

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ОДЕСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ПОЛІТЕХНІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ІНСТИТУТ БІЗНЕСУ, ЕКОНОМІКИ ТА ІНФОРМАЦІЙНИХ
ТЕХНОЛОГІЙ
КАФЕДРА ОБЛІКУ, АНАЛІЗУ І АУДИТУ

К.В. КОВТУНЕНКО, Л.В. СКОРОХОДОВА

**ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ТА ОЦІНКИ ІНТЕЛЕКТУАЛЬНОГО
КАПІТАЛУ ЯК ФАКТОРУ ІННОВАЦІЙНОГО РОЗВИТКУ
ПРОМИСЛОВОГО ПІДПРИЄМСТВА**

МОНОГРАФІЯ

Одеса 2013

УДК 334.716:378.1
ББК 65.301:74.58
К 568

Рекомендовано до друку Вченою радою ОНПУ (протокол № 5 від 11 грудня 2013 р.)

Рецензенти:

Філіппова С.В. – доктор економічних наук, професор, директор Інституту бізнесу, економіки та інформаційних технологій, завідувач кафедри обліку, аналізу і аудиту Одеського національного політехнічного університету.

Захарченко В.І. – доктор економічних наук, професор, заступник завідувача кафедри «Економіки і управління» з наукової роботи Одеського національного університету імені І. І. Мечникова.

Шпак Н.О. – доктор економічних наук, професор, професор кафедри менеджменту і міжнародного підприємництва національного університету «Львівська політехніка».

Ковтуненко К.В.

К 568 Особливості обліку та оцінки інтелектуального капіталу як фактору інноваційного розвитку промислового підприємства: монографія / К.В. Ковтуненко, Л.В. Скороходова. — Луганськ: Вид-во «Ноулідж», 2013. – 125 с.

ISBN 978-617-579-902-4

Авторами узагальнено світовий та вітчизняний досвід стосовно визначення сутності інтелектуального капіталу як об'єкту обліку та аналізу, визначено його вплив на інноваційний розвиток підприємства. Досліджено сучасний методичний інструментарій оцінки та обліку складових інтелектуального капіталу, визначено передумови його впровадження, способи адаптації для вітчизняних підприємств. Запропоновано алгоритм оцінки впливу інтелектуальних активів на показники інноваційного розвитку сучасного підприємства.

Пункти 1.1, 2.3 підготовлено спільно з к.е.н. доц. Волощук Л.О. за результатами досліджень.

Монографія буде корисною для магістрів, аспірантів, науковців, спеціалістів, що займаються проблемами інноваційного розвитку підприємств України.

УДК 334.716:378.1
ББК 65.301:74.58

© Ковтуненко К.В., Скороходова Л.В., 2013
© Вид-во «Ноулідж», 2013

ISBN 978-617-579-902-4

ЗМІСТ

с.

ВСТУП	5
1. ІНТЕЛЕКТУАЛЬНИЙ КАПІТАЛ ЯК ОБ'ЄКТ ОБЛІКУ І АНАЛІЗУ: ВИЗНАЧЕННЯ СУТНОСТІ ТА ВПЛИВУ НА РОЗВИТОК ПІДПРИЄМСТВА	7
1.1 Роль інтелектуального капіталу у підвищенні ефективності і конкурентоспроможності підприємства.....	7
1.2 Вивчення сутності інтелектуального капіталу як об'єкту оцінки, обліку і управління	11
1.3 Види та класифікація складових інтелектуального капіталу підприємства.....	19
1.4 Вплив інтелектуальних активів на показники прибутковості підприємства.....	22
2. МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ ОЦІНКИ ІНТЕЛЕКТУАЛЬНОГО КАПІТАЛУ	29
2.1 Класифікація методів оцінки інтелектуального капіталу.....	29
2.2 Застосування методів вартісної та інтегральної оцінки інтелектуальних активів	43
2.3 Інформаційне забезпечення оцінки інтелектуального капіталу за даними фінансової звітності	52
3. ДОСЛІДЖЕННЯ СУЧАСНОГО ІНСТРУМЕНТАРІЮ ОБЛІКУ ІНТЕЛЕКТУАЛЬНОГО КАПІТАЛУ ТА ПЕРЕДУМОВ ЇХ ВПРОВАДЖЕННЯ	55
3.1 Сучасна методологія обліку нематеріальних активів підприємства	55
3.2 Рекомендації щодо удосконалення обліку з метою забезпечення вартісної оцінки інтелектуального капіталу	68
4. АЛГОРИТМ ОЦІНКИ ВПЛИВУ ІНТЕЛЕКТУАЛЬНИХ АКТИВІВ НА ПОКАЗНИКИ ІННОВАЦІЙНОГО РОЗВИТКУ СУЧАСНОГО ПІДПРИЄМСТВА	81
4.1 Суть загальної технології оцінки та обліку інтелектуальної складової розвитку підприємства.....	81

4.2 Концепція формування технології оцінки та обліку інтелектуальних активів	87
4.3 Програмне забезпечення оцінки інтелектуальних активів промислового підприємства для цілей управлінського обліку	90
ВИСНОВКИ.....	99
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	102
ДОДАТКИ	111

ВСТУП

В сучасних умовах розвитку світової економіки питання оцінки й обліку інтелектуального капіталу (ІК) підприємств набуває великої актуальності і географія цього питання розповсюдилась й на вітчизняні підприємства.

Для України питання розвитку ролі ІК особливо актуальне, оскільки активне застосування інтелектуальних ресурсів є важливим чинником інноваційного розвитку та відповідно забезпечення конкурентоспроможності як окремого підприємства, так і економіки країни в цілому.

Теоретична база з визначення поняття ІК, методологічні підходи та аналітичний інструментарій є доволі поширеними та звертали на себе увагу багатьох науковців. Мало дослідженими залишаються засади застосування методик оцінки та способів відображення інтелектуального капіталу та його складових у вітчизняній звітності.

Вивченням існуючих методик оцінки вартості ІК у світовій економіці були розглянуті у численних працях таких науковців як Д. Гелбрейта, Е.Брукінга, Л.Едвінсона, М.Мелоуна, П.Салівана, К.Свейбі, Дж.Тобіна. Проблеми формування та розвитку інтелектуального капіталу в економіці пострадянського періоду вивчають російські вчені С.Валдайцев, Є.Байбуріна, М.Бендіков, А.Гапоненко, В.Зінов, В.Іноземцев, Н.Івлєва, А.Козирєв, Б.Леонтьєв та багато інших.

Питанням адаптації світових методик оцінки вартості ІК до сучасних реалій національної економіки присвячено наукові праці таких українських дослідників як О.Андрейчікова, К.Афанасьєвої, О.Бутнік-Сіверського, О.Бервена, П.Таланчука, А.Дегтяра, В.Пожуєва, О.Шкурупія, О.Єфременка, Н.Крикуна, О.Веретеннікової, Е.Селєзньова, В.Козуба, І.Маліка, С.Ляпіної, І.Просвіріної.

Незважаючи на зростаючу кількість як зарубіжних так й вітчизняних наукових праць у даному напрямку, питання обліку й оцінки інтелектуального капіталу та його складових досить мають суперечливий характер. Насамперед, невирішеними залишаються проблеми обліку та оцінки ІК та його складових, що не можуть бути безпосередньо відображені у грошовому вимірі. Крім того, цьому сприяє невизначеність економічної сутності ІК, що додатково створює проблему вибору методів його оцінки. Однак, перед сучасними науковцями постає завдання не лише вивчення сутності понять ІК, його складових та

методик оцінки та обліку, а й зведення отриманих результатів попередніх досліджень у комплексну технологію оцінки і обліку інтелектуальних активів вітчизняних підприємств. Поява такої технології дасть змогу оцінювати інтелектуалі ресурси підприємств різних форм власності, видів діяльності за допомогою загальних показників, що адаптовані до сучасних українських реалій економіки та бізнесу.

РОЗДІЛ 1

ІНТЕЛЕКТУАЛЬНИЙ КАПІТАЛ ЯК ОБ'ЄКТ ОБЛІКУ І АНАЛІЗУ: ВИЗНАЧЕННЯ СУТНОСТІ ТА ВПЛИВУ НА РОЗВИТОК ПІДПРИЄМСТВА

1.1 Роль інтелектуального капіталу у підвищенні ефективності і конкурентоспроможності підприємства

Сучасні тенденції скорочення життєвих циклів продукції, поява нових технічних, технологічних, організаційних та управлінських досягнень вказує на те, що лише інноваційність продукту, а головне – швидкість її комерціалізації може забезпечити конкурентоспроможність бізнес-моделі підприємства. Сьогодні очевидним стає факт, що рушійною силою розвитку бізнесу є знання, за допомогою яких розробляються, втілюються і розвиваються інновації. Все більшу роль у процесі створення цінності відіграють не матеріальні, а інформаційні та інтелектуальні ресурси. При цьому, якщо раніше така тенденція була характерна лише для компаній, що працюють у високотехнологічних сферах (комп'ютерні технології, електроніка, комунікації), то сьогодні вона поширюється і на традиційні галузі (металургія, автомобілебудування, легка промисловість тощо). У фінансовому вимірі підтвердженням цього є випереджаюче зростання ринкової ціни багатьох підприємств над балансовою оцінкою їх активів, що підтверджує високу роль “невидимих” ресурсів у процесі створення вартості [1].

Світовий досвід підтверджує ефективність інноваційної моделі розвитку на основі використання результатів інтелектуальної діяльності. Основне суспільне багатство розвинутих країн - це нова інтелектуальна еліта: науковці, підприємці, менеджери, фінансисти, висококваліфіковані інженери, інші фахівці, зайняті у сфері високих технологій, розповсюдження інформації та нових знань. Саме вони формують середній клас, який є основою соціальної стабільності і рушієм прогресу.

В сучасній економіці поступово зникають сфери, де домінуючу роль відіграє лише фізичний капітал, а підприємства отримують домінантне положення на ринку лише за рахунок доступу до певних матеріальних ресурсів. Отже, формування ефективної моделі бізнесу неможливе без створення, використання, відтворення та розвитку неосяжних ресурсів. Сучасне бачення

неосязних факторів виробництва доданої цінності втілюється у понятті “інтелектуальний капітал”. Науковці, консультанти, менеджери та фахівці, які займаються оцінкою вартості компаній у більшості єдині у своїй думці відносно характеристики і визначення суті цього нового економічного явища. Деякі дослідники навіть стверджують, що для визначення вартості та обліку інтелектуального капіталу необхідна нова фінансова та управлінська концепція.

Одним із перших поняття “інтелектуальний капітал” у науковий обіг запровадив Т.Стюарт. Він визначив його як сукупність знань усіх працівників підприємства, що забезпечують її конкурентоспроможність.

Як зазначає Андрейчіков О.О., на сучасному етапі знання та інтелектуальний капітал підприємства стають основою ефективного розвитку і одним з факторів конкурентоспроможності національних економік, що забезпечує їм зростання і розвиток [1].

Дослідження та розвиток інтелектуального капіталу – це задачі пріоритетного характеру, які є актуальними для всіх підприємств України.

Основна проблема інноваційної сфери України – невміння перетворювати інтелектуальний потенціал в капітал, що обертається на ринку знань і високих технологій.

Крім того, ІК в своїй більшості є неосязним активом (крім об’єктів інтелектуальної власності) та є сумою різних інформаційних, організаційних та людських складових.

На думку Поліщук О., у сучасних умовах ринкової економіки все більшої ролі для підприємств набувають економічні трансформації, пов’язані з інтенсивним накопиченням і використанням інтелектуального капіталу. Якщо раніше визначальними для розвитку підприємництва були матеріальні та фінансові активи, то сьогодні все більшого значення набуває інтелектуальний капітал [2].

Сучасне суспільне виробництво, на думку Приходько Н.І., можна поділити на дві основні сфери – власне матеріальну та духовну. На відміну від змін в економіці, що стали результатом технологічних революцій, зміни у духовній сфері, зокрема за рахунок новітніх інформаційних технологій, дають значне зростання інтелектуальних можливостей людини. Результатом цієї діяльності є зміна самого процесу суспільного виробництва. У сферу власного духовного виробництва, в першу чергу, необхідно віднести освіту, науку та культуру.

З часом роль та значення інтелектуальної праці в сучасному суспільстві зростає. Слід констатувати, що інтелектуальні можливості людини, рівень її

духовного багатства визначають ступінь розвитку того чи іншого суспільства. Справжніми цілями людського прогресу є удосконалення самої людини, розвиток її розумових здібностей, моральних основ життя особистості, як індивіда.

Таким чином, у процесі економічного відродження країни інтелектуальний капітал став майже головним чинником, що визначає ступінь розвитку суспільства. Якщо ми будемо продовжувати нехтувати цими пріоритетними напрямками розвитку суспільства, не вкладати як державний так і недержавний капітал в інтелектуальний потенціал людини і фінансувати науку, освіту та культуру за залишковим принципом, то швидко побачимо, та вже й бачимо, ціну своєї неосвіченості. Всі ці дії вже через короткий час призведуть до того, що ми опинимося на узбіччі людського прогресу [3].

В умовах фінансово-економічної кризи для більшості країн виникла необхідність в перегляді існуючих і формуванні нових стратегічних напрямів розвитку. В період формування постіндустріального суспільства важливу роль в підтримці економічного розвитку мають інтелектуальні ресурси. Рівень інтелектуального капіталу є одним із основних чинників, що впливають на економічний розвиток країн, регіонів і окремих підприємств. Актуальність дослідження обумовлена недостатньою теоретичною розробленістю поняття інтелектуальний капітал і безумовною значущістю результату реалізації інтелектуального капіталу мікро- і макроекономічними суб'єктами на практиці в ході подолання соціально-економічних наслідків кризи [4].

Основна мета будь-якого підприємства – отримання прибутку, що в умовах ринку багато в чому визначається наявністю конкурентних переваг. У нинішніх умовах підвищити конкурентоспроможність підприємства і його продукції можливо за наявності і грамотному управлінні інтелектуальним капіталом. Учені визначають інтелектуальний капітал, як особливе з'єднання людського капіталу (реальні і потенційні здібності, а також відповідні практичні навички працівників підприємства) і структурного капіталу (зв'язки із споживачами (бізнес-процеси, бази даних, бренди й ІТ-системи) [5]. При цьому дослідники відзначають особливі можливості інтелектуального капіталу істотно впливати на здобуття конкурентних переваг шляхом підтримки інших джерел забезпечення конкурентоспроможності [6]. Створення інтелектуального товару і виробництво продукції з інтелектуальною складовою забезпечить підприємству особливе положення на ринку, що, у свою чергу, дозволить отримати додатковий прибуток. Вкладення власних інвестицій в людський

капітал замкне цей ланцюжок і забезпечить організації безперервний процес розвитку (рис.1.1).

З рисунку видно, що інтелектуальний капітал на всіх стадіях його використання у господарській діяльності (від створення інтелектуального товару до його комерціалізації) створює надприбуток підприємства, що являє собою передумову підвищення конкурентоспроможності підприємства, оскільки використання такого надприбутку створює інвестиційний потенціал інтелектуального капіталу (самоінвестування інтелектуальних ресурсів), за допомогою якого можливим стає покращення складових інтелектуального розвитку діяльності підприємств.

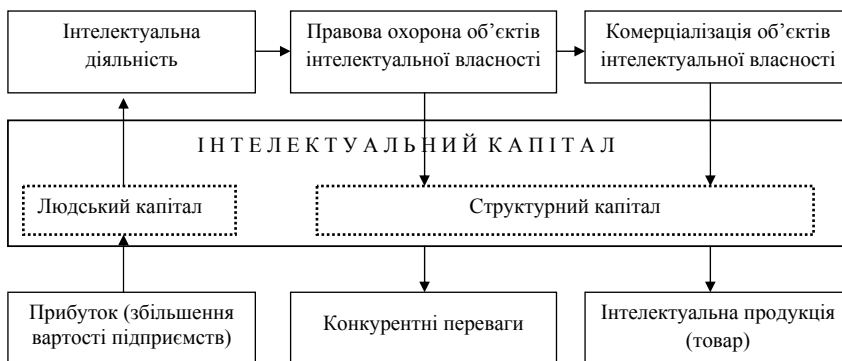


Рисунок 1.1 - Інтелектуальний капітал в схемі економічного розвитку господарюючого суб'єкта

В ході дослідження сутності інтелектуального капіталу, враховуючи вище наведене можна сказати, що за сучасної ринкової економіки інтелектуальний капітал є фундаментальною економічною категорією, яка відіграє надзвичайно важливу роль в ефективному функціонуванні сучасного підприємства, впливаючи на рівень його конкурентоспроможності та прибутковості. Такий суттєвий вплив робить питання правильної та точної вартісної оцінки інтелектуальних ресурсів підприємства надзвичайно важливими та вкрай необхідними для негайного вирішення з тим, щоб достовірно відобразити ресурси підприємств, особливо тих, де інтелектуальна складова є домінуючою у загальній сукупності активів підприємства.

1.2 Визначення сутності інтелектуального капіталу як об'єкту оцінки, обліку і управління

По мірі розвитку суспільства та НТП з'являються нові більш складні форми капіталу, що володіють більшим потенціалом економічної активності, та виступають так званими векторами розвитку. В сучасних умовах і на найближче майбутнє єдиний фактор, розвиток якого має достатньо широкий ракурс як за якісно – кількісними параметрами, так і за часовими – це людський капітал. Якщо все означене про капітал підсумувати, то можна визначити загальні властивості капіталу, які зводяться до таких узагальнень:

- капітал виступає як економічна категорія і за своїм соціально-економічним змістом не є майном;
- капітал має вартісну оцінку і є «само зростаючою» вартістю;
- капітал існує лише за певних соціально-економічних умов, властивих ринковому середовищу;
- капітал розглядається як авансована вартість і після завершення кругообігу повертається з додатковим доходом;
- капітал є частиною багатства (фінансових ресурсів) підприємця (сума вартісної оцінки майна та коштів).

Безумовно, інтелектуальний капітал (від лат. *Intellectualis capitalis* – розумовий головний або головні пізнання) – це один з різновидів капіталу, який має відповідні ознаки капіталу і відтворює, одночасно, характерну лише йому (інтелектуальному капіталу) специфіку і особливості [7].

ІК має надзвичайно складну сутність та багатовекторність прояву, що визначається механізмом його функціонування.

Економічні категорії «людський капітал» та «інтелектуальний капітал» історично використовуються для дослідження різноманітних сторін участі людини в економічних відносинах.

Якісне перетворення праці окремих науковців потребує більш точного визначення поняття «інтелектуального капіталу». До того ж доцільно відмітити, що при визначенні необхідно враховувати єдність існуючих категорій та наукових здобутків за певний проміжок часу. Еволюцію цього поняття наведено на рис.1.2 (на рисунку наведено еволюцію форм капіталу – від срібла, золота та, безпосередньо, грошей, до сучасного, більш широкого трактування поняття «капітал»):

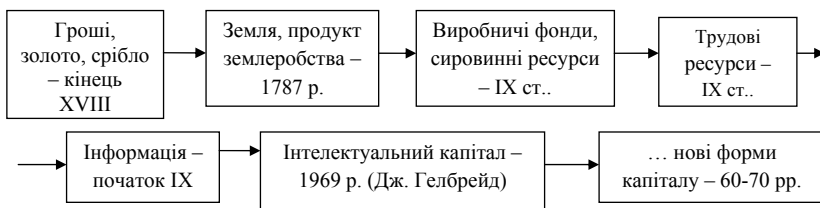


Рисунок 1.2 – Етапи розвитку поняття «інтелектуальний капітал»

Поняття інтелектуального капіталу почало вживатись як новий вид капіталу і було введене в науковий обіг великим економістом XX ст. Дж. Гелбрейтом, який вперше у 1969 р. застосував даний термін для означення інтелектуальної діяльності.

Інтелектуальна економіка — це галузь знань, що вивчає теорію і практику функціонування ринкових структур та механізми взаємодії суб'єктів економічної діяльності, пов'язаних з інтелектуальним капіталом.

В ході розвитку економічної діяльності підприємств поняття інтелектуального капіталу трансформувалось та доповнювалось, виходячи з розширення цього поняття. До сих пір не існує єдиного визначення, що й становить проблему при його визнанні та оцінці. В табл. 1.1 наведені в хронологічному порядку основні дефініції поняття «інтелектуальний капітал».

Таблиця 1.1 – Основні дефініції поняття «інтелектуальний капітал»

Сутність інтелектуального капіталу (визначення)	Джерело
1	2
Інтелектуальний капітал – поняття, яке повністю співпадає з поняттям неосяжних активів, але перше використовують менеджери, а друге – бухгалтери	К. Прахалад, П. Санчез, Н.Р. Кильчевская, М.Е. Павлов, 1992 [8]
Інтелектуальний капітал - це знання, які можуть бути конвертовані у вартість, іншими словами, це сума всього того, що знають і чим володіють робітники і що формує конкурентоздатність організації.; це поняття важко точно ідентифікувати і ще важче ефективно використовувати	Stuart T.A. 1997 [9]
Інтелектуальний капітал – це не жменька докторів наук, які добувають істину за запертими дверима якої-небудь лабораторії, не інтелектуальна вартість, така як патенти і авторські права(хоча вона і є складовою частиною), а це сума знань всіх робітників підприємства, яка забезпечує її конкурентоздатність	Т.Стюарт 1998[10]

Продовження табл. 1.1

1	2
Інтелектуальний капітал – щось як «колективний мозок», що акумулює наукові і повсякденні знання робітників, інтелектуальну власність і накопичений досвід, спілкування і організаційну структуру, інформаційні мережі і імідж фірми	Іноземцев В. Л. 1998 [11]
Інтелектуальний капітал – це система характеристик, які визначають здатність людини, тобто якість робочої сили індивідуума, сукупного робітника підприємства, фірми, корпорації, країни, що матеріалізується або проявляється в процесі праці, який створює товар, послуги, додатковий продукт в цілях його відтворення на основі персоналізованого економічного інтересу кожного суб'єкта, їх сукупності	Ескіндаров М.А. 1999 [12]
Інтелектуальний капітал – це сукупність структурного капіталу(який поділяється на клієнтський (представляє собою цінність, що представлена відносинами з клієнтами) та організаційний (включає в себе інноваційний(складається в основному із законних прав на патенти, ліцензійні згоди, ідеї, торгові марки) та процесний (це інфраструктура підприємства - інформаційні технології, робочі процеси і т.і.))	Edvinsson L. 2000 [13]
Інтелектуальний капітал – це той самий гудвіл, але який досліджується менеджерами, а не бухгалтерами; маючи внутрішню структуру, інтелектуальний капітал конкретизує поняття гудвілу і пояснює причини його появи	Л.Джойя, 2000 К.Багріновський 2001 [14]
Інтелектуальний капітал – це знання, інформація, досвід, організаційні можливості, інформаційні канали, які можна використовувати, щоб створити багатство	Гапоненко А.Л., 2001[15]
Інтелектуальний капітал — це новий актив, якого раніше не було, тому не співпадає не з невідчутними активами, не з гудвілом	Р. Рослендер, Р. Финч, 2001 [16]
Інтелектуальний капітал - це термін для позначення нематеріальних активів, без яких компанія не може існувати, посилюючи конкурентні переваги	Брукинг Э. 2001 [17]
Інтелектуальний капітал – це вартість сукупності інтелектуальних активів, включаючи інтелектуальну власність, природні і набуті інтелектуальні здібності і навички, а також накопичені бази знань і корисні взаємовідносини з іншими суб'єктами	Леонтьев Б.Б. 2002 [18]
Інтелектуальний капітал – це поняття, що не співпадає з гудвілом, оскільки на рахунок гудвіла впливає балансова оцінка матеріальних активів	І. Родов, Ф. Лельберг, 2002 [19]
Інтелектуальний капітал – це ширше поняття, чим нематеріальні активи і інтелектуальна власність, і не регламентується нормативними актами	А.Н. Козирьов, В.Л. Макаров 2003 [20]
Інтелектуальний капітал – об'єднує ту частину неосяжного капіталу, яка принципово не може мати прямої грошової оцінки і невідділима від підприємства що створила їх на відміну від неосяжних активів, які можуть бути виміряні у грошових одиницях і існувати за межами організації;	І.І.Просвіріна, 2004 [21]
Інтелектуальний капітал - знання, виражені у формі активів, які у найбільшій степені посилюють конкурентоспроможність	Sudarsanam S. 2003 [22]

Продовження таблиці 1.1

1	2
підприємства, генеруючи додану вартість її акціонерам	
Інтелектуальний капітал - матеріальна продукція у формі товарів та послуг на займаному компанією місці на ринку; ця продукція несе в собі унікальні індивідуальні і групові знання і навички	Stewart T.A. 2004 [23]
Інтелектуальний капітал – в широкому сенсі розуміється як сума знань в організації, що забезпечує їй конкурентну перевагу і створює додану вартість продукції	Селезнев Е.Н. 2007 [24]
Інтелектуальний капітал – це економічні відносини з приводу відтворення і відчуження результатів інтелектуальної діяльності між носіями інтелектуальних здібностей, що приймають форму інтелектуальної власності, і її потенційними споживачами.	Малік І.П. 2007 [25]
Інтелектуальний капітал – структурно складне явище. Поряд з елементами гуманітарного та споживчого капіталу він охоплює так званий структурний капітал, який, у свою чергу, включає в себе інноваційний капітал, а останній – комплекс об'єктів, що становлять інтелектуальну власність.	Козуб В.П. 2009 [26]

У більшості випадків найбільш розповсюджені поняття інтелектуального капіталу мають доволі загальний характер і зазвичай мають на увазі суму вмінь робітників підприємства, показників ділової активності та ін.

Проведене дослідження дозволило сформулювати чіткі розмежування між поняттями складових інтелектуального капіталу та інтелектуальним капіталом в цілому як сукупності неосяжних активів.

За даними трактуванням, що наведені у таблиці 1.1, можна прослідити зміни у розумінні, трактуванні поняття «інтелектуальний капітал». При детальному аналізі можна дійти висновку, що історичні етапи формування економіки, також, вплинули на трактування цього поняття.

Поняття інтелектуального капіталу використовується у вузькому та широкому сенсі:

– у *вузькому сенсі* під інтелектуальним капіталом розуміють активи підприємства, які представляють собою сукупність знань її персоналу і результат втілення цих знань в інших неосяжних активах: внутрішньо фірмових структурах, клієнтському капіталі та ін.;

– у *широкому сенсі* інтелектуальний капітал – це сукупність всіх неосяжних активів підприємства, в тому числі тих, які не є результатом розумової діяльності.

Отриманий в результаті термінологічного дослідження матеріал дозволяє відповісти на питання: «З якою метою в економіці виникло поняття

інтелектуального капіталу?». Причина в тому, що раніше, дійсно, не існувало прийнятного терміну для визначення тієї частини неосяжних активів фірми, яка пояснює причини росту ринкової вартості підприємства (появи великої різниці між балансовою і ринковою вартістю).

Як видно з табл. 1.1 термін «інтелектуальний капітал» різні автори трактують неоднозначно, оскільки, інтелектуальний капітал має надзвичайно складну сутність та багатовекторність прояву, що визначається механізмом його функціонування.

Для узагальнення поглядів науковців, пропоную провести аналіз дефініцій поняття «інтелектуальний капітал» за трьома критеріями (табл. 1.2), розглядаючи його як: сукупність цінностей (актив, що володіє здатністю приносити дохід); процес, а саме: спроможність до відтворення, у можливості залучення інтелектуального капіталу в процес кругообігу, в якому здійснюється його виробниче споживання; результат, тобто здатність до приросту та забезпечення конкурентних переваг підприємства.

Таблиця 1.2 – Аналіз дефініцій поняття «інтелектуальний капітал»

Джерело	Критерій групування		
	Як сукупність цінностей (актив, що володіє здатністю приносити дохід)	Як процес, а саме спроможність до відтворення, у можливості залучення інтелектуального капіталу в процес кругообігу, в якому здійснюється його виробниче споживання	Як результат, тобто здатність до приросту та забезпечення конкурентних переваг підприємства
1	2	3	4
Зінов В., Сафарян К. [27]	+	-	-
Селезнев Е.Н. [24]	-	+	-
Калятін В.О. [28]	+	-	-
Крайнев П.П. [29]	+	-	-
Леонтьєв Б. [18]	+	-	-
Мельнік Л. [30]	+	-	-
Брукінг Е. [6]	-	-	+
Василік А. [31]	-	+	+
Гава Ю. [32]	-	-	+
Армстронг М. [33]	-	+	-
Бутнік-Сіверський О. [34]	+	-	-
Едвінсон Л. [13]	+	-	-
Іноземцев В. [11]	+	-	-

Стислий зміст статей науково-практичних журналів та збірників представлено у табл. 1.3.

