

Л. М. ПИЛИПЕНКО
кандидат економічних наук,
доцент кафедри обліку та аналізу,
Національний університет "Львівська політехніка"

Розвиток концептуальних засад бухгалтерського обліку та репрезентації у фінансовій звітності інтелектуального потенціалу підприємств

Обґрунтовано один із можливих підходів до розвитку концептуальних засад визнання в системі бухгалтерського обліку та репрезентації у фінансовій звітності інтелектуального потенціалу підприємства. Базові засади пропонованого підходу полягають у розмежуванні компонентів інтелектуального потенціалу підприємства на інтелектуальні активи та інтелектуальний капітал. Аргументовано можливість використання цього підходу для приведення концептуальних засад бухгалтерського обліку у відповідність до умов функціонування підприємств у інформаційно-інтелектуальному середовищі.

Ключові слова: інтелектуальний потенціал, інтелектуальний капітал, інтелектуальні активи, концептуальні засади бухгалтерського обліку, принципи формування фінансової звітності.

Постановка проблеми та її зв'язок з важливими науковими та практичними завданнями. Динамічний розвиток сучасної постіндустріальної економіки зумовлений, насамперед, впливом нематеріальних факторів інтелектуального характеру на ефективність функціонування сучасних підприємств. Саме інтелектуальні фактори, а не традиційні економічні ресурси (земля, праця, капітал) визначають ефективність функціонування суб'єктів такої економіки та їхній потенціал щодо генерування доходів, прибутків, грошових потоків, доданої вартості чи інших економічних вигод. Така важливість інтелектуальної компоненти потенціалу для розвитку підприємств та економіки загалом актуалізують потреби якісного інформаційного забезпечення управління економічними процесами як на мікро-, так і на макрорівні.

Основним джерелом фінансової інформації для внутрішніх та зовнішніх щодо підприємства користувачів є система бухгалтерського обліку і публічної звітності. Проте існуюча методологія бухгалтерського обліку (регламентована як міжнародними, так і національними системами стандартизації) не дає змоги повністю агрегувати та репрезентувати фактично наявні інформаційно-інтелектуальні ресурси підприємств постіндустріального типу. Як наслідок, оцінка вартості переважної більшості підприємств (особливо високотехнологічного сектору економіки) за даними їхньої публічної звітності є істотно заниженою порівняно з реальною ринковою вартістю. У сучасній практиці оцінювання вартості і потенціалу провідних компаній розрив між балансовими і ринковими оцінками є настільки великими, що часто спричиняють труднощі в прийнятті ефективних управлінських рішень (особливо інвестиційних). Натомість альтернативні обліку і фінансовій звітності інструменти інформаційно-аналітичного забезпечення та процесів оцінювання економічного потенціалу підприємства загалом та його інтелектуальної складової зокрема викликають чимало питань. З одного боку, методики цих інструментів зазвичай є недоступними для широкого загалу зовнішніх щодо підприємства стейкхолдерів, а з іншого – позбавлені обґрунтованих аргументів щодо об'єктивності результатів оцінювання. Враховуючи формалізований характер показників система обліку і звітності може вважатися основним інструментом оцінювання й репрезентації економічного потенціалу підприємства хоча й потребує суттєвого удосконалення обліку його інтелектуальної компоненти.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблеми теорії, методології й методики бухгалтерського обліку компонентів інтелектуального потенціалу підприємств неодноразово ставали предметом досліджень (зокрема дисертаційних) як іноземних

так і українських науковців. Серед досліджень іноземних вчених варто виділити праці Е. Брукінга, Л. Едвінсона, Б. Лева, М. Мелоуна, Т. Стюарта та інших. Серед українських науковців цю тематику досліджували В. М. Геєць, Г. Г. Кірейцев, Н. М. Малюга, А. А. Чухно, І. Й. Яремко, С. Ф. Легенчук, С. В. Шульга, В. О. Шевчук, Т. М. Банасько, Х. І. Скоп, А. Г. Загородній, В. М. Діба та багато інших [1–12]. Значна частка пропозицій, викладених в результатах їхніх досліджень, є раціональними і можуть бути використані з метою удосконалення методики бухгалтерського обліку компонентів інтелектуального потенціалу підприємства (зокрема нематеріальних (інтелектуальних) активів). Проте проблеми бухгалтерського обліку й репрезентації у фінансовій звітності інтелектуального потенціалу підприємств загалом залишаються невирішеними, потребуючи, на нашу думку, істотного удосконалення теоретичних і методологічних підходів до їх вирішення.

