

- реалізується принцип матеріальної зацікавленості персоналу у результатах роботи, як свого підрозділу, так і взагалі.
3. З двох попередніх пунктів та усього вищезазначеного можливо побудувати схему послідовності:

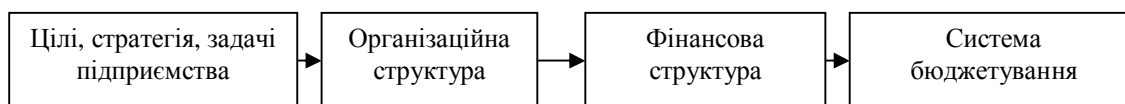


Рис. 2. Схема послідовності утворення системи бюджетування

ЛІТЕРАТУРА

1. Вороб'їов П., Земеров Ф. "Бюджетування діяльності виробничих підприємств (досвід розробки та впровадження)" // Проблеми теорії та практики керування, № 6. 2001.
2. Доронченко О. "Фінансова структура: перший крок до бюджетування" // Фінансовий директор, № 6(грудень), 2002.
3. Кузнецов А.И. "Организационная структура предприятия с позиции обеспечения выживания" // www.itearm.ru
4. www.b-evolution.ru
5. www.betec.ru
6. www.bo-nn.ru
7. www.delcon.ru

УДК 657

СУЧАСНІ ПІДХОДИ ДО ФОРМУВАННЯ ІНФОРМАЦІЇ ПРО ІНТЕЛЕКТУАЛЬНИЙ КАПІТАЛ В СИСТЕМІ ФІНАНСОВОГО ОБЛІКУ

Головай Н.М., асистент

Вінницький торговельно-економічний інститут КНТЕУ

В статье исследуются современные аспекты информационного обеспечения управления интеллектуальным капиталом предприятия. На основе анализа отечественного и зарубежного опыта предложено собственное видение и решение исследуемой проблемы, которое объединяет достижения теории и практики учета интеллектуального капитала.

In the present article the authors investigate the modern aspects of providing intellectual capital management of an enterprise with information. On the basis of complex analysis of home and foreign experience the authors suggest their own vision and solution of the problem in question that combines the achievements of theory and practice of intellectual capital registration.

Вступ. Останнім часом, вітчизняні підприємства все частіше здійснюють витрати з метою придбання, розробки чи збільшення корисності таких інтелектуальних ресурсів як, наприклад, технічні та наукові знання, розробка та впровадження нових технологій, об'єкти інтелектуальної власності, ринкові дослідження та торгові марки, прихильність клієнтів тощо. Не всі ці об'єкти відповідають визначенню нематеріального активу, проте, як правило, сприяють зростанню вартості самого підприємства.

Розвиток постіндустріальної економіки, породжує виникнення все більшої кількості факторів, що створюють додаткову цінність для підприємства, збільшуючи при цьому його ринкову вартість. Деякі дослідники, перш за все пов'язують ці процеси з неможливістю відобразити в фінансовій звітності сформований на підприємстві інтелектуальний капітал (НДДКР, кваліфікації персоналу, високої репутації серед клієнтів тощо) [1, 4, 6, 8]. Разом з тим, поряд із широковживаним в економічній літературі терміном "інтелектуальний капітал", в сфері бухгалтерського обліку продовжують оперувати терміном "нематеріальні активи", основну питому вагу яких складають об'єкти інтелектуальної власності.

Постановка завдання. Метою статті є обґрунтування необхідності відображення в системі фінансового обліку сформованого на підприємстві інтелектуального капіталу. Основними методологічними підходами при вирішенні поставленого завдання були методи досліджень: діалектичний, системний, абстрактно-логічний тощо

Результати. Як вже було зазначено, з позиції традиційного обліку, зростання різниці між балансовою та ринковою вартістю підприємств, зумовлене в першу чергу наявністю неідентифікованих активів, тобто активів, які не знайшли свого облікового відображення, а також виникненням ефекту си-

нергії в результаті взаємодії деяких активів відповідного підприємства. Як вирішення цієї проблеми дана сума перевищення враховується як окремий самостійний актив підприємства - гудвіл. Оскільки гудвіл представляє собою плату за деякі переваги, які не піддаються ідентифікації, визнання його як активу можливе лише в результаті придбання підприємства.

