

## 10.11. УЧЕТ ИНТЕЛЛЕКТУАЛЬНЫХ АКТИВОВ – ТЕОРЕТИЧЕСКИЙ АСПЕКТ

Тонкошкурова Н.С., аспирант

*Хакасский государственный университет им. Н.Ф. Катанова*

Настоящая статья посвящена изучению теоретических основ бухгалтерского учета интеллектуальных активов. В статье подробно рассматривается понятие интеллектуальных активов, их роль в деятельности компаний в качестве одного из основных факторов производства; подробно анализируются особенности интеллектуальных активов как объекта бухгалтерского учета, а также способы их оценки.

### ВВЕДЕНИЕ

В современных условиях технического прогресса и экономического развития предприятия могут развиваться только тогда, когда они остаются продуктивными и конкурентоспособными. В этой связи важнейшую роль в получении и сохранении конкурентных преимуществ предприятия, а также в росте стоимости его активов, играют не материальное имущество предприятия, а квалифицированный персонал, знания и способности сотрудников. Вследствие этого предприятия больше инвестируют в обучение своих сотрудников.

При постоянно возрастающем значении ресурса «знания» в будущем получении доходов предприятия все острее становится вопрос, где могут инвесторы и менеджеры получить информацию о данном ресурсе. Наиболее подходящей для публикации такой информации могла бы быть финансовая отчетность. Менеджмент несет ответственность перед инвесторами за развитие отчетности, так как отчетность является главным источником информации для инвесторов и финансовых аналитиков.

В соответствии с Федеральным законом «О бухгалтерском учете в Российской Федерации» от 21 ноября 1996 г. №129-ФЗ [2] одной из задач российского бухгалтерского учета является формирование полной и достоверной информации о деятельности организации и ее имущественном положении, необходимой внутренним и внешним пользователям бухгалтерской отчетности. Целью отчетности, составляемой в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности (МСФО), является «предоставление информации об имущественном, финансовом положении предприятия, а также о денежных потоках и прибыли предприятия, необходимой широкому кругу внутренних и внешних пользователей для принятия экономических решений» [6, МСБ 1, пар. 7]. В настоящее время ни отчетность, составленная по российским стандартам, ни отчетность, составленная в соответствии с МСФО не выполняет в полной мере данной задачи, так как один из важнейших ресурсов предприятия – ресурс «знания» остается неучтенным и не находит отражения в финансовой отчетности. При этом также и затраты на обучения не представлены ни в финансовой отчетности, составленной по российским стандартам, ни в отчетности, составленной по МСФО. Причиной этого является в большей степени то, что сотрудники увольняются, и знания, полученные в процессе обучения, покидают вместе с этими сотрудниками предприятие. Поэтому в МСФО учет затрат на обучение в качестве активов запрещен (МСБ 38.69 (b)) [13, с. 1]. В российских стандартах учет затрат на обучение не регламентирован.

Чтобы информировать внутренних и внешних пользователей о ресурсе «знания» предприятия начинают дополнять свою финансовую отчетность «отчетами об интеллектуальном капитале». С момента опубликования первого в мире такого отчета шведской страховой компанией «Скандия» более 15 лет назад (в 1994 г.) стали развиваться многочисленные положения по публикации так называемых «балансов знаний».

Но таким образом проблема не может быть решена, так как на сегодняшний день не существует никаких предписаний по

предоставлению «отчетов об интеллектуальном капитале». В различных организациях используются различные методы для оценки знаний и предоставления информации о них. Таким образом, стоимостные значения знаний не могут быть сравнимыми между различными предприятиями.

Целью данной статьи является исследование теоретических аспектов бухгалтерского учета интеллектуальных активов.

### РАЗБЕРЕМСЯ В ПОНЯТИЯХ

В последнее время в отечественной и зарубежной литературе все чаще можно встретить термины «интеллектуальный капитал», «интеллектуальная собственность», «нематериальные активы», «интеллектуальные активы». При этом очень часто происходит отождествление значений данных понятий. В реальной практике смешение и подмена названных терминов зачастую приводит к непониманию как в теоретической сущности рассматриваемых явлений, так и в практическом аспекте учета и анализа финансово-хозяйственной деятельности предпринимательских структур [3].

Абрамов Е.Г. отмечает, что интеллектуальный капитал, интеллектуальная собственность и интеллектуальные активы – это категории, относящиеся к различным областям и подразумевающие совершенно разные характеристики. При этом отнесение объекта к одному из этих понятий как не подразумевает, так и не исключает отнесения его к другим.

### Интеллектуальная собственность

Интеллектуальная собственность – это юридический термин, отражающий право субъекта владеть и распоряжаться каким-либо нематериальным объектом [3]. Термин «интеллектуальная собственность» сформировался в процессе обсуждения и решения проблем юридической регламентации в рамках права собственности отношений по поводу создания, использования и охраны результатов интеллектуальной деятельности. В этом смысле интеллектуальная собственность представляет собой обобщающее понятие, обозначая совокупность всех прав на результаты творческой деятельности и некоторые приравненные к ним объекты.

В соответствии со ст. 1225 части четвертой Гражданского кодекса РФ от 18 декабря 2006 г. №230-ФЗ [1] под интеллектуальной собственностью следует понимать «результаты интеллектуальной деятельности и приравненные к ним средства индивидуализации юридических лиц, товаров, работ, услуг и предприятий, которым предоставляется правовая охрана». В п. 1 этой же статьи перечислен список охраняемых объектов, к числу которых в первую очередь относятся результаты творческой деятельности, а также некоторые другие объекты, приравненные к ним. Таким образом, права на результаты интеллектуальной деятельности, а не сами эти результаты могут быть отождествлены с понятием «интеллектуальная собственность».

В экономическом смысле термин «интеллектуальная собственность» не имеет существенного значения, поскольку способность интеллектуального объекта приносить доход в большинстве случаев напрямую не связана с юридическим оформлением собственности на данный объект [3].

Более экономический термин – «нематериальные активы» – чаще всего отражает условно-нормативный подход и является элементом бухгалтерской модели фирмы.

Нематериальные активы конкретного предприятия можно разделить на две группы по способности создания стоимости [4, с. 11].

- Нематериальные активы, представляющие ценность в условиях функционирования данного предприятия и повышающие его рыночную стоимость. При этом величина дополнительной стоимости зависит не только от ценности самих нематериальных активов, но и от уровня управления этими активами совместно с другими, материальными активами предприятия.
- Нематериальные активы, представляющие ценность для любого пользователя. В первую очередь это технические инновации, программы для ЭВМ, как запатентованные и зарегистрированные, так и используемые в режиме «ноу-хау». Именно эти активы могут быть реализованы на рынке интеллектуальной собственности и именно их чаще всего путают с интеллектуальными активами.

### Интеллектуальный актив

Интеллектуальный актив – экономический термин, отражающий способность нематериального объекта приносить доход [3]. Осокина И.В. дает следующее определение интеллектуальным активам: «Интеллектуальные активы представляют собой совокупность знаний, в значительной степени или частично отчужденных от их создателей и представляющих коммерческую ценность для предприятия и его партнеров. Эти знания могут быть и защищены, и не защищены правовыми отношениями» [15, с. 70]. Мильнер Б.З. под интеллектуальными активами подразумевает «совокупность коллективных знаний сотрудников предприятия, их творческих способностей, умения решать проблемы, лидерских качеств, предпринимательских и управленческих навыков [11]. Согласно приведенным определениям, сущность интеллектуальных активов составляют знания.

