

господарювання можливості обрання методики обліку, яка їх більше задовольняє. Ця можливість значно зменшує результативність зовнішнього контролю та зводить нанівець процес узагальнення інформації про розмір національного багатства на макрорівні. В частині внутрішньогосподарського контролю наголошено на ролі та значенні первинної та зведеної інформації в процесі прийняття управлінських рішень.

3. Ведення обліку на макрорівні, що дасть змогу одержати достовірну інформацію про розмір національного багатства як характеристику рівня суспільного розвитку. Це можливо лише за умови побудови системи бухгалтерського обліку, яка б дала змогу поєднувати між собою результати господарювання підприємств, домогосподарств та держави, з урахуванням зовнішньоекономічних операцій (імпорту та експорту). Така система передбачає використання однакових для всіх методик бухгалтерського обліку. Окрім цього, якість суспільного обліку залежить від відповідальності суб'єкта господарювання за достовірність інформації, наданої в його звітності, що в широкому розумінні здійснює вплив на суспільство.

1. *Малюга Н.М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в Україні: теоретико-методологічні основи: Наукова доповідь за дисертацією на здобуття наукового ступеня доктора економічних наук, 08.06.04. – Житомир, ЖДТУ, 2006. – 84 с. 2. Пушкар М.С. Філософія обліку. – Тернопіль: Карт-бланш, 2002. – 157 с. 3. Соколов Я.В., Соколов В.Я. Історія бухгалтерського учета: Учебник. – М.: Финансы и статистика, 2004. – 272 с. 4. Що таке суспільний облік? // режим доступу: http://www.opracowania.info/readarticle.php?article_id=2362. – Заголовок з екрану.*

УДК 657: 631.162

І.В. Жураковська

Луцький національний технічний університет,
кафедра обліку і аудиту

РЕЗУЛЬТАТИ ІНТЕЛЕКТУАЛЬНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ЯК РЕСУРСИ, АКТИВИ, ВЛАСНІСТЬ ТА КАПІТАЛ ПІДПРИЄМСТВА: ОБЛІКОВИЙ АСПЕКТ

© Жураковська І.В., 2009

Розкрито суть категорії «інтелектуальна власність», «інтелектуальні активи», «інтелектуальний капітал» та «інтелектуальні ресурси», показано взаємозв'язок між ними, пропонується вдосконалити визначення інтелектуальних активів як об'єкта обліку.

In article the crux of “intellectual property”, “intellectual assets”, “intellectual capital” and “intellectual resources” are describe, correlations between them are depict, crux of intellectual assets are propose improve as the object of accounting.

Постановка проблеми. Однією з найскладніших проблем сучасного розвитку економічної науки загалом і бухгалтерського обліку зокрема є забезпечення прогресивної динаміки наукових досліджень відповідно до нових реалій економічного поступу в Україні й світі та запиту нинішньої практики господарювання [1, с.83].

З-поміж нових об'єктів обліку, які визначають пріоритети розвитку економіки у світі і в Україні, є продукти інтелектуальної діяльності, які виражаються в об'єктах права інтелектуальної

власності. Ресурси інтелектуального характеру, на противагу матеріальним активам, набувають вирішального значення для забезпечення сталого розвитку завдяки своїм унікальним особливостям. Зокрема, у зв'язку з тим, що на відміну від таких традиційних ресурсів, як земля, праця і корисні копалини, інтелектуальний ресурс став невичерпним і поновлюваним [2]. Питома вага результатів інтелектуальної діяльності у вартості суспільного продукту у світі зростає і оцінюється у сотні мільярдів доларів на рік. Так, якщо у 70-х роках ХХ ст. частка інтелектуального продукту у загальній вартості продукту становила лише 3%, зараз вона становить приблизно 35%, а за прогнозами у 2010-х сягатиме 70%. Частка нових або вдосконалених технологій, продукції, обладнання, які містять нові знання або рішення, у розвинених країнах сягає 70–85% приросту ВВП [3].

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Економіко-правові аспекти активів з нематеріальною природою вивчали Е. Брукінг, І.О. Бланк, І.М. Бойчик, М.Ф. Бойко, О.Б. Бутнік-Сіверський, М.В. Вачевський, І.І. Дахно, В.С. Дроб'язко, В.Г. Зінов, Б.Ф. Кекух, О.А. Підопригора, О.Д. Святоцький, Г.С. Прокоп'єв та ін. Як активи підприємства інтелектуальну власність досліджували відомі вітчизняні та зарубіжні вчені, зокрема: В.П. Астахов, Н.М. Балакірева, М.Т. Білуха, Н.Г. Виговська, Ю.П. Гладишева, Л.М. Котенко, М.І. Кутер, Б. Лев, Я.В. Соколов, Л.З. Шнейдемман та ін.

