

ІНТЕЛЕКТУАЛЬНИЙ КАПІТАЛ: ОЦІНКА ЯК ЕЛЕМЕНТ МЕТОДУ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Доведено значення оцінки як складової методу бухгалтерського обліку, здійснено аналіз наукових досліджень з проблемних питань оцінки, визначено передумови формування оцінки вартості інтелектуального капіталу

Постанова проблеми. В загальному вигляді і її зв'язок з важливими науковими або практичними завданнями.

Мета дослідження. Обґрунтування необхідності достовірної оцінки вартості бізнесу в процесі його купівлі-продажу. Тому, що ринкові переваги підприємств, високий рівень їх конкурентоспроможності в більшій мірі стають результатом ефективного використання факторів нематеріального характеру, таких як знання.

Ринковий механізм господарювання потребує постійного вдосконалення технологічних процесів, на розвиток яких, впливають різні фактори організації та управління виробництвом.

Одним з важливих показників, який сприяє підвищенню рейтингу фірми є наявність інтелектуального капіталу, що дозволяє забезпечувати фундаментальну основу запровадженню у виробництво новітніх технологій, власних розробок та результатів наукових досліджень.

Тому, методологія оцінки інтелектуального капіталу вирішує ряд принципових питань щодо формування ринкової вартості підприємства.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідження показує, що інтелектуальний капітал є економічною категорією, яка має структурні елементи, ознаки, функції, а тому і є об'єктом обліку та контролю.

Як зазначає Л.Г. Ловінська, найбільших змін в умовах ринкових відносин зазнала оцінка як складова методу бухгалтерського обліку [1].

Окремі питання оцінки в бухгалтерському обліку висвітлені у наукових працях українських та російських вчених, а саме: М.Т. Білухи, І.Н. Богатої, Ф.Ф. Бутинця, В.А. Белобородової, С.Ф. Голова, С.Я. Зубілевич, А.М. Кузьмінського, Є.В. Калюги, Р.С. Коршинкової, М.В. Кужельного, В.Г. Лінника, Л.Г. Ловінської, Н.М. Малюги, В.П. Палія, В.К. Радостовця, Я.В. Соколова, В.В. Сопка, В.Г. Швеця, І.І. Яремка.

Західними та американськими вченими визнано особливе значення оцінки в обліку, про що свідчать їх наукові роботи. Серед них Е.А. Аткинсон, Р.Д. Банкер, Р.С. Каплан, Б. Райан, Дж. Фостер, Е.С. Хендріксен, І.Т. Хорнгрен, М.С. Янг та ін.

Оцінка вартості інтелектуального капіталу, як об'єкта обліку і контролю в умовах нової економіки, є дискусійною на різних стадіях дослідження. Тому праці, присвячені інтелектуальній діяльності, інтелектуальній власності та проблемам її оцінки висвітлені вченими-економістами такими як В.М. Антонов, В.Д. Базилевич, Г.В. Бромберг, В.Г. Зінов, П.П. Крайнев, О.Д. Святоцький, В.А. Ушанков, В. Чеботарьов, О. Герасименко, Г.В. Черевко, В. Щелкунов є фундаментальним внеском у теоретичну та практичну основу вирішення цих питань.

Методичні підходи до оцінювання вартості капіталу підприємства, об'єктів інтелектуальної власності, нематеріальних активів, інтелектуального капіталу висвітлено в працях В.М. Антонова, В.Д. Базилевича, Г.В. Черевка, Л.І. Федулової, Г.О. Швиданенко, Н.В. Шевчук, О.Б. Бутнік-Сіверського, А.А. Переседи, Ю.М. Коваленко, С.В. Онікієнка.

Методику відображення інтелектуальної складової капіталу в бухгалтерському обліку пропонують А.Л. Гапоненко, Н.А. Козирев, Л. Едвінсон, М. Мелоун, Н.Н. Карпова, Н.М. Малюга, Л.В. Нападівська, О.П. Рудановський, К. Ферріс, Б.П. Пешеро, А.М. Козирев, Б.М. Мізюк, І.І. Яремко, С.Ф. Легенчук та ін.