Таблиця 1.3 – Стислий зміст статей науково-практичних журналів та збірників

Автор, назва статті	Стислий зміст статті
1	2
Авраменко У.О., Сфременко О.О. Інтелектуальний капітал та його трансформація в інноваційний продукт [35]	Відзначено, що головним і визначальним ресурсом розвитку сучасного суспільства стають знання і людський інтелект. Наголошено, також, що характерними рисами економічного зростання в умовах конкурентного середовища є інтелектуалізація основних факторів виробництва та інноваційний розвиток. Інтелектуальний капітал має дві взаємозалежні складові, а саме - людина, її знання, освіта, професіоналізм (людський капітал) та результат творчої праці - інтелектуальний продукт (інновації)
Афанасьєва К.О. Інтелектуальний капітал як основа діяльності видавництва.	Підкреслено, що саме інтелектуальний капітал сьогодні перетворюється у провідний сектор економіки, що визначає інноваційні процеси в науці і техніці, а також духовному житті країни.
Актуальні проблеми захисту авторських прав [36]	У сучасному світі тиражування матеріальних носіїв об'єктів авторського права сформувалося у велику галузь індустрії з численними підгалузями.
Панкова М., Лопатина Р. Проблема оцінки об'єктів інтелектуальної власності [37]	Розкрито необхідність розробки єдиних стандартів обліку і оцінки нематеріальних активів, у тому числі інтелектуальної власності, яка зумовлена збільшенням частки нематеріальних активів у активах підприємства та їх зростаючим значенням у формуванні прибутку
Таланчук П., Малишев В. Становлення й розвиток нанотехнологій у світі і в Україні: використання інтелектуального капіталу, тенденції розвитку [38]	У статті визначено основні складові напрямку розвитку використання ІК: - посилення інноваційно-інвестиційної активності, залучення іноземних та державних інвестицій у процеси формування й розвитку ІК, що пов'язано із забезпеченням довгострокового економічного розвитку держави; - інтеграція зі світовим науково-інноваційним простором; - підготовка та проведення наукового дослідження впливу ІК на послаблення економічної кризи і розвиток України на перспективу.
Андрейчиков А.О. Аналіз значення інтелектуального капіталу в сучасному світі [1]	В роботі визначено, що сучасна організація без ІК неповноцінна. Як колись виділили ядро в атомі, так сьогодні виділяють ядро організації майбутнього, де інтелектуальний капітал та знання мають вирішальну роль, а їх виробництво є джерелом росту. В принаймні, так зазначив Фріц Махлуп в 1962 р., який увів в оборот термін економіки знань (або економіки заснованої на знаннях), розуміючи тоді під цим висловом лише сектор економіки, а сьогодні перехід до самонавчання став

Продовження таблиці 1.3

1	2
	інструментом власного розвитку. І справді, що як не знання доводять, що людина гідна називатись homo sapiens і здатна перетворити біосферу в ноосферу
Кожушко О.В. Необхідність захисту інтелектуального капіталу підприємства [39]	Звернено увагу на те, що інтелектуальні активи слід захищати шляхом реєстрації патентів, торгівельних знаків, дизайнерських прав, авторських прав, тощо. Людські активи потребують захисту у вигляді можливостей службового росту. Інфраструктурні активи можуть частково захищатися керівництвом організації, яке визначає філософію та характер управлінських процесів та корпоративну культуру. На думку автора, захист ІК підприємства, перш за все повинен базуватися на забезпеченні інформаційної безпеки. Це чимала область відносин – не тільки економічних, але перш за все, правових, організаційно-технічних.
Крикун Н., Веретенікова О. Методичний інструментарій оцінки інтелектуального капіталу підприємства [40]	Визначено, що забезпечення конкурентоспроможності української економіки неможливе без усвідомлення ролі інтелектуального капіталу й оволодіння навичками управління ним; наведено перелік відомих методичних підходів до оцінки інтелектуального капіталу. Відзначено, що сучасне економічне середовище є настільки нестабільним і ризикованим, що традиційні методичні інструменти, які базуються на принципах бухгалтерського обліку, є не зовсім адекватними умовам.
Бутнік-Сіверський О. Національна політика розвитку інтелектуального капіталу з позиції глобалізації економіки [41]	У статті зазначено, що за умов глобалізації та необхідності інтегруватися у світовий (європейський) економічний простір універсальним критерієм стратегії розвитку будь-якої країни, а тим більше України, що пішла шляхом утвердження самостійності та національної ідентичності, має стати соціогуманізм в його бінарному розумінні.
Пожуєв В.І. Інтелектуальний капітал як стратегічний потенціал організації [42]	Дається аналіз процесів, пов'язаних з управлінням знаннями, дається визначення інтелектуального капіталу та його вплив на розвиток всіх сфер суспільства; умови досягнення «знанневого суспільства» та «економіки, що базується на знаннях»; теоретико-практичні засади управління знаннями та різноманітні технології управління цими процесами; аналіз нових закономірностей і тенденцій, що формуються в умовах глобалізації та шляхи досягнення «суспільства знань» та «економіки знань»
Арановіч, Ю.В. Організаційно-економічний механізм використання об'єктів інтелектуальної власності ВНЗ авіаційного профілю [43]	Розглянуто розробку методичних підходів та практичних рекомендацій щодо використання об'єктів інтелектуальної власності

Узагальнюючи вивчені статті відомих науковців України, можна стверджувати, що значна увага приділяється вивченню сутності поняття «Інтелектуальний капітал», «Інтелектуальні активи», оскільки досі достеменно не вирішено його склад та структуру для впровадження комплексного визначення.

Можна дійти висновку, що не існувало (і не існує) єдиного розуміння ані неосяжних активів, ані гудвіла. Неосяжні активи, якщо не брати в розрахунок бухгалтерське значення, розглядалися як щось невизначене, не вимірюване, скоріше за все, неділиме.

Оскільки вище наведена таблиця представлена у хронологічній послідовності, то можна прослідити еволюцію поняття «інтелектуальний капітал». В 90- і рр. до сутність поняття включала нематеріальні активи, що можуть бути об'єктом бухгалтерського обліку, але навіть на такій ранній стадії при формуванні визначення деякі закордонні автори схиляються до думки, що до складу інтелектуального капіталу треба додати ще й деякі неосяжні об'єкти, такі як «колективні знання», «колективний мозок» та ін.. Процес створення інтелектуального капіталу не можна пояснити за допомогою узагальнення досвіду, оскільки його у нашій практиці не було, але з теоретичних уявлень можна зрозуміти, що ідея щодо оцінки та використання інтелектуальних ресурсів для розвитку економіки, яка ґрунтується на знаннях і навичках персоналу, має значний економічний ефект [44].

Суттєвої відмінності трактування поняття «інтелектуальний капітал» досягло на початку ХХ ст., коли стрімко виріс попит на інформаційне забезпечення діяльності компаній, ділової активності та різноманітних інформаційних технологій, впровадження результатів маркетингових досліджень тощо. Всі інновації стали запорукою росту конкурентоспроможності компаній. Оскільки вище перераховані активи не можуть бути оцінені достовірно (окрім затратного методу), то і з розширенням поняття «інтелектуальний капітал» ширшим стає спектр проблем обліку, оцінки та аналізу.

Проаналізувавши всі розглянуті визначення можна вивести таке сучасне поняття: *інтелектуальний капітал* – це поняття, що характеризує нематеріальні та неосяжні активи підприємства, які представляють собою розумові знання, тобто не від'ємні від співробітників, та знання, втілені в результатах розумової діяльності (структурах, інтелектуальній власності, зв'язках з клієнтами, іміджі, діловій активності, репутації, досвіді, креативності та т. і.), при чому не має

значення чи придбаний актив у третіх осіб (наприклад, патент), чи створений в підприємства, оскільки основною ознакою є те, що актив є результатом розумової діяльності.

1.3 Види та класифікація складових інтелектуального капіталу підприємства

Загальна тенденція підходів до аналізу складових інтелектуального капіталу закладена Міжнародною бухгалтерською федерацією (International Federation of Accountants (IFAC)). У стандартах, розроблених федерацією, пропонується розглядати інтелектуальний капітал як такий, що структурно складається з трьох основних блоків: людський капітал, капітал відносин з зовнішнім середовищем, структурний або організаційний капітал. За стандартами IFAC [45]:

– *людський капітал (human capital)* – знання, вміння, досвід, що притаманні конкретному індивідууму і невіддільні від нього як приналежність до певної людської раси;

– *капітал відносин (relationship capital)* – зовнішні зв'язки зі споживачами, постачальниками матеріалів, послуг, органами управління суспільством і іншими контрагентами, що входять у поняття зовнішнє середовище, зокрема економічне і соціальне;

– *структурний (організаційний) капітал (structural (organizational) capital)* – знання, процедура, технології і інформація, що пов'язана з фірмою так само, як і складові людського капіталу до конкретної людини і завжди лишаються на фірмі.

Існують різні точки зору стосовно складових інтелектуального капіталу. Зокрема О.Б. Бутнік-Сіверський виділяє такі складові інтелектуального капіталу [34]:

– людський капітал, куди входить і соціальний капітал (сукупність колективних знань співробітників підприємства, їх творчих здібностей, умінь вирішувати проблеми, лідерських якостей, підприємницьких і управлінських навичок);

– структурний капітал (технології, методи і процеси, які роблять можливою роботу підприємства);

– клієнтський (ринковий) капітал (нематеріальні активи, пов'язані з ринковими операціями).

На думку Янишівського В.М., виділення структурного і клієнтського капіталу як окремих складових є недоцільним, оскільки вони становлять органічну єдність, яку слід розглядати як один елемент інтелектуального капіталу [46]. Саме такого підходу притримується А. Чухно, який поділяє інтелектуальний капітал на дві великі складові частини: людський та структурний капітал. Перший елемент втілений в працівниках підприємства у вигляді досвіду, знань, навичок, здатностей до нововведень, а другий – в тій інформації, яка належить підприємству і забезпечує роботу працівників [47].

О.А. Грішнова розглядає інтелектуальний, людський та соціальний капітали як окремі самостійні поняття і вважає неправильною практику включення людського або соціального капіталу в інтелектуальний капітал [48]. Із такою позицією важко погодитись, адже без елементів, втілених в людському і соціальному капіталі, на думку Янишівського В. М., поняття інтелектуального капіталу втрачає свою основну суть. Людський і соціальний капітали не можуть функціонувати окремо, а інтелектуальний капітал не може функціонувати без них [46].

Е.Брукінг виділяє такі основні елементи інтелектуального капіталу: активи ринку, активи інтелектуальної власності, гуманітарні активи та інфраструктуру.

Гуманітарні активи – це людські ресурси у вигляді знань, умінь та навичок, що використовуються фірмою, але фактично знаходяться у власності її працівників.

До інфраструктурних активів відноситься філософія управління фірми, її культура та бізнесові традиції.

Активи інтелектуальної власності – патенти, торгові марки, авторські права [6].

М. Армстронг виділяє три складові інтелектуального капіталу: людський, соціальний та організаційний капітали.

Людський капітал – сукупність знань, навичок, здоров'я людей.

Соціальний капітал – знання, які передаються і розвиваються через взаємовідносини між людьми.

Організаційний капітал – інституціоналізовані знання [33].

Як не визначено поняття інтелектуального капіталу, так й не існує чіткого визначення його структури і складових. Розробники методики Scandia Navigator

виділяють таку структуру складових інтелектуального капіталу: лише людський капітал та структурний капітал (споживчий, організаційний).

Не зважаючи на вище викладене, більшість зарубіжних авторів все ж таки схильні розрізняти три складові інтелектуального капіталу, а саме: людський капітал, структурний капітал та споживчий капітал, рис. 1.3.

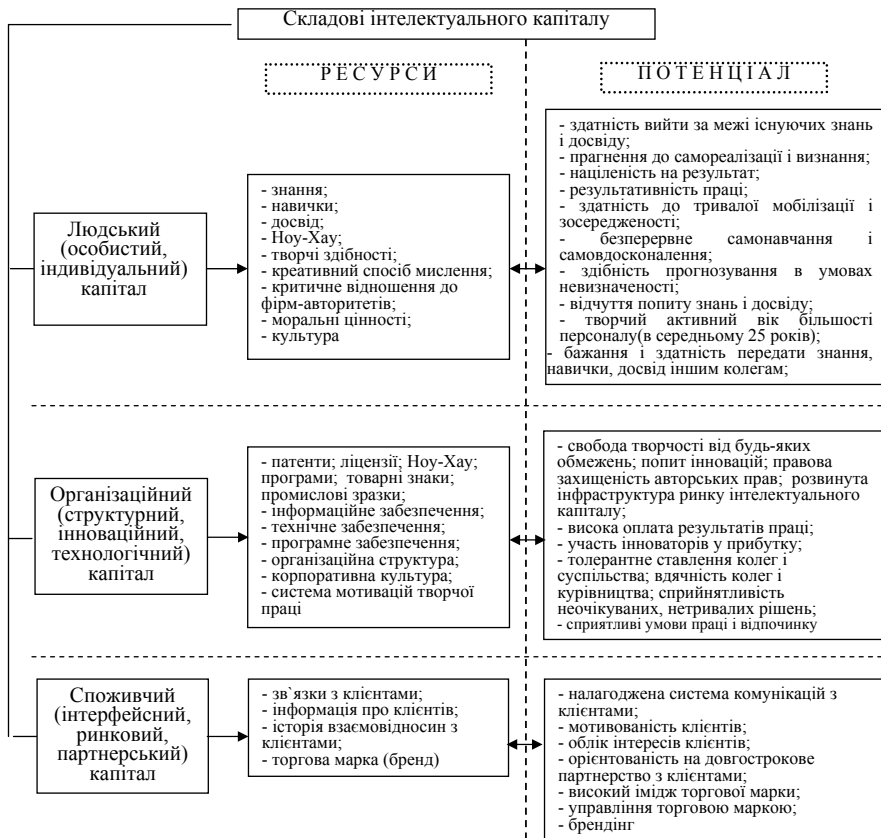


Рисунок 1.3 – Комплексна структура складових інтелектуального капіталу

[49-51]

Узагальнена структура інтелектуального капіталу за результатами дослідження різноманітних наукових джерел представлена з відображенням синонімічних назв складових інтелектуального капіталу, а також ресурсів та потенціалу, що притаманні кожному з видів інтелектуального капіталу.

1.4 Вплив інтелектуальних активів на показники прибутковості підприємства

В сучасних реаліях безперечною умовою ефективної діяльності підприємств всіх форм власності є творчість, високий рівень професійних знань, навичок володіння інформаційними технологіями та комунікаціями робітників підприємства.

Ефективне використання праці в наш час можливе тільки в рамках цілісної системи спеціальних знань, інформації, технологій і т.ін., що набуває форми інтелектуального капіталу (ІК) бізнесу [52].

Сьогодення диктує необхідність приділяти все більшу увагу розумовим надбанням людства. Цей й відноситься до підприємств різних форм власності, коли окрім звичайних активів, що можуть бути достовірно оцінені, виникають й ті, що надбанні в результаті використання навичок, розуму та досвіду персоналу підприємства.

Природно постає проблема оцінки таких здобутих активів, коли їх неможливо осягнути, як, наприклад, будівлю чи станок.

Такі неосяжні активи часто проявляють себе як інструмент здобуття конкурентних переваг, чи отримання позитивного, корисного ефекту від їх використання, але матеріальної форми вони не мають. Піддавати їх оцінці вкрай важко, що і становить наукову проблему і напрями подальших досліджень.

Але аналізуючи надбання вітчизняних і закордонних науковців стає зрозуміло, що існує підхід, коли всю сукупність ІК та ефекту від його використання можна оцінити при порівнянні загального попиту на підприємство на ринку (ринкова вартість підприємства) та балансової вартості достовірно оцінених активів. Тобто вартість неосяжних активів є різницею, що виникає при капіталізації підприємства [53].

У працях вітчизняних авторів сукупність об'єктів, які входять до складу інтелектуального капіталу, називають активами (інтелектуальними активами).

В табл.1.4 розкрито суть категорії «інтелектуальний актив» на підставі опрацювання статей науково-практичних журналів.

Тракування поняття «інтелектуальні активи» залежить від орієнтації на певний підхід: управлінський, бухгалтерський, інформаційний і технологічний, а також підхід акціонерів.

Як зазначає Мороз Ю.Ю., очевидно, що оцінка загальної поточної вартості інтелектуальних активів (ІА) не становить складнощів для акціонерних товариств, де на будь-який момент можна визначити як номінальну (балансову), так і реальну (ринкову) вартість акцій. Різниця між цими двома видами вартісних оцінок і буде становити загальну суму інтелектуального капіталу підприємства [58].

Таблиця 1.4 – Суть категорії «інтелектуальний актив»

Джерело	Визначення
Бутнік-Сіверський О. [54]	Інтелектуальний актив – це вартість інтелектуальних ресурсів, які в господарському обігу набувають форми нематеріальних активів.
Саліван П. [55]	Інтелектуальний актив – це певна складова інтелектуального капіталу, до складу якої входить інтелектуальна власність, унікальні знання та досвід працівників, що оберігаються від несанкціонованого розповсюдження.
Старкова Н.О., Костецький А.Н. [56]	Інтелектуальний актив – це сукупність інформаційних факторів функціонування економічного суб'єкта, створюваних і використовуваних як всередині організації, так і в навколишньому середовищі з ціллю формування унікальних конкурентних переваг.
Легенчук С.Ф. [57]	Інтелектуальний актив – це результати інтелектуальної творчої діяльності людини, а також втілений в людях потенціал (у формі освіти, знань, досвіду), що забезпечує одержання підприємством економічних вигод в майбутньому.

Щодо підприємств інших організаційно-правових форм господарювання, то запропоновано механізм оцінки ІА проводити у відповідності до національних стандартів оцінки [53].

Більш складним питанням, що вимагає подальшого вивчення, є оцінка вартості окремих складових ІА.

Оскільки поняття «інтелектуальний актив» останнім часом набуло великої вживаності – велика кількість праць сучасних науковців присвячена дослідження сутності цього поняття. У табл.1.5 наведено аналіз категорії «інтелектуальний актив».

З вище наведеної таблиці видно, що підходи до трактування, а відтак і розуміння сутності ІА залежить, як зазначалось раніше, від управлінського, бухгалтерського, інформаційного і технологічного підходів, а також підходу акціонерів. ІА підприємства є відносно новим об'єктом у вітчизняному

бухгалтерському обліку, хоча в цивільному законодавстві існує вже впродовж тривалого періоду часу.

Таблиця 1.5 – Аналіз категорії «інтелектуальний актив» (ІА)

Автор	Сутність ІА	Критерії визнання ІА						
		За П(С)БО-8			За визначенням авторів			
		Д	В	Т	Н	З	ЗЗ	П
І.А. Бланк	Активи				+	+		
А.В. Шестаков			+	+	+			
В.В. Григор'єв		+		+	+			
А.Б. Борисов	Витрати	+		+				
В. Єсіпов та ін.	Цінності		+		+		+	
Б.А. Райзберг		+	+		+			
І.М. Бойчик та ін.			+		+			
О.С. Іванілов	Вартість об'єктів інтелектуальної власності		*					
В.Г. Золотогоров		+	*					
А.Г. Грязнова	Об'єкти довгострокового користування	+		*	+			
А.Н. Азріліян		+	+	*	+			
В. Паламарчук	Права чи об'єкти права	+		+				
С.В. Мочений					+			+
Л.Н. Устінова		+	+		+			

Умовні позначення: + - врахування автором певної ознаки; * - випадок, коли ознака виступає в ролі сутності; Д – здатність ІА приносити дохід; В – можливість визначення вартості ІА; Т – довгостроковий термін використання ІА; Н – нематеріальність активів; З – здатність активів забезпечувати здійснення усіх видів діяльності підприємства; ЗЗ – законодавчий захист активів; П – вказує на те, що ІА придбано підприємством на платній основі.

Наявність спільних рис з нематеріальними активами вказує, що результати творчої та розумової діяльності необхідно розглядати як їх складову з врахуванням специфіки використання, збереження та визнання.

Формування нової економіки, яка змінює структуру використовуваних ресурсів у бік збільшення нематеріальних, вказує на необхідність змін в методології обліку, глибшому дослідженні інтелектуальної складової виробничого процесу.

Дослідження показало, що ІА складаються з трьох основних складових:

- людські активи;
- структурні активи: організаційні активи; інноваційні активи; інформаційні активи;
- ринкові активи: партнерські активи; споживчі активи.

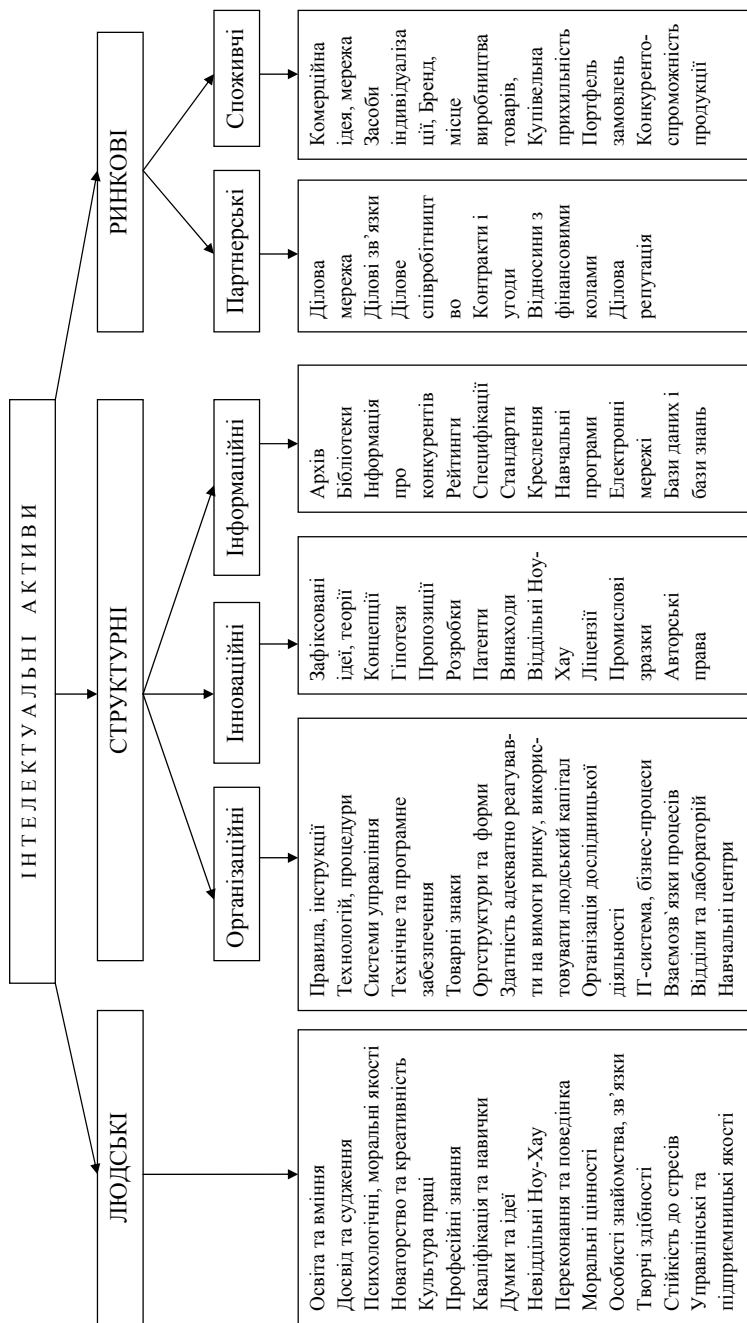


Рисунок 1.4 – Структура та склад інтелектуальних активів підприємства

Як зазначає Жураківська І.В., вивчаючи інтелектуальні активи, можна прослідити їх чіткий взаємозв'язок з інтелектуальними ресурсами, власністю та капіталом, про що свідчить нижче наведений рисунок (рис.1.5).

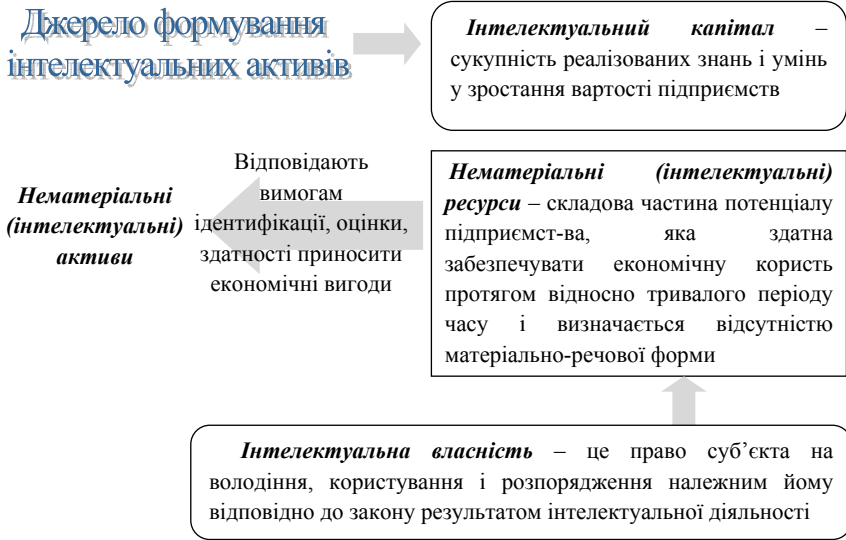


Рисунок 1.5 – Взаємозв'язок нематеріальних (інтелектуальних) активів, ресурсів, власності та капіталу [59]

Серед чисельних методів і методик, що пропонують сучасні науковці, багато таких, що орієнтовані на використання показника реальної ринкової вартості. Але використання таких методик ускладнюється неможливістю визначення ринкової вартості для всіх підприємств, окрім акціонерних товариств за даними фондової біржі.

Тому, доцільно вимірювати вплив інтелектуальних активів на підставі прибутковості власного капіталу, що можна застосовувати для всіх підприємств різних форм власності.

Процедура розрахунків проводиться відповідно до наступних етапів:

Етап 1. Визначається прибутковість власного капіталу $НП_{ВК}$:

$$НП_{ВК} = \frac{ЧП}{ВК} \quad (1.1)$$

де ЧП – чистий прибуток;

ВК – власний капітал

Етап 2. Розраховується наднормативна прибутковість власного капіталу $\Delta\Pi_{\text{ВК}}$:

$$\Delta\Pi_{\text{ВК}} = \Pi_{\text{Тек}} - \Pi_{\text{Н}} \quad (1.2)$$

де $\Delta\Pi_{\text{ВК}}$ – наднормативна прибутковість власного капіталу;

$\Pi_{\text{Н}}$ – нормативна прибутковість власного капіталу

Етап 3. Визначення наднормового прибутку $\Delta\Pi$, який забезпечується використанням інтелектуальних активів, здійснюється на основі добутку величин власного капіталу та його наднормативної прибутковості:

$$\Delta\Pi = \text{ВК} \times \Delta\Pi_{\text{ВК}} \quad (1.3)$$

Етап 4. У результаті, величина інтелектуальних активів встановлюється шляхом капіталізації $\Delta\Pi$:

$$\text{IA} = \frac{\Delta\Pi}{R} \quad (1.4)$$

де R – ставка капіталізації;

Ставка капіталізації R визначається за формулою:

$$R = Y + \frac{1}{n} \quad (1.5)$$

де Y – норма поточного доходу;

n – розрахунковий термін експлуатації інтелектуальних активів;

n/1 – норма повернення капіталу

Таким чином, узагальнена формула (1.4) набуває наступного виду:

$$\text{IA} = \frac{\Delta\Pi}{R} = \frac{\text{ВК} \times (\Pi_{\text{Тек}} - \Pi_{\text{Н}})}{Y + \frac{1}{n}} \quad (1.6)$$

Значення ставки капіталізації доцільно прийняти на рівні 0,24, що відповідає середньому значенню доходності банківських депозитів (за умови альтернативного розміщення капіталу не у виробничій, а у фінансовій сфері).

Величина інтелектуальних активів набуває позитивного значення лише у тих підприємств, які мають $\Delta\Pi_{BK} > 0$. Це пояснюється тим, що згідно з прибутковим підходом, оцінка інтелектуальних активів здійснюється з точки зору формування доходу в майбутньому за умови найбільш ефективного їх використання в поєднанні з фізичним капіталом. Відповідно, Низьке або недостатньо високе Π_{BK} вказує на зниження рівня ефективності використання власного капіталу в оцінюваному періоді.

Незважаючи на певні протиріччя у встановленні порядку визначення коефіцієнтів капіталізації як для матеріальних, так і для нематеріальних активів, метод капіталізації наднормового прибутку дозволяють поєднати переваги двох основних підходів до оцінювання – як дохідного, так і порівняльного.

Таким чином, аналіз та систематизація поглядів дослідників на сутність поняття «інтелектуальний капітал» як об'єкту оцінки, дозволяє сформулювати позицію, що для потреб бухгалтерського обліку інтелектуальний капітал необхідно визначати як сукупність наявних інтелектуальних активів (людський, структурний, клієнтський капітал) підприємства, які забезпечують йому конкурентні переваги на ринку.

В даному розділі визначено об'єкт оцінки і обліку інтелектуальних активів, який потребує визначення методів для його оцінки (що наведено у другому розділі монографії).

РОЗДІЛ 2

МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ ОЦІНКИ ІНТЕЛЕКТУАЛЬНОГО КАПІТАЛУ

2.1 Класифікація методів оцінки інтелектуального капіталу

Питання оцінки інтелектуального капіталу в цілому та окремо його складових є найбільш ваговою і не вирішеною в сучасній науковій практиці.

Складність, в першу чергу, продиктована сутністю інтелектуального капіталу, тобто його нематеріальною формою (переважно). Складно оцінити те, що є фізично неосяжним та не має матеріального вираження.

Загальна процедура визначення вартості інтелектуального капіталу підприємства потребує як визначення об'єкту дослідження, так і вибору методики його оцінки.

Показник інтелектуальних активів, який характеризує параметри потенціалу створення вартості, є надзвичайно важливим для підприємства, оскільки на сьогодні менша частина активів організації має матеріальну основу, значно більша пропорція активів має нематеріальне походження.

Інтелектуальні активи займають виключне місце серед інших активів і потребують особливих підходів з точки зору оцінювання.

Труднощі в ідентифікації та структуризації інтелектуальних активів ставлять під сумнів можливість оцінки об'єкту, що складається з трьох частин, матеріальних чи невідчутних, до того ж постійно взаємодіючих та утворюючих додаткову цінність за рахунок ефекту синергії.

Взявши до уваги особливості природи інтелектуальних активів, важливою є спроба змоделювати процес їхнього оцінювання. Доцільно виокремити послідовні етапи процесу оцінювання (рис.2.1) [60].

Весь процес оцінювання інтелектуальних активів відображає складність ідентифікації, виокремлення та кількісного відображення (грошового).

Слід відмітити, що проблема оцінки і управління інтелектуальними активами на мікро- та макрорівнях присвячена значна кількість праць науковців-економістів, ці проблеми також вирішуються у багатьох практичних розробках.

Складність оцінки інтелектуальних активів пов'язана з такими

факторами:

- неліквідність компонентів інтелектуальних активів;
- інтелектуальні активи характеризуються значними неповернутими втратами, що є причиною підвищеного ризику;
- взаємозалежність, взаємопов'язаність між собою компонентів інтелектуальних активів призводить до того, що загальна вартість інтелектуальних активів перевищує вартість окремих їх елементів.

Нижче, наведено сім основних етапів оцінки інтелектуальних активів, що включають весь процес оцінки – від визначення об'єкту оцінки до отримання безпосереднього результату виміру (в грошовій або відносній формі).

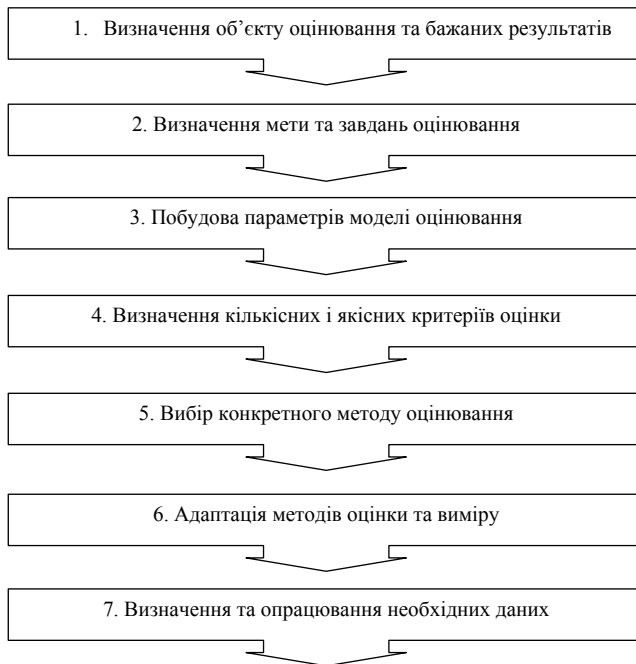


Рисунок 2.1 – Етапи процесу оцінювання інтелектуальних активів

Дослідження наукових праць вітчизняних та закордонних вчених дає змогу узагальнити сукупність існуючих підходів до оцінки інтелектуальних активів підприємства.

Серед величезної кількості методів і підходів оцінки інтелектуального капіталу можна виокремити ті, що частіше за все зустрічаються в науковій періодиці.

В табл.2.1 наведено методи оцінки інтелектуального капіталу із зазначенням сутності кожного з них.