Значне поширення в практиці використання інтелектуальних продуктів поряд з недостатніми дослідженнями їх економічної сутності та генезису, що призводить до ускладнення категорійного апарату та ототожненням різних понять, вказує на необхідність глибокого дослідження результатів інтелектуальної діяльності людини, які виражаються в ресурсах і активах підприємств, з метою вивчення їх характеристик і вдосконалення дефініцій для облікової практики.

Виклад основного матеріалу. Для узагальнення результатів інтелектуальної діяльності використовуються такі економічні поняття, як «інтелектуальні ресурси», «нематеріальні ресурси», «інтелектуальні продукти», юридичні – «інтелектуальна власність», «об'єкт права інтелектуальної власності», політекономічні – «невідчутний капітал», «інтелектуальний капітал». Крім того, для позначення об'єктів, на які поширюються права інтелектуальної власності, застосовують такі категорії, як «інтелектуальні активи», «нематеріальні активи» та «невідчутні активи». Більша частина зазначених дефініцій розглядаються як синоніми залежно від сфери використання. Наприклад, інтелектуальний капітал, відображений в бухгалтерському обліку, це інтелектуальні активи, нематеріальні активи – це нематеріальні ресурси підприємства і т.д. При цьому нівелюється суть основних економічних категорій.

«Ділові активи», або «нематеріальні активи» в обліку країн Європи з'являлись, починаючи з ХІХ століття, юридично не захищені об'єкти промислової власності списувались на витрати [4, с.125]. До початку ХІХ століття в ряді праць зустрічались назви «безтілесні активи» та «невідчутні активи», під якими розуміли борги підприємства. Поява в бухгалтерському обліку Росії нематеріальних активів датується 1900–1917, їх називали «нереальним майном» [5, с.299].

Термін «інтелектуальна власність» почали використовувати у 70-ті роки ХХ століття як юридичну категорію, пов'язану з правовою охороною результатів творчої діяльності людини, її привілеїв. У 1967 році офіційно вперше запроваджено назву «інтелектуальна власність» Конвенцією про утворення Всесвітньої організації інтелектуальної власності. Тоді ж Дж. Ф. Фейвел сформулював поняття «інтелектуальний капітал» у сучасному значенні. В останніх наукових дослідженнях [6–9 та ін.] пропонується дефініція «інтелектуальні активи». Тобто термінологія для позначення результатів інтелектуальної діяльності людини почала формуватись в кінці ХХ століття, і цей процес триває.

Ключовими словами зазначених дефініцій є категорії «ресурси», «власність», «активи» та «капітал», які доповнюються прикметниками «інтелектуальні», «нематеріальні», «невідчутні». Саме правильне їх використання забезпечить обґрунтоване тлумачення термінів.

Як зазначав С.Ф. Легенчук, залежно від сфери використання понять «інтелектуальний капітал», «інтелектуальні активи» існують відмінності у підходах до їх трактувань. Так, юристи використовують поняття «інтелектуальна власність», менеджери та маркетингологи – «інтелектуальний капітал», а бухгалтери та економісти згадують про нематеріальні та інтелектуальні активи [8, с.29].

Характеристика нематеріальних ресурсів найчастіше зустрічається в загальних дослідженнях економіки підприємства. Під нематеріальними ресурсами розуміють складову частину потенціалу підприємства, яка здатна забезпечувати економічну користь протягом відносно тривалого періоду часу [10, с.115] і позначається відсутністю матеріально-речової форми. Разом з цим вказується, що об'єкти інтелектуальної власності входять до цього поняття. Тобто нематеріальними ресурсами називаються самі об'єкти інтелектуальної власності (сорти, породи, винаходи і ін.), а не права користування ними.

