

УДК 331.102.344:657.1

Л. В. Городянська, канд. екон. наук, докторант,
кафедра обліку підприємницької діяльності,
ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана»

ВИБІР КРИТЕРІЇВ ОЦІНЮВАННЯ ЯКОСТІ ВІДТВОРЕННЯ ІНТЕЛЕКТУАЛЬНИХ РЕСУРСІВ ДЛЯ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ СИСТЕМИ ОБЛІКУ ТА АНАЛІЗУ

Запропоновано критерії оцінювання якості інтелектуальних ресурсів, які можна використати в системі обліку й аналізу для оптимального управління процесом відтворення оборотних ресурсів на вітчизняних підприємствах. Оцінювання якості відтворення інтелектуальних ресурсів на всіх рівнях відповідальності доцільно проводити за п'ятьма критеріями.

Ключові слова: інтелектуальні ресурси, відтворення, оцінювання, критерії, показники, інтелектуальний капітал.

В умовах трансформації економіки України до рівня розвинених країн, питання економічної сутності, оцінки, обліку, аналізу інтелектуальних ресурсів й управління ними на вітчизняних підприємствах набуває особливого теоретичного та практичного значення. Прагнення підприємств до своєчасного відтворення ресурсів впливатиме на результат їх господарської діяльності. Для цього потрібне вміння достовірно оцінювати результати інтелектуальної діяльності персоналу за визначеними критеріями, які є багатогранними, складними та суб'єктивними.

Облік інтелектуальних ресурсів сприяє зростанню ефективності управління інтелектуальним капіталом та ринкової вартості вітчизняних підприємств. Дослідженню питань економічної сутності інтелектуального капіталу та ресурсів підприємства, спробам їх оцінити, достовірно відобразити в обліку та проаналізувати з метою вирішення управлінських завдань присвятили праці такі вітчизняні вчені, як І. А. Бігдан, С. Ф. Голов, І. Д. Лазаришина, Л. В. Нападовська, Н. М. Ткаченко та ін. [1—4].

Так, І. А. Бігдан пропонує визначати інтелектуальний капітал як економічну категорію, що відображає нематеріальні ресурси підприємства. Такі ресурси втілено в продуктах інтелектуальної діяльності персоналу, зокрема ідеях, винаходах тощо [1, с. 76]. Вартість інтелектуальних ресурсів забезпечує підприємству конкурентні переваги. Вона значно більша порівняно з матеріальними ресурсами, хоча вимірювати її досить складно.

С. Ф. Голов підкреслює, що накопичення, трансформація та оцінка є необхідними умовами існування інтелектуального капіталу [2, с. 79—80].

І. Д. Лазаришина вказує на необхідність використання інтелектуального капіталу, пошуку механізмів якісного вдосконалення, застосування інтенсивних чинників зростання та подальшого розвитку підприємств на засадах збалансованості і керуваності [3, с. 141—142].

Л. В. Нападовська зазначає, що перехід суспільства до інтелектуально-інформаційної моделі економічного розвитку сприяв змінам у структурі ресурсів. Це вимагає вдосконалення системи вітчизняного обліку й управління, пошуку нових критеріїв оцінки ефективності діяльності підприємств і зростання ролі інтелектуального капіталу [4, с. 275—277].

Справді, розвиток нових технологій пов'язаний із кардинальними змінами у структурі ресурсів, перевагу серед яких віддають оборотним інтелектуальним (нематеріальним) ресурсам, які утворюють знання та інтелект нації. Незважаючи на дослідження, дискусійними залишаються питання нового сприйняття економічної сутності інтелектуальних ресурсів, можливості їх ідентифікації та відображення в системі обліку й аналізу, формування переліків критеріїв оцінювання переваг од їх використання залежно від видів економічної діяльності. Вирішення цих питань сприятиме забезпеченню оптимального управління відтворюваними ресурсами.

Метою статті є пошук можливих критеріїв оцінювання якості відтворення інтелектуальних ресурсів для забезпечення системи обліку та аналізу.

Управління процесом відтворення необоротних ресурсів, використання нових знань персоналу у виробничому процесі відіграє провідну роль в інноваційному розвитку нашої держави. Завдяки інтеграції науки та виробництва відбувається становлення наукоємкого виробництва та формування інформаційного суспільства. При цьому виділяється якісно новий вид товарів — результати інтелектуальної діяльності фахівців (персоналу та робітників). Управління процесом відтворення інтелектуальних ресурсів на підприємстві потребує вибору критеріїв оцінювання результатів діяльності персоналу та робітників.

