

часу функціонування значень параметрів операційної системи, а потім з використанням логістичного механізму забезпечити оперативність та раціональність управлінських рішень. Раціональність в цьому випадку характеризується таким рівнем витрат ресурсів які дозволяють отримати параметри виходів операційної системи у межах визначених нормативів та інших обмежень.

На сьогодні чекають свого вирішення питання: щодо визначення місця і ролі операційної системи в системі економічної безпеки підприємства, систематизації і структурування складових економічної безпеки операційної системи, визначення рейтингу негативних факторів (зовнішніх та внутрішніх) загроз, які в значній мірі впливають на стан економічної безпеки операційної системи та пошук дієвих механізмів та інструментів щодо ефективного управління економічною безпекою підприємств під впливом комплексних чинників.

Література

1. Бесчастний А. В. Економічна безпека України у контексті світової економічної кризи / А. В. Бесчастний // Економіка та держава . - 2009. - № 5. - С. 67-70
2. Шнипко О.С. Економічна безпека ієрархічних багаторівневих систем: регіональний аспект: Монографія/ О. С. Шнипко. - К.: Генеза, 2006. - 288 с.
3. Економічна безпека підприємств, організацій та установ: Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів/ В. Л. Ортинський, І. С. Керницький, З. Б. Живки. - К.: Правова єдність, 2009. - 544 с.
4. Економічна безпека суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності України в умовах фінансової кризи: Науково-аналітична доповідь: наук ред. О.А. Кириченко/ О.В.Конончук, В.Д. Кудрицький, І.В.Кудря, С.В.Мелесик. - К.: Університет економіки та права "КРОК", 2009. - 76 с.
5. Сумець О.М. Стратегії сучасного підприємства та його економічна безпека: Навчальний посібник/ О. М. Сумець, М. Б. Тумар. - К.: Хай-Тек Прес, 2008. - 400 с.
6. Василенко В.О. Виробничий (операційний) менеджмент: Навчальний посібник/ В.О. Василенко, Т.І. Ткаченко. - К.: ЦУЛ, 2003. - 532 с
7. Операційний менеджмент: Навчальний посібник/ І. А. Олійник [та інші]. - К.: Центр навчальної літератури, 2006. - 160 с
8. Омеляненко Т.В. Операційний менеджмент: Навчально-методичний посібник/ Т.В. Омеляненко, Н.В. Задорожна. - К.: КНЕУ, 2005. - 235 с
9. Гевко І.Б. Операційний менеджмент: Навчальний посібник/ І. Б. Гевко. - К.: Кондор, 2007. - 228 с
10. Сумець О.М. Основи операційного менеджменту: теоретичний аспект і практичні завдання: Підручник/ О. М. Сумець. - 3-тє вид., перероб. та доп.. - К.: ВД "Професіонал", 2006. - 480 с
11. Маруніч В.С. Системний аналіз і логістика / Маруніч В.С., Мельниченко О.І., Смоліков О.М. та ін.,; Навчальний посібник. – К.: НТУ, 2009. – с.272.

УДК 657.4

ОБЛІК ІНТЕЛЕКТУАЛЬНОГО КАПІТАЛУ ПІДПРИЄМСТВА

*Антоненко Н.В.,
Дмитришена Я.А.*

Постановка проблеми та її зв'язок із важливими науковими завданнями. Ще в кінці минулого тисячоліття передові фірми у всіх сферах бізнесу вважали наявність інтелектуального капіталу основним критерієм в конкурентній боротьбі при створенні інноваційної продукції, яка може з найбільшим прибутком реалізуватися на зовнішніх ринках. З подальшим розвитком ринкових відносин, який характеризується збільшенням масштабності та швидкості технологічних змін, неможливо забезпечити конкурентоспроможність суб'єкта господарювання тільки за рахунок використання матеріальних та фінансових ресурсів. В цих умовах особливу увагу необхідно приділяти використанню в діяльності підприємства інструментів нематеріального характеру, що підвищують його доходність та конкурентоспроможність. Прибутковість підприємств все більше залежить від організаційних здібностей керівників, а вартість матеріальних благ часто залежить від таких нематеріальних активів, як технічні інновації, привабливість заводської марки, творче подання

