

Є. Б. Хаустова,
к. е. н., доцент, доцент кафедри обліку і аудиту,
Київський національний університет технологій та дизайну, м. Київ

ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ КАПІТАЛІЗАЦІЇ ІНТЕЛЕКТУАЛЬНИХ АКТИВІВ В УМОВАХ ДІЯЛЬНОСТІ ДЕРЖАВНОГО ВИЩОГО НАВЧАЛЬНОГО ЗАКЛАДУ

Y. Khaustova,
Associate Professor, Ph.D, Associate Professor of the Department of Accounting and Audit
Kiev National University of Technology and Design, Kyiv

ACCOUNTING AND ANALYTICAL SUPPORT FOR THE CAPITALIZATION OF INTELLECTUAL ASSETS IN TERMS OF PUBLIC HIGHER EDUCATION INSTITUTION

Капіталізація результатів інтелектуальної діяльності породжує інноваційну діяльність, в якій на першому місці є оцінка вартості інтелектуальних активів з метою реалізація прав власності. Розширення автономності вітчизняних вищих навчальних закладів (ВНЗ) передбачає розвиток відносин власності на інтелектуальні активи між державними та приватними структурами, що в свою чергу вимагає удосконалення підходів до оцінки зазначених активів у ході спільних інвестиційних проєктів з приводу створення таких активів та власності на результати їх капіталізації (використання).

У статті визначено, що управління інтелектуальними активами державного ВНЗ з точки зору обліково-аналітичного забезпечення вимагає паралельного опрацювання інформації за декількома напрямками:

1) нарощування інтелектуального потенціалу та селекція (відбір) інтелектуальних активів з обліковою оцінкою їх вартості (витрат на їх створення з урахуванням зміни корисності) відповідно до НП(с)БОДС 122 та 127 у державній сфері;

2) комерціалізацію інтелектуальних ресурсів та капіталізацію доходів від їх використання;

3) капіталізацію інтелектуальних активів шляхом внутрішніх та зовнішніх інвестицій з амортизацією та переоцінкою вартості відповідно до НП(с)БОДС 122, 133, 135 в державній сфері.

Інвестиції в процесі капіталізації нематеріальних активів вимагають проведення оцінки їх вартості як кількісними, так і якісними методами. Їх дослідження показало, що до оцінки гудвілу та ділової репутації в умовах діяльності державного навчального закладу можливе застосування тільки не бухгалтерських або якісних методів. Процедура тестування або якісна оцінка (можливостей капіталізації) винаходів, результатів розробок, ідей та інших видів інтелектуальних активів за наявності доступу до інтернет-мережі проводиться на базі інформаційних систем трансферних технологій та інформаційних ресурсів. Від позиціонування в таких інформаційних системах фахівці отримують результати тестування, які є аналогом результатів соціологічних опитувань та експертної оцінки.

Capitalization of intellectual activity generates innovation, in which the first valuation of intellectual assets for the purpose of implementation of property rights. Expansion of autonomy of local institutions of higher education involves the development of property relations in intellectual assets between public and private entities, which in turn requires improvement of approaches to assessing these assets in the course of joint investment projects on creation of assets and ownership of results and capitalization (use).

The article stipulates that the management of intellectual assets of state higher education institutions in terms of accounting and analytical support requires parallel processing of information in several areas:

1) increase intellectual capacity and selection (selection) intellectual assets accounting estimate their cost (cost of their creation to the changing utility) in accordance with national accounting standards 122 and 127 in the public sector;

2) the commercialization of intellectual resources and capitalization of income from their use;

3) the capitalization of intellectual assets by domestic and foreign investment and depreciation of revaluation according to national accounting standards 122, 133, 135 in the public sector.

Investments in the capitalization of intangible assets require assessment of their value both quantitative and qualitative methods. Their study showed that the evaluation of goodwill and reputation in terms of public education institution may use not only accounting or qualitative methods. The procedure for testing or quality assessment (capacity capitalization) inventions, development results, ideas and other intellectual assets if access to the Internet network is based on the transfer of information technologies and information resources. From the positioning of such information systems specialists receive test results, which are analogous to the results of opinion polls and expert evaluation.

Ключові слова: інтелектуальні активи, державний вищий навчальний заклад, капіталізація інтелектуальних активів, оцінка вартості інтелектуальних активів, якісні методи оцінки нематеріальних активів.

