

CZU: 657.4:347.778(477)

ПРОБЛЕМЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ИНТЕЛЛЕКТУАЛЬНОГО КАПИТАЛА В УКРАИНЕ В SMART-ЛОГИСТИЧЕСКИХ СИСТЕМАХ

Сергей ЛЕГЕНЧУК, Надежда ДЕРКАЧ

Государственный университет «Житомирская политехника», Украина

Обоснована актуальность проведения исследований по управлению интеллектуальным капиталом предприятия. Рассмотрены особенности нормативного регулирования учета нематериальных активов в соответствии с украинскими стандартами бухгалтерского учета и МСФО. Проведен анализ методов оценки интеллектуального капитала предприятия. Обоснована необходимость совершенствования существующей системы признания, учета, отражения и оценки нематериальных активов предприятия. Описаны основные проблемы учета интеллектуального капитала на smart-логистических предприятиях.

Ключевые слова: бухгалтерский учет, интеллектуальный капитал, smart-логистические системы.

PROBLEMS OF ACCOUNTING OF INTELLECTUAL CAPITAL IN UKRAINE IN SMART-LOGISTIC SYSTEMS

The relevance of conducting research on the management of the intellectual capital of an enterprise has been substantiated. The features of the normative regulation of accounting for intangible assets in accordance with Ukrainian accounting standards and IAS have been considered. The methods of valuating the intellectual capital of the enterprise have been analyzed. The necessity of improving the existing system of recognition, accounting reflection and valuation of intangible assets of an enterprise has been substantiated. The main problems of accounting for intellectual capital in smart-logistics enterprises have been described.

Keywords: accounting, intellectual capital, smart logistics systems.

Введение. В современных условиях развития бизнеса, когда бухгалтерский учёт является основным источником информации для принятия управленческих решений различными группами пользователей, стремление к максимально полному, релевантному и прозрачному отражению хозяйственной деятельности предприятия является одной из важнейших предпосылок повышения эффективности систем управления. В частности, наличие необходимой бухгалтерской информации способствует стабильному функционированию предприятий в условиях повышения динамики конкурентной среды, а также при появлении новых методов, моделей и концепций управления предприятиями, предполагающих использование бухгалтерской информации высокого качества. Особенно актуальным это становится в условиях смены ориентиров функционирования предприятий, десятки лет направленных на максимизацию прибыли в условиях ограниченности ресурсов, а в настоящее время направленных на четкое соблюдение и поддержку процесса реализации выбранной стратегии.

Методы и основная часть исследования. Логистический бизнес, как движущая сила экономики страны в целом, должен соответствовать современным требованиям ведения бизнеса, поэтому появление smart-логистических систем является естественным экономическим явлением при массовом использовании различных технологий, для эффективного функционирования которых необходима действенная система учетно-аналитического обеспечения управления.

Поскольку в современных условиях развития экономики, характеризующихся возрастанием внедрений различных инноваций и IT-технологий, расширением сферы услуг и пр., все большее значение приобретает интеллектуальный капитал, эффективное управление которым позволяет добиваться необходимых преимуществ над конкурентами. Для обеспечения принятия эффективных управленческих решений относительно интеллектуального капитала необходимо усовершенствовать существующую систему бухгалтерского учета и отчетности, в основе которых заложена ориентация на учет активов материальной природы и практически игнорируются особенности активов интеллектуального и инновационного характера.

В системе бухгалтерского учета интеллектуальный капитал предприятия отражается посредством учета нематериальных активов. Основным нормативным документом, регулирующим бухгалтерский

учет интеллектуального капитала в Украине, выступает П(С)БУ 8 «Нематериальные активы», который определяет методологические основы формирования информации о нематериальных активах и незавершенных капитальных инвестициях в нематериальные активы, а также процедурные аспекты раскрытия информации о них в финансовой отчетности. В соответствии с П(С)БУ 8, нематериальные активы – это немонетарные активы, не имеющие материальной формы и которые могут быть идентифицированы [1].

Согласно п.7 П(С)БУ 8, приобретенный или полученный нематериальный актив отражается в балансе, если существует вероятность получения будущих экономических выгод, связанных с его использованием, и его стоимость может быть достоверно определена. Нематериальный актив, полученный в результате разработки, следует отражать в балансе при условии, что предприятие / учреждение имеет:

- намерение, техническую возможность и ресурсы для доведения нематериального актива до состояния, в котором он пригоден для реализации или использования;
- возможность получения будущих экономических выгод от реализации или использования нематериального актива;
- информацию для достоверного определения расходов, связанных с разработкой нематериального актива [2].

