

**Городянська Л.В.,**

кандидат економічних наук,  
докторант кафедри обліку підприємницької діяльності  
ДВНЗ “Київський національний економічний університет  
імені Вадима Гетьмана”

### **ФАКТОРНО-КРИТЕРІАЛЬНА МОДЕЛЬ ВІДТВОРЕННЯ ІНТЕЛЕКТУАЛЬНИХ РЕСУРСІВ У СИСТЕМІ ОБЛІКУ**

*Уточнено економічну сутність терміна “інтелектуальний потенціал” і запропоновано факторно-критеріальну модель відтворення інтелектуальних ресурсів у системі обліку, що допоможе підприємствам ефективно управляти інтелектуальними ресурсами, визнати в обліку реальну вартість їх нематеріальних об’єктів і оцінити рівень відтворення інтелектуального потенціалу.*

*The economic essence of the term “intellectual potential” is specified and the factor-criterion model of recreating the intellectual resources in the accounting system is proposed in the article. Such model will help enterprises to manage intellectual resources efficiently, to acknowledge the real cost of their non-material objects in accounting and estimate the level of recreation of intellectual potential.*

Ринкові перетворення, процеси економічної інтеграції країн, створення вільних економічних зон і міжнародних об’єднань — усе це сприяло інтеграції вітчизняної економіки у світове співтовариство та гармонізації її облікової системи з континентальною. В умовах фінансової кризи, значного подорожчання матеріальних ресурсів та їх дефіциту особливого значення набувають нові форми і методи управління економічними ресурсами. Розвиток інноваційних процесів у суспільстві, своєчасне оновлення, економне витрачання матеріальних ресурсів та задоволення потреб споживачів забезпечуються шляхом відтворення потенціалу інтелектуальних ресурсів, заснованого на досягненнях науки, освіти та інформаційних технологій.

Поступова інтелектуалізація вітчизняної системи обліку привела до появи нових термінів: “інтелектуальний капітал”, “інтелектуальні ресурси”, а отже, і до виникнення проблеми їх оцінки. Це підтверджують у своїх публікаціях і доповідях вітчизняні науковці, зокрема І. Бігдан, С. Голов, С. Ілляшенко, Л. Котенко, І. Лазаришина, М. Манухіна, С. Мочерний, Л. Нападовська, А. Чухно та інші. У всіх цих працях наголошується на необхідності спрямувати зусилля вчених на всебічне вивчення інтелектуальних ресурсів і капіталу, методичне забезпечення їх обліку та ефективне використання.

Деякі автори, зокрема Л. Котенко, С. Мочерний, Я. Ларіна, О. Устенко, С. Юрій<sup>1</sup>, ототожнюють об’єкти нематеріальних ресурсів, для яких характерні

---

<sup>1</sup> Мочерний С.В. та ін. Економічний енциклопедичний словник. У 2 т. Т.2 / С.В. Мочерний, Я.С. Ларіна, О.А. Устенко, С.І. Юрій; за ред. С.В. Мочерного. — Львів: Світ, 2006. — С. 239; Котенко Л.М., Польова Т.В. Деякі аспекти обліку нематеріальних активів за сучасних економічних умов // Облік інтелектуального капіталу: сучасний стан і перспективи розвитку: Збір. наук. праць за маг-ми Міжнародної наук.-практ. конференції 24 жовтня 2008 р. — Х.: ХІБМ, 2008. — С. 128—129.

відсутність матеріальної форми та невизначеність майбутнього розміру прибутку від використання, лише з сукупністю об'єктів інтелектуальної власності. Варто зазначити, що нематеріальні об'єкти — це лише одна сторона відтворюваних економічних ресурсів, а інша — можливість і здатність ефективно їх реалізовувати завдяки наявному інтелектуальному потенціалу трудових ресурсів. Узагалі, відтворювані інтелектуальні ресурси тотожні нематеріальним активам і взаємозалежні від інтелектуального потенціалу та капіталу підприємства. Наприклад, М. Манухіна<sup>2</sup> визначила, що й досі в Україні не існує матеріальних вимірників творчого потенціалу підприємства та величини його інтелектуальних ресурсів. С. Голов<sup>3</sup> окреслив проблеми оцінки інтелектуальних ресурсів для визнання їх в обліку та виникнення різниці між ринковою і балансовою вартостями підприємства. Інші дослідники підкреслюють значення інтелектуальних ресурсів для розвитку технологій, випуску продукції, оновлення знань та освоєння нових спеціальностей<sup>4</sup>.