Різноманітність точок зору вчених щодо методики оцінки вартості інтелектуального капіталу, відсутність нормативно – правової бази в Україні вказують на ряд проблемних питань які потребують більш глибокого дослідження, вивчення, обґрунтування, уточнення та розробки.

Виділення невирішених раніше проблем, яким присвячується стаття. Важливість оцінки в бухгалтерському обліку та в умовах ринкових відносин підтверджена досвідом вітчизняної та зарубіжної практики.

Проблемні питання оцінки інтелектуального капіталу залишаються на сьогодні недостатньо висвітленими як в національній так і в зарубіжній практиці.

Метою дослідження. Визначення фундаментальних основ для формування оцінки вартості інтелектуального капіталу, що дасть змогу власникам достовірно оцінити вартість бізнесу.

Викладення основного матеріалу дослідження. Важливим етапом у створенні нових підходів до оцінки в обліку є процес розробки та запровадження у практику підприємств України Положень (стандартів) бухгалтерського обліку (далі П(С)БО), в основі яких є Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку та фінансової звітності (далі МСБО та МСФЗ).

Специфіка Української економіки та реформування бухгалтерського обліку значно вплинули на створення методологічного та методичного забезпечення оцінки об'єктів бухгалтерського обліку. Слід зазначити, що як в зарубіжній, так і у вітчизняній літературі відсутня концепція оцінки, обліку і контролю інтелектуального капіталу. Тому, це свідчить про важливість, значення та актуальність даних питань.

Як зазначив А.М. Кузьмінський, оцінка господарських засобів є відправним моментом бухгалтерського обліку і реальною основою його побудови. Бухгалтерський облік відображає ті засоби, процеси і явища, які підлягають вартісному вимірюванню. Для цієї мети використовуються спеціальні елементи метода бухгалтерського обліку: оцінка і калькуляція. В економічній літературі часто калькулювання вважають часткою оцінки, способом оцінки, обмежують його рамки тільки собівартістю продукції. Тому необхідне чітке розмежування понять "вартісне вимірювання", "грошове вимірювання", "оцінка", "калькулювання".

Грошове визначення – це співвідношення засобів і процесів у національній валюті. Вартісне вимірювання представляє собою аналогічну суть. Вартісне вимірювання охоплює всі об'єкти бухгалтерського обліку: господарські засоби і процеси.

Оцінка – це спосіб вартісного вимірювання господарських засобів та джерел їх утворення [2].

Необхідність використання у практиці бухгалтерського обліку вартісного вимірювання, як це відомо з політекономії, обумовлена дією закону вартості, наявністю товарно – грошових відносин.

По визначенню професора В.Г. Лінника, бухгалтерський облік не рідко називають вартісним, підкреслюючи те, що в цьому обліку відображаються лише такі об'єкти, які мають вартісну оцінку. Саме застосування вартісної оцінки дає можливість зіставити та узагальнити різномірні засоби та економічні явища, порівняти витрати підприємства з виручкою, виявити результати його роботи. Отже, такі важливі економічні показники, як собівартість, прибуток, рентабельність базуються на вартісній оцінці. Оцінка, на думку В.Г. Лінника, це спосіб вираження з допомогою грошового вимірника наявності та руху господарських засобів. Вона є складовим елементом методу бухгалтерського обліку і не тільки тісно зв'язана з усіма іншими елементами, але є передумовою їхнього функціонування. Так, складання балансу передбачає як обов'язкову умову застосування грошового вимірника, тобто грошову оцінку засобів. У свою чергу, відображення операцій у відповідних документах, на

рахунках, проведення інвентаризації та складання звітності немислиме без їхнього вимірювання, узагальнення та підрахунку у грошовому вираженні [3].

Таким чином, грошова оцінка є самою суттю бухгалтерського обліку. Від її обґрунтованості та правильного застосування залежить об'єктивність характеристики наявних ресурсів та ефективності їх використання, точність визначення результатів роботи кожного підприємства.

