

8. International Standards for the Professional Practice of Internal Audit. – [Electronic resource]. – Access mode : https://www.iaa.org.ua/?page_id=189.

9. On Approval of the National Accounting Standards (Standard) 1 : General Requirements for Financial Statements : Order of the Ministry of Finance of Ukraine № 73, 2013.

10. Mytrofanov H.V. Financial analysis : [scientific publication] / H.V. Mytrofanov, H.O. Kravchenko, N.S. Barabash. – K. : Kyiv national university of trade and economics, 2001. – 301 p.

11. Barabash N.S. Analysis of economic activity : [scientific publication]. / N.S. Barabash. – K. : Kyiv national university of trade and economics, 2005. – 395 p.

12. Mnykh E.V. Financial analysis : [scientific publication] / E.V. Mnykh, N.S. Barabash. – K. : Kyiv national university of trade and economics, 2014. – 536 p.

13. Mnykh E.V. Analysis and control in the enterprise capital management system : [monograph] / E.V. Mnykh, A.D. Butko, O.U. Bolshakova, H.O. Kravchenko, M.O. Nykonovych. – K. : Kyiv national university of trade and economics, 2005. – 232 p.

14. Blank I.O. Financial management : [scientific publication] / I.O. Blank. – K. : Elga, 2008. – 724 p.

15. Mnykh E.V. Financial audit : informational and analytical support : [monograph] / E.V. Mnykh, S.V. Bardash, K.O. Nazarova, O.L. Sherstiuk, V.P. Beliakova, V.P. Miniaylo. – K. : Kyiv national university of trade and economics, 2015. – 416 p.

ІНТЕЛЕКТУАЛЬНИЙ КАПІТАЛ І НЕМАТЕРІАЛЬНІ АКТИВИ: ВЗАЄМОЗВ'ЯЗОК ЕКОНОМІЧНИХ КАТЕГОРІЙ

INTELLECTUAL CAPITAL AND INTANGIBLE ASSETS: INTERCONNECTION OF ECONOMIC CATEGORIES

УДК 657.421.3

Чугрій Г.А.

науковий співробітник сектору маркетингу та економічних досліджень
Донецька державна сільськогосподарська дослідна станція
Національної академії аграрних наук
України

Чугрій Н.А.

завідувач сектору маркетингу та економічних досліджень
Донецька державна сільськогосподарська дослідна станція
Національної академії аграрних наук
України

У статті здійснено критичний аналіз сутності та структури облікових категорій «нематеріальні активи» та «інтелектуальний капітал». Установлено взаємозв'язок між інтелектуальним капіталом і нематеріальними активами в бухгалтерському обліку. Досліджено проблематику обліково-методичного інструментарію відображення інтелектуального капіталу та нематеріальних активів.

Ключові слова: інтелектуальний капітал, нематеріальні активи, об'єкти інтелектуальної власності, людський капітал, структурний капітал.

В статье осуществлен критический анализ сущности и структуры учетных категорий «нематериальные активы» и «интеллектуальный капитал». Установлена взаимосвязь между интеллектуальным капиталом и нематериальными акти-

вами в бухгалтерском учете. Исследована проблематика учетно-методического инструментария отображения интеллектуального капитала и нематериальных активов.

Ключевые слова: интеллектуальный капитал, нематериальные активы, объекты интеллектуальной собственности, человеческий капитал, структурный капитал.

The article deals with the critical analysis of the essence and structure of the accounting categories "intangible assets" and "intellectual capital". The relationship between intellectual capital and intangible assets in accounting is established. The problems of accounting and methodical tools for the reflection of intellectual capital and intangible assets are investigated.

Key words: intellectual capital, intangible assets, intellectual property objects, human capital, structural capital.

