

ВАРТІСНА ОЦІНКА ЛЮДСЬКОГО КАПІТАЛУ В СТАНДАРТАХ ОЦІНКИ, БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

Відмічено про необхідність наближення стандартів бухгалтерського обліку до міжнародних та європейських стандартів оцінки в частині визнання та оцінки елементів людського капіталу

Постановка проблеми. Диспропорції між балансовою і ринковою вартістю компаній, бізнес яких заснований на знаннях, призвів до виникнення проблем в області професійної оцінки. Відповіддю на них стала нова парадигма оцінки бізнесу, характерною особливістю якої є необхідність оцінки таких інтелектуальних активів, як людські ресурси зумовлена їх вирішальним впливом на вартість компанії.

В даний час в світі відбувається тісна взаємодія дисциплін професійної оцінки і бухгалтерського обліку. Оцінювачі особливо гостро відчувають потребу професійної кооперації, оскільки процес оцінки повинен відповідати як професійним стандартам оцінки, так і стандартам бухгалтерського обліку. Узгодженість положень зазначених стандартів забезпечить користувачів повною інформацією про активи компанії.

В економічно розвинених країнах інтелектуальні активи вже декілька десятиліть відіграють вирішальну роль, проте в Україні їх впровадження у господарську діяльність компанії лише розпочинається. Використання в практичній роботі вітчизняних підприємств західного досвіду сприятиме вирішенню окремих проблем інформаційного забезпечення управління інтелектуальними активами, зокрема людського капіталу і перегляду традиційних уявлень про їх обліково-аналітичну систему.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблеми ідентифікації, визнання, оцінки та бухгалтерського обліку у складі активів підприємств людського капіталу досліджуються вітчизняними науковцями (Голов С.Ф. [4], Костюченко В.М. [4], Уманців Г.В. [13]) Складність і суперечність в думках про цей об'єкт існує і в міжнародній практиці, про що свідчать праці зарубіжних дослідників [1, 2, 3, 5, 7, 8, 12].

Інформаційна епоха викликала необхідність і створила можливість моніторингу цін в умовах, коли на їх величину вирішальним є вплив інтелектуальних активів. Одна з найважливіших сучасних тенденцій в розвитку вартісного мислення виражається в постійному практичному пошуку достовірної оцінки бізнесу для власників. Це відноситься до головного ресурсу сучасної компанії, ядра сучасного підприємництва – людського капіталу. В економіці, заснованій на знанні, головним завданням є ефективне управління вартістю цього капіталу, яке можливе лише при наявності організаційно-методичного забезпечення його оцінки та бухгалтерського відображення.

Мета написання статті полягає в узагальненні підходів до оцінки людського капіталу як складової вартості компанії у стандартах оцінки та стандартах бухгалтерського обліку, виявленню факторів, що зумовлюють необхідність оцінки та відображення в обліку складових людського капіталу компанії.

Викладення основного матеріалу дослідження. До витоків методологічних основ оцінки відносять дослідження англійського економіста А. Маршалла як синтезу різних існуючих теорій вартості. Дослідник вперше запропонував концепцію оцінки вартості майна. Надалі його послідовники трансформували елементи економічної теорії, концепцію і підходи до оцінки вартості в так звану "робочу теорію оцінки вартості", яку можна розглядати як основу методології оцінки, що знайшла відображення в сучасних міжнародних і європейських стандартах оцінки.

В більшості країн оціночна діяльність регулюється професійними організаціями оцінювачів, які розробляють і приймають свої стандарти оцінки, обов'язкові для застосування членами організацій. Об'єднання саморегульованих організацій оцінювачів створюються на національному, європейському і світовому рівнях з метою

гармонізації стандартів оціночної діяльності. Найавторитетнішим з них є Міжнародний комітет із стандартів оцінки (МКСО), що розробляє і регулярно публікує доповнення і зміни до Міжнародних стандартів оцінки (МСО), на основі яких саморегульовані організації в різних країнах розробляють власні стандарти.

МСО складаються з власне стандартів методичних вказівок по їх застосуванню для фінансової звітності і кредитування, а також методичних рекомендацій щодо оцінки в різних наочних областях. Вперше МСО були опубліковані в 1985 р., але аж до 2001 р. у складі цих стандартів не було офіційного документа щодо оцінки нематеріальних активів, що свідчить про складність стандартизації даної області.

