

КОНЦЕПТУАЛЬНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ІНТЕЛЕКТУАЛЬНОГО КАПІТАЛУ ПІДПРИЄМСТВА ЗА НАЦІОНАЛЬНИМИ ТА МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ

Гордієнко Н. І., проф., канд. екон. наук, Серєда А. Є., магістр, Харківський національний університет міського господарства імені О. М. Бекєтова

Під впливом інформаційної революції людський капітал стає пріоритетним за фізичний в економічному розвитку.

Сутність інтелектуального капіталу як економічної категорії визначається як система відносин різних економічних суб'єктів щодо раціонального стійкого його відтворення на основі прогресивного розвитку науки для конкурентоспроможного виробництва конкретних товарів, послуг, підвищення доходу, життєвого рівня працівників, вирішення проблеми нерівномірності світового та регіонального розвитку на основі персоніфікованих економічних інтересів суб'єктів.

Більшість дослідників, які займаються питанням визначення сутності інтелектуального капіталу, розглядають його як суму нематеріальних активів (НМА) суб'єкта господарювання. З цієї позиції в економічній науці можна виділити 3 підходи до визначення його сутності [5]:

- інтелектуальний капітал як частина нематеріальних активів підприємства;
- нематеріальні активи як частина інтелектуального капіталу.
- інтелектуальний капітал є тотожним нематеріальним активам.

Згідно з П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» Нематеріальний актив – немонетарний актив, який не має матеріальної форми та може бути ідентифікований [1].

Відповідно до МСБО 38 «Нематеріальні активи», це – немонетарний актив, який не має фізичної субстанції та може бути ідентифікований [2].

Найбільш доречним є другий підхід, бо інтелектуальний капітал включає у себе більш широке коло ресурсів, ніж нематеріальні активи, які є правами власності чи користування, оцінку яких можна достовірно визначити. Прикладами ресурсів, які можуть включатися до інтелектуального капіталу, крім нематеріальних активів, є: кваліфікація та досвід працівників, бази даних клієнтів, організаційна структура підприємства, ділова репутація тощо. Достовірно виміряти ці ресурси у грошовій формі досить складно, тому для їх розрахунку використовуються натуральні вимірники, коефіцієнти, якісні характеристики.

Більшість дослідників та практиків дійшли висновку, що на рівні організації інтелектуальний капітал є сумою трьох складових [6] :

Людський капітал представлений у персоналі у вигляді досвіду та знань, здібностей до нововведень, а також у загальній культурі, філософії фірми, її внутрішніх цінностях, культурі управління;

Технологічний (структурний) капітал – технічне і програмне забезпечення, патенти. Вартість структурного капіталу відображається у балансі у статтях

капіталізованих витрат на науково-дослідні та конструкторські розробки або ціну, сплачену за окремі права інтелектуальної власності;

Клієнтський (споживацький) капітал включає ділову репутацію та зв'язки зі споживачами, торгівельні марки, зв'язки. Він характеризується ступенем проникнення, поширення, постійність, упевненість у тому, що споживачі й надалі віддаватимуть перевагу цьому підприємству.

Усі складові інтелектуального капіталу визначають цінність компанії і значною мірою формують її ринкову вартість.

На сьогодні для вітчизняного бухгалтерського обліку актуальним є процес переходу на складання фінансової звітності за міжнародними стандартами. Як і будь який процес, трансформація фінансової звітності при переході на міжнародні стандарти обліку має відповідні складності, тому що, звітність складена за міжнародними стандартами відрізняється більш високою інформативністю та прозорістю, що є надзвичайно важливим для підприємств України.

Для виокремлення облікової категорії «інтелектуальний капітал» важливим є вивчення питання можливості його відображення в межах Міжнародних стандартів фінансової звітності (далі МСФЗ) у порівнянні з вітчизняними Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку (далі П(С)БО).

Сучасна система національного бухгалтерського обліку повною мірою не враховує всі складові інтелектуального капіталу, під яким розуміємо сукупність неявних активів, які підприємство повністю або частково контролює і використовує в процесі своєї діяльності для досягнення поставлених цілей. Зазначимо, що обліку підлягає лише його частина, представлена нематеріальними активами. Об'єкти інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів відповідають вимогам визнання активу, тому в повному складі знаходять місце в системі бухгалтерського обліку та звітності [4].

