

УДК 330.3:657

DOI: <https://doi.org/10.32782/business-navigator.78-17>

Костишин Н.С.

кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри фундаментальних та спеціальних дисциплін
*Чортківський навчально-науковий інститут підприємництва і бізнесу
Західноукраїнського національного університету*

Kostyshyn Nataliia

Candidate of Economic Sciences, Docent,
Associate Professor of the Department of Fundamental and
Specialised Disciplines
*Chortkiv Educative and Research Entrepreneurship and Business Institute of
West Ukrainian National University*

КРИТЕРІЇ ВИЗНАННЯ Й ГРУПУВАННЯ ІНТЕЛЕКТУАЛЬНОГО КАПІТАЛУ ДЛЯ ЦІЛЕЙ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В УМОВАХ ЦИФРОВІЗАЦІЇ

CRITERIA FOR RECOGNITION AND GROUPING OF INTELLECTUAL CAPITAL FOR ACCOUNTING PURPOSES IN THE CONDITIONS OF DIGITALIZATION

У статті досліджено критерії визнання й групування інтелектуального капіталу для цілей бухгалтерського обліку. Обґрунтовано, що інтелектуальний капітал стає вирішальним фактором ефективності та довгострокового зростання в економіці, заснований на знаннях, де компанії визначають свою основну компетенцію як нематеріальні активи. Вивчено та проаналізовано наукові джерела, у яких наведено різні підходи до ідентифікації, визнання, вимірювання та оцінки інтелектуального капіталу. На їх основі виявлено низку проблем щодо відображення сутності цієї категорії для цілей бухгалтерського обліку. Використовуючи синергетичний підхід у статті запропоновано трактування поняття інтелектуального капіталу для цілей бухгалтерського обліку в умовах цифровізації, а також визначено критерії, яким повинні відповідати активи, що відображають в обліку у складі інтелектуального капіталу.

Ключові слова: інтелектуальний капітал, визнання, групування, бухгалтерський облік, нематеріальні активи, цифровізація.

The article examines the criteria for recognizing and grouping intellectual capital for accounting purposes. It is substantiated that intellectual capital becomes a decisive factor in efficiency and long-term growth in a knowledge-based economy, where companies define their core competence as intangible assets. Scientific sources are studied and analyzed, which provide different approaches to identification, recognizing, measuring and assessing intellectual capital, and on their basis a number of problems are identified in reflecting the essence of this category for accounting purposes. For accounting purposes in the context of digitalization, the article, using a synergistic approach, proposes an interpretation of the concept of intellectual capital as a set of intangible resources, capabilities, reserves, potentials and knowledge, intellectual property objects owned or controlled by a business structure and which are able to constantly generate innovations; the main characteristics of intellectual capital are systematized; the important features of this capital are determined, taking into account the peculiarities of its structuring; a model of intellectual capital is formed. Taking into account the development of modern digital technologies, as well as security measures during war, it is proposed to separate information capital from organizational capital into a separate component. And from the general structure, artificial intelligence should also be isolated into a separate component. The criteria and characteristics that assets reflected in accounting as part of intellectual capital must meet are determined, in particular in particular: in form – intangible, and in nature – non-property and property, secondly, a reliable valuation, thirdly, the enterprise must benefit from the use of these resources in the form of profit and, fourthly, in general, the presence of intellectual assets should affect the increase in the market value of the business entity itself. The above characteristics will help to more clearly define not only the economic side of the concept of intellectual capital, but will also ensure its reflection in accounting and will contribute to determining their value.

Keywords: intellectual capital, recognition, grouping, accounting, intangible assets, digitization.

Постановка проблеми. Питання ідентифікації, визнання, групування, оцінки та відображення в обліку інтелектуального капіталу має гостру потребу для українського бізнесу та суспільства, враховуючи нинішні умови невизначеності та війни. Розруха, яку несе ворог на наші території шириться великою втраченою підприємств, людських та матеріальних ресурсів. Відповідно, для відновлення країни після перемоги, а також її розвитку, доречним буде збільшувати залучення інвестицій у діючі складові бізнес сфери. І вагомим показником, який береться до уваги інвесторів виступає саме інтелектуальний капітал.

Еволюція розвитку економічного розуміння категорії «інтелектуальний капітал» має довгу історію та розрізнену природу. Спочатку це поняття виникло для окреслення певної категорії так званих «невидимих» активів великих комерційних підприємств, у яких розмір доходів від використання бренду в певну кількість раз перевищує реальну вартість самих підприємств. Згодом цією категорією позначали розрив вартості інвестиційних портфельів, компетентності працівників та ін.