Більшість таких організацій обережно відноситься до стандартизації такої наочної області як оцінка нематеріальних активів і, як правило, пов'язує їх оцінку з оцінкою бізнесу, що зумовлено єдністю підходів до них і методологією.

Оцінка нематеріальних активів за міжнародними стандартами, прийнятими в 2001 році, складаються з власне стандартів і вказівок по їх застосуванню. Зокрема, оцінці нематеріальних активів присвячено Міжнародне керівництво № 4 (МР 4) "Оцінка нематеріальних активів", завданням якого є зробити в світовій спільноті оцінку невідчутних активів більш послідовною і якісною для користувачів фінансової звітності. Так, зокрема в п. 3.12.2 відмічено, що "Невідчутні елементи вартості у функціонуючому бізнесі, обумовлені такими факторами, як наявність підготовлених кадрів, справно працюючого обладнання, необхідних ліцензій, систем і процедур" [9, с. 267].

Під терміном нематеріальні активи (в стандарті відмічено невідчутні) (п. 3.15) [9, с. 268] розуміють активи, що проявляють себе своїми економічними властивостями, але не володіють фізичною субстанцією, дають права і привілеї їх власнику і приносять йому доходи. До складу таких активів відносяться наступні категорії невідчутних (нематеріальних) активів:

1. Права (відповідно до умов контракту, укладеного в письмовій або в іншій формі, який створює економічну вигоду для сторін) (контракти на поставку, збут продукції, постачання і ліцензійні угоди).

2. Взаємовідносини між сторонами (короткострокові) (набрані кадри, взаємовідносини з клієнтами, постачальниками, з дистриб'юторами і структурні взаємовідносини сторін).

3. Згруповані невідчутні активи (гудвіл) (вартість лояльності клієнтів, "надприбуток" і залишкова вартість).

4. Інтелектуальна власність (фірмові марки або фірмові найменування (бренди), авторські права, патенти, товарні знаки, виробничі секрети або ноу-хау і ін.).

На оцінку бізнесу і нематеріальних активів, зокрема, як для складання фінансової звітності, так і для іншої мети поширюється область застосування європейський стандартів оцінки (ЕСО).

Європейська група оцінювачів основних фондів була створена як некомерційна асоціація національних організацій оцінювачів західноєвропейських країн в 1977 р. В даний час вона називається Європейська група асоціацій оцінювачів, головною метою діяльності якої є створення ЕСО, що представляють погляди професійних організацій у всіх країнах Європейського союзу.

ЕСО відображають найкращий досвід, розроблений для включення у відповідні нормативні акти Європейського союзу і формують підґрунтя для ухвалення відповідних національних стандартів країн ЄС.

У 2003 р. ця організація опублікувала нову версію ЄСО, в яких включено методичні вказівки № 8 "Оцінка невідчутних (нематеріальних) активів (і інтелектуальної власності)" (МР 8) [6, с. 399].

В п. 06 [6, с. 405] відмічено, що нематеріальні активи – це активи, які проявляють себе завдяки своїм економічним властивостям; не володіють фізичною субстанцією, але забезпечують права і привілеї їх

власнику і звичайно генерують дохід або інші вигоди для їх власника. До складу нематеріальних активів, відповідно до МР 8 [6, с. 409] відносяться: гудвіл бізнесу (нерозподілені нематеріальні активи); персональний гудвіл; нематеріальні активи, що ідентифікуються. Серед інших нематеріальних активів бізнесу виділено наступні (рис. 1).

