферу бухгалтерської картини світу

Першим етапом дослідження інтелектуального капіталу є вивчення світу фактів, тобто підтвердження його існування. Співвідношення акціонерного і інтелектуального капіталу в деяких країнах наведено в табл.1 і вказує на те, що акціонерний капітал менший за інтелектуальний, пояснюючи різницю між ринковою і балансовою вартістю фірм.

**Таблиця 1 Співвідношення інтелектуального і акціонерного капіталів у зарубіжних компаніях**

№ з/п	Кількість компаній у вибірці	Країна	Медіана відношення, ІК/АК	Питома вага компаній, в яких ІК>АК
1.	123	Німеччина	1,046	94
2.	162	Італія	0,528	91
3.	2959	США	0,472	91
4.	1175	Великобританія	0,465	86
5.	1768	Японія	0,407	95
6.	120	Швейцарія	0,379	87
7.	308	Канада	0,158	60

Джерело: Климов С.М. Интеллектуальные ресурсы общества. – СПб., 2002. – 202 с.

Наступним підтверджуючим фактом наявності інтелектуального капіталу можна вважати зростання обсягів торгівлі патентами й ліцензіями, які оцінюються у сотні мільярдів доларів на рік. Постійно збільшується питома вага результатів інтелектуальної діяльності у вартості суспільного продукту. Так, якщо у 70-х роках ХХ ст. частка інтелектуального продукту у загальній вартості продукту становила лише 3%, зараз вона складає приблизно — 35%. Частка нових, або вдосконалених технологій, продукції, обладнання, які містять нові знання або рішення, у розвинутих країнах сягає 70–85% приросту ВВП [13]. Дані таблиці 2 показують прями зв'язок кількості зайнятих в сфері науки та витрат на НДДКР з економічним розвитком країни.

**Таблиця 2 Науково-інноваційна діяльність в Україні і світі в 2005 році [3]**

Країна	Зайнятих у сфері науки в розрахунку на тис. осіб	Річні витрати в розрахунку на 1 науковця	Внутрішні витрати на НДДКР (у % від ВВП)
Німеччина	124	122	2.5
США	170	220	2.82
Франція	135	203	2.2
Данія	143	88	2.19
Корея	78	162	2.96
Росія	69	28	1.24
Україна	51	23	1.2

Але найголовнішим підтвердженням є той факт, що найважливіші показники конкурентоспроможності індустріального суспільства, як володіння значними природними ресурсами і великими власними ринками за умов суспільства, заснованого на знаннях, втрачають свою пріоритетність [9]. Отже доказами існування інтелектуального капіталу можна вважати:

- розбіжності у ринковій і балансовій вартості підприємства, причиною чого є використання інтелекту;
- зростання попиту на інтелектуальні продукти;
- залежність ефективності економіки країни від вкладень в науку і освіту;
- прискорений економічний розвиток країн з обмеженими матеріальними ресурсами та ін.

На наступному етапі дослідження інтелектуального капіталу доцільно сформулювати суть проблеми, яку слід

визнати в бухгалтерському обліку: існує чітко окреслений об'єкт з визначеною структурою, який впливає на вартість підприємства, але не відображається в обліковій системі.

Для визначення причин такої ситуації проведено чимало досліджень як за кордоном, так і в Україні. В результаті встановлено, що найпоширенішою з причин називається складність ідентифікації та оцінки. Але оцінку все ж таки проводять, існує більше сотні методів, які мають свої недоліки і переваги. Таку варіативність можна пояснити різними цілями оцінки. К.Е. Свейбі аналізуючи наявні інструментарії оцінки інтелектуального капіталу ще в 2010 році писав: «Основною проблемою вимірювальних систем є те, що неможливо виміряти соціальні явища з науковою точністю. Всі вимірювальні системи, у тому числі традиційний бухгалтерський облік, покладаються на офіційні вимірники, такі як долари, євро, і інші, які далекі від реальних подій або дій, які викликали це явище. Це створює основні невідповідності між очікуванням менеджерів, обіцянками розробників методу, і що ці системи можуть насправді досягти, і робить всі ці системи дуже крижкими і відкритими для маніпуляцій. Таким чином, перше питання для будь-якого процесу вимірювання: яка мета нашої оцінки і для кого?» [12].

