

Отримано: 04 травня 2016 р.

Прорецензовано: 17 травня 2016 р.

Прийнято до друку: 26 травня 2016 р.

Осадча О. О. Інтелектуальний капітал як об'єкт генерування доходу фінансово-господарської діяльності / О. О. Осадча // Наукові записки Національного університету «Острозька академія». Серія «Економіка»: науковий журнал. – Острог: Вид-во НУ«ОА», травень 2016. – № 1(29). – С. 55–59.

УДК: 657.37

JEL-класифікація: M 41

Осадча Ольга Олексіївна,

к.е.н., доцент, доцент кафедри обліку і аудиту Національного університету водного господарства та природокористування

ІНТЕЛЕКТУАЛЬНИЙ КАПІТАЛ ЯК ОБ'ЄКТ ГЕНЕРУВАННЯ ДОХОДУ ФІНАНСОВО-ГОСПОДАРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

На етапах впровадження інтегрованої звітності капітал відіграє важливу роль у формуванні фінансових результатів суб'єкта господарської діяльності. Мета дослідження полягає у вивченні проблемних аспектів обліково-аналітичного забезпечення нематеріальних елементів капіталу в умовах збалансованого національного розвитку. В роботі розкрито економічний зміст та критерії обліку інтелектуального капіталу, проаналізовано проблемні питання оцінювання його видів. Запропоновано методичні підходи оцінки використання інтелектуального капіталу в господарській діяльності через визначення форми економічної вигоди за результатами проведення відповідних операцій, а також через зменшення трансакційних витрат.

Ключові слова: економічна вигода, інтелектуальний капітал, людський капітал, соціальний капітал, інтегрована звітність, фінансовий результат, суб'єкт господарської діяльності.

Осадчая Ольга Алексеевна,

к.э.н., доцент, доцент кафедры учета и аудита Национального университета водного хозяйства и природопользования

ИНТЕЛЛЕКТУАЛЬНЫЙ КАПИТАЛ КАК ОБЪЕКТ ГЕНЕРИРОВАНИЯ ДОХОДА ФИНАНСОВО-ХОЗЯЙСТВЕННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

На этапах внедрения интегрированной отчетности капитал играет важную роль в формировании финансовых результатов субъекта хозяйственной деятельности. Цель исследования заключается в изучении проблемных аспектов учетно-аналитического обеспечения нематериальных элементов капитала в условиях сбалансированного национального развития. В работе раскрыто экономическое содержание и критерии учета интеллектуального капитала, проанализированы проблемные вопросы оценки его видов. Предложены методические подходы оценки интеллектуального капитала в хозяйственной деятельности путем определения формы экономической выгоды по результатам проведения соответствующих операций, а также из-за уменьшения трансакционных издержек.

Ключевые слова: экономическая выгода, интеллектуальный капитал, человеческий капитал, социальный капитал, интегрированная отчетность, финансовый результат, субъект хозяйственной деятельности.

Olga Osadcha,

Ph.D in Economics, Associated Professor, National University of Water Management and Natural Resources Use

INTELLECTUAL CAPITAL AS REVENUE GENERATION OBJECT OF FINANCIAL AND ECONOMIC ACTIVITY

In the area of integrated reporting capital plays an important role in shaping the financial results of the business entity. The purpose of the study is to examine the problematic aspects of accounting and analytical support elements of intangible capital in terms of balanced national development. The work reveals the economic content and intellectual capital accounting criteria, analyzes the issues estimation of its species. Methodical approaches to evaluate the use of intellectual capital in business by defining the form of economic benefits on the results of the operations, as well as by reducing transaction costs.

Keywords: economic benefits, intellectual capital, human capital, social capital, integrated reporting, financial results, business entity.

Постановка проблеми. Сучасний етап національного розвитку має ряд характерних ознак, зокрема: «сталий розвиток» – збалансований соціально-економічний та екологічний розвиток суспільства; «постіндустріальний розвиток» – розвиток на основі високих технологій тощо.