Исходя из существующего набора критериев, которые полностью отвечают требованиям МСБУ 38 «Нематериальные активы», в бухгалтерском учете на сегодняшний день невозможно обеспечить отражение всех составляющих элементов интеллектуального капитала. В частности, в п. 9 П(С)БУ 8 [3] предусматриваются дополнительные ограничения относительно того, что запрещено отражать как нематериальные активы, и что должно быть включено в состав расходов периода, в котором они были осуществлены (расходы на исследования; расходы на подготовку и переподготовку кадров; расходы на рекламу и продвижение продукции на рынке; расходы на создание, реорганизацию и перемещение предприятий / учреждений или их части; расходы на повышение деловой репутации предприятия / учреждения, стоимость изданий и расходы на создание торговых марок (товарных знаков)).

В соответствии с положениями МСБУ 38 [4], идентификация нематериального актива должна проводиться таким образом, чтобы была возможность его отделения от гудвилла. Гудвилл, признанный при объединении бизнеса, является активом, отражающим будущие экономические выгоды, возникающие от других активов, приобретенных при объединении бизнеса, которые нельзя идентифицировать индивидуально или признавать отдельно. Будущие экономические выгоды могут быть результатом синергии приобретенных активов, которые можно идентифицировать, или активов, которые индивидуально не отвечают критериям признания в финансовой отчетности.

Таким образом, действующее украинское и международное законодательство в сфере бухгалтерского учета создало условия, при которых лишь некоторые элементы интеллектуального капитала предприятия попадают в бухгалтерскую отчетность в качестве активов. Остальные его составляющие признаются в качестве расходов или гудвилла при объединении и не влияют на процесс формирования его акционерной стоимости. Хотя в законодательстве и определены ключевые моменты и особенности зачисления приобретенных (созданных) нематериальных активов на баланс предприятия, но при этом существует множество нерешенных вопросов, с которыми сталкиваются практикующие бухгалтеры, в частности – касающиеся процедуры оценки нематериальных активов в процессе их использования, для проведения которой следует применять профессиональное суждение бухгалтера.

Так, О.О. Чуприна и К.С. Чуприн отмечают, что интеллектуальный капитал является неоднородным по своей структуре. Определить стоимость одних составляющих, например, патентов, знаков для товаров и услуг, относительно просто. Оценить другие, в частности, организационную структуру, способности и знания работников, оценить гораздо сложнее [5, с.26]. А по мнению Н.М. Головай отсутствие информации в финансовой отчетности об интеллектуальном капитале исключает объективную оценку стоимости предприятия, снижает конкурентоспособность и не способствует формированию его долгосрочной стратегической политики [6, с.4]. Таким образом, неоднородность составляющих элементов интеллектуального капитала, характеризующегося интеллектуальной и неосязаемой природой, и непризнание элементов интеллектуального капитала как нематериальных активов в системе учета вызывает затруднения относительно его достоверной и релевантной оценки. Поэтому для

обеспечение достоверной оценки отдельных элементов интеллектуального капитала предприятия в процессе осуществления профессионального суждения целесообразно использовать различные методы оценки (см. схему).

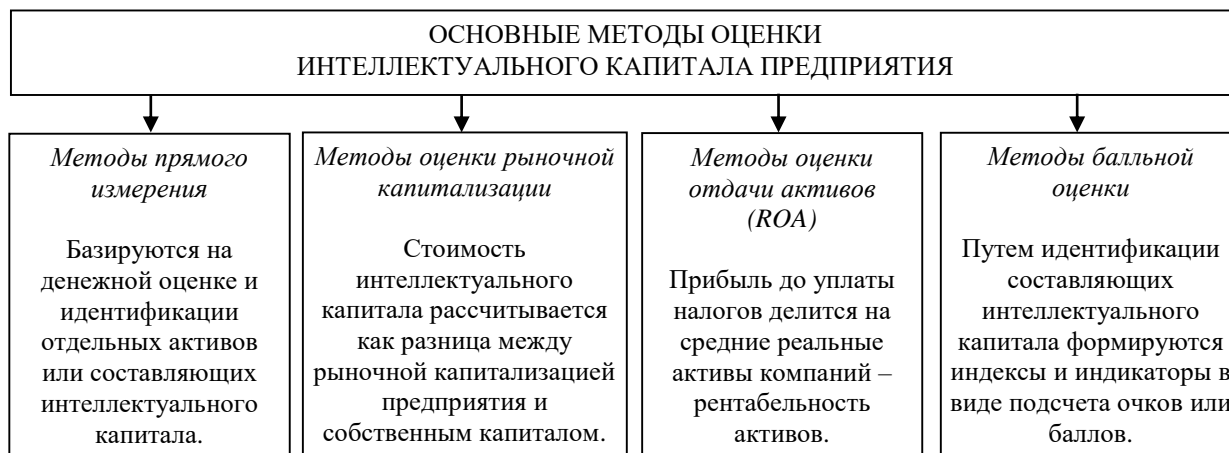


Схема. Методы оценки интеллектуального капитала предприятия.

