

2.10. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ ИНТЕЛЛЕКТУАЛЬНЫХ АКТИВОВ

Тонкошкурова Н.С., к.э.н., кафедра бухгалтерского учета, анализа, аудита и налогообложения

Институт экономики и управления Хакасского государственного университета им. Н.Ф. Катанова

В статье сформулировано определение интеллектуальных активов, раскрыта сущность интеллектуальных активов как одного из факторов производства; представлены отличительные черты интеллектуальных активов от интеллектуального капитала, человеческого капитала, нематериальных активов, интеллектуальной собственности; разграничены понятия «интеллектуальные активы», «неосязаемые активы», «знания»; представлена методика отражения информации об интеллектуальных активах на счетах бухгалтерского учета.

ВВЕДЕНИЕ

Экономику нового типа, пришедшую на смену постиндустриальной экономике, специалисты называют «экономикой знаний» [13, с. 2]. Инновационный потенциал предприятия и потенциал его прибыльности в настоящее время в большей степени определяются знаниями и информацией. 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. В Российской Федерации действует большое количество инновационных фирм, основным ресурсом и продуктом деятельности которых является знание, или интеллектуальные активы [8, с. 85]. И несмотря на то, что знание является наиболее ценным активом в деятельности любого хозяйствующего в современных условиях предприятия, пользователи финансовой отчетности не могут получить достоверную информацию о наличии, стоимости и составе данного ресурса. Причиной этого является отсутствие на сегодняшний день норм бухгалтерского учета и представления в отчетности информации об используемых в качестве ресурса и продукта производства знаниях. Одним из возможных путей решения данной проблемы может стать представленный метод бухгалтерского учета интеллектуальных активов.

Понятие интеллектуальных активов

Интеллектуальные активы занимают важное место в системе производственных факторов. В трудах классиков экономической теории интеллектуальные активы представлены как часть фактора производства «труд», в марксистской теории – как часть фактора производства «рабочая сила», в теории неоклассиков – как часть фактора «предпринимательские способности».

В современных экономических теориях интеллектуальные активы рассматриваются как составная часть интеллектуального или человеческого капитала.

В рассмотренных подходах упускалась двойственная природа интеллектуальных активов как производственного фактора – с одной стороны это часть активов (интеллектуальные активы), а с другой – часть капитала (интеллектуального капитала) (рис. 1).

Таким образом, интеллектуальные активы представлены, с одной стороны, частью фактора «труд» – умственным трудом, а с другой стороны – частью фактора «капитал» – интеллектуальным капиталом.

В настоящее время интеллектуальные активы как ресурсы не имеют однозначного и всеобщего признаваемого определения. Существует огромное количество трактовок категории «интеллектуальные активы (ИА)», за которыми могут скрываться понятия интеллектуальной собственности, личных качеств сотрудников, знаний,

компетенций, нематериальных активов, творческих способностей, лидерских и иных личных качеств персонала. Таким образом, существующие определения ИА являются очень широкими, включающими различные неоднородные по своей природе компоненты, такие как, например, лидерские качества и нематериальные активы. Кроме того, специалисты и ученые не учитывают очень важную их особенность – способность приносить организации экономические выгоды. В результате анализа существующих определений ИА сделан вывод о том, что под ИА следует понимать неотчуждаемые от своих носителей знания и навыки, приносящие экономические выгоды хозяйствующим субъектам.

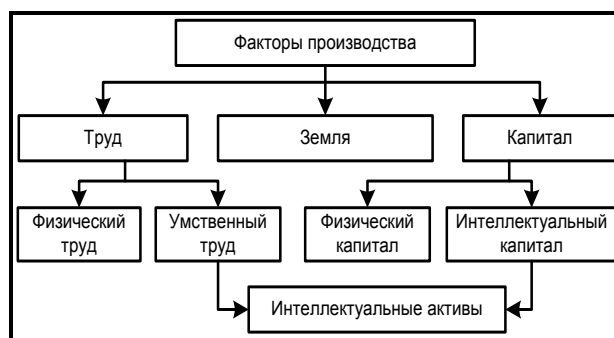


Рис. 1. Система производственных факторов современного предприятия

В современной научной литературе используется множество понятий, раскрывающих различные стороны категории ИА как фактора производства:

- «интеллектуальный капитал»;
- «человеческий капитал»;
- НМА;
- «неосязаемые активы»;
- «интеллектуальные активы»;
- «интеллектуальная собственность»;
- «знания».

