

Література

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: Наказ Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318.
2. Методичні рекомендації по формуванню собівартості продукції (робіт, послуг) в промисловості: Наказ Державного комітету промислової політики від 09.07.2007 р. № 373.
3. Міністерство фінансів України. Сайт у мережі Інтернет. — www.minfin.gov.ua/document/92420/МСБО_2.pdf
4. *Іванов Ю., Котляров Є.* «Реформована» собівартість (калькулювання у промисловості) / Ю. Іванов, Є. Котляров // Бухгалтерія. — 2001. — № 20/1 (435). — С. 45—51.
5. Методичні рекомендації по формуванню собівартості продукції (робіт, послуг) в промисловості: Наказ Державного комітету промислової політики від 02.02.2011 р. № 47.
6. ACCA (the Association of Chartered Certified Accountants). Сайт у мережі Інтернет. — www.accaglobal.com/publications/studentaccount
7. *Додонов А. А.* Проблемы бухгалтерского учёта в промышленности СССР / А. А. Додонов. — М.: Экономика, 1964. — 327 с.

Стаття надійшла до редакції: 15.01. 2010 р.

УДК 657.421.3

Ю. В. Писаренко

канд. екон. наук, ст. викладач кафедри
обліку підприємницької діяльності,
ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана»

ОСОБЛИВОСТІ ОЦІНКИ ІНТЕЛЕКТУАЛЬНОГО КАПІТАЛУ ЯК ОБ'ЄКТУ ОБЛІКУ

Исследовано и уточнено сущность интеллектуального капитала, классификацию и оценку этого вида нематериальных активов как специфического ресурса предприятия и объекта учета. В процессе исследования сформированы предложения и выводы, направленные на усовершенствования оценки интеллектуального капитала.

Investigational and specified essence of intellectual capital, classification and estimation of this type of intangible assets as a specific resource of enterprise and object of account. In the process of research suggestions are formed and destroy, estimations of intellectual capital directed on improvements.

Досліджено й уточнено сутність інтелектуального капіталу, класифікацію та оцінку цього виду нематеріальних активів як специфічного ресурсу підприємства та об'єкта обліку. У процесі дослідження сформувано пропозиції та висновки, спрямовані на вдосконалення оцінки інтелектуального капіталу.

Ключевые слова: *интеллектуальный капитал, оценка, человеческий капитал, клиентский капитал, структурный капитал, интеллектуальная собственность, доходный подход, сравнительный и расходный подход.*

Keywords: *intellectual capital, estimation, human capital, client capital, structural capital, intellectual property, profitable approach, comparative and expense approach.*

Ключові слова: *інтелектуальний капітал, оцінка, людський капітал, клієнтський капітал, структурний капітал, інтелектуальна власність, дохідний підхід, порівняльний та витратний підхід.*

В сучасних умовах глобалізації економіки підвищення пріоритетності нематеріальних активів, особливо інтелектуального капіталу, інноваційної праці, є головним чинником економічного зростання, створення конкурентних переваг. Ця реальність потребує нових підходів до формування повної та достовірної інформації для управління нематеріальними активами як об'єктами бухгалтерського обліку.

Питанню інтелектуальної власності як складової нематеріальних активів присвячено праці Галянтича М., Зінова В., Святоцького О., Шнейдемана Л.

Для оцінки майнових прав інтелектуальної власності в Україні використовували Національний стандарт № 1 [5]. Втім, він визначає тільки загальні принципи оцінки майна, причому майна в цілому, а не окремих його видів. В основному, такі принципи ґрунтуються на застосуванні методів, які використовуються для оцінки матеріальних об'єктів.

Значним досягненням української науки і практики є прийняття Національного стандарту 4 «Оцінка майнових прав інтелектуальної власності» затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 3 жовтня 2007 р. № 1185 [6]. Він є обов'язковим для застосування суб'єктами оціночної діяльності, а також особами, які згідно із законодавством проводять рецензування звітів про оцінку.

Стандарт передбачає три підходи до оцінки майнових прав інтелектуальної власності: дохідний, порівняльний і витратний.

Існує вид інтелектуальної власності, який важко оцінити, неможливо відобразити в балансі, але який впливає на вартість підприємства у випадку його купівлі-продажу. Йдеться про працівників підприємства. Саме персонал багато в чому визначає

успішність будь-якого підприємства. Покупець платить не тільки за різні активи, в тому числі нематеріальні, а й за спеціально навчених людей, здатних ефективно працювати і збільшувати прибуток купленого підприємства.

Особливе місце у структурі інтелектуального капіталу підприємства займає людський капітал. Головним ресурсом у роботі підприємств виступає праця, тобто персонал підприємства. Адже успіх функціонування підприємства, його репутація та імідж, а також якість надання послуг залежить безпосередньо від фаховості, рівня інтелектуалу та освіти працівників.