Таблиця 2.1 – Характеристика основних методів оцінки інтелектуального капіталу та його складових

№	Метод (методика)	Сутність методу (методики)
1	2	3
1.	Монітор нематеріальних активів [61]	Застосування системи стратегічних індикаторів, що відображають процес відтворення й використання інтелектуального капіталу
2.	"Skandia Navigator" [62]	Застосування матриці для оцінки інтелектуального капіталу, яка побудована на основі використання 73 показників і має вигляд комп'ютерної програми. Дозволяє простежити як людський капітал у взаємодії зі споживчим капіталом, внутрішніми процесами й здатностями підприємства до інновацій, створює фінансову цінність підприємства
3.	"Дослідник вартості" [61]	Метод фінансового обліку, що підраховує й розподіляє вартість інтелектуального капіталу за його складовими
4.	Метод IVM (усеосяжної оцінки) [61]	Використовує ієрархію зважених індикаторів, які комбінуються між собою для відносної оцінки ІК
5.	Метод вартісного ланцюжка [61]	Побудова матриці нефінансових показників, згрупованих за етапами інноваційної діяльності
6.	Метод розрахунку прямих витрат на персонал	Заключається в розрахунок загальних економічних витрат, що здійснюються підприємством на свій персонал, і включає витрати на: оплату праці персоналу; податки і відрахування (в фонд соц. захисту, фонд зайнятості, пенсійний фонд, медичне страхування і т.п.); охорону і покращення умов праці; видатки на освіту і підвищення кваліфікації; підтримання здоров'я; отримання спеціальної освіти; професійну підготовку на виробництві; підтримку самостійного навчання (індивідуальне вивчення літератури, використання незалежних навчаючих програм, навчання на прикладі діяльності, досвіду інших людей). Перевага цього методу – простота. Недоліки – неповна оцінка реальної величини

Продовження таблиці 2.1

1	2	3
		людського капіталу
7.	"Коефіцієнт Тобіна" [63]	Будується на розрахунку відносного показника вартості ІК, що визначається на основі співвідношення ринкової вартості підприємства та очікуваної відновної вартості активів
8.	Індекс інтелектуального капіталу [61]	Консолідація окремих індексів інтелектуального капіталу в єдиний інтегральний індекс, що оцінюється в зіставленні зі зміною ринкового капіталу фірми
9.	Метод "Interbrand" [64]	Метод оцінки бренду як однієї зі складових інтелектуального капіталу підприємства
10.	Метод конкурентної оцінки вартості людського капіталу	Цей метод засновано на сумі оцінки витрат і потенціального збитку, завданого підприємству при можливому звільненні працівника і включає суму: повних витрат на персонал, індивідуальних премій кожному працівнику підприємства, які могла б заплатити конкуруюча компанія за його перехід до них; додаткових витрат підприємства, необхідних на пошук еквівалентної заміни робітника у випадку його переходу в іншу компанію; економічного збитку, який понесе компанія на період пошуку заміни втрати унікальних інт.продуктів, навичок, потенціалу, який робітник унесе з собою в компанію конкурента; можливих втрат частини ринку, росту продаж конкурента і посилення його впливу на ринку; виміру потенціалу колективу, в якому знаходився робітник і ін.
11.	Брокер технологій (БТ) [64]	Визначення вартості інтелектуального капіталу фірми на основі застосування 20 аудиторських питань і діагностики результатів обробки відповідей
12.	Індекс інтелектуального капіталу (ІК-індекс) [65]	Проведення розрахунків на основі об'єднання декількох різних індикаторів в один індекс і ув'язування зміни в інтелектуальному капіталі зі змінами на ринку
13.	Модель Б. Лева "Value Chain Blueprint" [65]	Побудована на оцінці здібності підприємства до інновацій. Для оцінки виокремлюють дев'ять груп показників, такі як: накопичені, придбані здібності, ділова мережа, інтелектуальна власність, технологічна можливість реалізації інновацій, перспективи зростання підприємства тощо.
14.	Метод перспективної вартості людського капіталу	Цей метод враховує, в додаток до методу конкурентної вартості, оцінку динаміки вартості людського капіталу в перспективі на 3, 5, 10 і 25

Продовження таблиці 2.1

1	2	3
		років. Ця оцінка, в першу чергу, необхідна для підприємств, що займаються розробкою великих і довгострокових проектів, наприклад, дослідження в сфері створення інновацій або будівництво великих високотехнологічних об'єктів, так як вартість певних співробітників при цьому змінюється нерівномірно, різко зростаючи в період досягнення ними найбільш важливих результатів за збігом доволі тривалого періоду часу і приближення ними до отримання очікуваних кінцевих результатів, коли можливий ухід з підприємства частини персоналу призводить великі економічні втрати
15.	Невидимий баланс (Konrad Group) [64]	Методика KG заснована на розподілі інтелектуального капіталу на індивідуальний капітал і структурний капітал та оцінці його шляхом використання системи індикаторів
16.	Монітор інтелектуального капіталу-К.Е.Свейбі (IntangibleAssets Monitor) [62]	Методика Intangible Assets Monitor розділяє невідчутні активи на зовнішню структуру, внутрішню структуру й компетенцію людей. Кожен із трьох не фінансових показників оцінюється з точки зору зростання ефективності, стабільності й інновацій
17.	Оцінка вартості людського капіталу на основі випробувань у сфері бізнесу	Ця оцінка може бути застосована на основі 2х підходів: за конкретними результатами, отриманими робітником, виходячи з прибутку, який він приніс фірмі; за збільшенням її активів, в тому числі інтелектуальних. Така оцінка широко розповсюджена в бізнесі, так як найбільш проста. Але одночасно вона найбільш жорстка і нерідко помилкова. На думку, що склалася в галузі практиків, якщо менеджер нищить бізнес один раз, він втрачає 50% свого іміджу, якщо другий раз – він повністю втрачає свою репутацію. Однак, в межі такого підходу не входять багато ТОП - менеджерів світових корпорацій-лідерів, які неодноразово терпіли невдачу, але підіймалися і створювали ще більш ефективний бізнес. В багатьох випадках провал бізнесу може бути викликаний зовсім непрогнозованою світовою кризою або випадковим великим коливанням кон'юнктури
18.	Методика консалтингової фірми Ernst & Young "Measures that Matter" [66]	Методика заснована на детальному дослідженні восьми чинників, що знаходяться в зоні пильної уваги інвесторів на фондовому ринку й впливають на вартість інтелектуального капіталу.

Продовження таблиці 2.1

1	2	3
		Ці чинники, у свою чергу, розгортаються в 39 детальніших показників, які й оцінюються
19.	Метод ринкової капіталізації [67]	Метод заснований на оцінці перевищення ринкової вартості підприємства над її бухгалтерською вартістю, що формується за рахунок використання інтелектуальних активів
20.	Метод ринкової капіталізації Market Capitalization Methods (MCM) [63]	Вираховується різниця між ринковою капіталізацією компанією і власним капіталом її акціонерів. Отримана величина розглядається як вартість її інтелектуального капіталу або нематеріальних активів
21.	Knowledge Quick Scan [68]	Методика діагностики стану підприємства в галузі роботи з інтелектуальним капіталом, що включає в себе анкетування й аналіз процесів управління знаннями
22.	Вимір споживчого капіталу [63]	Методика дозволяє визначити доходи, що отримує компанія від підтримання стосунків із постійним клієнтом
23.	Методика Хаусела - Канівського для оцінки вартості організаційного капіталу підприємства [63]	В основу методики покладено визначення ефективності використання нематеріальних інтелектуальних активів підприємства з метою власного самовдосконалення та самоорганізації
24.	Метод підрахунку невідчутної вартості [60]	Заснований на розрахунку надлишкового доходу на матеріальні активи з подальшою його інтерпретацією як оцінки інтелектуального капіталу
25.	Метод розрахункової нематеріальної цінності активів (calculated intangible value – CI) [21]	В основі оцінювання знаходиться модель залишкового операційного прибутку (residual operating income – REOI), який характеризує ефект, одержуваний організацією від використання як матеріальних, так і нематеріальних активів.
26.	Вартість нематеріальних активів підприємства [62]	Методика визначення вартості нематеріальних активів підприємства на основі даних бухгалтерської звітності
27.	Метод віддачі на активи [67]	Відношення середнього доходу підприємства до вирахунку податків за деякий період до матеріальних активів підприємства. Цей метод порівнюється з аналогічними показниками для галузі в цілому. Щоб вирахувати середній дохід від інтелектуального капіталу, отримана різниця помножується на матеріальні активи підприємства. Далі шляхом прямої капіталізації або дисконтування можна отриманого грошового потоку можна отримати вартість інтелектуального капіталу

Продовження таблиці 2.1

1	2	3
28.	Забалансована система показників (Balanced Scorecard (BSC)) [69]	Методика оцінки як матеріальних, так і нематеріальних активів, яка ґрунтується на чотирьох складових – фінанси, маркетинг, внутрішні бізнес-процеси, навчання та зростання
29.	Методи підрахунку очків [69]	Ідентифікуючи різноманітні компоненти нематеріальних активів або інтелектуального капіталу, генеруючи і додаючи індикатори і індексу вигляді підрахунку очків або як графи. Застосування цих методів не передбачає отримання грошової оцінки інтелектуального капіталу. Ці методи подібні методам діагностики інформаційної системи
30.	Цитування патентів [64]	Метод заснований на оцінці цитування патентів, розроблених фірмою

В цілому, необхідно відзначити, що сучасне економічне середовище є настільки нестабільним і ризиковим, що традиційні методичні інструменти, які базуються на принципах бухгалтерського обліку, є не зовсім адекватними умовам сьогодишнього дня. Не надають можливість проведення комплексної достовірної оцінки і більшість методів визначення ефекту від використання компонентів інтелектуального капіталу, ринкової капіталізації, матричні методи. Значна кількість факторних методів побудована на обмеженій кількості чинників впливу. До того ж, здебільшого не враховується вплив якісних показників, які, в свою чергу, визначають кінцевий результат використання інтелектуального продукту.

Існують як фінансові, так і не фінансові методи оцінки інтелектуального капіталу.

Зокрема до не фінансових методів оцінки інтелектуального капіталу відносять:

- для оцінки людського капіталу (індивідуальної компетенції) можна використати наступні показники:

- а) склад людських ресурсів організації і управління ними;
- б) ступінь задоволеності персоналу;
- в) продажі в розрахунку на кожного зайнятого, в тому числі в адміністрації;
- г) додана вартість в розрахунку на кожного зайнятого, в тому числі в адміністрації;
- д) освіта персоналу;

- ж) досвід персоналу, число років в рамках даної професії;
- з) витрати на освіту в розрахунку на одного зайнятого;
- і) кількість робочих днів в році, витрачених на підвищення кваліфікації робітників;
- и) текучість персоналу.
 - до показників, що оцінюють споживчий капітал, відносять:
 - а) склад клієнтів, способи взаємодії з клієнтами і ступінь задоволеності їх потреб;
 - б) прибуток в розрахунку на одного клієнта;
 - в) продажі в розрахунку на одного клієнта;
 - г) клієнти, що формують імідж підприємства;
 - д) кількість клієнтів, їх вікова структура(тобто, як довго вони є клієнтами організації);
 - ж) повторюваність заказів.
 - організаційний капітал може оцінюватися такими показниками:
 - а) масштаби, функції і вживання інформаційних систем;
 - б) склад, устаткування і ефективність адміністративних систем і організаційних структур;
 - в) інвестиції в нові філії і нові методи управління. Ці інвестиції зазвичай розглядаються як витрати, однак вони повинні постійно аналізуватись і відображатись у вигляді долі від продажів або у вигляді долі від доданої вартості;
 - г) інвестиції в НІОКР;
 - д) інвестиції в інформаційні системи, в цілому в інформаційні технології в рамках організації. Також можна використати показник кількості комп'ютерів на одного зайнятого;
 - ж) цінності відносин;
 - з) стабільність організації, її вік, текучість управлінського персоналу, доля персоналу зі стажем роботи в даній організації менше 2 років.

Існує багато підходів до класифікації, деякі з них наведено у таблицях нижче.

Приведені вище методи можна класифікувати на фінансові і не фінансові методи оцінки інтелектуального капіталу (тобто ті, що можуть дати змогу оцінити інтелектуальний капітал у грошовому вимірнику, та у вигляді коефіцієнтів, що можна спів ставляти та аналізувати), що наведено у табл.2.2.

Для цілей бухгалтерського та фінансового обліку доцільно розподілити вивчені методики за їх економічною природою (табл.2.3)

Таблиця 2.2 – Методи оцінки інтелектуального капіталу (за його складовими) [53]

	Методи оцінки інтелектуального капіталу		
	Людський капітал	Споживчий капітал	Організаційний капітал
Нефінансові методи	<ul style="list-style-type: none"> - склад людських ресурсів організації і управління ними; - ступінь задоволеності персоналу; - освіта персоналу; - досвід персоналу, число років в рамках даної професії; - кількість робочих днів в році, витрачених на підвищення кваліфікації робітників; - текучість персоналу 	<ul style="list-style-type: none"> - склад клієнтів, способи взаємодії з клієнтами і ступінь задоволеності їх потреб; - клієнти, що формують імідж підприємства; - кількість клієнтів, їх вікова структура (тобто, як довго вони є клієнтами організації); - повторюваність заказів 	<ul style="list-style-type: none"> - масштаби, функції і вживання інформаційних систем; - склад, устаткування і ефективність адміністративних систем і організаційних структур; - цінності відносин; - стабільність організації, її вік, текучість управлінського персоналу, доля персоналу зі стажем роботи в даній організації менше 2 років
Фінансові методи	<ul style="list-style-type: none"> - продажі в розрахунку на кожного зайнятого, в тому числі в адміністрації; - додана вартість в розрахунку на кожного зайнятого, в тому числі в адміністрації; - витрати на освіту в розрахунку на одного зайнятого; 	<ul style="list-style-type: none"> - прибуток в розрахунку на одного клієнта; - продажі в розрахунку на одного клієнта; 	<ul style="list-style-type: none"> - інвестиції в нові філії і нові методи управління.; - інвестиції в наукові розробки; - інвестиції в інформаційні системи, в цілому в інформаційні технології в рамках організації. Також можна використати показник кількості комп'ютерів на одного зайнятого;

З таблиці видно, що найбільша увага приділяється таким опосередкованим методикам, як віддача на активи, підрахунок очків, тоді як для безпосереднього виміру вартості ІК необхідним є застосування методик групи прямого виміру, ринкової капіталізації, у складі яких є моделі розрахунку вартості ІК.

Перед науковцями постає питання: чому при наявності чисельних методик оцінки та вимірювання вартості ІК все ж застосування їх на практиці є проблематичним для вітчизняних підприємств. Проблема полягає в тому, що ці методики здебільшого використовуються в західній практиці, де форми

звітності дозволяють вилучити вихідні дані для розрахунків. Але їх розрахунок можливий лише під час капіталізації.

В ході повсякденної діяльності їх визначення ускладнюється внаслідок відсутності необхідних облікових даних. У сучасній науковій періодиці широкого розповсюдження дістала класифікація методичного інструментарію оцінки інтелектуального капіталу за якісними та кількісними параметрами. *Кількісні методи запропоновані у вигляді сукупності методів: ринкових; дохідних; витратних.*

Таблиця 2.3 – Класифікація методів (методик) оцінки ІК за економічною природою

Економічна природа	Метод (методика)	Характеристика груп методів (методик)
1	2	3
Прямий вимір складових ІК	- «Skandia Navigator»; - «Measures that Matter»; - «Вартість нематеріальних активів підприємства»	Методи цієї групи ґрунтуються на ідентифікації і оцінці в грошових величинах окремих активів або компонентів ІК, після чого виводиться інтегральна оцінка ІК підприємства
Ринкова капіталізація	- Коефіцієнт Тобіна; - Метод перспективної вартості людського капіталу	Дані методи використовують, коли обчислюється різниця між ринковою капіталізацією підприємства і власним капіталом її акціонерів. Отримана величина розглядається як вартість її ІК або немат. активів
Віддача на активи	- Метод розрахунку прямих витрат на персонал; - Метод конкурентної оцінки вартості людського капіталу; - Оцінка вартості людського капіталу на основі випробувань в середовищі бізнесу; - Вимір споживчого капіталу; - Метод підрахунку невідчутної вартості; - Метод розрахованої нематеріальної цінності активів; - Метод визначення доданої вартості	Такі методи характеризують відношення середнього доходу підприємства за мінусом податків за деякий період до матеріальних активів підприємства порівнюється з аналогічним показником для галузі в цілому. Щоб обчислити середній додатковий прибуток ІК, отриману різницю помножують на матеріальні активи підприємства. Далі шляхом прямої капіталізації або дисконтування отриманого грошового потоку можна визначити вартість ІК підприємства
Підрахунок очок	- Монітор нематеріальних активів; - Метод IVM (усеосяжної оцінки); - Метод вартісного ланцюжка;	В ході використання цієї групи методів ідентифікуються різні компоненти нематеріальних активів або ІК, генеруються і докладаються індикатори, і індекси у вигляді

Продовження табл.2.3

1	2	3
	<ul style="list-style-type: none"> - Індекс інтелектуального капіталу; - Брокер технологій; - Індекс інтелектуального капіталу (ІК-індекс); - Модель Б. Лева "Value Chain Blueprint"; - Невидимий баланс (Konrad Group); - Монітор ІК -К.Е.Свейбі (IntangibleAssets Monitor); - Knowledge Quick Scan; - Методика Хаусела - Канівського для оцінки вартості організаційного капіталу підприємства; - Збалансована система показників 	<p>підрахунку очок. Вживання таких методів не передбачає здобуття грошової оцінки ІК. Ці методи подібні методам діагностичної інформаційної системи.</p>

Дану класифікацію проілюстровано на рис.2.2.



Рисунок 2.2 - Класифікація методичних інструментів оцінки ІК [53]

Витратні методи ґрунтуються на визначенні суми фактичних витрат, понесених на створення ІА, їх застосування фактично зводиться до оцінки балансової вартості нематеріальних активів. Приймається, що розрахована за бухгалтерськими стандартами балансова вартість ІА (нематеріального) дорівнює його фактичній вартості.

Таке твердження могло б бути справедливим для статичних активів, однак ІК постійно змінює вартість.

Доходні передбачають, що суб'єкт господарювання працює заради отримання прибутку, а вартість ІК створюється його здатністю генерувати додатковий прибуток та додаткову рентабельність.

При виборі методики оцінки інтелектуального капіталу доцільно використовувати ті, що несуть математичну завантаженість, тобто мають математичну модель розрахунку, інші ж, здебільшого, слугують для застосування при аналітичних процедурах.

Нижче наведено деякі моделі, що містять моделі розрахунків (табл.2.4).

Таблиця 2.4 – Основні показники, за якими можна оцінити вартість складових інтелектуального капіталу

Назва показника 1	Порядок розрахунку 2	Позначення 3
Вартість ділових зв'язків (на основі методу переваги у прибутках) [70]	$t \text{ Ап} t = i(1 + r)$	T-загальна тривалість прогнозного періоду; r - ставка дисконтування; t-порядковий номер року прогноз. періоду
Витрати на проведення навчання [71]	$\text{ROI}=(\text{P}-\text{E})/\text{E}*100\%$	P- дохід від навчання; E- витрати
[72] Організаційний інтелектуальний капітал	$\text{OIK} = i * C$	$C = \sum C_j$, $i = \sum i_k$, %
Ринкова додана вартість за рахунок інвестицій [73]	$\text{MVA} = \text{MVD} + \text{MVE} - \text{TAC}$	MVD- ринкова вартість боргу, MVE-ринкова вартість акціонерного капіталу TAC- повний скоректований капітал
Вартісна оцінка інтелектуального капіталу	$\text{BB} + \text{IK} = \text{PK}$	BB - балансова вартість; ІК - інтелектуальний капітал; PK - ринкова капіталізація
Економічна додана вигода за рахунок інвестицій [74]	$\text{EVA} = \text{NS} - \text{OE} - \text{T} - \text{CC}$	NS-чистий збут, OE- експлуатаційні витрати, T- податки, CC- амортизаційні відрахування
Вартість опціону на купівлю інвестиційного проекту	$C = \frac{S \cdot N(d_1) - X \cdot e^{-r \cdot t} \cdot N(d_2)}{\frac{\ln(S/E) + (r + 1/2 \cdot \sigma^2) \cdot t}{\sqrt{\sigma^2 \cdot t}}}$ $d2 = d1 - \sqrt{\sigma^2 \cdot t}$	C- величина інвестицій на першому етапі, S – приведена до поточного моменту вартість інвестицій другого етапу, t – час, необхідний для прийняття рішення

Продовження табл.2.4

1	2	3
		про інвестиції на другому етапі, X – приведені поточного моменту витрати на інвестиції другого етапу, σ – середньоквадратичне відхилення вартості інвестицій другого етапу, r – річна ставка відсотка по безризик. активу
Коефіцієнт інтелектуальної доданої вартості [75]	$VAIC = CEE + HCE + SCE$ $VA = EBIT + DDA + HC$ $SC = VA - HC$	VA – додана вартість, DDA – амортизація, HC – видатки на зарплатні і бонусні виплати робітникам. CEE – ефективність фізичного і фінансового капіталу, HCE – ефективність людського капіталу, SCE – ефективність структурного капіталу

Наведені показники (що базуються на основі методик, наведених в табл. 2.1) можна використовувати для розрахунку окремих складових інтелектуального капіталу.

Важливим аспектом дослідження методик є визначення напрямку оцінки в розрізі об'єкту оцінки. Тобто, деякі методики націлені на вимір загального розмірі інтелектуального капіталу підприємства, тоді як є й ті, що дають змогу оцінити окремі частини інтелектуального капіталу, виходячи з його структури.

Така оцінка є досить важливою для цілей управління інноваційним розвитком інтелектуальної складової діяльності підприємства.

При наявності даних щодо вартості структурних активів, людських та ринкових, можна визначити, у структурному відношенні, яка саме складова інтелектуального капіталу приносить дохід підприємству, є вагомішою, а які є менш інвестиційно привабливими. Але, така структурна оцінка також є проблематичною, оскільки потребує адаптації вже існуючих методик з тим, щоб надати змогу їх застосування для сучасних підприємств. В табл.2.5 наведено деякі моделі оцінки інтелектуальних активів підприємства за структурними елементами з наведенням моделей розрахунку.

Зокрема, для людських активів наведено як витратний, так і дохідний метод їх оцінки.

Нижче наведені моделі можна застосувати виключно для цілей управлінського обліку, оскільки фінансова звітність не надає необхідної інформації для розрахунку.

Таблиця 2.5 – Моделі оцінки інтелектуальних активів підприємства за складовими елементами

Структурні активи	Ринкові активи	Людські активи
<p>За економічною сутністю структурні активи являють собою сукупність нематеріальних активів, формалізованих, з бухгалтерської точки зору, вартість яких відображають у балансі підприємства у вигляді статей, які зазвичай визначають як капіталізовані витрати на науково-дослідні та конструкторські розробки, або ціну, сплачену за окремі права інтелектуальної власності.</p> <p>Щодо оцінки структурних та ринкових активів, можна застосувати і поточну ринкову оцінку, у випадку наявності активного ринку, та оцінку, що надається професійними оцінниками.</p> <p>За наявності активного ринку справедливою вартістю буде ринкова ціна</p>	<p>Капіталізація наднормативного обсягу реалізації продукції:</p> $PA = \frac{(B - A + Kоб) \cdot \Delta Kрп}{R}$ <p>де B – виручка від реалізації, млн.грн; A – активи, млн.грн; Kоб – нормативне значення коефіцієнту оборотності активів, що розраховується як середнє значення в групі підприємств в галузі; ΔKрп – наднормативна рентабельність продажу, розрахована як різниця між фактичною рентабельністю продажів та її середньогалузевим значенням; R – ставка капіталізації</p>	<p>Витратний метод оцінки людських ресурсів:</p> $W = H(T) \cdot t - H[(Q(T+1) - Q(T))] = H(T) \cdot t - H\Delta H(T)$ <p>де W – річні витрати праці; H(T) – вартість капіталу, що приписаний особі; Q(T) – фактор досвіду; T – роки праці за професією, T > 1; г- зовнішній відсоток повернення людського капіталу за рік</p> <p>Дохідний метод оцінки вартості людських активів:</p> $\begin{aligned} AZT &= UV - PV = PV \cdot S \cdot P(T), \\ PV &= UV \cdot S \cdot P(O) \\ P(T) &= 1 - P(O) \end{aligned}$ <p>де UV – очікувана умовна вартість працівника; PV – очікувана вартість, що реалізується; P(O) – ймовірність того, що працівник залишається працювати на підприємстві через певний проміжок часу; P(T) – ймовірність уходу працівника з підприємства чи показник плінності; AZT – альтернативні витрати плінності</p>

Важливо відмітити, що в сукупності результат оцінки інтелектуальних активів за складовими не дасть в сумі однаковий розмір оціненого інтелектуального капіталу при застосуванні методик комплексної оцінки його розміру (тобто, не за складовими, наприклад, як балансовий метод).

2.2 Застосування методів вартісної та інтегральної оцінки інтелектуальних активів

В сучасних реаліях безперечною умовою ефективної діяльності підприємств всіх форм власності є творчість, високий рівень професійних знань, навичок володіння інформаційними технологіями та комунікаціями. Ефективне використання праці в наш час можливе тільки в рамках цілісної системи спеціальних знань, інформації, технологій і т. і., що набуває форми інтелектуального капіталу (ІК) бізнесу [56]. Сьогодні диктує необхідність приділяти все більшу увагу розумовим надбанням людства. Цей й відноситься до підприємств різних форм власності, коли окрім звичайних активів, що можуть бути достовірно оцінені, виникають й ті, що надбанні в результаті використання навичок, розуму та досвіду персоналу підприємства. Природно постає проблема оцінки таких здобутих активів, коли їх неможливо досягнути, як, наприклад, будівлю чи станок.

Кожна з методик, що наведена у попередньому підрозділі має бути адаптована до сучасних методологічних реалій стану обліку в Україні. Всі методики, відомі на сьогодні, здебільшого, закордонного походження. Це являє собою складність у застосуванні їх для сучасних вітчизняних підприємств, оскільки сучасна фінансова та статистична звітність не дає змогу надати необхідну вихідну інформацію для розрахунків.

Аналіз ІК може бути внутрішнім і зовнішнім. Зовнішня оцінка слугує потребам зовнішнім користувачів інформації та використовує лише загально доступні дані: фінансової звітності, статистичні, ринкові [51].

Внутрішня оцінка може бути більш деталізованою, т. як інтересам перш за все керівництва та здійснюється внутрішніми аналітиками на основі всієї доступної всередині підприємства інформації, зокрема даних управлінського обліку. Це обумовлює й різницю підходів до оцінки ІК та відповідного

інструментарію, що може використовуватись при зовнішньому та внутрішньому аналізі.

Так, зовнішній аналіз дозволяє визначити лише сумарну вартість ІК на основі двох підходів:

1) вартість ІК є різницею між ринковою та балансовою вартістю підприємства;

2) відповідно, вона може бути визначена й як сума нематеріальних активів та гудвілу;

3) вартість ІК виражає спроможність підприємства отримувати додаткові доходи (на цьому підході ґрунтуються доходні методи).

Так як ІА у фінансовій звітності відображаються тільки як нематеріальні активи, в рамках зовнішнього аналізу неможливо оцінити вартість його складових.

Внутрішній аналіз, що може спиратися на дані внутрішнього (управлінського) обліку дозволяє визначати сумарну вартість ІК на основі третього підходу: як суму вартості його складових.

На рис.2.3, що наведено нижче, відокремлено інформаційну базу, що забезпечує обліковою інформацією, та підходи до визначення ІК для зовнішніх та внутрішніх користувачів.

Засади вартісної оцінки ІК		Зовнішня оцінка
Внутрішня оцінка	Підходи до визначення	
Інформаційна база - фінансова звітність - статистична звітність - ринкові дані (котирування фондового ринку)	- ІК як різниця між ринковою та балансовою вартістю підприємства - як спроможність підприємства отримувати додаткові доходи - як сума нематеріальних активів та гудвілу	
+ управлінський облік	+ як сума вартості складових ІК (ІК= людський +клієнтський +структурний)	

Рисунок 2.3 – Засади вартісної оцінки ІК для внутрішньої та зовнішньої оцінки

Надалі зосередимо увагу на можливості зовнішньої оцінки ІК підприємства з застосуванням деяких визнаних методик вартісної оцінки.

Першим критерієм відбору моделей оцінки ІК є публічна доступність даних, що в них використовуються. Тому були обрані наступні методи (серед

всіх існуючих моделей), табл.2.6:

Таблиця 2.6 – Сутність методів, що можливо застосувати при оцінці ІК вітчизняних підприємств

Назва методу	Сутність методу
Метод інтелектуального коефіцієнту доданої вартості (VAIC)	Вважається, що інтелектуальний капітал даного суб'єкта господарювання дорожчий за інтелектуальний капітал іншого, якщо VAIC даного суб'єкта більший за VAIC іншого
Метод співвідношення ринкової та балансової вартості(MBV)	Вважається, що вартість інтелектуального капіталу залежить від перевищення ринкової вартості над балансовою
Метод доходу на капітал знань (КСЕ)	Вважається, що вартість інтелектуального капіталу створюється його здатністю генерувати додаткову, порівняно з середньо галузевим рівнем, рентабельність суб'єкта господарювання, яка збережеться, щонайменше, ще впродовж трьох років
Балансовий метод	Вважається, що вартість ІК оцінюється лише за даними Форми 1

Українські П(С)БО суттєво обмежують вимоги до розкриття інформації про нематеріальні активи, що знижує інтерес підприємств до віддзеркалення інтелектуального капіталу у фінансовій і управлінській звітності, а отже створює істотний бар'єр введенню в господарський оборот об'єктів інтелектуальної капіталу, знижує інвестиційну привабливість і капіталізацію українських компаній.

Сьогодні існує тенденція значного розриву між відображеною балансовою вартістю фірми і її ринковою ціною, що може бути обумовлено тим, що фірми не зацікавлені відображати всі активи в бухгалтерському балансі з ряду причин (наприклад, з метою зменшення бази оподаткування) [59].

Окрім проблеми недопрацьованого законодавства України, велике значення мають труднощі бухгалтерського відображення, пов'язані з самою природою інтелектуального капіталу.

Якщо перекласти на мову обліку, врахувавши принцип балансової рівності між майном підприємства та джерелами його утворення, ІК необхідно відображати через об'єкти як активу, так і пасиву.

Як зазначає Ю.Ю. Мороз, наразі існують різні підходи до відображення ІК в обліку :

- оцінювати і визнавати як об'єкти в складі активів підприємства;

- визнавати як об'єкти в складі капіталу (пасивів);
- використовувати спеціальні позабалансові рахунки;
- розкривати інформацію в примітках до фінансової звітності; відображати лише в рамках управлінського обліку;
- складати окремі звіти про інтелектуальний капітал.

Попередньо, було запропоновано відображати гудвіл (склад якого потребує перегляду задля урахування більшої кількості неосязних активів) в активі балансу, а в пасиві – інтелектуальний капітал. Таким чином, повною мірою буде задовільнено правило подвійного запису в бухгалтерському обліку [60].