Отдельные ученые отмечают также, что проблемной является и оценка объектов нематериальных активов, созданных работниками предприятия самостоятельно [7, с.103]. Уникальные объекты нематериальных активов часто не учитываются в балансе, или их учетная стоимость является значительно ниже рыночной стоимости, что приводит к занижению имущественного состояния предприятия. Причиной такой ситуации являются существующие законодательные ограничения относительно необходимости оценки внутренне созданных нематериальных активов лишь по первичной стоимости (себестоимости), без возможности приведения их стоимости к рыночной в момент их создания.

По мнению М.О. Вороновой, стоимостная оценка созданных (разработанных) нематериальных активов по себестоимости является существенным признаком, отличающим их от интеллектуального капитала, поскольку к последнему могут быть применены и другие подходы, а некоторые элементы вообще не подлежат прямому денежному измерению, а поэтому – и достоверной стоимостной оценке [8, с.49]. Таким образом, существующая бухгалтерская модель оценки внутренне созданных нематериальных активов не позволяет отразить в бухгалтерской отчетности полную и достоверную стоимость тех элементов интеллектуального капитала предприятия, которые были приняты в качестве нематериальных активов. Этим занижается имущественное положение предприятия и усложняется процесс управления нематериальными активами как основными факторами создания стоимости в условиях формирования постиндустриальной экономики, что негативно влияет на потенциальные действия инвесторов, рассматривающих перспективы развития компании и возможности получения прибыли в долгосрочной перспективе.

Одним из проблемных аспектов развития методике бухгалтерского учета интеллектуального капитала является также формирование актуальной системы бухгалтерской отчетности, позволяющей отражать все его элементы. При существующей модели учета нематериальных активов невозможно в полной мере отразить все его элементы и обеспечить их достоверную оценку. Ученые в сфере учета вносят предложения по поводу необходимости развития существующей системы отчетности о нематериальных активах, которая должна базироваться на усовершенствованной ими методике бухгалтерского учета. Так, Н.В. Антоненко и Я.А. Дмитришена [9, с.16] предлагают дополнить перечень обязательных годовых финансовых отчетов «Отчетом об интеллектуальном капитале», информация для которого должна формироваться исходя из требований нового разработанного Положения (стандарта) бухгалтерского учета «Отчет об интеллектуальном капитале». Такие отчеты об интеллектуальном капитале должны расширить существующие подходы к признанию нематериальных активов в бухгалтерском учете, обеспечивая предоставление достоверной и релевантной информации о них финансового и нефинансового характера. Внедрение таких отчетов в практическую деятельность позволит также обосновать для инвесторов причины существования значительного разрыва между балансовой и рыночной стоимостью предприятия.

Дискуссии и результаты. Предпринятый анализ нормативного регулирования учета нематериальных активов в Украине и на основе использования МСБУ, а также доводов ученых относительно адекватности существующей методики учета нематериальных активов потребностям практики, позволил установить, что на сегодняшний день в бухгалтерской отчетности smart-логистических предприятий не отражается полная и достоверная информация об интеллектуальном капитале. Учитывая особенности данного вида субъектов хозяйственной деятельности, а также взгляды исследователей, занимающихся проблемами бухгалтерского обеспечения управления деятельностью логистических предприятий (Н.В. Антоненко, Л. Билозир, Н.А. Воронова, Н.М. Головай, А.Я. Дмитришена, Д.А. Кохно, К.В. Ковтуненко и др.), обозначены следующие проблемы учета интеллектуального капитала в smart-логистических предприятиях (см.табл.).

