

ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЙ АНАЛИЗ КАТЕГОРИЙ “НЕМАТЕРИАЛЬНЫЕ АКТИВЫ”, “ИНТЕЛЛЕКТУАЛЬНАЯ СОБСТВЕННОСТЬ”, “ЧЕЛОВЕЧЕСКИЙ КАПИТАЛ”, “ИНТЕЛЛЕКТУАЛЬНЫЙ КАПИТАЛ”

**Давидюк Т.В., к.э.н., доц.,
докторант кафедры бухгалтерского учета и контроля,
Житомирский государственный технологический университет**

Постановка проблемы. Сегодня наблюдается рост не только стоимости, но и части нематериальных активов, как в составе необоротных активов, так и в стоимости всего имущества отечественных предприятий, что благоприятно влияет на развитие экономики Украины. Однако, несмотря на постоянный рост удельного веса нематериальных активов, значительная их часть не отображается в бухгалтерском учете, что отрицательно сказывается на развитии национальной системы бухгалтерского учета.

Информирование инвесторов о наличии в компании нематериальных активов является одной из серьезных проблем бухгалтерского учета. “Статья баланса, которая объединяет нематериальные активы, – отмечает проф. Н.М. Малюга, – является наиболее непонятной и специфической” [33, с. 172].

Невзирая на то, что вопросы методики и организации бухгалтерского учета нематериальных активов разрабатываются и определяют разработку соответствующих стандартов и положений, именно нематериальные активы являются одним из сложных объектов отечественной методологии бухгалтерского учета.

Практическое использование предприятиями нематериальных активов определяет проведение научных исследований в области определения экономической сущности нематериальных активов, последующего развития их учетного отображения. На особенное внимание, по нашему мнению, заслуживает научное обоснование состава нематериальных активов, поскольку отсутствие их классификации может привести к искажению информации об объеме имущества, следовательно к неадекватной величине собственных оборотных средств и других показателей финансового состояния предприятия.

Современная финансовая отчетность критикуется инвесторами, аналитиками и менеджерами за то, что в ней отсутствует информация обо всех составляющих нематериальных активов, которые являются ключевыми факторами стоимости компаний.

Знание, профессиональный опыт персонала и менеджмента, бренды, лояльность клиентов являются, как правило, специфическими нематериальными активами, на создание которых компании расходуют огромные средства. В отечественной практике такие объекты нематериальных активов фактически неучтены в связи с несовершенством нормативно-правовой базы и отсутствием опыта управления этим специфическим видом капитала.

Мы соглашаемся с мнением проф. М.С. Пушкаря, который отмечает: “Идеи и способности быстро учиться – это новая валюта, которую нельзя почувствовать, как деньги, поскольку они нематериальны, но способны переводить другие ресурсы предприятия из латентного в активное состояние. Идеи связаны с генерацией нематериальных активов, станут движущей силой новой экономики, созданной на знаниях” [43, с. 66]

Анализ последних исследований и публикаций. За последние годы проблеме учета нематериальных активов и их составляющих теории и практики уделяют внимание, что нашло отображение в отечественных и зарубежных публикациях. Среди зарубежных исследователей можно выделить труды: В.А. Березовского, Г. Витцеля, И. Рооса, Л. Эдвинссона, Г. Мелоуна, П. Страссмана, Г. Уорнера, И.В. Иванова, В.В. Баранова, Г.И. Лысак, О.В. Кирсанова; отечественных – О.Б. Бутника-Сиверского, В.М. Гейца, Г.Г. Кирейцева, П.П. Крайнева, Н.М. Малюги, В.В. Сопко, А.А. Чухна, І.Й. Яремка.

В подавляющем большинстве трудов встречается многовариантность трактовки таких терминов, как “интеллектуальный капитал”, “интеллектуальный актив”, “интеллектуальная собственность”, “неосязаемые активы”, что вызывает трудности при проведении и построении общетеоретического подхода исследований. При этом основной акцент в отмеченных трудах делается либо на исследовании информационных ресурсов и информационных потоков предприятия, либо на отношениях прав собственности по поводу средств и продуктов интеллектуальной деятельности субъектов хозяйствования.

Целью исследования является обобщение и уточнение сущности нематериальных активов, интеллектуальной собственности, интеллектуального капитала, неосязаемых активов, человеческого капитала их природы и места в системе бухгалтерского учета и управления деятельностью предприятия в целом.

Изложение основного материала исследования. Во многих литературных источниках такие понятия как “нематериальный капитал”, “нематериальные активы” и “нематериальные ресурсы” отождествляются, хотя между ними существуют отличия.

Проанализируем сущность понятий “активы”, “капитал”, “ресурсы”, приведенную в словарях (табл. 1).

Таблица 1. Обобщение справочной и словарей относительно понятий “активы”, “капитал”, “ресурсы”

№ п/п	Дефиниции	Источники						Итого
		Бакаев А.С. [2]	Большой бухгалтерский словарь [4]	Бухгалтерский словарь. [12]	Загородный А.Г., Вознюк Г.Л., Сможенко Т.С. [19]	Райзберг Б.А., Лозовский Л.Ш., Стародубцева Е.Б. [44]	Финансовый словарь [51]	
“АКТИВЫ”								
1	Контролируются предприятием	+	-	+	-	-	-	2
2	Приносят экономические выгоды в будущем	+	-	+	-	-	-	2
3	Собственность предприятия	-	+	-	+	+	+	4
4	Имеют денежную оценку	-	-	-	-	-	+	1
“КАПИТАЛ”								
1	Способен приносить доход (создает прибавленную стоимость)	-	+	+	+	+	+	5
2	Ресурсы, созданные для производства товаров и услуг	-	-	-	+	+	+	3
3	Общая стоимость активов	-	+	+	-	+	-	3
4	Фактор производства	-	+	+	-	-	-	2
5	Накопленная прибыль	+	-	-	-	-	-	1
“РЕСУРСЫ”								
1	Источники, средства обеспечения производства	-	-	+	-	+	+	3
2	Ресурсы, что используются предприятием	-	+	-	-	+	-	2
3	Источники доходов предприятия	-	+	-	+	+	-	3
4	Обеспечивают получение прибыли предприятием	-	+	-	-	+	-	2
5	Экономические ресурсы в материально-вещественной форме	-	-	+	-	-	-	1

Обобщение приведенных в справочной литературе дефиниций “активы”, “капитал”, “ресурсы” свидетельствуют, что в подавляющем большинстве под:

1) активами понимают все, что находится в собственности предприятия, контролируются им и приносят ему в будущем экономические выгоды;

2) капиталом понимают общую стоимость активов (ресурсов), используемых при производстве продукции (товаров, работ, услуг) и приносят (создают) прибавленную стоимость;

3) ресурсы понимают средства в материально-вещевой форме, используемые предприятием и выступают источником его доходов.