В различных научных дисциплинах существуют различные толкования понятия «знания». С точки зрения философии знание представляет собой субъективное или объективное понимание действительности. В соответствии с этим о наличии знания можно говорить только тогда, когда убеждения человека соответствуют действительности, и имеются достаточные основания для этого. В психологии под «знаниями» понимается совокупность фактов, которые человек в любой момент времени может извлечь из своей памяти. С точки зрения социологических наук знания представляют собой индивидуальный конструкт, на который оказывают влияние социальные факторы. В информатике знаниями обозначается совокупность фактов, находящихся во взаимосвязи друг с другом в определенной области [12, с. 7-9]. В экономической науке понятие «знания» часто отождествляются с понятием «интеллектуальный капитал» или «человеческий капитал».

На сегодняшний день существует множество определений как интеллектуального, так и человеческого капитала. Согласно определению Осокиной И.В., «интеллектуальный капитал организации используется как ресурс при интеллектуальной деятельности; в то же время он аккумулирует созданные сотрудниками предприятия активы и деловую репутацию предприятия» [15, с. 70].

Баширова А.Г. указывает на то, что «интеллектуальный капитал – это знание, которое может быть превращено в прибыль и оценено. Такое широкое определение охватывает любые технические, управленческие и рыночные новшества, которые могут быть

инновацией, то есть приносить дополнительную прибыль» [4, с. 10].

Под человеческим капиталом Тугускина Г. понимает «совокупность природных врожденных способностей, дарований, творческого потенциала, морально-психологического и физического здоровья, накопленных и усовершенствованных в результате инвестиций знаний и профессионального опыта, необходимых для целесообразной деятельности в той или иной сфере общественного воспроизводства, приносящий доход их обладателю» [22, с. 12].

Салихов В.Б. предлагает следующее определение интеллектуального капитала: интеллектуальный капитал – это «система капитализированных интеллектуальных знаний, созидательное использование которых обеспечивает производство новых интеллектуальных благ и получение соответствующих доходов» [17, с. 58].

В общем смысле интеллектуальный капитал организации представляет собой сумму трех слагаемых: человеческого капитала, отношенческого капитала и организационного капитала. Структура интеллектуального капитала представлена на рис. 1.



Рис. 1. Структура интеллектуального капитала [24]

Как видно из рис. 1, знания представляют собой составную часть человеческого капитала, а последний в свою очередь является неотъемлемой частью интеллектуального капитала. Таким образом, отождествление понятий «интеллектуальный капитал», «человеческий капитал», а также «знания» является неприемлемым.

Под «знаниями» в экономическом смысле, с одной стороны, понимается информация, которая сохранена в виде записей, документов, картотек и данных (новые технологии, формулы, ноу-хау и прочая сохраненная

на различных носителях информация, необходимая для успешной деятельности предприятия) [7, с. 129]. Но данное определение «знаний» соответствует определению интеллектуальных активов, данное Осокиной И.В. Действительно, речь идет о совокупности знаний, в значительной степени или частично отчужденных от их создателей и представляющих коммерческую ценность предприятия. Следовательно, такие «отчужденные» от их создателей, или явные, знания правомерно называть интеллектуальными активами. С другой стороны, в соответствии с определением Стюарта знания представляют собой the sum of everything everybody in a company knows that gives a competitive edge [20]. Однако данное определение также соответствует понятию интеллектуальных активов, предложенному Мильнером. Таким образом, понятие «знания сотрудников» является тождественным по значению понятию «интеллектуальные активы».

Основываясь на приведенных определениях, под «знаниями», или «интеллектуальными активами», в дальнейшем мы будем понимать знания и профессиональный опыт сотрудников (знания, неотделимые от своих носителей, или неявные знания), а также знания, которые частично или полностью могут быть отделены от их носителей и выступать в качестве самостоятельных объектов правовых сделок (явные знания).

## ИНТЕЛЛЕКТУАЛЬНЫЕ АКТИВЫ – ВАЖНЕЙШИЙ ФАКТОР ПРОИЗВОДСТВА

С точки зрения экономической науки под фактором производства понимаются блага, которые служат для производства других благ и таким образом представляют собой количественный и качественный потенциал предприятия для производства товаров или услуг. Представление о факторах производства зарождается еще в классической школе экономической теории. Так, в знаменитой формуле У. Петти «Труд есть отец и активный принцип богатства, а земля – его мать» [14] речь идет о двух факторах производства – труде и земле. Дж. С. Милль также выделяет в качестве основных факторов производства землю и труд. Свой трактат «Принципы экономической теории» он начинает словами: «Два элемента образуют производство: труд и надлежащие природные объекты его приложения» [14]. Труд и земля почти с самого начала их соприкосновения взаимодействуют со средствами труда. Постепенно капитал входит в число основных факторов производства. Однако его роль долгое время оставалась менее значимой, чем первоначальных – труда и земли. Так, физиократ Ф. Кене отмечает, что капитал – это лишь авансы в натуральной форме, он не приносит никакого дохода [14]. У А. Тюрго роль капитала в процессе производства уже более ясная, капитал – «это накопленная ценность» [23, с. 146-147]. В концепции А. Смита уже явно выступают три фактора производства – труд, земля и капитал. Но роль этих факторов понималась иначе, чем она понимается сегодня. В соответствии с духом времени А. Смит понимал под факторами производства критерии деления общества на сословия:

- землевладельцев (дворян);
- капиталистов (буржуа);
- наемных работников (пролетариев).

Доходы этих групп населения (и принадлежащих им факторов) классики называли соответственно рентой, процентом и заработной платой [19, с. 53].

Классическая «триединая формула» факторов производства связана с работами Ж.Б. Сэя. По мнению Сэя в производстве участвуют три фактора: труд, земля и капитал [21, с. 58]. Дальнейшее развитие концепция трех факторов производства получила в работах Дж.Б. Кларка [14]. А. Маршалл добавил к триаде факторов производства четвертый фактор – предпринимательские способности [14].

С конца 1980-х гг. актуальными стали вопросы качественного совершенствования факторов производства под воздействием научно-технического прогресса. Происходит возврат к рассмотрению труда в качестве основного фактора производства. Но теперь труд выступает в ином значении, становясь более квалифицированным. При этом увеличивается время на профессиональную подготовку кадров, повышается производительность и интенсивность труда. Кроме этого неизмеримо возросла роль информации, знаний. Анализ научных трудов многих ученых позволяет сделать вывод, что аналогично тому, как в свое время капитал вытеснил землю в качестве ресурса, привлекающего наибольший спрос при ограниченном предложении, так знания и умения, будучи редким производственным ресурсом, заменяют физический капитал. Аналогичные выводы можно встретить у Т. Стюарта: «...знание заменило собой традиционную триаду земли, труда и капитала и стало наиболее важной основой современных производительных систем» [14]. Ту же идею можно увидеть и в трудах многих отечественных исследователей. В частности, Оголева Л.Н. и Радиковский В.М. отмечают, что «информация и научные знания, будучи важным производственным фактором, представляют собой новые формы интеллектуального и информационного капитала. Имея невещественную форму, знания формируют «незримые» активы фирмы и воплощаются в производственных процессах. В экономике XXI в. научные знания и информационные продукты фактически становятся первичными по значимости среди факторов производства» [14].

Необходимо отметить, что некоторые экономисты придерживались другой классификации факторов производства, не беря за основу «триединую формулу» Сэя. Рассмотрим подробнее известную систему факторов производства Маркса и менее известную систему исследователя конца прошлого столетия Виттмана.