В останній час основним фактором зниження корисності традиційних фінансових звітів став глобальний перехід до економіки з домінуючою інтелектуальною складовою (ЕДІС)[64].

Таким чином, можна зробити висновок, що найбільш залежними та уразливими підприємствами є ті, що відносяться до галузі високо інтелектуальних виробництв, такі як важке машинобудування, створення програмних продуктів та ін.

Щоб навести практичний приклад застосування деяких методик оцінки складових ІК необхідно, як зазначалось раніше, адаптувати їх до інформації, що можна вилучити з даних фінансової звітності підприємств.

В рамках дослідження монографії чисельних методик, також, було здійснення адаптації деяких методик до вимог сучасних вітчизняних підприємств таким чином, щоб їх застосування було можливе з використанням даних фінансової звітності підприємства.

Адаптовані методики наведено у табл.2.7.

З табл.2.7 видно, що показник ІС подібний до показника Тобіна, при застосуванні якого виникають труднощі, оскільки для аналітика ринкова вартість підприємства стане відомою лише при капіталізації. Тому, доцільно використовувати дані фондової біржі ПФТС для акціонерних підприємств [67].

Виходячи з розшифрування, наведеного в табл.4 видно, що для оцінки ІК підприємств можуть слугувати деякі методики, що адаптовані до даних звітності вітчизняних підприємств.

Так, за допомогою статистичної, фінансової звітності, що відносяться до публічної, і доступ до якої мають всі зацікавлені зовнішні користувачі можливим стає фінансовий аналіз підприємств та їх ІА за допомогою саме

Таблиця 2.7 – Адаптовані методики оцінки ІК вітчизняних підприємств

Назва методу	Показник	Джерела інформації [9,10]
Метод інтелектуального коефіцієнту доданої вартості (VAIC)	$VAIC = ICE + CEE,$ <p>де ICE – продуктивний коефіцієнт інтелектуального капіталу; CEE – головний виробничий коефіцієнт.</p> $ICE = \frac{VA}{hC} + \frac{(VA - hC)}{VA},$ <p>де VA – різниця виторгу від реалізації і повної вартості сировини, напівфабрикатів та інших матеріалів; hC – повні витрати на зарплатню на підприємстві. $CEE = \frac{VA}{CE},$</p>	<p>Джерела інформації [9,10]</p> <p>$VA = \Phi 2$, стр.010-Ф2, стр.230 $hC = \Phi 2$, стр.240</p> <p>(дані для зовнішніх аналітиків та користувачів інформації можна дістати з сайту http://smida.gov.ua/, де оприлюднена публічна річна звітність акціонерних підприємств)</p>
Метод співвідношення ринкової та балансової вартості (Market-to-Book Value)	<p>де CE – балансова вартість активів</p> $IC = n \cdot (MV_s - BV_s),$ <p>де MV_s – ринкова вартість підприємства на одну акцію; BV_s – балансова вартість на одну акцію; n – кількість акцій</p>	<p>MV_s - сайт http://www.pfs.com/ BV_s - http://smida.gov.ua/ n - http://smida.gov.ua/</p>
Метод доходу на капітал знань (КСЕ)	$КСЕ = \sum_{t=1}^n \frac{\left(\overline{P}_t' - R_t' \cdot \overline{BV}_t' \right) \cdot (1-T)}{(1+i)^t},$ <p>де \overline{P}_t' – середній прибуток суб'єкта господарювання за 3 попередні роки та 3 наступні (за прогнозом); R_t' – середня рентабельність галузі за той же період; \overline{BV}_t' – середня балансова вартість суб'єкта господарювання</p>	<p>\overline{P}_t' - http://smida.gov.ua/ (статистичний показник, розраховується як середня плаваюча з коефіцієнтом «3») R_t' - сайт www.ukrstat.gov.ua/ \overline{BV}_t' - Ф1, стр.280; http://smida.gov.ua/</p>
Балансовий метод	$IK = \text{Нематеріальні активи} + \Gamma_{\text{уділ}} + \text{Інші НМА}$	<p>ІК – Ф1, стр.010+ стр.065+стр.070; http://smida.gov.ua/</p>

даних публічної звітності [65]. Всі перераховані чинники теоретично значно полегшують вартісну оцінку ІК підприємств, але можливо це не для всіх підприємств, а лише для тих, статутний капітал є акціонерним.

Це зумовлено тим, що при розрахунку ІК постає необхідність у визначенні саме ринкової вартості підприємств, а оскільки, акціонерні підприємства (лише середні та великі) приймають участь у торгах на різноманітних фондових біржах, то й доцільно прирівняти ринкову вартість до вартості котирувань акцій на фондовій біржі, дані по яким можна отримати в будь-який час.

Як було зазначено раніше, найбільша необхідність перегляду підходів до вартісної оцінки ІК зазнають підприємства з великою питомою вагою інтелектуальної складової у технології виробництва [66]. У процесі формування в Україні ринкових відносин проблема розвитку інтелектуального капіталу машинобудівного підприємства набуває все більш вагомого значення. Це пов'язано з необхідністю докорінної перебудови достатньо потужного виробництва. Зумовлено це тим, що застосування продуктів інтелектуальної праці визначає перехід до якісно нового типу економічного зростання та розвитку.

Для того, щоб довести дієвість адаптованих методик, в табл.2.8 наведено розрахунок вартості ІК деяких вітчизняних підприємств України. Фінансова звітність наведена у додатку В, розрахунок показників – у додатку В.

За даними табл.2.8 видно, що для розрахунку показника ІС недостатньо даних (зокрема за 2008р.), й дані на ПФТС наведено лише для деяких великих ВАТ. Стосовно балансового методу, то відсутність нематеріальних активів в балансі багатьох підприємств, таких як ВАТ «Верстатонормаль», ВАТ «Кременчуцький завод металевих виробів» є абсурдним, оскільки різноманітні дозволи на продаж, власні винаходи, технологій або програмне забезпечення повинно знайти своє відображення в балансі. Це свідчить про недостовірне відображення даних звітності і, як наслідок, неточна оцінка вартості підприємства зовнішніми аналітиками. Входячи з цього, можна запропонувати ступеневу модель оцінки ІК. На рис.2.4 наведено етапи визначення ІК підприємства. Надалі в роботі будуть розглянуті питання обліку ІК та його відображення у фінансовій звітності для забезпечення аналітиків достовірною обліково-аналітичною інформацією.

Таблиця 2.8 - Розрахунок вартості ІК промислових підприємств України

Назва підприємства [9]	VAIC			ІС, тис. грн			Балансовий метод, тис. грн		
	2009	2010	2011	2009	2010	2011	2009	2010	2011
ВАТ «Верстаноормаль»	8,8	18,65	12,49	-	-	-	0	0	0
ВАТ «Чорноморполіграфметал»	3,19	5,86	2,52	-	-	-	1	1	1
ВАТ «Дружківський завод металевих виробів»	6,12	5,23	5,69	-	3149918,4	1126315,1	286	285	206
ПАТ «Виробниче об'єднання «Стальканат-Сігур»	8,94	7,23	8,77	-	-	-	176	296	608
ВАТ «Кременчуцький завод металевих виробів»	8,11	7,31	7,93	-	-	-	0	0	0
ВАТ "Одеське виробниче об'єднання "Холодмаш"	2,53	-3,61	3,57	-	6582074,3	6581057,2	35	32	32
ВАТ "Мелітопольський завод холодильного машинобудування "Рефма"	2,55	2,54	4,82	-	-	-	96	96	58
ВАТ «Маріупольський завод важкого машинобудування»	27,16	12,27	21,8	-	2229489,6	1767711,8	4011	3272	3072
ВАТ "Краматорський завод важкого верстатобудування"	2,77	1,39	1,77	-	-	-	1	1	23
ПАТ «Одеський завод сільськогосподарського машинобудування»	-2,71	4,1	3,61	-	-	-	34	18	9

«-» - не вистачає вихідних даних для розрахунку

Як зазначалось у п.1.4 монографії, серед чисельних методів і методик, що пропонують сучасні науковці, багато таких, що орієнтовані на використання показника реальної ринкової вартості. Але використання таких методик ускладнюється неможливістю визначення ринкової вартості для всіх підприємств, окрім акціонерних товариств за даними фондової біржі. Тому, доцільно вимірювати вплив інтелектуальних активів на підставі прибутковості власного капіталу та застосовувати для підприємств всіх форм власності.

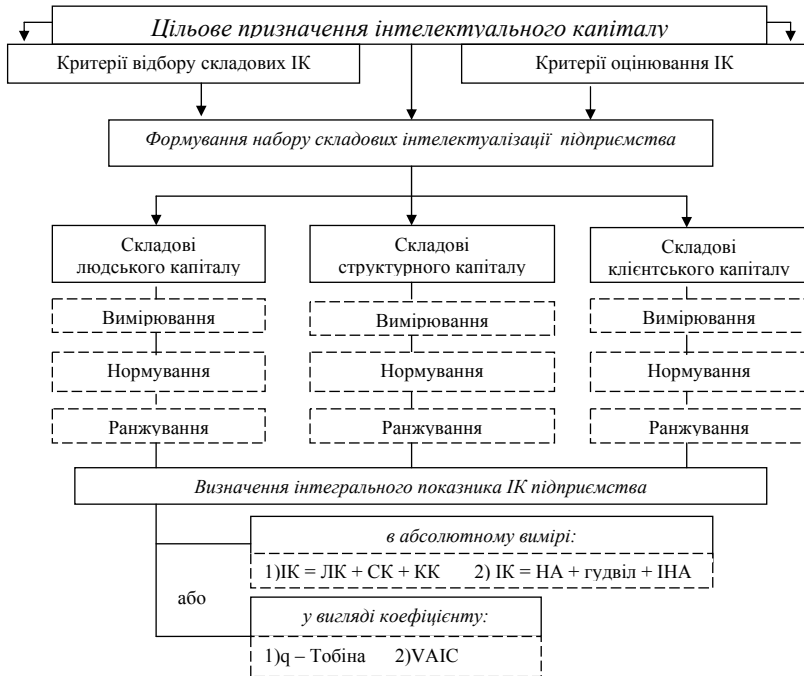


Рисунок 2.4 – Ступенева модель оцінки ІК [52]

Нижче наведено розрахунок вартості інтелектуальних активів за допомогою показника наднормової прибутковості (див. дод. Б, Г).

Отже, визначимо, що рентабельність - це відносний показник, тобто рівень прибутковості, що вимірюється у відсотках, де Р – рентабельність, %; П – прибуток; В – витрати.

Рентабельність (прибутковість) власного капіталу (власних коштів) визначають як частку від ділення прибутку на суму середньорічної вартості

власного капіталу [68].

Для бази розрахунку обрано підприємство ВАТ «Верстатонормаль» за 2010р.(див.дод.В).

Вихідні дані для розрахунку такі:

Чистий прибуток – 140 тис.грн;

Власний капітал – 4101 тис.грн;

Поточний дохід – 15381 тис.грн;

Середньорічна вартість власного капіталу – 16124 тис.грн;

Розрахунковий термін експлуатації ІА – 10 років (приблизно);

Норма поточного доходу – 0,4 (приблизно);

Норма повернення капіталу – 1/0, 27 (приблизно).

Розрахунок зведено в табл.2.9 з позначенням проміжних розрахунків за всіма етапами алгоритму розрахунку вартості інтелектуальних активів за допомогою показника наднормової прибутковості власного капіталу.

Таблиця 2.9 – Розрахунок вартості інтелектуальних активів

Зміст етапу	Розрахунок
Етап I. Визначається прибутковість власного капіталу (НП _{ВК})	$НП_{ВК} = 140000 / 4101000 = 0,034$
Етап II. Розраховується наднормативна прибутковість власного капіталу $\Delta НП_{ВК}$:	$\Delta НП_{ВК} = 0,066 - 0,034 = 0,032$
Етап III. Визначення наднормового прибутку $\Delta П$, який забезпечується використанням інтелектуальних активів, здійснюється на основі добутку величин власного капіталу та його наднормативної прибутковості:	$\Delta П = ВК \times \Delta НП_{ВК}$ $\Delta П = 4101000 * 0,032 = 131232$
Етап IV. У результаті, величина інтелектуальних активів встановлюється шляхом капіталізації $\Delta П$:	$ІА = 131232 / 0,108 = 12151,11$ Ставка капіталізації: $0,4 / (1/0, 27) = 0,108$
Узагальнена формула набуває наступного виду:	$ІА = \frac{\Delta П}{R} = \frac{ВК \times (НП_{ВК} - НП_{Н})}{r \mid \frac{1}{n}}$

З табл.2.9 видно, що застосування такого методу розрахунку вартості є прийнятним для реалій сучасних підприємств, але потребує наявності деякої управлінської інформації.

2.3 Інформаційне забезпечення оцінки інтелектуального капіталу за даними фінансової звітності

Процес адаптації методик до вимог сучасних підприємств для розрахунку вартості інтелектуальних активів позначив і вимоги до інформаційного забезпечення процесу оцінки.

Так як ІА у фінансовій звітності відображаються тільки як нематеріальні активи, в рамках зовнішнього аналізу неможливо оцінити вартість його складових.

Внутрішній аналіз, що може спиратися на дані внутрішнього (управлінського) обліку дозволяє визначати сумарну вартість ІК на основі третього підходу: як суму вартості його складових.

Як зазначалось раніше, існують методики оцінки як для акціонерних товариств, так і для звичайних виробничих підприємств, тому й інформаційне забезпечення таких методик буде різним.

Звичайно, що спільними для всіх розрахунків буде інформація, надано у формах фінансової звітності.

Форми фінансової звітності підприємств і порядок їх заповнення встановлює Міністерство фінансів України. Методологія та форми складання фінансової звітності регулюються в Україні затвердженими Міністерством фінансів такими національними Положеннями (стандартами) [70]:

- П(С)БО 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності";
- П(С)БО 2 "Баланс";
- П(С)БО 3 "Звіт про фінансові результати";
- П(С)БО 4 "Звіт про рух грошових коштів";
- П(С)БО 5 "Звіт про власний капітал".

Також, неможливо провести розрахунки без даних, що надає управлінський облік (ведеться за власним бажанням на підприємствах, не є стандартизованим, формалізованим).

Щодо оцінки реальної ринкової вартості акціонерних товариств, то використовуються дані фондової біржі.

Фондова біржа ПФТС — одна з найбільших фондових бірж цінних паперів України. Торги йдуть в електронній формі, у робочі дні: на ринку котировок — з 10:00 до 17:00 за київським часом (GMT + 2); на ринку заявок —

з 10:30 до 17:00 за київським часом (GMT+ 2). За результатами торгів розраховується індекс ПФТС.

Статистична інформація, також, використовується для розрахунків і може бути вилучена з оприлюднених даних Комітету статистики України на офіційному сайті організації.

Звітність підприємства це система показників, які характеризують роботу підприємства за період. Крім того, звітність – останній етап облікового циклу.

В сучасних умовах наряду з фінансовою (бухгалтерською) звітністю підприємства заповнюють і статистичну звітність.

Статистичний звіт – документ, в якому наведено статистичні дані про роботу підприємства; він представляється до спеціальної установи (регіональний орган державної статистики) в затверджені терміни за підписами уповноважених осіб.

Ціллю статистичних звітів є надання інформації державі про соціально-економічні явища на конкретному підприємстві. Базою для складання статистичних звітів є дані бухгалтерського обліку, тому бухгалтерії поряд з фінансовою (бухгалтерською) звітністю заповнюють, або надають інформацію для статистичних звітів.

В сучасних умовах одночасно діють такі види статистичної звітності. Державна статистична звітність – це статистична звітність, форми якої затверджуються Державним комітетом статистики, або за його згодою, регіональними органами державної статистики.

Для державної статистичної звітності характерні показники, загальні для різних видів діяльності – звіт про труд, про використання робочого часу та інші.

Державна статистична звітність – може бути регулярною. Вона збирається з певною періодичністю (місячна, квартальна, піврічна, річна), або разова, коли статистичні спостереження проводяться лише на певну дату.

Форми державної статистичної звітності розробляються органами державної статистики.

Така звітність має забезпечувати загальнодержавні інтереси і нести в собі інформацію переважно соціально-економічного характеру, що забезпечує обґрунтований аналіз розвитку народного господарства України або її регіонів та задовольняє потреби управління на державному рівні.

Форми регулярної державної статистичної звітності на наступний рік, як

правило, затверджуються до 1 травня поточного року; форми, що вводяться в оперативному порядку, не пізніше ніж за 3 місяця до моменту введення їх у дію.

Форми і програми одноразових державних спостережень затверджуються не пізніше, ніж за 5 місяців до початку обстеження.

Строк дії форм регулярної державної статистичної звітності, як правило, має бути розрахований не менш як на 3 роки. Кожна пропозиція про внесення будь-яких змін діючої форми повинна впливати з конкретних реальних соціально-економічних обставин і бути в достатній мірі обґрунтована.

Обсяг державної статистичної звітності в цілому по народному господарству України визначається в Загальнодержавному таблиці форм державної статистичної звітності. До таблицю щорічно вносяться зміни та доповнення.

Галузева статистична звітність розроблюється та затверджується безпосередньо відповідними міністерствами, відомствами, державними комітетами, концернами, за погодженнями з Держкомстатом України. Вони мають міжгалузевий або обмежений галузевий характер. Форми такої звітності розповсюджують відповідні міністерства і відомства. Ціллю таких форм вдосконалення інформації для вивчення та аналізу ходу економічних реформ, урахувати практику міжнародних статистичних організацій і, разом з тим, виключити можливість подальшого збільшення загальних обсягів показників державної статистичної звітності з відповідних питань.

Для розрахунків за допомогою адаптованих методик використовуються такі дані статистичної звітності, як Рентабельність операційної діяльності за видами промислової діяльності (період з 2008р. по 2011р.).

За результатами дослідження у другому розділі монографії виявлено методичний інструментарій для оцінки об'єкту обліку – тобто інтелектуальних активів, також наведено приклад їх застосування на прикладі десяти промислових підприємств.

Отримані дані, тобто оцінені у грошовому та відносному вимірниках потребують їх облікового відображення у формах бухгалтерської та управлінської звітності.

У наступному розділі розглянута методологія обліку нематеріальних активів та наведено пропозиції щодо обліку інтелектуальних активів підприємства.

РОЗДІЛ 3

ДОСЛІДЖЕННЯ СУЧАСНОГО ІНСТРУМЕНТАРІЮ ОБЛІКУ ІНТЕЛЕКТУАЛЬНОГО КАПІТАЛУ ТА ПЕРЕДУМОВ ЙОГО ВПРОВАДЖЕННЯ

3.1 Сучасна методологія обліку нематеріальних активів підприємства

Нематеріальні активи – це немонетарні активи, які не мають матеріальної форми, можуть бути ідентифіковані та утримуються підприємством з метою використання протягом періоду більше одного року (або одного операційного циклу, якщо він перевищує один рік) для виробництва, торгівлі, в адміністративних цілях чи надання і оренду іншим особам.

Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи» визначає методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про нематеріальні активи і незавершені капітальні інвестиції в нематеріальні активи та розкриття інформації про них у фінансовій звітності.

Норми цього Положення застосовуються підприємствами, організаціями та іншими особами усіх форм власності (крім бюджетних установ).

Бухгалтерський облік нематеріальних активів ведеться на рахунку №12 «Нематеріальні активи» щодо кожного об'єкта за такими групами та відповідними субрахунками:

Права користування природними ресурсами (субрахунок «121):

- надрами та іншими ресурсами природного середовища;
- геологічною та іншою інформацією про природне середовище;
- інші аналогічні права.

Права користування майном (субрахунок №122):

- земельною ділянкою;
- будівлею;
- право на оренду приміщень;
- інші аналогічні права.

Права на комерційні позначення (субрахунок № 123):

- товарні знаки;
- торгові марки;

- фірмові назви;
- інші аналогічні права.

Права на об'єкти промислової власності (субрахунок № 124):

- на винаходи;
- на корисні моделі;
- на промислові знаки;
- на сорти рослин;
- на породи тварин;
- на ноу-хау;
- на комерційні таємниці;
- інші аналогічні права.

Авторське право та суміжні з ним права (субрахунок № 125):

- на літературні, художні і музичні твори;
- на комп'ютерні програми;
- на компіляції даних (бази даних);
- інші аналогічні права.

Інші нематеріальні активи (субрахунок № 127):

- права на здійснення діяльності;
- на використання економічних та інших привілеїв;
- інші аналогічні права.

Вивчивши проблематику питання, можна зробити висновок, що існують й опосередковані проблеми, розв'язання яких допомогло б у вирішенні глобальних проблем оцінки інтелектуального капіталу – це фінансова звітність, яка на сьогоднішній день в повному ступеню не відображає всіх різновидів інтелектуального капіталу.

В діючих стандартах обліку (П(С)БО-8 та МСФЗ-38) запропоновано враховувати до активів підприємств лише нематеріальні активи, до складу яких відносять, табл.3.1:

- організаційні витрати, віднесені до статутного фонду;
- видатки на реєстрацію брендів, торгових марок;
- вартість програмного забезпечення;
- авторські права, рецепти;
- формули, проекти, макети, що були реалізовані, й т.і.

Проте, вартісного відображення не знаходять такі важливі статті, як ділова активність, репутація компаній, розумовий потенціал працівників,

реальна вартість брендів та торгових марок й т. ін., які обумовлюють зростання як цін на продукцію, так й ринкової вартості підприємств. Це зменшує шанси «багатих» на інтелектуальні активи підприємств відповідати по зобов'язаннях на суму цих активів.

Таблиця 3.1 – Визначення неосязних активів у нормативних документах

Нормативно-правовий документ	Визначення поняття
П(С)БО № 8 п. 4 [76]	Нематеріальний актив - це немонетарний актив, який не має матеріальної форми й може бути ідентифікований.
Закон України “Про оподаткування прибутку підприємств” від 1 квітня 2011 р. [77] (припинив свою дію з введенням у дію Податкового Кодексу України)	Нематеріальний актив - це об'єкти інтелектуальної, у тому числі промислової власності, а також інші аналогічні права, визначені в порядку, встановленому відповідним законодавством, об'єктом права власності платника податку.
Податковий Кодекс України (п. 14.1.40) [78]	Гудвіл - нематеріальний актив, вартість якого визначається як різниця між ринковою ціною та балансовою вартістю активів підприємства як цілісного майнового комплексу, що виникає в результаті використання кращих управлінських якостей, домінуючої позиції на ринку товарів, послуг, нових технологій тощо.

Незважаючи на численні наукові і прикладні напрацювання зарубіжних фахівців, проблемою залишається застосування доробок світової теорії та практики оцінки ІК до умов функціонування вітчизняних підприємств.

Можна сказати, що методологія оцінки інтелектуального капіталу підприємств в Україні знаходиться тільки на початку свого формування. У результаті цього більшість підприємств ще не в змозі адекватно оцінити свої інтелектуальні активи та сформувані виважену стратегію управління інтелектуальним капіталом, що заважає отриманню підприємством додаткових конкурентних переваг.

Для визначення напрямів адаптації існуючих моделей виявлення та оцінки вартості ІК необхідно визначити, також, що саме відноситься до складу цих неосязних активів, що само по собі створює ще декілька проблем, оскільки трактування понять у законодавстві є неоднозначним.

Основним законодавчо-нормативним документом, який регламентує методичні засади оцінки майнових прав інтелектуальної власності є Наказ від

25 червня 2008 року № 740 “Про затвердження Методики оцінки майнових прав інтелектуальної власності”. Сучасними вченими робляться спроби поєднати категорії права на інтелектуальну власність та нематеріальні активи.

З табл.3.1 видно, що законодавство України не враховує процес створення (трансформації) розумових активів у нематеріальні, використання яких і призводить до появи ІК підприємства, що в майбутньому призведе до появи ефекту від його використання.

Теоретично, процес трансформації можна представити так (див.рис.3.1):

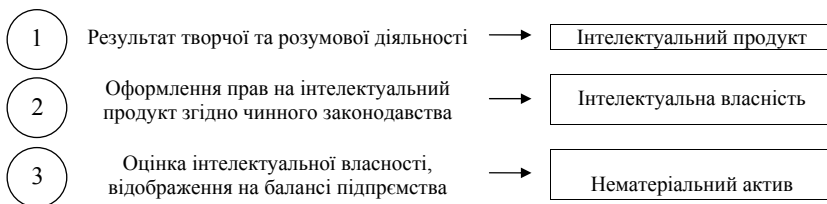


Рисунок 3.1 - Процес трансформації результатів розумової і творчої діяльності у нематеріальні активи підприємства [79]

Шваб О.В. розглядає особливості виникнення синергетичних ефектів від взаємодії інтелектуальних активів підприємства.

Основна нерівність між вартістю, утвореною внаслідок взаємодії окремих елементів інтелектуального капіталу та «арифметичною вартістю» джерел їх утворення, наведено на рис.3.2.

Отже, внаслідок недооцінки інтелектуальних активів формується занижена вартість підприємства. Тобто вартість інтелектуального капіталу не дорівнює сумі його складових частин, що розглядаються окремо. Реальну вартість капіталу відображає ринок капіталу, свідченням чого є відмінність між ринковою та балансовою вартістю підприємства.

В бухгалтерському обліку використання поняття «інтелектуальний капітал» є неадекватним, оскільки це суперечить існуючим традиціям бухгалтерської методології. В обліку капітал (майнові права) відображається в активі, однак, з розвитком теорії обліку, капіталом стали називати пасив бухгалтерського балансу, що на початковому етапі поєднував в собі власні джерела утворення майна – капітал власника. У зв'язку з цим більш доцільним є використання поняття «інтелектуальні

активи», що зумовлює його відповідне облікове відображення як активів та відповідає економічному поняттю «інтелектуальний капітал».

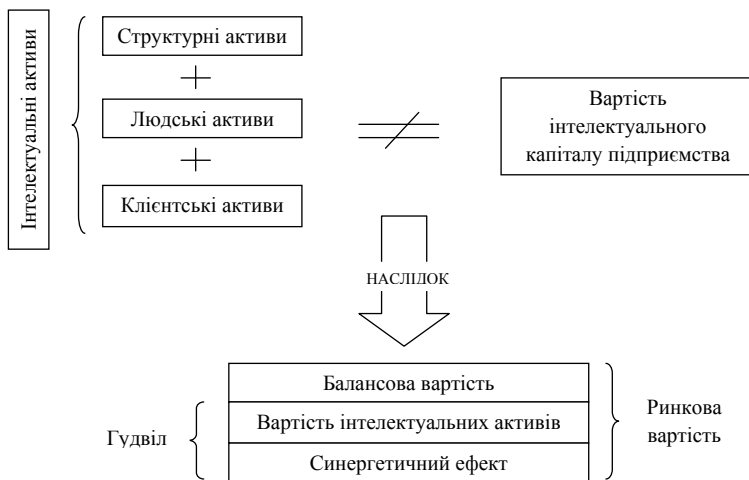


Рисунок 3.2 – Відмінність понять інтелектуальних активів та капіталу підприємства (вартісний підхід) [80]

Принципово новим під час включення інтелектуального капіталу до складу об'єктів бухгалтерського обліку є групування ресурсів, поєднаних нематеріальним походженням (що є результатом інтелектуальної, творчої діяльності) з метою застосування їх як фактору економічного зростання, та його ідентифікація як інтелектуального капіталу. Результати інтелектуальної, творчої діяльності забезпечували отримання доходів на всіх етапах розвитку суспільства, однак превалювання інтелектуального капіталу над іншими видами капіталу проявилось лише в умовах переходу до нової економіки, де він набув особливого значення, на що повинна відреагувати і система бухгалтерського обліку.

Кравченко С.І. та Корнева О.В., стверджують, що сьогодні не усі елементи інтелектуального капіталу можуть бути описані офіційними бухгалтерськими категоріями (рис.3.3). Як відомо, ІК являє собою сукупність нематеріальних активів, тобто таких активів, які не мають

фізичного вираження [81].

Елементи інтелектуального капіталу	Види активів	Як непряме відображення виступає гудвіл
Інтелектуальна власність	Права інтелектуальної власності	
Ринкові активи	-	
Інфраструктурні активи	-	
Людські активи	(в обліку можуть бути відображені у вигляді витрат на розвиток персоналу, а не активів)	

Рисунок 3.3 – Співвідношення елементів інтелектуального капіталу і видів бухгалтерських активів

Внаслідок неможливості відображення немайнових складових інтелектуального капіталу в бухгалтерському обліку, система бухгалтерського обліку починає втрачати позицію основного джерела інформації для прийняття ефективних управлінських рішень спеціалізованим моделям управління ІК [18]. Проаналізувавши сучасні форми фінансової звітності можна вивести таке співвідношення (табл.3.2).

Таблиця 3.2 – Співвідношення елементів ІК, видів бухгалтерських активів та статей фінансової звітності

Елементи ІК	Види активів	Відображення у звітності				
		Баланс		Звіт про фінансові результати		
		стаття	рядок	стаття	Рядок	
Інтелектуальна власність	Права інтелектуальної власності	«Нематеріальні активи»	010	-	-	
Клієнтські активи	-	-	-	-	-	
Структурні активи	-	-	-	-	-	
Людські активи	(в обліку можуть бути відображені у вигляді витрат на розвиток персоналу, а не активів)	(як непряме відображення виступає гудвіл)	-	-	«Адміністративні витрати»	070
					«Витрати на збут»	080
					«Інші операційні витрати»	090

Постає питання відокремлення понять ІК та ІА, що є суттєвими з бухгалтерської точки зору.

Важливо звернути увагу на те, що ІК як актив, що являє здатність підприємства генерувати додаткові прибутки в ході використання таких неосяжних активів [82].

Саме по собі поняття «Інтелектуальний капітал» як актив у Ф-1 «Баланс» не може бути відображене а активній його частині.

Тому, доцільно відображати ІА в активі Балансу, а в пасиві – ІК (що й було наведено в попередній науковій роботі). Таким чином, повною мірою буде задовільнено правило подвійного запису в бухгалтерському обліку.

При бухгалтерській оцінці, на кожному етапі використання нематеріальних активів має бути дотриманий принцип їх достовірної оцінки.

Достовірна оцінка нематеріальних активів є обов'язковим і незмінним критерієм визнання в обліку та управління ними.

Така оцінка необхідна у процесі формування статутного капіталу, створення, надходження нематеріальних активів, відчуження нематеріальних активів, нарахування амортизації, оцінки та переоцінки активів підприємства, придбання прав на об'єкти інтелектуальної власності, складання фінансової звітності, надання застави, *організації франчайзингу*.

У національних стандартах бухгалтерського обліку можна зустріти майже півсотні різних словосполучень, в яких використані поняття «вартість» і «оцінка». Більшість з них є різновидами оцінки.

Придбані (створені) нематеріальні активи зараховуються на баланс підприємства. Особливості початкової оцінки нематеріального активу залежать від способу його одержання. Проте в будь – якому випадку у вартість нематеріального активу не включаються відсотки за кредит, який підприємство використовувало для його придбання (створення), і курсові різниці, якщо актив був придбаний з оплатою в іноземній валюті.