Проблема ідентифікації, визнання та обліку нематеріальних активів стоїть не лише перед вітчизняними підприємствами. Складність та протиріччя в судженнях щодо цих об'єктів існує й в міжнародній практиці.

Незважаючи на значний досвід західних вчених у сфері дослідження категорії інтелектуального капіталу, проблема відображення в обліку даного об'єкту і досі залишається невирішеною [1, 3, 4, 6, 7, 8, 9, 10].

Враховуючи специфічний характер нематеріальних активів й відсутність в них матеріальної форми, їх ідентифікація та облік вважаються одними із самих складних в бухгалтерському обліку. В світі вже накопичений величезний досвід й розроблені стандартизовані методики обліку необоротних і оборотних матеріальних активів, грошових коштів, цінних паперів, інших активів та зобов'язань. Проте, методологія обліку нематеріальних активів, й досі вважається до кінця не розробленою.

Об'єкти інтелектуальної власності, що складають структурну компоненту інтелектуального капіталу, можуть бути придбані або створені безпосередньо працівниками підприємства. Придбані об'єкти інтелектуальної власності доступні широкому колу осіб та легко піддаються копіюванню. В свою чергу, створені інтелектуальні продукти (внутрішньо генерований інтелектуальний капітал) є комерційною таємницею та забезпечують підприємству виключні конкурентні переваги. Відображення в обліку створених підприємствами знань, що генерують їх інтелектуальний капітал за таких умов набуває особливої актуальності.

Внутрішньогенеровані підприємствами знання є результатом проведення науково-дослідних та дослідно-конструкторських робіт. На наш погляд це питання є надзвичай важливим, оскільки від того відображені чи не відображені в бухгалтерському обліку такі активи залежить і достовірність оцінки чистих активів підприємства та ефективність ведення бізнесу в цілому.

Аналіз методології відображення НДДКР в обліку дозволив виділити три основних напрямки: відображення у складі витрат звітного періоду; капіталізація витрат з послідувочою їх амортизацією; часткова капіталізація з послідувочим списанням.

На захист першого напрямку висувається принцип обережності, відповідно до якого активи необхідно відображати по найнижчій з двох оцінок, а витрати по найвищій. Виходячи з цього принципу витрати на НДДКР необхідно списувати в періоді їх виникнення, так як можливість їх оцінки в якості активів є сумнівною. Така позиція базується на твердженні, що будь-який зв'язок витрат на НДДКР з майбутнім прибутком встановити неможливо, оскільки дані витрати не відображають жодної оцінки майбутнього доходу, і навіть якщо такі доходи можуть мати місце, їх неможливо визначити.

На протипагу принципу обережності можна протиставити принцип відповідності. Відповідно до цього принципу витрати на НДДКР передбачається послідовно списувати на витрати, по мірі отримання доходів від їх здійснення. Науково-дослідна та дослідно-конструкторська діяльність ведеться в рамках розробки нової і вдосконалення існуючої продукції або скорочення майбутніх виробничих витрат. Це дозволяє очікувати від НДДКР віддачі скоріше в майбутньому, ніж в поточному звітному періоді. Так як в майбутньому передбачається отримати дохід, то виходячи з принципу відповідності, витрати на НДДКР необхідно капіталізувати, а потім амортизувати протягом періоду надходження доходів. Прихильники (прибічники) принципу відповідності вважають, що розподіл витрат на НДДКР переважніше їх списання по мірі виникнення, навіть якщо період отримання доходу є невизначеним, оскільки суб'єктивна оцінка все ж більш адекватна, ніж довільне зведення до нуля - списання на витрати поточного періоду [7]. Саме цей підхід знайшов своє відображення в міжнародних стандартах бухгалтерського обліку (МСБО). Проте на практиці, його розробники, намагаючись знайти баланс між принципами обережності та відповідності, ввели певні обмеження, що гарантуватимуть капіталізацію лише тих витрат на НДДКР, які дійсно можуть призвести до отримання доходів у майбутньому. Зокрема, це виражено в рекомендаціях МСБО 38 «Нематеріальні активи» списувати витрати на дослідження, але капіталізувати витрати на розробки.