Key words: intellectual assets, state university, the capitalization of intellectual assets, valuation of intangible assets, qualitative methods of valuation of intangible assets.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ У ЗАГАЛЬНОМУ ВИГЛЯДІ ТА ЇЇ ЗВ'ЯЗОК ІЗ ВАЖЛИВИМИ НАУКОВИМИ ЧИ ПРАКТИЧНИМИ ЗАВДАННЯМИ

Не останню роль у формуванні інтелектуального капіталу відіграє його оцінка в рамках обліково-економічної роботи на підприємстві. Однак на відмінність від матеріальних активів не всі види інтелектуальних активів відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку та звітності, зокрема в бюджетній сфері, піддаються кількісній оцінці та підлягають відображенню у фінансовій звітності.

Практично більшістю вагомих інтелектуальних авуарів, за виключенням складових організаційного капіталу, суб'єкти господарювання не розпоряджаються, що вимагає особливої специфікації прав власності та оцінки їх вартості. Крім того, інші інтелектуальні ресурси можуть вимагати певних поточних витрат на утримання з метою збереження їх характеристик. До таких витрат відносяться витрати на утримання дослідних лабораторій або конструкторських бюро, результатом роботи яких з часом є інтелектуальні активи (промисловий зразок, нова хімічна формула виробництва тощо).

Таким чином, капіталізація результатів інтелектуальної діяльності породжує інноваційну діяльність, в якій на перше місце виступає оцінка вартості інтелектуальних активів з метою реалізації прав власності на них, зокрема прав власності на результати їх капіталізації (використання). Капіталізація інтелектуальних активів виступає фазою розширеного відтворення інтелектуального капіталу, що супроводжується збільшенням власних інтелектуальних активів та максимізацією доданої вартості від їх використання, а саме прибутку та виплат працівникам при дотриманні екологічних та соціальних стандартів.

Нормою інтелектуальної капіталізації за результатами досліджень американських вчених є 5—15% доходу в залежності від рівня інноваційності та технологічності діяльності. Формальний аналіз кошторисів державних ВНЗ м. Києва показав відповідний показник на рівні не більше 1—2%, що може свідчить про низький рівень фінансування інновацій, відсутність мотивації в комерціалізації результатів інноваційної діяльності, а також відсутність досвіду роботи з трансферу технологій та розробок.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ, В ЯКИХ ЗАПОЧАТКОВАНО РОЗВ'ЯЗАННЯ ДАНОЇ ПРОБЛЕМИ І НА ЯКІ СПИРАЄТЬСЯ АВТОР, ВИДІЛЕННЯ НЕ ВИРІШЕНИХ РАНІШЕ ЧАСТИН ЗАГАЛЬНОЇ ПРОБЛЕМИ, КОТРИМ ПРИСВЯЧУЄТЬСЯ ОЗНАЧЕНА СТАТТЯ

Дослідження актуальної нормативної бази [1; 2] показали відсутність регламентацій щодо відображення в бух-

галтерському обліку інформації про певні види нематеріальних активів державного ВНЗ (налагоджені зв'язки, система працевлаштування, імідж та ділова репутація). Обмеження дії НП(с)БОДС 122 по відношенню до гудвілу та ряду інших нематеріальних активів державної установи мають економічне обґрунтування [2].

Але аналіз західного досвіду та надана автономність вітчизняним ВНЗ передбачає розвиток відносин власності між державними та приватними структурами (у т. ч. на нематеріальні активи) [3; 4], що в свою чергу вимагає дослідження шляхів капіталізації інтелектуальних активів та підходів до оцінки їх вартості у спільних інвестиційних проєктах з приводу створення або використання таких активів.

ФОРМУЛЮВАННЯ ЦІЛЕЙ СТАТТІ (ПОСТАНОВКА ЗАВДАННЯ)

Метою статті є розроблення рекомендації з усунення економіко-правових обмежень щодо визнання та оцінки нематеріальних активів в бюджетній сфері, зокрема в діяльності державного вищого навчального закладу з урахуванням розширення його автономії та нарощування підприємницької функції.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ ДОСЛІДЖЕННЯ З ПОВНИМ ОБґРУНТУВАННЯМ ОТРИМАНИХ НАУКОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ

Відповідно до п. 10) р. XII Закону України "Про вищу освіту" [5] ВНЗ можуть брати участь у формуванні статутного капіталу інноваційних структур шляхом внесення до них нематеріальних активів (майнових прав на об'єкти права інтелектуальної власності). Така діяльність державних ВНЗ у рамках приватних (корпоративних) структур є безперечно важливим кроком до фінансової незалежності та автономії. Передумовою цього виступає можливість капіталізації результатів інтелектуальної діяльності, що передбачає реалізацію прав власності на інтелектуальний актив, зокрема власність на результати їх капіталізації (використання).