Дану проблему неможливо формалізувати, тому автори (Л. М. Артюшін, Ю. К. Зіатдінов, І. А. Попов, О. В. Харченко) пропонують вирішувати її шляхом застосування евристичних методів, тобто на підставі досвіду, інтуїції, аналогії та містецтва дослідника [5, с. 85].

Застосування евристичних методів, на жаль, не дозволяє перевірити, повторити й отримати один і той самий результат, як це відбувається при формалізованому процесі.

Варто зазначити, що відтворення інтелектуальних ресурсів за інтенсивним типом відбувається на підприємстві організованим або неорганізованим шляхом. Так, організована форма відтворення закладається у кадровій політиці підприємства та реалізується на практиці завдяки розвитку творчого мислення працівників, набуття ними досвіду та навичок. Неорганізована форма відтворення реалізується за допомогою створення сприятливих умов праці і матеріальних заохочень, що стимулює працівника до саморозвитку й самовдосконалення.

Оцінювання результатів діяльності інтелектуальних ресурсів підприємства після відтворення є досить складною управлінською проблемою, яка потребує обґрунтування критеріїв та методичного забезпечення. Результатом інтелектуальної діяльності є сформульована на папері ідея, яка матиме вагоме економічне значення для її власників, підприємства та держави. Розвиток інтелектуальної діяльності, зростання її якості сприяє відтворенню інтелектуального капіталу та появі нових об'єктів інтелектуальної власності. Такі об'єкти групуються за видами економічної діяльності. Провідними на всіх етапах виробництва нових об'єктів інтелектуальної власності є знання, інтелект та інновації. За їх допомогою на підприємстві створюються продукти інтелектуальної діяльності, сукупність яких складають об'єкти інтелектуальної власності.

Продукти інтелектуальної діяльності можуть бути в таких формах, як думка (ідея), інформація, нова технологія, відкриття, винаходи, алгоритми і програми для ЕОМ, ноу-хау тощо [6, с. 247].

Інтелектуальні ресурси створює розумова праця, їх сукупність формує інтелектуальний капітал підприємства.

Інтелектуальний капітал у процесі діяльності підприємства може як накопичуватися, так і втрачатися. Результати оцінювання якості відтворення інтелектуальних ресурсів необхідно оформлювати документально (ідентифікувати), що дозволить відобразити їх вартість у системі обліку та аналізу. Якість персоналу може зростати завдяки інтенсивному типу відтворення.

Управління процесом відтворення інтелектуальних ресурсів підприємства неможливе без забезпечення системи обліку та аналізу достовірною інформацією, яка формується за схемою, показаною на рис. 1.

Варто зазначити, що кожна система має вхід і вихід. На вхід системи обліку та аналізу щодня надходить економічна інформація про господарські факти, явища й процеси, що відбулися на підприємстві. Ця інформація обробляється в блоці «Бухгалтерський облік» системи відповідно до вимог чинного нормативного законодавства та піддається перевірці фахівцями зовнішнього аудиту або внутрішнього контролю. Перевірка облікової інформації дозволяє підтвердити її достовірність.

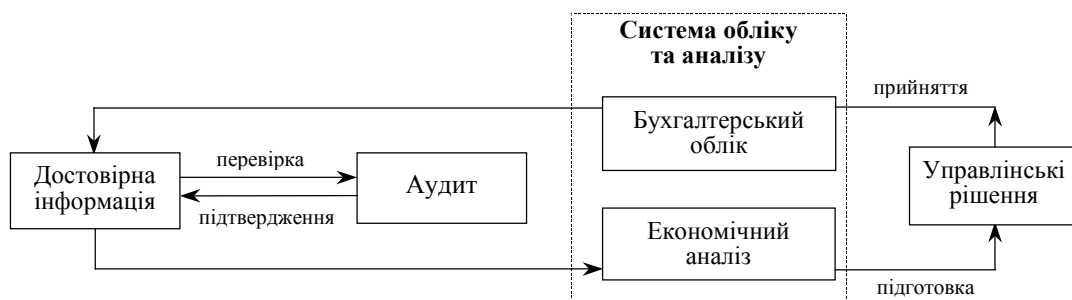


Рис. 1. Забезпечення системи обліку та аналізу достовірною інформацією для відтворення інтелектуальних ресурсів

Достовірна інформація надходить до блоку «Економічний аналіз» системи обліку та аналізу, де формується у певні показники. Проведений фахівцями аналіз результатів інтелектуальної діяльності персоналу підприємства може здійснюватися за певними критеріями оцінювання якості відтворення інтелектуальних ресурсів, а отримана інформація надходить на вихід системи обліку та аналізу. Вона може сприяти підготовці та прийняттю оптимальних управлінських рішень керівництвом щодо якості відтворення інтелектуальних ресурсів. Проте недосконалість законодавчої бази, яка регулює ведення обліку за традиційною системою, на жаль, узагалі не визнає відтворювані інтелектуальні ресурси як облікову категорію.