Зазначені проблеми пов'язані з неточностями в трактуванні сутності інтелектуального потенціалу, відсутністю визначення інтелектуальних ресурсів у системі обліку та методичних рекомендацій щодо проведення оцінювання рівня їх відтворення. Усе це призвело до штучного заниження реальної вартості інтелектуальних ресурсів, інвестиційної привабливості вітчизняних підприємств та регіонів України.

Отже, мета статті — уточнення економічної сутності терміна “інтелектуальний потенціал” і розробка факторно-критеріальної моделі відтворення інтелектуальних ресурсів у системі обліку для ефективного управління такими ресурсами на підприємствах, визначення реальної вартості їх нематеріальних об'єктів та рівня відтворення творчого потенціалу.

В умовах НТП новим важливим ресурсом і джерелом багатства є знання, які існують незалежно від простору. Інтелектуальні ресурси, на відміну від матеріальних, є практично невичерпними. Ефективно та економно витратити матеріальні ресурси можна шляхом застосування і впровадження у виробництво нових технологій, створюваних працею висококваліфікованих робітників і персоналу підприємства.

У загальному вигляді структура відтворюваних економічних ресурсів у системі обліку складається з об'єктів амортизації, які згідно з П(С)БО 7 “Основні засоби”

---

<sup>2</sup> Манухина М.Ю. Интеллектуальный капитал в оценке стоимости предприятий // Обліково-аналітичні системи: глобальний і національний аспекти: Мат-ли Міжнародної наук.-практ. конференції 16—17 травня 2006 р. — Полтава: РВЦ ПУСКУ, 2006. — Ч.1. — С. 59.

<sup>3</sup> Голов С.Ф. Интеллектуальные активы — ключевой фактор конкурентоспособности и объект бухгалтерского учета // Міжнародні тенденції розвитку бухгалтерського обліку і аудиту та перспективи для України: Тези доповідей на міжнародній наук.-практ. конференції 19 травня 2006 р. — К.: КНЕУ, 2006. — С. 80—81.

<sup>4</sup> Сучкова Е.Д. Интеллектуальные ресурсы как фактор инновационного развития и обеспечения конкурентоспособности экономики // Вісник Національного технічного університету “Харківський політехнічний інститут”. — 2006. — № 13 (1). — С. 177—178.

і П(С)БО 8 “Нематеріальні активи” об’єднано в групи необоротних ресурсів за видами:

- основні засоби та інші необоротні активи, які за суттю є матеріальними;
- нематеріальні активи, які за суттю є інтелектуальними.

Проте наведена структура містить лише результати використання у виробничому процесі відтворюваних інтелектуальних ресурсів, але також необхідно враховувати й ефективність управління інтелектуальним потенціалом фахівців у процесі задіяння їх творчої праці. Отже, фахівці підприємства є носіями інтелектуального потенціалу, який потребує своєчасного відтворення та управління. Інтелектуальні ресурси доцільно розділити на дві складові — об’єктну і потенційну, що дасть змогу своєчасно оцінити їх вартість та ефективно відтворити в умовах жорсткої конкуренції. Процеси відтворення необоротних матеріальних та нематеріальних ресурсів мають певні особливості: у необоротних матеріальних ресурсів відтворюються безпосередньо їх об’єкти, а в інтелектуальних — потенційна частина.

В епоху нової економіки, спрямованої на інноваційний розвиток, збереження та економне витрачання матеріальних ресурсів, особливо привабливими є інтелектуальні ресурси, раціональне відтворення яких сприятиме підвищенню їх якості, зростанню вартості інтелектуального капіталу та гудвілу підприємства.

