

УДК 657.411+658.14/17

СУЧАСНІ ПРОБЛЕМИ ОБЛІКУ ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ

Тютлікова Вікторія Валеріївна, кандидат економічних наук, доцент, Харківський національний економічний університет імені Семена Кузнеця, Харків, Україна

Анотація — Розглянуто сучасні проблеми обліку власного капіталу, запропоновано відображення інтелектуального капіталу у складі власного капіталу. Проаналізовано склад витрат на людський капітал підприємства.

Ключові слова — власний капітал, обліково-аналітичне забезпечення, інтелектуальний капітал, облік, нематеріальні активи.

Сучасні тенденції розвитку світової економіки спрямовані на посилення ролі інтелектуальних та інформаційних ресурсів для виробництва конкурентоспроможної продукції призвели до появи однієї з найбільш масштабних фінансових проблем. Оскільки змінилися способи створення продукту, а знання перетворилися в один з основних чинників створення нової вартості, виникає необхідність перебудови змісту публічної звітності компаній. Звітність повинна містити інформацію про основні фактори вартості: про стратегію компанії, про нефінансові сторони діяльності, про невлімові активи компанії, включаючи ділову репутацію. Уявлення про невлімові фактори виробництва нової вартості втілюються в понятті «інтелектуальний капітал». Менеджери, що управляють вартістю компаній, практично єдині в своїй думці щодо назви цього явища, його змісту, а також у тому, що сучасна бухгалтерія не в змозі враховувати ці нові активи (компетентність співробітників, ставлення клієнтів, комп'ютерні та адміністративні системи, бази даних та ін).

Сьогодні на концепції інтелектуального капіталу побудовано бізнес ряду успішних підприємств, а зарубіжні країни розробляють стратегії розвитку своєї економіки, проте поняття «інтелектуальний капітал» не використовується в явному вигляді в жодній міжнародній конвенції, законодавчому акті або нормативно-правовому документі.

Важлива роль у розробці теоретичних засад інтелектуального капіталу належить за-

рубіжним вченим К.Беккеру, Д.Беллу, П.Дракеру, Л.Едвінссону, І.Роосо, М.Кастельс, М.Мелоун, Р.Райх, Т.Стюарту, М.Мелоун, П.Пільцер, О.Тоффлеру, Л.Туроу, які вказують на взаємозв'язок нагромаджених фірмою знань з її майбутніми вигодами, що втілюються в ринковій вартості. Питання обліково-аналітичного забезпечення управління інтелектуальним капіталом розглядалися в роботах О.Зайківського та В.Комарова, О.Храмовича, І.Павлюка, Г.Уманців та ін. У цих публікаціях визначено методичні засади, розкрито можливості управління інтелектуальною власністю як частиною інтелектуального капіталу, проаналізовано сутність і суперечності поняття «інтелектуальний капітал» з точки зору його обліку. Проте із зростанням ролі інтелектуального капіталу особливої значущості набувають питання його обліку.

На думку науковців, капітал можна трактувати в трьох аспектах: економічний аспект – вартість, що продукує додаткову вартість; юридичний аспект – атрибут відносин власності; обліковий аспект – джерело формування активів суб'єкта господарювання. У зв'язку із розвитком нових технологій проникнення їх у процес виробництва створено таке поняття як інтелектуальний капітал.

За національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку (НП(С)БУ) 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», яке затверджено Міністерством фінансів України 07.02.2013 р. № 73, власний капітал – це частина в активах підприємства, що залишається після вирахування його зобов'язань.

Власний капітал показує частину майна підприємства, яка фінансується за рахунок коштів власників і власних засобів підприємства. По своїй суті він є не тільки основою для створення підприємства, а й стабільністю його господарської діяльності. Враховуючи функції власного капіталу можна зазначити, що його розмір визначає

ступінь незалежності та впливу його власників на підприємство, а для кредиторів є показником відповідальності і стабільності підприємства.

Оскільки на інтелектуальний капітал впливають такі чинники, як: робоча сила, нематеріальні активи, фінансово-інвестиційний капітал, високі технології та інше. Інтелектуальний капітал може бути частиною власного капіталу, який є на підприємстві, так як нематеріальний актив, знання відіграють не менш важливу роль, ніж активи, які працюють на нього.

Визначити і оцінити величину інтелектуального капіталу деякі автори пропонують через гудвіл. Мороз Ю.Ю. доповнює баланс підприємства додатковими статтями: в активі – комерційні активи, в пасиві – інтелектуальний капітал, та змінює назву активного рахунку 19 з “Гудвіл” на “Комерційні активи”, одночасно ввівши до нього субрахунок 192 “Гудвіл за справедливою вартістю” з рахунками третього порядку: 1921 “Компетенція персоналу”, 1922 “Організація господарської діяльності”, 1923 “Позиція на ринку”. В пасиві до рахунку 42 “Додатковий капітал” вводить субрахунок 426 “Інтелектуальний капітал”, інформація на якому може накопичуватися в розрізі наступних рахунків 4261 “Людський капітал”, 4262 “Організаційний (структурний) капітал”, 4263 Клієнтський (споживчий) капітал”.

Ю.В.Чуб зазначає, що інтелектуальний капітал - це новий вид активів підприємства, що відноситься до нематеріальних активів, а гудвіл вважає капіталом, який існує як окрема економічна одиниця і може існувати тільки із підприємством, без можливості вилучення. На його думку даний об'єкт може належати до основного капіталу у вигляді додаткового інтелектуального капіталу (рахунок 42 "Додатковий капітал") як основне майно - без можливості амортизації.