або художнє оформлення готової продукції. Таким чином, задача відображення в обліку інтелектуального капіталу представляє значний теоретичний і практичний інтерес.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Окремі питання теорії та методології бухгалтерського обліку інтелектуального капіталу знайшли відображення у працях вчених зарубіжних країн, зокрема, вчених Росії: А.М. Козирєва, М.Ю. Медведєва та дослідженнях вчених інших країн: Д. Андріссена, Е. Брукінга, Ю. Даума, Д. Добії, Т. Стюарта, Т. Сакаїя, Е.С. Хендриксона, М.Ф. Ван Бреда, Л. Едвінсона, М. Мелоуна, Б. Лева. Розвиток ринкових відносин та інтеграція української економіки у світове господарство зумовили потребу в відображенні в фінансових звітах вітчизняних підприємств інформації про інтелектуальний капітал, що спричинило поширення зацікавленості цією проблемою вітчизняних науковців, а саме: О.Б. Бутніка-Сіверського, В.М. Гейця, Г.Г. Кірейцева, П.П. Крайнева, Н.М. Малюги, В.В. Сопка, А.А. Чухна, І.Й. Яремка та ін.

Дослідження окремих аспектів бухгалтерського відображення інтелектуального капіталу здійснено в кандидатських дисертаціях науковцями: М.Ю. Манухіною (1997 р.), Сунь Лін (2001 р.), Я.І. Устиною (2002 р.), М.В. Дишкантом (2003 р.), Н.В. Генераловою (2003 р.), В.Б. Гурко (2005 р.), С.В. Шульгою (2006 р.).

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Однак, в бухгалтерському обліку найбільш дискусійними і проблемними питаннями залишаються питання відображення інтелектуального капіталу в обліку і в фінансовій звітності підприємства. На сьогоднішній день найгостріше стоїть питання про визначення доцільності відображення в обліку та звітності складових інтелектуального капіталу. Другим спірним питанням є віднесення складових інтелектуального капіталу до активу або пасиву підприємства. Ще одним невирішеним питанням є питання про відображення у звітних документах підприємства неідентифікованих складових інтелектуального капіталу.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Метою статті є аналіз поглядів на інтелектуальний капітал як об'єкт обліку для його відображення в системі бухгалтерського обліку і фінансової звітності підприємства.

У процесі дослідження застосовувалися загальнонаукові методи та прийоми: методи індукції, дедукції, спостереження, порівняння, аналізу і синтезу тощо.

Виклад основного матеріалу дослідження. Капітал у традиційному розумінні, тобто в фінансовій і матеріально-речовій формах, поступово перестав бути основою для оцінки вартості підприємства. Інтелектуальний капітал все частіше виступає у ролі фінансового інструменту, за допомогою якого вирішуються різні фінансово-економічні завдання, такі як підвищення ринкової вартості, залучення інвестицій, стабілізація бізнесу та ін.

Інтелектуальний капітал на сучасному етапі розвитку економіки набуває значення її стратегічного чинника. Він перетворюється на самостійний фактор. Тому однією з найбільших проблем є ефективне управління ним на рівні саме підприємства.

Якщо фізичний капітал є важливим чинником виробництва та об'єктом бухгалтерського обліку, то і інтелектуальний капітал, який аналогічно фізичному, спрямований на виробництво економічних благ, також повинен бути об'єктом бухгалтерського обліку. За словами відомого вченого в галузі менеджменту П. Друкера [1], відбувається перехід від компаній, що ґрунтуються на раціональній організації до компаній, що ґрунтуються на знаннях та інформації.


Проблеми обліку інтелектуального капіталу все більше і більше починають цікавити різних дослідників. Ось, наприклад, на думку Б.Лева, терміни нематеріальні активи, запаси знань і інтелектуальний капітал є взаємозамінними в силу того, що всі три терміни "широко вживаються: нематеріальні активи в літературі по бухгалтерському обліку, запас знань - економістами, інтелектуальний капітал - у менеджменті і юридичній літературі; а в цілому всі вони зводяться до одного: до невітленого матеріального забезпечення майбутніх вигід" [2]. Звідси, нематеріальні активи, або інтелектуальний капітал, визначаються Б.Левом як активи, які "забезпечують майбутні вигоди, не маючи матеріального або фінансового (як акція або облігація) втілення". Нематеріальні активи, за словами Л.Едвінсона [3], є нематеріальними джерелами створення цінності компанії, заснованими на навичках співробітників, організаційних ресурсах, бізнес-процесах і відносинах з акціонерами. Л.Едвінсона, як і Б.Лев, пропонує використовувати терміни інтелектуальний капітал і нематеріальні активи як взаємозамінні.