Постановка проблеми. У сучасних умовах стратегічним напрямом розвитку економічних відносин є концентрація уваги на підвищенні значимості процесів інтелектуалізації господарської діяльності. Ресурси інтелектуального характеру на протигагу матеріальним активам набувають вирішального значення для забезпечення сталого розвитку завдяки своїм унікальним особливостям. Тобто інтелектуальні активи нині відіграють вирішальну роль для підприємства, забезпечуючи при цьому високоефективну діяльність та досягнення високого рівня конкурентоспроможності, результатом чого є збільшення прибутків. Перед управлінням постає завдання отримання достовірної та повної інформації не лише про матеріальні та фінансові ресурси, якими оперує підприємство,

а й про якість та ступінь використання інтелектуального капіталу. Для отримання такої інформації існує необхідність чіткого розмежування основних економічних категорій у системі бухгалтерського обліку, таких як «нематеріальні активи», «інтелектуальний капітал», «інтелектуальна власність».

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблематика інтелектуального капіталу, дослідження його економічної сутності, взаємозв'язок із нематеріальними активами відображена в працях таких видатних вітчизняних та зарубіжних дослідників, як: Е. Брукінг, М.О. Воронова, І.І. Дахно, І.А. Дерун, В.М. Діба, В.С. Дроб'язко, Л. Едвінсон, І.В. Жураковська, К.В. Ковтуненко, О.В. Кудирко, Б. Лев, С.Ф. Легенчук, Н.М. Проскуріна, М.С. Пушкар, К. Свейбі, Т. Стю-

арт, Я.О. Топільницька, С.В. Хомич, А.А. Чухно та ін. Незважаючи на значний внесок провідних науковців у розроблення трактування сутності поняття інтелектуального капіталу, залишаються недостатньо розкритими питання, пов'язані з розмежуванням дефініцій «нематеріальні активи» та «інтелектуальний капітал». Як зазначає Н.М. Проскуріна, встановлення чіткого взаємозв'язку між нематеріальними активами та інтелектуальним капіталом може стати передумовою побудови системи обліку інтелектуального капіталу як комплексного поняття з якісним відображенням інформації про нього у звітності суб'єктів господарювання [1, с. 181].

Постановка завдання. Мета статті полягає у дослідженні сутності інтелектуального капіталу, встановленні взаємозв'язку між економічними категоріями «інтелектуальний капітал» та «нематеріальні активи», визначенні основних їх відмінностей.

Виклад основного матеріалу дослідження. У сучасних економічних умовах відбулася зміна орієнтирів із матеріальних активів на нематеріальні. Саме результати інтелектуальної праці сьогодні розглядаються як товари в ринковому середовищі, що призвело до появи та використання понять «нематеріальні активи», «інтелектуальна власність», «інтелектуальний капітал», «людський капітал».

У результаті дослідження було встановлено, що науковці по-різному трактують дані економічні категорії, це, своєю чергою, викликає труднощі під час проведення досліджень та побудови загальнотеоретичного підходу. Для того щоб визначити взаємозв'язок понять «нематеріальні активи» та «інтелектуальний капітал», потрібно окремо дослідити економічну сутність кожної із цих категорій.

У науковому середовищі вчені-економісти акцентують увагу, що саме нематеріальні активи виступають рушійною силою генерації знань та інновацій, що позитивно впливає на економічне

зростання підприємства. Багато хто з них наголошує на тому, що основним джерелом економічного зростання є створення та використання саме нематеріальних активів на противагу популярній стратегії у минулому – інвестуванню у фізичні матеріальні активи.

Поняття «нематеріальні активи» є законодавчо визначеним. Трактують сутності нематеріальних активів згідно з чинними нормативно-правовими актами України наведено в табл. 1.

МСБО 38 «Нематеріальні активи» та П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» розглядають нематеріальні активи як активи, що не мають матеріальної форми, можуть бути ідентифіковані та утримуватися підприємством для використання протягом періоду більше одного року (або одного операційного циклу, якщо він перевищує один рік) для виробництва, торгівлі, в адміністративних цілях чи надання в оренду іншим особам. Придбаний нематеріальний актив відображається в балансі, якщо існує ймовірність одержання майбутніх економічних вигод, пов'язаних із його використанням, та його вартість може бути достовірно визначена [3; 4].

Слід відзначити, що в Податковому кодексі України для глибшого розуміння сутності досліджуваної дефініції подане більш ґрунтовне тлумачення порівняно з обліковими стандартами в контексті складових елементів [2].