По нашему мнению, категория “ресурсы” в экономической литературе употребляется как фундаментальное понятие экономической теории, а на уровне предприятия ресурсы – это средства производства (средства и предметы труда), используемые предприятием и обеспечивают ему стабильную работу.

Сравнительный анализ терминов “активы” и “капитал” свидетельствует о том, что в справочной литературе их отождествляют или объясняют как составляющие баланса, что свидетельствует о бухгалтерском подходе.

При трактовке понятий “активы” и “капитал” сделаем ссылку на выделенных в диссертационной работе С.Ф. Легенчука концепциях учета интеллектуальных активов предприятия в условиях Украины (рис. 1).

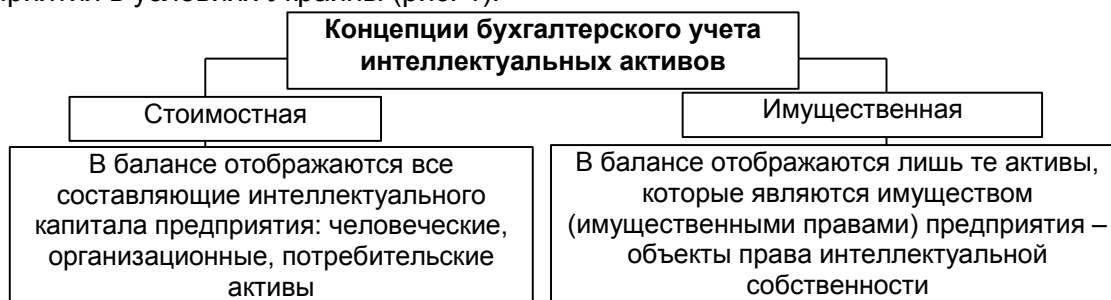


Рис. 1. Концепции бухгалтерского учета интеллектуальных активов [31 с. 105-106]

Применяя приведенные концепции к понятиям “активы” и “капитал” будем исходить из имущественной концепции, то есть под понятием “активы” мы понимаем совокупность имущества, которая является собственностью предприятия и имеет денежную оценку; понятие “капитал” мы понимаем как основной фактор создания стоимости в виде товаров, услуг, интеллектуального продукта.

По отношению к нематериальному капиталу термин “активы” следует использовать в переносном значении, поскольку в данном случае часто речь идет о ресурсах, которыми в действительности невозможно владеть в правовом отношении и стоимость которых не поддается денежной оценке, но которые приводят к получению экономических выгод в будущем.

Подавляющее большинство исследователей выделяет три составляемые капитала: материальный, финансовый и нематериальный. Считаем, что применение такой классификации в бухгалтерском учете является правильным.

На наш взгляд, под нематериальным капиталом следует понимать совокупность ресурсов предприятия, которые могут быть использованы для создания стоимости. При этом на часть нематериального капитала, которую можно оценить в денежных единицах, предприятие имеет право собственности, то есть является идентифицированными активами. Часть этих активов имеет характер интеллектуальной собственности, то есть защищена в соответствии с нормами авторского права.

Финансовый и нематериальный капитал, по нашему мнению, образуют “неощутимый капитал”. Этот термин исследователи начали использовать с 1962 г., после публикации труда Б. Лева “Intangibles: Management, Measurement and Reporting”, до появления понятий “интеллектуальный капитал” и “интеллектуальная собственность”. В бухгалтерском словаре под ред. проф. Ф.Ф. Бутынца отмечено: “Активы неощутимые – средства предприятия,

которые не имеют осязаемого материального содержания (понятие введено МСФО)” [12, с. 10].

По нашему мнению, неосязаемый капитал – это потенциальные активы, которые не имеют осязаемой (материальной) субстанции, использование которых приведет к получению экономических выгод в будущем (уменьшению затрат или увеличению доходов). Финансовый капитал по своей природе также является неосязаемым капиталом, однако от нематериального капитала он отличается монетарностью.

В Украине впервые понятие “нематериальные активы” было введено в 1988 г. и официально закреплено в бухгалтерском учете и отчетности в Украине с принятием постановления Кабинета Министров Украины “Об утверждении Положения об организации бухгалтерского учета и отчетности в Украине” (№ 250 от 03.04.93 г.).

Особенную сложность представляет толкование термина “нематериальные активы”, поскольку среди ученых не сложилось единого мнения.

Обобщение приведенных определений понятия “нематериальные активы” свидетельствует о том, что подавляющее большинство авторов под нематериальными активами понимает активы долгосрочного использования [3, 4, 5, 8, 10, 12, 13, 16, 46], которые не имеют материально-вещевой формы [3, 4, 10, 12, 19, 41, 46] и приносят в будущем экономическую выгоду в виде дохода [3, 4, 5, 8, 13, 15, 16, 46]. Ряд авторов указывают на то, что нематериальные активы могут иметь как денежную [4, 10, 46], так и условную оценку [9, 11, 53] и владеют способностью к отчуждению [9, 46, 53].

Для применения понятия “нематериальные активы” необходимо обосновать целесообразность введения этой категории в учетную методологию. Использование в учете понятия “нематериальные активы” предопределяет выделение отдельных его составляющих, которые нашли и не нашли свое учетное отображение в составе активов предприятия.

Лесневская Н.А. [32] отмечает, что отсутствие у нематериальных активов материально-вещественной формы часто приводит к ошибочному определению их сущности. Однако в активе баланса уже существуют статьи, которые являются нематериальными, например, дебиторская задолженность, расходы будущих периодов, поэтому при определении нематериальных активов необходимо учитывать и дополнительные характеристики нематериальных активов.

По мнению В.А. Березовского и В.Б. Гурко акцент, который делают авторы при определении сущности нематериальных активов на расходном принципе идентификации нематериальных активов “сужает аспект анализа, поскольку нельзя задавать вопрос о наличии или отсутствии актива в зависимости от фактически понесенных затрат” [3, с. 12-13]

На условную стоимость и сложность денежного выражения стоимости объектов нематериальных активов указывают Л.И. Кравченко [11], Н.И. Ладутько [9], И.П. Фаминский [15], Л.З. Шнейдман [53].

Среди экономистов ведутся дискуссии о критериях признания объектов нематериальными активами. Николаева С.А. отмечает, что проблематичным для практиков является применение такого критерия, как “способность приносить доход” (в нормативно-правовой базе – способность приносить будущие экономические выгоды), поскольку со стороны контролирующих органов могут поступить требования в части предоставления доказательств о способности нематериального актива приносить доход” [36, с. 151]. В формулировках данного критерия как способности приносить будущие экономические выгоды (доход) в действующих нормативно-правовых актах, регулирующих бухгалтерский учет, предусматривается теоретическая возможность получения экономических выгод, а не сам факт их получения, поскольку в момент постановки нематериального актива на учет объекта еще не используется и выгоды он не приносит.