Підкреслюючи значення інтелектуального капіталу, Л.Едвінсон (який є автором першої моделі інтелектуального капіталу) у ринковій вартості компанії, крім вартості матеріальних активів і

нематеріальних активів (показаних у балансі), виділяє третю складову – вартість інтелектуального капіталу – сукупну вартість тих активів, які важко відобразити у звітності. Він ілюструє таку ситуацію за допомогою балансу (табл. 1), в якому додано інтелектуальний капітал за пасивною частиною і відповідні активи за активною частиною балансу.

Таблиця 1.

Балансовий звіт з урахуванням вартості інтелектуального капіталу в моделі Л. Едвінсона

Ринкова вартість компанії	Активи	Власний капітал		Баланс
		Зобов'язання		
	Гудвіл Технології Компетенція Стратегія Лідерство Відсотки		Інтелектуальний капітал	Прихована вартість

Під час дослідження вимог українських стандартів бухгалтерського обліку виявлено, що у складі нематеріальних активів (інтелектуального капіталу) знаходяться лише результати творчої інтелектуальної праці людини (програмне забезпечення, ліцензії, бази даних, патенти), вони одночасно є об'єктом купівлі-продажу і власністю підприємства. Але інформація про людський капітал, який виступає джерелом отримання цих інтелектуальних продуктів (знання, навички, здібності, логіка та ін.) не обліковується і не відображається у фінансових звітах підприємств. Це створює значний розрив між балансовою вартістю капіталу підприємства та його ринковою капіталізацією. Ринкова капіталізація – рейтингоутворюючий показник діяльності підприємства. Його визначають множенням кількості випущених акцій на їх ринкову ціну [4]. Таке перевищення формується за рахунок інтелектуальних чинників: новизни і перспективності послуг, товарів, використання об'єктів інтелектуальної власності, брендів, людського капіталу, контролю над бізнесом тощо. Також це пов'язане з наявністю неідентифікованих активів, що представлені окремими структурними компонентами інтелектуального капіталу.

Наявність неідентифікованої частини інтелектуального капіталу створює гудвіл у вигляді різниці між ринковою та балансовою вартістю підприємства. Бухгалтерія визнає гудвіл лише при придбанні (купівлі) підприємства і визначає його як “перевищення вартості купівлі над придбаним інтересом в справедливій вартості ідентифікованих активів і зобов'язань станом на дату здійснення операції обміну” [5]. Ніхто з економістів не міг обґрунтувати причини цієї різниці, тому попросту цей факт замовчувався (спочатку ця різниця не перевищувала 1-2% від вартості угоди). Але згодом, наприкінці 80-х р.р. ХХ століття ця цифра досягала 45% [6].

На початку ХХІ століття було видно, що ця сума почала доходити до 90 і більше відсотків від суми угод, тому відносити її на гудвіл стало недоцільним. Згодом такі великі суми почали пов'язувати, по-перше, з відсутністю обліку деяких капітальних вкладень; по-друге, з специфічними властивостями такого нематеріального активу як інтелектуальний капітал.

Так, наприклад, вкладення в навчання персоналу, зазвичай, відображають як витрати, а не як вкладення, або взагалі виплачують за рахунок прибутку, тобто прирівнюють до споживання. Разом з тим, в результаті цих вкладень створюється реальна вартість. При здійсненні операцій з інтелектуальним капіталом порушується принцип подвійної бухгалтерії. А саме, за умови продажу ліцензії (ліцензій), використанню патенту, його вартість не зменшується. Запатентований виріб продовжує використовуватися у власному виробництві, тобто нічого не убуває (не зменшується). Більше того, ціна першої ліцензії може перевищувати балансову вартість самого патенту [7]. Недосконалість діючої методології бухгалтерського обліку призводить до суттєвого зростання неідентифікованих активів.

Актуальною проблемою сучасності є ідентифікація інформації як ресурсу, його розвиток і ефективне використання для управління підприємством в умовах мінливості, динамічності та невизначеності зовнішніх факторів середовища [8]. Необхідно створити нову, більш досконалу систему бухгалтерського обліку, яка відображала б поступовий рух підприємства з точки зору зміцнення його ринкових позицій, вдосконалення якості продукції, приваблення сталої клієнтури тощо. При ігноруванні цих показників, що постійно змінюються, оцінка вартості активів підприємства не відповідає дійсності [8]. Як зазначають Л. Едвінсон і М. Мелоун, «в інтелектуальній

економіці наголос робиться на інтенсивних інвестиціях в людський капітал та в інформаційні технології. Дивно, що ні те, ні інше не фігурує у традиційних фінансових звітах у розділі прибутків, а відноситься, скоріше, до збитків, хоча такі інвестиції є ключовим засобом створення нових цінностей» [3].