У розвинутих країнах, де факторами розвитку економіки є інноваційна праця та інтелектуальний капітал, держава стимулює інноваційний процес, базований на знаннях. Зростання якісної частки інновацій сприятиме підвищенню конкурентоспроможності підприємства та країни.

Важливим чинником прискорення інноваційного розвитку є зростання ролі регіонів (країв) та раціональне використання їх науково-технічного потенціалу. Використання наукового, виробничого та інноваційного потенціалу країв є обов'язковою складовою державної інноваційної політики та одним із основних чинників економічного зростання.

У поліпшенні становища в інноваційній сфері важлива роль належить освіті. Наукова еліта генерує нові ідеї, активно бере участь у проведенні досліджень за науковими напрямками, підготовці кваліфікованих кадрів для науки та виробництва, сприяє розвитку інноваційної діяльності, виступає ініціатором розробки такого специфічного продукту, як наукові знання. Розвинене інформаційне суспільство вимагає інтенсивного продукування та ефективного застосування нових знань. Фахівці вищої ланки, які пройшли навчання у конкретному вищому навчальному закладі, завжди підлягають оцінюванню на ринку праці. При цьому така оцінка, як і попит на фахівців, безпосередньо залежать од репутації навчального закладу.

Радянський енциклопедичний словник тлумачить критерій (від грец. *kriterion* — засіб для судження) як ознаку, на підставі якої проводиться оцінка, визначення чи класифікація чого-небудь [7, с. 654].

Критерії оцінювання якості відтворення інтелектуальних ресурсів пропонується згрупувати у чотири групи відповідно до розподілу трудових ресурсів за рівнями відповідальності.

До вищого рівня відповідальності належить інтелектуальна діяльність керівників підприємства або менеджерів найвищої ланки та головного бухгалтера. Середній рівень відповідальності має персонал, а нижчий — висококваліфіковані робітники. Результати діяльності менеджерів найвищої ланки можна оцінити за зростанням або зниженням ринкової вартості підприємства (гудвілу). Хоча не завжди таку діяльність можна реально оцінити за короткій проміжок часу.

Будь-яке підприємство не зможе функціонувати без фахівця з обліку, який має постійно та безперервно вести облік його фінансово-господарської діяльно-

сті. У статті сформовано критерії оцінювання якості результатів діяльності такого фахівця найвищої ланки як, наприклад, головний бухгалтер (табл. 1). Для цього було використано єдиний підхід, побудований на власній експертній оцінці автора.