Нематеріальні активи – це немонетарний актив, який не має матеріальної форми та може бути ідентифікований [17]. Права на об'єкти інтелектуальної власності (авторське право і суміжні з ним права, права на об'єкти промислової власності, права на комерційні позначення) також належать до нематеріальних активів. Основна відмінність нематеріальних активів і ресурсів полягає в значенні категорій «активи» і «ресурси». Активи (матеріальні, нематеріальні, фінансові) – це сукупність майна, інтелектуальної власності, грошових коштів, що належать підприємству, в які вкладено засоби власників, і від використання яких очікується прибуток, а ресурси (матеріальні, нематеріальні, фінансові) – основні елементи виробничого потенціалу, які використовуються для досягнення конкретних цілей економічного розвитку [11]. Не всі ресурси знаходять своє відображення в балансі підприємства, вони стають активами після виконання умов визнання: можливість ідентифікації, оцінки, здатність приносити економічні вигоди.

Інтелектуальна власність найширше характеризується як юридичний термін, який застосовується для відокремлення результатів творчої праці людини. В.Г. Зінов [12] у визначенні інтелектуальної власності наголошує, що до неї належать права на результати інтелектуальної, творчої діяльності, а також права на засоби індивідуалізації юридичної особи, продукції, виконаних робіт чи послуг. Загальноприйнятим визначенням власності є права на володіння, користування і розпорядження майном, а інтелектуальна власність – це право суб'єкта на володіння, користування і розпорядження належним йому, відповідно до закону, результатом інтелектуальної діяльності. За теорією власності [18], власність розглядається як різниця активів і зобов'язань, тобто це капітал власника. Отже, можна вважати, що «інтелектуальна власність» – термін, який історично склався для позначення певної групи прав, з погляду економічної теорії, якщо виділяти цей вид власності, то необхідно виокремлювати також матеріальну власність, фінансову тощо, що ще раз підкреслює умовність назви.

Щодо інтелектуального капіталу, як показують дослідження Л.В. Нападовської [13, с.333–351] та С.Ф. Легенчука [8], існує чимало підходів до трактування. В загальному розумінні інтелектуальний капітал – це сукупність реалізованих знань і умінь у зростання вартості підприємств [13, с.350], що співзвучно з загальним визначенням капіталу (матеріальний, фінансовий і нематеріальний) – це самозростаюча вартість, або вартість, що приносить додаткову вартість. У політичній економії капітал – це одна з найвсеохоплюючих категорій, яка була запозичена обліковою наукою і набула дещо іншого змісту.

У бухгалтерському обліку будь-які економічні засоби реєструються двічі: за дебетом і кредитом, тобто як активи і як капітал (джерело формування активів). Тому з позиції обліку інтелектуальні активи повинні дорівнювати інтелектуальному капіталу, якщо останній виділяти у складі пасивів підприємства. Формування і оцінювання джерел утворення інтелектуальної власності у балансі підприємства є одним з найактуальніших і досі не розв'язаних завдань облікової науки. Це пов'язано з намаганням оцінити людські здібності і знання. Проте, незважаючи на оцінку експертів, тільки сам працівник, спеціаліст має право себе оцінити і відповідно реалізувати свої здібності. Як актив людина не може бути облікована, тому що це обмежує її права.

Взаємозв'язок нематеріальних (інтелектуальних) ресурсів, активів, власності та капіталу представлено на рис. 1.



Рис. 1. Взаємозв'язок нематеріальних (інтелектуальних) ресурсів, активів, власності та капіталу

Зазначені нами дефініції вказують, що активи, ресурси, капітал та власність знаходяться в різних площинах, найтісніше переплітаються перші три, оскільки містять матеріальну, нематеріальну та фінансову складові. Відповідно в межах кожної складової існують свої взаємозв'язки. Для кожної з цих категорій існують свої сфери використання: ресурси – загальна економіка, капітал – політекономія, активи – облік, власність – право. Тому взаємозв'язок інтелектуального капіталу, інтелектуальних ресурсів, інтелектуальних активів та інтелектуальної власності проявляється через взаємодію економічних наук в процесі вивчення інтелектуальних продуктів.