Нами в попередніх дослідженнях [1] систематизовано методи за напрямками оцінки:

- в цілях оцінки бізнесу;
- в цілях оцінки управління;
- в цілях обліку.

Отже можна припустити, що кожен господарюючий суб'єкт повинен мати можливість самостійно обирати методи оцінки інтелектуального капіталу для відображення його в обліковій системі. Інше питання, чи взагалі потрібно це робити. Найбільші суперечності, про що йшла мова вище, стосуються людського капіталу, так як ринкова та структурна складові є повноцінними учасниками господарського обороту. Ця складова інтелектуального капіталу зачіпає ще одну мало досліджену сферу обліку – соціальну спрямованість, або як зазначається в сучасних дослідженнях «соціальний облік». Настільки часто згадування, – стверджують М.Р. Метьюс та М.Х.Б. Перера, – говорить про зростання його значущості в майбутньому як області бухгалтерського обліку, яка постійно розширюється, охоплюючи нові невивчені проблеми, від розвитку альтернативних напрямів до форм звітності про економічний і соціальний стан суспільства ” [6, с. 623]. Оцінка людського капіталу впливає на соціальні показники, тому вона має неабияке значення.

Аналіз наявної практики і теорії оцінки найсуперечливішої складової інтелектуального капіталу - людського показують, що поодинокі випадки обліку і оцінки постійно проводяться, зокрема в спорті. У цій сфері вироблено правила оцінки та обліку у складі нематеріальних активів футбольного клубу. Отже теоретично оцінка людського капіталу можлива, а те що досі повсюдно цього не робиться зумовлено, в першу, чергу відсутністю потреби, при чому не тільки в Україні, а й в цілому світі. Постановка на баланс людських ресурсів чи інших складно оцінюваних об'єктів, які перебувають в постійній зміні може вказувати лише на те, що підприємства намагається штучно зависити свою вартість та інвестиційну привабливість. Створення таких умов неприйнятне в теперішній економічній ситуації.

Тому щодо інтелектуального капіталу на рівні теорії, що описує конкретну сферу бухгалтерської картини світу пропонуємо врахувати наступне:

- інтелектуальний капітал – це сукупність окремих складових, які не слід розглядати як окреме ціле в обліку. В цілях управління (управлінський облік) можна дозволити сумування. Основна частина об'єктів інтелектуального капіталу вже є повноцінними учасниками господарського обороту;
- оцінку людського капіталу та відображення його в обліку доцільно проводити лише за виникнення об'єктивної потреби (як це відбулось в спорті), якщо зацікавлених в цьому сторін немає, така інформація недоцільна. Однак слід звернути увагу на показники «соціального обліку», так як їх роль повинна бути визначальною в сучасній системі бухгалтерського обліку, а ці показники пов'язані з людським капіталом;
- інтелектуальний капітал в розрізі структури повинен відображатися у звітності підприємств, які займаються дослідженнями, розробками і бажають залучити кошти потенційних інвесторів.

Прийняття або відхилення зазначених пропозицій є подальшим кроком у формуванні теорії бухгалтерського обліку інтелектуального капіталу, яка потребує становлення на підставі досліджень гіпотези і її тестування на практиці.

Навіть на невеликих підприємствах намагаються дослідити внесок кожного працівника у загальний прибуток, при цьому вже визначають якісну оцінку кожного працівника нескладними методами і процедурами, на виробничих підприємствах за продуктивністю чи відсутністю браку, кращими якість продукції і т.д. І таких ознак оцінки є безліч. Тому ми вважаємо, що інтелектуальний капітал, як комплексний показник, доцільно формувати в цілях управління, підходи до його оцінки обираються підприємством самостійно. Ринкова і структурна складові інтелектуального капіталу, які відображаються у складі нематеріальних активів, оцінюються і обліковуються згідно загальних правил.

Перевірка сформульованої нами гіпотези на практичну придатність її модифікація чи відхилення покаже майбутній досвід.

