

Doc. Natalia Maluga

Kandydat nauk ekonomicznych, docent Katedry Rachunkowości i Audytu
Żytomierskiego Państwowego Uniwersytetu Technologicznego

Siergiej Legenczuk

Asystent Katedry Rachunkowości i Audytu Żytomierskiego Państwowego Uniwersytetu
Technologicznego

Kapitał intelektualny na Ukrainie: aspekt rachunkowościowy

Doświadczenie międzynarodowe świadczy, że największe spółki, które działają we współczesnych umowach na rynku międzynarodowym, przeszły na zupełnie nowy jakościowo poziom rozwoju, podstawową koncepcją którego jest racjonalne zarządzanie zasobami oraz ich nierozzerwalnej spójności odtworzenia kapitału intelektualnego.

W kampaniach trzeciego tysiąclecia akcent jest kładziony na ciągle zaznaczenie wyjątkowej wartości indywidualnej do działalności przedsiębiorstwa oraz optymalne wykorzystanie jego potencjału intelektualnego, który jest podstawą odtworzenia kapitału intelektualnego¹. Prowadzenie działalności gospodarczej we współczesnym przedsiębiorstwie wymaga wykorzystania giętkich systemów technologicznych, co z kolei bazuje na zaangażowaniu produktów ukierunkowanych na poszukiwanie naukowych lub autorskich opracowań.

Naszym zdaniem kategoria, którą jest „kapitał intelektualny” nie otrzymała odpowiedniego teoretycznego uzasadnienia i rozwoju w warunkach gospodarki przejściowej Ukrainy, mimo to jej aktualność podkreśla procesy, które toczą się w ramach indywidualnego tworzenia kapitału.

Podstawową funkcją kapitału intelektualnego jest wyraźne zwiększenie masy zysku przez formowanie i realizację systemu wiedzy, rzeczy i stosunków, które są niezbędne przedsiębiorstwu, które z kolei zabezpieczają jego wysoce efektywną działalność. Między innymi, kapitał intelektualny przedsiębiorstwa określa jakość jego systemu zarządzania². Dlatego rozwój kapitału intelektualnego we współczesnych warunkach jest jednym z najważniejszych zadań, które

¹ И. А. Иванюк, *Воспроизводство интеллектуального капитала – настоящее и будущее экономики России*, Журнал депонированных рукописей, 2002, № 6.

² Б. Б. Леонтьев, *Цена интеллекта. Интеллектуальный капитал в российском бизнесе*, М.: Издательский центр „Акция”, 2002, 200 с.

wyznaczają sobie nie tylko menedżerowie znanych korporacji w świecie, ale także wielkie organizacje społeczne, partie, asocjacje.

Warto zaznaczyć, że wielka uwaga na zbadanie pojęcia „kapitał intelektualny” była zwrócona przez badaczy rosyjskich m.in.: I. Iwaniuka, W. Inozemcewa, W. Kozłowa, B. Leontiewa, O. Mielnikowa, L. Szachowską.

Kompanie rosyjskie, jak zaznacza prof. J. Malenkov, charakteryzują się niedocenieniem roli człowieka. Gospodarka rynkowa uczy liczyć wszystko, ale ekonomiczna ocena zasobów ludzkich, która jest podstawowym aktywnym czynnikiem rozwoju i konkurencyjności kompanii, nie ma odzwierciedlenia w kalkulacjach. Ze względu na trudności wyceny kapitału ludzkiego, do tej pory nie należy on do elementów zarządczych wielu krajów³.

Jest to przede wszystkim związane z tym, że kapitał intelektualny jest systemem całościowym wzajemnie wpływających elementów, który nie może istnieć bez logicznego powiązania, a właśnie w praktyce związek wzajemności wszystkich jego elementów ma zasadnicze znaczenie.

Można zauważyć, że większość osób do kapitału intelektualnego odnosi się niedbale i właśnie dlatego, że nie widzą jego przełożenia, tzn. zysku z tak wyłożonego kapitału. Inwestor, który zechce upewnić się w zyskowości znanej kompanii na podstawie jej sprawozdań finansowych to nie dowie się, z czego składa się jej wysoka wartość. W ten sposób, podobnie jak elektrony w kamerze Wilsona, aktywa intelektualne przejawają się w księgach rachunkowych korporacji wyłącznie w postaci jasnego obrazu⁴.