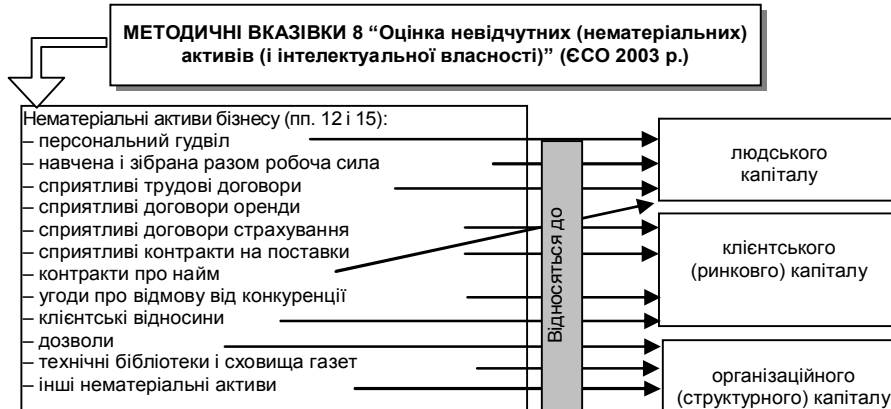


Рис. 1. Складові нематеріальних активів (відповідно до положень МР 8)

Перераховані в рис. 1 складові нематеріальних активів дають підстави стверджувати, що дані рекомендації розроблені на основі та з урахуванням теорії інтелектуального капіталу. ЄСО передбачають оцінку людського капіталу при оцінці бізнесу і нематеріальних активів компанії, не включаючи його в баланс. Тобто визнано розрив між інтелектуальними активами в бухгалтерському розумінні і в розумінні професійних оцінювачів.

В цілому МР 8 (ЄСО) аналогічні МР 4 (МСО): в обох викладено підходи і методи, що використовуються при оцінці нематеріальних активів, наводиться їх класифікація, відмічаються особливі професійні вимоги, необхідні для їх оцінки тощо.

Відмінності ЄСО від МСО полягають в докладнішій класифікації нематеріальних активів в частині інтелектуальної власності і нематеріальних активів, що не ідентифікуються. У МР 8 знайшов відображення новий підхід до оцінки бізнесу, заснований на останніх працях і публікаціях в області економіки знань. Так, наприклад, оцінці

підлягають навчена і зібрана разом робоча сила, сприятливі трудові договори з провідними фахівцями, контракти про найм цінних працівників тощо. Ці нематеріальні активи, що не ідентифікуються, безумовно, можуть істотно вплинути на зростання ринкової вартості бізнесу, проте їх визнання в бухгалтерському обліку залишається проблематичним як за кордоном, так і в Україні.

Стандарти фінансової звітності не визнають вміння, навички і здібності персоналу компанії повноцінними активами, що підлягають відображенню в балансі, але і не заперечують, що знання і кваліфікація з економічної точки зору є активами, що приносять дохід і утворюють вартість.

Проаналізуємо рекомендації міжнародних та національних стандартів бухгалтерського обліку щодо порядку відображення в обліку та звітності складових людського капіталу (табл. 1).

Таблиця 1. Місце складових людського капіталу у національних та міжнародних стандартах обліку та звітності

№ з/п	Стандарти бухгалтерського обліку	Складові людського капіталу	Відображення в обліку (звітності)
Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку			
1	МСФЗ 38 "Нематеріальні активи"	Управлінські або технічні здібності персоналу	Визнаються нематеріальними активами, якщо вони захищені юридичним правом на їх використання і передбачається отримання очікуваних від них майбутніх економічних вигод
2	МСФЗ 3 "Об'єднання бізнесу"	Кваліфікація менеджерів	Відображаються у складі гудвілу
3	МСБО 24 "Розкриття інформації про пов'язані сторони"	Компенсації ключовому управлінському персоналу	Наводиться в складі витрат
4	МСБО 19 "Виплати працівникам"	Короткострокові виплати працівникам, виплати по закінченні трудової діяльності, інші довгострокові виплати працівникам, виплати при звільненні	Наводиться в складі витрат
Національні стандарти бухгалтерського обліку (Україна, Росія, Білорусь, Узбекистан)			
1	П(С)БО 8 "Нематеріальні активи" (Україна)	Витрати на підготовку і перепідготовку кадрів	Відображаються у складі витрат звітного періоду, в якому вони були здійснені
2	ПБО 14 "Облік нематеріальних активів" (Російська Федерація)	Інтелектуальні і ділові якості персоналу організації, їх кваліфікація і здібність до праці	Не є нематеріальними активами
3	Положення про порядок нарахування амортизації основних засобів і нематеріальних активів (Республіка Білорусь)	Інтелектуальні і ділові якості персоналу організації, його кваліфікація і здібність до праці	Не відносяться до нематеріальних активів
4	НСБО 7 "Нематеріальні активи" (Республіка Узбекистан)	Інтелектуальні і ділові якості персоналу підприємства, їх кваліфікація і здібність до праці	Не включаються до складу нематеріальних активів