Досягнення цього забезпечується дотриманням найважливіших принципів оцінки – її реальності та однаковості.

Реальність оцінки відображає відповідність грошового виразу вартості об'єкта затратам живої та уречевленої праці, вкладеної в нього. З цією метою всі натуральні та трудові показники переводяться у грошові за допомогою діючих цін, розцінок та інших атрибутів. Відтак реальність оцінки передбачає своєчасну та належним чином обґрунтовану калькуляцію собівартості виготовленої продукції.

Чинним положенням про організацію бухгалтерського обліку і звітності в Україні, які є обов'язковими для всіх підприємств та установ, передбачено, що для відображення в бухгалтерському обліку та звітності майно та господарські операції оцінюються в національній грошовій одиниці України – гривні підсумовуванням проведених витрат.

Записи у бухгалтерському обліку за валютними рахунками підприємства, установи, а також за операціями в іноземній валюті здійснюються також у національній грошовій одиниці України в сумах, які визначаються перерахунком іноземної валюти за курсом Національного банку, що діє на дату здійснення операцій.

Принцип однаковості оцінки полягає в тому, що на всіх підприємствах протягом тривалого періоду однакові засоби мають однаковий порядок оцінки, який регулюється органами, що здійснюють керівництво бухгалтерським обліком. В основу оцінки засобів підприємств України покладено фактичну собівартість. Так, названими положеннями передбачено, що капітальні вкладення (витрати, спрямовані на придбання, створення основних засобів) та фінансові вкладення оцінюються за фактичними витратами. Основні засоби, нематеріальні активи та малоцінні і швидкозношувані предмети оцінюються також за фактичними витратами на їх придбання, доставку і встановлення, відображаючи окремо суму їх зносу.

Такий порядок дає можливість будь – коли визначити залишкову (реальну) вартість цих об'єктів як різницю між початковою їхньою вартістю та сумою нарахованого зносу.

Слід зазначити, що за умов ринкової економіки застосовується багато методів оцінки засобів підприємства: за собівартістю, за ринковими цінами, за найменшою оцінкою та ін. Але за всіх обставин оцінка засобів підприємства має відповідати вимогам бухгалтерської звітності.

Виходячи з принципів реальності та однаковості оцінки за умов інфляції, відповідні засоби підлягають переоцінці, яка проводиться у встановленому для всіх підприємств єдиному порядку. Завдяки цьому досягається реальність оцінки засобів підприємства на кожний момент його функціонування [3].

На думку М.В. Кужельного, господарські операції не можуть здійснюватись безконтрольно. Необхідно постійно порівнювати витрати підприємства з результатами його господарської діяльності, контролювати виконання окремих показників, здійснювати відповідні групування засобів виробництва або коштів з метою отримання узагальнених даних за єдиним вимірником у цілому по підприємству. Отримання подібних даних за єдиним вимірником досягається завдяки способу, який називається оцінкою [3].

Група авторів наукової праці з теорії бухгалтерського обліку, таких як Г.О. Партин, А.Г. Загородній, М.В. Корягін, О.С. Височан, Л.М. Пилипенко, Л.А. Янковська зазначають, що грошові вимірники призначені для узагальненого відображення господарських засобів, джерел їх утворення, процесів і результатів в єдиній вартісній оцінці в грошових одиницях. Грошовий вимірник є найбільш універсальним і узагальнюючим. У бухгалтерському обліку використовуються всі три види вимірників (натуральні, трудові, грошові), але

основним є грошовий, за допомогою якого можна узагальнити всі господарські факти, явища та процеси. Господарські факти, які не мають грошової оцінки, в бухгалтерському обліку не відображаються [4].

По визначенню М.Т. Білухи, оцінка – це спосіб відображення у обліку майна, господарських операцій і всієї господарської діяльності в узагальнюючому грошовому вимірнику. Оцінка дає змогу відображати в обліку затрати живої і уречевленої праці у господарських засобах, визначати фактичні витрати у виробництві та інших господарських процесах. В основу оцінки у бухгалтерському обліку покладена фактична собівартість предметів і знарядь праці.