Таблиця 1

КРИТЕРІЇ ОЦІНЮВАННЯ ПРОФЕСІЙНИХ ЯКОСТЕЙ ГОЛОВНОГО БУХГАЛТЕРА

Критерії оцінювання професійних якостей головного бухгалтера		Вагові коефіцієнти критеріїв
1		3
1. Рівень кваліфікації		0,10
Показники	Повна вища освіта; кваліфікація магістр з обліку й аудиту в управлінні підприємницькою діяльністю	0,05
	Досвід роботи на посаді головного бухгалтера понад три роки; вік до 40 років	0,05
2. Компетентність		0,20
Показники	Вільне володіння чинним нормативним законодавством з бухгалтерського обліку, організація та ведення обліку на підприємстві, підготовка фінансової звітності	0,05
	Досконале знання вимог податкового законодавства для своєчасного проведення розрахунків за податками, зборами, обов'язковими платежами, здійснення їх оплати до бюджету; підготовки та своєчасної подачі до відповідних органів податкової звітності	0,15
3. Професійна ерудиція		0,25
Показники	Широта поглядів	0,05
	Уміння мислити абстрактними категоріями (креативно) при проведенні аналізу господарської діяльності підприємства та розробці стратегічних управлінських рішень	0,10
	Здатність пояснити підлеглим завдання, а керівництву — окреслити суть проблеми та шляхи її вирішення	0,10
4. Відповідальність		0,30
Показники	Недопущення типових помилок у веденні бухгалтерського обліку	0,15
	Володіння методами аналізу господарських процесів і підготовки оптимальних управлінських рішень	0,10
	Вільне володіння програмними продуктами в обсязі, необхідному для ведення обліку та економічного аналізу	0,05
5. Адаптивність		0,15
Показники	Вміння швидко реагувати на зовнішні зміни у нормативній базі з питань виконання вимог податкового законодавства та розробка раціональних рішень щодо їх оптимізації при оподаткуванні підприємства	0,05
	Вміння своєчасно оцінювати чинники впливу зовнішнього економіко-правового середовища на фінансово-господарську діяльність підприємства та розробляти оптимальні рішення щодо усунення їх негативного впливу при веденні бухгалтерського обліку	0,05
	Вміння відкрито сприймати інновації (введення нових форм внутрішньої звітності, показників), які запропоновано керівництвом, й активно впроваджувати їх у діяльність відділу бухгалтерії	0,05
Усього:		1,00

Суть підходу полягала в тому, що виокремлено п'ять критеріїв — рівень кваліфікації, компетентність, професійна ерудиція, відповідальність, адаптивність і показники, що їх утворюють. Для кожного показника сформовано вагові коефіцієнти, сума яких дорівнює 1,0.

Доцільно розкрити економічну сутність усіх наведених критеріїв. Для цього було використано «Сучасний тлумачний словник української мови» [8] та фахову економічну літературу, що дозволило автору запропонувати такі терміни.

Адаптивність — здатність пристосуватися до нових умов існування, звикнути до змін середовища та незвичних умов праці.

Відповідальність — серйозність, важливість; надання фахівцю прав та покладання на нього обов'язків у здійсненні професійної діяльності.

Рівень кваліфікації — ступінь придатності, підготовленості до якого-небудь виду праці, визначеному фахом, професією чи спеціальністю.

Компетентність — спроможність реалізовувати ґрунтовні знання, навички, вміння в певній галузі; добра обізнаність.

Професійна ерудиція — начитаність, обізнаність фахівця, глибоке різнобічне знання ним професійної справи у певній галузі чи багатьох галузях науки.

Варто зазначити, що фінансово-господарська діяльність будь-якого підприємства передбачає ведення бухгалтерського обліку, який безпосередньо організує головний бухгалтер. У сучасних умовах господарювання власники підприємств потребують професійно компетентного головного бухгалтера, який володіє інструментарієм для проведення економічного аналізу господарської діяльності підприємства. Раціонально організована система обліку та аналізу забезпечує керівництво достовірною інформацією, яка дозволяє оцінити результати діяльності та прийняти відповідні управлінські рішення.

Результати аналізу критеріїв оцінювання професійних якостей головного бухгалтера наведено на рис. 2.

