

ВІДТВОРЮВАНІ ЕКОНОМІЧНІ РЕСУРСИ ЯК ОБ'ЄКТИ ОБЛІКУ ТА ОЦІНКИ НА ПІДПРИЄМСТВІ

Городянська Л.В., к.е.н., доцент

Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана

В статье рассмотрены особенности учета воспроизводимых экономических ресурсов в учетно-аналитической системе. Выявлено, что такие ресурсы составляют объекты амортизации необоротных материальных и нематериальных активов, которые можно воссоздать.

The article presents the features of the reproduced economic resources in the accounting-analytical system. It is exposed, that such resources make the objects of amortization of inconvertible tangible and non-material assets which it is possible to recreate.

Прагнення України до єдиного міжнародного інформаційного простору потребує ретельних досліджень та практичних розробок з метою удосконалення її економіко-правового середовища. З позиції фінансово-економічної діяльності вітчизняних підприємств функціонують обліково-аналітична та податкова системи. Об'єктами обліку й оподаткування цих систем є зокрема відтворювані економічні ресурси, які потребують вирішення питань ефективного управління основним та інтелектуальним капіталом.

Дослідження **проблеми обліку відтворюваних економічних ресурсів з метою раціонального управління ними в обліково-аналітичній системі підприємства** – актуальне й важливе в сучасних умовах господарювання. Це сприятиме зростанню основного та інтелектуального капіталу та зміцненню конкурентних переваг підприємства.

Незважаючи на вагоме значення відтворюваних економічних ресурсів у господарській діяльності підприємств, їх обліку, оцінці та ефективному управлінню приділено недостатньо уваги [1-7]. Категорії «інтелектуальні ресурси» та «інтелектуальний капітал» нові і складні. Тому в економічній літературі мають місце досить істотні відмінності у їх трактуванні (табл. 1).

Таблиця 1

Пропозиції авторів щодо характеристики інтелектуальних ресурсів та інтелектуального капіталу

Автор	Характеристика інтелектуальних ресурсів, інтелектуального капіталу та зв'язок між ними
Богдан І. [1]	Інтелектуальний капітал – невід'ємна складова майна підприємства, ефективне використання якої забезпечує зростання його ринкової вартості [1, с. 45]. Інтелектуальний капітал тотожний з категоріями «інтелектуальні ресурси», «невідчутні активи», «інтелектуальні активи», «інтелектуальний потенціал», «гудвіл» [1, с. 43]
Іванченко Н.О. [2]	Людський капітал (інтелектуальні ресурси) є найціннішими нематеріальними активами підприємства [2, с. 124]. Під людським капіталом розуміють існуючий у людини запас здоров'я, знань, навиків, досвіду, таланту, які використовують у виробництві з метою отримання високого рівня доходів
Сучкова Е.Д. [3]	Інтелектуальні ресурси, та по-перше, людський капітал здатні продукувати нову, наукоємку продукцію та технології. Постійне оновлення знань та освоєння нових спеціальностей забезпечує розвиток суспільства [3, с. 177-178]
Чухно А. [4]	Інтелектуальний капітал складається з людського та структурного капіталу. Особливість людського капіталу полягає в тому, що будучи нематеріальним, він не може бути власністю підприємства, не обліковується в його балансі та не відтворюється на інших підприємствах. <i>Структурний капітал</i> на відміну від людського є власністю підприємства та включає технічне і програмне забезпечення, організаційну структуру, патенти, торгові марки тощо. Він може бути <i>відтвореним</i> або <i>відчуженим</i> на користь іншого підприємства [4, с. 50]

Відтворювані економічні ресурси складає сукупність необоротних активів підприємства, які здатні до відтворення (основні засоби, результати інтелектуальної праці персоналу). Фінансово-господарську діяльність підприємства гальмують процеси несвоєчасного оновлення основних засобів і

незадовільна якість персоналу, а наявність двох економіко-правових систем ускладнює її. Обліково-аналітична система забезпечує управлінську ланку підприємства вихідними даними щодо наявних ресурсів, здатних до відтворення, які складають суть цього дослідження.