Но, как правило, ученые, говоря об одном и том же, пользуются разными понятиями.

ИА, являясь с одной стороны неосязаемыми по своей природе, имеют общие и отличительные черты с нематериальными активами (НМА). Важным отличием НМА от ИА является то, что в состав НМА, согласно положению 14/2007 «Учет НМА», не включаются знания и навыки работников, которые являются неотъемлемой частью ИА. В свою очередь под определение ИА не подпадают такие НМА, как гудвилл, торговые марки и товарные знаки, секреты производства (ноу-хау), издательские права, а также отчуждаемые от своих носителей знания, представленные в виде промышленных образцов, новых технологий, формул, закрепленных на материальных носителях и используемых в деятельности предприятия.

Категория «неосязаемые активы» намного шире категории ИА, так как к ней следует отнести внутреннюю корпоративную культуру компании, клиентские и партнерские связи, здоровье сотрудников, их командный дух, деловые и личные качества профессионала (рис. 2).

Интеллектуальная собственность отражает право субъекта владеть и распоряжаться каким-либо нематериальным объектом [1, ст. 1225]. В этом состоит основное отличие данной категории от категории ИА, являющейся экономическим термином и отражающей не «право», а сущность объекта [3].

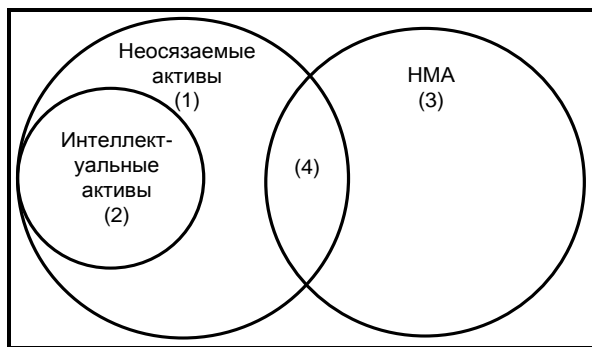


Рис. 2. Соотношение понятий «неосязаемые активы», НМА, ИА

По своей сущности ИА представляют собой знания и умения сотрудников, однако категория «знания», используемая в научной литературе, является более общим понятием по сравнению с категорией ИА и включает в себя, помимо знаний, используемых в деятельности компании и подпадающих под определение ИА, знания другого рода. Кроме того, под категорией «знания» понимаются знания отчуждаемые и неотчуждаемые от своих носителей, в то время как под категорией ИА понимаются исключительно не отчуждаемые от своих носителей знания.

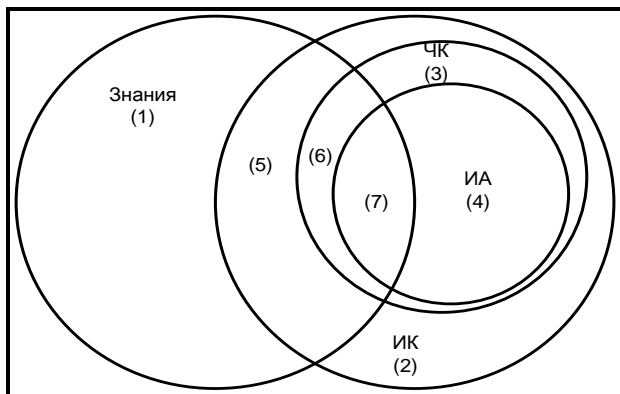


Рис. 3. Соотношение понятий «знания», «человеческий капитал», «интеллектуальный капитал», ИА

Категории «интеллектуальный капитал» (ИК), «человеческий капитал» (ЧК) и ИА очень тесно связаны между собой: ЧК является частью ИК. ИА являются частью ЧК. Общими для ИА и ЧК являются такие компоненты, как знания сотрудников, профессиональный опыт, навыки, используемые в деятельности компании и способные приносить прибыль данной компании. Но помимо ИА в ЧК включены такие составляющие, как здоровье, командный дух, удовлетворенность работой, личные качества персонала, отношения в коллективе. Эти составляющие отличают ЧК от ИА (рис. 3).