Mimo tak wielkiej uwagi ze strony badaczy owego zagadnienia, teraz w Rosji w tym względzie istnieje chaos: brak jednolitego rozumienia istoty i wartości kapitału intelektualnego, brak jedynej, wyraźnie określonej koncepcji jego tworzenia i rozwoju. Pracują wyłącznie niektóre jej elementy: informacja, wiedza, przedmioty własności intelektualnej oraz inne⁵.

Na Ukrainie na to zagadnienie nie zwrócono dotychczas odpowiedniej uwagi ze strony badaczy, nie została określona pozycja odnośnie do pojęcia kapitał intelektualny. Jego odzwierciedlenie w rachunkowości na współczesnym etapie jest sprzężone z wieloma problemami, właśnie dlatego te zagadnienia wymagają dalszego badania i rozwiązywania.

Tradycyjne systemy rachunkowości i rachunkowości finansowej zmieniają się wolniej niż potrzeby przedsiębiorstwa, dla obsługi których zostały one stworzone. System rachunkowości dotychczasowej spełniał zadania w gospodarce

³ Ю. А. Маленков, *Управление развитием человеческого капитала компании*, Образование и бизнес, 2000, № 24 (48), С. 16.

⁴ *Новая постиндустриальная волна на Западе*. Под ред. В. Л. Иноземцева, М.: Academia, 1997, 336 с.

⁵ И. А. Иванюк, *Воспроизводство...*, wyd. cyt.

nierynkowej. Teraz zwiększone zasoby w produkcji, które wymagają operatywnego wykorzystania funduszy i informacji do decyzji, które są szybciej podejmowane, do rosnącej roli człowieka i zmian strukturalnych⁶.

Właśnie dlatego jednym z problemów współczesnych systemów rachunkowości jest to, że wkład ludzi nie jest rozpatrywany jako „wkład kapitału”. Koszty na rekrutację oraz przygotowanie specjalistów są rozpatrywane jak wydatki, a nie inwestycje kapitału, które są amortyzowane i powinny być odnawiane. Otóż kapitał ludzki, a nie fabryki, wyposażenie i zapasy produkcji są podstawą możliwości konkurencyjnych, wzrostu gospodarczego i efektywności⁷.

Podтвердzeniem tego jest fakt, że celem rachunkowości w warunkach gospodarki rynkowej jest wypracowanie informacji, która pozwala inwestorom tworzyć portfele papierów wartościowych, w których przy znanej wysokości kursu byłoby porównywalne ryzyko dochodu z papierów wartościowych. Albo też wypracowanie informacji, która jest niezbędna dla wyznaczenia takiego kursu papierów wartościowych, który by odzwierciedlał wzajemną zależność ryzyka i dochodu, a który pozwala inwestorom tworzyć portfele, zgodnie z ich indywidualną konkurencyjnością oraz osiągnięcia maksymalnego poziomu opłacalności przy danym poziomie ryzyka⁸.

Dla większości amerykańskich kompanii, przede wszystkim, wysoce technologicznie rozwiniętych, akcje których są notowane na giełdzie NASDAQ, wartość kapitału intelektualnego jest o wiele większa niż wartość bilansowa. A to oznacza, że wiedzę, która jest kumulowana w tych kompaniach, ceni się na rynku o wiele bardziej, niż majątek, który posiadają owe kompanie⁹. W takich sytuacjach niezbędna jest informacja dla inwestorów tworzących portfele papierów wartościowych, że akcjonariat ma odpowiedni kapitał intelektualny.

Oprócz tego w odróżnieniu od wiedzy abstrakcyjnej, wiedza na temat kompanii lub kapitału intelektualnego powinna mieć wyraźnie określoną wartość pieniężną, która jest obliczona jako różnica pomiędzy wartością rynkową kompanii (ilość akcji, które są mnożone przez ich wartość na giełdzie) a jej wartością bilansową (suma wszystkich aktywów kompanii).

⁶ Грейсон Дж. К. младший, О’Делл Карла, *Американский менеджмент на пороге XXI века*, / <http://ek-lit.agava.ru/books.htm>

⁷ Тамże.

⁸ Э. С. Хендриксен, М. Ф. Ван Бреда, *Теория бухгалтерского учета*: Пер. с англ. Под ред. проф. Я. В. Соколова, М.: Финансы и статистика, 1997, 576 с. ил.

⁹ О. Н. Мельников, *Интеллектуальный базар. Анализ современной трактовки и использования понятия „интеллектуальный капитал организации”*, РП, 2002, № 4.