На нашу думку відображення складових інтелектуального капіталу в складі нематеріальних активів підприємства на сьогодні можливо лише стосовно частки організаційного капіталу, пряме відображення інтелектуального капіталу цим вичерпується. У не-

прямій формі можливе відображення у фінансовому обліку інших структурних елементів інтелектуального капіталу. Їхня наявність забезпечує фірмі додаткові доходи, що, своєю чергою, призводить до збільшення ринкової вартості підприємства і виникнення гудвілу. Проте гудвіл не можна вважати безпосереднім вираженням вартості інтелектуального капіталу, оскільки він виникає при зміні юридичного лиця як різниця між ринковою вартістю підприємства та вартістю його активів.

Інвестиції в людський капітал пропонуємо відображати в бухгалтерському обліку в складі нематеріальних активів підприємства на активному рахунку 12 «Нематеріальні активи» субрахунок 127 «Інші нематеріальні активи». На цьому субрахунку на сьогоднішній момент ведеться облік інших нематеріальних активів, якими володіє підприємство (права на здійснення діяльності, використання економічних та інших привілеїв тощо). Інвестиції в людський капітал визнаються активами у разі, якщо підприємство здійснює контроль за такими інвестиціями, їх оцінка може бути достовірно визначена та існує імовірність отримання економічних вигід або потенціалу корисності.

Зарахування на баланс інвестицій в людський капітал здійснюється на підставі відповідного первинного документу (Акту введення в експлуатацію або акту виконаних робіт), в якому зазначаються назви документів, згідно з якими такий об'єкт нематеріальних активів вводиться в господарський оборот, зокрема сертифікат, свідоцтво, договір на надання освітніх послуг, договір з підготовки фахівців за відповідними освітньо-професійними програмами, договір залучення роботодавців до освітнього процесу та інші.

Витрати на навчання розглядаються як відновлення початкової вартості капіталу або як приєднання вартості “людського капіталу” (по аналогії з витратами на модернізацію обладнання). Встановлюється прийнятний термін амортизації.

Первісна вартість інвестицій в людський капітал збільшується на суму витрат, пов'язаних із удосконаленням цих нематеріальних

активів і підвищенням їх можливостей та продовженням строку використання, які сприятимуть збільшенню первісно очікуваних майбутніх економічних вигід.

Джерело формування коштів для інвестування в людські ресурси, витрати на розвиток (професійний, соціальний), адаптацію (професійну, соціальну), мотивацію та інші витрати пропонуємо відображати в складі власного капіталу підприємства на пасивному рахунку 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів», на новому субрахунку 479 «Забезпечення інвестицій в людський капітал». Вважаємо доцільним використовувати його для резерву інвестицій в людський капітал.

Нарахування такого резерву не суперечить нормам п. 13 П(С)БО 11 «Зобов'язання» і міжнародного стандарту бухгалтерського обліку 37 «Забезпечення, непередбачені зобов'язання й непередбачені активи».

За умови надання підприємствам права створювати забезпечення майбутніх витрат на інвестиції в людський капітал виникає потреба в розробці методичних засад їх обліку. Методика бухгалтерського обліку операцій формування забезпечення інвестиції в людський капітал включає механізм нарахування резерву, документальне оформлення та порядок відображення на бухгалтерських рахунках.

Для визначення методу розрахунку такого резерву необхідно враховувати обліково-економічний зміст людського капіталу та витрати, необхідні для його формування. Запропонована Романовою О.В. класифікація людського капіталу для цілей бухгалтерського обліку дозволяє розглядати і оцінювати людський капітал, з одного боку, як накопичений людський капітал, втілений у визначених активах індивідуального людського капіталу та в нематеріальних інтелектуальних активах, а з іншого – як інвестиційні витрати підприємства, спрямовані на збереження і розвиток його людського капіталу, які підприємство здійснює задля покращення функціонування робочої сили, підвищення якості, гнучкості і здатності до інновацій та підвищення прибутків.

При виборі бази розрахунку такого резерву доцільно проаналізувати склад витрат на людський капітал підприємства, тобто витрати на його формування, використання та відтворення. Такі витрати треба розглядати крізь призму майбутніх вигід, та не включати в базу розрахунку витрати на використання людського капіталу, а саме на оплату праці та відрахування на обов'язкове державне соціальне страхування.

Однак незважаючи на значний вплив інтелектуального капіталу на ефективну діяльність підприємства сьогодні не усі його елементи можуть бути описані офіційними бухгалтерськими категоріями та відображені у обліку

Список використаної літератури

1. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» редакція від 14.10.2014 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua>
2. Кравченко С.І. Обліково-аналітичне забезпечення управління інтелектуальним капіталом / С.І. Кравченко, О.В. Корнева // Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку [Текст] : [зб. наук. пр.] / відп. ред. О. Є. Кузьмін. - Л. : Видавництво Національного університету "Львівська політехніка", 2009. - 652 с.
3. Австрійська академія наук. Звіт про інтелектуальний капітал [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.interacademies>
4. Давидюк Т.В. Методичні підходи до відображення людського капіталу у звітності зарубіжних компаній: досвід для України / Т.В. Давидюк [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://eztuir.ztu.edu.ua/607.pdf>.
5. Електронний журнал «Бухгалтер 911»: Статистика праці [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://buhgalter911.com/Res>

Автор

Тютлікова Вікторія Валеріївна, доцент, Харківський національний економічний університет імені Семена Кузнеця (e-mail: viktoriiia.tiutlikova@hneu.net).

Тези доповіді надійшли 131 лютого 2018 року.

Опубліковано в авторській редакції.