Відображаючи операції по створенню інтелектуального капіталу в обліку, іноді важко оцінити, чи відповідає внутрішньо генерований нематеріальний актив критеріям визнання. Часто буває важко: а) визначити, чи існує актив, який можна ідентифікувати і який генеруватиме майбутні економічні вигоди, а також момент часу, на який він існує; б) достовірно визначити собівартість активу. В деяких випадках вартість внутрішнього генерування нематеріального активу не можна відокремити від вартості обслуговування або збільшення корисності внутрішньо генерованого гудвілу суб'єкта господарювання чи від здійснення щоденних операцій.

Щоб оцінити, чи відповідає внутрішньо генерований нематеріальний актив критеріям визнання, суб'єкт господарювання класифікує генерування актив на: а) етап дослідження; б) етап розробок. Якщо

суб'єкт господарювання не може відокремити етап дослідження від етапу розробок внутрішнього проєкту для створення нематеріального активу, він розглядає видатки на такий проєкт так, ніби вони були понесені лише на етапі дослідження.

У контексті МСБО 38 «Нематеріальні активи» поняття дослідження охоплює заплановані дослідження, які здійснюються цим підприємством уперше для отримання і розуміння нових наукових та технічних знань. Прикладами досліджень є: діяльність, що здійснюється з метою отримання нових знань; пошук, оцінка та остаточний вибір, застосування винаходів та інших знань; пошук альтернативних матеріалів, продуктів, процесів, систем і послуг; формулювання, проєктування, оцінка та остаточний вибір можливих альтернатив для нових або вдосконалених матеріалів, приладів, процесів, систем і послуг. Будь-які нематеріальні активи, отримані в результаті дослідження, не визнаються активами підприємства. Через це витрати на проведення дослідження списують і відображають у тому періоді, в якому вони виникли.

На етапі проведення розробок іноді можна визначити нематеріальний актив та продемонструвати, що цей актив генеруватиме ймовірні майбутні економічні вигоди. Це відбувається тому, що етап розробок нематеріального активу більше просунутий порівняно з етапом досліджень.

Розробкою, згідно з МСБО 38 «Нематеріальні активи», вважається застосування результатів досліджень та інших знань для планування і проєктування нових або суттєво вдосконалених матеріалів, приладів, продуктів, процесів, систем або послуг до початку їхнього серійного виробництва або використання. Прикладами розробок є діяльність, пов'язана з: проєктуванням, спорудженням і випробуванням прототипів і моделей об'єктів виробництва та використання; проєктуванням інструментів, форм, затискачів, штампів, зумовлених новою технологією; проєктуванням, будівництвом та експлуатацією пілотного підприємства, яке не має економічних масштабів для комерційного виробництва; проєктуванням, спорудженням і випробуванням обраних альтернатив для нових або вдосконалених матеріалів, приладів, продуктів, процесів, систем і послуг.

Нематеріальні активи, отримані в результаті розробки, слід визнавати (відображувати) в балансі лише за умови, що підприємство може продемонструвати: технічну можливість доведення нематеріального активу до стану, в якому він придатний для продажу або використання, намір завершити створення нематеріального активу для продажу або використання; здатність використати або продати нематеріальний актив; імовірність отримання майбутніх економічних вигод від активу (наявність ринку для нематеріального активу або продукції, яка виготовлятиметься з його допомогою, або інша користь цього активу); наявність відповідних технічних, фінансових та інших ресурсів, необхідних для завершення розробки та використання або продажу нематеріального активу; здатність достовірно оцінити витрати, пов'язані з нематеріальним активом у процесі його розробки.