Марксистская теория в качестве факторов производства выделяет рабочую силу человека, предмет труда и средства труда, подразделяя их на две большие группы: личный фактор производства и вещественный фактор. Личный фактор представляет собой рабочую силу как совокупность физических и духовных способностей человека к труду. В качестве вещественного фактора выступают средства производства. Организация производства предполагает согласованное функционирование этих факторов. В своей системе факторов производства К. Маркс главное место уделял человеческому фактору, его знаниям, умениям, навыкам.

Виттман В. различает потенциальные и материальные факторы производства. Потенциальные факторы включают человеческие факторы, сооружения, земельные участки, знания, права, а также прочие потенциальные факторы.

При этом под ресурсом «знания» Виттман понимал информацию, которая сохранена в виде записей, документов, картотек и данных [7, с. 129] (явные знания). Схематично система факторов производства Виттмана представлена на рис. 2.

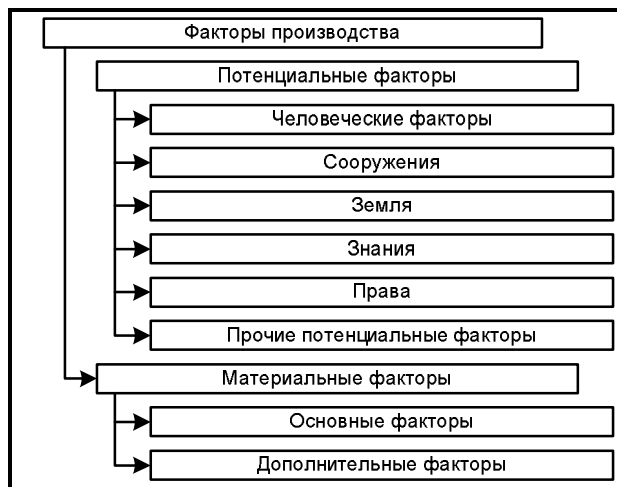


Рис. 2. Система факторов производства Виттмана [7, с. 589]

Как видно из рис. 2, Виттман в своей системе факторов производства отводил фактору «знания» не меньшую роль, чем «земле», «сооружениям» и другим факторам.

Обобщая результаты теоретических и практических работ современных исследователей факторов производства можно заключить, что знания занимают важное место в системе производственных факторов. При этом необходимо отличать фактор производства «знания» от факторов производства «труд» и «предпринимательские способности».

Как отмечает Седов В.В., «труд – это процесс сознательной целесообразной деятельности людей, направленный на создание необходимых им благ. Процесс труда связан с затратами человеческой энергии, мускулов, интеллекта» [18, с. 26]. Плотницкий М.И., Лобкович Э.И., Муталимов М.Г. понимают под категорией «труд» целесообразную деятельность людей, требующая приложения умственных и физических усилий, в ходе которой они преобразуют предметы природы для удовлетворения своих потребностей [16, с. 61].

Как видно из приведенных определений, труд как фактор производства представляет собой физическую или умственную деятельность человека. Знания же представляют собой ресурсы предприятия. Следовательно, знания как фактор производства должны рассматриваться отдельно от фактора «труд».

Фактор производства «предпринимательская деятельность» представляет собой специфический фактор, сводящий воедино все другие факторы и обеспечивающий их взаимодействие через знание, инициативу, смекалку и риск предпринимателя в организации производства [18, с. 26].

Отличие фактора производства «знания» от фактора производства «предпринимательская деятельность» заключается в том, что предпринимательская деятельность осуществляется постпредством знаний и умений. Кроме того, фактор «предпринимательская

деятельность» не включает в себя понятие «явных знаний», приведенное выше. Поэтому фактор знания следует рассматривать обособленно от фактора производства «предпринимательская деятельность».

## ОСОБЕННОСТИ ИНТЕЛЛЕКТУАЛЬНЫХ АКТИВОВ КАК ОБЪЕКТА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Согласно сегодняшнему представлению о месте интеллектуальных активов в системе факторов производства последние представлены как часть человеческого капитала, который в свою очередь является частью интеллектуального капитала. Если отвлечься от норм законодательства о бухгалтерском учете и отчетности и рассматривать активы предприятия согласно их сущности, то можно предположить, что все активы (имущество) предприятия можно разделить на осязаемые и неосязаемые активы. Осязаемые активы можно увидеть, потрогать, пересчитать и так далее, т.е. обнаружить их наличие с помощью органов чувств. Неосязаемые активы – это такие активы, которые участвуют в деятельности компании, но не имеют материально-вещественной формы. В число таких неосязаемых активов входит и интеллектуальный капитал, представленный внешней и внутренней его составляющей. Человеческий капитал, по мнению многих современных исследователей, является частью внешне интеллектуального капитала. А явные и неявные знания, или интеллектуальные активы, являются одним из компонентов человеческого капитала.

Общие активы предприятия согласно их природе и месту ресурса «знания» в системе факторов производства представлены на рис. 3.

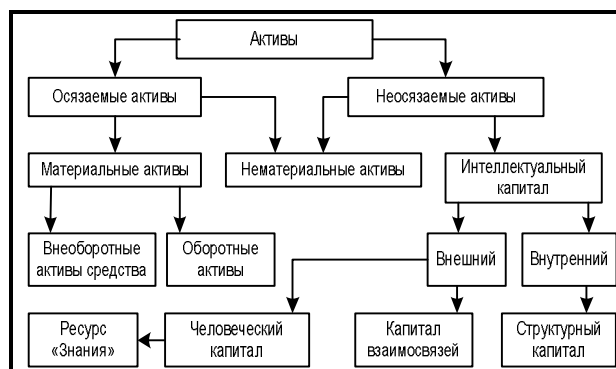


Рис. 3. Система активов предприятия [25, с. 49; 5, с. 121]

Таким образом в современных условиях информационной экономики существует объективная необходимость рассмотрения «четвертого» фактора производства – интеллектуальных активов – в качестве самостоятельного объекта учета. При этом свое место в системе объектов учета данный ресурс должен занять в системе активов предприятия. Знания как объект бухгалтерского учета представляют собой неосязаемый актив, включающий знания и профессиональный опыт сотрудников.

Как один из неосязаемых активов, данный объект учета обладает рядом особенностей, которые следует учитывать при разработке системы оценки и учета данного объекта.

Первой особенностью неформализованной части интеллектуальных активов как объекта учета является способ их поступления на предприятие. В отличие от других активов, которые могут быть приобретены за плату, в результате обмена, безвозмездно, в качестве вклада в уставный капитал или изготовлены самостоятельно на предприятии, неявные знания могут быть приобретены только при найме сотрудников, обладающих этими знаниями либо получены в результате обучения сотрудников. При этом, как отмечает Осокина И.В., содержанием обучения могут быть как узкоспециальные профессиональные знания, управленческие и коммерческие навыки, так и корпоративные ценности [15, с. 71]. Тугускина Г. акцентирует внимание на том, что накопление знаний может происходить двумя способами: когда организация использует максимальный объем знаний своих сотрудников, и когда максимальное число людей владеет знаниями [22, с. 15].

Доктор Т. Миндерманн, один из самых известных исследователей проблематики учета знаний в качестве активов предприятия, указывает на следующие три важнейшие особенности ресурсов «знания»: отсутствие права собственности, нематериальная природа знаний и неизнашиваемость знаний [13, с. 1-2]. Рассмотрим подробнее названные особенности.

### Отсутствие права собственности

Под этой особенностью Миндерманн имеет в виду, что знания сотрудника, в том числе и знание, полученное в процессе обучения, неразрывно связано с сотрудником. Предприятие не может приобрести право собственности на эти знания.