Відтворення ресурсів може відбуватися за екстенсивною чи інтенсивною формами. Екстенсивну форму відтворення нематеріальних ресурсів характеризує низька якість продукції<sup>5</sup>. Досвід розвинутих країн свідчить, що індустріальний розвиток економіки передбачає неминучий перехід від екстенсивної до інтенсивної форми розвитку на основі якісно нового рівня НТП<sup>6</sup>. Відтворення інтелектуальних ресурсів за інтенсивною формою відбувається за швидкого зростання частки наукомісткої продукції, активного використання інтелектуального виробництва, підвищення ролі знань і кваліфікації персоналу, використання досягнень науки і техніки. Інтелектуальні ресурси значно розширюють можливості виробництва до випуску нових і кращих за якістю товарів, сприяють удосконаленню виробничих технологій та зміцненню інтелектуального потенціалу підприємства.

Аналіз наукових джерел та власні дослідження дозволили автору уточнити економічну сутність терміна “інтелектуальний потенціал”, який охоплює сукупність розумових здібностей і творчих обдарувань людей, відтворення яких за інтенсивною формою сприятиме зростанню якості інтелектуальних ресурсів та капіталу, розширенню здатності людей до засвоєння нових знань та інформації, створенню інноваційних технологій і зростанню гудвілу підприємства.

Так, С. Ілляшенко ототожнює інтелектуальний потенціал з інтелектуальними ресурсами, які характеризують кожну з трьох підсистем інтелектуального

---

<sup>5</sup> Мочерний С.В. та ін. Зазнач. праця. — С. 559.

<sup>6</sup> Чужно А.А. Твори. У 3-х т. Т. 1. Становлення і розвиток ринкової економіки / НАН України, Нац. ун-т ім. Т. Шевченка, Наук.-дослід. фін. ін-т при М-ві фін. України. — К.: Видавництво ЗАТ “ВІПОЛ”, 2006. — С. 255.

капіталу<sup>7</sup>. Дійсно, на вітчизняних підприємствах ще й досі процедура оцінювання вартості інтелектуального капіталу та ресурсів законодавчо не визначена; а економічний зміст здійснення такої оцінки в контексті зарубіжного досвіду нами проаналізовано<sup>8</sup>. Відображення вартості гудвілу лише в разі придбання підприємства та/або в результаті його приватизації (корпоратизації), як цього вимагає традиційна система обліку, унеможливорює визначення його реального інтелектуального потенціалу протягом усієї господарської діяльності.

У вирішенні проблеми оцінки якості та визнання в обліку відтворюваних інтелектуальних ресурсів доцільно застосувати кваліметричний підхід, який об'єднує методи кількісної оцінки якості об'єктів чи процесів. Цей підхід було покладено в основу побудови в системі обліку факторно-критеріальної моделі відтворення інтелектуальних ресурсів за інтенсивною формою (рис.).

Відтворення інтелектуальних ресурсів за інтенсивною формою здійснюється організованим шляхом та самопідготовкою трудових ресурсів, що передбачає навчання та мотивацію для поліпшення ними ділових (набутих) критеріїв якості. Запропонована модель складається з трьох факторів та певної сукупності критеріїв, які можуть бути покладені в основу методики визнання в обліку інтелектуальних ресурсів.

Розроблена модель ґрунтується на засадах чинного законодавства України, зокрема на Законі України “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні”, П(С)БО 2 “Баланс”, П(С)БО 7 “Основні засоби”, П(С)БО 8 “Нематеріальні активи” тощо.

**Фактор перший** містить ряд критеріїв вартісного оцінювання якості відтворюваних інтелектуальних ресурсів та їх визнання в системі обліку. При формуванні окремих критеріїв використано кваліфікаційні характеристики фахівців (вимоги, завдання та обов'язки). Облікова інформація є основою для прийняття внутрішніми та зовнішніми користувачами ефективних рішень. Входом у систему обліку є дані про економічні ресурси підприємства, а виходом з неї — корисна інформація у вигляді звітів, яку використовують для проведення аналізу та прийняття управлінських рішень. Забезпечення виробничого процесу інтелектуальними ресурсами задовільної якості вимагає належної організації їх обліку.