Для обліку нематеріальних активів та відображення даних про них у фінансовій звітності призначені П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» (далі П(С)БО 8) та МСБО 38 «Нематеріальні активи» (далі МСБО 38). Проте, окрему інформацію про ресурси, близькі до інтелектуальних, можна знайти і у ряді інших стандартів (табл. 1).

Розглядаючи питання обліку нематеріальних активів як складової частини інтелектуального капіталу підприємства та проблематику їх відображення у звітності, зазначимо, що П(С)БО 8 розроблявся на основі МСБО 38, тому між стандартами є багато спільного.

Суттєвою відмінністю між стандартами є різна класифікація нематеріальних активів. Так, П(С)БО 8 виділяє 6 основних груп, у той же час у міжнародних стандартах міститься лише приблизний перелік можливих класів нематеріальних активів.

Відповідно до П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» придбаний або отриманий нематеріальний актив відображається в балансі, якщо існує ймовірність одержання майбутніх економічних вигод, пов'язаних з його використанням, та його вартість може бути достовірно визначена. Але

бухгалтерський облік не може надати точної інформації про нематеріальну складову інтелектуального капіталу.

Таблиця 1 – Місце інтелектуального капіталу у національних та міжнародних стандартах бухгалтерського обліку

Стандарт	Представлена інформація
<i>Інтелектуальна власність</i> у складі нематеріальних активів (внутрішньо-організаційний інтелектуальний капітал)	
П(С)БО 8	Визнання і оцінка, подальша переоцінка, амортизація та зменшення корисності, вибуття та розкриття інформації про нематеріальні активи у примітках до фінансових звітів
МСБО 38	Визначення, визнання та оцінка, характеристика внутрішньо генерованих нематеріальних активів, характеристика нематеріальних активів з визначеним та невизначеним терміном експлуатації
Тлумачення ПКТ 32 «Нематеріальні активи: витрати на сторінку в Інтернеті»	Розглядаються умови визнання власної веб-сторінки як внутрішньогенерованого нематеріального активу
<i>Гудвіл</i> (може бути виразником і людської, і внутрішньо-організаційної, і ринкової складової інтелектуального капіталу)	
П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств»	Порядок оцінки, обліку та списання гудвілу при придбанні (об'єднанні) підприємств
МСБО 38	Характеристика внутрішньогенерованого гудвілу
МСФЗ 3 «Об'єднання бізнесу»	Визнання та оцінка гудвілу, придбаного при об'єднанні бізнесу
<i>Людський капітал</i> (опосередкована інформація у частині витрат на утримання персоналу)	
П(С)БО 26 «Виплати працівникам»	Інформація про різні види виплат працівникам (поточні, при звільненні, при закінченні трудової діяльності, інші), розкриття інформації у примітках
МСБО 19 «Виплати працівникам»	Визначення, визнання та оцінка різних видів виплат працівникам.(короткострокові, програми участі в прибутках, по закінченні трудової діяльності, при звільненні)

Оцінка нематеріальних активів в Україні є проблемою, оскільки їхня більшість не визнається активами. Проблемною також є оцінка об'єктів, створених підприємством самостійно. Віддача від витрат прогнозується у майбутніх звітних періодах, тому оцінка активів і підприємства в цілому зростатиме. Однак встановити, на скільки збільшиться дохід від реалізації продукції чи послуг, досить складно [4].

Неідентифіковані інтелектуальні активи згідно із стандартами бухгалтерського обліку не визнаються нематеріальними та підлягають відображенню у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені.

Щодо амортизації національні та міжнародні стандарти ставлять чітку вимогу: амортизації підлягають лише нематеріальні активи з визначеним терміном експлуатації. Активи з невизначеним строком не амортизуються.

І міжнародні, і національні стандарти обліку не вимагають розподіляти нематеріальні активи за термінами корисного використання, проте містять чіткі вимоги до встановлення цих термінів. Крім цього, між стандартами наявні розбіжності і у визначенні основних методів амортизації. Так, у МСБО не передбачено застосування кумулятивного методу нарахування амортизації.