Низький рівень відображення об'єктів інтелектуального капіталу у фінансовій звітності українських підприємств зменшує рівень їх ринкової вартості, дає знижену оцінку національного інтелектуального капіталу, що є негативним показником для інвесторів, які цікавляться інформацією про стан компанії, в яку хотіли б інвестувати кошти. Чи не головною причиною цього є саме недосконалий облік інтелектуального капіталу та відсутність методів та інструментів для ідентифікації складових інтелектуального капіталу.

Для того щоб показати потенційному інвестору «приховані активи», які є надзвичайно важливими з огляду на майбутні перспективи, працює багато фахівців. Вони оцінюють інтелектуальний капітал за допомогою оцінки кількох її складових, серед яких виділяють:

1. Людський капітал – це переважно досвід та знання працівників, їхні здібності, прагнення до нововведень, а також загальна культура, філософія фірми, її внутрішні цінності, культура управління;

2. Технологічний (структурний) капітал – технічне і програмне забезпечення, патенти, ліцензії, ноу-хау та ін. Вартість структурного капіталу відображають у балансі підприємства у вигляді капіталізованих витрат на науково-дослідні та конструкторські розробки;

3. Споживацький (клієнтський) капітал – це ділова репутація та зв'язки із споживачами, торговельні марки, зв'язки. Він характеризується такими якостями, як ступінь проникнення, поширення, постійність, упевненість у тому, що споживачі й надалі віддаватимуть перевагу цьому підприємству. Всі ці частини інтелектуального капіталу визначають цінність компанії і значною мірою формують її ринкову вартість.

Ліберально налаштовані науковці та бухгалтери вважають, що інтелектуальний капітал все ж таки потрібно вводити в систему обліку. Вони вважають, що інтелектуальний капітал потрібно відображати в складі як активів, так і пасивів (капіталу) підприємства, використовувати спеціальні позабалансові рахунки. Також вони пропонують розкривати інформацію про інтелектуальний капітал у примітках до фінансової звітності, відображати його лише в рамках управлінського обліку та складати окремі звіти про інтелектуальний капітал.

А ось консерватори (у тому числі Комітет з міжнародних стандартів) зовсім іншої думки з цього приводу. Вони вважають, що введення в систему обліку такого об'єкту як інтелектуальний капітал є недоцільною. Свій підхід вони мотивують тим, що оцінка інтелектуального капіталу є вкрай суб'єктивною. На їхню думку в фінансовому обліку повинні відображатись тільки фактично здійснені та задокументовані господарські операції. Крім того, вони вважають, що неможливо розмежувати доходи, отримані від використання інтелектуальних ресурсів, та доходи отримані завдяки використанню інших об'єктів. На думку видатних економістів Ж. Сея, А. Смітта, Д. Рікардо та ін. слід в значенні «капітал» використовувати власність, право власності на майно – це суть терміна «капітал». Отже, термін «капітал» відносно активів є неправомірним, оскільки, означаючи право власності, він не може водночас означати речовий елемент [8].

Професор В.В.Сопко, вважає, що термін «пасив» у бухгалтерському обліку – це капітал, тобто право власності особи на активи (майно) та об'єкти (ресурси), які є на підприємстві та контролюються ним. Але майном підприємства слід вважати не те, що належить йому на правах власності, а те, що воно може контролювати. Людський капітал також не належить підприємству, але якщо розробити механізм контролю вигід від його використання (наприклад, через контракти), то інвестиції в нього можна капіталізувати і відображати у складі активів [9].

У міжнародній практиці компанії складають звіти про інтелектуальний капітал (Intellectual Capital Accounts), які є доповненням до традиційних бухгалтерських звітів. Їх розглядають як інструмент для виміру інтелектуального капіталу, управління ним. Існують дві форми таких звітів: 1) детальний звіт, складається переважно для внутрішньогосподарського обліку, щоб допомогти в управлінні внутрішніми процесами та підприємством взагалі. 2) скорочений звіт, готується з метою залучення додаткових інвестицій та для інформування потенційних інвесторів.