Облікову систему, яку ми використовуємо сьогодні, розроблено для потреб індустріальної ери. Не дивно, що вона часто виявляється неефективною при вирішенні завдань на етапах формування інформаційного суспільства. Процеси інтеграції фінансової та нефінансової інформації за результатами господарської діяльності (наприклад, соціальні та екологічні показники) в систему корпоративного обліку, в розрахунок

нової вартості складових ресурсного потенціалу суб'єкта (зокрема, власного капіталу) – невід'ємна умова результативності обліково-аналітичного забезпечення менеджерів різних рівнів управління.

Виникає необхідність пошуку та впровадження методологічно та організаційно нових об'єктів обліку, нових підходів до організації облікової роботи в цілому. Трансформаційні процеси в економіці зумовлюють впровадження інноваційних підходів щодо визнання в обліку та звітності різних форм вкладів у зареєстрований капітал із метою підсилення складових ресурсного потенціалу суб'єкта.

Об'єкти обліку в складі капіталу визначаються в залежності від підходів до їх класифікації. Доцільно розширити класифікацію капіталу за рахунок так званих «постіндустріальних об'єктів», що суттєво впливають на формування фінансового результату, його розподіл. Серед таких об'єктів бухгалтерського обліку, насамперед – інтелектуальний капітал.

В роботі шведських науковців Лейфа Едвінссона і Майкла Мелоуна «Інтелектуальний капітал. Визначення дійсної вартості компанії», яка була однією з перших щодо висвітлення даної наукової проблеми й має світове визнання, складовими інтелектуального капіталу визнано людський, організаційний та клієнтський види капіталу [24].

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Вивченню питань класифікації капіталу, обліку їх формування та використання присвячено роботи Ф. Ф. Бутинця [14], Т. В. Давидюк [1], С. М. Кафки [15], М. В. Кужельного [4], Є. В. Мниха [6], С. О. Левицької [4], Г. В. Нашкерської [11], В. К. Орлової [15], Ю. С. Цал-Цалка [19] та інших вітчизняних науковців. Потребують подальших досліджень критерії та оцінка визнання доходів від використання нематеріальних активів, що є основою інтелектуального капіталу суб'єкта в сучасних умовах господарювання.

Мета і завдання дослідження. Завдання дослідження полягає у вивченні класифікації інтелектуального капіталу як об'єкта обліку, його ролі у формуванні фінансових результатів діяльності підприємства, що передбачає: уточнення економічної сутності поняття «інтелектуальний капітал»; визначення місця та функцій інтелектуального капіталу в структурі капіталу суб'єкта господарювання; обґрунтування методичних та організаційних підходів обліку та оцінки його створення та використання.

Виклад основного матеріалу. В межах Концепції сталого розвитку актуалізується впровадження *інтегрованої звітності (IR)*, що містить не лише показники фінансового стану суб'єкта, а й спрямована на аналіз та оцінку ефективності використання матеріальних і трудових ресурсів, інформування користувачів звітності про рівень соціальної відповідальності бізнесу.

Чільне місце серед зазначених показників займають нематеріальні активи суб'єкта, зокрема – елементи інтелектуального капіталу як визнана складова ресурсного потенціалу.

Інтелектуальний капітал визначається через ідентифікацію нематеріальних активів, заснованих на знаннях, що включають:

- інтелектуальну власність (патенти, авторські права, програмне забезпечення, ліцензії тощо);
- «організаційний капітал» – знання, системи, процедури й протоколи;
- нематеріальні активи, пов'язані з брендом і репутацією, створеною безпосередньо суб'єктом господарської діяльності.

Міжнародна облікова практика в інтегрованій звітності людський, соціальний і комунікативний капітал (клієнтський) розкриває самодостатніми видами капіталу. На основі диференціації форм та особливостей функціонування інтелектуального капіталу виділимо в його складі окремими об'єктами обліку: людський капітал; соціальний; комунікативний капітал [24; 25].

Людський капітал описується як компетенція людей, їхні здібності та досвід, мотивація до інновацій. Як об'єкт обліку, людський капітал підприємства визначається через справедливу вартість сукупності знань, умінь і навичок співробітників підприємства, витрати на отримання яких можуть приносити з часом відчутний прибуток і працівникам, і суб'єкту [2].