Мета статті – дослідження особливостей обліку відтворюваних економічних ресурсів, визначення організаційної структури їх складових та джерел фінансування.

Особливості обліку відтворюваних економічних ресурсів в обліково-аналітичній системі полягають у комплексному, творчому підході фахівців підприємства щодо вирішення питань організації бухгалтерського обліку цих ресурсів, вибору оптимальної комбінації методів нарахування амортизації. Цей вибір визначає розмір нарахованої амортизації та реалізується у наказі про облікову політику підприємства. Раціональна облікова політика є фундаментом побудови обліково-аналітичної системи.

Слід зазначити, що **обліково-аналітична система** містить сукупність інформації про господарську діяльність підприємства, яка вимірюється, реєструється, накопичується, обробляється, зберігається, узагальнюється з метою забезпечення зовнішніх та внутрішніх користувачів повними, об'єктивними й достовірними даними задля прийняття ними виважених управлінських рішень [8, с. 38].

Необоротні активи підприємства розрізняють залежно від того, є вони об'єктом амортизації чи ні. Ловінська Л.Г. [9, с. 95] пропонує необоротні матеріальні активи визначати за трьома видами: активи, вартість яких зменшується завдяки нарахуванню амортизації (будівлі, споруди тощо); активи, вартість яких знижується завдяки виснаженню (природні ресурси – корисні копалини, ліс тощо); актив, вартість якого не змінюється в результаті використання (земля). Автор пропонує виокремити в балансі групу необоротних матеріальних та нематеріальних активів, які є об'єктами амортизації та обліковувати їх як «довгострокові активи» підприємства.

Група необоротних матеріальних та нематеріальних активів, яка є **об'єктом амортизації**, за економічною природою здатна до відтворення, а тому пропонується визначати її як **відтворювані економічні ресурси**.

Необоротні матеріальні відтворювані економічні ресурси як об'єкти амортизації обліково-аналітичної системи – це основні засоби та інші необоротні матеріальні активи. Слід зазначити, що відповідно до п. 22 П(С)БО 7 «Основні засоби» виключено з об'єктів амортизації вартість землі і незавершених капітальних інвестицій.

В статті пропонується структура основних засобів, які є об'єктами амортизації за групами відповідно до вимог П(С)БО 7 (рис. 1).

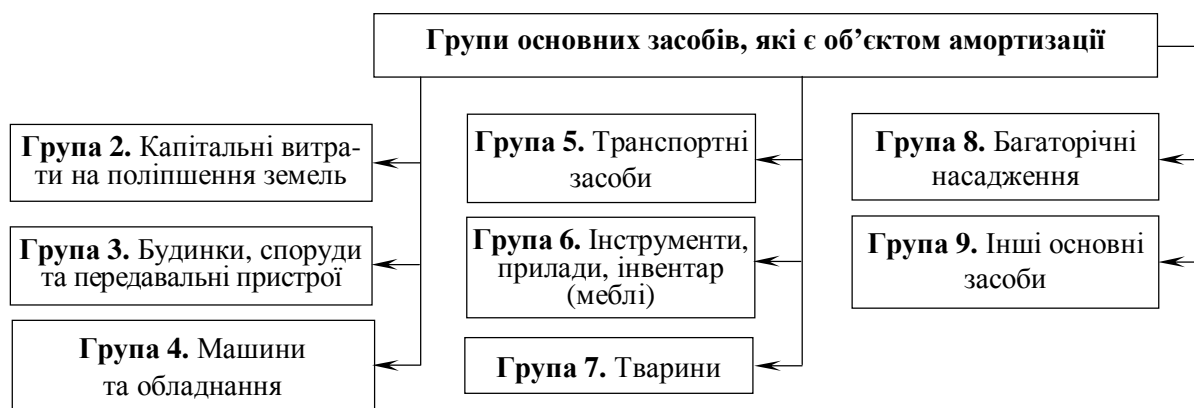


Рис. 1. Структура основних засобів, які є об'єктами амортизації за групами

Як відомо основні засоби поділяють на дев'ять груп, однак об'єктами амортизації є лише вісім груп, виняток складає група 1 «Земельні ділянки», яку виключено з об'єктів амортизації. Основні засоби підприємство використовує в процес виробництва, постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій. Підприємство (орендодавець) відповідно до П(С)БО 14 «Оренда», може передати у користування необоротний актив орендарю за угодою *операційної* або *фінансової оренди*.