У першому випадку відсотки за кредит завжди відображаються у складі фінансових витрат, а курсові різниці, що виникнуть при розрахунках за нематеріальний актив, – у складі інших доходів (витрат) звичайної діяльності [89].

Витрати на придбання або створення нематеріальних активів (до моменту початку використання або введення в експлуатацію) накопичуються на спеціально передбаченому в Плані рахунків для цих цілей субрахунку 154

«Придбання (створення) нематеріальних активів» рахунка 15 «Капітальні інвестиції». Придбані (створені) нематеріальні активи зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю (п. 10 П(С)БО 8) [46], яка визначається в залежності від способу їх отримання підприємством (табл.3.3).

В табл. 3.4, 3.5 наведена типова схема кореспонденції бухгалтерських рахунків по придбанню нематеріальних активів за грошові кошти в національній валюті на умовах передоплати та на умовах подальшої оплати.

Таблиця 3.3 – Визнання та оцінка нематеріальних активів у обліку та звітності по П(С)БО 8

Дата здійснення оцінки	Нематеріальні активи						
	Створений власними силами	Отриманий іншим шляхом					При об'єднанні підприємств
		З оплатою грошовими коштами	В обмін на подібний актив	В обмін на неподібний актив	Безплатно	Як внесок до статутного капіталу	
<i>В обліку</i>							
Первісна вартість							
При первісному визначенні (на дату здійснення господарської операції)	Прямі витрати на оплату праці + прямі матеріальні витрати + інші витрати, безпосередньо пов'язані зі створенням цього активу	Ціна придбання – отримані знижки + податки на мита, що не відшкодовуються + інші витрати, безпосередньо пов'язані з придбанням активу та доведенням його до стану придатності для використання за призначенням	Залишкова вартість придбаного активу (якщо вона дорівнює справедливій)	Справедлива вартість переданого активу (якщо вона менша його залишкової вартості)	Справедлива вартість переданого активу + (-) отримана (передана) сума грошових коштів	Справедлива вартість	Справедлива вартість узгоджена з засновниками (учасниками)
<i>В обліку (подальші витрати)</i>							
Протягом звітного періоду	Первісна вартість нематеріального активу + Витрати на удосконалення нематеріальних активів, підвищення їх можливостей і термін корисної експлуатації, які сприяють збільшенню первісно очікуваних майбутніх економічних вигод						
<i>У фінансовій звітності (баланси)</i>							
На дату балансу	Балансова вартість = Первісна (переоцінена) вартість + Знос (переоцінений знос)						

Надходження нематеріального активу оформлюється розпорядними документами (наказом, розпорядженням і т.д.), які містять детальний опис нематеріального активу; обов'язково зазначається термін його використання, метод нарахування амортизації та ін. [83].

Таблиця 3.4 – Придбання нематеріальних активів за грошові кошти в національній валюті на умовах передоплати

№	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1	Перераховано аванс за об'єкт нематеріальних активів	371	311
2	Відображено суму податкового кредиту з ПДВ (за наявності податкової ескладної)	641/ПДВ	644
3	Отримано об'єкт нематеріальних активів	154	631
4	Списано податковий кредит з ПДВ	644*	631
5	Зменшено залишок на позабалансовому рахунку 09	-	09
6	Відображено залік заборгованостей	631	371
7	Нематеріальний актив уведено в господарський оборот	12	154

*Під час придбання об'єкта нематеріальних активів неплатником ПДВ сплачена сума цього податку включається до первісної вартості такого об'єкта на підставі п. 11 П(С)БО 8 (Дт субрах. 154 – Кт субрах. 631).

Таблиця 3.5 – Придбання нематеріальних активів за грошові кошти в національній валюті на умовах подальшої оплати

№	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1	Отримано об'єкт нематеріальних активів	154	631
2	Відображено суму податкового кредиту з ПДВ (за наявності податкової ескладної)	641/ПДВ*	631
3	Зменшено залишок на позабалансовому рахунку 09	-	09
4	Погашено заборгованість за отриманий нематеріальний актив	631	311
5	Нематеріальний актив уведено в господарський оборот	12	154

*Під час придбання об'єкта нематеріальних активів неплатником ПДВ сплачена сума цього податку включається до первісної вартості такого об'єкта на підставі п. 11 П(С)БО 8 (Дт субрах. 154 – Кт субрах. 631)

Для оформлення введення в господарський обіг та використання окремих придбаних або створених об'єктів права інтелектуальної власності підприємствами застосовуються типові форми, затверджені Наказом № 732: форма № НА-1 «Акт введення в господарський обіг права інтелектуальної власності в складі нематеріальних активів»; форма № НА-2 «Інвентарна картка

обліку об'єкту права інтелектуальної власності в складі нематеріальних активів». Для накопичення та узагальнення інформації, яка знаходиться в прийнятих в облік первинних документах по нематеріальним активам, Методичними рекомендаціями № 356 передбачений Журнал 4:

- розділ I – за кредитом рахунку 12 та субрахунку 133;
- розділ II – за кредитом рахунку 15 (субрахунку 154).

Для аналітичного обліку нематеріальних активів до Журналу 4 передбачена Відомість № 4.3 [84].

Для аналітичного обліку нематеріальних активів можна використовувати форму № ВНА-1 «Відомість обліку нематеріальних активів, нарахованої амортизації (зносу)». Амортизації підлягають всі нематеріальні активи на протязі строку їх корисного використання, який встановлюється підприємством самостійно, але не повинен перевищувати 20 років. В бухгалтерському обліку нарахування амортизації для нематеріальних активів (як і для об'єктів основних засобів):

– починається з місяця, наступного за місяцем, у якому нематеріальний актив став придатним для використання (п. 29 П(С)БО 8);

– припиняється, починаючи з місяця, наступного за місяцем вибуття нематеріального активу.

До нематеріальних активів застосовуються методи амортизації, що й для основних засобів, тобто передбачені п. 26 П(С)БО 7 (п. 27 П(С)БО 8). Підприємство самостійно обирає метод амортизації та визначає строк корисного використання активу, виходячи з умов отримання економічних вигод. Практично завжди, крім випадків, передбачених п. 28 П(С)БО 8, ліквідаційна вартість нематеріальних активів прирівнюється до нуля.

Для накопичення інформації про суму нарахованої амортизації Планом рахунків передбачений субрахунок 133 «Накопичена амортизація нематеріальних активів» рахунка 13 «Знос (амортизація) необоротних активів». Аналітичний облік амортизації ведеться за видами нематеріальних активів. Суму нарахованої амортизації підприємства відображають збільшенням суми витрат підприємства і накопиченої амортизації нематеріальних активів (п. 29 П(С)БО 8) [46]. В залежності від місця використання нематеріального активу нарахувану амортизацію відносять до відповідної статті витрат та списують в дебет наступних рахунків [85]:

- 23 – якщо нематеріальні активи, використовуються неопосередковано

для виробництва продукції (виконання робіт, надання послуг);

– 91, 92, 93, 94, 97, 99 – якщо підприємство для обліку витрат застосовує рахунки класу 9;

– 833 – якщо підприємство для обліку витрат застосовує рах. класу 8;

– 15 – якщо підприємство використовує нематеріальний актив при здійсненні капітальних інвестицій;

– 39 – якщо підприємство використовує нематеріальний актив в освоєнні нових виробництв.

Якщо нематеріальні активи придбані у фізичних осіб – платників єдиного податку, то в податковому обліку витрати на придбання, не амортизуються і не є витрат (п. 139.1.12 ПКУ) [86]. Схему документообігу з оформлення НМА наведено на рис.3.4.

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.

Нематеріальний актив, отриманий в результаті розробки, слід відображати в Балансі за умов, якщо підприємство має:

- намір, технічну можливість та ресурси для доведення нематеріального активу до стану, в якому він придатний для реалізації або використання;

- можливість отримання «майбутніх» економічних вигод від реалізації або використання нематеріального активу;

- інформацію для достовірного визначення витрат, пов'язаних з розробкою нематеріального активу.

Якщо нематеріальний актив не відповідає вказаним критеріям визнання, то витрати, пов'язані з його придбанням чи створенням, визнаються витратами того звітного періоду, протягом якого вони були здійснені, без визнання таких витрат у майбутньому нематеріальним активом.

Не визнаються активом, а підлягають відображенню у складі витрат того звітного періоду, у якому вони були здійснені:

- витрати на дослідження;

- витрати на підготовку та перепідготовку кадрів;

- витрати на рекламу і просування продукції на ринку;

витрати на створення, реорганізацію та переміщення підприємства або його частин;

№ з/п	Зміст операції	Постачальник	Керівник підприємства	Гол. бухгалтер	Заст. гол. бухгалтера	Мат. відповідальна особа	Бухгалтер з обліку ОЗ, НМА, МШП	Бухгалтер з обліку розрахунків	Комісія
1.	Укладання договору на придбання нематеріальних активів	●	●						
2.	Оформлення платіжного доручення на попередню оплату							●	
3.	Оформлення довіреності на отримання об'єкта нематеріальних активів		●	●		●		●	
4.	Ресстрація довіреності							●	
5.	Оприбуткування об'єкта нематеріальних активів, складання прибуткової накладної					●		●	
6.	Заповнення на підставі отриманої податкової накладної відповідних граф книги обліку придбання товарів (робіт, послуг)							●	
7.	Відмітка про використання довіреності							●	
8.	Ведення об'єкта в експлуатацію та складання відповідного акта								●
9.	Надання об'єкту нематеріального активу власного інвентарного номера та внесення записів до відомості обліку НМА							●	

Рисунок 3.4 – Документообіг з оформлення надходження нематеріальних активів

- витрати на підвищення ділової репутації підприємства, вартість видань і витрати на створення торгових марок (торгових знаків).

Придбані (створені) нематеріальні активи зараховуються на Баланс підприємства за первісною вартістю [90].

Первісна вартість придбаного нематеріального активу складається з ціни (вартості) придбання (крім отриманих торговельних знижок), мита, непрямих податків, що не підлягають відшкодуванню, та інших витрат, безпосередньо пов'язаних з його придбанням та доведенням до стану, в якому він придатний для використання за призначенням (п.11 П(С)БО-8 «Нематеріальні активи»).

Витрати на сплату відсотків за кредит не включаються до первісної вартості нематеріальних активів, придбаних (створених) повністю або частково за рахунок банку.

Первісна вартість нематеріального активу, придбаного в результаті обміну на подібний об'єкт, дорівнює залишковій вартості переданого нематеріального активу. Якщо залишкова вартість переданого об'єкта перевищує його справедливую вартість, то первісною вартістю нематеріального активу, отриманого в обмін на подібний об'єкт, є його справедлива вартість із включенням різниці до фінансових результатів (витрат) звітного періоду.

Первісна вартість нематеріального активу, придбаного в обмін (або частковий обмін) на неподібний об'єкт, дорівнює справедливій вартості переданого нематеріального активу, збільшеній (зменшеній) на суму грошових коштів чи їх еквівалентів, що була передана (отримана) під час обміну.

Первісною вартістю безоплатно отриманих нематеріальних активів є їх справедлива вартість на дату отримання з урахуванням витрат, передбачених п.11 П(С)БО-8.

Первісною вартістю нематеріальних активів, що внесені до Статутного капіталу підприємства, визнається погоджена засновниками (учасниками) підприємства їх справедлива вартість з урахуванням витрат, передбачених п.1 П(С)БО-8.

Нематеріальні актив, отримані внаслідок об'єднання підприємств, оцінюються за їх справедливою вартістю.

Карпова Н.Н. зазначає, що необхідно розрізняти нематеріальні активи у вузькому бухгалтерському розумінні, тобто нематеріальні активи, що враховуються на балансі, та нематеріальні активи в широкому розумінні включаючи ті, які на балансі не враховуються, вони приносять дохід

підприємству та підвищують його ринкову вартість [87].

Таким чином, з врахуванням теорії інтелектуального капіталу необхідно розрізняти нематеріальні активи у вузькому – бухгалтерському розумінні, тобто нематеріальні активи згідно національних П(С)БО, які обліковуються на балансі. Та нематеріальні активи у широкому розумінні, які можна визначити як інтелектуальний капітал (активи) підприємства, значна частина якого не знайшла відображення в бухгалтерському обліку.

Нематеріальні активи в широкому розумінні можна визначити як специфічні активи для яких характерні:

- довгостроковість використання;
- відсутність матеріальної форми;
- здатність приносити дохід або здатність зменшувати витрати, що призведе до збільшення прибутку.

Щодо такого нематеріального активу як гудвіл, який достатньо широко використовується за кордоном при оцінці ділової репутації, то вважається, що він є «збірним» невідчутним активом, який утворюється при придбанні активів, тобто включає вартість тих нематеріальних активів, що не знайшли відображення в бухгалтерському обліку та одночасно є елементами інтелектуального капіталу.

Отже, ознайомившись з методичними засадами обліку нематеріальних активів, треба зазначити, що на сьогоднішній день, особливої уваги заслуговує вивчення проблематики включення гудвілу до складу нематеріальних активів, що реалізовано в чинному Податковому кодексі.

3.2 Рекомендації щодо удосконалення обліку з метою забезпечення вартісної інтелектуального капіталу підприємства

В умовах переходу до постіндустріальної економіки особливістю оцінки вартості компаній стає зростаюча роль інтелектуальних активів, вартість яких може в кілька разів перевищувати вартість майна, включаючи фізичні активи.

Все частіше можна почути думку, що вартість інтелектуальних активів взагалі неможливо визначити за стандартними процедурами, оскільки вартість таких активів в конкретній підприємства завжди унікальна. Крім того, навіть

якщо б вдалося знайти дві підприємства з ідентичними об'єктами інтелектуальної власності, все одно вартість їхніх інтелектуальних активів буде різною, оскільки вона залежить від країни походження активів, країни реалізації активів, результативності використання активів. Рівня захищеності прав на об'єкти та багатьох інших чинників [91].

Існуючі методи оцінки інтелектуальних активів є узагальненням практики управління чинниками вартості окремих компаній, проте мають управлінські перспективи, пропонують придатні моделі звітності та типову структуру інтелектуальних активів, допомагають створити придатну методологію та налагодити процес управління інтелектуальними активами.

Найбільш прийнятними з цієї точки зору є прямі методи виміру інтелектуальних активів та методи за балансової системи показників.

Однак методи оцінки інтелектуальних активів не визначають чинники, які впливають на його вартість. Крім того, такі складові інтелектуальних активів, як емоційна складова, що впливає на встановлення довіри, натхнення в колективі, та когнітивна складова, яка визначає спільний контекст, здебільшого не враховується в системах управління та оцінках, оскільки досить складно встановити придатну одиницю виміру.

На сьогоднішній день залишається не вирішеною проблема відображення інтелектуальних активів у фінансовій звітності, та вони суттєво впливають на вартість підприємства та поступово стають одним з найважливіших критеріїв оцінки ефективності роботи промислового підприємства [92].

В даний час Міжнародні стандарти фінансової звітності і Положення (стандарт) бухгалтерського обліку України визнають багато елементів інтелектуальних активів і допускають їх віддзеркалення у фінансовій звітності їх як нематеріальних активів та гудвіл – що є складовими інтелектуальних активів.

Отже, метою розробок є формування механізму обліку, оцінки та аналізу інтелектуальних активів промислових підприємств.

Дослідження мети вимагає розв'язання відповідних завдань з розробки практичних рекомендацій щодо методів оцінки та аналізу інтелектуальних активів. Саме тому необхідність удосконалення системи обліку, аналізу та оцінки інтелектуальних активів, що забезпечить відповідність вимогам часу та зростаючим потребам користувачів (рис.3.5).

Розвиток економіки поставив перед бухгалтерським обліком ряд важливих

питань, які напряму пов'язані з інтелектуальними активами. Одним із таких важливих питань є зростання частки гудвілу в структурі активів підприємства.



Рисунок 3.5 – Напрямки удосконалення обліку та оцінки інтелектуальних активів

Це створює ситуацію, коли бухгалтерський баланс стає менш придатним для фінансового аналізу, у зв'язку з «невідомим наповненням цієї категорії», тому дане питання потребує особливої уваги з боку дослідників та науковців, що актуалізується зростанням кількості злиттів і поглинань і останні роки.

Сьогодні в Балансах багатьох транснаціональних корпорацій переважно більшість у структурі активів займає гудвіл.

Враховуючи запропоноване визначення гудвілу раніше в роботі, згідно з теорією інтелектуального капіталу для управління вартістю інтелектуальних активів, що таким чином (у вигляді гудвілу) «приховані» в бухгалтерському обліку, економічні суб'єкти в умовах нової економіки потребують надання системою бухгалтерського обліку інформації про всі види інтелектуальних активів, навіть про ті, що не є його власністю (людські, клієнтські активи), оскільки вони також забезпечують генерування прибутку, одержання конкурентних переваг на ринку [93].

Однак, відсутність необхідної інформації про немайнові складові активів зумовлюється прийнятою методологією бухгалтерського обліку, що визначає необхідність розробки методик для відображення немайнових складових

інтелектуальних активів в бухгалтерського обліку.

Внаслідок неможливості відображення немайнових складових інтелектуальних активів у фінансовій звітності, система бухгалтерського обліку починає втрачати позицію основного джерела для прийняття ефективних управлінських рішень за спеціалізованими моделями управління інтелектуальними активами.

Очевидним стає її невідповідність вимогам, що висуваються з боку користувачів у сучасних умовах.

Про невідповідність облікової системи вимогам часу зазначають сучасні дослідники, підкреслюючи, що стандартний бухгалтерський облік не надає інформації про інтелектуальні ресурси.

Останнім часом стало очевидно, що «стандартного» бухгалтерського обліку для цілей управління промисловим підприємством стає недостатньо.

Потребується розширення границь обліку, передусім для цілей посилення керівної дії обліку на період всього життя підприємства та особливо на його функції, пов'язані зі здійсненням того, що прийнято називати господарською діяльністю підприємства [94].

Причиною невідповідності облікової системи системі управління є відсутність інформації про немайнові складові інтелектуального капіталу, які не знаходять свого облікового відображення.

Система управління в умовах нової економіки повинна одержувати інформацію про всі фактори формування вартості підприємства – майнові і немайнові складові активів.

Ключовим джерелом ефективності функціонування стає управління немайн timerними складовими, що є визначальною відмінністю сучасності.

Однак це не означає, що бухгалтерський облік необхідно «розширювати», що пропонують деякі дослідники, оскільки облікова система здатна відреагувати на явища, що відбуваються в економіці.

Саме тому постає необхідність у визначенні альтернатив для подальших розробок щодо обліку немайнових складових інтелектуальних активів [95].

Після ознайомлення з рис.3.6 стає очевидним, що подальші розробки стосовно обліку немайнових складових інтелектуальних активів промислових підприємств повинні бути направлені на ведення законодавчо – методичного підґрунтя щодо відображення цих складових інтелектуальних активів у балансі.

Для внутрішніх користувачів на підприємстві на підприємстві можна

запропонувати створення необхідної інформаційної бази для вирішення практичних завдань щодо результативності виробничо-господарської діяльності підприємства шляхом складання управлінського аналітичного балансу або, як альтернативу, введення додаткової форми звіту про інтелектуальні активи, де відобразатиметься набір індивідуальних для кожного підприємства показників, що характеризуватимуть ефективність використання його інтелектуальних активів [96].

У рамках третього розділу запропоновано декілька варіантів внесення змін до звітності, що відобразатиме результати оцінки і обліку інтелектуальних активів у грошовому вимірнику. На рис.3.6 наведено пропозиції не лише для бухгалтерського, але й для управлінського обліку підприємства.

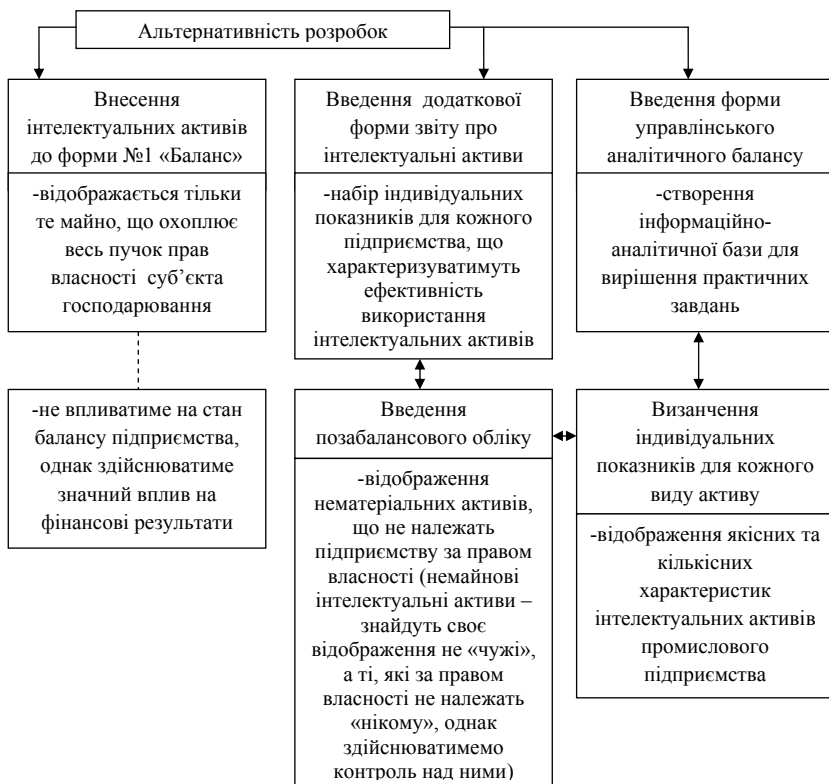


Рисунок 3.6 – Альтернативність розробок щодо обліку немайнових складових інтелектуальних активів

Аналізуючи бухгалтерську та фінансову звітність в Україні можна сказати, що в Балансі (Форма №1) стаття, що відображує одну зі складових інтелектуального капіталу - «Нематеріальні активи». Як було сказано вище – це та складова, що може бути достовірно визначена (за витратним методом, методом оцінки доданої вартості, збільшення прибутку внаслідок отримання економічних благ та ін.).

З 2008 р. за Наказом Міністерства фінансів України N 989 Про внесення змін до деяких положень (стандартів) бухгалтерського обліку [27] пунктом 14.2 регламентовано впровадження статті «Гудвіл» [97].

Гудвіл – це нематеріальний актив, вартість якого визначається як різниця між балансовою вартістю активів підприємства та його звичайною вартістю, як цілісного майнового комплексу, що виникає внаслідок використання кращих управлінських якостей, домінуючої позиції на ринку товарів (робіт, послуг), нових технологій тощо. Вартість гудвілу не підлягає амортизації і не враховується у визначенні валових витрат платника податку (згідно Закону України Про оподаткування прибутку підприємств (ст.1) м.Київ, 28 грудня 2009 року N 334/94-ВР).

Можна виділити два компоненти гудвіла: внутрішній та зовнішній. Перший компонент відображає напрацьований потенціал в організації і веденні бізнесу, технологічну культуру, зв'язки, репутацію у відносинах з контрагентами і ін. Другий компонент в основному акумулює в собі чинник надійності, чекання, перспективності відносно даної фірми. Якщо перший компонент доволі інерційний в оцінці, то другий — виключно варіабельний. Саме він і відбивається на зміні ринкової капіталізації фірми [98].

Як відомо, будь-який актив може оцінюватися двоюко: або з позиції минулого, тобто використаних у виробництві оцінюваного активу витрат (пріоритет оцінок за собівартістю, або історичних цін), або з позиції майбутнього, тобто тих доходів, які очікуються до здобуття завдяки володінню оцінюваним активом (пріоритет оцінок за справедливою вартістю). Відносно гудвілу перший підхід, тобто орієнтація на витрати, практично не застосовується.

По-перше, гудвіл створюється роками, протягом всього терміну існування підприємства, тому його оцінка постійно уточнюється і змінюється.

По-друге, витрати, пов'язані з його створенням, практично неможливо ідентифікувати, зокрема і тому, що в нарощуванні вартості гудвіла бере участь і

він сам (якийсь аналог схеми складних відсотків).

Таким чином, залишається скористатися другим підходом, відповідно до якого величина гудвіла оцінюється як дисконтована вартість перевищення очікуваних доходів даної підприємства над доходами в середньому по галузі. На жаль, скористатися цим підходом для оцінки гудвіла конкретної фірми практично важко, тому реалістичніший алгоритм розрахунку, згідно з яким величина гудвіла знаходиться як різниця між вартістю фірми (тобто її ринковою капіталізацією) і величиною її чистих активів в ринковій оцінці. Саме цей підхід і реалізується в разі оцінки придбаного гудвіла [99].

Якщо гудвіл достовірно оцінений, то підприємство, що його отримало (придбало), може відобразити в бухгалтерському обліку таку операцію.

Але в бухгалтерському обліку неможливо достовірно оцінити і відобразити у звітності ті складові гудвілу, що є неосязними.

Враховуючи введену статтю до бухгалтерського Балансу 065 – «Гудвіл», доцільно було б розбити її за складовими, що можуть бути відображені у цій формі. Таке нововведення дасть змогу відобразити більшу питому вагу складових інтелектуального капіталу і призведе до корегування балансової вартості підприємства до розмірів реальної ринкової вартості, різниця між якими в сучасній практиці може бути виявлена лише в момент капіталізації підприємства [100].

Також, при структуризації статті «Гудвіл» необхідно брати до уваги правило подвійного запису, а отже таке уточнення статті повинно знаходити відображення і в частині пасиву Балансу. Доцільно було б для таких цілей також структурувати статтю «Додатковий капітал» за відповідними пунктами. Це дозволить правильно відобразити вартість гудвілу, не нехтуючи принципами ведення бухгалтерського та фінансового обліку.

Що стосується міжнародної бухгалтерської і фінансової звітності, то питання введення аналітичних статей до вже існуючих не є настільки вагомим проблемою, як в українській звітності, оскільки Міжнародні Стандарти Фінансової Звітності в багатьох країнах носять рекомендаційний характер і можуть буди інтерпретовані у довільній формі [101].

В бухгалтерському обліку для вище запропонованих нововведень слід відкрити рахунок 00 «Немайнові інтелектуальні активи», у складі якої виділити наступні субрахунки, що представлені в табл.3.6.

Отже, в бухгалтерському обліку для відображення складових

інтелектуальних активів, які не включаються до майна підприємства, запропоновано відкривати позабалансові рахунки за видами інтелектуальних активів у складі рахунку 00 «Немайнові інтелектуальні активи» (структурні, ринкові, людські активи), застосування яких вимагає вирішення питання оцінки, за я кою вони будуть обліковуватися.

Очікуваним результатом від впровадження управлінського аналітичного балансу є створення інформаційно-аналітичної бази для вирішення практичних завдань щодо результативності виробничо-господарської діяльності підприємства.

Таблиця 3.6 – Структура рахунку 00 «Немайнові інтелектуальні активи»

Шифр та назва рахунку	Шифр та назва субрахунку	
00 «Немайнові інтелектуальні активи»	001 «Структурні активи»	0011 «Організаційні активи»
		0012 «Інноваційні активи»
		0013 «Інформаційні активи»
	002 «Ринкові активи»	0021 «Партнерські активи»
		0022 «Споживчі активи»
	003 «Людські активи»	

Дана інформація потрібна подальшого аналізу й прийняття обґрунтованих управлінських рішень при формування стратегії розвитку підприємства з урахуванням якісних та кількісних характеристик інтелектуального капіталу.

Необхідно відмітити, що достовірна вартість інтелектуального капіталу підприємства може бути отримана лише за умов комплексної оцінки всіх трьох його складових: інтелектуальної складової людського капіталу, структурного та споживчого капіталу. Не менш вагомою умовою є використання сукупності показників: кількісних, якісних та показників ідентифікації активів, що неможливо виявити – компетентності та знань персоналу, корпоративної культури, ділової репутації підприємства та ін..

При формуванні набору показників для вимірювання й оцінки інтелектуального капіталу потрібно звернути увагу на необхідність виключення таких вимірювачів, розрахунок яких заснований на використанні ідентичних проміжних значень, що перевантажує методика необхідністю проведення по суті дублюючих та уточнюючих розрахунків.

Мають бути враховані показники, здатні виявити існування синергії, тобто взаємодію між показниками, яка зумовлює збільшення позитивного результату [102].

Будь-який об'єкт господарської діяльності, що може бути достовірно оцінений, повинен знаходити своє відображення в бухгалтерській і

фінансовій звітності, оскільки повне відображення усіх процесів на підприємстві дозволить достовірно оцінити вартість підприємства, а в наслідок цього і слугувати базою для достовірних розрахунків супутніх показників (як фінансових, так і не фінансових).

Проблеми оцінки інтелектуального капіталу і похідних проблем удосконалення звітності з урахуванням такого капіталу за складовими досі є достеменно не вирішеною, що слугує завданням для наступного вивчення та аналізу з боку науковців.

Наведені причини підтверджують недоцільність застосування вартісної концепції бухгалтерського обліку інтелектуального капіталу в сучасних умовах розвитку економічної системи та стану ринку капіталу.

Але, як зазначають Волошук Л.О., Скороходова Л.В., Петрова Л.С. [56], за даними фінансової звітності підприємств вартість інтелектуального капіталу теоретично можливо оцінити за підсумком статей балансу, за наступною формулою:

$$IK = HA + G + IHA, (3.1)$$

де *IK* – інтелектуальний капітал;

HA – нематеріальні активи;

G – гудвіл;

IHA – інші нематеріальні активи.

Проте, гудвіл як об'єкт бухгалтерського обліку виникає лише при придбанні або приватизації підприємств. Отже, для більшості вітчизняних підприємств, що не підлягли поглинанню та перепродажу, його вартість не може бути визначена. Відповідно оцінка інтелектуального капіталу за даними фінансової звітності зводиться до оцінки вартості нематеріальних активів за витратним методом.

В результаті, Легенчук С.Ф. пропонує застосовувати майнову концепцію, яка враховує особливості побудови методології бухгалтерського обліку в

Україні та забезпечує інформаційні потреби управління для прийняття ефективних рішень. Відповідно до майнової концепції подальше удосконалення обліку інтелектуального капіталу повинне відбуватися шляхом розробки й уточнення методик бухгалтерського обліку об'єктів права інтелектуальної власності, а для складових інтелектуального капіталу, що не включаються до майна підприємства (немайнових складових), через використання методик, що забезпечують надання інформації для прийняття ефективних управлінських рішень [55]:

- відображення немайнових складових інтелектуального капіталу в позабалансовому обліку;
- застосування спеціалізованих систем управління інтелектуальним капіталом.

Отже, узагальнюючи вищевикладене, можна стверджувати, що офіційна бухгалтерська звітність не забезпечує можливості повного опису інтелектуального капіталу, а лише підкреслює нерозривний зв'язок між відображенням його елементів у якості інтелектуальних (нематеріальних) активів та виникненням гудвілу.

Методологічні основи формування в бухгалтерському обліку інформації про нематеріальні активи і розкриття інформації про них у фінансовій звітності підприємств, організацій та інших юридичних осіб всіх форм власності регламентуються Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи». Нормами даного стандарту визначені:

- класифікація нематеріальних активів;
- умови визнання нематеріальних активів в бухгалтерському обліку при зарахуванні їх на баланс та відображення в фінансовій звітності;
- правила оцінки нематеріальних активів:
 - 1) в момент первинного визнання;
 - 2) на дату балансу;
 - 3) на протязі строку експлуатації;
- порядок переоцінки та амортизації;
- правила відображення в бухгалтерському обліку та звітності вибуття нематеріальних активів.