Л.З. Шнейдман [53], И. Сапего [46], А. Бугаев, О. Любич, Р. Доменикан, Д. Свирко [39] предлагают применять такой критерий, как отчуждаемость. В МСФО 38 “Нематериальные активы” указано, что такой критерий не является необходимым условием для идентификации, поскольку компания может идентифицировать актив иным способом.

Например, актив является идентифицируемым при условии, что компания может идентифицировать будущие экономические выгоды, которые поступают от использования этого актива [37]

Проблема использования в бухгалтерском учете нематериальных активов С.Ф. Легенчук объясняет “отсутствием подходов к отображению объектов нематериального характера, которые являются результатами интеллектуальной, творческой деятельности человека, отсутствием четкого понимания капитала в политэкономии и в бухгалтерском учете, несовершенством разработки теории капитала, в частности, его интеллектуальной составляющей” [31, с. 47].

Нематериальные активы в широком понимании можно определить как специфические активы для которых характерны: 1) долгосрочность использования; 2) отсутствие материальной формы; 3) способность приносить доход или способность уменьшать затраты, что приведет к увеличению прибыли [31, с. 49].

Отсутствует единый подход к определению нематериальных активов и в нормативно-правовой базе Украины. В соответствии с П(С)БУ 8 “Нематериальные активы” нематериальный актив – это немонетарный актив, который не имеет материальной формы, может быть идентифицирован [20, с. 24].

В соответствии с налоговым законодательством (статья 1 Закона Украины “О налогообложении прибыли предприятий”) нематериальные активы – это объекты интеллектуальной, в том числе промышленной стоимости, а также другие аналогичные права, признанные в порядке, установленном соответствующим законодательством, объектом права собственности плательщика налога [21].

В соответствии с МСФО 38 “Нематериальные активы” нематериальный актив является идентифицируемым неденежным активом, который не имеет материально-физической формы [37]. Такое определение отличается от предыдущих четкостью описания области и сформулированными целями использования невещественных активов в деятельности предприятий.

Для развития теории и практики бухгалтерского учета нематериальных активов необходимо учитывать их специфический характер и особенности объектов учета, содержание и способы реализации имущественных прав, их целевое назначение в деятельности предприятия.

Состав нематериальных активов неоднороден и включает как исключительные (объекты промышленной собственности, авторские и смежные с ними права), так и неисключительные (права пользования природными ресурсами, имуществом и др.) имущественные права.

Так, к нематериальным активам относится множество идентифицируемых активов, то есть связанных с конкретным невещественным объектом (изобретением, товарным знаком и др.), с улучшением арендованной недвижимости, договором и др. Основанием для учета такого актива на балансе является наличие расходов на его приобретение или создание. То есть на балансе отображаются не активы, а связанные с их приобретением хозяйственные операции.

С учетом этого, на наш взгляд, более точным является понятие “нематериальный капитал” – совокупность ресурсов предприятия, имеющих нематериальную природу, которые используются для создания стоимости, в том числе те, которые юридически не принадлежат предприятию.

Основное преимущество нематериального капитала заключается в том, что он является результатом интеллектуальной, творческой деятельности человека, а также воплощенным в людях потенциалом (в форме образования, знаний, опыта), который обеспечивает получение предприятием экономических выгод в будущем.

В экономической литературе при исследовании проблем учета нематериальных активов авторы предлагают разные классификационные модели нематериальных активов, которые отличаются признаками и составом объектов.

Учитывая приведенные взгляды исследователей и особенности учета нематериальных активов, определенные национальными П(С)БУ, в состав нематериальных активов включаются:

1. Объекты права интеллектуальной собственности.
2. Объекты права пользования ресурсами природной среды.
3. Объекты права пользования экономическими, организационными и другими выгодами.

Для использования результатов интеллектуальной деятельности в производстве продукции, при предоставлении услуг и выполнении работ предприятие должно владеть особыми правами, которые существенно отличаются от прав собственности на материальные объекты, например здания, машины и оборудование, то есть интеллектуальная собственность.

Объекты интеллектуальной собственности являются наиболее обширной и разнородной группой нематериальных активов наукоемкого предприятия. Они не имеют физической (вещественной) формы и являются результатами интеллектуальной деятельности человека, которые используются в экономическом обороте.

Наиболее важной характеристикой интеллектуальной собственности является монополия ее владельца на использование полученных результатов. Предприятие, которое владеет объектами интеллектуальной собственности, может использовать их для собственных производственных и управленческих потребностей, а также продавать лицензии на их использование третьим лицам.

Однако понятие “интеллектуальная собственность” вошло в юридическую лексику и является синонимом исключительного права (предусматривает наличие всего комплекса прав на объект интеллектуальной собственности).

Понятие “интеллектуальная собственность” эпизодически использовалось юристами и экономистами в XVIII и XIX веках, однако окончательно вошло в оборот во второй половине XX ст., в связи с учреждением в 1967 году в Женеве Всемирной организации интеллектуальной собственности.

На процесс формирования и унификации национального законодательства влияют международные соглашения и конвенции, регулирующие разные аспекты интеллектуальной собственности

В соответствии с Гражданским Кодексом Российской Федерации “интеллектуальная собственность – исключительное право гражданина или юридического лица на результаты интеллектуальной деятельности и приравненные к ним средства индивидуализации юридического лица, индивидуализации продукции, выполняемых работ или услуг (название фирмы, товарный знак, знак обслуживания и др.” [45, с. 171].

В нормативных актах Украины отсутствует четкое определение данного понятия. В ст. 1 Положения о патентно-лицензионной, изобретательской и рационализаторской работе в Вооруженных Силах Украины № 78 отмечено, что “интеллектуальная собственность – исключительные права на результаты интеллектуальной деятельности” [14, с. 220].

В ст. 418 Гражданского кодекса Украины приведено понятие “право интеллектуальной собственности” – это право личности на результат интеллектуальной, творческой деятельности или на другой объект права интеллектуальной собственности, который определен этим Кодексом и другим законом” [52, с. 67].

Перечень объектов интеллектуальной собственности в соответствии с П(С)БУ 8 “Нематериальные активы” не отвечает тому, который определен Хозяйственным и Гражданским кодексами Украины. В МСФО 38 “Нематериальные активы” также не установлен исчерпывающий перечень, а указаны примеры нематериальных ресурсов, которыми может владеть предприятие.