*Перший критерій* характеризує об'єкти інтелектуальних ресурсів для організації їх обліку — за формою, функціональним призначенням, використанням, приналежністю до підприємства, галузі та групи.

*Другий критерій* вимагає ідентифікації об'єктів відтворюваних інтелектуальних ресурсів для їх визнання в обліку, а також визначення їх достовірної вартісної оцінки та прогнозу отримання підприємством економічних вигод від їх використання в господарській діяльності.

<sup>7</sup> Ілляшенко С. Сутність, структура і методичні основи оцінки інтелектуального капіталу підприємства // Економіка України. — 2008. — № 11. — С. 18—19.

<sup>8</sup> Городянська Л.В. Особливості обліку гудвілу та методи оцінки його вартості на підприємстві // Фінанси України. — 2007. — № 4. — С. 119—126.

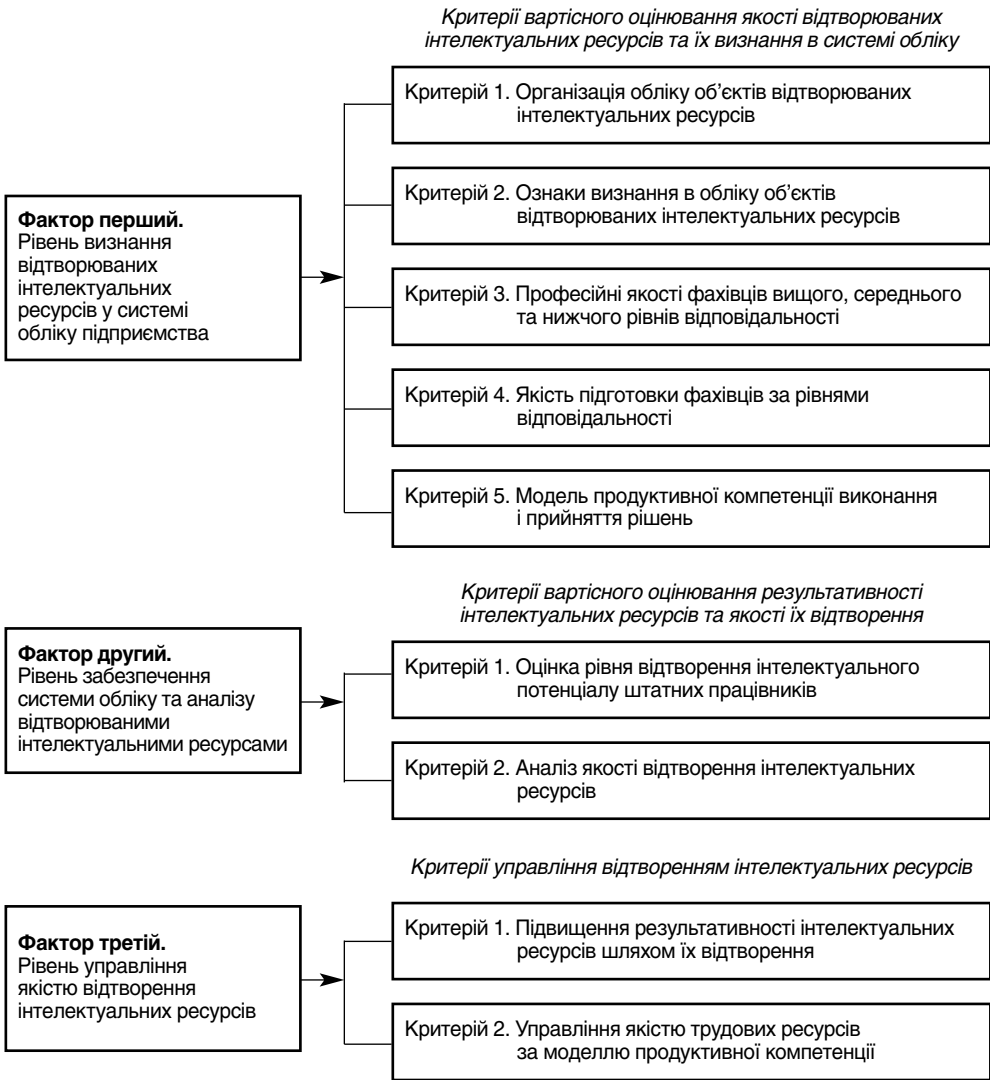


Рис. Факторно-критеріальна модель відтворення інтелектуальних ресурсів у системі обліку