Вивчення діючої практики свідчить про існування двох видів оцінки нематеріальних активів: експертної та бухгалтерської.

Зокрема, обов'язкова оцінка майна за допомогою експертних методів

здійснюється в разі [57]:

- створення підприємств (господарських товариств) на базі державного майна або майна, що є у комунальній власності;
- реорганізації, банкрутства, ліквідації державних, комунальних підприємств та підприємств з державною часткою майна (часткою комунального майна);
- виділення або визначення частки майна у спільному майні, в якому є державна частка (частка комунального майна);
- визначення вартості внесків учасників і засновників господарського товариства, якщо до зазначеного товариства вноситься майно господарських товариств з державною часткою (часткою комунального майна), а також у разі виходу (виключення) учасника або засновника із складу такого товариства;
- приватизації й іншого відчуження у випадках, встановлених законом, оренди, обміну, страхування державного майна, майна, що є у комунальній власності, а також повернення цього майна на підставі рішення суду;
- переоцінки основних засобів з метою бухгалтерського обліку;
- оподаткування майна згідно з законом;
- визначення збитків або розміру відшкодування у випадках, встановлених законом;
- в інших випадках за рішенням суду або у зв'язку з необхідністю захисту суспільних інтересів;
- застави державного та комунального майна;
- відчуження державного та комунального майна способами, що не передбачають конкуренції покупців у процесі продажу, або в разі продажу одному покупцеві;
- визначення збитків або розміру відшкодування під час вирішення спорів та в інших випадках, визначених законодавством або за згодою сторін.

У свою чергу, порядок експертної оцінки нематеріальних активів регламентується Міжнародними стандартами оцінки (методичний посібник № 4 «Нематеріальні активи») (МСО-2001), стандартами TEGOVA-2000 (методичний посібник № 8 «Нематеріальні активи»), а також Національними стандартами № 4 «Оцінка майнових прав інтелектуальної власності» та № 1 «Загальні засади оцінки майна і майнових прав» [27].

Перехід до ринкових відносин активізував інтерес до вивчення деяких економічних термінів та процесів, які раніше не мали місця в діяльності

вітчизняних підприємств. Таким є, наприклад, один з видів нематеріальних активів — гудвіл та облік операцій з ним [62].

Використовуючи теорію інтелектуального капіталу визначено, що включення до складу активів підприємства такої неоднозначної категорії, як гудвіл, зумовлено тим, щоб відображати вартість неідентифікованих інтелектуальних активів підприємства, які не знайшли свого облікового відображення (тобто всіх інших інтелектуальних активів окрім інтелектуальної власності), а також виникненням синергетичних ефектів в результаті їх взаємодії.

Як в українській, так і в міжнародній практиці не існує єдиного підходу до трактування категорії «гудвіл».

В економічній літературі гудвіл розглядають як сукупність нематеріальних чинників, наявність яких забезпечує конкурентні переваги для підприємств і дає можливість отримувати додатковий дохід.

Таке різноманіття неоднозначних визначень свідчить про те, що на сьогоднішній день, законодавці не зайняли чіткої позиції щодо даного об'єкта обліку. Тим часом гудвіл відповідає критеріям визнання активу (існує ймовірність одержання підприємством майбутніх економічних вигод, пов'язаних з його використанням; може бути вірогідно визначена вартість активу), критеріям визнання необоротного активу (утримується протягом терміну більш 12 місяців або одного операційного циклу, якщо він перевищує 12 місяців) і двом і трьох критеріїв визнання нематеріального активу (немонетарний актив, відсутність матеріальної форми) і тільки третій критерій (можливість відділення від підприємства) – не виконується, що, на думку Риковської І.В. [63], є особливістю цього виду активу, у зв'язку із чим він і виділений у Плані рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій окремо. Особливості оцінки і обліку гудвілу за міжнародними та національними стандартами обліку наведено в додатках (додаток Д).

Третій розділ монографії присвячено дослідженню все існуючої методології бухгалтерського обліку нематеріальних активів та надано пропозиції щодо обліку неосяжних інтелектуальних активів підприємства. Дані нововведення мають рекомендаційний характер та придатні до застосування тільки в рамках управлінського обліку підприємства. Для того, щоб запропоновані нововведення можливо було застосовувати в системі

бухгалтерського обліку підприємств України, їх необхідно подати на розгляд спеціального комітету з питань обліку і аудиту, що займається написанням П(С)БО, наданням їх роз'яснень та внесенням змін. Затвержені та схвалені виправлення подаються до Міністерства Фінансів України, і далі, за підписом та реєстрацією у Міністерстві Юстиції України, такі положення можна вважати загальнообов'язковими до застосування всіма господарюючими суб'єктами України.

У четвертому розділі монографії буде наведено концептуальні основи створення загальної технології оцінки і обліку інтелектуальних активів підприємства. Також, необхідними питаннями для розгляду є питання автоматизації технології, оскільки розглянуті у попередніх розділах питання визначення об'єкту оцінки і обліку, методології оцінки і обліку є достатніми для створення програмного продукту, що задовольнив би потреби управлінського обліку інтелектуальних активів підприємства та став би основою для прийняття управлінських рішень керівництвом підприємства.

РОЗДІЛ 4

АЛГОРИТМ ОЦІНКИ ВПЛИВУ ІНТЕЛЕКТУАЛЬНИХ АКТИВІВ НА ПОКАЗНИКИ РОЗВИТКУ СУЧАСНОГО ПІДПРИЄМСТВА

4.1 Сутність загальної технології оцінки та обліку інтелектуальної складової розвитку підприємства

Проблематика питання оцінки і обліку інтелектуальних активів, а також їх відображення у вітчизняній звітності вивчається багатьма провідними науковцями. Але дослідження піддаються деякі аспекти цього питання. Комплексно це питання досі є не вирішеним і є доволі актуальним для сьогодення.

Для того, щоб звести результати проведених досліджень у єдину технологію оцінки і обліку інтелектуальної складової необхідно, на самперед, визначитись з усіма параметрами технології, яка буде задовольняти вимогам підприємств всіх видів діяльності та форм власності - задля створення так званої комплексної (універсальної) технології.

Серед українських дослідників окремі аспекти функціонування інтелектуального капіталу висвітлені в працях О. Бервено, І. Журавльової, О. Кендюхова, О. Лапіна, Н.Маркової, О. Стрижак, С. Легенчук, Р. Романів, А.Чухно. Більшість вітчизняних фахівців присвятили свої наукові праці окремим елементам інтелектуального капіталу. Так, і результати використання об'єктів інтелектуальної власності в господарській діяльності досліджують В. Базилевич, О. Бігдан, О. Бутнік-Сіверський, М. Вачевський, І. Дахно, А. Красовська, О.Морозов, П. Цибульов та ін. Теоретичні та практичні рекомендації стосовно обліку й аналізу нематеріальних активів розробили Т. Польова, С.Шульга, Л. Мельничук, І. Житная, М. Манухіна, Л. Городянська, О. Охрамович.

Спроби сучасних науковців вирішити проблему комплексної оцінки та обліку інтелектуальних активів не виконані у повному обсязі, про що свідчить наведення у публікаціях чисельних підходів до оцінки, як вартісних, інтегральних, так методів математичного моделювання, але досі не винайдено загальної методики, прийнятної для всіх підприємств різних форм власності,

що і становить завдання для подальших розробок та вивчення.

В умовах стрімкого розвитку впливу інтелектуальних активів підприємства на його інноваційні процеси постає потреба у повсякденній діяльності урахувати всі аспекти діяльності.

Серед декількох досліджених джерел виявлено такі визначення цього поняття, наведені у таблиці нижче (табл.4.1).

Таблиця 4.1 – Визначення поняття «технологія»

з/п	Визначення поняття	Джерело /автор
1	– наукова дисципліна, що вивчає способи переробки матеріалів, виготовлення виробів і процеси, що супроводжують ці види робіт	Електронний словник [103]
11.	– сукупність прийомів, що застосовують у якій-небудь справі, майстерстві, мистецтві	
3	– науковий опис способів виробництва	
4	– сукупність методів обробки, виготовлення, зміни стану, форми сировини, матеріалу чи полу фабрикату, що здійснюються у процесі виробництва продукції	
62.	- засіб перетворення сировини – чи то люди, інформація або фізичні матеріали – у необхідні продукти та послуги	Чарльз Перроу
73.	- поєднання кваліфікаційних навичок, обладнання, інфраструктури, інструментів і відповідних технічних знань, необхідних для здійснення бажаних перетворень у матеріалах, інформації та людях	Люис Дейвис
84.	- комплекс організаційних заходів, операцій і прийомів, направлених на виготовлення, обслуговування, ремонт та/або експлуатацію виробу з номінальною якістю та оптимальними витратами	Електронна бібліотека [104]
95.	- у широкому сенсі – сукупність методів, процесів і матеріалів, що використовуються у будь-якій галузі діяльності, а також, науковий опис способів технічного виробництва; у вузькому – комплекс організаційних заходів, операцій і прийомів, спрямованих на виготовлення, обслуговування, ремонт та/або експлуатацію виробу з номінальною якістю та оптимальними витратами, що зумовлені поточним рівнем розвитку науки, техніки і суспільства в цілому	

З вище наведених визначень видно, що трактування поняття «технологія» є досить різним і вживається як для визначення сукупності деяких заходів, методів і операцій, так і суто технічно – як кінцевий продукт розумової або виробничої діяльності.

Загалом, можна навести таке комплексне поняття - технологія - результат інтелектуальної діяльності, сукупність систематизованих наукових знань,

технічних, організаційних та інших рішень про перелік, строк, порядок та послідовність виконання операцій, процесу виробництва та/або реалізації і зберігання продукції, надання послуг [105].

З-поміж багатьох визначень терміну «технологія» та дослідження суті цього поняття видно, що цей термін вживається як для позначення суто виробничого характеру послідовності дій та операцій, а також для позначення ланцюга процесів щодо однорідних процесів та ін.

Будь-яка технологія передбачає:

- предмет праці (предмет технологічного впливу, технологічний об'єкт),
- засоби праці (технологічні засоби),
- носія технологічних функцій (працівника, колективу тощо),
- рівень технологічного розвитку суспільства.

Звичайно, що технологія оцінки і обліку інтелектуальної складової інноваційного розвитку виробничого підприємства буде містити в собі комплекс заходів щодо визначення об'єкту оцінки, методів його оцінки, обліковий інструментарій з визначенням облікових реєстрів, форм звітності, де й буде відображатись результат оцінки інтелектуальних активів та декількох варіацій управлінських рішень [106].

Комплексна технологія оцінки та обліку інтелектуальних активів – це система методичних заходів, що включає в себе процедури як первинного обліку, збору даних, так і виміру вартості інтелектуальних активів та їх відображення безпосередньо у фінансовій та управлінській звітності підприємств.

Структура інтелектуального капіталу підприємства представлена трьома його основними складовими, які повинні бути представлені (розраховані) окремо за видами діяльності підприємства [107]. Нижче наведено складові ІК з позначенням ресурсів та потенціалу для кожної з складових інтелектуального капіталу.

Оскільки інтелектуальний капітал має структурований вигляд, то й методи оцінки його складових будуть відрізнятися за своєю природою та характером.

Звичайно, що для виділення такої важливої складової технології оцінки і обліку інтелектуальних активів, як об'єкту оцінки і обліку, необхідно дослідити процес трансформації результатів розумової діяльності (потенціалу) у безпосередній актив, тобто об'єкт оцінки та обліку.

Зрозуміло, що для цілей обліку та оцінки інтелектуальної складової у діяльності підприємств впровадження такого поняття повинно вживатись у сенсі сукупності деяких методів, прийомів та операцій, що б задовольняли потребам користувачів кінцевої інформації.

Наведені складові при їх сукупному впровадженні могли б задовольнити потребу створення комплексної технології оцінки і обліку інтелектуальної складової діяльності підприємства, але на первинному етапі, при відсутності напрацювань для створення такої технології доцільною є розробка індивідуальної технології для окремого підприємства, або для групи однорідних підприємств, однакових за обсягами діяльності, формою власності, та найголовніше – за спорідненої групою інтелектуальних активів на цих підприємствах.

Серед методик, за допомогою яких можна оцінити інтелектуальні активи можна виділити такі їх групи [87]:

- методи прямого вимірювання інтелектуального капіталу, які ґрунтуються на ідентифікації в грошових або натуральних вимірювачах окремих компонентів інтелектуального капіталу (метод цитування патентів, «Дослідник вартості» тощо);

- методи ринкової капіталізації, в основі яких лежить обчислення різниці між ринковою капіталізацією підприємства і власним капіталом її акціонерів (отримана величина розглядається як вартість її інтелектуального капіталу або нематеріальних активів (до цієї групи належить, наприклад, метод капіталізації));

- методичні підходи, які дозволяють простежити залежність впливу окремих факторів на кінцевий результат використання інтелектуальних ресурсів (факторні підходи) (прикладом можуть бути: модель Б.Лева «Value Chain Blueprint», методика консалтингової фірми Ernst & Young «Measures that Matter»);

- методи визначення ефекту від використання компонентів, що формують інтелектуальний капітал (наприклад: методика Хаусела-Канівського для оцінки вартості організаційного капіталу підприємства, метод виміру споживчого капіталу та ін.);

- матричні методи, засновані на побудові матриці фінансових або нефінансових показників (зокрема: «Skandia Navigator», метод вартісного ланцюжка);

– інтегральні методи, які базуються на комплексному поєднанні декількох вимірювачів, груп показників в єдину систему (збалансована система показників (Balanced Scorecard (BSC)), метод IVM та ін.).

Серед чисельних методів і методик, що пропонують сучасні науковці, багато таких, що орієнтовані на використання показника реальної ринкової вартості. Але використання таких методик ускладнюється неможливістю визначення ринкової вартості для всіх підприємств, окрім акціонерних товариств за даними фондової біржі.

Тому, доцільно вимірювати вплив інтелектуальних активів на підставі прибутковості власного капіталу, що можна застосовувати для всіх підприємств різних форм власності.

Процедура розрахунків проводиться відповідно до наступних етапів:

Етап 1. Визначається прибутковість власного капіталу

Етап 2. Розраховується наднормативна прибутковість власного капіталу

Етап 3. Визначення наднормового прибутку, який забезпечується використанням інтелектуальних активів, здійснюється на основі добутку величин власного капіталу та його наднормативної прибутковості.

Етап 4. У результаті, величина інтелектуальних активів встановлюється шляхом капіталізації.

Значення ставки капіталізації доцільно прийняти на рівні 0,24, що відповідає середньому значенню доходності банківських депозитів (за умови альтернативного розміщення капіталу не у виробничій, а у фінансовій сфері).

Впровадження такої технології дасть змогу вирішити як облікові, так і аналітичні проблеми стосовно інтелектуальної складової діяльності підприємств, а також порівнювати такі підприємства з метою встановлення конкурентних переваг та позицій на ринку.

Основна функція будь-якої установи - прийняття управлінських рішень, що формуються на основі отриманої інформації. Інформація відіграє важливу роль у суспільному розвитку, а потреба усіх видів людської діяльності в інформаційних ресурсах необмежена [108].

В управлінні важливу роль відіграє облік. Підтвердженням цьому є визначення, надані цілим рядом авторів. Так зокрема О.М. Островський зазначає, що бухгалтерський облік забезпечує досить об'ємну частину економічної інформації підприємства та є однією з головних управлінських функцій.

Останнім часом популярності набувають програмні продукти у вигляді розрахункових програм, наприклад кредитний калькулятор.

При визначенні комплексної технології оцінки та обліку інтелектуальної складової діяльності підприємства та всіх необхідних її складових, доцільно об'єднати їх у так званий «Калькулятор інтелектуальних активів» задля зручності розрахунку необхідних показників та швидкого доступу до необхідної інформації управлінцям та іншим користувачам інформації [108].

Принцип роботи «калькулятора»: такий програмний продукт забезпечить великою різноманітністю інформації, оскільки в ньому при правильному та повному відображенні вхідних даних та правильному програмуванні такого калькулятора можна отримати необхідну інформацію як частково, так і сукупну інформацію по стану(наявності) та вартості інтелектуальних активів підприємства.

Для початку, необхідно ввести інформацію про інтелектуальні активи, що включає в себе інформацію стосовно джерела походження активу, його вартості, відношення до певної групи інтелектуальних активів, вказати метод розрахунку (в залежності від характеру інформації, що необхідно отримати – аналітичну чи облікову).

Далі, можна прослідкувати облікові процеси, тобто встановити де в бухгалтерському обліку (в яких регістрах та формах звітності) буде відображено вартість такого активу та на які рахунки бухгалтерського обліку буде віднесено відповідні суми (вартість активів).

Багато калькулятори також можуть представити ілюстровану інформацію у вигляді графіків і таблиць для наглядного представлення даних, що буде зручним для керівників установ, підприємств [106,108].

Дослідивши проблематику створення комплексної технології оцінки і обліку інтелектуальної складової діяльності виробничих підприємств можна дійти таких висновків:

- для виділення такої важливої складової технології оцінки і обліку інтелектуальних активів, як об'єкту оцінки і обліку, необхідно дослідити процес трансформації результатів розумової діяльності (потенціалу) у безпосередній актив, тобто об'єкт оцінки та обліку;

- встановити перелік вхідної інформації, що необхідна для оцінки і обліку інтелектуальних активів (за здалегідь встановленими формами подання такої інформації);

- визначити групи показників, за якими буде проводитись оцінка інтелектуальних активів (для вибору необхідної оцінки: грошової або якісної);
- ввести до функції «за замовчанням» декілька варіантів висновків, при деяких стандартних варіантах розрахованих результатів (декілька інтервалів ймовірних рішень з визначенням граничних показників для кожного з інтервалів);
- бухгалтерський інструментарій для обліку результатів оцінки виявлених інтелектуальних активів (з позначенням кореспондуючих рахунків, відповідних статей витрат та доходів та ін.);
- форма для внесення отриманих даних як до загальноприйнятої фінансової та статистичної звітності, так і форма, де знайде своє відображення окремо інформація про інтелектуальні активи підприємства у кількісному, якісному та грошовому вимірниках.

Для полегшення облікових процедур та з метою забезпечення автоматизованості обліку доцільно комплексну технологію оцінки та обліку інтелектуальної складової діяльності підприємства та всіх необхідних її складових, доцільно комплекс облікових процедур об'єднати у так званий «Калькулятор інтелектуальних активів» задля зручності розрахунку необхідних показників та швидкого доступу до необхідної інформації управлінцям та іншим користувачам інформації.

4.2 Концепція формування технології оцінки та обліку інтелектуальних активів

Комплексна технологія оцінки та обліку інтелектуальних активів – це система методичних заходів, що включає в себе процедури як первинного обліку, збору даних, так і виміру вартості інтелектуальних активів та їх відображення безпосередньо у фінансовій та управлінській звітності підприємств.

Структура інтелектуального капіталу підприємства представлена трьома його основними складовими, які повинні бути представлені (розраховані) окремо за видами діяльності підприємства [37]. Нижче наведено складові ІК з позначенням ресурсів та потенціалу для кожної з складових інтелектуального

капіталу.

Оскільки інтелектуальний капітал має структурований вигляд, то й методи оцінки його складових будуть відрізнятися за своєю природою та характером. Технологія обліку інтелектуальних активів підприємства повинна містити особливості, притаманні для підприємств однакової форми власності, оскільки існують суттєві розбіжності між методиками оцінки вартості інтелектуальних активів таких підприємств.

На першому етапі слід визначитись з об'єктом оцінки, тобто об'єктом інтелектуального активу підприємства.

Далі, *на другому етапі* необхідно визначитись з методикою оцінки інтелектуального активу, які було наведено у 2 розділі роботи.

Третью етапу притаманне облікове забезпечення в сукупності алгоритму загальної технології оцінки і обліку інтелектуальних активів.

Наступним кроком є формування звітності (управлінської) з відображенням в ній вже оцінених у грошовому вимірнику об'єкту інтелектуального капіталу.

Загалом *технологія оцінки і обліку інтелектуальної складової інноваційного розвитку підприємства* являє собою, як результат, продукт для комплексного аналізу інтелектуальних активів підприємства. На рис.4.1 наведено схематичне відображення такого аналізу.

Отже, комплексна технологія оцінки і обліку інтелектуальних активів сучасного підприємства є значним кроком у вирішенні методологічних проблем оцінки і обліку інтелектуального капіталу як загалом, так і його окремих складових зокрема.

Впровадження комплексу заходів щодо виявлення інтелектуальної складової діяльності сучасних підприємств, їх оцінки та відображення у звітності підприємств – складна процедура, що потребує нормативного забезпечення та доопрацювання з боку провідних вчених, науковців та спеціалістів з практичним досвідом у галузі бухгалтерського обліку.

Як видно з визначення поняття «технологія», існує дуже багато його трактувань, що змушує визначитись з тим, що більш за все задовольнятиме комплекс процедур з оцінки й обліку інтелектуальних активів підприємства.

Тому, для цілей бухгалтерського та управлінського обліку інтелектуальної складової інноваційного розвитку підприємств, де об'єктом є інтелектуальні активи підприємства, доцільно розуміти поєднання:

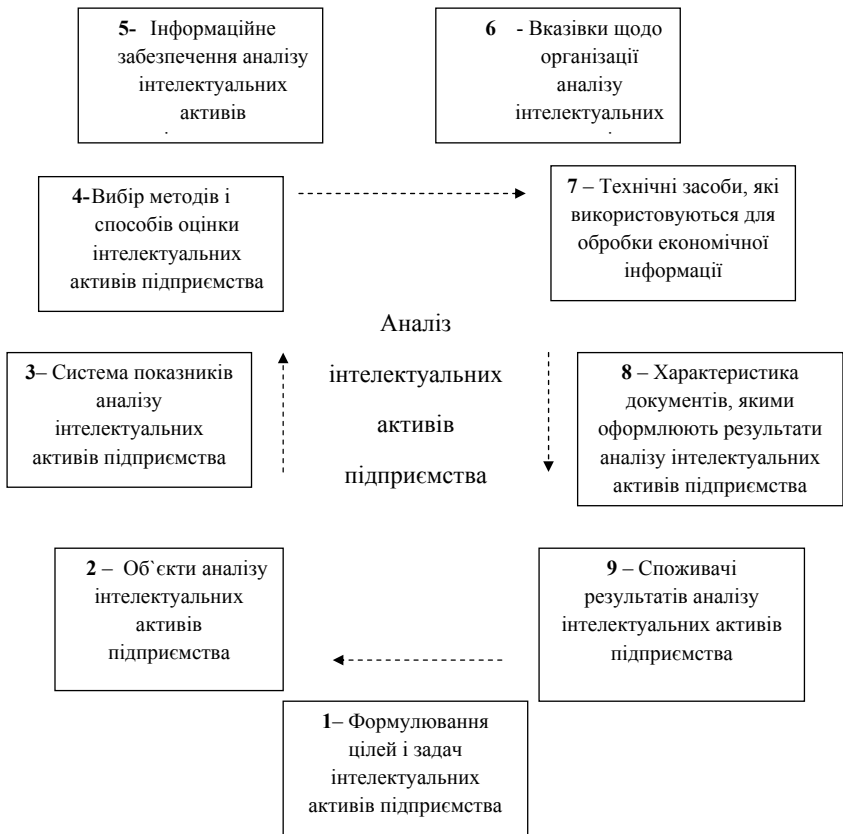


Рисунок 4.1 – Комплексний аналіз інтелектуальних активів підприємства

- класифікації об'єктів оцінки та обліку;
- методичного інструментарію щодо оцінки обраних об'єктів (при чому, методичний інструментарій може бути обрано як в цілому для інтелектуального капіталу підприємства, так і для окремих його складових);
- необхідних облікових даних для розрахунку вартості об'єкту обліку;
- форми представлення інформації про об'єкти, що було оцінено та внесено до системи бухгалтерського обліку підприємства (запропонована форма звітності (управлінський баланс та/або звіт про інтелектуальний

капітал));

- масиву відносної оцінки отриманих результатів (наприклад, співставлення, ранжування і т.ін.);

- масиву стандартизованих управлінських рішень на базу попередньо наведеної оцінки результатів проведених розрахунків – виміру вартості інтелектуального капіталу.

В цілому, така технологія може бути життєздатною у вигляді концептуальної процедури, але доцільно, задля зручності застосування таких процедур у комплексному вигляді, автоматизувати весь масив процедур у комплексну програму, що міститиме весь масив вихідних даних для розрахунків; безпосередньо самі розрахунки проводитимуться автоматично (на базі математичного інструментарії кожного з методів, що було адаптовано у попередніх розділах монографії) та форми кінцевого відображення розрахованих даних.

Такий програмний продукт значно полегшить розрахункової та облікової процедури, скоротить час, що витратиться на розрахунки та консолідовано надасть дані про результати проведених розрахунків в електронному вигляді.

4.3 Програмне забезпечення оцінки інтелектуальних активів промислового підприємства для цілей управлінського обліку

Результативність роботи будь-якого підприємства в наш час багато в чому залежить від вибору програмного забезпечення, особливо що стосується управлінських процесів.

За даним напрямком було створено два різновиди програм, а саме: ті, що базуються на автоматизації більшості облікових та аналітичних процесів, а також програми-конструктори, що дають відносну свободу у виборі дій [46,47].

В ринкових умовах господарювання автоматизація процесу обліку дає можливість економити підприємству свій час та кошти, а головне своєчасно приймати ефективні управлінські рішення.

На ринку програмних продуктів представлено широкий спектр програм по автоматизації бухгалтерського обліку, найпоширенішими з яких і найбільш адаптованими до української системи ведення обліку є пакети 1С:

"Підприємство" та "Парус - Підприємство".

В Україні більш широкого розповсюдження набула програма "1С: Підприємство 7.7". Проте сьогодні дедалі більшої популярності набуває нова версія цієї програми "1С: Підприємство 8.0" завдяки своїм новим додатковим можливостям [48].

Система програм "1С: Підприємство" призначена для вирішення широкого спектру задач автоматизації обліку стоять перед сучасними підприємствами, що динамічно розвиваються. Вона є системою прикладних рішень, побудованих за єдиними принципами і на єдиній технологічній платформі: «1С: Підприємство». Керівник може вибрати рішення, яке відповідає актуальним потребам підприємства і надалі розвиватиметься у міру зростання підприємства або розширення задач автоматизації.

Задачі обліку і управління можуть істотно відрізнятися залежно від роду діяльності підприємства, галузі, специфіки продукції або послуг, що надаються, розміру і структури підприємства тощо.

Важко уявити одну програму, призначену для масового використання і задовольняючу при цьому потребам більшості підприємств. При цьому керівнику, з одного боку, необхідне рішення, відповідне специфіці саме його підприємства, але, з другого боку, він розуміє переваги вживання масового перевіреного продукту.

Поєднання цих потреб і забезпечує "1С: Підприємство" як система програм. Програмні продукти системи "1С: Підприємство" можуть бути адаптовані до будь-яких особливостей обліку на конкретному підприємстві [49].

Внаслідок неможливості відображення немайнових складових інтелектуального капіталу в бухгалтерському обліку, система бухгалтерського обліку починає втрачати позицію основного джерела інформації для прийняття ефективних управлінських рішень спеціалізованим моделям управління інтелектуальним капіталом.

З внесенням змін до системи управлінського обліку в частині ІК підприємства, доцільно за для зручності використання інформації аналітиками ввести й Звіт про інтелектуальний капітал (з використанням деяких модулів ПП «1С»).

Як зазначалось раніше, задля зручності ідентифікації отриманих даних, що надасть запропонована технологія оцінки та обліку інтелектуальних активів

підприємства, необхідно створити форму представлення такої інформації, що буде зручною для використання та аналітичних процедур над викладеною інформацією в ній.

Відображення інформації в звіті можна представити так (рис.4.2):



Рисунок 4.2 – Модель надання інформації про ІК підприємства

Вище наведена модель може бути впроваджена за допомогою ПП ІС: Бухгалтерія 8.2 та ін., а також стандартного офісного програмного забезпечення Microsoft Office Excel.

Основна функція будь-якої установи - прийняття управлінських рішень, що формуються на основі отриманої інформації. Інформація відіграє важливу роль у суспільному розвитку, а потреба усіх видів людської діяльності в інформаційних ресурсах необмежена [50].

В управлінні важливу роль відіграє облік. Підтвердженням цьому є визначення надані цілим рядом авторів. Так зокрема О.М. Островський зазначає, що бухгалтерський облік забезпечує досить об'ємну частину економічної інформації підприємства та є однією з головних управлінських функцій.

Останнім часом популярності набувають програмні продукти у вигляді розрахункових програм, наприклад кредитний калькулятор.

При визначенні комплексної технології оцінки та обліку інтелектуальної складової діяльності підприємства та всіх необхідних її складових, доцільно об'єднати їх у так званий «Калькулятор інтелектуальних активів» задля зручності розрахунку необхідних показників та швидкого доступу до необхідної інформації управлінцям та іншим користувачам інформації [51,52].

Принцип роботи «калькулятора»: такий програмний продукт забезпечить

великою різноманітністю інформації, оскільки в ньому при правильному та повному відображенні вхідних даних та правильному програмуванні такого калькулятора можна отримати необхідну інформацію як частково, так і сукупну інформацію по стану(наявності) та вартості інтелектуальних активів підприємства.

Для початку, необхідно ввести інформацію про інтелектуальні активи, що включає в себе інформацію стосовно джерела походження активу, його вартості, відношення до певної групи інтелектуальних активів, вказати метод розрахунку (в залежності від характеру інформації, що необхідно отримати – аналітичну чи облікову).

Далі, можна прослідкувати облікові процеси, тобто встановити де в бухгалтерському обліку (в яких регістрах та формах звітності) буде відображено вартість такого активу та на які рахунки бухгалтерського обліку буде віднесено відповідні суми (вартість активів).

Багато калькулятори також можуть представити ілюстровану інформацію у вигляді графіків і таблиць для наглядного представлення даних, що буде зручним для керівників установ, підприємств [52].

При веденні бухгалтерського обліку в умовах комп'ютеризації виникають додаткові можливості аналітичності бухгалтерського відображення інтелектуального капіталу. Це пов'язано з тим, що інформація про його складові міститься в інформаційній системі підприємства, якщо використовуються окремі модулі для ведення обліку кадрів та заробітної плати (людський капітал), контролю за взаємовідносинами з клієнтами (клієнтський капітал). Щодо структурного капіталу, який є організаційними можливостями підприємства відповісти на вимоги ринку, то він більшою мірою є власністю підприємства у формі об'єктів права інтелектуальної власності (патенти, ліцензії, комп'ютерні програми, бази даних тощо), тобто знаходиться в комп'ютерній системі бухгалтерського обліку за чинної методології.

Відповідно, інтеграція модулів комп'ютерної інформаційної системи підприємства забезпечує відображення на аналітичних рахунках інформації про всі види інтелектуального капіталу.