Виділяють два основних підходи, на основі яких будується сама процедура оцінки людського капіталу:

— предметом оцінки стає відповідність між діловими і психологічними якостями працівника та потребами посади, яку він займає. Залежно від того, наскільки велика різниця між цими показниками, приймається рішення про підвищення, збільшення заробітної плати, переведення у інший відділ, розширення повноважень;

— другий підхід отримав назву «Ассесмент-центр». Він оцінює особистісний портрет працівника, його потенціал, стиль поведінки і прийняття рішення, реакцію у не передбачуваних та конфліктних ситуаціях. У результаті, керівник отримує об'єктивний особистісно-професійний профіль працівника, опис його сильних і слабких сторін, зони обмеження і план його розвитку. Така оцінка є дієвим інструментом для формування кадрового резерву, розширення потенціалу працівників і управлінців на підприємстві [1, с. 98].

Існують також і інші теорії, які допомагають оцінити кадровий потенціал. Відомі американські вчені Роберт Каплан та Девід Нортон пропонують зосередити увагу на таких ключових напрямках оцінки кадрової ситуації:

- задоволеність працівника;
- збереження кадрової бази;
- ефективність працівника [3, с. 53].

Також пропонується система аналітичних індикаторів, які можна згрупувати за напрямками:

- аналіз динаміки та структури персоналу;
- аналіз якісного складу та рівня кваліфікації персоналу;
- аналіз використання робочого часу;
- аналіз ефективності використання кадрового потенціалу та продуктивності праці;
- аналіз мотивації праці [3, с. 54].

Таким чином, кожний напрямок узагальнює використання комплексу аналітичних індикаторів, системне застосування яких дасть можливість достатньо профільно оцінити якісний рівень кадрового потенціалу підприємств.

Персонал компанії можна розглядати як складову частину гудвілу — ділової репутації, зв'язків. Найкраще вартість персоналу як нематеріального активу виявляється при укладенні угод купівлі-продажу.

Згідно п.15 МСБО 38 «Нематеріальні активи» суб'єкт господарювання може мати групу кваліфікованих працівників і бути здатним визначити зростаючу кваліфікацію працівників, що спричиняють майбутні економічні вигоди від навчання. Суб'єкт господарювання може також очікувати, що персонал продовжуватиме надавати йому свою кваліфікацію. Та, згідно п.16 МСБО 38 «Нематеріальні активи», суб'єкт господарювання може мати портфель клієнтів або частку ринку й очікувати, що завдяки його зусиллям із поліпшення взаємовідносин з клієнтами та їхньої лояльності клієнти продовжуватимуть торгівлю з суб'єктом господарювання [2, с. 477—478].

Проте, щоб визнати їх нематеріальними активами потрібно майбутні економічні вигоди, отримані від групи кваліфікованих працівників та їх навчання або від взаємовідносин з клієнтами, захищати юридичними правами або іншими способами контролю.

Теоретичне та практичне дослідження даного питання на підприємствах дає нам можливість запропонувати наступні способи оцінки.

Перший — розрахунок ефективності команди, яка працює на підприємстві, за зростанням або зменшенням прибутку порівняно із середньо ринковими показниками. Тобто, поррахувати, у що обійдеться підприємству відсутність цієї команди.

Другий — обчислити витрати на пошуки та навчання нового персоналу. Тобто підрахувати, скільки часових і фінансових ресурсів доведеться витратити власнику компанії на відбір аналогічних фахівців і на основі цього визначити вартість співробітників.

Третій — оцінювати кожного працівника залежно від ефективності його роботи, якщо з поставленими завданнями він справляється у повному обсязі, сприяючи реальному підвищенню прибутку підприємства. Але загальна вартість трудових активів не дорівнює сумі вартостей знань і здібностей кожного окремого співробітника.

Незважаючи на специфіку роботи підприємств різних галузей економіки пропонуємо використовувати стандартні показники аналізу кадрового потенціалу. Дуже важливим, на нашу думку, є обчислення показників аналізу мотивації праці, оскільки саме ефективна мотивація може принести реальні фінансові вигоди для підприємств.

Як свідчить практика, темпи зростання продуктивності праці повинні на 1—2 процентних пункти випереджати темпи збільшення заробітної плати. Якщо темпи зростання продуктивності праці будуть значно перевищувати темпи збільшення заробітної плати, то у працівників зникне мотивація і бажання добре працювати, не кажучи вже про те, щоб працювати краще. Якщо ж виникне протилежна ситуація, то заохочення буде не виправданим з економічної точки зору.

Окрім цього, впровадження такої системи оцінки кадрового потенціалу дасть можливість удосконалити систему нормування праці та впровадити новий підрозділ стратегічного управлінського обліку.

Розглядаючи проблему вимірювання людського капіталу як складової інтелектуального капіталу, потрібно зазначити, що цей вид капіталу потребує постійного оновлення.

Дослідивши приведену в рекомендаціях оцінку, пропонуємо згрупувати нематеріальні активи відповідно до концепції інтелектуального капіталу таким чином:

1. людський капітал: персональний гудвіл (репутація власника або головного менеджера); кваліфікована і зібрана разом робоча сила; контракти найму; сприятливі трудові договори; ноу-хау, невіддільні від конкретної фізичної особи (один з об'єктів інтелектуальної власності). Перераховані активи відіграють вирішальну роль у створенні вартості підприємства і:

- не знаходяться у власності компанії;
- являються, як правило, невідчужуваною власністю підприємства;
- не відображаються в балансі;

2. структурний капітал: права на об'єкти інтелектуальної власності (за винятком засобів ідентифікації юридичних осіб і товарів); інформаційні ресурси; дозволи; технічні бібліотеки і сховища газет. Названі елементи структурного капіталу:

- належать компанії;
- від'ємні від бізнесу;
- відображаються в балансі.