Оцінка об'єктів обліку є вартістю, що відображає обіг капіталу у процесі відтворення і виступає як прийом узагальнення всіх об'єктів обліку в єдиному грошовому вимірнику.

У теорії бухгалтерського обліку для оцінки об'єктів обліку застосовуються принципи єдності і реальності.

В основу принципу єдності оцінки покладено її однозначність на всіх підприємствах і незмінність впродовж тривалого часу. Іншими словами – це незмінність облікової політики підприємства.

Принцип реальності оцінки забезпечує об'єктивну відповідність грошового показника об'єкта обліку величині втіленої в нього живої і уречевленої праці. Реальність оцінки можлива при точній калькуляції фактичної собівартості заготовлених матеріалів, виробництва і реалізації продукції, скоригованих на індекс інфляції.

Оцінка є невід'ємною частиною поточного обліку на рахунках, оскільки вона дає змогу звести об'єкти до єдиної співвимірної сукупності, яка може бути відображена на рахунках за допомогою двоїстого запису.

Поточний облік здійснюється щодня, а обліковий цикл має місячний період. У поточному обліку застосовуються облікові ціни – умовна оцінка сировини, матеріалів, які використовуються впродовж облікового циклу. У кінці місяця облікові ціни доводять до фактичних, регулювання здійснюється з використанням аналітичного обліку відхилень фактичної вартості сировини, матеріалів від умовної [5].

Слід зазначити, що цикл управління підприємством складається з таких процесів: планування, організація, облік, аналіз, контроль, мотивація, прийняття рішень. При цьому бухгалтерський облік виконує такі основні функції:

- інформаційна
- контрольна
- оцінювальна
- аналітична

Як бачимо, вимірювання ресурсів, визначення собівартості виготовленої продукції та фінансових результатів діяльності підприємства є оцінювальною функцією, яка являється основою надання інформації, проведення контрольних процедур, здійснення аналізу господарської діяльності. Бухгалтерський облік в будь-якій країні здійснюється згідно із затвердженими принципами. У кожній країні принципи бухгалтерського обліку мають певні відмінності, бо сформувалися вони залежно від національних особливостей їх економічного і суспільного розвитку, форм власності капіталу, способів господарювання і політичного ладу. Тому ці принципи для кожної держави історично обумовлені. Водночас інтеграція національних економік у світовому господарстві, інтернаціоналізація економіки сприяють формуванню міжнародних стандартів (норм) бухгалтерського обліку діяльності суб'єктів господарювання.

Принципи (від лат. *principium* – начало, основа) бухгалтерського обліку – це основні засади, на яких здійснюються функції суб'єктів господарської діяльності у мікроекономічному середовищі [4].

Згідно із Законом України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" [6] бухгалтерський облік та фінансова звітність ґрунтуються на таких основних принципах:

- обачність
- повне висвітлення
- автономність
- послідовність
- безперервність

- нарахування та відповідність доходів і витрат
- превалювання сутності над формою
- історична (фактична) собівартість
- єдиний грошовий вимірник
- періодичність

Обачність – застосування в бухгалтерському обліку методів оцінки, які повинні запобігати заниженню оцінки зобов'язань та витрат і завищенню оцінки активів і доходів підприємства.

Повне висвітлення – фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки господарських операцій та подій, здатних вплинути на рішення, що приймаються на її основі.

Автономність – кожне підприємство розглядається як юридична особа, відокремлена від її власників, у зв'язку з чим особисте майно та зобов'язання власників не повинні відображатися у фінансовій звітності підприємства.

Послідовність – постійне (із року в рік) застосування підприємством обраної політики. Зміна облікової політики можлива лише у випадках, передбачених національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, і повинна бути обґрунтована та розкрита у фінансовій звітності.

Безперервність – оцінка активів та зобов'язань підприємства здійснюється виходячи з припущення, що його діяльність буде тривати далі.

Нарахування та відповідність доходів і витрат – для визначення фінансового результату звітного періоду необхідно порівняти доходи звітного періоду з витратами, що були здійснені для отримання цих доходів. При цьому доходи і витрати відображаються в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності в момент їх виникнення, незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів.