*Третій критерій* характеризує професійні якості фахівців вищого, середнього та нижчого рівнів відповідальності — за рівнем кваліфікації, компетентності, професійної ерудиції, відповідальності та адаптивності, сукупність яких дає змогу оцінити вартість інтелектуального потенціалу підприємства.

*Четвертий критерій* характеризує якість підготовки фахівців за рівнями відповідальності та визначає необхідність підвищення їх якості. Критерії якості інтелектуальних ресурсів поділяють на особисті (спадкові) та ділові (набуті). Діловий (набутий) критерій якості визначає рівень:

- підготовленості фахівців залежно від ступеня відповідальності;
- задоволення споживачів та попиту на нові об'єкти, які створюються з допомогою інтелектуальних ресурсів підприємства;
- майбутніх потреб підприємства в якісних інтелектуальних ресурсах;
- інтелектуального потенціалу кожного фахівця вищого, середнього та нижчого рівнів відповідальності;
- підвищення інтелектуального потенціалу фахівців підприємства шляхом якісно організованої підготовки;
- забезпечення інвестування в майбутню підготовку фахівців за рахунок залучених, позикових або власних коштів підприємств. У сучасних умовах господарювання власні кошти підприємств є доступним внутрішнім джерелом фінансування, причому чільне місце в оновленні відтворюваних економічних ресурсів займає амортизація. Обраний керівництвом метод нарахування амортизації об'єктів нематеріальних активів затверджується наказом про облікову політику підприємства.

*П'ятий критерій* характеризує “Модель продуктивної компетенції виконання і прийняття рішень”, яку формують з метою розвитку фізичних та духовних здібностей фахівців, їх творчого мислення, підвищення кваліфікації та освіти, набуття ними досвіду та навичок управління.

**Фактор другий** визначає критерії оцінювання результативності інтелектуальних ресурсів та потреби підприємства у зростанні частки інтелектуальних ресурсів для забезпечення процесу виробництва нових товарів (робіт, послуг). Зростання якості відтворення таких ресурсів на підприємстві відбувається організованим шляхом з допомогою кадрових заходів.

*Перший критерій* оцінює рівень відтворення потенційної частини інтелектуальних ресурсів завдяки внутрішній чи зовнішній підготовці персоналу. Після підвищення кваліфікації трудових ресурсів або навчання їх новим професіям фахівців доцільно згрупувати у чотири групи відповідно до їх рівня відповідальності. Вартісна оцінка результатів творчої роботи окремих груп фахівців характеризує рівень виконання ними різних виробничих процесів (наприклад, щодо створення об'єктів нематеріальних активів).

*Другий критерій* характеризує за результатами аналізу якості відтворення інтелектуальних ресурсів. Тобто за рахунок підвищення кваліфікації, набуття досвіду та навичок зростає інтелектуальний потенціал фахівців та їх здатність до створення нових об'єктів нематеріальних активів. Результатами такого аналізу стає інформація щодо вдосконалення технології виробництва, створення нових об'єктів інтелектуальних ресурсів за рівнями відповідальності фахівців (у частках) та фактичного рівня підвищення якості їх підготовки.

**Фактор третій** характеризує критерії управління відтворенням інтелектуальних ресурсів та результатами їх організованої підготовки. Процес виготовлення нових товарів потребує високого інтелектуального потенціалу трудових ресурсів і технічного забезпечення виробництва.

*Перший критерій* визначає напрями підвищення результативності інтелектуальних ресурсів після їх відтворення. Для цього оцінюється зростання якості об'єктів нематеріальних активів, рівня відтворення інтелектуальних ресурсів за інтенсивною формою, ефективності роботи діючих засобів праці завдяки заміні їх новими, більш продуктивними.