Для повного розуміння сутності нематеріальних активів треба визначити їх склад. До нематеріальних активів належать: права користування природними ресурсами, права користування майном, об'єкти промислової власності (винаходи, корисні моделі, промислові зразки, сорти рослин), об'єкти авторського права, знаки для товарів і послуг [3].

Значної уваги до визначення економічної сутності нематеріальних активів заслуговують також дослідження І.А. Бігдан, Т.В. Давидюка, Л. Едвінсона, С.Ф. Легенчука, Л.В. Нападовської, Т.А. Стюарта та ін., кожен з яких розглядає їх у контексті

Таблиця 1

Сутність нематеріальних активів у нормативно-правових актах України

Податковий кодекс України	Нематеріальні активи – право власності на результати інтелектуальної діяльності, у тому числі промислової власності, а також інші аналогічні права, визнані об'єктом права власності (інтелектуальної власності), право користування майном та майновими правами платника податку в установленому законодавством порядку, у тому числі набуті в установленому законодавством порядку права користування природними ресурсами, майном та майновими правами
П(С)БО 8 «Нематеріальні активи»	Нематеріальний актив – немонетарний актив, який не має матеріальної форми та може бути ідентифікований
МСБО 38 «Нематеріальні активи»	Нематеріальний актив – немонетарний актив, який не має фізичної субстанції та може бути ідентифікований
Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку нематеріальних активів суб'єктів державного сектору	Нематеріальний актив визнається активом, якщо його можна ідентифікувати та існує ймовірність отримання суб'єктом державного сектору майбутніх економічних вигод, пов'язаних із його використанням, та/або якщо він має потенціал корисності і його вартість може бути достовірно визначена

Джерело: розроблено автором за [2–5]

концепції інтелектуального капіталу. Опираючись на висновки провідних науковців, П.О. Куцик та І.М. Дрогобицький у своїй монографії наводять твердження, що «виникнення поняття «інтелектуальний капітал» у науковій спільноті здебільшого було спричинено необхідністю позначення тих нематеріальних активів, які оцінював ринок, проте не визнавав облік» [6, с. 15].

На відміну від нематеріальних активів поняття «інтелектуальний капітал» законодавчо не регламентоване, проте в наукових колах запропоновано багато варіантів щодо тлумачення даної категорії з різних позицій, які проаналізовано та наведено в табл. 2.

Аналіз економічної літератури дає змогу стверджувати, що не існує єдиного загальновизнаного трактування поняття «інтелектуальний капітал», що зумовлено наявністю різних підходів до розуміння природи капіталу. Визначено, що для цілей бухгалтерського обліку інтелектуальний капітал – це сукупність наявних інтелектуальних активів (людський, структурний, клієнтський капітал) підприємства, що забезпечують йому конкурентні переваги на ринку. Таке трактування інтелектуального капіталу забезпечує групування ресурсів, що є результатами інтелектуальної, творчої діяльності, для застосування їх як фактору економічного зростання.

Аналізуючи підходи вчених до структури інтелектуального капіталу, визначимо, що кожен автор дає власне трактування терміну «інтелектуальний капітал», поділяючи його на складові елементи. Але треба зауважити, що дослідники, оперуючи різними поняттями, говорять про одні й ті ж складники інтелектуального капіталу у своїй інтерпретації. Погоджуємося із твердженням О.П. Куцика, який зазначає, що «основними та постійно наяв-

ними складниками інтелектуального капіталу можуть уважатися тільки людський і структурний капітали, які можуть характеризуватися складною структурою, що відображає можливість існування диференційованих схем взаємозв'язку між собою» [6, с. 16]. Автор наголошує на тому, що, досліджуючи економічну природу нематеріальних активів у контексті інтелектуального капіталу, інші форми інтелектуального капіталу (інноваційний, ринковий) можуть виникати за ефективної взаємодії основних складників – людського і структурного капіталу. На його думку, така взаємодія характеризується «синергетичними ефектами, що забезпечують зростання ефективності діяльності суб'єкта господарювання в результаті інтеграції, злиття окремих частин (людського і структурного капіталів) в єдину систему за рахунок так званого системного ефекту – емерджентності» [6, с. 21]. Ця взаємодія представлена на рис. 1.