Сьогодні інтелектуальний капітал займає вирішальну позицію щодо ефективності та довгострокового економічного зростання діяльності суб'єктів господарювання, в основі якого знаходяться знання. Тому, сучасні бізнес-структури визначають свою головну компетенцію у формі нематеріальні активи та матеріальні активи.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Одними із найважливіших питань, які нині ставлять науковці у своїх дослідженнях, є питання визнання, групування, обліку та оцінки інтелектуального капіталу.

Венгерук Н.П. та Меленчук Л.П. досліджуючи методи оцінки інтелектуального капіталу та особливості відображення його в бухгалтерському обліку, особливу увагу звернули на розкриття поняття синергетичного капіталу. Також авторами виділено два типи складових інтелектуального капіталу: «для зовнішніх користувачів, тобто соціально спрямованих та внутрішніх – зорієнтованих для потреб менеджменту» [1]. На цій основі запропоновано визначати й критерії оцінки відповідних складових.

Досвід зарубіжних країн щодо нормативного законодавства відображення у звітності інтелектуального капіталу вивчала Жураковська І. Авторка детально дослідила міжнародні стандарти фінансової звітності, з'ясувала їх вплив «на облік активів з нематеріальною природою» [2].

Нечипорук Н. та Мамметдурдієв М. систематизували основні характеристики, які на їх думку, притаманні інтелектуального капіталу. Для класифікації автори використали економічні та управлінські ознаки, а саме поняття «інтелектуальний капітал» показали через призму його розуміння як ресурс, актив, а також як категорію витрат конкретного суб'єкта господарювання [3]. Партин Г.О. та Загородній А.Г. досліджують приділили увагу сутності, складовим, методам оцінювання інтелектуального капіталу. Також ними визначено групи кількісних та якісних показників окремих його складників [4].

Неприменшуючи великий внесок наукової спільноти різних економічних напрямів (менеджменту, облікового, соціального, суспільного, правового) питання щодо поділу та визнання інтелектуального капіталу саме для облікових цілей немає одностайності і єдності, а також потребує додаткових досліджень в сучасних умовах розвитку цифрових технологій.

Формулювання завдання дослідження. Метою статті є комплексне дослідження критеріїв визнання та групування інтелектуального капіталу як нематеріальних активів бізнес-структури, що необхідні для цілей бухгалтерського обліку, враховуючи сучасні умови цифровізації та діджиталізації економіки.

Виклад основного матеріалу дослідження. Конкурентне функціонування суб'єктів господарювання на сучасних економічних ринках залежить від великої кількості різноманітних факторів, одним із складників є важливий компонент капіталу – інтелектуальний капітал. На сучасний розвиток концепції цього виду капіталу значний вплив має розширення цифровізації й діджиталізації життя та функціонування усіх бізнес-структур, особливо застосування штучного інтелекту, використання новітніх цифрових технологій для вдосконалення розвитку виробничих процесів, процесів управління й т. ін. Генерування інноваційних ідей можливе саме завдяки трансформації та впровадження нових знань у новостворені продукти, послуги чи товари. Усе це дозволяє реалізувати на практиці інтелектуальний капітал. Таким чином, особливістю економіки за умов розвитку інформаційного суспільства є персоніфікація самого капіталу і, відповідно, набуття індивідуумом цінних та вартісних ознак.

Економічна сутність інтелектуального капіталу проявляється через його певні характеристики, головні з яких можна систематизувати (рис. 1).



Рис. 1. Економічні характеристики інтелектуального капіталу

Джерело: сформовано на основі [4]

Ідентифікуючи інтелектуальний капітал через категорію «знання», наведені характеристики показують, що вони мають здатність до поширення, накопичення чи формування особливо серед працівників бізнес-структури, використовуватися одночасно великою кількістю людей. В результаті сприяють накопиченню та зростанню цього виду капіталу, а згодом – прибутковості фірми. Однак слід пам'ятати, що розглядаючи «знання» як актив компанії, з облікової сторони він майже є неліквідною категорією.

Якщо підходити до розуміння інтелектуального капіталу з позиції бухгалтерського обліку, то в основу покладено як знання «невидимі активи», які ніяк не показуються у звітності підприємства, а також організаційна структура діяльності підприємства та так звані «видимі активи» у формі нематеріальних активів, що розміщені у першому розділі балансу будь-якого суб'єкта господарювання. Доречно відзначити, що за новітніх умов розвитку суспільства, такі частини інтелектуального капіталу мають суттєве значення.