Деякі вітчизняні науковці, вважають, що виразником інтелектуального капіталу підприємства може виступати гудвіл. Бухгалтерський підхід до гудвілу і в міжнародних, і в національних стандартах є неповним, адже гудвіл не виникає лише в результаті продажу чи об'єднання бізнесу, а накопичується підприємством у вигляді інтелектуального капіталу та представлений створеним іміджем, фірмовим найменуванням, компетенцією та знаннями персоналу. В цьому випадку доречно застосовувати поняття внутрішнього гудвілу, який представлений невідчутними активами та здатен приносити суттєві вигоди і, як наслідок, збільшувати ринкову вартість суб'єкта господарювання [3].

Відповідно, щодо облікового забезпечення таких складових елементів інтелектуального капіталу як людські та ринкові активи, то і в національних, і в міжнародних стандартах підкреслюється, що вони не відповідають критеріям визнання активу і не підлягають відображенню у звітності.

Вимоги щодо розкриття інформації про інтелектуальний капітал у примітках до фінансової звітності обмежуються описом нематеріальних активів суб'єкта господарювання та гудвілу, який виникає в процесі об'єднання підприємств.

Таким чином, відображення інформації про нематеріальні активи за вимогами міжнародних стандартів є більш повним та обґрунтованим у порівнянні з національними. Проте недоліком є той факт, що можливість відображення інтелектуального капіталу як комплексного поняття не розглядається.

Список використаних джерел:

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи»: Наказ Міністерства фінансів України 18.10.1999 № 242 [Електронний ресурс] // Міністерство фінансів України. – 1999. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99#Text>
2. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 38 «Нематеріальні активи» [Електронний ресурс] // Рада з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку. – 2012. – https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_050#Text
3. Галькевич А. Гудвіл при придбанні та об'єднанні підприємств: сутність, оцінка і розкриття в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності / Алла Галькевич // Бухгалтерський облік і аудит. – 2012. – №3. – С. 25–33.
4. Дядюн О. О. Підходи до перевірки та відображення інтелектуального капіталу в податковому обліку / О. О. Дядюн // Аудиторська діяльність: організаційно-методичні аспекти податкового аудиту: Збірник доповідей науково-практичного семінару / [за ред. Н. М. Проскуріної]. – Запоріжжя: Друкарський салон «Сім Сору». – С. 10–20.
5. Просвірина И. И. Интеллектуальный капитал: новый взгляд на нематериальные активы // Финансовый менеджмент. – 2016. – №4.
6. Уманців Г. Облікова інтерпретація інтелектуального капіталу в контексті становлення інформаційної економіки // Бухгалтерський облік і аудит. – 2018. – №9. – С. 9–15.

ОПТИМІЗАЦІЯ ВИТРАТ В КОНТЕКСТІ ПІДВИЩЕННЯ ЕФЕКТИВНОСТІ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

Єдинак Т. С., канд. наук з держ. упр., доцент кафедри обліку, аудиту, аналізу і оподаткування, Карнаух А. М., магістр, Університет митної справи та фінансів, м. Дніпро, Україна

Витрати – важлива економічна категорія, що впливає на рентабельність підприємства та результати його діяльності. Це основний фактор, оптимальний рівень якого сприяє підвищенню прибутковості підприємства та успішному його функціонуванню.

Витрати з'являються під час придбання організацією товарів (довгострокових активів, сировини, матеріалів, товарів для перепродажу тощо) і послуг сторонніх організацій (транспортні послуги, послуги технологічних сервісів, водопостачання, електропостачання тощо), а також при розрахунках з працівниками підприємства з оплати праці, з бюджетом за податками та платежами, іншими зобов'язаннями. Виникнення витрат супроводжується виплатою грошових коштів, погашенням кредиторської заборгованості, зростанням боргових зобов'язань, тощо.

Витрати підприємства не є сталою величиною, оскільки, змінюються тарифи на комунальні послуги, вартість сировини і матеріалів, різні послуги зв'язку, транспортування і т.п. Всі витрати відрізняються різним ступенем впливу на фінансовий результат діяльності підприємства в цілому, а також на розмір тих чи інших видів наступних витрат.

Управління витратами – це система цілеспрямованого впливу на структуру, склад і поведінку витрат та їх чинники на всіх етапах формування й