Під час передавання за угодою операційної оренди об'єкт операційної оренди залишається на обліку (у балансі) орендодавця із зазначенням у реєстрах аналітичного обліку факту передавання об'єкта в операційну оренду. Орендодавець нараховує амортизацію у відомості 8 за обраним методом та виходячи зі строку очікуваного корисного використання об'єкта операційної оренди із включенням її до витрат на здійснення операційної оренди з одночасним збільшенням суми накопиченого зносу цього об'єкта.

Під час передавання у фінансову оренду об'єкт основного засобу виключається з балансу орендодавця з одночасним визнанням довгострокової дебіторської заборгованості. Амортизацію об'єкта фінансової оренди нараховує орендар у відомості 8 з відображенням суми у складі відповідних поточних витрат. Орендодавець суму орендних платежів на погашення вартості об'єкта фінансової оренди відображує в обліку зменшенням розміру довгострокової дебіторської заборгованості.

Вагомим джерелом фінансування відтворюваних економічних ресурсів є власні кошти підприємств, зокрема прибуток від реалізації продуктів інтелектуальної діяльності зменшується на розмір нарахованої амортизації. Підприємство отримує прибуток за рахунок не лише необоротних матеріальних та нематеріальних активів, які відображують у балансі, а також завдяки не ідентифікованим нематеріальним активам. Слід зазначити, що нематеріальний актив зараховується на баланс, якщо існує імовірність одержання майбутніх економічних вигод, пов'язаних з його використанням та вартість його може бути достовірно визначена. Зокрема, розмір прибутку обумовлений зростанням гудвілу підприємства у зарубіжній практиці відноситься до специфічного виду нематеріальних активів.

В економічній літературі [10, с. 121-122; 11, с. 23; 12] гудвіл визначають як сукупність нематеріальних активів, зокрема таких як фірмове найменування, компетенція персоналу, наявність системи мотивації персоналу та унікальних програм професійної підготовки, сприятливі контракти, ефективна організація управління, система якості, бази даних, сприятливий або пільговий нормативно-правовий режим роботи підприємства тощо, наявність яких забезпечує додаткові переваги на ринку та отримання підприємством доходів та прибутку.

Слід зазначити, що такі відомі категорії як доходи і прибуток підприємства є мірою успіху та визначають підсумкову оцінку його вартості.

За традиційною моделлю бухгалтерського обліку, яка не надає повної та об'єктивної оцінки вартості підприємств, враховують лише грошову ціну активів. Чухно А. у праці виокремлює чотири види активів [4, с. 63-64] та звертає увагу на їх неоднорідність. До перших двох автор відносить поточні активи, які можна використати або реалізувати протягом наступного року, зокрема товарно-матеріальні запаси, дебіторську заборгованість та основні фонди. Третій вид активів – це інвестиції, які мають визначену ринкову вартість. Четвертий – нематеріальні активи, вартість яких не завжди можна точно визначити. Однак значення невідчутних активів зростає, а на деяких підприємствах навіть перевищує вагомість відчутних активів.

Зазвичай участь у виробничому процесі приймають дві частини інтелектуального капіталу. Незважаючи на роль людського капіталу, він не визначається в балансі як актив, що призводить до формування необ'єктивної оцінки ринкової вартості підприємства. Обумовлено це неможливістю достовірного визначення отриманих з його допомогою майбутніх економічних вигод, придбати у власність персонал підприємства, виокремити знання персоналу від самих носіїв. Тобто, знання і кваліфікація персоналу, які приносять підприємству у майбутньому економічні вигоди не визнаються нематеріальними активами. Навпаки структурний капітал, який включає результати інтелектуальної праці персоналу, відображається в балансі за групами нематеріальних активів та піддається вартісним оцінкам.