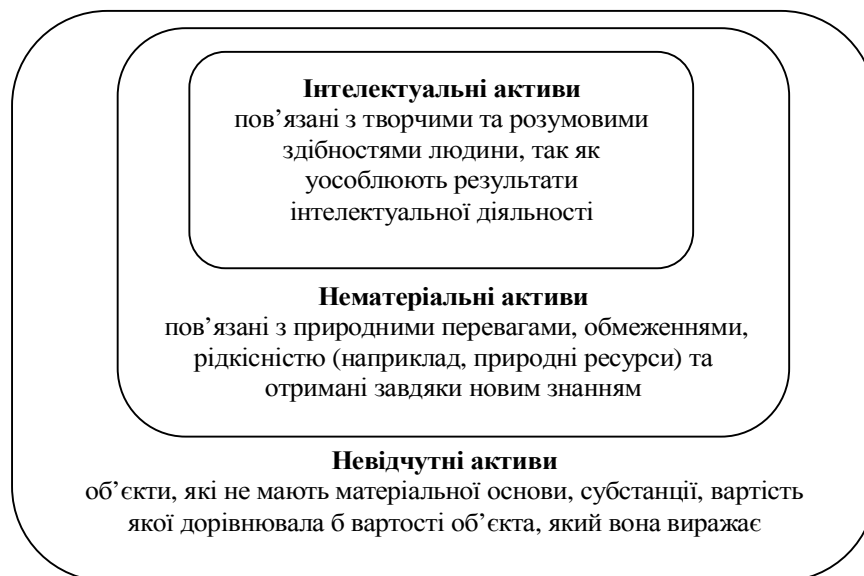


Рис. 2. Структура активів з нематеріальною природою

У дослідженнях економістів [5; 8; 9] розподілено як активи, так і ресурси капіталу за відповідними групами: «невідчутні», «нематеріальні», «інтелектуальні». Перша – найширша і містить складові, які не мають матеріальної основи, субстанції, вартість якої дорівнювала б вартості

об'єкта, який вона виражає. До невідчутних активів належать як програмне забезпечення, так і дебіторська заборгованість та ін. Друга група охоплює коло об'єктів, пов'язаних з природними перевагами, обмеженнями, рідкісністю (наприклад, природні ресурси) та отриманих завдяки новим знанням. До нематеріальних активів належать права на природні ресурси, права на об'єкти промислової власності, авторські права та ін. Інтелектуальні об'єкти прямо пов'язані з творчими та розумовими здібностями людини, оскільки уособлюють результати інтелектуальної діяльності (рис.2).

Невідчутні, нематеріальні та інтелектуальні активи пов'язує наявність у їх складі об'єктів інтелектуальної власності. Якщо терміни “нематеріальні” та “інтелектуальні” міцно увійшли в практику господарювання підприємств, то “невідчутні” активи в окремих працях трактуються по-різному, що переважно пов'язано з перекладами іншомовних джерел.

В таблиці узагальнено основні напрями трактування інтелектуальних активів.

Основні визначення інтелектуальних активів

№ з/п	Інтелектуальні активи – це	Прізвища науковців
1.	Вартість інтелектуальних ресурсів, які в господарському обігу набувають форми нематеріальних активів	О. Бутнік-Сіврський [9]
2.	Сукупність інформаційних факторів функціонування економічного суб'єкта, створюваних і використовуваних як всередині організації, так і в навколишньому середовищі з ціллю формування унікальних конкурентних переваг	Н.О. Старкова та А.Н. Костецький [14]
3.	Певна складова інтелектуального капіталу, до складу якої входить інтелектуальна власність, унікальні знання та досвід працівників, що оберігаються від несанкціонованого розповсюдження	П. Салліван [15], А. Полторак [16]
4.	Результати інтелектуальної творчої діяльності людини, а також втілений в людях потенціал (у формі освіти, знань, досвіду), що забезпечує одержання підприємством економічних вигод в майбутньому	С.Ф. Легенчук [8, с.32]

Визначення інтелектуальних активів, які наведено у таблиці, зводяться до виокремлення їх або зі складу нематеріальних активів, або інтелектуального капіталу. Так, О. Бутнік-Сіврський [9], основна частина праць якого пов'язана з дослідженням інтелектуальної власності як юридичної категорії, виокремлює інтелектуальні активи з об'єктів інтелектуальної власності. Економісти А. Полторак та П. Салліван [13; 15] відносять їх до складу інтелектуального капіталу. З позиції бухгалтерського обліку капітал розглядається як джерело формування активів, тому ототожнення, або віднесення одних до складу інших призведе до значної плутанини в облікових категоріях.