Однак дослідження процесу капіталізації в умовах державного ВНЗ показали, що людські та клієнтські активи (ресурси) як складові інтелектуального капіталу юридично не належать до власності закладу, не підлягають вартісній оцінці в частині витрат на їх створення та, як наслідок, не можуть бути об'єктами обліку та капіталізації. До таких інтелектуальних активів (ресурсів) відносяться: знання та досвід науково-педагогічних працівників, економічна, наукова та навчально-методична інформація, система працевлаштування, імідж (гудвіл) та ділова репутація. Виключення складають інноваційні та частина процесних активів (ресурсів) — права власності на продукцію інтелектуальної праці (ноу-хау, патенти, торговельні марки (торговельний знак або бренд), промислові зразки і т. п.), а також

Таблиця 1. Якісні методи оцінки інтелектуальних активів ВНЗ

Метод	Сутність	Переваги	Недоліки
Метод соціологічних опитувань (статистичний)	найбільш простий метод оцінки інтелектуальних активів, коли треба дізнатися думку певної цільової аудиторії	швидкість зібрання та обробки інформації	однобічність оцінки, суб'єктивність думки
Нематеріальні активи, якісна оцінка яких передбачає використання методу соціологічних опитувань: знання та досвід педагогічних працівників, система працевлаштування, імідж (гудвіл) та ділова репутація			
Рекомендаційний метод	аналітична довідка фахівця або фахової організації про інтелектуальний актив, на основі чого здійснюється оцінка	індивідуальний підхід, практичні поради	високі витрати на залучення фахівця або фахової організації
Нематеріальні активи, якісна оцінка яких передбачає використання рекомендаційного методу: знання та досвід науково-педагогічних працівників, імідж (гудвіл) та ділова репутація			
Експертний метод	оцінка інтелектуального активу відбувається на основі зважених експертних оцінок	професійний підхід, незалежна експертиза	упередженість оцінки
Нематеріальні активи, якісна оцінка яких передбачає використання експертного методу: економічна, наукова та навчально-методична інформація, система працевлаштування, імідж (гудвіл) та ділова репутація			
Рейтинговий метод	комплексний метод оцінки (включає елементи статистичного та експертного методів), який складається незалежними організаціями (здебільшого рейтинговими агенціями)	багатопараметрична оцінка, універсальність	чутливість результатів вибірки щодо вибору ключової аудиторії
Нематеріальні активи, якісна оцінка яких передбачає використання рейтингового методу: знання та досвід науково-педагогічних працівників, імідж (гудвіл) та ділова репутація			

програме, інформаційне та інше забезпечення, засоби комунікації та зв'язку, технології управління.

Розробка ознак класифікації та уточнення характеристик видів капіталізації дозволили по відношенню до вищезазначених інтелектуальних активів ВНЗ говорити тільки про можливість власної капіталізації, а саме реальної (об'єктивної) капіталізації таких активів та прибутку від їх використання. Інший вид власної капіталізації — ринкова капіталізація інтелектуальної діяльності буде мати місце тільки в рамках приватних підприємницьких структур, співзасновником яких може виступати державний ВНЗ.

Законом України "Про науку і науково-технічну діяльність" [6] уряд продовжує реформи в управлінні та фінансуванні бюджетної сфери. Цим проектом передбачено можливість освітніх та наукових установ входити до об'єднань з іншими юридичними особами із збереженням статусу юридичної особи та фінансової самостійності з метою виконання своїх статутних завдань, зокрема з метою загального використання об'єктів права інтелектуальної власності та наукового обладнання.

З точки зору основного статутного завдання ВНЗ — підготовка фахівців — реалізація вищезазначеної можливості створює умови гнучкого реагування на потреби промисловості і науки в кадрах. Але потребує обліково-аналітичного забезпечення в частині обліку доходів та витрат діяльності (загального використання майна) державного ВНЗ в рамках таких спільних підприємницьких структур (об'єднань).

Методологічні труднощі з обліковою оцінкою інтелектуальних активів та відображенням їх вартості у фінансовій звітності будуть вирішуватися у міру розвитку активного ринку таких активів та через удосконалення положень стандарту їх обліку, зокрема, за рахунок варіативності методів оцінки за видами таких активів. На сучасному етапі розвитку вітчизняних НП(с)БОДС можна рекомендувати суб'єктам господарювання "скандинавський підхід" відображення інформації про неосяжні активи в обліку та звітності. А саме включати інформацію про витрати на утримання інтелектуальних ресурсів, які не підлягають амортизації та не відображаються у балансі, до приміток фінансової звітності. Така інформація є важливою для інвесторів (донорів), які можуть приймати рішення не вже наявними та визнаними активами, а за потенційними можливостями — ресурсами, які потребують інвестицій та можуть стати економічно вигідними активами у майбутньому.