На рис. 1 видно, що більша частина складників інноваційного та ринкового капіталів є типовими нематеріальними активами підприємства, які визнаються бухгалтерським обліком. О.П. Куцик та І.М. Дрогобицький у своїй монографії наводять тезу, згідно з якою «інтелектуальний капітал можна розглядати як нематеріальні активи підприємства тільки у тому разі, якщо взаємодія основних його складників є ефективною та призводить до виникнення інноваційного і ринкового капіталів, які, своєю чергою, забезпечують підприємство економічними вигодами» [6, с. 23].

Із дослідження вчених можна зробити висновок, що кожне підприємство володіє основними складниками інтелектуального капіталу, але такий інтелектуальний капітал не завжди знаходить своє відображення в бухгалтерському обліку як нематеріальний актив.

Таблиця 2

Трактування поняття «інтелектуальний капітал»

Автор	Визначення	Підхід
М.О. Воронова [7, с. 46]	Це та частина невлених активів, яка пояснює причини зростання справедливої (ринкової) вартості підприємства	Функціональний (вплив на ринкову вартість)
С.Ф. Легенчук [8, с. 5]	Це сукупність наявних інтелектуальних активів (людський, структурний, клієнтський капітал) підприємства, які забезпечують йому конкурентні переваги на ринку	Змістовно-функціональний (досягнення конкурентних переваг)
Я.О. Топільницька [9, с. 25]	Це сукупність різноманітних інтелектуальних цінностей, які в процесі свого обігу та кругообігу забезпечують додаткову вартість, а також конкурентні переваги особі, підприємству чи державі	Функціональний (забезпечення додаткової вартості, досягнення конкурентних переваг)
І.А. Дерун [10, с. 107]	Це сукупність активів та інших інтелектуальних ресурсів, що не мають фізичної форми, на які суб'єкт господарювання має право власності або користування, термін корисного використання яких становить більше року (операційного циклу)	Змістовно-функціональний (вплив на ринкову вартість)
А.А. Чухно [11, с. 62]	Це капітал, що акумулює наукові та професійно-технічні знання працівників, поєднує інтелектуальну працю та інтелектуальну власність, нагромаджений досвід, спілкування, організаційну структуру, інформаційні мережі – все те, що визначає імідж фірми та зміст її бізнесу	Змістовний

Джерело: розроблено автором за [7–11]



Рис. 1. Економічна природа нематеріальних активів

Джерело: складено за [6, с. 22]

Поряд із питанням дослідження економічної природи невідчутних активів важливим аспектом постає визначення та зіставлення категорій, що стосуються невідчутної сфери діяльності підприємства, а саме нематеріальних активів та інтелектуального капіталу. Проводячи паралелі між поняттями «інтелектуальний капітал» та «нематеріальні активи», нами було досліджено різні визначення цих категорій із позицій відмінних авторських концепцій. Наявні підходи до співвідношення дефініцій «інтелектуальний капітал» та «нематеріальні активи» представлено в табл. 3.

Досліджуючи взаємозв'язок визначених дефініцій, треба звернути увагу на дослідження Дж.Р. Хітчнера. Нематеріальні активи він розглядає як частину людського капіталу, який створюється освітою, досвідом, кваліфікацією службовців компанії, а також структурним капіталом, що включає такі елементи, як процес документообігу та організаційну структуру компанії. Він наголошує на тому, що «нематеріальні активи – це кодифіковані речові описи специфічних знань, якими можна володіти і за необхідності торгувати» [12, с. 11].

На тісному взаємозв'язку понять «нематеріальні активи» та «інтелектуальний капітал» наголошує Е. Брукінг: «...ми ідентифікували чотири категорії нематеріальних активів: людські ресурси, права на інтелектуальну власність, інфраструктуру і положення на ринку, які можуть позначатися спільним терміном «інтелектуальний капітал». В її інтерпретації термін «інтелектуальний капітал»

служив для позначення нематеріальних активів, без яких компанія не зможе існувати, посилюючи конкурентні переваги [13, с. 37–38].