Ми вважаємо, що для відображення результатів інтелектуальної діяльності в обліку з досліджених нами категорій найприйнятнішою є інтелектуальні активи, які належать до складу нематеріальних. Щодо інших категорій, то їх використання в обліку можливе лише на теоретичному рівні, оскільки в практиці вони ще не апробовані. Незважаючи на нематеріальність цих активів, обов'язковою вимогою до них є можливість зафіксувати результати досліджень, які надалі принесуть суспільну користь. У зв'язку з незначною вартістю тиражування результатів розумової діяльності людини важливо забезпечити законні обмеження щодо можливості їх використання сторонніми зацікавленими особами, що регулюється завдяки наявності інституту прав на об'єкти інтелектуальної власності, який гарантує захист прав розробників.

Саме наявність всіх прав на об'єкт передбачає віднесення його до складу активів. На нашу думку, як складова активів підприємства інтелектуальна власність (інтелектуальні активи) – документально підтверджена вартість майнових прав на результати розумової та творчої діяльності людини (зафіксовані на матеріальному носії), які приносять економічні вигоди.

Висновки і пропозиції подальших досліджень. Інтелектуальні активи підприємства є відносно новим об'єктом у вітчизняному бухгалтерському обліку, хоча в цивільному законодавстві існує вже впродовж тривалого періоду часу. Наявність спільних рис з нематеріальними активами вказує, що результати творчої та розумової діяльності необхідно розглядати як їх складову з врахуванням специфіки використання, збереження та визнання. Формування нової економіки, яка змінює структуру використовуваних ресурсів у бік збільшення нематеріальних, вказує на необхідність змін в методології обліку, глибшому дослідженні інтелектуальної складової виробничого процесу.

1. Мних Є.В. *Адаптивність змістових характеристик економічних понять і категорій у системі бухгалтерського обліку та контролю* / Є.В. Мних // *Фінанси України*. – 2006. – №1. – С.83–86. 2. <http://www.dt.ua/1000/1030/50827/>. 3. <http://perso-nal.in.ua/article.php?ida=399>. 4. Яремко І.Й. *Економічні категорії в методології обліку: Монографія*. – Львів: Каменяр, 2002. – 192 с. 5. Лев Б. *Нематеріальні активи: управління, измерение, отчетность* / Б.Лев; Пер с англ. Л.И. Лопатников. – М.: КВИНТО-КОНСАЛТИНГ, 2003. – 240 с. 6. Ришар Ж. *Бухгалтерский учет: Теория и практика* / Ж. Ришар; пер. с фр. под ред. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 160 с. 7. Соколов Я.В. *Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: Учеб. пособие для вузов* / Я.В. Соколов – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с. 8. Легенчук С.Ф. *Бухгалтерське відображення інтелектуального капіталу: дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит»* / С.Ф. Легенчук. – Житомир: 2006. – 264 с. 9. Бутнік–Сіверський О.Б. *Евристика в інтелектуальній економіці або формування інноваційного підприємництва [Електронний ресурс]*. – Режим доступу: <http://www.ipdo.kiev.ua/files/articles/>. 10. Петрович Й.М. та ін. *Економіка підприємства* / Й.М. Петрович, А.Ф.Кім, О.М. Семенів та ін.; [За заг. ред. Й.М.Петровича]. – Львів: «Новий світ», 2000. – 680 с. 11. *Економічна енциклопедія: [У 3-х томах]. Т.1.* / Ред. кол.: С.В.Мочерний (відп. ред.) та ін. – К.: Видавн. центр "Академія", 2000 – 864 с. 12. Зинов В.Г. *Управление интеллектуальной собственностью* / В.Г. Зинов. – М.: Монолит, 2002. – 552 с. 13. *Теорія бухгалтерського обліку: монографія* / Л.В.Нападовська, Н.М. Добія, Ш. Сандер, Р. Матезіч та ін.; за заг. ред. Л.В.Нападовської. – К.: Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2008. – 735с. 14. Старкова Н.О., Костецкий А.Н. *Интеллектуальные активы фирмы: идентификация и управление. [Електронний ресурс]*. – Режим доступу: <http://intel-assets.h1.ru/>. 15. Sullivan P. (2000): *Value-driven Intellectual Capital. How to convert intangible corporate assets into market value*. Wiley. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://creativeconomy.ru/library/prd132.Php> 16. Полторак В.А. *Маркетинговые исследования: Методы и технологии*. – Днепропетровск: Арт-Пресс, 1997. – 136 с. 17. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи», затверджене Наказом Міністерства фінансів України №242 від 18.10.1999 18. Jeffrey S. Apran and Lee H. Radebaugh // *International Accounting and Multinational Enterprises*. Boston: Warret, Gorham & Lamont, Inc., 1981. – С.224.