Стандарти оцінки та бухгалтерського обліку, що діють в різних країнах, мають істотні відмінності. В порівнянні з національними стандартами бухгалтерського обліку міжнародні дозволяють компаніям відносити на рахунок капіталу в балансі більше видів нематеріальних активів. Проте жоден з існуючих стандартів не дозволяє компаніям показувати в балансі окремо такі статті, як "інтелектуальний капітал", "людський капітал", "лояльність клієнтів" і ін.

Облік людських ресурсів в значній мірі нерегульований. Ті вимоги, що вказані в МСФЗ 38, 3, 24 і 19 розділяють загальний традиційний погляд на людські ресурси як на витрати замість того, щоб розглядати їх як інвестиції. Розглядаючи вартість людських ресурсів як інвестиції, корпорації, можливо збільшували б інвестиції в їх розвиток, що сприяло плануванню і утриманню працівників в корпораціях, а отже і вплинуло на їх прибутковість. Якщо інформація про людські ресурси буде відобразитись в бухгалтерських звітах компанії, вона буде оцінена користувачами і, зокрема, інвесторами. Проте, оскільки інформація про корпоративні людські ресурси в значній мірі нерегульована, компанії самі вирішують, яку інформацію вони хочуть обнародувати добровільно в фінансових або в управлінських звітах.

Визнати людські ресурси нематеріальними активами перетворити їх на капітал, відповідно до МСФЗ та НСБО важко. Складові людського капіталу виключаються з числа нематеріальних активів, оскільки не задовольняють критеріям визнання активу підприємства. Вимога, відповідно до якої людські ресурси необхідно ідентифікувати і відрізнити окремо від інших активів практично неможлива, оскільки людські ресурси часто об'єднуються в ділових процесах і методах, де робота розуму визначається для результату.

В МСФЗ 38 (§ 15) зазначено: "Підприємство може мати в своєму розпорядженні команду кваліфікованого персоналу і ідентифікувати додаткові навички персоналу, що призводять до майбутніх економічних вигод в результаті їх навчання. Можна також очікувати, що персонал продовжуватиме надавати компанії свої послуги і використовувати ці навички. Проте, як правило, на підприємстві відсутній достатній контроль над очікуваними майбутніми економічними вигодами, що отримуються від групи кваліфікованого персоналу і від його навчання, для того, щоб ці статті відповідали визначенню нематеріального активу" [11, с. 997]. З цих же причин особливі управлінські або технічні здібності персоналу навряд чи відповідатимуть визначенню нематеріального активу, якщо тільки вони не захищені юридичним правом на їх використання і отримання очікуваних від них майбутніх економічних вигод.

Подальша проблема з'являється, коли корпорація повинна показати контроль над людськими ресурсами. У випадку з людьми контроль над ними отримати неможливо, оскільки людський капітал не отримуєш, як ліцензію, і не купиш, як програмне забезпечення. Зокрема, у компанії, як правило, немає достатнього контролю за очікуваними економічними вигодами, що можуть бути отримані за наявності кваліфікованого і підготовленого персоналу.

В МСФЗ 38 (§ 14) вказано: "Ринкові, технічні та інші знання можуть призводити до появи майбутніх економічних вигод. Підприємство контролює ці вигоди, якщо наприклад, знання захищені юридичними правами (авторське право, обмеження в торговій угоді або юридичне зобов'язання працівників дотримуватись конфіденційності)" [11, с. 997]. Проте відсутність юридичних прав хоч і ускладнює можливість демонстрації контролю над людськими ресурсами з боку підприємства, але не заперечує можливості забезпечення контролю іншим способом.

Також відносно людини не виконується і друга умова – немає детально розроблених, загально визначених способів економічної оцінки людей. Недивно, що в бухгалтерському значенні персонал не є нематеріальним активом. Людські ресурси можуть бути значними для бізнесу, проте у формалізованому значенні вони, виражаючись бухгалтерською мовою, "залишаються поза балансом".