З аналізу таблиці слідує, що не існує єдиного розуміння ні інтелектуального капіталу, ні нематеріальних активів. Окремі науковці досить ґрунтовно пояснюють свою прихильність до того чи іншого підходу. Так, О.В. Кудирко вважає, що ототожнення та визнання категорії «інтелектуальний капітал» як першочергової є недоцільним та невиправданим. Автор зазначає, що «нематеріальні активи» є більш широким поняттям, якому притаманні всі аспекти невідчутних активів, воно включає в себе інтелектуальні складники. Своєю чергою, під інтелектуальним капіталом слід розуміти переважно розумові та пов'язані з персоналом складники [14, с. 34].

І.А. Дерун наголошує на тому, що інтелектуальний капітал включає в себе більш широке коло ресурсів, ніж нематеріальні активи, які є правами власності чи користування, оцінку яких можна достовірно виміряти. Прикладами ресурсів, що можуть бути включені до інтелектуального капіталу (крім нематеріальних активів, які відображають у бухгалтерському обліку), є: кваліфікація та досвід працівників, база даних клієнтів, організаційна структура підприємства, ділова репутація. Ці ресурси достовірно виміряти у грошовій формі досить складно, тому для їх розрахунку використовують натуральні вимірники, коефіцієнти, якісні характеристики [10, с. 104].

Розглядаючи визначення поняття «інтелектуального капіталу», відзначимо підхід С.Ф. Легенчука, який розглядає інтелектуальний капітал як сукупність наявних на підприємстві інтелектуальних активів, за допомогою яких підприємство отримує конкурентні переваги на ринку. Він стверджує, що в обліку не можна чітко розмежовувати поняття «нематеріальні активи» та «інтелектуальний капітал», оскільки, на думку вченого, сама наявність на балансі підприємства об'єктів інтелектуальної

власності вже засвідчує існування інтелектуального капіталу [8, с. 16].

Таким чином, можна зробити висновок, що розуміння вищезазначених категорій є досить розмитим. Різні автори формулюють їх залежно від певної наукової спеціалізації, особистого бачення проблеми. Ми поділяємо підходи авторів стосовно обох тверджень, оскільки, дійсно, категорія «інтелектуальний капітал» має змістовні відмінності від терміну «нематеріальний актив», уособлюючи в

собі більшою мірою ресурси, пов'язані зі співробітниками підприємства та їхніми знаннями. Своєю чергою, нематеріальні активи є складовою частиною інтелектуального капіталу, що призводить до збільшення доданої економічної вартості підприємства. Тобто поняття «інтелектуальний капітал» є більш ширшим, ніж «нематеріальні активи».

З огляду на це, найдоцільнішим вважаємо підхід, який був запропонований С.Ф. Легенчуком, за якого нематеріальні активи в частині прав на об'єкти інтелектуальної власності вважаються складниками інтелектуального капіталу підприємства (рис. 2). У результаті дослідження виявлено, що спільним для цих понять є саме об'єкти права інтелектуальної власності, які виступають майновим складником інтелектуальних активів і знаходять відображення в бухгалтерському обліку згідно з прийнятою методологією.

Висновки з проведеного дослідження. Таким чином, інтелектуальний капітал і нематеріальні активи є найціннішими стратегічними ресурсами й основною



Рис. 2. Зв'язок нематеріальних активів та інтелектуального капіталу в структурі невідчутних активів

Джерело: складено за [8, с. 16]

Таблиця 3

Аналіз зіставлення категорій «нематеріальні активи» та «інтелектуальний капітал»