Мета дослідження полягає в аналізі концептуальних засад бухгалтерського обліку та відображення у фінансовій звітності інтелектуального потенціалу підприємства, що є основою для подальшого розвитку їх методології та методики.

Виклад основного матеріалу. Проблеми облікового відображення компонентів інтелектуального потенціалу зумовлені недосконалістю методології бухгалтерського обліку, яка в частині обліку нематеріальних активів залишилась практично незмінною понад століття (фактично з часу опублікування статичної балансової теорії). Притаманний цій теорії принцип об'єктивації передбачає визнання нематеріальними лише придбаних активів, тоді як створені власними силами підприємства інтелектуальні об'єкти не визнаються активами взагалі. Зміст цього принципу значним чином притаманний і сучасній методології бухгалтерського обліку, що, з одного боку, створює істотні перешкоди для визнання інтелектуального потенціалу підприємства та його репрезентації у фінансовій звітності, а з іншого – оберігає цю звітність від формування в балансовому узагальненні поряд з реальними ще й “токсичних активів”.

Основною причиною вартісних розривів між ринковими й балансовими оцінками публічних компаній є недооцінка їх інтелектуального потенціалу. Значні обсяги таких розривів свідчать про надмірну “жорсткість” принципу об'єктивації як механізму захисту від фіктивних чи токсичних активів. Багато експертів і науковців вважають надзвичайно актуальним і необхідним пошук виходу з такого методологічного тупика шляхом розроблення й формулювання об'єктивних передумов (принципів, критеріїв тощо) визнання активами підприємства створених власними силами інтелектуальних продуктів.

Пошук концептуальних передумов розвитку методології бухгалтерського обліку інтелектуального потенціалу повинен ґрунтуватись, насамперед, на визначенні його сутності як об'єкта бухгалтерського обліку та проведенні класифікації. В наукових працях вчені використовують різні категорії для означення об'єктів інтелектуального потенціалу – нематеріальні активи, інтелектуальні активи, інтелектуальний ресурс, інтелектуальний капітал та багато інших. Неузгодженість категорійного апарату не лише призводить до плутанини, а й зумовлює додаткові методологічні проблеми. Зокрема, Легенчук С. Ф. виокремлює кілька “оман” та невирішених проблем з бухгалтерського обліку і контролю інтелектуального капіталу, серед яких наголошує на дискусійності необхідності використання терміна “інтелектуальні активи” та помилковості включення інтелектуального капіталу до складу пасиву балансу [9, с. 504–506]. З іншого боку, нелогічним може видатися використання категорії “капітал” в назві бухгалтерських об'єктів, які належать до активу балансу, адже серед складових інтелектуального капіталу виділяють торгові марки, авторські й інші види прав інтелектуальної власності, патенти, програмне забезпечення та інші технологічні розробки, знання, ноу-хау, а також виокремлюють його компоненти – клієнтський, людський та організаційний капітали. Сукупність таких складових утворює інтелектуальну “кашу”, якій дійсно важко (а то й неможливо) підібрати єдину об'єктивну назву як бухгалтерському об'єкту. З бухгалтерської точки зору ці компоненти мають різну природу та економічну сутність. Таким чином, на нашу думку, доцільно розрізняти інтелектуальні активи та інтелектуальний капітал як відмінні об'єкти бухгалтерського обліку.

Терміном “інтелектуальні активи” доцільно позначати активи підприємства, які не мають матеріально-речової форми та є результатом (продуктом) інтелектуальної

діяльності людини. Це можуть бути торгові марки, авторські права, ноу-хау, патенти, програмне забезпечення, технологічні розробки тощо. Інтелектуальний капітал відображає джерела походження інтелектуальних активів, він є субстанцією з характерними для капіталу властивостями відтворення, примноження чи редукації, а також продуктивної енергії. Інтелектуальний капітал, як і інші види капіталу підприємства, здатен приносити економічні вигоди не безпосередньо, а через сформовані ним інтелектуальні активи.

Таким чином, між інтелектуальним капіталом та інтелектуальними активами підприємства існує нерозривний зв'язок, оскільки останні є результатом продуктивної енергії першого. Але інтелектуальний капітал підприємства – не єдине джерело походження його інтелектуальних активів. Інтелектуальні активи можуть бути придбані у інших суб'єктів господарювання¹, тобто бути сформованими за рахунок інших видів капіталу – акціонерного, прибуткового, залученого.