Таблица

Проблемы учета интеллектуального капитала в smart-логистических предприятиях

<i>№</i>	<i>Проблема</i>	<i>Суть проблемы</i>
1	Отсутствие в системе учета человеческих активов, задействованных в функционировании smart-логистических предприятий.	Человеческий капитал не отражается в бухгалтерском учете как активы предприятия. Специфичность человеческих ресурсов smart-логистических предприятий обусловлена необходимостью наличия специальных навыков, умений и знаний относительно работы с логистическими технологиями.
2	Отсутствие четкого механизма учета и анализа расходов на создание нематериальных активов smart-логистических предприятий.	Отсутствие действенного механизма учета и анализа расходов на создание нематериальных активов делает невозможным эффективное управление интеллектуальными ресурсами smart-логистических предприятий.
3	Капитализация нематериальных расходов на создание smart-логистических предприятий.	Невозможность полного включения составляющих интеллектуального капитала smart-логистических предприятий в состав нематериальных активов уменьшает стоимость smart-логистического предприятия.
4	Невозможность отражения в учете внутренне созданных брендов smart-логистических предприятий.	Запрет действующего законодательства учитывать внутренне созданные бренды как нематериальные активы приводит к уменьшению инвестиционной привлекательности smart-логистического предприятия в глазах инвесторов.
5	Отсутствие четкого регламента по формированию интегрированной отчетности логистических предприятий в части интеллектуального капитала.	Отсутствие четкого регламента относительно составления интегрированных отчетов приводит к тому, что в них не всегда подробно раскрывается информация об имеющемся интеллектуальном капитале, в частности – и в smart-логистических предприятиях.
6	Недостаточное развитие системы внутренней отчетности по нематериальным активам smart-логистических предприятий.	Отсутствие специально созданной достоверной и оперативной внутренней отчетности по нематериальным активам smart-логистических предприятий делает невозможным эффективное управление интеллектуальным капиталом.

Разрешение обозначенных проблем позволит построить действенную систему учетного обеспечения управления интеллектуальным капиталом в smart-логистических предприятиях, поскольку будет обеспечиваться отражение в отчетности всех его элементов и предоставляться информация о них в релевантных оценках.

Выводы. Действующее украинское и международное законодательство в сфере бухгалтерского учета формирует такую модель учета, согласно которой предприятие предоставляет в отчетности только частичную информацию об интеллектуальном капитале в форме нематериальных активов, порождая ситуацию недооценки рыночной стоимости предприятия и вызывая соответствующую недооценку его стратегических преимуществ поставщиками капитала (инвесторами, институциональными инвесторами и др.). Поэтому проблематика усовершенствования методики признания, отражения на счетах, оценки и предоставления информации в отчетности об интеллектуальном капитале в условиях

формирования постиндустриальной экономики имеет первостепенное значение для обеспечения адекватности системы бухгалтерского учета запросам и потребностям пользователей.

К основным проблемам бухгалтерского учета интеллектуального капитала в smart-логистических предприятиях, требующим разрешения для построения действенной системы учетного обеспечения управления интеллектуальным капиталом, отнесены следующие: отсутствие в системе учета человеческих активов; отсутствие четкого механизма учета и анализа расходов на создание нематериальных активов; капитализация нематериальных расходов на создание smart-логистических предприятий; невозможность отражения в учете внутренне созданных брендов; отсутствие четкого регламента по формированию интегрированной отчетности логистических предприятий в части интеллектуального капитала; недостаточное развитие системы внутренней отчетности по нематериальным активам. Преодоление вышеприведенных проблем предполагает необходимость трансформации не только существующей методики признания и бухгалтерского отражения нематериальных активов на smart-логистических предприятиях, но и внесения изменений в концептуальную основу формирования финансовой отчетности в части понимания сущности активов в бухгалтерском учете и порядка их оценки на основе использования справедливой стоимости при их создании и в процессе использования на предприятиях.

Литература:

1. П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», із змінами внесеними згідно з Наказами Міністерства фінансів № 627 від 27.06.2013 року.
2. Ibidem.
3. Ibidem.
4. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 38 «Нематеріальні активи» зі змінами та доповненнями станом на 10.01.2012 р. Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_050
5. ЧУПРИНА, О.О. Методологічні підходи до оцінювання інтелектуального капіталу. В: *Вісник Національного університету «Юридична академія України ім. Я. Мудрого»*, 2013, №3(14), с.22-34.
6. ГОЛОВАЙ, Н.М. Облік та аналіз в управлінні інтелектуальним капіталом підприємства: Дисс. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: [спец.] 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)». Київ. нац. торг.-екон. ун-т. Київ, 2009. 205 с.
7. БЛЮЗІР, Л.В. Проблеми обліку інтелектуального капіталу. В: *Міжнародний науковий журнал «Інтернаука»*. Серія: *Економічні науки*, 2017, №3(3), с.101-105.
8. ВОРОНОВА, М.О. Проблеми обліку інтелектуального капіталу. В: М.О. Воронова *Незалежний аудитор*, 2013, № 6, с.45-51.
9. АНТОНЕНКО, Н.В. Облік інтелектуального капіталу підприємства. В: *Управління проектами, системний аналіз і логістика. Технічна серія*, 2010, вип.7, с.13-17.

Данные об авторах:

Сергей ЛЕГЕНЧУК, доктор экономических наук, профессор, Государственный университет «Житомирская политехника», Украина.

E-mail: legenchyk2014@gmail.com

Надежда ДЕРКАЧ, магистрант, Государственный университет «Житомирская политехника», Украина.

E-mail: nadiia97viktorovna@gmail.com

Prezentat la 19.11.2019