Стойкое использование понятия “интеллектуальная собственность” в сфере правового регулирования экономики, необходимость защиты и коммерциализация интеллектуальных продуктов деятельности рыночных субъектов, явились причинами распространения понятия

“интеллектуальная собственность” на совокупность нематериальных активов предприятия. Например, А.Н. Козырев считает, что “права интеллектуальной собственности, принадлежащие организации, образуют ее нематериальные активы” [29, с. 70].

По нашему мнению, такой подход недостаточно точен, поскольку интеллектуальная собственность выступает составляющей нематериальных активов предприятия, которые включают и другие объекты.

В научном кругу сформировался более радикальный подход к решению проблемы оценки и управления нематериальными активами. Этот подход связан с возникновением в конце 90-х годов прошлого века понятия “интеллектуального капитала”, в связи с общим недовольством представителей бизнеса практикой оценки и учета нематериальных активов.

Как отмечают Л. Эдвинссон и Г. Мелоун, “возникновение интеллектуального капитала вполне закономерно, если принимать во внимание действие непреодолимых исторических и технологических процессов, не говоря об инвестиционных потоках, которые захлестнули современный мир и содействуют развитию экономики, в которых знания играют ключевую роль. Интеллектуальный капитал вскоре станет главным критерием оценки наших компаний и учреждений, потому что только он может отобразить динамику организационной стойкости и процесса создания ценностей” [55, с. 10-12].

Понятие “интеллектуальный капитал” ввел в научный оборот Дж. Гелбрейт в 1969 г., однако, популяризировал его Т. Стюарт [59], который определил интеллектуальный капитал как сумму всех знаний работников компании, которая предоставляет конкурентное преимущество компании на рынке. В дальнейшем определение интеллектуального капитала уточнялось. Эдвинссон Л. (компания “Scandia”) трактовал интеллектуальный капитал как знание, которое можно конвертировать в стоимость, как систему капитальных стойких интеллектуальных преимуществ данной компании или фирмы на рынке, которая состоит из: человеческого, организационного (структурного) и клиентского капиталов. Прусак Л. (компания “IBM”) под интеллектуальным капиталом понимал интеллектуальный материал, который формализуется, обрабатывается и используется для увеличения стоимости активов компании [25, с. 5-6].

Широкого применения в Украине понятие “интеллектуальный капитал” не получило, поскольку для его использования необходимо наличие развитого рынка, и значительная часть интеллектуального капитала – человеческого и клиентского – не находит своего отображения в бухгалтерском учете предприятия в связи со сложностью в определении их денежной стоимости.

Изучение такого нового для бухгалтерского учета понятия, как “интеллектуальный капитал”, порождает разные взгляды, что не дает возможности говорить о стойкой системе, способной объяснить явления, происходящие в отрасли использования знаний, информации, управление ими, как движущей силы развития предприятий в современных условиях.

Сущность интеллектуального капитала, характерного для современного постиндустриального общества в экономической литературе трактуют противоречиво.

Анализ дефиниции “интеллектуальный капитал” позволил сделать вывод о том, что в подавляющем большинстве интеллектуальным называют нематериальный актив [6, 27, 30, 38, 57], который усиливает (создает) конкурентные преимущества предприятия [6, 25, 35, 42]. Многие исследователи [18, 23, 25, 26, 34, 35, 42, 49] экономическую категорию “интеллектуальный капитал”, связывают со знаниями, навыками, умениями, способностями человека, его месте в экономической системе предприятия.

Распространенными являются два подхода к определению “интеллектуальный капитал”:

1) нематериальный актив без материального выражения. Брукинг Е., Д. Дафи, Д. Клейн, Б. Леонтьев, Х. Макданальд, Л. Прусак и др. определяют интеллектуальный капитал как формализованный и зафиксированный интеллектуальный материал, используемый для производства более ценной вещи;

2) Л. Эдвинссон, Г. Мелоун, К. Мелалмюн, К. Тейлор определяют интеллектуальный капитал не только как нематериальные активы (ресурсы), но и организационную структуру, субъекты интеллектуальной собственности, архитектуру (компьютеры, средства связи, информационные сети), используемые интеллектуальными сотрудниками в работе.

Учитывая взгляды исследователей на понятие “интеллектуальный капитал” и приведенные подходы к соотношению с человеческим капиталом, считаем, что для потребностей бухгалтерского учета интеллектуальный капитал – это совокупность интеллектуальных ресурсов предприятия (человеческого, структурного, рыночного), которые обеспечивают ему конкурентные преимущества на рынке.

Впервые на практике концепцию интеллектуального капитала испытала компания “Scandia”, которая с 1996 г. в годовом отчете представляет собственный интеллектуальный капитал, который состоит из человеческого и структурного (организационного и потребительского) капитала.

подавляющее большинство авторов из проанализированных литературных источников составляющими интеллектуального капитала называют: человеческий [1, 6, 7, 25, 27, 30, 48, 49, 55, 56, 58, 60], структурный (организационный) [1, 7, 24, 27, 30, 48, 49, 55, 56, 58, 60], потребительский (рыночный, брендовый, клиентский) [6, 7, 25, 27, 30, 49, 56, 58, 60] капитал. Реже среди составляющих интеллектуального капитала выделяют интеллектуальную собственность [6, 30, 47], инфраструктурные [6] и маркетинговые [47] активы, кадровый [47] и социальный [48] капитал.

Человеческий капитал – это сформирован или развит в результате инвестиций и накопленный человеком запас здоровья, знаний, навыков, способностей, мотиваций, которые позволяют ему успешно выполнять свою профессиональную деятельность и которые целесообразно использовать для получения полезного результата, способствует росту производительности труда и эффективности производства и благодаря этому влияет на рост доходов его владельца, прибыли предприятия и национального богатства страны. На объем человеческого капитала оказывают влияние образование, профессиональная квалификация, знание и опыт сотрудников.

Структурный капитал предприятия отображает интеграцию цепочки создания ценности и роль предприятия в ней; наличие гибкой и эффективной деловой сети; качество информационной системы; процедуры превращения неявных знаний в явные; качество сетевого взаимодействия; полнота и качество баз данных; торговые марки и патенты; кодифицирующее знание о техпроцессах (насколько полно и ясно документация отображает создание потребительской ценности в организации); интеллектуальная собственность; запасы по новой продукции; рыночная ориентация культуры предприятия; уникальные технические библиотеки и базы данных, лицензии и др.

Клиентский капитал предприятия отображает следующие характеристики: ожидаемый дисконтированный доход от потребителей; число постоянных клиентов предприятия, их часть в объеме сбыта, средний стаж сотрудничества; качество и перспективы роста клиентов; объем заключенных договоров; степень закрепления клиентов за предприятием.