З погляду репрезентації в балансі підприємства логічним видається подання інформації про інтелектуальні активи в активі балансу, а про інтелектуальний капітал – відповідно в пасиві. Проте бухгалтерському визнанню інтелектуальних активів та інтелектуального капіталу перешкоджає низка методологічних проблем, які хоча і мають корінний фундаментальний характер, але надзвичайно високий рівень актуальності суспільних запитів на вирішення загальної досліджувальної проблематики (повноти репрезентації інтелектуального потенціалу у фінансовій звітності, розривів у оцінках балансової та ринкової вартостей підприємств тощо) дає вотум на їх вирішення і поза межами існуючої імперативної методології або через її розширення.

Традиційний монетарний підхід до формування пасиву балансу підприємства як сукупності джерел фінансування його активів, на перший погляд, не дає змоги відобразити інтелектуальний капітал. Дійсно, створення інтелектуальних активів фінансується іншими видами капіталу через заробітну плату, матеріальні та інші витрати. Проте реальна вартість інтелектуальних активів (з погляду їх корисності) відмінна від суми витрат на їх створення, що підтверджується наявністю гудвілу. Отже, існує інша, додаткова до джерел фінансування субстанція створення та формування вартості інтелектуальних активів – інтелектуальний капітал, що обґрунтовує доцільність і необхідність його репрезентації в пасиві балансу підприємства.

На відміну від інтелектуальних активів, інтелектуальний капітал не може бути придбаний або проданий чи переданий іншому суб'єктові господарювання. З іншими видами капіталу – акціонерним, прибутковим, залученим – інтелектуальний капітал має як спільні риси, так і відмінності. До спільних рис, зокрема, належать вже згадані властивості відтворення, примноження чи редукації, а також наявність продуктивної енергії капіталу. Проте він не може бути погашений, розподілений чи вилучений, оскільки він є невіддільним від підприємства. І. Й. Яремко такий капітал називає “ідеальним” і стверджує, що це “справжній власний капітал підприємства, здатний існувати лише з самим підприємством, його не можна вилучити як, наприклад, частину статутного капіталу”, а з погляду традиційної бухгалтерії він є “абсолютним капіталом економічної одиниці” [12, с. 52–53].

В сучасному динамічному економічному середовищі розвиток підприємства без інновацій неможливий (що було доведено відомим вченим Йозефом Шумпетером ще на початку ХХ ст. [13]), а інновації безпосередньо пов'язані з інтелектуальними активами (як результат їх застосування чи впровадження). Зважаючи на те, що інтелектуальні активи можуть бути створені власними силами (як результат продуктивної енергії інтелектуального капіталу) або придбані, інновації можуть бути забезпечені інтелектуальним або іншими видами капіталу підприємства. За відсутності інтелектуального капіталу інтелектуальні активи можуть бути лише придбаними, а отже інноваційний розвиток підприємства потребуватиме постійного витрачання акціонерного, прибуткового чи залученого капіталу. Таким чином, припустивши однакову ефективність продукування та використання інтелектуальних активів, можна зробити висновок, що підприємство без інтелектуального капіталу знаходиться в значно гіршому економічному становищі, ніж підприємство, яке такий капітал має. Отже, інтелектуальний капітал є невід'ємним

¹ Згідно із сучасними імперативними положеннями бухгалтерської методології такі об'єкти визначаються та відображаються в балансі як нематеріальні активи.

фактором ефективного функціонування підприємства, що ще раз актуалізує потребу його обліку та репрезентації у звітності для інформаційного забезпечення прийняття управлінських рішень різними стейкхолдерами підприємства.

Методологія бухгалтерського обліку виділяє такі основні критерії визнання активів, які, очевидно, мають бути застосовані і при визнанні інтелектуальних активів:

- контроль з боку підприємства;
- очікування надходження економічних вигод від використання активів;
- можливість достовірної оцінки вартості активів.

Забезпечення контролю підприємства над інтелектуальними об'єктами як можливості вирішального впливу на них з метою отримання економічних вигод від їх використання визначається технічними та юридичними аспектами. Відсутність у інтелектуальних активів матеріально-речової форми створює можливості для їх необмеженого і неконтрольованого розмноження та поширення серед інших суб'єктів господарювання. Проте обсяг економічних вигод від використання інтелектуальних активів значним чином залежить від їх унікальності, яка втрачається при масовому безконтрольному поширенні таких активів. З іншого боку, особи, залучені до процесу створення інтелектуальних об'єктів, можуть претендувати на участь у праві власності на такі об'єкти, що також ускладнює контроль над ними з боку підприємства.