Облікове забезпечення будь-якого елемента діяльності бізнес-структури здійснюється на основі нормативних документів, якими є міжнародні та національні стандарти обліку та звітності. Щодо відображення в обліку інтелектуального капіталу застосовують НП(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [5] та однойменний МСБО 38 [6]. Відповідно до норм цих документів ресурс визнається активом, якщо дотримуються наступні вимоги: існує ймовірність отримання економічної вигоди від активу (або його капіталізації) і його можна достовірно виміряти, тобто оцінити. З часом критерії уточнили і до складу активів зараховувати контрольовані ресурси бізнес-структурую, що виникали в минулому, при цьому наголошувалося, що нематеріальний актив немає матеріальної чи фізичної форми. На нашу думку, саме з цих позицій слід відштовхуватися для формування сутності і вартості інтелектуального капіталу для цілей обліку.

Сутність та значення інтелектуального капіталу як з економічної так і з облікової сторони розглядають через сукупність його структурних елементів. Загалом виділяють людський капітал, структурний капітал та соціально-репутаційний. Свого часу Л.Едвінсон розподіли структурний капітал на дві складові: організаційну та клієнтську. При цьому першу з них деталізував на інноваційну та технологічну [7].

Враховуючи думку Нечипорук Н. та Мамметдурдієв М., визначимо основні риси інтелектуального капіталу, зважаючи на особливості його структурування (табл.1).

Особливу класифікацію інтелектуального капіталу подав О. Бутнік-Сіверський. В її основу автор закрив ряд ознак: спосіб формування, термін доступу, форма власності, форма залучення, резидентність, корпоративна транзакція та можливість оцінювання вартості [8, с. 14].

Загалом в літературі немає однозначності щодо структурних елементів та складових інтелектуального капіталу. Зустрічаються такі його частини, як-от реляційний капітал, технічний капітал, соціальний та організаційний, споживчий, а найпопулярніші – людський та структурний. На основі отриманих результатів дослідження, сформовано структурну модуль інтелектуального капіталу, яка на нашу думку, якнайкраще та найповніше відображає його елементи враховуючи сучасні умови розвитку економіки в цілому (рис. 2).

Більшість науковців віддають першість у структурі інтелектуального капіталу саме концепції людського капіталу. Причинами є:

- повноцінна можливість визначення його об'єктів на рівні суб'єкта господарювання;
- легке встановлення пункту взаємозв'язків із соціальним капіталом;
- чітке прослідковування шляхів збільшення і використання людського капіталу;
- зручне визначення межі індивідуальної чи колективної власності на ці об'єкти та ін.

До персоналу бізнес-структури з кожним роком посилюються вимоги, удосконалюючи ряд компетентностей, зокрема: аналітичні здібності, комунікаційні та технологічні навички, творчість, гнучкість тощо. За допомогою встановлення продуктивної підтримки пунктів взаємодії персоналу всередині та ззовні суб'єкта господарювання забезпечується дієве використання людського капіталу.

Найбільше дискусій у науковому світі з точки зору методології та складових вимірювання впливу інтелектуального капіталу на діяльність суб'єкта господарювання, належить організаційному капіталу. Загалом до його елементів відносять: організаційні взаємозв'язки, бази даних та технології їх обробки, інноваційний капітал, комунікаційні інструменти, об'єкти інтелектуальної власності, методи управління, формалізовані знання і ін. Усі складові організаційного капіталу розкривають організаційну культуру, можливості та умови застосування інформаційних технологій, забезпечення кібербезпеки тощо.

Соціальний капітал бізнес-структур, як складова інтелектуального повинен відображатися не з позиції сукупності, а за окремими його частинами. До них

Таблиця 1

Характерні риси структурування інтелектуального капіталу

Характер інтелектуального капіталу	Характеристика
Нематеріальні	активи – інтелектуальна власність (патенти, авторські права, товарні знаки) та система збирання і захисту інформації, цифрові технології, витрати на навчання й утримання корпоративних навчальних центрів, ресурси (знаннєві, інформаційні, цифрові)
Матеріальні	активи – об'єкти штучного інтелекту, новітні технології, інформаційні системи корпоративної безпеки; витрати на утримання науково-виробничих лабораторій (дослідження і розробки); ресурси – промислові зразки