Выделение составных интеллектуального капитала осуществлено на основе исследований К.Е. Свейби, Х. Сент-Онга, Н. Бонтиса и является наиболее целесообразным, что подтверждается применением такого выделения в международных стандартах оценки TEGOVA, опубликованных в ноябре 2000 г. Европейской группой профессиональных ассоциаций оценщиков (TEGOVA – European Group Valuer’s Associations) под номером 8 (MP 8). В указанном стандарте отмечено, что все нематериальные активы, которые оцениваются, а также те нематериальные активы, которые не учитываются на балансе, делятся на три категории:

1. Персональный гудвил. Связан с личностью руководителя компании, не передается при ее продаже и не учитывается при расчетах ее стоимости, за исключением случаев, когда при смене владельца руководить ею продолжает то же лицо.

2. Гудвил бизнеса (нераспределенные нематериальные активы). Может быть отделен от компании и учтен на балансе после ее продажи в соответствии с принципами, изложенными в МСФО.

3. Идентифицированные нематериальные активы. Эта категория включает права интеллектуальной собственности и другие аналогичные активы, в том числе ноу-хау, информационные ресурсы, списки клиентов и др.

То есть, в стандартах оценки TEGOVA персональный гудвил – это человеческий капитал, гудвил бизнеса – клиентский капитал, идентифицированные нематериальные активы являются структурным капиталом предприятия.

Российские экономисты О. Антипина и В. Иноземцев [1] считают, что такие составляющие интеллектуального капитала имеют принципиальное значение для определения источника ценности этого наиболее важного для современного общества ресурса; поскольку его составляющие принимают участие в производстве, и определяют ценность компании, которая должна отображаться в бухгалтерских документах. Приобретенные права собственности, лицензии, патенты, базы данных становятся средствами предприятия, отображенными в балансе как ее необоротные активы.

Таким образом, интеллектуальный капитал неразрывно связан с человеческим, по поводу чего считаем целесообразным выделить следующие подходы исследователей:

1. Интеллектуальный капитал отождествляют с человеческим капиталом (О.И. Волков, М.П. Денисенко, А. Зуев, И.А. Иванюк, В.А. Козлова, С.М. Климов, Е. Марчук, О.Н. Мельник, Л. Мясникова), что обусловлено их использованием для характеристики общих тенденций развития современной экономики. “Понятие “человеческий капитал”, – отмечает В.А. Козлова, – свойственно этапу индустриальной экономики, а понятие “интеллектуальный капитал” характерно для более позднего периода второй волны научно-технической революции, которая выдвинула требование создания новой теории – теории интеллектуального капитала [28]. Акад. О.И. Волков, проф. М.П. Денисенко отмечают, что “в настоящее время в практике формируется концепция не просто человеческого капитала, а капитала интеллектуального” [17, с. 533].

Иванюк И.А. и О.Н. Мельник отмечают, что человеческий и интеллектуальный капитал основаны на месте и функциях человека в экономической системе, его способности к труду, поэтому имеют много общего, но в то же время они используются для исследования разных сторон участия человека в экономических отношениях [24, 38].

2. Интеллектуальный капитал включает человеческий капитал (Э. Брукинг, В.Л. Иноземцев, И. Росс, Т. Стюарт, Д. Даффи, К.Е. Свейби, А.Н. Козырев, В.Л. Макаров). Возникновение этого подхода связано с тем, что исследователи определяют человеческий капитал, как совокупность знаний, навыков, мотивации и энергии, которыми наделены люди, однако понятие “интеллектуальный капитал” включает не только неотчуждаемый от его владельца капитал, но и другие активы, которые принадлежат и не принадлежат предприятию.

3. Интеллектуальный капитал является частью человеческого капитала (А.Л. Гапоненко, М.М. Критский, Т.М. Орлова). “Человеческий капитал – это часть интеллектуального капитала, которая имеет непосредственное отношение к человеку (знания, практические навыки, творческие и умственные способности людей, их моральные ценности, культура труда)” [24, с. 11].

Концепции человеческого капитала и интеллектуального капитала взаимосвязаны поэтому их часто отождествляют. Интеллектуальный капитал – это более широкое понятие, которое включает совокупные знания, которыми владеет предприятие в лице своих сотрудников, а также в виде методологий, патентов, архитектуры и взаимосвязей. Подмножеством интеллектуального капитала является человеческий капитал. Человеческий капитал – это все, что касается людей, их интеллекта, знаний и опыта. Однако человеческий капитал выходит за рамки знаний и умений, включая и другие качества, такие как лояльность, мотивация и умение работать в команде.

Выводы. Современные процессы информатизации производства, интеллектуализации продукции сформировали понятие “человеческого капитала” как нового фактора производства. Это результат того, что новый этап НТР предъявляет особые требования к трудовым ресурсам, которые охватывают не только область профессиональных, специальных навыков, но и морально-психологические, интеллектуальные качества работника.

Особенностями категории “человеческий капитал” ученые называют то, что основной формой интеллектуальной деятельности является индивидуальная. Этот факт определяется тем, что основой человеческого капитала является движение индивидуальности. Уникальность и невозпроизводимость этой индивидуальности приводит к монополии на человеческий капитал. Именно поэтому в современной экономической литературе распространенной является мысль, что постепенно работник из просто нанятого работника превращается во владельца, который с развитием производительных сил не просто продает свою способность к труду на рынке труда, но и владеет одним из важных факторов производства – человеческим капиталом. Такие экономические процессы наглядно подтверждены фактами использования уникальных человеческих способностей и получения при этом монопольных прибылей.

Учитывая рассмотренные взгляды исследователей на сущность определения понятий “нематериальные активы”, “интеллектуальная собственность”, “интеллектуальный капитал” и “человеческий капитал”, их трактовка в соответствии с международными и национальными стандартами, взаимосвязь этих категорий можно отобразить следующим образом (рис. 1).