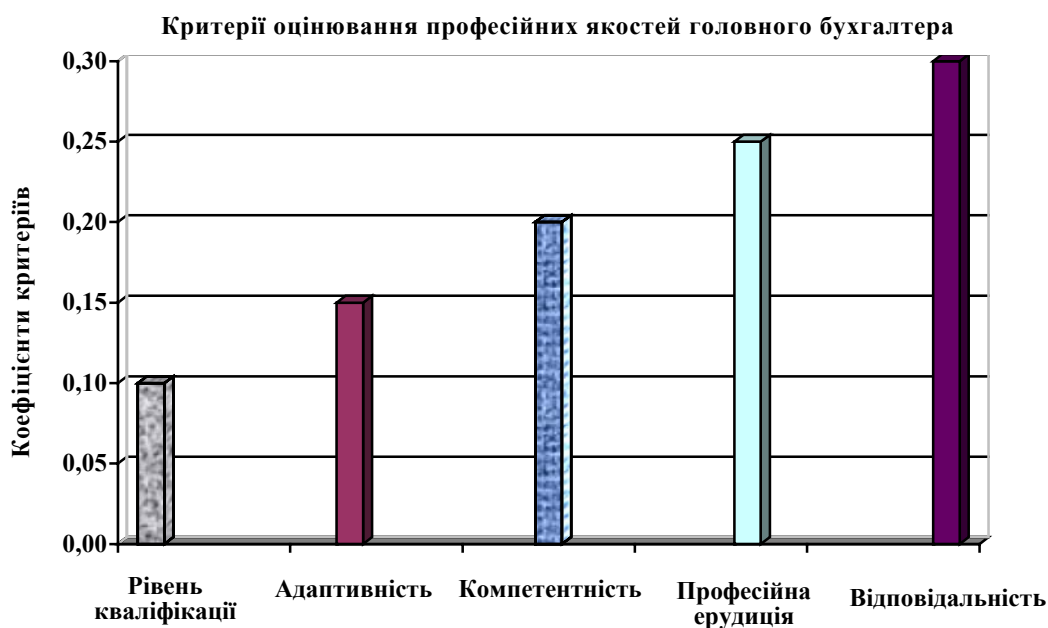


Рис. 2. Ранжування критеріїв оцінювання професійних якостей головного бухгалтера

Вкладання коштів у підготовку фахівців, наукові розробки, патенти, ліцензії, ноу-хау, запозичення досвіду відносять до інтелектуальних інвестицій [9, с. 185].

Інтелектуальні інвестиції, які вкладено у підготовку працівників, спрямовано на набуття професійних якостей згідно з освітніми та кваліфікаційними характеристиками.

ками, оволодіння співробітниками новими технологіями для участі у виробництві таких товарів, які зможуть задовольнити дедалі більші потреби споживачів. Для цього вітчизняні підприємства використовують інвестиційні ресурси, які відтворюються переважно за рахунок власних джерел. Тобто таких видів грошових та інших активів підприємства, основними серед яких є частина чистого прибутку підприємства, яку скеровують на розвиток виробництва, амортизаційні відрахування тощо.

А. М. Колот підкреслює стратегічне значення економічного ресурсу, «який являє собою сукупність та комбінацію інформації, знань, інтелекту, інновацій» [10, с. 32]. Автор вказує на досвід найрозвинутіших країн світу, у яких протягом останніх десятиліть відбувається інтенсивне заміщення оборотних матеріальних ресурсів на необоротні.

Варто зазначити, що у фаховій літературі докладно розглянуто структуру капітальних вкладень, які згруповано залежно від характеру витрат на відтворення необоротних матеріальних ресурсів з урахуванням галузевих особливостей використання об'єктів основних засобів. На жаль, не завжди вартість необоротних нематеріальних ресурсів реально оцінюється та відображається в обліку. Особливості відтворення їх полягають у підвищенні якості персоналу шляхом поглиблення знань, умінь, удосконалення навичок.

Процес відтворення інтелектуальних ресурсів потребує вирішення питань оцінювання, ідентифікації та відображення в обліку результатів їх використання, що можливе лише завдяки критеріальному оцінюванню професійних якостей і частки інтелектуальної праці персоналу та робітників.

Отже, проведене дослідження дало змогу запропонувати критерії оцінювання якості відтворення такого виду інтелектуальних ресурсів як фахівець з обліку й аудиту. Оцінювання якості відтворення інтелектуальних ресурсів на всіх рівнях відповідальності доцільно проводити за п'ятьма критеріями — такими, як рівень кваліфікації, компетентність, професійна ерудиція, відповідальність, адаптивність. Ці критерії оцінювання результатів інтелектуальної діяльності доцільно сформулювати в алгоритм з метою забезпечення достовірною інформацією систему обліку та аналізу відтворюваних ресурсів.

На далі доцільно сформулювати критерії оцінювання якості відтворення інтелектуальних ресурсів за напрямками економічної діяльності та рівнями відповідальності.

Література

1. Бігдан І. А. Інтелектуальний капітал: проблемні питання обліку // Вісник Національного технічного університету «Харківський політехнічний інститут»: Збірник наукових праць. Тематичний випуск: Технічний прогрес і ефективність виробництва. — Харків: НТУ «ХПІ». — 2006. — № 13 (1) — С. 75—77.
2. Голов С. Ф. Интеллектуальные активы — ключевой фактор конкурентоспособности и объект бухгалтерского учета // Міжнародні тенденції розвитку бухгалтерського обліку і аудиту та перспективи для України: Тези доповідей на міжнародній науково-практичній конференції 19 травня 2006 р. — К.: КНЕУ, 2006. — С. 79—81.
3. Лазаришина І. Д. Концептуальні засади аналізу інтелектуального капіталу / Збірник наукових праць. — Харків: ХІБМ, 2008. — С. 140—142.
4. Нападовська Л. В. Концепція подальшого розвитку вітчизняної системи в умовах глобалізації економіки // Фінанси, облік і аудит. Збірник наукових праць. — Спец. вип. / Відп. ред. В. Г. Лінник. — К.: КНЕУ, 2006. — С. 274—281.
5. Большие технические системы: проектирование и управление / Л. М. Артюшин, Ю. К. Зиятдинов, И. А. Попов, А. В. Харченко. Под ред. И. А. Попова. — Харьков: Факт, 1997. — 400 с.
6. Экономический словарь / Е. Г. Багудина, А. К. Большаков и др.; отв. ред. А. И. Архипов. — М.: ТК Велби, Проспект, 2004. — 624 с.