Обґрунтуванням отриманих наукових результатів. Підсумовуючи і аналізуючи вищенаведене ми пропонуємо: відображати інтелектуальний капітал в складі як активів, так і пасивів (капіталу) підприємства, використовуючи при цьому спеціальні позабалансові рахунки. Для цього пропонуємо внести такі зміни у План рахунків бухгалтерського обліку підприємств, організацій та установ [10]: в клас 0 позабалансових рахунків ввести синтетичний рахунок (рахунок першого рівня) 09 «Інтелектуальні немайнові активи»; в субрахунки (рахунки другого порядку) ввести рахунки

091»Людський капітал», 092 «Структурний капітал», 093 «Клієнтський капітал». А також доповнити перелік обов'язкових річних фінансових звітів «Звітом про інтелектуальний капітал», основна інформація про який повинна бути відображена в новому Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку «Звіт про інтелектуальний капітал». «Звіту про інтелектуальний капітал» рекомендуємо присвоїти черговий номер фінансової звітності і назвати його річним фінансовим звітом – формою №7 «Звітом про інтелектуальний капітал».

Практична цінність. Запровадження в облік запропонованих позабалансових рахунків 091»Людський капітал», 092 «Структурний капітал», 093 «Клієнтський капітал» дозволить відображати в обліку і звітності підприємства інтелектуальний капітал, від розміру якого залежить привабливість підприємства для залучення інвестицій.

Висновки з даного дослідження. В результаті проведення досліджень проаналізовано досвід оцінки інтелектуального капіталу, розглянуті моделі обліку інтелектуального капіталу, запропоновані Л. Едвінсоном та М. Мелоуном, обґрунтовано показники, які характеризують склад інтелектуального капіталу; запропоновані заходи по відображенню в обліку і фінансовій звітності підприємств людського капіталу, структурного капіталу та клієнтського капіталу.

Перспективи подальших розвідок у даному напрямку. Проблема обліку інтелектуального капіталу є дуже важкою і водночас дуже важливою задачею на сьогоднішній день. Для її вирішення в рамках фінансового обліку потрібна певна зміна концепцій бухгалтерського обліку та його стандартів. Запровадження нового стандарту (положення) бухгалтерського обліку «Звіт про інтелектуальний капітал» дозволить вітчизняним підприємствам у повній мірі наблизити зміст своєї фінансової звітності до стандартів міжнародної звітності.

Література

1. Друкер П. *Енциклопедія менеджмента*. М.:Вільямс, 2004.–432с.
2. Lev B. *Intangibles: Management, Measurement and Reporting*, The Brookings Institution Press, 2001.–459р.
3. *Edvinsson L., Malone M.S. Intellectual Capital. Realizing Your Company's True Value by Finding Its Hidden Brain-power*. New York. Harper Business, 1997.–345 p.
4. *Економічна енциклопедія: У 3-х т. / Редкол. С.В. Мочерний та ін.. – К. 2000 – Т.1.–547с.*
5. *Хендриксен Э.С., Ван Бреда М.Ф. Теория бухгалтерского учета; Пер. с англ. / Под ред. проф. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 576 с.*
6. *Брукинг Э. Интеллектуальный капитал / Пер. с англ. под ред. Л.Н. Ковалик. – СПб: Питер, 2001. – 288 с.*
7. *Легенчук С.Ф. Бухгалтерське відображення інтелектуального капіталу: дис... канд. екон. наук: 08.06.04 / Житомирський держ. технологічний ун-т. — Житомир, 2006. — 267с.*
8. *Мойсеєнко І.П., Демчишин М.Я. Регресійний аналіз інтелектуального потенціалу // Актуальні проблеми економіки. – 2008. – №10. – С. 142-149.*
9. *Сопко В.В. Бухгалтерський облік: Навчальний посібник. – 3-тє вид., перероб. і доп. – К.: КНЕУ, 2007. – 578 с.*
10. *План рахунків бухгалтерського обліку підприємств, організацій і установ, затверджений наказом Міністерства фінансів України № 291 від 30.11.99р.*

УДК 629. 113. 013

МОДЕЛЮВАННЯ ТРАНСФОРМАЦІЙНИХ ПРОЦЕСІВ НА ПІДПРИЄМСТВАХ АВТОМОБІЛЬНОГО ТРАНСПОРТУ

Біліченко В.В., кандидат технічних наук
Огневий В.О.

Вступ.

Автотранспортні підприємства як і всі виробничі системи постійно взаємодіють із зовнішнім середовищем як в часі так і в просторі. Часова ознака взаємодії це надання транспортних послуг