Zdaniem D. Dobii, od roku 2000, obok rachunkowości finansowej opartej na własności, przyszłość rachunkowości jest widziana w rozwoju takich kierunków jak: rachunkowość intelektualna, rachunkowość socjalna oraz rachunkowość zasobów ludzkich.

W nowym tysiącleciu tzw. erze wiedzy, rachunkowość będzie skierowana na tworzenie informacji na temat intelektualnego i socjalnego kapitału firmy. Kompanie oraz inwestorzy również będą się interesowali informacją na temat zasobów ludzkich, które są jednymi z najważniejszych elementów ogólnej działalności kompanii. Współczesny model rachunkowości nie może w sposób adekwatny odzwierciedlić ich ceny, ani przedstawić ich w potrzebnym, znacznym formacie. Rachunkowość dla aktywów „niematerialnych” w konsekwencji będzie wymagała znalezienia nowych finansowych i zarządczych koncepcji rachunkowości, które odpowiednio lepiej są dostosowane do praktyki ery nowej gospodarki¹⁰.

Z pojawieniem się specjalistów i wysoce wykształconej siły roboczej, a również wraz ze zwiększeniem się ilości połączeń i wchłonięć firm, niektórzy menedżerowie i księgowi znowu powrócili do pytania co do ważności oceny zasobów ludzkich¹¹.

Moc każdego przedsiębiorstwa zależy od potencjału kadrowego, który jest w nim obecny. Tradycyjna rachunkowość zasobów przedsiębiorstw bierze pod uwagę nie tylko majątek, który ujmuje w księgach. W związku z tym ludzie nie mogą być majątkiem, ani przedmiotem własności, gdyż nie są oni zaliczani do przedmiotów (choć rozlicza się ich w koszty działalności).

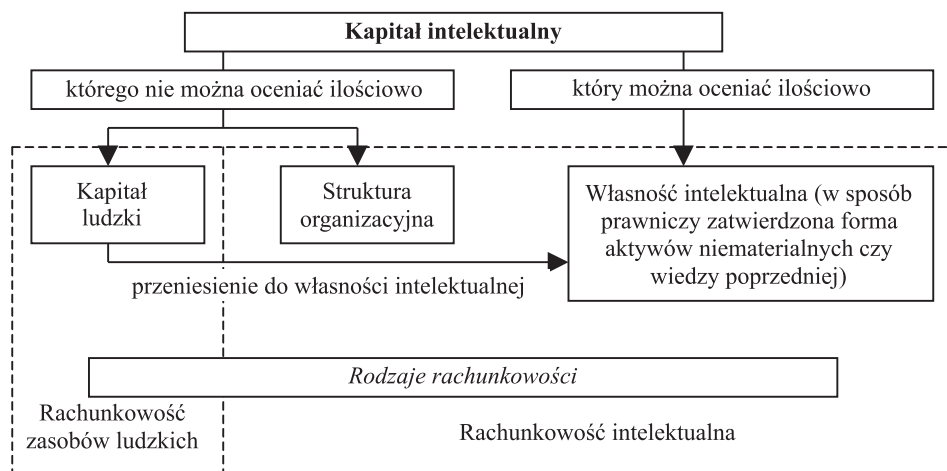
Jest to całkiem słuszne podejście, które jest związane z tradycyjnym, wyłącznie prawniczym widzeniem rachunkowości. Jedną z osobliwości prawniczej rachunkowej teorii jest to, że wszystkie rachunki są księgowane podwójnie (na dwu przeciwstawnych kontach).

Interpretacja ekonomiczna rachunkowości przewiduje obowiązkowe włączenie do składu aktywów każdego przedsiębiorstwa jego ludzkich zasobów. Przedmiotem rachunkowości wg ekonomiczno-rachunkowej teorii były nie prawa i obowiązki osób fizycznych i prawnych, ale materialne, realne wartości, które w sumie tworzą majątek przedsiębiorstwa.

Wśród rodzajów rachunkowości, które rozwijają się w „erze wiedzy” można zaznaczyć przedmioty, które należą do części składowych kapitału intelektualnego (patrz rys. 1).

¹⁰ D. Dobija, *Intellectual product. A challenge for Accountants and a New Age of Accounting. Knowledge café for intellectual product and intellectual capital*, Warsaw: Hera, 2001, 428 p.

¹¹ М. Р. Мэтьюс, М. Х. Б. Перера, *Теория бухгалтерского учета*: Учебник, Пер. с англ. под ред. Я. В. Соколова, И. А. Смирновой, М.: Аудит, ЮНИТИ, 1999, 663 с.