Джерело: сформовано автором на основі [3]

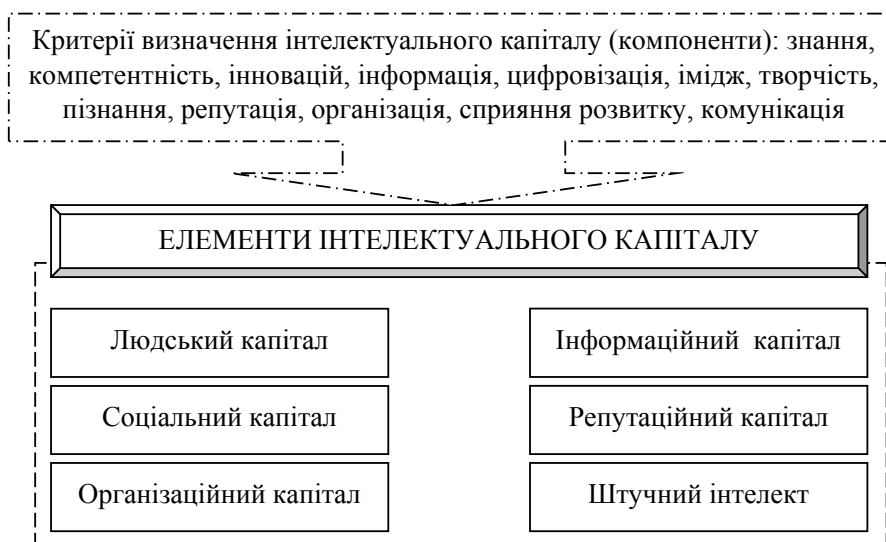


Рис. 2. Структурна модель інтелектуального капіталу підприємства

Джерело: сформовано автором на основі [1; 3; 4]

доречно відносити: витрати на екологію, витрати на розширення соціальної діяльності, виплати з оплати праці працівникам, витрати на соціальне страхування, витрати на благодійність та корпоративну соціальну відповідальність та ряд ін. [9]. Зміни, які відбуваються в результаті збільшення соціального капіталу, спричиняють як наслідок підвищення рівня інтелектуального капіталу бізнес-структури. Зв'язковим елементом у цьому твердженні є людський капітал. Причиною є наявність у соціального капіталу основних ґрунтовних факторів – довіри між власником чи керівником фірми та його підлеглими або суспільством загалом.

Через розвиток сучасних цифрових технологій, діджиталізації, а також безпекових заходів під час війни, вважаємо за доречне, виокремити із організаційного капіталу в окрему складову – інформаційний капітал. Адже сьогодні в час роботи працівників з інформацією, а особливо через мережу Інтернет, складає понад 90%. До його складових доречно відносити: статистичні матеріали та інформаційно-довідкові, інформація про ринок галузі та його контрагентів, бази даних, мережі передачі даних, технології оброблення та захисту даних. Звичайно, що в результаті діяльності суб'єкта господарювання можливе перетворення у послідовному ланцюгу від інтелектуального капіталу до соціального і навпаки.

Доволі часто можна зустріти дискусії у науковій літературі щодо виокремлення такого структурного елементу як репутаційний капітал. Та, вважаємо, що з метою чіткості відображення в обліку та визначення оцінки доречного його виокремити і при цьому до його складу зараховувати такі нематеріальні активи суб'єкта господарювання, корті сприяють його капіталізації через формування відповідних взаємодій чи відносин як за межами фірми (суспільство, клієнти, партнери, ринок) та і усередині підприємства. При цьому слід розуміти, що дані активи представлені репутаційними та іміджевими ресурсами.

Оскільки сьогодні штучний інтелект інтенсивно використовується у різноманітних напрямках діяльності

суб'єкта господарювання від інформаційної, організаційної, управлінської, фінансової і до виробничої чи безпекової, то вважаємо за доречним виокремити його із загальної структури інтелектуального капіталу. Як цифрова форма інтелектуального капіталу в цілому штучний інтелект являє собою набір певних системних алгоритмів, які допомагають швидко отримати та зібрати за будь-яких умов діяльності об'ємні масиви інформації, здійснити якісний аналіз даних. Інколи елементи штучного інтелекту можуть конвертуватися з іншими складовими інтелектуального капіталу, доприкладу, із інформаційними. До елементів штучного інтелекту ми відносимо хмарні платформи, програмне забезпечення, методи та роботи збирання даних (баз) штучним інтелектом, теорії розпізнавання образів, інтелектуального аналізу, нейронні мережі тощо.