Виключенням є захист від недобросовісної конкуренції — її забезпечення є прямим обов'язком держави;

3. клієнтський капітал: угоди про відмову від конкуренції; сприятливі договори оренди; сприятливі договори страхування; сприятливі контракти на постачання; клієнтські відносини (наявність постійної клієнтури, своїх людей в організаціях-партнерах і клієнтах).

Традиційна фінансова звітність підприємства сьогодні відображає лише незначну частину інтелектуального капіталу, яка називається нематеріальним активом.

Будучи об'єктом впорядкованої та відпрацьованої системи управління, інтелектуальний капітал може виконувати ряд корисних підприємству функцій. Зокрема, надавати товару чи послугі особливі споживчі властивості, забезпечувати технологічну перевагу над конкурентами, гарантувати правову захищеність від дій конкурентів, індивідуалізувати бізнес на основі бренд-стратегії, формувати особливу корпоративну культуру. І звичайно — приносити стабільний прибуток, збільшуючи вартість компанії [4, с. 10].

Засновник теорії інтелектуального капіталу Л. Едвінссон вважає, що інформація про інтелектуальний капітал підприємства, тобто його не ідентифікований нематеріальний капітал, є додатковою до фінансової звітності, однак не є менш важливою і не має підлеглого значення. Початково проблема оцінки нематеріальних активів виникла у компаній, де об'єм матеріальних активів є невеликим, а інтелектуальний потенціал і ступінь використання інформаційних ресурсів є високими. Л. Едвінссон визначає інтелектуальний капітал як «розрив між ринковою вартістю та узгодженою балансовою вартістю» [7, с. 94—95].

В українській бухгалтерській практиці поняття інтелектуального капіталу не існує, різницю між ринковою та балансовою вартістю ідентифікують як гудвіл. На нашу думку, термін інтелектуальний капітал є значно ширшим, оскільки включає в себе частину нематеріальних активів (патенти, ліцензії, ноу-хау) і людський капітал. Гудвіл є більш придатним для оцінки репутації компанії, стійкості її зв'язків з клієнтами.

Важливо зазначити, що на сьогодні визначеність у методиках оцінки не ідентифікованих нематеріальних активів є вкрай актуальною, оскільки це внесе значні корективи як у якісні показники фінансової звітності, так і у практику співпраці підприємства та споживача, причому на взаємну вигоду обом сторонам.

На даний час, українські підприємства мають дуже низький відсоток нематеріальних активів у загальній вартості бізнесу (близько 2—5 %), у той же час, ринкова вартість додатково врахованих нематеріальних активів при досконалій оцінці може скласти 15—20 % і більше, що відповідно збільшує вартість компанії. Прикро, коли вітчизняний власник поступається корпоративними правами іноземному інвестору, не зараховуючи при цьому до своєї долі нематеріальну складову.

Отже, проблемами оцінки нематеріальних активів у бухгалтерському обліку є недосконала організація так званих не відчужених активів. Зараз нематеріальні активи, що відносяться до капіталу, оцінюються за домовленістю засновників або експертним шляхом, а придбані за оплату — виходячи із затрат на їх придбання та проведення до стану готовності. Ці активи часто не мають реальної оцінки в обліку, зокрема, дуже складно об'єктивно оцінити інтелектуальну власність. Зазначені проблеми стосуються не тільки бухгалтерського, а й податкового обліку.

Література

1. *Галянтич М.* Захист ділової репутації: цивільно-правові проблеми / М. Галянтич // Право України. — 2001. — № 1. — С. 97—100.
2. Міжнародні стандарти фінансової звітності 2004 / [пер. з англ. за ред. С. Ф. Голова]. — К.: Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2005. — 1222 с.
3. *Парасій-Вергуненко І.* Методичні засади економічної оцінки кадрового потенціалу банку / І. Парасій-Вергуненко // Вісник НБУ. — 2005. — № 5. — С. 52—55.
4. *Пестрецова О.* Кто умнее, тот и прав / О. Пестрецова // Менеджмент и менеджер. — 2004. — № 2. — С. 9—12.
5. Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження Національного стандарту № 1 «Загальні засади оцінки майна і майнових прав» від 10.09.2003 р. № 1440 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://portal.rada.gov.ua/> — Назва з титул. екрана.
6. Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження Національного стандарту № 4 «Оцінка майнових прав інтелектуальної власності» від 03.10.2007 р. № 1185 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://portal.rada.gov.ua/> — Назва з титул. екрана.
7. *Просвинина И. И.* Интеллектуальный капитал и интеллектуальные активы компании / И. И. Просвинина // Экономика и управление. — 2006. — № 1. — С. 94—98.

Стаття надійшла до редакції 15.01.2010 р.