Соціальний капітал – позначення соціальних зв'язків, які можуть виступати ресурсом отримання суб'єктом економічних вигод. Для соціального капіталу характерно:

- є продуктом суспільного виробництва, матеріальних і, тим самим, класових практик, засобом досягнення групової солідарності;
- виступає не тільки і не стільки причиною економічних вигод, скільки проявом соціально-економічних умов та обставин;
- ідентифікується як груповий ресурс і не може бути виміряний на індивідуальному рівні [18].

Вперше поняття соціальний капітал щодо форми та способу відношень між людьми ввів П. Бурдье [21]. Згодом воно було розвинено багатьма вченими. Підкреслюючи причетність соціального капіталу до розвитку господарських зв'язків, Дж. Коулман довів, що не тільки людина, але й організація є носієм соціального капіталу, обґрунтував важливу роль соціальних зв'язків між ринковими агентами [22].

Економічна роль його полягає в тому, що відповідні накопичення залишків зменшують трансакційні витрати, пов'язані з координацією спільної діяльності суб'єктів-партнерів, замінюючи контракти та інші формальні процедури (методи контролю) неформальними відносинами.

Комунікативний капітал – інститути і відносини в рамках спільнот і між ними, а також між групами зацікавлених сторін, здатність ділитися інформацією для підвищення індивідуального і колективного благополуччя. Цей вид капіталу включає: загальні норми, цінності та вихованість; відносини між основними зацікавленими сторонами, а також довіру і готовність до співпраці).

Російський науковець М. М. Хайкін дослідив функції соціального капіталу, що цілком характерні для інтелектуального, можуть бути інструментом визначення його балансової вартості. Зокрема, серед інших, виділимо наступні: інформаційна, функція обліку і контролю, економічна, функція інтелектуалізації та інноваційного розвитку економіки, функція відтворення людського капіталу [20].

На жаль, уніфікованих вимог щодо об'єктивності оцінки корисності інтелектуального капіталу не визначено. Як альтернатива – справедлива вартість нематеріального активу, що обліковується як власний або запозичений інтелектуальний капітал, може бути визначена на рівні вартості, що не перевищує відповідної справедливої, з урахуванням:

- понесених витрат на його формування (на підставі документального підтвердження);
- оцінки очікуваних економічних вигод за результатом його використання, погоджених між власником активу та керівництвом (власниками) суб'єкта.

Дохід від використання таких нематеріальних активів – компромісне питання підтвердження їх корисності, оскільки не завжди зумовлено надходженням грошових коштів або матеріальних та нематеріальних активів.

Заслуговує на увагу пропозиція польського науковця Петера Фредеріка використовувати для оцінювання інтелектуального капіталу (зокрема, його соціального виду) методи соціального обліку. Чистий соціальний капітал учений пропонує розраховувати як суму чистого соціального капіталу звітного періоду та поточного соціального чистого прибутку. Для визначення такого прибутку використовується така формула:

Соціальний чистий прибуток = Виручка – Витрати (комерційний облік) + Споживчий надлишок + Значення позитивних зовнішніх ефектів – Надлишок виробника внаслідок змін на ринках факторів виробництва – Величина негативних зовнішніх впливів (дані соціального обліку) [25].

Такий підхід вимагає впровадження управлінського обліку та внутрішньої управлінської звітності, в основі яких – центри відповідальності в розрізі видів (активів) інтелектуального капіталу.

Спираючись на принципи консерватизму, міжнародна практика бухгалтерського обліку обачно диференціює не тільки період визнання доходів, а також їх форму. За Міжнародними та Національними стандартами бухгалтерського обліку економічні вигоди – це потенційна можливість активів прямо або побічно сприяти припливу грошових коштів в організацію [8; 10; 12; 13].

Згідно з Міжнародними стандартами бухгалтерського обліку для державного сектора (МСБОДС) 23 «Дохід від необмінних операцій (податки і трансферти)» [9] та МСБОДС 9 «Дохід від операцій обміну» [10] дохід є валовим надходженням економічних вигод *чи потенціалу корисності*, коли чисті активи/ власний капітал зростають у результаті цього надходження, а не в результаті внесків власників. При цьому, потенціал корисності – *очікуваний результат діяльності*, визначений на основі професійного судження, відповідно обґрунтованого в рамках облікових принципів.