*Другий критерій* характеризує рівень управління якістю трудових ресурсів за моделлю продуктивної компетенції, яка може забезпечити нарощування інтелектуального потенціалу кожного фахівця інтенсивним шляхом — завдяки вдосконаленню його творчого мислення, підвищенню кваліфікації та освіти, набуттю досвіду та навичок, розвитку фізичних і духовних здібностей. У цілому така форма відтворення інтелектуальних ресурсів сприятиме зростанню ринкової вартості та інвестиційної привабливості вітчизняних підприємств.

Слід зазначити, що вихідна інформація системи обліку підприємства міститься у фінансовій звітності, дані якої дозволяють оцінити рівень відтворення інтелектуальних ресурсів лише за деякими критеріями запропонованої факторно-критеріальної моделі. Наприклад, перший критерій другого фактора можна розкрити за статистичними даними, на основі яких визначити інвестиційно привабливі види економічної діяльності та регіони України, де спостерігався найвищий рівень відтворення інтелектуального потенціалу за інтенсивною формою (табл. 1, 2).

Таблиця 1. Види економічної діяльності з найвищим рівнем відтворення інтелектуального потенціалу

Види економічної діяльності	Рівень відтворення інтелектуального потенціалу завдяки підвищенню кваліфікації штатних працівників, у % до облікової чисельності		
	2005	2006	2007
Промисловість	13,4	13,5	14,2
Діяльність транспорту та зв'язку	8,6	9,9	11,8
діяльність водного транспорту	15,6	15,1	16,7
діяльність авіаційного транспорту	18,7	18,3	20,8
діяльність пошти та зв'язку	10,6	11,4	13,0
Державне управління	10,7	10,9	11,5

*Джерела:* Статистичний щорічник України за 2005 рік / Держкомстат України: За ред. О.Г. Осауленка. — К.: Консультант, 2006. — С. 395; Статистичний щорічник України за 2006 рік / Держкомстат України: За ред. О.Г. Осауленка. — К.: Консультант, 2007. — С. 379; Статистичний щорічник України за 2007 рік / Держкомстат України: За ред. О.Г. Осауленка. — К.: Консультант, 2008. — С. 393.

Нарощення інтелектуального потенціалу шляхом відтворення інтелектуальних ресурсів сприятиме розширенню можливостей щодо економічного витрачання матеріальних ресурсів, створенню нових знань, впровадженню інноваційних техніки і технологій, зростанню ринкової вартості та інвестиційної привабливості підприємств.

Таблиця 2. Регіони України з найвищим рівнем відтворення інтелектуального потенціалу

Області	Рівень відтворення інтелектуального потенціалу завдяки підвищенню кваліфікації штатних працівників, у % до облікової чисельності		
	2005	2006	2007
Дніпропетровська	11,8	11,2	12,6
Донецька	11,5	11,6	11,6
Запорізька	12,0	11,9	12,9
Луганська	9,6	10,1	10,5
Полтавська	8,9	9,5	10,0
Рівненська	9,4	9,5	8,9

*Джерела:* Статистичний щорічник України за 2005 рік / Держкомстат України: За ред. О.Г. Осауленка. — К.: Консультант, 2006. — С. 396; Статистичний щорічник України за 2007 рік / Держкомстат України: За ред. О.Г. Осауленка. — К.: Консультант, 2008. — С. 394.

Запропонована факторно-критеріальна модель відтворення інтелектуальних ресурсів у системі обліку складається з трьох факторів та певної сукупності критеріїв. Вона є ефективним інструментом реального оцінювання та визнання інтелектуальних ресурсів у системі обліку, що дає змогу поживити інноваційну діяльність, своєчасно відтворювати інтелектуальний потенціал та ефективно управляти інтелектуальними ресурсами — важливим фактором розвитку НТП у постіндустріальному суспільстві.

Можливо, через відсутність звітної фінансової інформації щодо ринкової вартості інтелектуальних ресурсів кожного підприємства, сукупність яких формує інтелектуальний потенціал держави, і загострюються проблеми податкового наповнення бюджету та залучення зовнішнього інвестування.