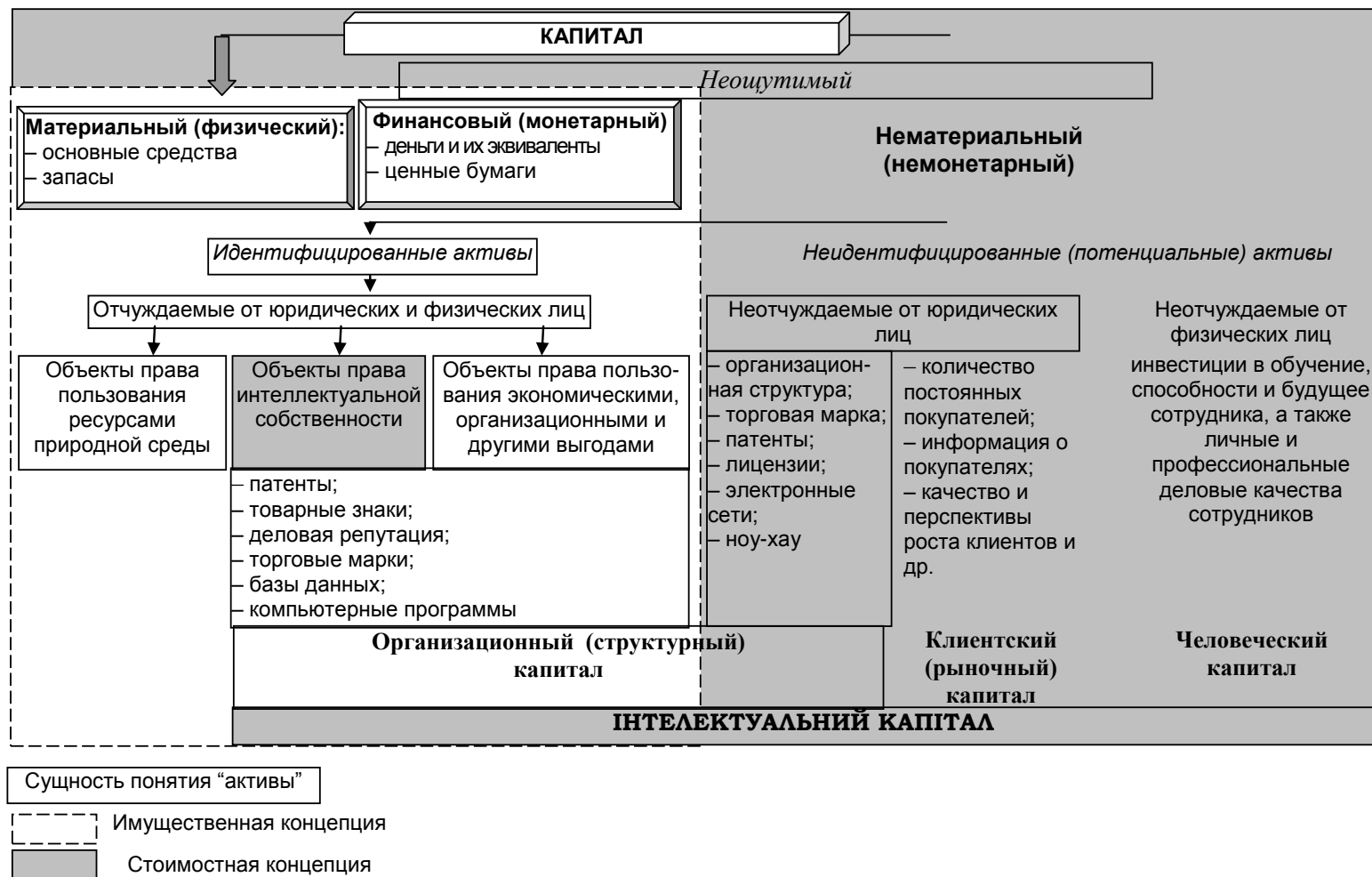


Рис. 1. Сфера использования и соотношения понятий “нематериальные активы”, “интеллектуальная собственность”, “интеллектуальный капитал” и “человеческий капитал”

На основании изучения экономической литературы, международных стандартов финансовой отчетности нормативно-правовой базы, регулирующей бухгалтерский учет в Украине, считаем необходимым выделить следующие аспекты в определении нематериальных активов:

1. В узком, бухгалтерском понимании нематериальные активы – это немонетарные активы, отображаемые в финансовой отчетности.

2. В широком понимании, нематериальные активы – активы, которые в финансовой отчетности отображаются частично (в части немонетарных, идентифицированных активов), однако приносят экономическую выгоду предприятию (в виде увеличения доходов, или уменьшение расходов) и повышают его рыночную стоимость.

Мы отстаиваем позицию, что нематериальные активы – это активы, которые не имеют материально-вещественную форму или материально-вещественная форма которых не имеет существенного значения для их использования в хозяйственной деятельности, и обеспечивают экономическую выгоду предприятию в виде увеличения доходов, или уменьшения затрат.

Нематериальные активы можно разделить на идентифицируемые и неидентифицируемые (потенциальные) активы.

Идентифицируемые активы являются исключительными имущественными правами на результаты интеллектуальной или творческой деятельности человека – объекты права интеллектуальной собственности (патент на изобретение, товарный знак, программы для ЭВМ и др.), а также активы, которые олицетворяют природную монополию на использование определенного имущества, природных благ, экономическими, организационными и другими выгодами.

Идентифицируемые активы являются отчуждаемыми, они отображаются в финансовой отчетности предприятия как отдельные учетные единицы, которые имеют стоимостное выражение.

Невещественные активы, которые неидентифицируются, не могут существовать отдельно от юридического (организационно-управленческая структура, культура производства) и физического лица (знаниями и опытом сотрудников) и не могут быть проданы отдельно от него. Эти потенциальные активы обеспечивают конкурентные преимущества для бизнеса, однако их тяжело оценить, а соответственно и невозможно отобразить информацию о них в финансовой отчетности. Однако, по нашему мнению, приоритетным должно быть превалирование управленческого аспекта над юридическим и бухгалтерским, соответственно этому подходу должна проводиться оценка и анализ всех невещественных активов, способных увеличить рыночную стоимость предприятия.

При выделении признака отчуждаемости от физического и юридического лица все нематериальные активы можно поделить на:

1) активы, неотчуждаемые от юридического лица (образуют потенциальные, неидентифицированные активы);

2) активы, неотчуждаемые от физического лица (образуют потенциальные, неидентифицированные активы);

3) активы, отчуждаемые от физического и юридического лица (образуют идентифицированные активы).

Часто под общим названием “интеллектуальный капитал” объединяются явления, разные по существу и которые часто не имеют прямого отношения к интеллекту человека – система ценностей работников, имидж предприятия,

бренды, лояльность клиентов и др. На наш взгляд, объединяющим началом служит идея кругооборота интеллектуального капитала: знания и способности работников воплощаются в организационные процессы и связи с деловыми партнерами, которые, в свою очередь, создают базу для сотрудничества с партнерами, и приводят к накоплению опыта, развития знаний и способностей работников предприятия.

Интеллектуальный капитал можно рассматривать как часть человеческого, поскольку даже не связанные непосредственно с человеком элементы интеллектуального капитала являются результатом интеллектуальной человеческой деятельности и без человека существовать не могут.