Для бухгалтерського обліку немайнових складових інтелектуального капіталу можна використовувати комп'ютерні інформаційні системи для малих, середніх та великих підприємств.

Так, для великих підприємств, для надання необхідної інформації про

інтелектуальний капітал використовуються корпоративні комп'ютерні інформаційні системи («SAP R/3», «Вaan IV», «Scala 5», «Oracle Applications», «SunSystems» – зарубіжних виробників, «Галактика», «Флагман», «Лагуна», «БЭСТ-Про», «FinExpert» тощо – виробників з пострадянських країн). При їх використанні надання інформації про інтелектуальний капітал забезпечується тим, що такі системи передбачають обробку найвищої форми інформації – знань. Вони складаються з функціональних підсистем управління, що підтримують багатомірний оперативний аналіз даних (OLAP – Online Analytical Processing), засоби інтелектуального аналізу (Data Mining), передбачають застосування експертних систем та навчання персоналу. В корпоративних комп'ютерних інформаційних системах інтеграція інформації на позабалансових рахунках за видами інтелектуального капіталу забезпечується через наступні функціональні модулі: структурний капітал – Фінансова бухгалтерія і контролінг («SAP R/3»), Фінанси і фінансовий аналізатор («Oracle Applications»), Фінанси («Вaan IV»), Бухгалтерський облік та аналіз («Флагман»); людський капітал (системи управління людськими ресурсами – HR) – Управління персоналом («SAP R/3»), Кадри («Oracle Applications»), Фінанси («Вaan IV»), Управління персоналом («Флагман»); ринковий (клієнтський) капітал – Збут («SAP R/3»), Постачання і збут («Oracle Applications»), Збут, постачання, склади («Вaan IV»), Управління персоналом («Флагман»). Використання корпоративних комп'ютерних інформаційних систем максимально забезпечує аналітичність обліку інтелектуального капіталу, що пов'язано з інтегрованістю відповідних модулів системи, однак для впровадження і використання комп'ютерних інформаційних систем такого типу в українському обліку необхідні значні фінансові та трудові ресурси.

Для бухгалтерського обліку інтелектуального капіталу на підприємствах необхідно використовувати програмні продукти відповідного призначення. Деякі фірми-розробники програмних продуктів, зокрема, бухгалтерських інформаційних систем («1С:Підприємство», «Парус-Підприємство»), розробляють окремі модулі, що, завдяки своїй інтеграції з бухгалтерським модулем забезпечують облік розрахунків з оплати праці, облік взаємовідносин з клієнтами тощо. В Україні більш широкого розповсюдження набула програма «1С: Підприємство 7.7». Проте сьогодні дедалі більшої популярності набуває нова версія цієї програми «1С: Підприємство 8.2» завдяки своїм новим додатковим можливостям.

Розглянемо особливості відображення в позабалансовому обліку немайнових складових інтелектуального капіталу на прикладі пакету «1С: Підприємство» версії «1С: Підприємство 8.2», який забезпечує інтеграцію інформації з позабалансовим обліком інтелектуального капіталу: клієнтського капіталу – модуль «1С: Управління торгівлею 8.2»; людського капіталу – модуль «1С: Зарплата і управління персоналом 8.2».

Система «1С: Підприємство 8.2» передбачає можливість застосування засобів гнучкого налагодження, що дозволяє змінити стандартну схему, закладену в основу програми орієнтовно на користувача. Система дозволяє формувати значну кількість документації, бухгалтерської звітності. Можливість експортування інформації в Microsoft Excel дозволяє використовувати вмонтовані засоби графічного відображення даних, використовувати додаткові функції прикладної програми.

Модуль «1С: Бухгалтерія 8.2» в системі є об'єднуючою ланкою, забезпечуючи сполучення інших функціональних модулів. Він забезпечує ведення бухгалтерського обліку за об'єктами (основні засоби, нематеріальні активи, ТМЦ тощо) в грошовому вимірнику (забезпечується мультивалютність). При цьому забезпечується: деталізація обліку по рахунках розширеного аналітичного обліку, ряду допоміжних ознак; використання методів оцінки ТМЦ; проведення автоматичної переоцінки об'єктів обліку в іноземній валюті; формування поточних та періодичних звітів, що забезпечують надання інформації для прийняття ефективних управлінських рішень. Запропоновано створити позабалансові рахунки в розрізі видів інтелектуального капіталу (людські активи, структурні активи, клієнтські активи) до запропонованого рахунку 010 «Немайнові інтелектуальні активи». На рис. 4.3 наведено порядок створення нового рахунку в системі «1С: Підприємство 8.2».

Модуль «1С: Бухгалтерія 8.2» дозволяє формувати відомості аналітичного обліку за довільний календарний період для позабалансових рахунків, що запропоновані нами для обліку інтелектуального капіталу, за однією з типових форм аналітичного обліку. Типова форма аналітичного обліку рахунків задає типову схему обробки аналітичних даних проводок за цим рахунком при виконанні різних дій в «1С: Підприємство 8.2».

Розглянемо порядок формування відомості аналітичного обліку для рахунків на яких обліковуються немайнові складові інтелектуального капіталу з

використанням типової форми «Основні засоби». Його використання дозволяє вести аналітичний облік по рахунках, призначених для обліку інтелектуальних активів, за матеріально відповідальними особами, можливим є формування оборотної відомості з руху матеріальних цінностей.

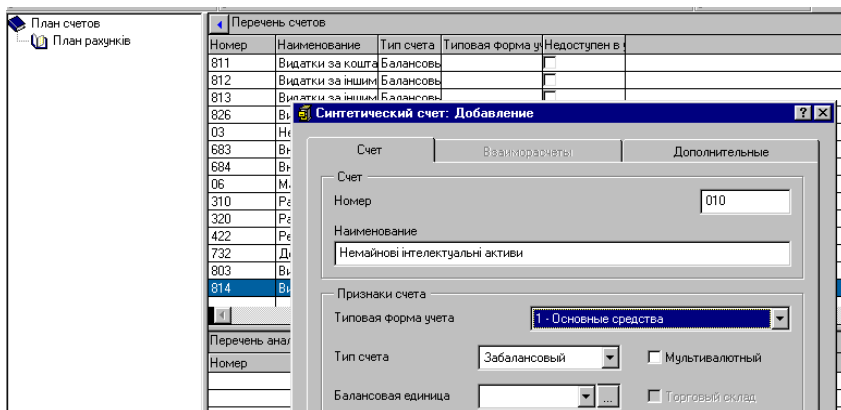


Рисунок 4.3 – Додавання рахунку 010 «Немайнові інтелектуальні активи» в системі «1С:Підприємство 8.2»

Для забезпечення аналітичності бухгалтерського обліку немайнових складових інтелектуального капіталу запропоновано використовувати позабалансовий рахунок 010 «Немайнові інтелектуальні активи». Для формування аналітичних розрізів по субрахунках рахунку 010 пропонуємо використовувати наступну інформацію: з модуля «1С: Зарплата і управління персоналом 8.2» – для субрахунку 0101 «Людський капітал»; з модуля «1С: Управління торгівлею 8.2» – для субрахунку 0103 «Клієнтський капітал».

«1С: Зарплата і управління персоналом 8.2». Цей модуль є складовою системи «1С: Підприємство 8.2», він дозволяє автоматизувати процес нарахування заробітної плати на всіх етапах, починаючи від ведення особових рахунків працівників, до розрахунку заробітної плати та всіх відповідних податків, виплат та утримань, з формуванням та друком всіх необхідних документів.

У конфігурації особлива увага приділяється автоматизації управлінської діяльності менеджерів з персоналу. Зокрема, в конфігурацію включені:

інструментарій управління компетенціями і проведення атестацій; інструментарій управління навчанням працівників; інструмент розробки схем мотивації працівників та інші.

«ІС: Управління торгівлею 8.2» є системою управління взаємовідносин з клієнтами. Дана система дозволяє вести всю хроніку взаємних контактів не тільки з клієнтами, але і з партнерами. Це забезпечується за рахунок створення єдиного сховища інформації, де зберігаються наступні види інформації: реквізити та координати клієнтів; контактні особи та їх реквізити; вхідні звернення реальних та потенційних клієнтів з можливістю контролю їх обробки спеціалістами, якими ці звернення адресувались; хроніки взаємних контактів з клієнтом.

Система дозволяє автоматизувати роботу спеціалістів по обслуговуванню клієнтів, надаючи їм: зручний інструмент для ведення клієнтської бази, історії відносин з клієнтами, результатів взаємодії з ними; реєстр для ведення договірних документів; журнал платежів, що дозволяє контролювати надходження оплати за товари та послуги від клієнтів на розрахунковий рахунок підприємства.

Використання системи «ІС: Управління торгівлею 8.2» на підприємстві, що забезпечує отримання наступних переваг: збільшуються повторні звернення клієнтів; внаслідок утримання клієнтів знижуються затрати на їх залучення і рекламу; зростає частка лояльних клієнтів, що зумовлює купувати додаткові продукти та послуги.

Інтеграція модулів в системі «ІС: Підприємство 8.2» передбачає надання, обробку й отримання інформації, що забезпечує формування Звіту про інтелектуальний капітал підприємства. За допомогою цього Звіту можна розрахувати показники, зміна яких характеризує якісні та кількісні зміни інтелектуального капіталу підприємства. Набір цих показників залежить від галузі економіки.

Оскільки інтелектуальний капітал підприємства є одним з факторів, що визначає ринкову вартість підприємства, за допомогою цих показників можна здійснювати моніторинг зростання ринкової вартості.

Нововведення, що були запропоновані вище, базуються на використанні база вже існуючих програмних продуктів відомих фірм, що є лідерами ринку.

Але, при автоматизації запропонованого комплексу процедур (алгоритму дій) у вигляді комплексної технології оцінки і обліку інтелектуальних активів

підприємства, доцільно створити окрему програму, що містила б у собі всі складові по-процесного етапу оцінки і обліку, а також надання у вигляді звіту або балансу інформації про інтелектуальні активи у вартісному або відносному вираженні.

ВИСНОВКИ

В монографії наведено теоретичне узагальнення і запропоновано вирішення наукового завдання, що полягає у розробці науково-методичних підходів і практичних рекомендацій з удосконалення обліку та оцінки інтелектуального капіталу суб'єктів господарювання.

На основі аналізу економічної літератури встановлено, що не існує єдиного загальновизнаного трактування поняття «інтелектуальний капітал», що зумовлено наявністю різних підходів до розуміння природи капіталу. В результаті дослідження та аналізу сутності та складових понять, що застосовуються для трактування результатів інтелектуальної, творчої діяльності («нематеріальні активи», «інтелектуальний капітал»), виявлено, що спільним для цих понять є об'єкти права інтелектуальної власності, які виступають майновою складовою інтелектуальних активів і знаходять відображення в бухгалтерському обліку згідно прийнятої методології. Встановлено, що «розрив» між ринковою та балансовою вартістю активів підприємств є невідображення в бухгалтерському обліку всіх складових інтелектуального капіталу. Це зумовлює потребу у відповідних облікових методиках бухгалтерського відображення немайнових складових інтелектуального капіталу.

Наукова новизна одержаних результатів полягає у розробці теоретико-концептуальних та методичних засад обліку та оцінки відображення інтелектуального капіталу суб'єктів господарювання, а також науковому обґрунтуванні практичних рекомендацій з удосконалення бухгалтерського обліку інтелектуального капіталу, що дозволить підвищити ефективність діяльності підприємства та забезпечити зацікавлених користувачів необхідною інформацією, а саме:

узагальнено:

– відсутність єдиного загальновизнаного трактування поняття «інтелектуальний капітал», що зумовлено наявністю різних підходів до розуміння його природи;

– для цілей бухгалтерського обліку інтелектуальний капітал – це сукупність наявних інтелектуальних активів (людський, структурний, клієнтський капітал) підприємства, що забезпечують йому конкурентні переваги на ринку, а в обліку знаходить своє відображення лише елемент структурного капіталу, в якості нематеріальних активів підприємства;

– спільним для таких понять як «інтелектуальний капітал», «нематеріальні

активи» є об'єкти права інтелектуальної власності, які виступають майновою складовою інтелектуальних активів і знаходять відображення в бухгалтерському обліку згідно прийнятої методології;

уточнено:

– доцільність застосування майнової концепції, яка враховує особливості побудови методології бухгалтерського обліку в Україні та забезпечує інформаційні потреби управління для прийняття ефективних рішень;

– в умовах розвитку нової економіки основною причиною існування «розриву» між ринковою та балансовою вартістю активів підприємств є невідображення в бухгалтерському обліку всіх складових інтелектуального капіталу;

– неможливість застосування існуючих методик оцінки інтелектуального капіталу, оскільки вони базуються на величині ринкової вартості підприємства, яка лише опосередковано враховує наявність інтелектуального капіталу і має високий рівень мінливості та суб'єктивності;

удосконалено:

– відображення складових інтелектуального капіталу, завдяки відкриттю позабалансових рахунків за видами інтелектуального капіталу у складі рахунку 010 «Немайнові інтелектуальні активи»: субрахунок 0101 «Людські активи», субрахунок 0102 «Структурні активи», субрахунок 0103 «Клієнтські активи»;

– методика бухгалтерського обліку немайнових складових інтелектуального капіталу в умовах застосування комп'ютерної інформаційної системи «1С: Підприємство 8.2», що дозволить розкривати інформацію для управління інтелектуальними активами підприємства;

– наведено комплексну технологію оцінки і обліку інтелектуальних активів підприємства.

набуло подальшого розвитку:

–обґрунтування доцільності використання поняття «інтелектуальні активи» в бухгалтерському обліку як відповідник поняттю «інтелектуальний капітал»;

–методичний підхід до управління інтелектуальним капіталом, що ґрунтується на застосуванні графоаналітичної моделі, яка дозволяє приймати управлінські рішення щодо вдосконалення структури інтелектуального капіталу.

Основні положення монографії можуть бути використані для подальшого розвитку і вдосконалення процедур оцінки, обліку та аналізу інтелектуального капіталу суб'єктів господарювання. Методичні підходи до визначення факторів формування інтелектуального капіталу та розрахунку його величини

сприятимуть збалансованості структури загального капіталу суб'єктів господарювання. Результати роботи можуть також застосовуватися для формування підсистем управління інтелектуальним капіталом та наукового обґрунтування прийняття стратегічних управлінських рішень.

Необхідно відмітити, що достовірна вартість інтелектуального капіталу підприємства може бути отримана лише за умов комплексної оцінки всіх трьох його складових: інтелектуальної складової людського капіталу, структурного та споживчого капіталу. Не менш вагомою умовою є використання сукупності показників: кількісних, якісних та показників ідентифікації активів, що неможливо виявити – компетентності та знань персоналу, корпоративної культури, ділової репутації підприємства та ін..

При формуванні набору показників для вимірювання й оцінки інтелектуального капіталу потрібно звернути увагу на необхідність виключення таких вимірювачів, розрахунок яких заснований на використанні ідентичних проміжних значень, що перевантажує методику необхідністю проведення по суті дублюючих та уточнюючих розрахунків.

Мають бути враховані показники, здатні виявити існування синергії, тобто взаємодію між показниками, яка зумовлює збільшення позитивного результату.

Будь-який об'єкт господарської діяльності, що може бути достовірно оцінений, повинен знаходити своє відображення в бухгалтерській і

фінансовій звітності, оскільки повне відображення усіх процесів на підприємстві дозволить достовірно оцінити вартість підприємства, а в наслідок цього і слугувати базою для достовірних розрахунків супутніх показників (як фінансових, так і не фінансових).

Проблеми оцінки інтелектуального капіталу і похідних проблем удосконалення звітності з урахуванням такого капіталу за складовими досі є достеменно не вирішеною, що слугує завданням для наступного вивчення та аналізу з боку науковців.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Андрейчіков О.О. Роль інтелектуального капіталу в процесі інвестиційно-інноваційної діяльності підприємств// III Міжнародна науково-практична конференція «Інвестиційні пріоритети епохи глобалізації: вплив на національну економіку і окремий бізнес» (7-8 жовтня, 2010р.)//Режим доступу: http://www.confcontact.com/20101008/5_andre.htm
2. Поліщук О. Поняття і роль інтелектуального капіталу в розвитку сучасних підприємств// Метеріали Студентської конференції «Соціально-економічний розвиток України на початку XXI століття»// Режим доступу: http://feu.kneu.edu.ua/ua/confere_nce/conf_social_dev_ukr_12/section4/polischuk/
3. Приходько Н.І. До питання про роль та значення інтелектуального капіталу у процесі відродження України// Режим доступу: http://www.pse.scp.org.ua/en/jornal/1-2_05/14.pdf
4. Довженко В.А. Роль інтелектуального капіталу у подоланні соціально-економічних наслідків кризи//Всеукраїнський науково-виробничий журнал «Сталий розвиток економіки» 4, 2012 (14)
5. Эдвинсон Л. Корпоративная долгота. Навигация в экономике, основанной на знаниях / Л. Эдвинсон. – М. : ИНФРА-М, 2005. – 248 с.
6. Брукинг Э. Интеллектуальный капитал: ключ к успеху в новом тысячелетии / Э. Брукинг. – СПб. : Питер, 2001. – 288 с.
7. Шваб О.В. Проблеми формування, використання та оцінки інтелектуального капіталу підприємства // Збірник «Соціальна економіка», 2008р., 08/2 - С. 326
8. К. Прахалад, П. Санчез, Н.Р. Кильчевская, М.Е. Павлов Интеллектуальный капитал: новый взгляд на нематериальные активы, 1992// Режим доступу: <http://www.dis.ru/library/fm/archive/2004/4/2309.html>
9. Stuart T.A. Intellectual Capital: The New Wealth of Organisations. London, 1997; Rethinking the Future. L., 1997
10. Т.Стюарт Богатство от ума: Деловой бестселлер / Пер. с англ. В.А. Ноздровой. -Мн.: Парадокс, 1998. - 358с.

11. Иноземцев В.Л. За пределами экономического общества - М.: "Academia" - "Наука", 1998 - 640с.
12. Ескіндаров М.А. Развитие корпоративных отношений и современной российской экономике. - М.: Республика, 1999.-368 с.
13. Edvinsson, L, Some perspectives on intangibles and intellectual capital 2000. Journal of Intellectual Capital. Vol. 1.Number 1, 2000, pp. 12—16.)
14. Л. Джойя, 2000 К.А.Багриновский (в соавт.) Визначення сутності поняття інтелектуальних активів підприємства, 2001. 219 с.
15. Гапоненко А.Л., Управление знаниями. - М.: ИПК госслужбы, 2001. - 52 с.
16. Р.Рослендер, Р.Финчем Нематеріальні активи як частина інтелектуального капіталу, 2001// Режим доступу: <http://referent.mubint.ru/security/8/6676/1>
17. Брукинг Э. Интеллектуальный капитал: ключ к успеху в новом тысячелетии / Пер. с англ, под ред. Л. Н. Ковачин Питер, 2001
18. Леонтьев Б.Б. Цена интеллекта. Интеллектуальный капитал в российском бизнесе. - М.: "Акционер", 2002
19. И. Родов, Ф. Лельберт, 2002 Проблема определения человеческого капитала// Режим доступу: <http://tt.pstu.ru/mnp09/mnp09/s11/deputatova.htm>
20. А.Н. Козирьев, В.Л. Макаров, «Оценка стоимости нематериальных активов и интеллектуальной собственности», Москва: - «Интерреклама», 2003г., К. 59
21. И.И.Просвирина Интеллектуальный капитал : новый взгляд на нематериальные активы//Журнал «Финансовый менеджмент», 2004, №4, с.25-29
22. Sudarsanam S. Valuation of Intellectual Capital and Real Options Model. Cranfield University, 2003. p. 164
23. Stewart T.A. Intellectual Capital: The New Wealth of Organizations.- N.Y.-L.: Doub-leday / Currency 2004
24. Селезнев Е.Н. Интеллектуальный капитал как объект управления//Справ. экономиста №2,2007, с.25
25. Малик І.П. «Теоретичні аспекти управління інтелектуальним капіталом» http://www.rusnauka.com/4._SVMN_2007

26. Козуб В. П. «Теоретичні аспекти формування інтелектуального капіталу» <http://www.nbuu.gov.ua/e-journals/209.htm>

27. Зинов В., Сафарян К. Интеллектуальный капитал как базовая характеристика стоимости бизнеса. //Интеллектуальна власність – 2001, № 5-6.

28. Калятин В.О. Интеллектуальная собственность (Исключительные права) : учеб. / В.О. Калятин. – М.: НОРМА, 2000. – 480 с.

29. Крайнів П.П. Інтелектуальна економіка: управління промисловою власністю / П.П. Крайнів; Академія правових наук України ; НДІ інтелектуальної власності. – К. : Вид. дім “ІнЮре”, 2004. – 448 с.

30. Мельник Л.Г. Интеллектуальный капитал ВУЗа как залог его инновационного азвития: сущность, структура, подходы к оценке// Маркетинг і менеджмент інновацій, 2009р. 145-154с.

31. Василик А. Система чинників формування та розвитку інтелектуального капіталу в Україні // Україна: аспекти праці. – 2006. – №6.

32. Гава Ю.В. Інтелектуальний капітал – шлях до економічного зростання України // Актуальні проблеми економіки. – 2006. – №4.

33. Армстронг М. Стратегическое управление человеческими ресурсами / Н.В. Гринберг (пер.с англ.). – М. : ИНФРА-М, 2002. – 327с.

34. Бутнік-Сіверський О.Б. Інтелектуальний капітал: теоретичний аспект // Інтелектуальний капітал. – 2002. – № 1. – С. 16-27

35. Авраменко У.О., Єфременко О.О. Інтелектуальний капітал та його трансформація в інноваційний продукт // Науковий збірник ДІРСП. – 2010р.

36. Афанасьєва К.О. Інтелектуальний капітал як основа діяльності видавництва. Актуальні проблеми захисту авторських прав // Доповіді Третьої науково-практичної конференції “Друкарство молоде”. – К., 2009. – С.117-119

37. Панкова М., Лопатина Р. Проблема оцінки об’єктів інтелектуальної власності // Економічний аналіз. – 2010. – №6

38. Таланчук П., Малишев В. Становлення й розвиток нанотехнологій у світі і в Україні: використання інтелектуального

капіталу, тенденції розвитку// Газета «Університет «Україна» №10-11 2009

39. Кожушко О.В. Необхідність захисту інтелектуального капіталу підприємства// Компьютерное обозрение. – 2009, №14. – Ст.12.

40. Крикун Н., Веретенникова О. Методичний інструментарій оцінки інтелектуального капіталу підприємства// Журнал "Схід", спецвипуск № 3 2009 р.

41. Бутнік-Сіверський О. Національна політика розвитку інтелектуального капіталу з позиції глобалізації економіки//«Теорія і практика інтелектуальної власності», № 1'2005. – С. 50-57

42. Пожусв В.І. Інтелектуальний капітал як стратегічний потенціал організації// Введение в институциональную экономику /Под ред.Д.С.Львова. - М.: Экономика, 2005.

43. Аранович Ю.В. Модель механізму комерціалізації науково-технічної продукції у ВНЗ України / Ю.В.Аранович // Електронне наукове фахове видання випуск №3, 2008.

44. Пушкар М.С. Інтелектуальний капітал та його оцінка. Режим доступу: <http://fin.at.ua/publ/32-1-0-668> //

45. IFAC. 1998. Measurement and Management of Intellectual Capital//Режим доступу: http://www.gsom.spbu.ru/files/upload/niim/publishing/papers/volkov_garanina

46. Янишівський В. М. Сутність і складові інтелектуального капіталу в контексті впливу на соціально-економічний розвиток та якість життя населення регіону – Рада по вивченню продуктивних сил України НАН України

47. Чухно А.А. Інформаційна постіндустріальна економіка : теорія і практика. – К: Логос, 2003.

48. Грішнова О.А. Соціальний капітал: сутність, значення, взаємозв'язок з іншими формами капіталу // Україна: аспекти праці. – 2009. – № 3.

49. Білов Г. О. Теоретичний аспект та класифікації інтелектуального капіталу підприємства// Наукові праці. Том 99. Випуск 86, 2008 р

50. Іщенко Л.В., Лаліменко В.П. Дослідження факторів визначення та класифікації інтелектуального потенціалу підприємства//Режим доступу: http://www.conf-contact.com/2008oktInet_tezi/ischenko.htm

51. В. Манакін, О. Рябенко. Проблема обліку нематеріальних активів в Україні//Журнал "Схід", № 2 (102), 2010 р.

52. Волощук Л.О., Скороходова Л.В., Церковна О.М. Особливості застосування методів вартісної оцінки інтелектуального капіталу фінансовому аналізу – ОНАПТ «Економіка харчової промисловості», 2011 – 67 с.

53. Скороходова Л.В., Ганева К.П., Волощук Л.О. Інтелектуальний капітал як об'єкт обліку і аналізу: проблеми методології і практики – Матеріали II Всеукраїнського конкурсу студентських наукових робіт (квітень, 2011), С. 246-253

54. Бутнік–Сіверський О.Б. Евристика в інтелектуальній економіці або формування інноваційного підприємництва//Режим доступу: <http://www.ipdo.kiev.ua/files/articles>

55. Sullivan P. (2000): Value-driven Intellectual Capital. How to convert intangible corporate assets into market value. Wiley// Режим доступу: <http://creativeconomy.ru/library/prd132.Php>

56. Старкова Н.О., Костецкий А.Н. Интеллектуальные активы фирмы: идентификация и управление//Режим доступу: <http://intel-assets.h1.ru>

57. Легенчук С.Ф. Бухгалтерське відображення інтелектуального капіталу: дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / С.Ф. Легенчук. – Житомир: 2006. – 264 с.

58. Мороз Ю.Ю. Об'єкт моніторингу комерційних активів як складової економічного потенціалу підприємства. Режим доступу: http://www.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/ptmbo/2010_2/30.pdf

59. І.В. Жураковська Результати інтелектуальної діяльності як ресурси, активи, власність та капітал підприємства: обліковий аспект – Вид-во: Львівська політехніка № 647 (2009), С. 331-336

60. Сарганіч Г.І. Управління інтелектуальним капіталом підприємства//Режим доступу: <http://masters.donntu.edu.ua/2012/iem/sarkanich/diss/indexu.htm>
61. Van den Berg H. Models of Intellectual Capital Valuation : A Comparative Evaluation// Working Queen's University Kingston, 2003
62. Букович У. Управление знаниями. – М. : ИНФРА-М, 2002
63. Бендіков М. А. Идентификация и измерение интеллектуального капитала // Экономическая наука современной России. – 2001. – С. 92-104
64. Львов М. А. Методы и проблемы оценки эффективности управления знаниями // Экономика региона и управление. – 2007
65. Ляпіна С. Управление знаниями в организации как направление повышения конкурентоспособности// Вестник НАУФОР. – 2003. – № 4.
66. Нонака И. Развитие инноваций в Японии – М. : Олимп, 2003. – 384 с.
67. Л.С. Петрова, Л.А. Волощук. Проблемы оценки интеллектуального капитала предприятия //Результати Третьої Всеукраїнській науково-практичній інтернет - конференції "Обліково-аналітичне забезпечення інноваційної трансформації економіки України"(Одеса, ОНПУ, травень 2010)
68. Андрусенко Т. Интеграция знаний предприятия// Корпоративные системы. – 2004. – № 2, с.34-37
69. Забалансована система показників//Режимдоступу:<http://Wikipedia.ru/87736523>
70. Ивлиева Н. М. Оценка стоимости интеллектуального капитала предприятия: М., 2005 266 с. РГБ ОД, 61:05-8/4493. Режим доступу : <http://www.lib.ua-ru.net/diss/cont/74993.html>
71. Методи для оценки интеллектуального капитала. Режим доступу <http://www.bigmanage.com/>
72. Edvinsson, Malone. Business Performance Measurement, 1997 р.//Режим доступу: <http://informationr.net/ir/10-4/paper235.html>
73. G. Bennett Stewart III, The Quest for Value (HarperCollins, 1991)//Режим доступу: http://en.wikipedia.org/wiki/Market_value_added

74. Stewart Stern. Застосування методу EVA//Режим доступу: http://www.12manage.com/methods_eva_ru.html
75. А. Пулик. Перші розробки моделі оцінки ІК,1997 р.//Режим доступу: <http://knowlege.com/c/c-46760.html>
76. П(С)БО № 8 «Нематеріальні активи»// Режим доступу: <http://buhgalter911.com/Res/PSBO/PSBO8.aspx>
77. Закон України “Про оподаткування прибутку підприємств” від 1 квітня 2011 р.//Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/334/94-%D0%B2%D1%80>
78. Податковий Кодекс України//Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
79. Корицкий А.В. Введение в теорию человеческого капитала. – Новосибирск, СибУПК, 2000. – 105 с.
80. Ковалев В.В. Справедливая стоимость: pro et contra // Финансовый мир. Выпуск 1. Под ред. В.В. Иванова и В.В. Ковалева. – М.: ООО «Издательство Проспект», 2002. – С. 307-334.
81. Кравченко С.І., Корнева О.В. Обліково-аналітичне забезпечення управління інтелектуальним капіталом // Вісник Національного університету «Львівська політехніка». – 2009. – № 647., с.56-70
82. Право інтелектуальної власності: Академ. курс: Підручник для студентів вищ. навч. закладів. / О.А. Підпригора, О.Б. Бутнік-Сіверський, В.С. Дроб’язко та ін.; За ред. О.А. Підпригори, О.Д. Святоцького. – 2-ге вид., переробл. та допов. – К.: Концерн “Видавничий дім “Ін Юре”, 2004. – 672 с.
83. Петрук О.М. Договірні зобов’язання і права в бухгалтерському обліку. Дис. канд економ, наук: 08.06.04. – Житомир, ЖІТІ. – 2000. – 212 с.
84. Пушкарь М.С. Забалансовый учет. – М.: Финансы и статистика, 1982. – 48 с.
85. Легенчук С.Ф. Бухгалтерське відображення інтелектуального капіталу: дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / С.Ф. Легенчук. – Житомир: 2006. – 264 с.

86. Легенчук С. Ф. Оцінка інтелектуального капіталу/ Житомирський держ. технологічний ун-т. — Житомир, 2011. — с.317-325.
87. Карпова Н.Н. Стратегия управления интеллектуальной собственностью предприятий // www.les-russia.org
88. Ступнікер Г. Формування і оцінка інтелектуального капіталу підприємства // Економічний аналіз. — 2010. — № 5. , с.219-223
89. Любенюк Н. Інтелектуальна власність як складова інтелектуального капіталу в теорії бухгалтерського обліку // Економічний аналіз. — 2010. — №6.
90. Писаренко Ю.В. Особливості оцінки інтелектуального капіталу як об'єкту обліку // Фінанси, облік і аудит. — 2010. — №15.
91. Панкова М., Лопатина Р. Проблема оцінки об'єктів інтелектуальної власності // Економічний аналіз. — 2010. — №6.
92. Мамонтова Н. Тенденції та особливості формування і використання інтелектуального капіталу в Україні // Економіка України. — 2010. — №8.
93. Ягнюк В. Нормативне регулювання оцінки нематеріальних активів для бухгалтерського та податкового обліку // Економіка України. — 2010. — №1.
94. Голяш І., Будник Л. Аналіз інтелектуального капіталу підприємства // Економічний аналіз. — 2010. — №7.
95. Швиданенко Г.О., Бойко Т.Л. Оцінювання та відтворення інтелектуальних активів підприємства // Формування ринкової економіки. — 2010. — № 24.
96. Старик Р.Я. Методичні аспекти оцінки рівня інтелектуального капіталу підприємства // Науковий вісник НЛТУ України. — 2010. — № 20.15.
97. Шульга Ж.О. Інтелектуальний капітал як об'єктивна економічна категорія // Вісник Бердянського університету менеджменту і бізнесу. — 2010. — № 2(10).
98. Вакун О.В. Нова сутність нематеріальних активів в бухгалтерському обліку // Сталий розвиток економіки. — 2011. — № 3 (6), 114с.