Інші два критерії визнання інтелектуальних активів тісно пов'язані один з одним: зважаючи на невідповідність затратного підходу до оцінювання інтелектуальних об'єктів (особливо створених власними силами) ринковим тенденціям визначення їхньої вартості повинно базуватись на очікуваних економічних вигодах від використання таких об'єктів. Проте динамічність розвитку економічного середовища та швидкі темпи морального старіння усіх видів технологій (враховуючи й управлінські технології) роблять будь-які прогнози (особливо довготермінові) надзвичайно суб'єктивними, що обумовлює глибоку методологічну проблему оцінювання інтелектуальних активів та створює вагому перешкоду для їх визнання в обліку та балансах підприємств.

Інтелектуальний потенціал сучасного підприємства є ключовим фактором генерування його економічних вигод. Але потенційні економічні вигоди мали б стати основою вартісного вимірювання інтелектуального потенціалу (і активів, і капіталу). Законірно виникає бухгалтерське методологічне питання: яка частина отриманих економічних вигод повинна визнаватись як отримання прибутку підприємства, а яка – спрямовуватися на збереження та регенерацію інтелектуального потенціалу. На нашу думку, відповідь на питання про розмежування прибутковості та збереження інтелектуального потенціалу має ґрунтуватись на концепції збереження інтелектуального капіталу. Використовуючи загальнонауковий метод аналогії, зміст цієї концепції можна сформулювати так: прибуток заробляється, тільки якщо продуктивна енергія інтелектуального потенціалу (або ресурси чи кошти на його відтворення) на кінець періоду перевищує продуктивну енергію інтелектуального потенціалу на початок періоду без урахування будь-яких виплат власникам та внесків власників упродовж цього періоду. Таким чином, розвиток фундаментального базису облікової моделі з метою усунення існуючих її недоліків, на нашу думку, необхідно здійснювати в напрямі узгодження чи компромісу як мінімум трьох концепцій збереження капіталу – фінансового, фізичного та інтелектуального капіталу. Причому вибір визначальної концепції істотним чином залежатиме від профілю підприємства.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Інтелектуальний потенціал є визначальним фактором генерування економічних вигод підприємства в сучасному глобальному динамічному суспільно-економічному середовищі. Основним джерелом інформаційного забезпечення внутрішніх і зовнішніх стейкхолдерів підприємства щодо його фінансово-майнового стану та результатів діяльності є система бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Проте існуюча бухгалтерська методологія не дає змоги повноцінно відобразити інтелектуальний потенціал в обліку і звітності. Одним з можливих шляхів вирішення цієї методологічної проблеми є розвиток концептуальних засад облікового визнання компонент інтелектуального потенціалу підприємства, що передбачає розмежування інтелектуальних активів та інтелектуального капіталу. Це дає змогу подолати обмеження щодо визнання цих інтелектуальних об'єктів, зумовлені принципом об'єктивації. Але подальший розвиток бухгалтерської методології на базі

запропонованих концептуальних засад неможливий без розроблення нових підходів до оцінювання інтелектуальних об'єктів, що і визначає перспективи подальших наукових досліджень у цій предметній сфері.