Ототожнення понять «нематеріальні активи» та «інтелектуальний капітал»	Відмінності категорій «нематеріальні активи» та «інтелектуальний капітал»
<i>Л. Джойя, К. Багріновський</i>	<i>Р. Рослендер, Р. Фінчем</i>
Інтелектуальний капітал прирівнюється до нематеріальних активів, але досліджується менеджерами, а не бухгалтерами	Автори наголошують, що інтелектуальний капітал є принципово новим активом, який не можна ототожнювати з нематеріальними активами
<i>Р. Петті, Дж. Гутрі</i>	<i>А. Козирьов, В. Макаров</i>
Вважають, що інтелектуальний капітал є складовою частиною нематеріальних активів. Вони зазначають, що є речі нематеріальної природи, які не належать до інтелектуального капіталу	Визначають категорію «інтелектуальний капітал» ширшою, ніж «нематеріальні активи». Нематеріальні активи автори відносять лише до категорії бухгалтерського обліку
<i>Л. Едвінсон, Е. Брукінг</i>	<i>Т. Стюарт</i>
У розумінні авторів категорії нематеріальних активів та інтелектуального капіталу збігаються та визначаються як усе нематеріальне, чим володіє організація	Інтелектуальний капітал ототожнюється зі знаннями та компетенціями персоналу, а нематеріальні активи окремо розглядаються в широкому сенсі
<i>К. Прахалад, П. Санчез, Н. Кільчевска</i>	<i>А. Уайлмен, І. Кадді</i>
Поняття «нематеріальні активи» та «інтелектуальний капітал» повністю збігаються, але вони використовуються різними спеціалістами: перше – бухгалтерами, друге – менеджерами	Автори поділяють обидві категорії: інтелектуальні активи відносять до «м'яких», нематеріальні активи – до «жорстких». Нематеріальні активи розглядають у вузькому значенні як категорію бухгалтерського обліку

Джерело: складено за [14, с. 33]

конкурентною перевагою сучасного підприємства. Від того, наскільки ефективно буде побудована система їхнього обліку та управління, залежить наявність у підприємства конкурентних переваг, тенденцій до стійкого економічного зростання та досягнення поставлених цілей. Встановлено, що нематеріальні активи в частині прав на об'єкти інтелектуальної власності є стандартно-обліковим складником інтелектуального капіталу. Актуальним залишається вирішення проблем вимірювання, оцінки інтелектуального капіталу в системі обліку підприємств. Бухгалтерський облік не може надати точну інформацію про нематеріальні складники інтелектуального капіталу. У зв'язку із цим існує значна різниця між бухгалтерською оцінкою вартості підприємства та її ринковою вартістю.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Проскуріна Н.М. Інтелектуальний капітал та нематеріальні активи підприємства: підходи до розмежування дефініцій. Науковий вісник Херсонського державного університету. 2016. № 21(1). С. 181–185.
2. Податковий кодекс України (редакція від 07.12.2017). URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи». URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99>.
4. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 38 «Нематеріальні активи». URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_050.
5. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку нематеріальних активів суб'єктів державного сектору. URL: <https://buhgalter.com.ua/zakonodavstvo/metod-recomendacii-buhobliku-subektiv-derjavnogo-sektoru/metodichni-rekomendatsiyi-z-buhgalterskogo-obliku-nematerialnih-aktiviv/>.
6. Облікова концепція управління вартістю нематеріальних активів підприємства: монографія / П.О. Куцик, І.М. Дрогобицький, З.П. Плиса, Х.І. Скоп. Львів: Растр-7, 2016. 268 с.
7. Воронова М.О. Проблеми обліку інтелектуального капіталу. Незалежний аудитор. 2013. № 6. С. 45–51.
8. Легенчук С.Ф. Бухгалтерське відображення інтелектуального капіталу: автореф. дис. ... канд. екон. наук: спец. 08.06.04; Нац. аграр. ун-т. К., 2006. 21 с.
9. Топільницька Я.О. Інтелектуальний капітал: суть та методика вимірювання. Держава та регіони. Серія «Економіка та підприємництво». 2013. № 2 (71). С. 25–28.
10. Дерун І.А. Проблеми оцінювання інтелектуального капіталу та його відображення у фінансовій звітності. Актуальні проблеми економіки. 2013. № 6(144). С. 103–113.
11. Чухно А.А. Інтелектуальний капітал: сутність, форми і закономірності розвитку. Економіка України. 2002. № 11. С. 61–67.
12. Хітчнер Дж.Р. Оценка стоимости нематериальных активов: монография; ред. В.М. Рутгайзер; пер. с англ. Л.И. Лопатников, О.В. Куракина. М.: ОМЕГА-Л; Маросейка, 2008. 135 с.
13. Брукинг Э. Интеллектуальный капитал. СПб.: Питер, 2001. 288 с.
14. Кудирко О.В. Нематеріальні активи та інтелектуальний капітал: порівняльний аналіз економічних категорій. Академічний огляд. 2013. № 2. С. 30–35.