7. Советский энциклопедический словарь / Гл. ред. А. М. Прохоров. — 3-е изд. — М.: Сов. энциклопедия, 1984. — 1600 с.

8. Сучасний тлумачний словник української мови: 65000 слів / За заг. ред. д-ра філол. наук, проф. В. В. Дубічинського. — Х.: ВД «ШКОЛА», 2006. — 1008 с.

9. Загородній А. Г., Вознюк Г. Л., Смовженко Т. С. Фінансовий словник. — 3-тє вид., випр. та доп. — К.: Т-во «Знання», КОО, 2000. — 587 с.

10. Колот А. М. Інноваційна праця та інтелектуальний капітал як провідні чинники розвитку та підвищення якості освітньої діяльності // Досвід організації та активізації навчального процесу на основі впровадження інноваційних технологій. Зб. матеріалів наук.-метод. конференції 5-8 лютого 2008 р. — У 2 т. — Т. 1. — К.: КНЕУ, 2008. — С. 29—42.

Надійшла до редакції: 20.12.2008

УДК 657.4

С. В. Сагова, канд. екон. наук, доц.,
ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана»

ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ

Розглянуто особливості бухгалтерського обліку деяких видів нематеріальних активів, зокрема гудвілу. Визначено сутність позитивного та негативного гудвілу. З'ясовано, що зароблений у ході здійснення діяльності підприємства гудвіл (висока ділова репутація) не може бути проданий окремо, сам по собі, а тільки разом з активами і зобов'язаннями підприємства. Запропоновані бухгалтерські проведення з обліку нематеріальних активів.

Ключові слова: нематеріальні активи, гудвіл, позитивний гудвіл, негативний гудвіл, акції, балансова вартість, активи, зобов'язання.

Становлення ринкової економіки в Україні потребує перегляду й реформування всієї системи економічних знань у вітчизняній науці, починаючи з економічної теорії і закінчуючи найбільш прикладною економічною наукою — бухгалтерським обліком. Підвищилася зацікавленість у вивченні деяких економічних термінів і процесів, які раніше не мали місця в діяльності вітчизняних підприємств. Це, зокрема, стосується такого поняття, як нематеріальні активи, гудвіл та облік операцій з ними. Сьогоднішня економічна криза призведе до активізації таких операцій, коли слабкі підприємства можуть стати об'єктами купівлі-продажу або злиття з тими, що змогли протистояти кризовим негативам. Дедалі частіше на практиці виникатиме необхідність відображати в обліку при купівлі-продажу підприємств такого нематеріального активу, як гудвіл. Адже гудвіл — це позитивна чи негативна різниця між вартістю придбання підприємства в цілому і сукупною вартістю його чистих активів, кожен з яких на дату придбання оцінено за справедливою вартістю.

Проблему використання та обліку нематеріальних активів і гудвілу вивчали такі вчені, як М. Т. Білуха, С. Ф. Голов, В. І. Єфіменко. Даному питанню присвячено публікацію Т. Любка («Похідні фінансові інструменти»).

На підставі вивчення останніх досліджень і публікацій з проблеми обліку нематеріальних активів можна зробити висновок, що науковцями не приділено достатньо уваги даним операціям та не запропоновано цілісної системи їх обліку. Крім того, нез'ясованими залишаються деякі положення щодо визначення поняття «нематеріальний актив» та суми гудвілу як одного з видів нематеріальних активів. Тому на сучасному етапі стоїть проблема створення такої системи обліку нематеріальних активів, яка забезпечувала б управлінський апарат підприємств необхідною інформацією для прийняття своєчасних управлінських рішень. Також, враховуючи розбіжності викладення даного питання в положеннях бухгалтерського обліку, стає очевидним, що облік гудвілу є неоднозначним і потребує досконалого вивчення у контексті впровадження у вітчизняну практику.