Потенціал корисності може бути виражений як у матеріальній формі, так і в нематеріальній – популяризація діяльності суб'єкта, позиціонування його іміджу, участь у реалізації державних соціальних (екологічних, культурно-історичних та ін.) програм.

Специфіка організаційно-правових форм господарювання передбачає визнання доходів через оцінку:

- матеріальної вигоди (економічна вигода) – одержана/нарахована економічна вигода за операціями господарської діяльності;

- соціально-економічного ефекту (СЕЕ) – корисний результат, виражений у вартісній оцінці; потенціал корисності видів (операцій) діяльності суб'єкта, пов'язаний, першочергово, з виконанням заходів соціально-економічного розвитку, оцінений якісними характеристиками тощо [5].

З урахуванням специфіки використання досліджуваних активів доцільно розглянути ще один критерій корисності – дохід через зменшення трансакційних витрат.

Упродовж 2000–2011 рр. сума трансакційних витрат суб'єктів господарювання (крім банків та суб'єктів малого підприємництва), відображена у фінансовій звітності, зросла в 9 разів – від 50 млрд. грн. до 453,2 млрд. грн. Це на третину більше бюджетних видатків 2011 року. У порівнянні з ВВП (у фактичних цінах) за 2011 р. трансакційні витрати економіки, виявлені за даними бухгалтерського обліку, становили 34,5 %.

Крім того, відсутня оцінка нелегальних трансакційних витрат. Мінімальний їх розмір дорівнює обсягу тіншової економіки, що за даними Міністерства економічного розвитку і торгівлі України, у 2011 р. становив 34% ВВП [3].

Трансакційні витрати сьогодні включають витрати на одержання необхідної інформації про ціни та якість товарів, а також витрати, пов'язані з веденням переговорів, оформленням контрактів та укладен-

ням угод, контролем за їх виконанням і юридичним захистом прав власника у разі їх порушення [18]. Трансакційними витратами є витрати, що забезпечують перехід прав власності з одних рук до інших і охорону цих прав. На відміну від трансформаційних витрат, вони не пов'язані із самим процесом створення вартості.

Можна виділити ряд основних трансакційних витрат по забезпеченню господарської діяльності (рис. 1).



Рис. 1. Трансакційні витрати, які можливо оптимізувати на основі використання інтелектуального капіталу (розробка автора)

Висновки і перспектива подальших досліджень. Проведене дослідження дозволяє зробити такі висновки: вітчизняний облік потребує реформування для того, щоб відповідати темпам суспільного розвитку. На етапах трансформації національної економіки інтегровану звітність доцільно посилити в питаннях розкриття нематеріальних активів через оцінку факторів їх впливу на фінансові результати суб'єкта господарювання.

Інтелектуальний капітал є досить складним, проте важливим об'єктом сучасної обліково-аналітичної системи суб'єкта господарської діяльності. В результаті впровадження таких нових об'єктів обліку, як людський, соціальний, комунікаційний капітал змінюватиметься його існуюча парадигма.

Реформація облікових концепцій вимагає злагодженої, глибокої та наполегливої роботи світового наукового співтовариства, адже від цього залежить ефективне існування бізнесу (перш за все, великого), а отже – всього суспільства.

Література:

1. Давидюк Т. В. Зміна концепції бухгалтерського обліку під впливом дії постіндустріальної економіки / Т. В. Давидюк // Вісник ЖДТУ. Економічні науки. – 2010. – № 2(52). – С. 20–22.
2. Демчук О. М. Вплив людського фактора на ефективність діяльності підприємств сфери послуг : Дис. канд. екон. наук [Електронний ресурс] / О. М. Демчук. – 2004. – Режим доступу : <http://ebib.pp.ua/vliyanie-chelovecheskogo-faktora-effektivnost.html>.
3. Канцуров О. О. Інституціональні засади розвитку бухгалтерського обліку : автореф. дис... д-ра екон. наук: 08.00.09 [Електронний ресурс] / Олег Олександрович Канцуров. – К., 2015. – 33 с. – Режим доступу : <http://library.univer.kharkov.ua/OpacUnicode>.
4. Кужельний М. В. Організація обліку : Підручник / М. В. Кужельний, С. О. Левицька. – К. : Центр учбової літератури, 2010. – 352 с.
5. Левицька С. О. Фінансові результати господарської діяльності як об'єкти бухгалтерського обліку та менеджменту / С. О. Левицька // Науково-практичний журнал «Бухгалтерський облік і аудит». – № 12. – 2015. – С. 2–10.
6. Мних Є. В. Економічний аналіз : Підручник / Є. В. Мних. – К. : Центр навчальної літератури, 2003. – 412 с. – С. 280–290.
7. МСБОДС 1 «Подання фінансових звітів» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.minfin.gov.ua/.../МСБО_18.pdf
8. М(С)БО «Доходи» (International Financial Reporting Standards) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/archive/main?cat_id=240945.
9. МСБОДС 23 «Дохід від необмінних операцій (податки і трансферти)» [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish>