Проте за міжнародними стандартами бухгалтерського обліку до нематеріальних активів можна віднести витрати на

стимулювання, підготовку персоналу, якщо є юридичні гарантії, що закріплюють працівників за підприємством. У вітчизняному бухгалтерському обліку така можливість відсутня.

Висновки та перспективи подальших досліджень.

Останнім часом відбувається інтернаціоналізація і гармонізація процедур, пов'язаних з економічним оборотом майна. В даний час Міжнародний комітет із стандартів оцінки добився широкого поширення і визнання Міжнародних стандартів оцінки завдяки тісній співпраці з Міжнародним комітетом із стандартів фінансової звітності, а відповідно до цих стандартів повинен реформуватись і вітчизняний бухгалтерський облік.

Аналіз розглянутих вище стандартів оцінки дозволяє зробити висновок про те, що стандарти бухгалтерського обліку та звітності та стандарти оцінки, не дивлячись на ширший перелік об'єктів, що включаються підприємством до складу нематеріальних активів, не дозволяють однозначно визначити місце людського капіталу в обліковому процесі. Проте їх розвиток направлений на оцінку інтелектуальних і ділових якостей персоналу підприємства. Роботи в цьому напрямі ведуться з урахуванням вимог міжнародних стандартів фінансової звітності, які, природно, не дозволяють поставити персонал підприємства на баланс разом з традиційними активами, але надають достатні можливості для обліку різного роду договорів і контрактів з цінними працівниками.

Список використаної літератури:

1. Андриссен Д., Тиссен Р. Невесомое богатство. Определите стоимость вашей компании в экономике нематериальных активов / Пер. с англ. – М.: ЗАО "Олимп-Бизнес", 2004. – 304 с.
2. Бухгалтерский учет: Учебник / Бочкарева И.И., Быков В.А. и др.; Под ред. Соколова Я.В. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2004. – 768 с.
3. Ветрова И.Ф. Проблемы идентификации интеллектуальной собственности // Бухгалтерский учет. – 2007. – № 12. – С. 74-77.
4. Голов С.Ф., Костюченко В.М. Бухгалтерський облік і фінансова звітність за міжнародними стандартами. – Х.: Фактор, 2007. – 976 с.
5. Диплаза С., Екклз Р., Будущее корпоративной отчетности. Как вернуть доверие общества. – М.: Альпина Габлишер, 2003. – 212 с.
6. Европейские стандарты оценки 2003. – Издательство: Российское общество оценщиков, 2007, 502 с.
7. Козырев А.Н., Макаров В.Л. Оценка стоимости нематериальных активов и интеллектуальной собственности. – М.: РИЦ ГШ ВС РФ, 2003. – 368 с.
8. Лев Б. Нематериальные активы: управление, измерение, отчетность. – М.: КВИНТО-КОНСАЛТИНГ, 2003. – 240 с.
9. Международные стандарты оценки. Седьмое издание. (МСО 2005) Аутентичный перевод на русский язык. / Пер. с англ. И.Л. Артеменков, Г.И. Микерин, Н.В. Павлов. М.: РОО, 2005, 414 с.
10. Методологические основы оценки стоимости имущества. / Микерин Г.И., Гребеников В.Г., Нейман Е.И. М.: ИНТЕРРЕКЛАМА, 2003. – 688 с.
11. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку 2000 / Перекл. з англ. за ред. С.Ф. Голова. / – К.: Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2000. – 1272 с.
12. Просвірина И.И. Информация о неосозаемых активах и аналитические возможности баланса // Международный бухгалтерский учет. – 2005. – № 12 (84). – С. 31-35.
13. Уманців Г. Внутрішній гудвіл підприємства: економічна природа, проблеми оцінки та обліку // Бухгалтерський облік. – 2006. – № 9. – С. 20-23

ДАВИДЮК Тетяна Вікторівна – кандидат економічних наук, доцент кафедри бухгалтерського обліку Житомирського державного технологічного університету

Наукові інтереси:

- бухгалтерський облік людського капіталу;
- управлінський облік;
- комп'ютеризація бухгалтерського обліку

Стаття надійшла до редакції 25.10.11 р.