Человеческий капитал можно также считать частью интеллектуальной капитала, поскольку последнее понятие шире, чем интеллект, особенные специфические навыки, психологические и моральные качества человека и включает качественные структурные элементы неимущественного характера, которые обеспечивают эффективное использование как человеческого капитала, так и других видов капитала, а также остальных факторов и ресурсов производства.

Человеческий ресурс является интеллектуальной производственной силой, которая в процессе своего существования и развития создает и реализует инновации. Поэтому центральным компонентом интеллектуального капитала, по нашему мнению, является человеческий капитал, поскольку именно интеллект человека порождает все процессы взаимодействия человеческого, рыночного и структурного капитала. Человеческий капитал является конгломератом знаний, навыков, умений, опыта, творческих способностей работников, их умение работать и принимать решение в конкретных ситуациях, создавать имидж фирмы и строить стратегические и тактические цели.

Учитывая взгляды исследователей на понятие “интеллектуальный капитал” и приведенные подходы к его соотношению с человеческим капиталом, считаем, что для потребностей бухгалтерского учета интеллектуальный капитал – это система отношений, которые возникают в процессе хозяйственной деятельности предприятия, и являются результатом взаимодействия людей, информационных ресурсов, элементов физического капитала, обеспечивают ему конкурентные преимущества на рынке. Составляющими интеллектуального капитала является человеческий, структурный, и рыночный капитал, которые рассматривать не как однопорядковые части интеллектуального капитала, а как этапы его кругооборота.

Литература:

1. Антипина О. Диалектика стоимости в постиндустриальном обществе / О. Антипина, В. Иноземцев // МС и МО. – 1998. – № 7. – С. 19-39
2. Бакаев А.С. Бухгалтерские термины и определения. – М.: Изд-во “Бухгалтерский учет”, 2002. – 160 с. (Библиотека журнала “Бухгалтерский учет”)
3. Березовский В.А. Совершенствование учета и анализа нематериальных активов в условиях формирования экономики инновационного типа / В.А. Березовский, В.Б. Гурко. – Мн.: Мисанта, 2006. – 131 с
4. Большой бухгалтерский словарь / Под ред. А.Н. Азрилияна. – М.: Институт новой экономики, 1999. – 574 с.
5. Боровая Л. Учет нематериальных активов / Л. Боровая // Консультант бухгалтера. –2001. – № 6. – С. 3-8
6. Брукинг Э. Интеллектуальный капитал / Э. Брукинг / Пер. с англ. По ред. Н.Л. Ковалик. – СПб.: Питер, 2001. – 288 с

7. Бутнік-Сіверський О.Б. Інтелектуальний капітал: теоретичний аспект / О.Б. Бутнік-Сіверський // Інтелектуальний капітал. – 2002. – № 1. – С. 20-24
8. Бухгалтерский (финансовый) учет: учет активов и расчетных операций: учеб. пособие [В.А. Пипко, В.И. Бережной, Л.Н. Булавина и др.]. – М.: Финансы и статистики, 2002. – 416 с.
9. Бухгалтерский учет / Под общ. Ред. .Н.И. Ладутько. – [3-е изд., перераб. и доп]. Мн.: ФУАиформ, 2003. – 742 с.
10. Бухгалтерский учет в торговле: Учебник / [Л.Ф. Жилинская, Е.В. Ильющенко, В.В. Кожарский и др.]; под общ. ред. В.В. Кожарского. Мн. Экоперспектива, 1999 – 680 с.
11. Бухгалтерский учет в торговле и общественном питании: Учеб.-практ. пособие / Под ред. Л.И. Кравченко. – Мн.: ФУАиформ, 2001. – 528 с.
12. Бухгалтерский словарь. / [за ред. проф. Ф.Ф. Бутинця]. – Житомир: ПП “Рута”, 2001. – 224 с.
13. Вальдайцев С.В. Нематериальные активы в науке: оценка и использование / С.В. Вальдайцев, ПН. Завлин, Л.Э. Миндели // Бал.ВАК России. – 1997 – № 2. – С. 2-3.
14. Великий словарь бухгалтера / [уклад. В. Кузнецов, О. Михайленко]. – 2-ге вид., перероб. і доп. – Х.: Фактор, 2005. – 532 с.
15. Внешнеэкономический токовый словарь / [под ред. И.П. Фаминского]. – М.: ИНФРА-М, 2000. – 512 с.
16. Голощапов Н.А. Словарь-справочник аудитора. / [под ред. В.И. Осипова] – М.: “Экзамен”, 1999. – 384 с.
17. Економіка й організація інноваційної діяльності: Підручник / [О.І. Волков, М.П. Денисенко, А.П. Гречан та ін.]; під ред. проф. О.І. Волкова, проф. М.П. Денисенка. – К.: ВД “Професіонал”, 2004. – 960 с
18. Ефремов В.С. Бизнес-системы постиндустриального общества / В.С. Ефремов // Менеджмент в России и за рубежом. – 1999. – № 5 – Режим доступа к журналу: <http://www.cfin.ru/press/management/1999-5/01.shtml>
19. Загородній А.Г. Фінансовий словник. / [уклад. А.Г. Загородній, Г.Л. Вознюк, Т.С. Смовженко] – 2-е видання, виправлене та доповнене. – Львів: Видавництво “Центр Європи”, 1997. – 576 с.
20. Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність”. Національні Положення (стандарти) бухгалтерського обліку. Частина перша / Укладачі: к.е.н., доц.. Т.А. Бутинець, доц.. Л.Л. Горецька. – Житомир: ЖІТІ, 2007. – 104 с.
21. Закон України “Про оподаткування прибутку підприємств” // Бухгалтер. – 2006. – № 32. – 398 с.
22. Высокотехнологичные предприятия в эпоху глобализации. / [И.В. Иванов , В.В. Баранов , Г.И. Лысак , О.В. Кирсанов] – М.: Альпина Паблишер, 2003, – 416 с.
23. Иванюк И.А. Воспроизводство интеллектуального капитала / И.А. Иванюк // “Креативная экономика”. – 2006. – № 6. – Режим доступа к журналу: <http://www.creativeconomy.ru/library/prd215.php>
24. Иванюк И.А. Воспроизводство интеллектуального капитала в современных маркетинг-системах [Электронный ресурс] / Иванюк И.А. // Режим доступа: www.publish.cis.2000.ru/books/book_44/ch_12.shtml;
25. Интеллектуальный капитал – стратегический потенциал организации: Учебное пособие. [под ред. д.э.н., проф. А.Л. Гапоненко, д.э.н. Т.М. Орловой] – М.: Издательский Дом “Социальные отношения”, 2003. – 184 с.
26. Каменецкий В.А. Капитал (от простого к сложному) / В.А. Каменецкий, В.П. Патрикеев. – М.: ЗАО “Издательство “Экономика”, 2006. – 583 с.