Управління інтелектуальним капіталом державного вищого навчального закладу з точки зору обліково-аналітичного забезпечення вимагає паралельного опрацювання інформації за декількома напрямками:

1) нарощування інтелектуального потенціалу та селекція (відбір) інтелектуальних активів з обліковою оцінкою їх вартості (витрат на їх створення з урахуванням зміни корисності) відповідно до НП(с)БОДС 122 та 127 в державній сфері;

2) комерціалізацію інтелектуальних ресурсів та капіталізацію доходів від їх використання;

3) капіталізацію інтелектуальних активів шляхом внутрішніх та зовнішніх інвестицій з амортизацією та переоцінкою вартості відповідно до НП(с)БОДС 122, 133, 135 в державній сфері.

Селекція інтелектуальних ресурсів вимагає створення банку інтелектуальної власності самого ВНЗ та його науково-педагогічних працівників, враховуючи сферу професійних інтересів, рівень фахової підготовки та досвід роботи. До таких ресурсів згідно НП(с)БОДС 122 можна віднести права на об'єкти промислової власності (винаходи, розробки, корисні моделі, промислові зразки, сорти рослин, породи тварин, захист від недобросовісної конкуренції тощо) та право на провадження діяльності, використання економічних та інших привілеїв.

Два інші напрями передбачають створення дієвих програм з оцінкою інвестиційного потенціалу партнерів (можливостей зовнішнього та внутрішнього інвестування), визначенням попиту на майбутню інтелектуальну власність (вартість). Серед заходів з реалізації таких програм постають накопичення та узагальнення облікових баз даних щодо витрат на створення та утримання інтелектуальних активів (ресурсів) у порівнянні з майбутніми економічними вигодами від їх використання.

Центральне питання в реалізації спільного проекту між навчальним закладом та іншим суб'єктом господарювання, який передбачає створення або використання нематеріальних активів з їх подальшою можливою капіталізацією, за своїм змістом може порівнюватися до проведення оцінки вартості гудвілу, ліцензії, винаходу, об'єкти промислової вартості та інших об'єктів інтелектуальної власності.

Узагальнення методів оцінки гудвілу показало, що вони поділяються на дві групи [7; 8]. До групи кількісних (вартісних) методів оцінки гудвілу слід віднести:

- бухгалтерський метод розрахунку гудвілу;
- метод надлишкових прибутків;

— методика BrandFinance;
— метод оцінки гудвіла з використанням мультиплікатора М.

Для кількісної (вартісної) оцінки об'єктів інтелектуальної власності застосовуються такі методи [9]:

— метод вирашу в собівартості;
— метод дисконтованих грошових потоків;
— метод звільнення від роялті;
— метод переваги в прибутках;
— метод визначення вартості винаходу як об'єкту промислової власності за прибутком.

Оскільки використання кількісних методів для оцінки та відповідно визнання нематеріальних активів у бюджетній сфері є виправданим з точки зору стандартів обліку та звітності по відношенню до певної кількості видів нематеріальних активів, то якісні методи надають може неєдину можливість оцінки останніх.

До якісних методів відносять рейтинговий метод, метод соціологічних опитувань, рекомендаційний та експертний метод. Узагальнення переваг та недоліків якісних методів оцінки ділової репутації були розглянуті в статтях [7; 8]. Виходячи з особливостей інтелектуальних активів, можна рекомендувати такі методи для здійснення їх якісної оцінки (табл. 1).

Що стосується таких інтелектуальних активів як права власності на продукцію інтелектуальної праці (ноу-хау, патенти, торговельні марки (торговельний знак або бренд), промислові зразки і т.п.), а також програмне, інформаційне та інше забезпечення, засоби комунікації та зв'язку, технології управління, то крім якісної оцінки вони підлягають кількісній оцінці. Але в умовах інформаційних технологій процедура тестування, кількісна та якісна оцінка (можливостей капіталізації) винаходів, результатів розробок, ідей та інших видів інтелектуальних активів за наявності доступу до інтернет-мережі проводиться на базі інформаційних систем трансферних технологій та інформаційних ресурсів. У ході позиціонування в таких інформаційних системах фахівці отримують результати тестування, які є аналогом результатів соціологічних опитувань та експертної оцінки із елементами рекомендаційного методу.

Серед інформаційних ресурсів, що суттєво зекономлять час (кошти) та допоможуть перевірити ідею або прототип, можна виокремити: BetaList, Javelin Experiment Board, QuickMVP, а також вітчизняні ресурси "Інвестиційні проекти", "Інвестиційні технології та розробки".