Наявність ресурсів, необхідних для завершення створення нематеріального активу, використання та отримання вигод від нематеріального активу, можна продемонструвати, наприклад, за допомогою бізнес-плану, в якому наведено необхідні технічні, фінансові та інші ресурси, а також здатність суб'єкта господарювання забезпечити ці ресурси.

У деяких випадках суб'єкт господарювання демонструє наявність зовнішнього фінансування, отримуючи свідчення від позикодавця про його готовність фінансувати план.

Системи калькулювання витрат суб'єкта господарювання часто можуть достовірно оцінити собівартість внутрішнього генерування нематеріального активу, наприклад, заробітну плату та інші видатки, понесені при застереженні авторських прав чи ліцензій або під час розробки комп'ютерного програмного забезпечення.

У разі визнання нематеріального активу, створеного підприємством, до його собівартості включають усі витрати на його створення, виробництво і підготовку до використання, які можуть бути прямо віднесені до активу. Прикладами таких витрат є: витрати на матеріали та послуги, використані чи спожиті під час генерування нематеріального активу; витрати на виплати працівникам (згідно з визначеннями, наведеними в МСБО 19 «Виплати працівникам»), які виникають у процесі генерування нематеріального активу; гонорар за реєстрацію юридичного права; амортизацію патентів та ліцензій, які використовуються для генерування нематеріального активу.

Не включаються до собівартості нематеріальних активів, створених підприємством: витрати на збут, адміністративні та інші загальногосподарські витрати, що прямо не пов'язані з приведенням активу у стан, у якому він придатний для використання за призначенням; чітко визначені непродуктивні витрати та первісні операційні збитки, які виникають до моменту досягнення активом запланованої потужності; витрати на навчання персоналу керувати активом. Слід мати на увазі, що можуть мати місце окремі операції, пов'язані з розробкою нематеріального активу, але не пов'язані з приведенням його до стану придатного до використання за призначенням. Доходи та витрати від таких супутніх операцій визнають у складі прибутку або збитку відповідного звітного періоду.

Відповідно до вимог МСБО 38 «Нематеріальні активи», внутрішньогенеровані торгові марки, заголовки, назви видань, переліки клієнтів та інші подібні своєю сутністю об'єкти не слід визнавати як

нематеріальні активи. Видатки на внутрішньогенеровані торгові марки, заголовки, назви видань, переліки клієнтів та інші подібні своєю сутністю об'єкти не можна відокремлювати від витрат на розвиток бізнесу в цілому. Отже, такі об'єкти не визнаються як нематеріальні активи.

Водночас, все більше дослідників схиляються до думки, що підхід відображення витрат по формуванню інтелектуального капіталу у якості витрат звітнього періоду є виправданим лише за умови, якщо подібні інвестиції становлять незначну частину інвестицій підприємства. За умов постіндустріалізації, виключення таких інтелектуальних об'єктів з бухгалтерського балансу просто його руйнує.

На наш погляд, витрати, що забезпечують внутрішнє генерування інтелектуального капіталу підприємства і не можуть бути визнані в якості нематеріальних активів, доцільно відображати як відкладені витрати та списувати пропорційно отримуваним від здійснення таких витрат доходам. В даному випадку такі витрати відобразатимуться на рахунку 39 «Витрати майбутніх періодів». Очікуваний період отримання доходів можна продемонструвати, наприклад, за допомогою бізнес-плану або у вигляді стратегічного проекту, в яких наводитимуться обсяг необхідних ресурсів та відповідні розрахунки щодо обсягів та термінів отримуваних в майбутньому доходів.

Одним з аргументів на користь відображення неідентифікованих активів у якості відкладених витрат висувається той факт, що таке рішення заохочуватиме погляд керівництва підприємства на такі витрати, як на стратегічний актив, а не як на витрати підприємницької діяльності. Списання витрат, що формують інтелектуальний капітал на витрати періоду задовольняє підприємства, що лише орієнтуються на максимізацію прибутку і не намагаються формувати довгострокову політику. Разом з тим, для підприємств, філософією яких є безперервна та радикальна інноваційна політика, така ситуація призведе до згорання або припинення діяльності, в той час як витрати на створення та розвиток інтелектуального капіталу забезпечують їх вигідне положення на ринку.