27. Карпова Н.Н. Стратегия управления интеллектуальной собственностью предприятий [Электронный ресурс] / Н.Н. Карпова // Режим доступа: www.les-russia.org
28. Козлова В.А. Интеллектуальный капитал: экономическое содержание и особенности воспроизводства: автореф: дис. на соиск. уч. ст. канд. экон. наук: спец. 08.00.01 / Вера Александровна Козлова – М., Финансовая академия при правительстве РФ, 2001. – 22 с.
29. Козырев А.Н. Оценка интеллектуальной собственности / А.Н. Козырев // ЭКО. – 1994. – № 12. – С. 69-77
30. Козырев А.Н. Оценка стоимости нематериальных активов и интеллектуальной собственности / А.Н. Козырев, В.Л. Макаров – М.: РИЦ ГШ ВС РФ, 2003. – 368 с.
31. Легенчук С.Ф. Бухгалтерське відображення інтелектуального капіталу: Дис. ...кандидата экон. наук: 08.06.04 / Легенчук Сергій Федорович – Житомир, 2006. – 264 с.
32. Лесневская Н.А. Методика учета нематериальных активов в международной практике / Н.А. Лесневская // Консультант бухгалтера. – 2001. – № 6. – С. 13-18.
33. Малюга Н.М. Шляхи удосконалення оцінки в бухгалтерському обліку: теорія, практика, перспективи / Наталія Михайлівна Малюга. – Житомир: ЖІТІ, 1998. – 384 с.
34. Марчук Є. Стратегічна орієнтація суспільства – рух на випередження / Є. Марчук // Стратегічна панорама. – 1999. – № 4. – С. 15-21.
35. Марчук Е.К. Украина: новая парадигма прогресса. / Е.К. Марчук : Пер. с укр. – К.: “Аваллон”, 2001. – 224 с.
36. Международные и российские стандарты бухгалтерського учета: сравнительный анализ, принципы трансформации, направления реформирования / [Под ред. С.А. Николаевой], 2-е изд., перераб. и доп. М.: Аналітика-Пресс, 2001. – 830 с.
37. Международные стандарты финансовой отчетности, 1999. М.: Аскери АССА, 1999. – 964 с.
38. Мельников О.Н. Интеллектуальный базар. Анализ современной трактовки и использования понятия “интеллектуальный капитал организации” / О.Н. Мельников // Российское предпринимательство. – 2002. – № 4. – С. 107-112.
39. Особенности бухгалтерского учета и налогообложения нематериальных активов / [А. Бугаїв, О. Любич, Г. Доменикан и др.] // Налоговый вестник. – 2001. – № 3. – С. 33-47.
40. Оцінка інтелектуальної власності. Бухгалтерський облік та оподаткування / [О.Б. Бутнік-Сіверський, О.П. Гавриленко, С.О. Довгий та ін.]; За ред. О.Б. Бутніка-Сіверського, О.Д. Святоцького. – К.: Видавничий Дім “Ін-Юре”, 1999. – 352 с.
41. Палий В.Ф. Финансовый учет: Учебное пособие. / В.Ф. Палий, В.В. Палий – 2-е изд., перераб. и доп.— М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2001. – 672 с.
42. Полторац А. Основы интеллектуальной собственности.: Пер. с англ. / А. Полторац, П. Лернер – М.: Издательский дом “Вильямс”, 2004. – 208 с.
43. Пушкар М.С. Створення інтелектуальної системи обліку: Монографія. / М.С. Пушкар – Тернопіль: Карт – бланк, 2007. – 152 с.
44. Райзберг Б.А. Современный экономический словарь. / [уклад. Б.А. Райзберг, Л.Ш. Лозовский, Е.Б. Стародубцева] – М.: ИНФРА-М, 1996 – 496 с.
45. Садовская Т.Г. Анализ бизнеса: В 4. Ч. 2. Финансово-хозяйственная деятельность наукоемкого предприятия. / Т.Г. Садовская, В.А. Даданов, П.А. Дрововоз – М.: Узд-во МГТУ им. Баума Н.Э., 2005. – 328 с.
46. Сапего И. Нематериальные активы как объект бухгалтерского учета / И. Сапего // Бухгалтерский учет и анализ. – 2002. – № 2. – С. 17-23.

47. Селезнев Е.Н. Интеллектуальный потенциал – показатель состояния интеллектуального капитала и эффективности его использования / Е.Н. Селезнев // Финансовый менеджмент. – 2004. – № 5. – С. 122-129.
48. Соловйова О.Є. Людський капітал – ключовий елемент ринкової вартості компанії [Електронний ресурс] / О.Є. Соловйова // Режим доступу www.confcontact.com/2007mart/7_Soloveva.htm
49. Супрун В.А. Интеллектуальный капитал: Главный фактор конкурентоспособности экономики в XXI веке / В.А. Супрун . – М.: КомКнига, 2006. – 192 с.
50. Уорнер М. Виртуальные организации. Новые формы ведения бизнеса в XXI веке Пер. с англ. / Уорнер М., Витцель М. – М.: Добрая книга, 2005. – 296 с.
51. Финансовый словарь / [уклад. А.А. Благодатин, Л.Ш. Лозовский, Б.А. Райзберг] – М.: ИНФРА-М, 2006. – 378 с.
52. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 № 435-IV (Витяг) // Збірник систематизованого законодавства/ Випуск 3/ Березень 2006 року
53. Шнейдман Л.З. Учет новых видов имущества и операций. / Л.З. Шнейдман. – М.: Бухгалтер. учет, 1993.
54. Dobija M. Kapital jako podstawowa kategoria rachunkowosci i ekonomii / M. Dobija // Вісник ЖДТУ. – 2004. – № 2 (28). – С. 64-83
55. Edvinsson L. Malone M.S. Intellectual Capital. Realizing Your Company's True Value by Finding Its Hidden Brainpower. New York , Harper Business, 1997. – 240 p.
56. Intellectual capital managing and reporting. – Nordic Industrial Fund, 2001. – 81 p.
57. Rechtman Y. Accounting Treatment of Intangible Assets // <http://www.rechtman.com/acc692.htm>.
58. Shaikh M. Junaid. Measuring and Reporting of Intellectual Capital Performance Analysis // The Journal of American Academy of Business, Cambridge, March, 2004. – P. 439-448.
59. Stuart T.A. Intellectual Capital: The New Wealth of Organisations. London, 1997.
60. Zambon S. Accounting, Intangibles and Intellectual Capital: an overview of the issues and some considerations // Accounting, Audit, and Financial Analysis in the New Economy. First report. – 2002. – P. 1-39.