Слід зазначити, що облік результатів творчої праці персоналу за об'єктами інтелектуальної власності ведеться на рахунку 12 «Нематеріальні активи». Облік об'єктів основних засобів ведеться на рахунку 10 «Основні засоби».

Для забезпечення діяльності вітчизняних підприємств відтворюваними економічними ресурсами необхідно покладатися, в першу чергу, на власні внутрішні джерела інвестування – амортизацію, прибуток тощо. Запропоновано класифікацію джерел фінансування відтворюваних ресурсів (рис. 2).

Нарахована амортизація займає чільне місце у фінансуванні відтворюваних економічних ресурсів підприємства – основних засобів та нематеріальних активів за рахунок власних коштів. Вона нерозривно пов'язана з основними фінансово-економічними показниками діяльності підприємства. Так, нарахована амортизація безпосередньо впливає на суми прибутку до оподаткування та грошового потоку після оподаткування, завдяки чому на підприємстві формується внутрішнє джерело інвестування та відтворення основного та інтелектуального капіталу.

Особливості нарахування амортизації відтворюваних економічних ресурсів всередині обліково-аналітичної системи полягають у розбіжностях між: об'єктами, методами (зокрема податковими), кількістю груп (вісім або три), тощо. Це потребує додаткових витрат часу на проведення оцінки ефективності управління відтворюваними економічними ресурсами.

Відтворення інтелектуальних ресурсів за інтенсивним типом потребує підвищення рівня освіти персоналу підприємства, його кваліфікації, покращення здоров'я та розумових здібностей. Що призведе до зростання якості інтелектуальної праці персоналу, розміру інтелектуального капіталу та ринкової вартості підприємства.

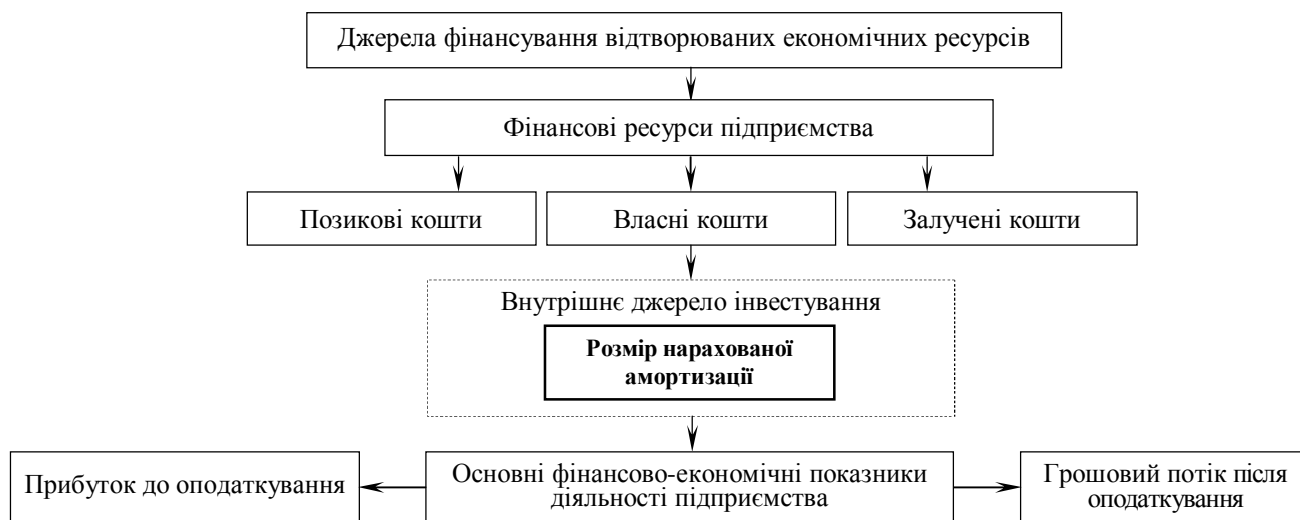


Рис. 2. Джерела фінансування відтворюваних економічних ресурсів підприємства

Висновки. В статті досліджено відтворювані економічні ресурси підприємства та визначено, що до них належать такі необоротні матеріальні та нематеріальні активи, які є об'єктами амортизації і за економічною природою можуть бути відтворені.