Превалювання сутності над формою – операції обліковуються відповідно до їх сутності, а не лише виходячи з юридичної форми.

Історична (фактична) собівартість – пріоритетною є оцінка активів підприємства, виходячи з витрат на їх виробництво та придбання.

Єдиний грошовий вимірник – *вимірювання та узагальнення всіх господарських операцій підприємства у його фінансовій звітності здійснюється в єдиній грошовій одиниці.*

Періодичність – можливість розподілу діяльності підприємства на певні періоди часу з метою складання фінансової звітності.

Підтвердження вище викладеного відображено у науковій праці О.П. Кундрі-Висоцької: "Бухгалтерський облік побудований на певних принципах і має свій метод, що об'єднує сукупність способів та прийомів, за допомогою яких він виконує свої функції" [7].

Таким чином, варто зазначити, що основу бухгалтерського обліку складають принципи, які затверджені національними законодавчими документами. Метод бухгалтерського обліку – це сукупність способів та прийомів, які забезпечують виконання його інформаційної, контрольної, оцінювальної та аналітичної функцій з обов'язковим

дотриманням вказаних принципів. Предметом бухгалтерського обліку є господарські засоби і процеси, облік яких забезпечує метод, основу якого становлять його елементи (складові) за допомогою яких і виконуються його функції. Елементи (складові) методу бухгалтерського обліку:

- документація
- інвентаризація
- рахунки
- оцінка
- калькуляція
- бухгалтерський баланс і звітність

Бухгалтерський облік охоплює всі процеси діяльності господарюючого суб'єкта та господарські засоби, які об'єднані за допомогою грошового вимірника, що є визначенням їх вартісної оцінки.

Слід зазначити, що предмет, метод, принципи бухгалтерського обліку сприяють забезпеченню виконання його основних функцій. Як видно з приведених вище даних, оцінка є показником, який представлено одним із принципів бухгалтерського обліку, як грошовий вимірник, є також складовим елементом його методу і є основною функцією бухгалтерського обліку.

Висновки перспективи подальших дослідження.

Таким чином, слід зробити висновок, що оцінка, як функція обліку та елемент його методу, є визначальною частиною облікових процедур за кожним об'єктом обліку та єдиним грошовим вимірником.

Тому, наступним кроком буде розробка концепції, основою якої є систематизація діючих методик та обґрунтування способів, прийомів і операцій в обліку з метою формування методології оцінки вартості інтелектуального капіталу.

Список використаної літератури:

1. Ловинська Л.Г. Оцінка в сучасній системі бухгалтерського обліку підприємств України: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня доктора економ. наук: спец. 08.00.09 "Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (підприємств промисловості)" / Л.Г. Ловинська. – К., 2007 – 29, [1] с. – С. 1.
2. Кузьминский А.Н. Теория бухгалтерского учета: учебник / А.Н. Кузьминский. – К.: Выща шк., 1990. – С. 113.
3. Кужельний М.В. Теория бухгалтерського обліку: Підручник / М.В. Кужельний, В.Г. Лінник. – К.: КНЕУ, 2001. – С. 190.
4. Теория бухгалтерського обліку: Навчальний посібник / [Партич Г.О., Загородній А.Г., Корягін М.В., Височан О.С., Пилипенко Л.М., Янковська Л.А.]. – Львів: "Магнолія плюс", 2006. – С. 14, 15, 19.
5. Білуха М.Т. Теория бухгалтерського обліку: підручник / М.Т. Білуха. – К.: 2000. – С. 93, 94.
6. Кундря-Висоцька О.П. Бухгалтерський облік: Навчальний посібник / О.П. Кундря-Висоцька. – К.: Алеута, 2004. – С. 27.
7. Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" від 16.07.1999 р. № 996-XIV. – С. 31-32.

ОСМЯТЧЕНКО Людмила Михайлівна – кандидат економічних наук, доцент Криворізького економічного інституту ДВНЗ "КНЕУ ім. Вадима Гетьмана"