Рассматривая данную особенность «знаний», необходимо помнить, что и финансовое положение, и имущественное обеспечение могут быть рассмотрены как с юридической, так и с экономической точек зрения.

Юридическая трактовка баланса представляет его как отчет о состоянии имущества и обязательств предприятия на определенную дату. Он должен дать возможность определить, позволит ли единовременная реализация всех активов фирмы получить сумму, необходимую для оплаты ее кредиторской задолженности. Таким образом, баланс с юридической точки зрения – это сопоставление принадлежащих частному хозяйству составных частей имущества на стороне актива и распределение на чужой капитал и собственный капитал на стороне пассива [8, с. 163].

Экономическая трактовка баланса рассматривает его как модель, отражающую состояние капитала предприятия. Баланс – это расчет капитала, из которого можно сделать вывод о производственных соотношениях, прежде всего об имущественной и финансовой структуре. Актив баланса представляет собой совокупность средств, вложенных в предприятие с целью получения дохода, пассив – финансовую структуру капитала [8, с. 164].

Эти два взгляда на природу баланса (юридический и экономический) обуславливают различие юридического и экономического понимания собственности предприятия.

Как отмечает Дзюба О.В., поскольку с юридической точки зрения цель баланса – определить, позволит ли продажа активов предприятия погасить его кредиторскую задолженность, в случае ликвидации предприятия для погашения долга могут использоваться толь-

ко активы, принадлежащие ему на праве собственности. Сторонники же экономической трактовки баланса акцентируют внимание на возможности объектов учета приносить доходы. Отсюда неважно, используются объекты, находящиеся у предприятия на праве собственности, или нет.

В соответствии с юридической трактовкой баланса знания действительно не могут быть собственностью предприятия. Однако, исходя из экономического понимания баланса, можно утверждать, что знания могут приносить предприятию экономическую выгоду. Следовательно, предприятие может обладать правом собственности на знания в экономическом смысле.

Миндерманн указывает на то, что знания представляют собой нематериальные блага. Эти блага хранятся в головах сотрудников, и они невидимы для других людей. Поэтому очень сложно идентифицировать эти знания и определить, какое количество новых знаний приобрел сотрудник в процессе обучения.

Под «неизнашиваемостью знаний» Миндерманн подразумевает отсутствие возможности, в отличие от материальных факторов производства, амортизировать фактор производства «знания». Не смотря на то, что носитель знаний «отдает» свои знания в производственный процесс, но эти знания все равно остаются при нем. Таким образом, ресурс «знания» не подлежит износу; наоборот: при частом использовании знаний этот ресурс увеличивается (эффект обучения). С другой стороны, при неиспользовании данного ресурса знания могут быть забыты, тогда объем данного ресурса уменьшается. Также ресурс «знания» может быть уменьшен из-за устаревания знаний.

Следующей особенностью интеллектуальных активов можно назвать их способность накапливаться. При этом, как отмечает Тугускина Г., их формирование требует как от самого индивида, так и от организации, в которой он работает, значительных затрат времени, труда, материальных и финансовых ресурсов, т.е. инвестиций. При этом отдача от таких инвестиций непосредственно зависит от срока жизни обладателя знаний (работника) или от продолжительности его трудоспособного периода. Необходимо помнить, что более качественные и длительные инвестиции приносят более высокий и более долговременный эффект [22, с. 16].

Осокина И.В. указывает на следующие особенности инвестиций в интеллектуальные активы [15, с. 70]:

- по мере накопления знаний доходность данного актива повышается до предела, ограниченного верхней границей активного трудоспособного возраста, а затем снижается;
- по сравнению с инвестициями в иные формы капитала инвестиции в интеллектуальный потенциал работников приносят большую социально-экономическую выгоду;
- период окупаемости вложений может быть очень продолжительным.

По мнению Осокиной И.В., оценка целесообразности вложений в производство нового знания для его внедрения в производственные процессы осуществляется следующим образом [15, с. 70]:

- определяются задачи, решение которых требует организации процессов производства и внедрения нового знания в хозяйственную деятельность экономических субъектов;
- рассчитываются вложения, требуемые в производстве нового знания;
- оценивается возможная прибыль. Рассматривается совокупная прибыль, получаемая от использования нового знания;
- уменьшение издержек;
- снижение себестоимости;

- увеличение производительности.

Рассматривая особенности интеллектуальных активов как объект учета, имеет смысл также подробнее остановиться на особенностях продукта, получаемого в результате использования данных активов. Баширова А.Г. указывает на то, что знания изменяют не только структуру стоимости предприятия, но и структуру стоимости выпускаемой при их использовании продукции. Знания обладают семью функциями, которые обеспечивают бизнесу явные конкурентные преимущества [4, с. 13]:

- техническая функция – насыщение продукции особыми потребительскими свойствами;
- технологическая функция – обеспечение технологического превосходства над конкурентами;
- правовая функция – обеспечение высокой и стабильной правовой защищенности бизнеса, включая средство индивидуализации юридического лица;
- экономическая функция – экономическое управление знаниями в целях устойчивого извлечения сверхприбыли и наращивания стоимости предприятия;
- социологическая функция – идентификация бизнеса в сознании потребителя на основе брендинговой стратегии;
- психологическая функция – формирование корпоративной культуры обучающейся организации.

Таким образом при построении системы оценки, учета и представления в отчетности интеллектуальных активов следует учитывать особенности данного ресурса как объекта учета. При этом необходимо помнить, что специфическими особенностями обладает не только сами интеллектуальные активы, но и процессы их приобретения, а также продукты, полученные в результате их использования.

## О ПЛЮСАХ И МИНУСАХ ПРЕДОСТАВЛЕНИЯ В ОТЧЕТНОСТИ ИНФОРМАЦИИ ОБ ИНТЕЛЛЕКТУАЛЬНЫХ АКТИВАХ

Целью финансовой отчетности, составленной по российским и международным стандартам, является предоставление полной и достоверной информации о деятельности компаний. На сегодняшний день отчетность ни российских, ни зарубежных компаний не является полной, так как в ней отсутствует важная информация об одном из самых главных факторов производства – ресурсе «знания». Как отмечает Каспина Р.Г., «неполная и ненадежная информация может отразиться не только на деятельности отдельной корпорации, но и на всем рынке ценных бумаг и на всей экономике» [9, с. 47].

Исходя из вышесказанного, сложно ставить под сомнение полезность для принятия инвестиционных и кредитных решений информации об имеющихся у предприятия интеллектуальных активах.

Чайковская Л.А. говорит о том, что отсутствие системы учета интеллектуальных активах усугубляет проблему инсайдерской торговли, т.е. в результате отсутствия достоверной информации о компании увеличивается число незаконных операций с ценными бумагами на основе внутренней конфиденциальной информации о деятельности компании-эмитента [24].

Наличие в отчетности информации об имеющихся интеллектуальных активах повышают инвестиционную привлекательность этих компаний. По мнению Чайковской Л.А., в компаниях, где конкурентоспособность зависит от известных лишь некоторым сотрудникам ком-

пании интеллектуальных активах и продуктах использования данного ресурса, сторонним инвесторам становится сложнее получить информацию об истинной стоимости интеллектуальной собственности, поэтому более высокую прибыль получают лишь немногие обладатели внутренней информации [24].