99. Сутність і складові інтелектуального капіталу в контексті впливу на соціально-економічний розвиток та якість життя населення регіону, Янишівський В. М. – Рада по вивченню продуктивних сил України НАН України.

100. Електронний словник/ Общий толковый словарь русского языка// Режим доступу: <http://tolsklovar.ru/t2446.html>

101. 2.Електронна бібліотека// Режим доступу: <http://www.bibliotekar.ru/biznes-43/58.htm>

102. Шваб О.В. Проблеми формування, використання та оцінки інтелектуального капіталу підприємства // Збірник «Соціальна економіка», 2008р., 08/2 - С. 326

103. І.В. Жураковська Результати інтелектуальної діяльності як ресурси, активи, власність та капітал підприємства: обліковий аспект – Вид-во: Львівська політехніка № 647 (2009), С. 331-336

104. Волощук Л.О., Скороходова Л.В., Церковна О.М. Особливості застосування методів вартісної оцінки інтелектуального капіталу фінансовому аналізі – ОНАПТ «Економіка харчової промисловості», 2011 – 67 с.

105. В. Манакін, О. Рябенко. Проблема обліку нематеріальних активів в Україні//Журнал "Схід", № 2 (102), 2010 р.

106. Айзенберг Ю.Б. Справочная книга по светотехнике: Ю.Б. Айзенберг –М.: Энергоатомиздат, 2006.- 593 с.

107. Баев В.И. Практикум по электрическому освещению и облучению : учебник В.И.Баев.- М.: Агропромиздат, 1991.-175 с.

108. Баранов Л.А., Захаров В.А. Светотехника и электротехнология : учебник Л.А. Баранов. –М.: Колос, 2006.- 344 с.

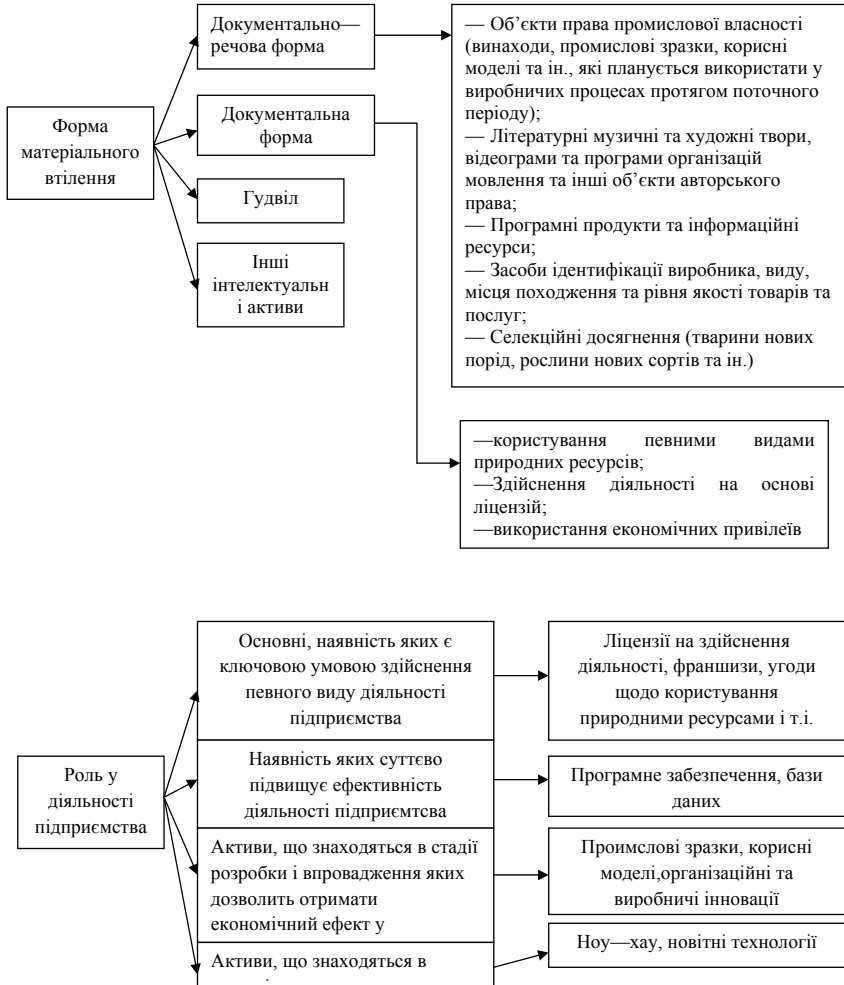
109. Карасенко В.А., Заяц Е.М., Баран А.Н. Электротехнология: учебник В.А. Карасенко - М.: Колос, 1982. - 304 с.

110. Куликова Л.В., Багаев А.И. Электротехнологические установки сельскохозяйственного производства: учебник Л.В. Куликова Изд-во АлтАГТУ, 1999.- 88 с

111. Лещинская Т.Б. Электроснабжение сельского хозяйства: Т.Б.Лещинская, И.В. Наумов - М.: КолосС, 2008. – 655 с.

ДОДАТКИ

Класифікація видів інтелектуальних активів промислових підприємств



Алгоритм розрахунку вартості інтелектуальних активів за допомогою показника наднормової прибутковості власного капіталу ($\Delta\Pi_{\text{ВК}}$)

<p>Етап I. Визначається прибутковість власного капіталу ($\Pi_{\text{ВК}}$)</p>	$\Pi_{\text{ВК}} = \frac{\text{ЧП}}{\text{ВК}}$ <p>де ЧП – чистий прибуток; ВК – власний капітал</p>
<p>Етап II. Розраховується наднормативна прибутковість власного капіталу $\Delta\Pi_{\text{ВК}}$:</p>	$\Delta\Pi_{\text{ВК}} = \Pi_{\text{ВК}} - \Pi_{\text{Н}}$ <p>де $\Delta\Pi_{\text{ВК}}$ – наднормативна прибутковість власного капіталу; $\Pi_{\text{Н}}$ – нормативна прибутковість власного капіталу</p>
<p>Етап III. Визначення наднормового прибутку $\Delta\Pi$, який забезпечується використанням інтелектуальних активів, здійснюється на основі добутку величин власного капіталу та його наднормативної прибутковості:</p>	$\Delta\Pi = \text{ВК} \times \Delta\Pi_{\text{ВК}}$ <p>де ВК – власний капітал; $\Delta\Pi_{\text{ВК}}$ – наднормативна прибутковість власного капіталу</p>
<p>Етап IV. У результаті, величина інтелектуальних активів встановлюється шляхом капіталізації $\Delta\Pi$:</p>	$IA = \frac{\Delta\Pi}{R}$ <p>де R – ставка капіталізації; Ставка капіталізації R визначається за формулою:</p> $R = Y + \frac{1}{n}$ <p>де Y – норма поточного доходу; n – розрахунковий термін експлуатації інтелектуальних активів; $\frac{1}{n}$ – норма повернення капіталу</p>
<p>Узагальнена формула набуває наступного виду:</p>	$IA = \frac{\Delta\Pi}{R} = \frac{\text{ВК} \times (\Pi_{\text{ВК}} - \Pi_{\text{Н}})}{Y + \frac{1}{n}}$

Розрахунок вартості інтелектуальних активів за допомогою адаптованих методик (згідно табл.2.8)

Модель VAIC		
Рік	Розрахунок	Результат
1	2	3
<i>ВАТ «Верстатонормаль»</i>		
2009р.	$VA=12813 - 2122=14935$ $hC=668$ $ICE=(14935/668)+(14935-668)/14935=23,32$ $CEE=14935/6260=2,39$ $VAIC=23,32+2,39=25,71$	25,71
2010р.	$VA=15381 - 5197=10184$ $hC=1016$ $ICE=(10184/1016)+(10184-1016)/10184=10,92$ $CEE=10184/6618=1,54$ $VAIC=10,92+1,54=12,46$	12,46
2011р.	Фінансова звітність не представлена на http://smida.gov.ua	
<i>ВАТ «Чорноморполіграфметал»</i>		
2009р.	$VA=19374 - 10711=8663$ $hC=2161$ $ICE=(8663/2161)+(8663-2161)/ 8663=4,76$ $CEE=8663/7849=1,1$ $VAIC=4,76+1,1=5,86$	5,86
2010р.	$VA=21212 - 9307=11905$ $hC=2752$ $ICE=(11905/2752)+(11905-2752)/ 11905=5,09$ $CEE=11905/11883=1,01$ $VAIC=5,09+1,01=6,1$	6,1
2011р.	$VA=25680 - 12372=13308$ $hC=3121$ $ICE=(13308/3121)+(13308-3121)/ 13308=5,02$ $CEE=13308/12469=1,06$ $VAIC=5,02+1,06=6,08$	6,08
<i>ВАТ «Дружківський завод металевих виробів»</i>		
2009р.	$VA=302795 - 183201=119594$ $hC=31485$ $ICE=(119594/31485)+(119594-31485)/119594=5,02$ $CEE=119594/173646=0,69$ $VAIC=5,02+0,69=5,71$	5,71

Продовження табл.

1	2	3
2010р.	$VA=459082 - 288862=430220$ $hC=41599$ $ICE=(430220/41599)+(430220-41599)/$ $430220=11,24$ $CEE=430220/887=485,03$ $VAIC=485,03+11,24=496,27$	496,27
2011р.	$VA=540982- 342332=198650$ $hC=45572$ $ICE=(198650/45572)+(198650-45572)/$ $198650=5,13$ $CEE=198650/247763=0,8$ $VAIC=5,13+0,8=5,21$	5,21
<i>ПАТ «ВО «Стальканат-Сілур»</i>		
2009р.	$VA=579353- 415942=163411$ $hC=27334$ $ICE=(163411/27334)+(163411-27334)/$ $163411=6,81$ $CEE=163411/391304=0,42$ $VAIC=6,81+0,42=7,23$	7,23
2010р.	$VA=973436- 701216=272220$ $hC=36022$ $ICE=(272220/27334)+(272220-27334)/$ $272220=20,04$ $CEE=272220/791975=0,34$ $VAIC=0,34+20,04=20,38$	20,38
2011р.	$VA=1290650- 826409=464241$ $hC=92978$ $ICE=(464241/27334)+(464241-27334)/$ $464241=17,92$ $CEE=464241/729866=0,64$ $VAIC=17,92+0,64=18,56$	18,56
<i>ВАТ «Кременчуцький завод металевих виробів»</i>		
2009р.	$VA=4731 - 2716=2015$ $hC=357$ $ICE=(2015/357)+(2015-357)/ 2015=6,46$ $CEE=2015/2366=0,85$ $VAIC=6,46+0,85=7,31$	7,31
2010р.	$VA=17204 - 11757=5447$ $hC=977$ $ICE=(5447/977)+(5447-977)/ 5447=6,39$ $CEE=5447/3561=1,53$ $VAIC=6,39+1,53=7,92$	7,92
2011р.	$VA=51705 - 33171=18534$	16,27

Продовження табл.

1	2	3
	$hC=2077$ $ICE=(18534/2077)+(18534-2077)/18534=6,46$ $CEE=18534/4216=9,81$ $VAIC=9,81+6,46=16,27$	
<i>ВАТ "Одеське виробниче об'єднання "Холодмаш"</i>		
2009р.	$VA=3249 - 2906=343$ $hC=1659$ $ICE=(343/1659)+(343-1659)/343= - 3,63$ $CEE=343/22991=0,02$ $VAIC=0,02- 3,63= - 3,61$	- 3,61
2010р.	$VA=4699 - 1207=3492$ $hC=1250$ $ICE=(3492/1250)+(3492-1250)/3492= 3,43$ $CEE=3492/24003=0,15$ $VAIC=3,43+ 0,15= 3,58$	3,58
2011р.	$VA=9433 - 5673=3760$ $hC=1435$ $ICE=(3760/1435)+(3760-1435)/3760= 3,24$ $CEE=3760/20974=0,18$ $VAIC=3,24+ 0,18= 3,42$	3,42
<i>ВАТ "Мелітопольський завод холодильного машинобудування "Рефма"</i>		
2009р.	$VA=16483 - 9129=7354$ $hC=4105$ $ICE=(7354/4105)+(7354-4105)/7354= 2,23$ $CEE=7354/23139=0,32$ $VAIC=2,23+ 0,32= 2,55$	2,55
2010р.	$VA=17956 - 7999=9957$ $hC=2733$ $ICE=(9957/2733)+(9957-2733)/9957= 4,37$ $CEE=9957/20454=0,49$ $VAIC=4,37+ 0,49= 4,86$	4,86
2011р.	$VA=7899 - 5185=2714$ $hC=3854$ $ICE=(2714/3854)+(2714-3854)/2714= 0,28$ $CEE=2714/22907=0,12$ $VAIC=0,28+ 0,12= 0,4$	0,4
<i>ВАТ «Маріупольський завод важкого машинобудування»</i>		
2009р.	$VA=1232996 - 428639=804357$ $hC=74049$ $ICE=(804357/74049)+(804357-74049)/804357= 11,77$	12,27

Продовження табл.

1	2	3
	$CEE=804357/1617357=0,5$ $VAIC=11,77+ 0,5= 12,27$	
2010р.	$VA=3106883 - 1042847=2064036$ $hC=104040$ $ICE=(2064036/104040)+(2064036-104040)/$ $2064036= 20,79$ $CEE=2064036/2086470=0,99$ $VAIC=20,79+ 0,99= 21,78$	21,78
2011р.	Фінансова звітність не представлена на http://smida.gov.ua	
<i>ВАТ "Краматорський завод важкого верстатобудування"</i>		
2009р.	$VA=50625 - 26730=23895$ $hC=20127$ $ICE=(23895/20127)+(23895-20127)/ 23895=$ $1,35$ $CEE=23895/628191=0,04$ $VAIC=1,35+ 0,04= 1,39$	1,39
2010р.	$VA=38144 - 14373=23771$ $hC=16537$ $ICE=(23771/16537)+(23771-16537)/ 23771=$ $1,73$ $CEE=23771/778636=0,03$ $VAIC=1,73+ 0,03= 1,76$	1,76
2011р.	$VA=87542- 38267=49275$ $hC=23358$ $ICE=(49275/23358)+(49275-23358)/ 49275=$ $2,62$ $CEE=49275/928500=0,05$ $VAIC=2,62+ 0,05= 2,67$	2,67
<i>ВАТ "Одеський завод сільськогосподарського машинобудування"</i>		
2009р.	$VA=609- 1730= -1121$ $hC=3809$ $ICE=(-1121/3809)+(-1121-3809)/ -1121= 4,11$ $CEE= -1121/139817= - 0,01$ $VAIC=4,11- 0,01= 4,10$	4,10
2010р.	$VA=688- 1983= -1295$ $hC=3829$ $ICE=(-1295/3829)+(-1295-3829)/ -1295= 3,6$ $CEE= -1295 / 139259= - 0,01$ $VAIC=3,6- 0,01= 3,59$	3,59
2011р.	Фінансова звітність не представлена на http://smida.gov.ua	

Методичні засади обліку гудвілу

Перехід до ринкових відносин активізував інтерес до вивчення деяких економічних термінів та процесів, які раніше не мали місця в діяльності вітчизняних підприємств. Таким є, наприклад, один з видів нематеріальних активів — гудвіл та облік операцій з ним.

Використовуючи теорію інтелектуального капіталу визначено, що включення до складу активів підприємства такої неоднозначної категорії, як гудвіл, зумовлено тим, щоб відображати вартість не ідентифікованих інтелектуальних активів підприємства, які не знайшли свого облікового відображення (тобто всіх інших інтелектуальних активів окрім інтелектуальної власності), а також виникненням синергетичних ефектів в результаті їх взаємодії.

Як в українській, так і в міжнародній практиці не існує єдиного підходу до трактування категорії «гудвіл».

В економічній літературі гудвіл розглядають як сукупність нематеріальних чинників, наявність яких забезпечує конкурентні переваги для підприємств і дає можливість отримувати додатковий дохід.

Українське законодавство надає дещо іншу інтерпретацію категорії «гудвіл»

Таблиця – Визначення категорії «гудвіл», відповідно до нормативно-правової бази України

Нормативно-правовий документ	Визначення поняття
П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств»	Гудвіл – перевищення вартості придбання над часткою покупця в справедливій вартості придбаних ідентифікованих активів, зобов'язань і непередбачених зобов'язань на дату придбання (п. 4).
Податковий кодекс України	Гудвіл (вартість ділової репутації) – нематеріальний актив, вартість якого визначається як різниця між ринковою ціною та балансовою вартістю активів підприємства як цілісного майнового комплексу, що виникає в результаті використання кращих управлінських якостей, домінуючої позиції на ринку товарів, послуг, нових технологій тощо (ст. 14).
Наказ Про затвердження Порядку експертної оцінки нематеріальних активів	Гудвіл (ділова репутація) – комплекс заходів, спрямованих на збільшення прибутку підприємств без відповідного збільшення активних операцій, включаючи використання кращих управлінських здібностей, домінуючу позицію на ринку продукції (робіт, послуг), нові технології (п. 11).

У МСФЗ 3 «Об'єднання бізнесу» про гудвіл зазначено, що покупець визнає гудвіл станом на дату придбання, оцінений як перевищення:

– сукупної суми:

1) переданої компенсації, оціненої відповідно до цього МСФЗ, який, як правило, вимагає справедливої вартості на дату придбання;

2) суми будь-якої неконтрольованої частки в об'єкті придбання, оціненої відповідно до МСФЗ 3;

3) під час поетапного об'єднання бізнесу – справедливої вартості на дату придбання частки участі в капіталі, раніше утримуваної покупцем в об'єкті придбання;

– сальдо сум на дату придбання ідентифікованих придбаних активів і прийнятих зобов'язань, оцінених відповідно до цього МСФЗ.

Отже, наведені визначення поняття «гудвіл» дуже відрізняються одне від одного і при цьому, визначення за П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств» та Наказом Про затвердження Порядку експертної оцінки нематеріальних активів, не розкривають суті досліджуваного об'єкта. Лише Податковий кодекс України розглядає гудвіл із двох точок зору: сутісної та вартісної. Але воно вказує на те, що гудвіл є нематеріальним активом.

Таке різноманіття неоднозначних визначень свідчить про те, що на сьогоднішній день, законодавці не зайняли чіткої позиції щодо даного об'єкта обліку.

А тимчасом гудвіл відповідає критеріям визнання активу (існує ймовірність одержання підприємством майбутніх економічних вигод, пов'язаних з його використанням; може бути вірогідно визначена вартість активу), критеріям визнання необоротного активу (утримується протягом терміну більш 12 місяців або одного операційного циклу, якщо він перевищує 12 місяців) і двом із трьох критеріїв визнання нематеріального активу (немонетарний актив, відсутність матеріальної форми) і тільки третій критерій (можливість відділення від підприємства) – не виконується, що, на думку Риковської І.В., є особливістю цього виду активу, у зв'язку із чим він і виділений у Плані рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій окремо.

З економічної точки зору, враховуючи особливість та неоднорідність досліджуваного активу, Риковська І.В. рекомендує використовувати такі класифікаційні ознаки:

– за способом виникнення:

1) внутрішньогенерований гудвіл (створюється підприємством (цілеспрямовано або мимоволі) для самого себе);

2) спадкоємний гудвіл (отримується новою фірмою, створеною під час злиття компаній);

3) гудвіл за придбання (виникає під час придбання майнового комплексу);

4) гудвіл за консолідації (враховується материнською компанією під час консолідації звітності).

– за арифметичним значенням:

1) позитивний гудвіл (перевищення вартості придбання над часткою покупця в справедливій вартості придбання ідентифікованих активів та зобов'язань на дату придбання);

2) негативний (перевищення вартості частки покупця у справедливій вартості придбаних ідентифікованих активів і зобов'язань над вартістю придбання на дату придбання).

– за складовими чинниками:

1) гудвіл підприємства (бізнесу) (його формує велика кількість чинників, проміж яких: рівень кваліфікації персоналу, стратегічний стан на ринку, наявність постійних споживачів та постачальників);

2) персональний гудвіл (як правило, характеризує ім'я керівника підприємства (власника), який має безпосередній вплив на діяльність підприємства та його ділову репутацію на ринку).

Що стосується внутрішньогерованого та персонального гудвілу, то вони не визнаються активами відповідно до П(С)БО 19 та МСФЗ 3. З погляду Риковської І.В., така ситуація склалася тому, що в бухгалтерському обліку нема механізму їхньої оцінки. А їхня присутність у фінансовій звітності могла б приваблювати клієнтів, інвесторів та партнерів.

Для потреб бухгалтерського обліку гудвіл класифікують як «Гудвіл при придбанні» та «Гудвіл при приватизації (корпоратизації)». До яких відносять, відповідно, вартість гудвілу, що виникає за придбання іншого підприємства, та вартість гудвілу, який виник за приватизації (корпоратизації).

Придбана позитивна різниця між балансовою та ринковою вартістю підприємства відображається на основі бухгалтерського розрахунку, який складається на підставі передавального акту і договору купівлі-продажу.

Задля дотримання принципу повного висвітлення, за яким у фінансовій звітності повинна міститися повна інформація щодо господарських операцій, пов'язаних з наявністю та рухом активів і зобов'язань, здатних впливати на рішення, що приймаються на їх основі, гудвіл повинен відображатися як в регістрах бухгалтерського обліку, так і у фінансовій звітності підприємства.

В бухгалтерському обліку гудвіл обліковується по кожному об'єкту інвестування на рахунку 19 «Гудвіл», який до недавня мав три субрахунки: 191 «Гудвіл при придбанні», 192 «Негативний гудвіл», 193 «Гудвіл при приватизації (корпоратизації)». В зв'язку зі змінами, внесеними до Податкового кодексу України станом на 23 грудня 2010 року, субрахунок 192 «Негативний гудвіл» був виключений з Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій.

За дебетом субрахунку 191 «Гудвіл при придбанні» відображається вартість гудвілу, який виникає при придбанні іншого підприємства, за кредитом – сума нарахованої амортизації гудвілу та вартість списаного гудвілу.

При обліку гудвілу необхідно враховувати такі два моменти, пов'язані з придбанням:

- придбане підприємство ліквідується;
- придбане підприємство не ліквідується, а стає дочірнім підприємством інвестора.

Якщо підприємство внаслідок придбання його чистих активів іншим підприємством ліквідується, то покупець починаючи з дати придбання повинен відобразити в балансі активи і зобов'язання придбаного підприємства і будь-який гудвіл, що виникає в результаті придбання. В подальшому облік балансової вартості гудвілу, його амортизації здійснюється на рахунках обліку підприємства-покупця.

В Балансі гудвіл, який виник при придбанні, відображається по залишковій вартості у вписуваному рядку 065 «Гудвіл».

Гудвіл, який виникає при консолідації фінансової звітності материнського підприємства та фінансової звітності дочірніх підприємств, відображається в консолідованому балансі у вписуваному рядку 075 «Гудвіл при консолідації» (п. 16 П(С)БО 20 «Консолідована фінансова звітність»). На рахунках бухгалтерського обліку такий гудвіл не відображається, від являє собою перевищення вартості придбання акцій дочірніх підприємств над їх номінальною вартістю та є корегуючим показником в консолідованому балансі.

В табл. наведені бухгалтерські проводки для відображення операцій з гудвілом при придбанні підприємств.

Таблиця – Бухгалтерські проводки для відображення операцій з гудвілом при придбанні підприємств

№	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1	Відображена вартість гудвілу, який виник при придбанні підприємства (як різниця між ціною придбання підприємства та вартістю чистих активів)	191	377/685
2	Нарахована амортизація гудвілу	977	191
3	Списана в кінці року вартість гудвілу, який не відповідає ознакам активу	977	191

Амортизація гудвілу здійснюється відповідно до вимог П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств».

Первісна (балансова) вартість гудвілу зменшується щомісячним рівномірним нарахуванням амортизації протягом терміну корисного його використання, але не більше 20 років. Строк корисного використання гудвілу визначається з урахуванням прогнозованого строку діяльності підприємства; нормативно-правових актів або контрактів, що впливають на строк корисного використання, зміни попиту на продукцію (роботи, послуги) підприємства тощо. Якщо гудвіл на кінець року не відповідає ознакам активу, то він списується з включенням залишкової вартості до витрат.

Порядок визначення гудвілу в бухгалтерському і в податковому обліку дещо відрізняється. Як вже зазначалось, у бухгалтерському обліку, відповідно до П(С)БО 19, гудвіл – це перевищення вартості придбання над справедливою вартістю придбаних ідентифікованих активів і зобов'язань на дату придбання. Якщо ж вартість частки покупця у справедливій вартості придбаних ідентифікованих активів і зобов'язань перевищує вартість придбання, то має місце негативний гудвіл. (Справедлива вартість – сума, за якою може бути здійснений обмін активу, або оплата зобов'язання в результаті операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами (п. 4 П(С)БО 19)).

Справедлива вартість придбаних активів і зобов'язань визначається в порядку, наведеному в додатку до П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств» (рис.).

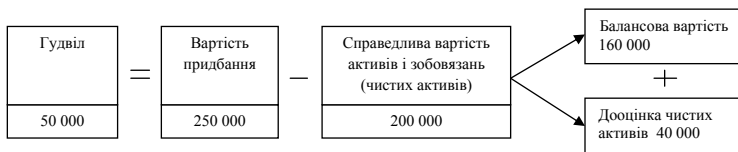


Рисунок – Механізм розрахунку гудвілу в бухгалтерському обліку

У податковому обліку, відповідно до ст. 14 Податкового кодексу України [48], гудвіл – нематеріальний актив, вартість якого визначається як різниця між ринковою ціною та балансовою вартістю активів підприємства як цілісного майнового комплексу, що виникає в результаті використання кращих управлінських якостей, домінуючої позиції на ринку товарів, послуг, нових технологій тощо.

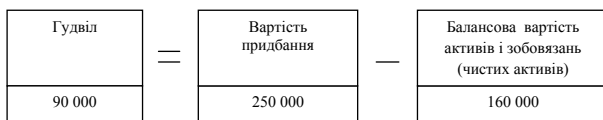


Рисунок – Механізм розрахунку гудвілу в податковому обліку

Крім цього, на відміну від бухгалтерського обліку, у податковому обліку вартість гудвілу не підлягає амортизації і не враховується у визначенні валових витрат платника податку.

Отже, гудвіл стає об'єктом бухгалтерського обліку й об'єктом відображення в звітному балансі тільки у випадку проведення операції покупки підприємства, тобто тоді, коли покупець витрачається на придбання підприємства.

Не може бути об'єктом бухгалтерського обліку й об'єктом відображення в звітному балансі гудвіл, отриманий унаслідок здійснення діяльності підприємства, навіть якщо це підприємство успішно працює, має міцні, вигідні ділові зв'язки, має висококваліфікований персонал,

гарну репутацію серед клієнтів, вигідне місцезнаходження, оскільки такий гудвіл неможливо вірогідно оцінити, а отже, ідентифікувати. Тобто в такому випадку події, що викликають ріст вартості підприємства, не можуть бути виділені і відображені в обліку окремо. Тобто в такому випадку події, що викликають ріст вартості підприємства, не можуть бути виділені і відображені в обліку окремо.

На відміну від інших активів, гудвіл не може бути самостійним об'єктом укладання угод, оскільки даний нематеріальний актив не може існувати окремо від підприємства, його неможливо ні продати, ні передати, ні подарувати. Гудвіл є наслідком здійснення угоди, а не його об'єктом.

Підсумовуючи все вище сказане, можна зробити висновок, що бухгалтерський облік в Україні не дозволяє повністю оцінити нематеріальні складові гудвілу підприємств.

Саме тому, бухгалтери уникають відображення в обліку цього виду активу, що призводить до зменшення зацікавленості потенційних інвесторів та партнерів, і як наслідок до фінансових збитків.

В даному розділі було проаналізовано: відображення елементів інтелектуального капіталу в обліку; методичні засади обліку нематеріальних активів суб'єктів господарювання; методичні засади обліку гудвілу.

Встановлено, що в умовах розвитку нової економіки основною причиною існування «розриву» між ринковою та балансовою вартістю активів підприємств є невідображення в бухгалтерському обліку всіх складових інтелектуального капіталу.

Це зумовлює потребу у відповідних облікових методиках бухгалтерського відображення немайнових складових інтелектуального капіталу. В Україні, відповідно до сучасної облікової методології, інтелектуальний капітал (активи) знайшов своє часткове відображення лише у формі нематеріальних активів та регулюються П(С)БО 8 «Нематеріальні активи».

На основі аналізу тенденцій в економіці та результатів сучасних досліджень встановлено, що в останні роки облікова система вступає в

суперечність з економічними реаліями.

Внаслідок неврахування в обліку належним чином інтелектуального капіталу користувачі не отримують необхідної інформації для прийняття ефективних управлінських рішень. Застосування теорії інтелектуального капіталу в бухгалтерському обліку підкреслює нерозривний зв'язок між відображенням інтелектуальних (нематеріальних) активів та виникненням гудвілу, за допомогою якого, доцільно відображати вартість неідентифікованих інтелектуальних активів підприємства, які не знайшли свого облікового відображення.

Саме визначення гудвілу вказує на те, що його величина залежить від неоднозначності методики оцінки інтелектуального капіталу підприємства. Тому у наступному розділі монографії досліджено методологію оцінки інтелектуального капіталу суб'єктів господарювання.

Наукове видання

КОВТУНЕНКО КСЕНІЯ ВАЛЕРІЇВНА
СКОРОХОДОВА ЛЮДМИЛА ВІКТОРІВНА

**ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ТА ОЦІНКИ ІНТЕЛЕКТУАЛЬНОГО
КАПІТАЛУ ЯК ФАКТОРУ ІННОВАЦІЙНОГО РОЗВИТКУ
ПРОМИСЛОВОГО ПІДПРИЄМСТВА**

МОНОГРАФІЯ

В авторській редакції

Здано до набору 16.12.2013 р. Підписано до друку 18.12.2013 р.
Формат 60x84 1/16. Папір офсетний. Гарнітура Times.
Лазерний друк. Умовн. друк. арк. 7,32. Обл-вид. арк. 8,45.
Тираж 300 прим. Вид. №1210. Зам. №1326.

Видавництво «НОУЛДЖ»
Свідоцтво про реєстрацію серія ДК №2884 від
91051, м. Луганськ, кв. Якіра, 3/316,
Тел. (050) 475-35-13, e-mail: nickvnu@gmail.com