## **ВИСНОВКИ**

Вузьким місцем традиційного обліку є його орієнтованість на відображення внутрішніх процесів, в той же час,

які більшість його користувачів зацікавлені в інформації про зовнішню репутацію. Одним із об'єктів обліку, який здатний задовольнити інтереси є інтелектуальний капітал. Нами підтверджено, що частина його об'єктів є повноцінними учасниками господарського обороту, а невідображення людських ресурсів тісно пов'язано з проблемами соціального обліку. Дослідження інтелектуального капіталу з позиції формування теорії бухгалтерського обліку за етапами наукового методу дозволило визначити вузькі місця у її застосуванні: ідентифікація та оцінка людського капіталу.

Сучасна теорія бухгалтерського обліку потребує перегляду класичних принципів і постулатів для реалізації твердження про те, що інтелектуальний капітал підлягає оцінці кожним підприємством комплексно шляхом сумування вартості складових за самостійно обраним методом, суть якого має бути розкрита у звітності. Така інформація має формуватись за бажанням власників підприємств, але правила її подання повинні бути чітко визначені для полегшення цього процесу. Інтелектуальний капітал буде першим кроком до реалізації соціальної функції обліку.

Доцільність розкриття інтелектуального капіталу зумовлюється перш за все бажанням уникнення світових фінансових пірамід і гучних банкрутств на зразок ENRON. Якщо буде розписано чому вартість матеріальних активів складає одну суму, а ринкова вартість зовсім інша, саме тут мають бути зазначено причини. Для прийняття або спростування наведеного твердження вважаємо за доцільне продовжувати дослідження у цій сфері

### ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Жураковська І.В. Оцінка інтелектуального капіталу в обліку: протиріччя теорії і практики // Економічні науки. Серія "Облік і фінанси": Збірник наукових праць ЛНТУ. - Випуск 8 (29). - Луцьк: ЛНТУ, 2011. – С.152-158.
2. Климов С.М. Интеллектуальные ресурсы общества / Климов С.М. – СПб., 2002. – 202 с.
3. Корнева О.В. Використання характеристик інтелектуального потенціалу в управлінні підприємством / О.В. Корнева // Научные труды ДОНТУ. Серия: экономическая [Текст] – 2007. - №31-3. – С. 251-257.
4. Легенчук С.Ф. Дослідження з обліку і контролю інтелектуального капіталу в Україні: аналіз результатів та напрями розвитку / С.Ф. Легенчук // Вісник Донецького університету економіки та права. – 2009. - №2. – С.101-105.
5. Легенчук С.Ф. Підходи до побудови наукових теорій бухгалтерського обліку / С.Ф. Легенчук // Вісник ЖДТУ. – 2011. - №1 (55). - С.110-118.
6. Мэтьюс М.Р. Теория бухгалтерского учета: [ученик] / М.Р. Мэтьюс, М.Х.Б. Перера; [перевод с англ. под ред. Соколова Я.В., Смирновой И.А.]. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1999. – 663 с.
7. Пожурев В.І. Інтелектуальний капітал як стратегічний потенціал організації / В.І. Пожурев // Гуманітарний вісник ЗДІА. -2009. - №37. – С.4-15.
8. Стюарт Т.А. Интеллектуальный капитал. Новый источник богатства организаций / Т.А. Стюарт ; пер. с англ. В. Ноздриной. – М.: Поколение, 2007. – 368 с.
9. Шлях до суспільства, заснованого на знаннях [Електронний ресурс]. - Режим доступу: [http://kpi.ua/newspaper/article\\_605-1.html](http://kpi.ua/newspaper/article_605-1.html)
10. Glautier M.W.E. Accounting Theory and Practice / M.W.E. Glautier, b. Underdown. – London: Pitman Publishing, 1997. – 744p.
11. Sveiby K.-E. Intellectual Capital and Knowledge Management / Sveiby K.-E. [Електронний ресурс]. - Режим доступу: [http://www.sveiby.com.am/intellectual\\_capital.html](http://www.sveiby.com.am/intellectual_capital.html)
12. Sveiby K.-E. Methods for Measuring Intangible Assets Copyright / Sveiby K.-E. [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://www.sveiby.com/articles/IntangibleMethods.htm>

Отримано 20.03.2013р.

---

**Жураковська Ірина Володимирівна**, к.е.н., доцент кафедри обліку і аудиту Луцького національного технічного університету, тел.:0509781587, e-mail: [zhurakovska@ukr.net](mailto:zhurakovska@ukr.net)