Каспина Р.Г. также отмечает возможное повышение инвестиционной привлекательности компаний при предоставлении в финансовой отчетности информации об интеллектуальных активах. Она акцентирует внимание на том, что под влиянием глобализации корпорации одной отрасли все больше вступают в конкурентные отношения. Инвестору, решившему вложить средства в определенную отрасль, необходимо выбрать компанию в этой отрасли, а для этого нужны сопоставимые данные деятельности компаний в отрасли [9, с. 50], в том числе и о неосязаемых активах, и в первую очередь об интеллектуальных активах. Привлечение долгосрочных инвесторов способствует стабильности корпорации. Следовательно, для долгосрочных инвесторов недостаточно информации о прибыли за квартал или год, им необходимы данные о деятельности корпорации, в том числе прогнозные. Долгосрочные инвесторы, выбирая корпорацию для инвестирования, безусловно, отдадут предпочтение той из них, которая предоставит более прозрачную и полную информацию, поскольку риски для инвесторов в таком случае уменьшатся.

Следующей проблемой, возникающей в связи с отсутствием в отчетности важной информации об интеллектуальных активах, является проблема сопоставимости стоимости капитала различных компаний. В компаниях, у которых в балансе большую долю занимают неосязаемые активы, сложнее определить реальную стоимость своего капитала, чем более «материальным» компаниям. Сложности могут возникнуть:

- во-первых, в связи с завышенной оценкой нематериальных активов,
- во-вторых, в связи с отсутствием системы оценки неявных знаний, а следовательно, занижением стоимости капитала.

Рассмотрим подробнее выгоды от увеличения прозрачности корпоративной отчетности. Каспина Р.Г. называет такие выгоды от улучшения прозрачности корпоративной отчетности, как повышение доверия к менеджерам, усиление внимания к корпорациям со стороны аналитиков, облегчение доступа к новому капиталу, рост стоимости акций корпораций.

Повышение доверия к менеджерам представляет собой важнейшую выгоду, связанную с улучшением прозрачности корпоративной отчетности. Наряду с доверием важнейшим фактором можно назвать искренность менеджеров в раскрытии как позитивной, так и негативной информации: лучше искреннее признание произошедшего, чем сокрытие этой информации. Заметим, что, например, прибыль традиционно считалась единственным показателем, характеризовавшим деятельность корпорации; любое ухудшение этого показателя сказывалось на цене акций и вызывало негативное отношение инвесторов. Однако на современном уровне использование более разнообразной информации позволит интерпретировать ситуацию в корпорации более реалистично.

Усиление внимания к корпорациям со стороны аналитиков связано с изучением и определением инвестиционного потенциала корпорации, а это возможно только в случае предоставления подробной информа-

ции о ней. Корпорации с малой капитализацией могут заинтересовать аналитиков посредством увеличения прозрачности корпоративной отчетности.

Облегчение доступа к новому капиталу обеспечивается усилением прозрачности корпоративной отчетности. Инвестиции в корпорацию являются реальными, если инвесторы удовлетворены предоставленной информацией. Облегченный доступ к капиталу позволяет снизить затраты на капитал.

Каспина Р.Г. в качестве одного из основных преимуществ дополнения отчетности информацией о знаниях выделяет рост стоимости акций в результате увеличения прозрачности корпоративной отчетности [9, с. 51].

В предыдущих разделах работы мы много говорили о том, что знания, являясь одним из главных факторов производства, представляют собой ключевой экономический ресурс для деятельности компаний. Для более эффективного использования данного ресурса необходимо его оценивать. Одной из базовых идей, положенных в основу системы Balanced scorecard, является идея измеримости. Девиз концепции – If you can't measure it, you can't manage it («Если вы не можете это измерить, значит, вы не можете этим управлять»). Возможность управления интеллектуальными активами повысит уровень менеджмента персонала, а также общий уровень управления организацией, а это в свою очередь повлечет за собой улучшение результатов деятельности компании. Кроме того, при введении качественной системы оценки знаний сотрудников у предприятий появится возможность контроля целесообразности затрат на обучение персонала. Краковская И.Н. называет следующие преимущества для компаний, возникающих в связи с введением системы оценки и представления в отчетности интеллектуальных активов [10, с. 44].

- Интеллектуальные активы являются ключевым элементом рыночной стоимости компании и, следовательно, их цена должна быть включена в расчет как показатель для тех, кто рассматривает возможность слияния или приобретения предприятия. В этом случае стоимость активов предприятия не будет занижена на величину используемых предприятием интеллектуальных активов.
- Определение критериев оценки интеллектуальных активов, сбор и анализ относящейся к данной проблеме информации привлекают внимание организации к тому, что необходимо сделать, чтобы найти, сохранить, развить и наилучшим образом использовать ее интеллектуальные активы.
- Измерение стоимости интеллектуальных активов может предоставить основание для ресурсо-ориентированных стратегий управления человеческими ресурсами, которые связаны с развитием ключевых для организации знаний и навыков.
- Измерения можно использовать, чтобы оценивать эффективность использования человеческих ресурсов и контролировать продвижение к стратегическим целям управления человеческими ресурсами.

Таким образом введение на предприятии системы оценки, учета и представления в отчетности интеллектуальных активов позволит сделать отчетность более полной и «прозрачной», повысит инвестиционную привлекательность компаний, улучшит качество менеджмента и позволит оптимизировать затраты. Однако разработка данной системы неизбежно повлечет за собой и ряд отрицательных последствий. К числу наиболее значимых из них Каспина Р.Г. относит следующие:

- введение в учет нового объекта неизбежно отразится на значении других важных финансовых показателей, а в частности, на показателе прибыли;

- включение дополнительных показателей в отчетность требует больших финансовых затрат:
  - во-первых, увеличивается работа бухгалтера;
  - во-вторых, возникают затраты, связанные с разработкой и внедрением новых программ по оценке и учету нового объекта;
  - в-третьих, возможно изменение налогообложения деятельности предприятия;
- негативная информация отрицательно сказывается на цене акций;
- детальной информацией, предоставляемой корпорацией, могут воспользоваться конкуренты.

Резюмируя все вышеизложенное, можно заключить, что введение в учет и представление в отчетности интеллектуальных активов имеет как положительные, так и отрицательные последствия. Однако анализ существующей литературы показал, что преимуществ, возникающих у предприятий в связи с введением системы учета и оценки «знаний», больше чем недостатков. Таким образом, можно ожидать, что менеджеры компаний будут стремиться представлять в своих финансовых отчетах сопоставимую информацию об интеллектуальных активах.

## ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ПОДХОДЫ К ОЦЕНКЕ ИНТЕЛЛЕКТУАЛЬНЫХ АКТИВОВ

Ключевой проблемой при разработке системы учета и представления в отчетности информации об интеллектуальных активах является проблема оценки данного вида ресурсов. И если в случае оценки формализованной части интеллектуальных активов, или явных знаний, решение данной проблемы может быть облегчено наличием материальной структуры данной части интеллектуальных активов или прав на обладание ими, то в случае неформализованных интеллектуальных активов, или неявных знаний, сложно себе представить, что может быть найден метод оценки данных ресурсов. Если обратиться к источникам экономической мысли, то можно увидеть, что попытки оценить человеческий капитал предпринимались на протяжении всей истории существования экономической науки. Так как интеллектуальные активы являются частью человеческого капитала, то существует необходимость изучения опыта оценки этого капитала с целью разработки системы оценки интеллектуальных активов.