10. МСБОДС 9 «Дохід від операцій обміну» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish>.
11. Нашкерська Г. В. Фінансовий облік : [Навч. посіб.] / Г. В. Нашкерська. – К. : Кондор, 2005. – 503 с. – С. 458–460.
12. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 124 «Доходи» : Наказ Міністерства фінансів України 24.12.2010 № 1629 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish>
13. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 135 «Витрати» : Наказ Міністерства фінансів України 18.05.2012 № 568 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua>.
14. Організація бухгалтерського обліку : Підручник / За ред. Ф. Ф. Бутинця. – 3-є видання. – Житомир : ПП «Рута», 2002. – С. 240–244.
15. Орлова В. К. Бухгалтерський облік на підприємства газової промисловості : навчальний посібник / В. К. Орлова, С. М. Кафка / За редю В. К. Орлової С. М. Кафки. – Івано-Франківськ : Нова Зоря, 2013. – С. 350–360.
16. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» : Наказ Міністерства фінансів України від 29 листопада 1999 року № 290 (з чинними змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua>.
17. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» : Наказ Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 року № 318 (з чинними змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua>.
18. Трансакційні витрати. Соціальний капітал [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://uk.wikipedia.org/wiki/Трансакційні витрати. Соціальний капітал](http://uk.wikipedia.org/wiki/Трансакційні_витрати._Соціальний_капітал).
19. Цал-Уалко Ю. С. Оцінка ринкової вартості підприємства в системі інформаційних ресурсів бухгалтерських рахунків. Бухгалтерський облік, контроль і аналіз у сучасній економічній науці та практиці : зб. матеріалів III Міжнародної науково-практичної конференції / Ю. С. Цал-Уалко. – 3–4 квітня 2014 р. – К. : КНЕУ, 2014. – С. 186–190.
20. Хайкин М. М. Социальный капитал и социальные сети / М. М. Хайкин, А. Б. Крутик // Вестник ЮУрГУ. Серия «Экономика и менеджмент». – 2014. – №. 1. – Том 8. – С. 85–92.
21. Bourdieu P. The forms of capital [Electronic Resource] / P. Bourdieu // Handbook of theory and research for sociology of Education. Ed. by J. Richardson. – New York : Greenwood Press, 1986. – Access mode : <http://faculty.georgetown.edu/irvinem/theory/Bourdieu-Forms-of-Capital.pdf>.
22. Friedrich P. Determining Social Capital by Social Accounting / P. Friedrich // Institute of Economic Research Working Papers. The paper submitted to VIIIth International conference on applied economics contemporary issues in economy under the title Market or government? – 2015. – №. 1.
23. Gleeson-White J. How a Potter Took Accounting Into the Industrial Age [Electronic Resource] / J. Gleeson-White. – Access mode : <http://www.bloomberg.com/news/2013-04-18/how-a-potter-took-accounting-into-the-industrial>.
24. Edvinsson L. Intellectual capital : realizing your company true value by finding its hidden roots / L. Edvinsson, Michael S. Malone. – USA, NY : HarperCollins Publishers, Inc., 1997. – 225 p.
25. OECD Insights. Human Capital : How what you know shapes your life [Electronic Resource]. – OECD, 2007. – 147 p. – Access mode : <http://www.oecd.org/insights/humancapital>.