Таким образом, отличительные особенности ИА от иных категорий предопределяют их особое место в системе ресурсов организаций.

В настоящее время в учете и отчетности находят отражение только НМА и интеллектуальная собственность. ИК и ЧК не могут быть представлены в учете и в отчетности в силу того, что эти понятия являются сборными, включающими в себя множество составных частей, которые могут быть представлены в качестве самостоятельных объектов учета. Отсутствие в бух-

галтерском учете и бухгалтерской отчетности информации об ИА ведет к искажению финансовой информации. Неотчуждаемые от своих носителей знания – это ресурс, используемый, с одной стороны, для производства НМА, а с другой стороны – участвующий в процессе производства готовой продукции.

В современной бухгалтерской отчетности представляется информация о внеоборотных активах и о продуктах, изготавливаемых при использовании этих активов. В случае же с ИА, которые являются неотчуждаемыми от своих носителей знаниями, в отчетности находит отражение лишь продукт. Активы, посредством которых был произведен данный продукт не находят своего места в современном учете (рис. 4).

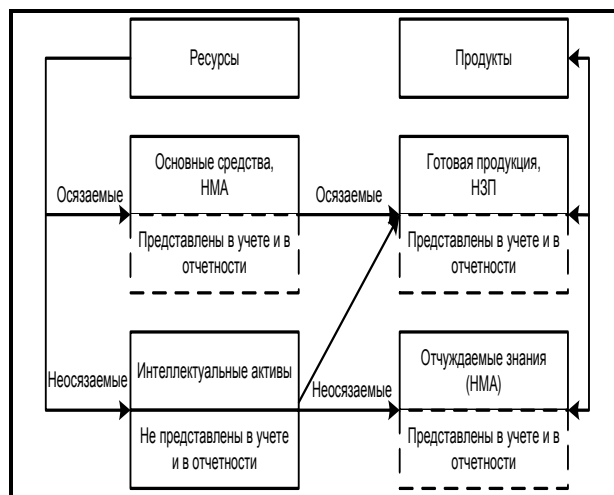


Рис. 4. Представление в отчетности осязаемых и неосязаемых ресурсов и их продуктов

Отражение ИА как фактора производства в бухгалтерской отчетности позволит формировать более полную и достоверную информацию о ресурсном обеспечении хозяйствующего субъекта.

Классификация ИА

В настоящее время существует несколько критериев классификации ИА:

- по частоте использования в деятельности хозяйствующего субъекта (инновационные и рутинные) [7, с. 137];
- по сфере применения (для внутреннего применения, для накопления на фирме или для продажи) [5, с. 4];
- согласно стадиям жизненного цикла товара, на которых используются интеллектуальные активы (стадия технической подготовки, стадия производства, стадия реализации, стадия послепродажного сервиса) [11].

Приведенные классификации не отражают природной сущности ИА, что не позволит провести их оценку. Кроме того, существующие классификации позволяют систематизировать информацию о затратах на продукт, изготавливаемый посредством ИА, но не организовать их аналитический и синтетический учет.

На основании анализа существующих классификаций ИА целесообразно ввести критерий их классификации – по содержанию ИА:

- «формальные знания», т.е. знания, подтвержденные дипломом и / или квалификационным аттестатом, соответствующих занимаемой должности;

- «интеллектуальные способности» сотрудника, т.е. его теоретические профессиональные знания, необходимые для выполнения должностных обязанностей;
- «практические навыки» – это те практические навыки, умения и личные качества сотрудника, которые повышают качество выполняемой им работы.

Данная классификация позволит формализовать процесс оценки ИА и определить требования к организации бухгалтерского учета.