Считается, что впервые стоимостные оценки для измерения ценности трудоспособного человека применил У. Петти [10, с. 42]. Основоположник классической школы оценивал величину запаса человеческого капитала капитализацией заработка как пожизненной ренты с рыночной ставкой процента. Другой известный классик экономической мысли, А. Смит, считал, что причины дифференциации заработной платы квалифицированных и неквалифицированных рабочих кроются в различиях во временных, трудовых и денежных затратах, которые первые понесли для получения необходимых знаний, навыков и мастерства. А. Смит писал, что «увеличение производительности полезного труда зависит, прежде всего, от повышения ловкости и умения рабочего, а затем от улучшения машин и инструментов, с помощью которых он работал». Немецкий экономист и статистик Э. Энгель измерял денежную ценность человеческих существ затратам родителей на воспитание детей. Он считал, что выращивание детей стоило затрат их родителям, эти затраты могут

быть оценены и взяты как мера денежной стоимости детей для общества [10, с. 42].

Другой известный экономист, У. Фарр, усовершенствовал методику В. Петти для оценивания человеческого капитала. Его метод заключался в исчислении сегодняшней стоимости будущих чистых заработков индивидуума (будущие заработки минус личные затраты на жизнь), причем Фарр брал поправки, учитывающие возможность смерти, в соответствии с коэффициентами смертности [10, с. 43].

Т. Витстейн объединил подходы У. Фарра и Э. Энгеля к оценке человеческого капитала (т.е. оценки с помощью капитализированного заработка и цены производства), предположив, что величина заработка за время жизни индивидуума равна сумме затрат на его содержание и образование. Интерес Т. Витстейна к концепции человеческого капитала сформировался под влиянием потребностей сферы страхования жизни и необходимости разработки справочных таблиц, используемых для расчетов величин исков на компенсацию за потерю жизни. Он предположил, что величина заработка за время жизни индивидуума равна затратам на его содержание плюс затраты на образование. Этот подход порождает такие оценки человека, которые неизбежно равны нулю в момент его рождения [10, с. 43].

Американские экономисты и социологи Л. Дублин и А. Лотка, работая в сфере страхования жизни, отметили ценность подходов У. Фарра и Т. Витстейна к исчислению человеческого капитала для определения сумм при страховании жизни. Согласно концепции Дублина и Лотки, денежная стоимость человека в возрасте  $x$  определяется его годовым заработком с момента  $x$  и до конца жизни за минусом величины затрат на жизнь в этот период, с учетом вероятности дожития человека до заданного возраста [10, с. 44].

Метод капитализации заработков использовал для оценки человеческого капитала и Л. Туроу, предложивший измерять стоимость производительных способностей человека косвенным путем, с помощью рыночных стоимостей, за которые их можно арендовать [10, с. 44].

В работах другого известного экономиста, М. Фридена, под человеческим капиталом понимается часть имущества, некий фонд, обеспечивающий труду перманентный (постоянный, непрерывный) доход. Этот доход можно представить как дисконтированную заработную плату (приведенную к текущему моменту средневзвешенную величину годовых заработков), получаемую работником в течение всего трудоспособного периода жизни [10, с. 45].

Т. Шульц использовал для определения величины человеческого капитала следующий затратно-стоимостный подход: он умножил стоимость одного года обучения каждой образовательной ступени (с учетом потерь годовых заработков) на число человеко-лет образования, накопленных населением к тому или иному моменту времени, с поправкой на неодинаковую продолжительность учебного года. При этом за основу была взята величина стоимости образования, относящаяся не ко времени его получения, а к году подсчета, т.е. была определена не первоначальная, а восстановительная стоимость образовательной составляющей человеческого капитала [10, с. 45].

Подобные исследования проводил также отечественный экономист В.И. Марцинкевич. В отечественной экономической литературе долгое время вместо поня-

тия «человеческий капитал» использовали понятие «фонд образования». Фонд образования – это стоимостная оценка накопленных работниками знаний, навыков, умений и опыта. При расчете его величины использовались два основных подхода.

1. Суммирование фактических затрат на образование, осуществленных в течение того или иного длительного периода времени.
2. Оценка реальной производительной ценности того запаса знаний, навыков, умений, опыта, которыми обладает рабочая сила в определенный отрезок времени. Для этого типа оценки был рекомендован метод прямой инвентаризации, заключающийся в подсчете образовательного потенциала работников на каждый год по фактическому уровню образования в профессиональном, отраслевом, квалификационном и других необходимых структурных разрезах народного хозяйства [10, с. 46].

Еще один чрезвычайно важный в условиях современной информационной экономики подход к измерению человеческого капитала был предложен практически независимо друг от друга Т. Стюартом, Ю. Сент Онжем, П. Салливаном, Э. Брукинг, Л. Эдвинссоном, М. Мэлоуном, Й. и Г. Роосами, К.Э. Свейби, которые обратились к проблеме исследования человеческого капитала как части интеллектуального капитала, считая его важнейшим компонентом, определяющим рыночную стоимость современной компании [10, с. 48]. По мнению Т. Стюарта, поскольку люди могут быть наняты, но не приобретены в собственность, человеческий капитал может считаться лишь временно привлеченным средством, подобно долговым обязательствам или акциям фирмы [20]. В активе же фирмы это обязательство включается в величину деловой репутации, т.е. субъективными оценками неосязаемых активов фирмы со стороны акционеров, покупателей, деловых партнеров и агентов фондовых рынков. Следовательно, судить о стоимости человеческого капитала можно по ряду косвенных показателей, имеющих денежное измерение, например по превышению рыночной цены компании, исчисленной как произведение цены одной акции на общее их число, над балансовой стоимостью ее осязаемых активов. Размеры этого превышения и дают, по его мнению, общее представление о величине гудвилла.

Д. Петерсон и Т. Паркинсон предложили иной вариант определения стоимости человеческих активов: стоимость этих активов, по их мнению, равна превышению прибыли компании, имеющей человеческий капитал, над прибылью компании, которая применяет аналогичные осязаемые активы, но не использует неосязаемые факторы. К примеру, при прочих равных условиях прибыль фирмы, обладающей известной торговой маркой, создающей соответствующий имидж, выше, чем у ее конкурентов [10, с. 48].

Разумеется, исследования методологии оценки человеческого капитала не исчерпываются работами перечисленных ученых. В рамках современной теории человеческого капитала для измерения величины человеческого активов используются следующие основные методы [10, с. 50].

1. Натуральные (временные) оценки, предполагающие измерение человеческого капитала (вернее, его образовательной составляющей) в человеко-годах обучения. Данный метод считается одним из самых простых, но его точность не всегда является достаточной, поскольку невозможно полноценно учесть неравнозначность года обу-



чения на разных уровнях образования (общего, среднего профессионального, высшего и т.п.).

2. Затратные модели, которые учитывают первоначальную стоимость, стоимость приобретения, замещения или альтернативные издержки на человеческие активы.
3. Монетарные модели оценки человеческого капитала, основанные на расчете будущих доходов его владельцев и пользователей. В этом случае величину человеческого капитала измеряют не ценой его производства, а экономическим эффектом от его использования.
4. Модели ценности человеческого капитала, которые объединяют модели немонетарной поведенческой ценности с моделями монетарной экономической стоимости.

Краковская И.Н. отмечает, что, несмотря на многочисленность работ, исследующих человеческий капитал, и разнообразие подходов к его оценке, на практике в измерении величины данного вида капитала остается множество нерешенных проблем. Основная трудность заключается в том, что некоторые активы человеческого капитала не поддаются непосредственной оценке, например не существует какого-либо прямого способа измерения ни количества, ни цены человеческих способностей. Поэтому приходится прибегать к разного рода опосредованным методам их оценки, использовать не только количественные, но и качественные, а также косвенные показатели [10, с. 54].

Скандинавские исследователи Д. Андрессен и Р. Тиссен утверждают, что для отслеживания стоимости нематериальных активов, и в частности интеллектуальных активов, «существует несколько – хотя и совсем немного – практических методик. Их можно подразделить на две большие категории [10, с. 54].