Окрім наведених вище нормативних документів на світовому рівні для нормативного регулювання обліку та оцінки інтелектуального капіталу використовують Міжнародний стандарт з інтегрованої звітності [10]. Оскільки більшість акціонерних компаній та холдингові підприємства повинні формувати консолідовану звітність, то у цьому законотворчому документі рекомендують розподіляти інтелектуальний капітал на дві частини: людський капітал та соціально-репутаційний.

Людський капітал у Стандарті представлено як сукупність певних компетенцій працівників, наявність у них досвіду та творчих нахилів, мотивованість до застосування інноваційних та новітніх технологічних підходів, як-от: чітка відповідність до структури управління самих компетенцій працівників, а також наявна спроможність її підтримувати, наявність етичних цінностей та новітній підхід до управління ризиками, здатність реалізувати стратегію бізнес-структури розуміти її та розробляти, наявність мотивації та лояльності до покращення виробничих процесів, послуг чи товарів долучаючи до цього здатність співпрацювати та керувати, бути ефективним менеджером.

Соціально-репутаційний капітал Стандарт визначає як відносини та інститути в рамках конкретних груп чи

між певними класами, що формуються із зацікавлених сторін або другими угрупованнями, які спроможні розпоряджатися інформацією з метою підвищення колективного чи індивідуального добробуту. Стандарт налічує наступні частини соціально-репутаційного капіталу: спільні взірці поведінки, цінності і норми, взаємозв'язки та відносини між основними зацікавленими сторонами, готовність та довіра до співпраці. Усе це суб'єкт господарювання намагається розвивати та підтримувати разом із зовнішніми зацікавленими сторонами.

Таким чином, сукупний інтелектуальний капітал суб'єкта господарювання для цілей бухгалтерського обліку формується із його складових через прийом висококваліфікованих працівників чи осіб корі мають досвід у виконанні певних робочих функцій, закупівлю чи отримання іншими шляхами інноваційних технологій чи потрібних баз даних; формування витрат, пов'язаних із навчанням та розвитком персоналу, витрат на розробку чи нові дослідження; використання усіх елементів інтелектуального капіталу під час ведення господарської діяльності; нарощування в часі структурних складових, шляхом накопиченням (примноження) досвіду, знань, інформації, компетентностей, ринкової вартості чи іміджу та репутації компанії. Усі перераховані шляхи можуть використовуватися підприємством як етапи формування доданої вартості бізнесу чи як чинних зросту конкурентних привілеїв на ринку.

Висновки. За результатами проведеного дослідження можемо стверджувати, що для цілей бухгалтерського обліку в умовах цифровізації під поняттям «інтелектуальний капітал» слід розуміти синергію нематеріальних ресурсів, можливостей, резервів, потенціалів і знань, об'єктів інтелектуальної власності, котрими володіє або які контролює бізнес-структура і котрі мають змогу повсякчас генерувати інновації, тобто підтримувати постійний процес перетворення та трансформації нових знань у нові послуги чи товари й відповідно на цій основі здійснювати вплив на зміну та ефективність діяльності суб'єкта господарювання та його конкурентоздатність на ринку.

Узагальнюючи наукові дослідження, вважаємо, що ресурси, які відображаються у складі інтелектуального капіталу повинні відповідати таким критеріям: по-перше, за формою – нематеріальні, а щодо характеру – немайнові і майнові, по-друге, достовірна вартісна оцінка, по-третє, від використання цих ресурсів підприємство повинно отримати вигоду у формі прибутку і, по-четверте, загалом наявність інтелектуальних активів повинна впливати на збільшення ринкової вартості самого суб'єкта господарювання.

Наведені ознаки допоможуть чіткіше визначити не тільки економічну сторону поняття інтелектуального капіталу, а й забезпечать його відображення в бухгалтерському обліку та сприятимуть визначенню їх вартості.