Синтетический учет ИА

Информация, характеризующая фактическое состояние хозяйственной деятельности, возникает и передается в системе хозяйственного учета. Именно в хозяйственном учете регистрируются, накапливаются, обрабатываются данные, которые затем используются для проведения анализа и контроля, а также и для планирования, регулирования [6, с. 3].

Введение в бухгалтерский учет самостоятельного объекта учета – ИА – требует использования в бухгалтерском учете соответствующих синтетических и аналитических счетов. Так как в настоящее время не предусматривается отражение в бухгалтерском учете ИА, существует необходимость введения новых счетов в план счетов бухгалтерского учета, на которых будет отражаться информация об ИА.

В активной части баланса представляются внеоборотные и оборотные активы. Н.Н. Карзаева, В.В. Ковалев, Н.П. Кондраков, В.В. Патров, В.В. Приображенская, М.Л. Пятав, В.Я. Соколов, Я.В. Соколов отмечают, что счета раздела «внеоборотные активы» предназначены для обобщения информации о наличии и движении активов организации, которые в соответствии с правилами бухгалтерского учета относятся к основным средствам, НМА, а также операции, связанные с их строительством, приобретением и выбытием [10, с. 5]. Отличительным признаком и критерием отнесения активов к внеоборотным является срок их полезного использования продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев, а приобретение или изготовление данного актива не для целей продажи.

Счета раздела «Оборотные активы» предназначены для обобщения информации о наличии и движении предметов труда, предназначенных для обработки, переработки или использования в производстве, либо для хозяйственных нужд, средств труда, которые в соответствии с установленным порядком включаются в состав средств в обороте, а также операций, связанных с их заготовлением (приобретением) [10, с. 104]. Оборотные активы включают товарно-материальные ценности в обороте, текущие затраты, средства в расчетах, финансовые вложения и денежные средства. Оборотные производственные средства – это предметы труда, которые полностью потребляются в течение одного производственного цикла и полностью переносят свою стоимость на готовую продукцию.

ИА не могут потребляться полностью в течение одного производственного цикла и переносить свою стоимость на вновь произведенную продукцию. Поэтому они не отвечают требованиям признания данных активов в качестве оборотных. С другой стороны, при найме работника, как правило, предполагается, что он проработает в компании длительное время. Говорить о возможной продаже ИА вообще не имеет смысла.

Таким образом, ИА должны найти свое место среди внеоборотных активов.

К числу внеоборотных активов относятся:

- НМА;
- результаты исследований и разработок;
- основные средства;
- незавершенное строительство;
- доходные вложения в материальные ценности;
- финансовые вложения;
- отложенные финансовые активы;
- прочие внеоборотные активы.

По своей сущности ни одна из названных статей не соответствует ИА. Наиболее вероятно было бы отражать указанные активы в составе нематериальных, но в соответствии с п. 4 ПБУ 14/2007 ИА не выполняют критерии признания их в качестве нематериальных, поэтому не могут быть представлены в их составе. Но по своей сущности и по значению для деятельности предприятия они близки НМА, поэтому свое место в балансе они должны найти рядом с нематериальными. План счетов предлагает следующее распределение внеоборотных активов [2]:

- 01 – основные средства;
- 02 – амортизация основных средств;
- 03 – доходные вложения в материальные ценности;
- 04 – НМА;
- 05 – амортизация НМА;
- 07 – оборудование к установке;
- 08 – вложения во внеоборотные активы;
- 09 – отложенные налоговые активы.

Таким образом, в составе внеоборотных активов, распределенных по счетам в Плане счетов, один счет – 06 – является свободным. Именно на этом счете авторами данного исследования предлагается вести учет ИА.

Изменение в активной части баланса должно непременно сопровождаться соответствующими изменениями и в его пассивной части. Как известно, пассив баланса состоит из капитала, долгосрочных и краткосрочных обязательств. Обязательства представляют собой текущую задолженность компании, возникающую из событий прошлых периодов, регулирование которой приведет к оттоку из компании ресурсов, поддерживающих экономическую выгоду [12]. Счета раздела «Капитал» предназначены для обобщения информации о состоянии и движении капитала организации [10, с. 439]. Капитал – это стоимость, приносящая (производящая) прибавочную стоимость [9]. Интеллектуальные активы возникают не в результате возникновения задолженности, а в результате появления у предприятия новых ресурсов, ценностей, способных создавать «прибавочную стоимость». Поэтому при увеличении стоимости ИА счет их учета должен корреспондировать с соответствующим счетом учета капитала.