1. Методы измерения, предлагающие показатели, которые могли бы дать управляющим более полное представление о нематериальных активах своих компаний.
2. Методы оценки, цель которых – оценить нематериальные активы компании в денежном выражении.

Значительная часть моделей измерения человеческого капитала появилась еще в конце 1970-х – начале 1990-х гг. и использует показатели, аналогичные тем, что применяются для измерения объема производства или качества продукции. Андрессен и Тиссен отнесли к данной группе модели, предложенные Ю. Сент Онжем, П. Салливаном (монитор интеллектуального капитала – intellectual capital monitor, *ICM*), Л. Эдвинссоном (Skandia navigator), Й. и Г. Роосами (индекс *ICTM*), Р. Капланом и Д. Нортоном (сбалансированная система показателей, ССП или *BSC*), К.Э. Свейби (монитор нематериальных активов). Реальная практическая ценность большинства этих методик состоит скорее в формируемых ими в компании инструментах управления, нежели в предоставлении точной финансовой информации. Например, индекс *ICTM*, разработанный Й. и Г. Роосами, – это не метод конкретной денежной оценки человеческого капитала, а главным образом инструмент стратегического планирования, позволяющий управляющим лучше представить себе, какие последствия может иметь то или иное их решение. Индекс *ICTM* оценивает изменение интеллектуального капитала компании четырьмя индексами – капитала взаимоотношений, человеческого, инфраструктурного и инновационного капитала. В частности, индекс человеческого капитала определяется такими параметрами, как реализация ключевых факторов успеха, создание стоимости в расчете на одного служащего, эффективность и результативность обучения [10, с. 55].

Приведенные методики расчета стоимости интеллектуальных активов не отвечают требованиям бухгалтерского учета измерять объекты учета в денежном измерителе. Предприятия стремятся отражать информацию о своих интеллектуальных активах в своих отчетах, но данная информация носит в большинстве случаев качественный характер. Бухгалтеры, составляя подобные отчеты, не могут опираться на определенные стандарты, так как их просто напросто не существует, поэтому информация об интеллектуальных активах не может быть сопоставима с информацией об этих активах, представленной другим предприятием.

## ВЫВОДЫ

Таким образом, интеллектуальные активы, являясь одним из важнейших факторов производства, представляют собой самостоятельный объект бухгалтерского учета. Данный объект обладает рядом особенностей, которые необходимо учитывать при разработке методик оценки и учета данного объекта.

## Литература

1. Гражданский кодекс Российской Федерации [Электронный ресурс]: часть четвертая от 18 декабря 2006 г. № 230-ФЗ: принят Гос. Думой Федер. Собр. Рос. Федерации 24 нояб. 2006 г.: одобр. Советом Федерации Фед. Собр. Рос. Федерации 8 дек. 2006г. // Портал Правительства Рос. Федерации. URL: <http://www.government/executivepowerservices/>.
2. О бухгалтерском учете в Российской Федерации [Электронный ресурс]: федер. закон Рос. Федерации от 21 ноября 1996 г. №129-ФЗ: принят Гос. Думой Федер. Собр. Рос. Федерации 23 февр. 1996 г. // Консультант плюс. URL: <http://www.consultant.ru/popular/buch/>.
3. Абрамов Е.Г. О соотношении понятий интеллектуальная собственность, интеллектуальный капитал, интеллектуальные активы [Электронный ресурс] / Абрамов Е.Г. // Креативная экономика. – 2007. – №1. URL: <http://creativeconomy.ru/library/prnpr970.php>.
4. Баширова А.Г. Интеллектуальный капитал как конкурентное преимущество [Текст] / Баширова А.Г. // Вестник Казанского государственного аграрного ун-та. – 2010. – №1. – С. 10-14.
5. Бэте Ж. Балансы [Текст] / Бэте Ж., Кириш Х.Ж., Тиле С. – 5-е изд. – Дюссельдорф, 2001.
6. Вагенхофер А. Международные стандарты финансовой отчетности – МСБ / МСФО [Текст] / Вагенхофер А. – 5-е изд. – Франкфурт, Вена, 2005.
7. Виттман В. Экономика предприятия [Текст] / В. Виттман. Т. 1 : основы, элементы, инструменты. – Тюбинген, 1982.
8. Дзюба О.В. Вопросы методологии оценки бухгалтерского баланса [Текст] / Дзюба О.В. // Вестник СПбГУ. – 2004. – Сер. 5. Вып. 4. – С. 161-167.
9. Каспина Р.Г. Корпоративная отчетность, составленная в соответствии с МСФО: тенденции развития [Текст] / Каспина Р.Г. // Аудиторские ведомости. – 2006. – №4. – С. 47-55.
10. Краковская И.Н. Измерение и оценка человеческого капитала организации: подходы и проблемы [Текст] / Краковская И.Н. // Экономический анализ: теория и практика. – 2008. – №19. – С. 41-50.
11. Мильнер Б.З. Управление знаниями [Текст] / Мильнер Б.З. – М. : ИНФРА-М, 2003. – 178 с.
12. Миндерман Т. Знания в учете [Текст] / Миндерман Т. – Нордештедт, 2008.
13. Миндерман Т. О признании в качестве активов затрат на обучение согласно МСФО [Текст] / Миндерман Т. – Бетрибсвиртшафтliche Форшунг унд Праксис, 2009.
14. Оголева Л.Н. Модели возникновения, освоения и материализации научных знаний [Текст] / Оголева Л.Н., Радиковский В.М. // Экономический анализ: теория и практика. – 2008. – №8.

15. Осокина И.В. Производство новых знаний (к постановке проблемы) [Текст] / Осокина И.В. // Вестник МГУС. – 2007. – №2. – С. 69-71.
16. Плотницкий М.Г. Курс экономической теории [Текст] : учеб. / Плотницкий М.Г., Лобкович Э.И., Муталимов М.Г. – Минск : Мисанта, 2003. – 496 с.
17. Салихов В.Б. Интеллектуальный капитал организации: сущность, структура и основы управления [Текст] / Салихов В.Б. – М. : Дашков и К, 2008.
18. Седов В.В. Экономическая теория [Текст] : в 2 ч.: учеб. пособие / В.В. Седов. – Ч. 1 : введение в экономическую теорию. – Челябинск : Челяб. гос. ун-т, 2002. – 115 с.
19. Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов [Текст] / Смит А. – М., 1962.
20. Стюарт Т.А. Интеллектуальный капитал. Новое богатство компаний [Текст] / Стюарт Т.А. – Нью-Йорк, 1997.
21. Сэй Ж.Б. Трактат политической экономии [Текст] / Сэй Ж.Б. – М., 1896.
22. Тугускина Г. Моделирование структуры человеческого капитала [Текст] / Тугускина Г. // Кадровик. Кадровый менеджмент. – 2009. – №9. – С. 12-20.
23. Тюрго А. Избранные экономические произведения [Текст] / Тюрго А. – М., 1961.
24. Чайковская Л.А. Оценка ноу-хау как часть интеллектуального капитала [Текст] / Чайковская Л.А. // Финансовый вестник: финансы, налоги, страхование, бухгалтерский учет. – 2009. – №10.
25. Шмидт А.О. Интеллектуальный капитал. Характеристика, оценка представлений в отчетности при особом учете рисков, связанных с интеллектуальным капиталом [Текст] / Шмидт А.О. – Гамбург, 2008.