Висновки. Отже, постійні зміни в економічному середовищі вимагають розробки та впровадження нових стандартів обліку, пошуку шляхів відображення у фінансових звітах ще зовсім невідомих до нещодавня об'єктів. Діюча практика віднесення витрат по створенню інтелектуального капіталу на витрати поточного періоду викривлює показники фінансової звітності та порушує використання основного принципу бухгалтерського обліку нарахування/відповідності. Витрати, які дають можливість підприємству в довгостроковій перспективі отримати приріст активів або збільшують його ринкову вартість, повинні бути показані не як поточні витрати звітнього періоду, а як інвестиції.

Разом з тим, більшість науковців та практиків додержуючись принципу обережності вважають недоречним змінювати прийняту практику обліку. Проте, їх побоювання не завжди є доцільними. Якщо інвестиції в інтелектуальний капітал підприємства відобразати як актив, він автоматично підлягає фінансовому контролю протягом всього терміну існування (дотримання критеріїв визнання, оцінка ефективності використання тощо), що забезпечує належний контроль за інвестиціями в розвиток підприємства.

На наш погляд, такі витрати доцільно трактувати як інвестиції для управлінського обліку, навіть якщо вони у фінансовому обліку визнаються як поточні витрати. Якщо ж керівництво підприємства перш за все намагатиметься не завищувати активи, як вихід можна запропонувати організувати облік таких витрат як витрат в майбутні нематеріальні активи й здійснювати його окремо від витрат операційної діяльності, які менеджери завжди намагаються скоротити до мінімуму. Спроба встановлення відображення в звіті взаємозв'язку між цими витратами і створенням додаткової цінності для підприємства у майбутньому є досить важливою інформацією для інвесторів, акціонерів, власників та інших користувачів.

ЛІТЕРАТУРА

1. Брукинг З. Интеллектуальный капитал / Пер. с англ. под ред. Л.Н. Ковалик. – С.-Пб.: Питер, 2001. – 288 с.
2. Голов С.Ф., Костюченко В.М. Бухгалтерський облік та фінансова звітність за міжнародними стандартами. Практичний посібник. – К.: Лібра, 2004. – 880 с.
3. Друкер П.Ф. Задачи менеджмента в XXI веке.: Пер. с англ.: – М.: Издательский дом "Вильямс", 2003. – 272 с.
4. Стюарт Т. Интеллектуальный капитал. Новый источник богатства организаций // Новая постиндустриальная волна на Западе. Антология / Под ред. В.Л. Иноземцева. – М: Асасіетіа, 1999. – С. 372–400.
5. Уманців Г. Проблеми ідентифікації, оцінки та обліку інтелектуального капіталу підприємства // Інтелектуальна власність. – 2007. – № 3. – С. 29–33.
6. Зкклз Роберт Дж., Герц Роберт Х., Киган З. Мзри, Филип Дейвид М.Х. Революция в корпоративной отчетности: Как разговаривать с рынком капитала на языке стоимости, а не прибыли / Пер. с англ. Н. Барышниковой – М.: «Олимп – Бизнес», 2002. – 400 с.
7. Allan R. Drebin "Accounting for Proprietary Research", The Accounting Review, July 1966, 425 p.
8. Edvinsson L. Malone M.S. Intellectual Capital. Realizing Your Company's True Value by Finding Its Hidden Brainpower. New York, Harper Business, 1997. – 240 p.
9. Shaikh M. Junaid. Measuring and Reporting of Intellectual Capital Performance Analysis // The Journal of American Academy of Business, Cambridge, March, 2004. – P. 439–448.
10. Thurow L. Investment in Human Capital. – Belmont, 1970, – 240 p.