Современный План счетов содержит следующие счета, отражающие информацию о капитале:

- 80 – уставный капитал;
- 81 – собственные акции (доли);
- 82 – резервный капитал;
- 83 – добавочный капитал;
- 84 – нераспределенная прибыль (непокрытый убыток);
- 86 – целевое финансирование.

Уставный капитал – это сумма средств, первоначально инвестированных собственниками для обеспечения уставной деятельности организации. Резервный капитал создается в соответствии с законодательством путем отчислений от чистой прибыли. Добавочный капитал включает в себя прирост стоимости внеоборотных

активов в результате переоценки, а также эмиссионный доход [4]. Таким образом, информация об ИА не может отражаться ни на одном из используемых счетов учета капитала. Как представлено выше, несколько счетов в Плана счетов не используются на сегодняшний день. Наиболее близким к счетам учета капитала является счет 85, который представляется целесообразным использовать для отражения изменений в пассиве баланса, соответствующих изменениям стоимости ИА.

Таким образом, бухгалтерский учет ИА осуществляется по дебету счета 06 «Интеллектуальные активы» и по кредиту счета 85 «Интеллектуальный капитал».

К счету 06 «Интеллектуальные активы» открывается три субсчета:

- 06.1 «Интеллектуальные активы сотрудников»;
- 06.2 «Затраты на обучение»;
- 06.3 «Профессионализм работников».

При принятии на работу сотрудника на сумму первоначальной оценки ИА дебетуется счет 06.1 в корреспонденции со счетом 85 «Интеллектуальный капитал»:

- Д-т 06.1 «Интеллектуальные активы сотрудников»;
- К-т 85 «Интеллектуальный капитал».

При обучении сотрудника затраты на обучение списываются в дебет транзитного счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» с кредита счетов поставщиков услуг образования в сумме, уплаченной за обучение. Далее, после выполнения сотрудником тестов по материалам прослушанного курса и определения стоимости полученных ИА, в дебет счета 06.2 с кредита счета 76 списывается стоимость полученных в результате обучения ИА. Если в результате тестирования по материалам прослушанного курса стоимость полученных ИА оказалась меньше суммы, уплаченной за обучение, то полученная разница списывается с кредита счета 76 в дебет счета 91. Т.е. обучение сотрудника должно быть оформлено следующими бухгалтерскими проводками.

Отражена стоимость оказанных образовательных услуг:

- Д-т счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»;
- К-т счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

Стоимость приобретенных в результате обучения ИА определяется следующим образом: сотруднику, прошедшему обучение, предлагаются тесты по материалам прослушанного курса (составленные обучающей организацией на основе изучаемого материала или руководителем предприятия или менеджером по персоналу, исходя из их ожиданий относительно обучения сотрудника). Выполнение тестов оценивается в пять, четыре, три или два балла с соответствующим присвоением коэффициентов 1, 0,8, 0,4 или 0. Далее полученный коэффициент умножается на стоимость обучения, и таким образом получается стоимость новых полученных в результате обучения ИА.

Отражена стоимость приобретенных в результате обучения ИА:

- Д-т счета 06.2 «Интеллектуальные активы предприятия», субсчет «Затраты на обучение»;
- К-т счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Если стоимость полученных ИА не соответствует стоимости обучения, то разница между стоимостью обучения и стоимостью полученных в результате обучения ИА списывается на прочие расходы:

- Д-т счета 91.2 «Прочие доходы и расходы», субсчет «Прочие расходы»;
- К-т счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Суммы начисленной амортизации затрат на обучение списываются с кредита счета 06.2 в дебет 20, 23, 25, 26 или счета 91.2 в зависимости от того, в каком структурном подразделении предприятия задействован сотрудник и в зависимости от порядка принятия расходов на предприятии. Амортизация затрат на обучение сотрудников начисляется начиная с первого месяца, следующего за месяцем проведения тестирования. При этом делается проводка:

- Д-т счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательное производство», 26 «Общехозяйственные расходы», 91.2 «Прочие доходы и расходы», субсчет «Прочие расходы»;
- К-т счета 06.2 «Интеллектуальные активы предприятия», субсчет «Затраты на обучение».