### Ключевые слова

Знания сотрудников; явные знания; неявные знания; нематериальные активы; интеллектуальные активы; факторы производства; объект учета; оценка интеллектуальных активов; активы; оценка.

*Тонкошкурова Надежда Сергеевна*

### РЕЦЕНЗИЯ

Актуальность темы обусловлена тем, что в современных условиях технического прогресса важнейшую роль в получении и сохранении конкурентных преимуществ предприятия, а также в росте стоимости его активов, играют не только материальное имущество предприятия, но и в не меньшей, а возможно, и большей степени квалифицированный персонал, применяющий эти активы, его знания и способности. В этой связи все острее становится вопрос о возможности инвесторов и менеджеров получить информацию о данном ресурсе. В настоящее время в различных организациях используются различные методы оценки этих ресурсов и предоставления информации о них, что приводит к несопоставимости этой информации, предоставляемой различными предприятиями. На сегодняшний день объективно существует необходимость анализа теоретических аспектов интеллектуальных активов: определение сущности интеллектуальных активов, их роли в деятельности компании, а также места данного вида активов в системе объектов учета и в отчетности.

Научная новизна проведенного автором статьи исследования заключается в представленном подходе к признанию знаний в качестве одного из основных факторов производства, а также в качестве самостоятельного объекта учета в составе активов предприятия. Глубокий анализ особенностей данного актива позволяет Н.С. Тонкошкуровой определить дальнейшее направление исследования по вопросам учета знаний.

Практическая значимость результатов исследования и выводов, содержащихся в статье, заключается в иллюстрации возможностей рассмотрения интеллектуальных активов в качестве одного из факторов производства, а также в качестве самостоятельного объекта учета.

В качестве замечаний следует указать на необходимость более четких определений понятий «явные знания», «неявные знания», «интеллектуальные активы», позволяющих не только их разграничить, но и представить в качестве объектов учета.

Заключение. Рецензируемая статья отвечает требованиям, предъявляемым к научным публикациям, текст сопровождается иллюстративными материалами. Работа заслуживает положительной оценки и может быть рекомендована к изданию.

*Карзаева Н.Н., д.э.н., доцент, зав. кафедрой экономического анализа и аудита Российского государственного аграрного университета – МСХА им. К.А. Тимирязева*

## 10.11. ACCOUNTING OF INTELLECTUAL ASSETS – THEORETICAL ASPECT

N.S. Tonkoshkurova, Post-graduate Student Khakass State University of N.F. Katanova, Abakan

The present article is devoted studying of theoretical bases of accounting of intellectual assets. In article the concept of intellectual assets, their role of activity of the companies as one of major manufacture factors is in detail considered; features of intellectual assets as object of book keeping, and also ways of their estimation are in detail analyzed.

### Literature

1. The civil code of the Russian Federation [the Electronic resource]: a part the fourth from December, 18th, 2006 № 230-FZ: is accepted by State Duma of Federal Meeting of the Russian Federation on November, 24th, 2006: it is approved by the Federation Council of Federal Meeting of the Russian Federation on December, 8th 2006r.// the Portal of the Government of Russian Federations. URL: <http://www.government/executivepowerservices/>.
2. About accounting in the Russian Federation [the Electronic resource]: the federal law of the Russian Federation from November, 21st, 1996 №129-ФЗ: is accepted by the State Duma of Federal Meeting of the Russian Federation on February, 23rd, 1996 // Consultant plus. URL: <http://www.consultant.ru/popular/buch/>.
3. E.G. Abramov. About a parity of concepts intellectual property, the intellectual capital, intellectual assets [electronic resource] / Abramov E.G. // *Creativnaya economica*. – 2007. – №01. URL: <http://creativeconomy.ru/library/prnprd970.php>.
4. A.G. Bashirova. The intellectual capital as competitive advantage [text] / Bashirova A.G. // *Vestnik Kasanskogo gosudarstvennogo agrarnogo universiteta. Nauchnyj jurnal.* – 2010. – №1(15). – P. 10-14.
5. J. Baetge. Balance Sheets [text] / Baetge J., Kirsh H.J., Thiele S. – 5-th ed. Duesseldorf, 2001.
6. A. Wagenhofer. International financial reporting standards – IAS / IFRS [text] / Wagenhofer A. – 5-th ed., Frankfurt, Wien, 2005.
7. W. Wittmann. Economics of enterprise, book 1: foundation, elements, tools [text] / Wittmann W. – Tuebingen, 1982.
8. O.V. Dzyuba. Questions of methodology of an estimation of accounting balance [text] / Dzyuba O.V. // *Vestnik SPbGU.* – 2004. – Ser. 5. Vyp. 4. – P. 161-167.
9. R.G. Kaspina. The corporate reporting made according to IFRS: development tendencies [text] / Kaspina R.G. // *Auditorskije vedomosti.* – 2006. – №4. – P. 47-55.
10. I.N. Krakovskaya. Measurement and estimation of the human capital of the organisation: approaches and problems [text] / Krakovskaya I.N. // *Economicheskij analiz: teoriya i praktika.* – 2008. – №19. – P. 41-50.
11. B.Z. Milner. Knowledge management [text] / Milner B.Z. – М.: INFRA-M, 2003. – 178 P.
12. T. Mindermann. Knowledge in accounting [text] / Mindermann T. – Norderstedt, 2008.
13. T. Mindermann. About acknowledgment of training costs along IFRS [text] / Mindermann T. // *Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis*, 2009.
14. L.N. Ogoleva. Models of occurrence, development and materialization scientific knowledge [text] / Ogoleva L.N., Radikovskij V.M. // *Economicheskij analiz: teoriya i praktika.* – 2008. – №8.

15. I.V. Osokina. The manufacture of new knowledge (about the problem) [text] / Osokina I.V. // Vestnik MGUS.– 2007. – №2(2). – P. 69-71.
16. M.G. Plotnickij. Course of the economic theory: the Textbook [text] / Plotnickij M.G., Lobkovich E.I., Mutalimov M.G. – Mn.: Misanta, 2003. – 496 P.
17. V.B. Salihov. The intellectual capital of the organisation: essence, structure and bases of management [text] / Salihov V.B. – M.: ITK «Dashkov i K», 2008.
18. V.V. Sedov. The economic theory: In 2 parts. A part. 1: Introduction in the economic theory: the Manual [text] / Sedov V.V. – Chelyab. Gos. un-t. Chelyabinsk, 2002. – 115 P.
19. A. Smit. Research about the nature and the reasons of riches of the people [text] / Smit A. – M., 1962.
20. T.A. Stewart. Intellectual Capital. The new Wealth of Organizations [text] / Stewart T.A. – New York, 1998.
21. J.B. Sey. The treatise of political economy [text] / Sey J.B. – M., 1896.
22. G. Tuguskina. Modelling of structure of the human capital [text] / Tuguskina G. // Kadrovik. Kadrovij management.– 2009. – №9. – P. 12-20.
23. A. Turgo. The selected economic works [text] / Turgo A. – M., 1961.
24. L.A. Chajkovskaya. Know-how estimation as a part of the intellectual capital [text] / Chajkovskaya L.A. // Financovij vestnik: financy, nalogi, strahovanie, buhgalterskij uchet. – 2009. – №10.
25. A.O. Schmidt. Intellectual Capital. Characteristics, measure and preparation of reporting by particular regard of associated with Intellectual Capital risks [text] / Schmidt A.O. – Hamburg, 2008.

### Keywords

Knowledge of employees; obvious knowledge; implicit knowledge; intangible assets; intellectual assets; manufacture factors; object of the account; an estimation of intellectual assets; assets; an estimation.