ВИСНОВКИ З ДАНОГО ДОСЛІДЖЕННЯ І ПЕРСПЕКТИВИ ПОДАЛЬШИХ РОЗВІДОК У ДАНОМУ НАПРЯМІ

Метою капіталізації суб'єктів господарювання на сучасному етапі розвитку форм капіталів є максимізація ринкової вартості активів переважно за рахунок вартості інтелектуальних активів при дотриманні екологічних обмежень та умов соціалізації. Інструментом капіталізації виступає оцінка вартості інтелектуальних активів. Але наявність деяких видів інтелектуальних активів, що не підлягають вартісної (кількісної) оцінки, спонукають до застосування в управлінні такими активами якісних методів. Перспективи розвитку останніх дуже суттєві в умовах автоматизованої обробки, накопичення та збереження даних в інформаційних ресурсах.

Література:

1. НП(С)БОДС 122 "Нематеріальні активи", наказ Міністерства фінансів України від 12.10.2010 р. № 1202.

2. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку для суб'єктів державного сектору. Наказ Міністерства фінансів України від 23.01.2015 р. № 11.

3. Романовський О.О. Феномен підприємництва в університетах світу: монографія. — Вінниця: Нова Книга, 2012. — 504 с.

4. Стратегія реформування вищої освіти в Україні до 2020 року [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://mdu.edu.ua/wp-content/uploads/2015/01/strategiya_reformuvannya_vyshchoyi_ospity_2.0.pdf

5. Закон України "Про вищу освіту" № 1556-VII від 01.07.2014 року.

6. Закон України "Про науку і науково-технічну діяльність" від 26.11.2015 р., № 848-VIII.

7. Дмитрук Є.В. Методи оцінки репутації підприємства // Сайт Національної Бібліотеки ім. В. Вернадського [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Emp/2008_20/dmitruk.pdf

8. Шиманська О.В. МЕТОДИ ОЦІНКИ ДІЛОВОЇ РЕПУТАЦІЇ ПІДПРИЄМСТВА // [Електронний ресурс]. — Режим доступу: https://kneu.edu.ua/userfiles/ec_pidpr.../Shimanska.docx

9. Потенціал підприємства. Нематеріальні активи підприємства та методи їх оцінювання // [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://pidruchniki.com/1259060554109/ekonomika/nematerialni_aktiv_i_pidpriyemstva_metodi_otsinyuvannya

References:

1. Ministry of Finance of Ukraine (2010), Order "On approval of the national provisions (standards) of accounting in the public sector", available at: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z1017-10> (Accessed 20 July 2016).

2. Ministry of Finance of Ukraine (2015), "Methodical recommendations on accounting for public sector entities", available at: http://buhgalter911.com/Res/Zakoni/MetodRek/zapasi_budjet_11.aspx (Accessed 20 July 2016).

3. Romanovs'kyj, O.O. (2012), Fenomen pidpriemnytstva v universytetakh svitu [The phenomenon of entrepreneurship in universities in the world], Nova Knyha, Vinnitsya, Ukraine.

4. Ministry of Education and Science of Ukraine (2014), "The strategy of reforming higher education in Ukraine 2020", available at: http://mdu.edu.ua/wp-content/uploads/2015/01/strategiyareformuvannya_vyshchoyi_ospity_2.0.pdf (Accessed 20 July 2016).

5. Verkhovna Rada of Ukraine (2014), The Law of Ukraine "On Higher Education", available at: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/1556-18> (Accessed 20 July 2016).

6. Verkhovna Rada of Ukraine (2015), The Law of Ukraine "On scientific and scientific-technical activity", available at: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/en/848-19> (Accessed 20 July 2016).

7. Dmytruk, Ye.V. (2008), "Methods for assessing the reputation of the company", Vernadsky National Library of Ukraine, available at: http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Emp/2008_20/dmitruk.pdf (Accessed 20 July 2016).

8. Shymans'ka, O.V. (2012), "Methods of assessing the business reputation of the enterprise", State University Kyiv National Economic University Vadym Hetman, available at: https://kneu.edu.ua/userfiles/ec_pidpr.../Shimanska.docx (Accessed 20 July 2016).

9. pidruchniki.com (2016), "The potential of enterprises. Intangible assets of the company and methods of their evaluation", available at: http://pidruchniki.com/1259060554109/ekonomika/nematerialni_aktiv_i_pidpriyemstva_metodi_otsinyuvannya (Accessed 20 July 2016).

Стаття надійшла до редакції 15.08.2016 р.