Необоротні матеріальні активи, які є об'єктом амортизації – це основні засоби та інші необоротні матеріальні активи. Запропоновано структуру основних засобів як відтворюваних ресурсів за групами, облік їх ведеться з використанням восьми груп на рахунку 10 «Основні засоби».

Необоротні нематеріальні активи підприємства, як об'єкти амортизації – є складовою інтелектуального капіталу. Зокрема результати інтелектуальної праці персоналу створюють інтелектуальну власність, облік якої ведеться за трьома групами на рахунку 12 «Нематеріальні активи».

Запропоновано класифікацію джерел фінансування відтворюваних ресурсів на підприємстві, вагомими з яких є власні кошти. Існуюча система обліку потребує подальшого удосконалення, оскільки вартість гудвілу підприємства обумовлена лише вартістю його ідентифікованих активів.

ЛІТЕРАТУРА

1. Бігдан І. Інтелектуальний капітал та облікова політика // Становлення облікової політики в Україні: Тези доповідей Всеукраїнської наук. конференції (18-19 травня 2007 р.) – Тернопіль: Економічна думка. – 2007. – С. 43–45.
2. Іванченко Н.О. Системно-ситуаційний підхід до нематеріальних активів підприємств легкої промисловості // Актуальні проблеми економіки. – 2006. – № 11. – С. 120–125.
3. Сучкова Е.Д. Интеллектуальные ресурсы как фактор инновационного развития и обеспечения конкурентоспособности экономики // Вісник Національного технічного університету «Харківський політехнічний інститут»: Збірник наукових праць. Тематичний випуск: Технічний прогрес і ефективність виробництва. – Харків: НТУ «ХП». – 2006. – № 13 (1) – С. 176–178.
4. Чухно А. Інтелектуальний капітал: сутність форми і закономірності розвитку // Економіка України. – 2002. – № 11. – С. 48–55, № 12. – С. 61–67.
5. Шевчук В.Я., Рудченко О.Ю. Актуальні питання регулювання відтворення основних фондів і вдосконалення амортизаційної політики // Моніторинг інвестиційної діяльності в Україні. – 1999. – № 1. – С. 13–21.
6. Рудченко О.Ю., Омелянчик Н.І., Федорченко В.Г. Актуальні питання відтворення основних фондів та активізації інвестиційної діяльності в економіці України // Інвестиції: практика та досвід. – 2003. – № 16. – С. 17–22.
7. Левковська Л. Методологічні принципи та критерії відтворення основного капіталу з урахуванням регіональних особливостей // Регіональна економіка. – 2003. – № 2. – С. 65–71.
8. Городянська Л.В. Нарахування амортизації в єдиній системі // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 7. – С. 37–40.
9. Ловінська Л.Г. Нарахування зносу – спосіб регулювання балансової оцінки довгострокових активів // Фінанси України. – 2006. – № 7. – С. 92–100.
10. Котова Т., Молчанова О., Черниченко Т., Гришина С. Российский и международный опыт признания и оценки гудвилла // Маркетинг. – 2005. – № 2. – С. 121–126.
11. Просвирина И.И. Оценка внутренне созданного гудвилла компаний // Международный бухгалтерский учет. – 2005. – № 9. – С. 23–30.
12. Петрова С. Гудвіл: зарубіжний та вітчизняний досвід // Вісник податкової служби України. – 2003. – № 30. – С. 47–50.