Список використаних джерел:

1. Венгерук Н.П., Меленчук Л.П. Оцінка інтелектуального капіталу в обліку. *Інвестиції: практика та досвід*. 2019. № 23. С. 50–52.
2. Жураковська І. Нормативне забезпечення відображення інтелектуального капіталу в звітності. *Міжнародний збірник наукових праць*. 2024. Вип. 2. С. 193–197.
3. Нечипорук Н., Мамметдурдієв М. Формування структури інтелектуального капіталу підприємства. *Науковий вісник Національної академії статистики, обліку та аудиту*. 2021. № 1–2. С. 43–50
4. Партин Г.О., Загородній А.Г. Інтелектуальний капітал суб'єкта господарювання: сутність, складники, методи оцінювання. *Науковий вісник Херсонського державного університету*. 2020. Вип. 45. С. 29–41. DOI: <https://doi.org/10.32999/ksu2307-8030/2022-45-4>
5. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи». URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99#Text> (дата звернення: 09.01.2025).
6. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 38 (МСБО 38) Нематеріальні активи. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_050#Text (дата звернення: 09.01.2025).
7. Edvinsson L., Malone M. *Intellectual Capital: realizing your company's true value by finding it's hidden brain power*. New York : Harper Business, 1997, 217 p.
8. Бутнік-Сіверський О.Б. Інтелектуальний капітал: теоретичний аспект. *Інтелектуальний капітал*. 2022. № 1. С. 16–27.
9. Чумак О.В., Мельничук М.О. Концепція інформаційного забезпечення управління соціальним капіталом підприємства в умовах сталого розвитку. *Інноваційна економіка*. 2019. Вип. 3–4(79). С. 86–92.
10. The International Integrated Reporting Framework. URL: <https://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2021/01/InternationalIntegratedReportingFramework.pdf> (дата звернення: 12.01.2025).

References:

1. Vengeruk N. P., Melenchuk L. P. (2019) Otsinka intelektualnoho kapitalu v obliku [Assessment of intellectual capital in accounting]. *Investytsii: praktyka ta dosvid – Investments: practice and experience*, no. 23, pp. 50–52.
2. Zhurakovska I. (2024) Normatyvne zabezpechennia vidobrazhennia intelektualnoho kapitalu v zvitnosti [Normative support for the display of intellectual capital in reporting]. *Mizhnarodnyi zbirnyk naukovykh prats – International collection of scientific works*, vol. 2, pp.193–197.
3. Nechiporuk N., Mammetyurdyev M. (2021) Formuvannia struktury intelektualnoho kapitalu pidpriumstva [Formation of the intellectual capital structure of the enterprise]. *Naukovyi visnyk natsionalnoi akademii statystyky, obliku ta audytu – Scientific Bulletin of the National Academy of Statistics, Accounting and Auditing*, no.1–2, pp.43–50
4. Partyn H. O., Zahorodnii A. H. (2020) Intelektualnyi kapital subiekta hospodariuvannia: sutnist, skladnyky, metody otsiniuvannia [Intellectual capital of a business entity: essence, components, assessment methods]. *Naukovyi visnyk Khersonskoho derzhavnogo universytetu – Scientific Bulletin of Kherson State University*. vol. 45. pp. 29–41. DOI: <https://doi.org/10.32999/ksu2307-8030/2022-45-4>
5. Verkhovna Rada Ukrainy (2000) Natsionalne polozhennia (standart) bukhgalterskoho obliku 8 “Nematerialni aktyvy” [National regulation (standard) of accounting 8 “Intangible assets”]. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99#Text> (accessed January 9, 2025).

6. Verkhovna Rada Ukrainy (2012) Mizhnarodnyi standart bukhhalterskoho obliku 38 (MSBO 38) Nematerialni aktyvy [International accounting standard 38 (IAS 38) Intangible assets]. Available at: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_050#Text (accessed January 9, 2025).
7. Edvinsson L., Malone M. (1997) Intellectual Capital: realizing your company's true value by finding it's hidden brain power. New York: Harper Business, 217 p.
8. Butnik-Siverskyi O. B. (2022) Intelektualnyi kapital: teoretychnyi aspekt [Intellectual capital: theoretical aspect]. *Intelektualnyi kapital – Intellectual capital*. no. 1. pp. 16–27.
9. Chumak O. V., Melnychuk M. O. (2019) Kontsepsiia informatsiinoho zabezpechennia upravlinnia sotsialnym kapitalom pidpriemstva v umovakh staloho rozvytku [The concept of information support for the management of the social capital of the enterprise in conditions of sustainable development]. *Innovatsiina ekonomika – Innovative economy*. vol. 3–4(79). pp. 86–92.
10. The International Integrated Reporting Framework. Available at: <https://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2021/01/InternationalIntegratedReportingFramework.pdf> (accessed January 12, 2025).