Список використаних джерел

1. Банасько Т. М. Бухгалтерський облік і контроль нематеріальних активів: оцінка та порядок відображення : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності) / Т. М. Банасько. – Житомирський державний технологічний університет, 2010. – 18 с.
2. Бетге Й. Балансоведение / Йорг Бетге ; пер. с нем. ; научн. редактор В. Д. Новодворский. – М. : Изд-во “Бухгалтерский учет”, 2000. – 454 с.
3. Брукинг Э. Интеллектуальный капитал / Э. Брукинг ; пер. с англ. – СПб : Питер, 2001. – 288 с.
4. Диба В. М. Інтелектуальний капітал як об'єкт бухгалтерського обліку / В. М. Диба // Фінанси України. – 2009. – № 2. – С. 118–125.
5. Загородній А. Г. Фінансово-економічний словник / А. Г. Загородній, Г. Л. Вознюк. – [3-тє вид., доп. та перероб.]. – Львів : Видавництво Львівської політехніки, 2011. – 844 с.
6. Концептуальна основа фінансової звітності [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_009.
7. Кравченко С. І. Обліково-аналітичне забезпечення управління інтелектуальним капіталом / С. І. Кравченко, О. В. Корнева // Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку : [зб. наук. пр.] / Відп. ред. О. Є. Кузьмін. – Л. : Видавництво Національного університету “Львівська політехніка”, 2009. – 652 с. : іл. – (Вісник / Національний університет “Львівська політехніка” ; № 647). – С. 393–398.
8. Лев Б. Нематериальные активы: управление, измерение, отчетность : [науч. изд.] / Б. Лев ; пер. с англ. Л. И. Лопатникова, В. М. Рутгайзер. – М. : Квинто-Консалтинг, 2003. – 240 с.
9. Легенчук С. Ф. Теорія і методологія бухгалтерського обліку в умовах постіндустріальної економіки : [монографія] / С. Ф. Легенчук. – Житомир : ЖДТУ, 2010. – 652 с.
10. Скоп Х. І. Бухгалтерський облік нематеріальних активів: відображення та переоцінка : дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. – 08.00.09 бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності) / Х. І. Скоп. – Львів : Львівська комерційна академія, 2015. – 254 с.
11. Шевчук В. О. Контроль господарських систем в суспільстві з перехідною економікою (проблеми теорії, організації, методології) : [монографія] / В. О. Шевчук. – К. : Київ. держ. торг.-екоп. ун-т, 1998. – 371 с.
12. Яремко І. Й. Економічні категорії в методології обліку : [монографія] / І. Й. Яремко. – Львів : Каменяр, 2002. – 192 с.
13. Шумпетер Й. А. Теорія економічного розвитку: Дослідження прибутків, капіталу, кредиту, відсотка та економічного циклу / Йозеф. А. Шумпетер ; пер. з англ. В. Старка. – К. : Видавничий дім “Кисво-Могилянської академії”, 2011. – 242 с.

Л. Н. ПИЛИПЕНКО

кандидат экономических наук, доцент,
доцент кафедры учета и анализа,

Национальный университет «Львовская политехника»

**Развитие концептуальной основы бухгалтерского учета
и репрезентации в финансовой отчетности
интеллектуального потенциала предприятий**

Обоснован один из возможных подходов к развитию концептуальных основ признания в системе бухгалтерского учета и репрезентации в финансовой отчетности интеллектуального потенциала предприятия. Базовые принципы предлагаемого подхода заключаются в разграничении компонентов интеллектуального потенциала предприятия на интеллектуальные активы и интеллектуальный капитал. Аргументирована возможность использования этого подхода для приведения концептуальных основ бухгалтерского учета в соответствие с условиями функционирования предприятий в информационно-интеллектуальной среде.

Ключевые слова: интеллектуальный потенциал, интеллектуальный капитал, интеллектуальные активы, концептуальные основы бухгалтерского учета, принципы формирования финансовой отчетности.

L. M. PYLYPENKO

PhD (Economics), Associate Professor,
Associate Professor of Accounting and Analysis Department,
National University "Lvivska Politekhnik"

**Developing Conceptual Framework for Accounting of Intellectual
Potential and Its Disclosure in Financial Reporting of Enterprises**

The main source of financial information for internal and external users about an enterprise is a system of accounting and financial reporting. However, the existing accounting methodology doesn't allow for aggregating and representing entirely the available information and intellectual resources of the enterprises of post-industrial type. The purpose of the article is to study the conceptual framework for accounting of intellectual potential and its disclosure in financial reporting at enterprises, which is the basis for further methodological developments in the field.

One possible solution to this methodological problem is in developing conceptual framework for recognition of the components of intellectual potential in the accounting of enterprises, which implies separation of intellectual assets and intellectual capital, which, in terms of the balance sheet, could be represented as assets or as equity. This makes it possible to overcome the limitations of such intellectual objects' recognition due to the principle of objectification.

To resolve the methodological problem of differentiation between profitability and preservation of intellectual potential, the concept of intellectual capital preservation is formulated. The proposed interpretation of this concept is as follows: profit can only be earned if the productive energy of intellectual potential (or the resources or funds for its reproduction) at end of period exceeds the productive energy of intellectual potential at the beginning of the period, excluding the payments to owners and the owners' contributions during this period. The framework for accounting model needs to be developed in a way to reconcile or compromise at least three concepts of capital preservation, financial, physical and intellectual capital, to eliminate its existing deficiencies. Further development of the accounting methodology based on the proposed conceptual framework requires elaboration of new approaches to evaluation of intellectual objects.

Key words: intellectual potential, intellectual capital, intellectual assets, conceptual framework for accounting, principles of financial reporting.