Rysunek 1. Rachunkowościowa interpretacja składników kapitału w rodzajach rachunkowości.

Zarządzanie kapitałem intelektualnym w środowisku makroekonomicznym przedsiębiorstwa może być budowane na podstawie poziomu identyfikacji przedmiotów kapitału intelektualnego¹².

Można zaznaczyć następujące poziomy identyfikacji kapitału intelektualnego:

1. nieodłączny od konkretnej osoby fizycznej;
2. nieodłączny od przedsiębiorstwa;
3. odłączony od osoby fizycznej i przedsiębiorstwa.

Na Ukrainie rozpatruje się możliwość odzwierciedlenia w rachunkowości, kapitału intelektualnego, który jest oddzielony od osoby fizycznej i od przedsiębiorstwa. Wyłącznie tego typu aktywa można uważać aktywami przedsiębiorstwa w szerszym rozumieniu, czyli tworzących wartość rynkową.

Przedmioty, które są wliczone do aktywów niematerialnych, są podzielone na następne rodzaje: 1) własność intelektualna; 2) wartość rynkowa przedsiębiorstwa (goodwill).

Mimo to, biorąc pod uwagę znaczenie wpływu kapitału intelektualnego na rozwój i możliwości konkurencyjne przedsiębiorstwa warto zaznaczyć, że kierownictwo przedsiębiorstw w swoich działaniach powinno brać pod uwagę istnienie wszystkich rodzajów kapitału intelektualnego.

¹² Д. А. Лазаренко, С. В. Сиренко, *Интеллектуальный капитал: учётные и правовые аспекты*, Вісник ЖДТУ, 2003, № 4, С. 138–146.

PODSUMOWANIE

1. Zagadnienie odzwierciedlenia w rachunkowości kapitału intelektualnego na Ukrainie wymaga szczególnej uwagi ze strony ekonomistów.
2. W rachunkowości, na Ukrainie, wśród przedmiotów, które są kwalifikowane do aktywów niematerialnych jest odzwierciedlana własność intelektualna i goodwill.
3. Biorąc pod uwagę znaczenie kapitału intelektualnego dla wzrostu gospodarczego i efektywności należy odzwierciedlić wszystkie składniki kapitału intelektualnego, zaznaczając przy tym doświadczenie krajowe odzwierciedlania w rachunkowości aktywów niematerialnych.

LITERATURA

- Dobija D., *Intellectual product. A challenge for Accountants and a New Age of Accounting. Knowledge cafe for intellectual product and intellectual capital.* – Warsaw: Hera, 2001. – 428 p.
- Грейсон Дж. К. младший, О’Делл Карла, *Американский менеджмент на пороге XXI века* // <http://ek-lit.agava.ru/books.htm>
- Иванюк И. А., *Воспроизводство интеллектуального капитала – настоящее и будущее экономики России* // Журнал депонированных рукописей. – 2002. – № 6.
- Иванюк И. А., *Воспроизводство интеллектуального капитала в современных маркетинг-системах* // www.publish.cis.2000.ru/books/book_44/ch1_2.shtml
- Лазаренко Д. А., Сиренко С. В., *Интеллектуальный капитал: учётные и правовые аспекты* // Вісник ЖДТУ. – 2003. – № 4. – С. 138–146
- Леонтьев Б. Б., *Цена интеллекта. Интеллектуальный капитал в российском бизнесе.* – М.: Издательский центр „Акционер”, 2002. – 200 с.
- Маленков Ю. А., *Управление развитием человеческого капитала компании* // Образование и бизнес. – 2000. – № 24 (48). – С. 16
- Мельников О. Н., *Интеллектуальный базар. Анализ современной трактовки и использования понятия „интеллектуальный капитал организации”* // РП. – 2002. – № 4.
- Мэтьюс М. Р., Перера М. Х. Б., *Теория бухгалтерского учета: Учебник/ Пер. с англ. под ред. Я. В. Соколова, И. А. Смирновой.* – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1999. – 663 с.
- Новая постиндустриальная волна на Западе.* Под ред. В. Л. Иноземцева. – М.: Academia, 1997. – 336 с.
- Хендриксен Э. С., Ван Бреда М. Ф., *Теория бухгалтерского учета: Пер. с англ. / Под ред. проф. Я.В. Соколова.* – М.: Финансы и статистика, 1997. – 576 с.: ил.

Intellectual Capital in Ukraine: Accounting Aspect

Summary

The peculiarities of the intellectual capital reflection in accounting in Ukraine have been disclosed in the article.