Если действие трудового договора прекращается до окончания указанного в трудовом договоре срока или ранее 5 лет, то оставшаяся в дебите счета 06.2 сумма средств списывается на прочие расходы. Вследствие досрочного прекращения трудового договора суммы недоначисленной амортизации затрат на обучение списываются на прочие расходы как остаточная стоимость активов, по которым начисляется амортизация, списываемых организацией [10]:

- Д-т счета 91.2 «Прочие доходы и расходы», субсчет «Прочие расходы»;
- К-т счета 06.2 «Интеллектуальные активы», субсчет «Затраты на обучение».

Результаты переоценки ИА учитываются по дебету счета 06.3 «Интеллектуальные активы», субсчет «Профессионализм работников» в корреспонденции со счетом 85 «Интеллектуальный капитал». При увеличении профессионализма сотрудника на сумму увеличения стоимости ИА по сравнению с прошлым периодом делается проводка:

- Д-т счета 06.3 «Интеллектуальные активы», субсчет «Профессионализм работников»;
- К-т счета 85 (счет «Интеллектуальный капитал»).

Обратная проводка делается в случае, если проведенная переоценка ИА показала, что сотрудник не развивается в профессиональном отношении, а наоборот, его знания устарели и имеют меньшую ценность, чем некоторое время назад.

При прекращении действия трудового договора делается проводка, обратная проводке, которая была сделана при приеме сотрудника на работу:

- Д-т счета 85 «Интеллектуальный капитал»;
- К-т счета 06.1 «Интеллектуальные активы», субсчет «Интеллектуальные активы сотрудников».

При увольнении сотрудника делается следующая проводка:

- Д-т счета 91.2 «Прочие доходы и расходы», субсчет «Прочие расходы»;
- К-т счета 06.2 «Интеллектуальные активы», субсчет «Затраты на обучение».

Обратной проводкой показывается уменьшение активов предприятия на стоимость профессионализма работников, с которыми прекращаются трудовые отношения, и, вместе с тем, уменьшение величины ИК:

- Д-т счета 85 «Интеллектуальный капитал»;
- К-т счета 06.3 «Интеллектуальные активы предприятия», субсчет «Профессионализм работников».

Рассмотрим отражение в бухгалтерском учете ИА в течение 2010 г. на примере аудиторской фирмы. На начало 2010 г. стоимость ИА аудиторской фирмы составила 82 000 руб.; в марте был принят аудитор, в связи с чем ИА увеличились на 19 000 руб.; в июне

стоимость ИА возросла на сумму 13 000 руб. в результате принятия на работу бухгалтера. В августе 2010 г. аудиторы прошли обучение, общая стоимость которого составила 42 000 руб., из которых 37 800 руб. были признаны ИА, а 4 200 рублей – прочими расходами. В сентябре 2010 г. бухгалтеры фирмы также прошли обучение, в результате которого образовались новые ИА на всю стоимость обучения – 5 000 руб. В ноябре 2010 г. 3 000 руб. было потрачено на курс переподготовки юриста. При этом 2 400 руб. были признаны ИА и 600 руб. – прочими расходами. В конце 2010 г. была произведена переоценка ИА фирмы, в результате ко-

торой первоначальная стоимость этих активов увеличилась на 7000 руб. Бухгалтер аудиторской фирмы составил следующие проводки (табл. 1).

Схема взаимосвязи представленных корреспондирующих счетов по операциям представлена на рис. 5.

Общее дебетовое сальдо по счету 06 «Интеллектуальные активы» составит 165 390 руб. Стоимость ИА составляет 123 000 руб. ИА, приобретенные в результате обучения сотрудников, составляющие 42390, учитываются по дебету счета 06.2 «Затраты на обучение» в корреспонденции со счетами учета затрат на обучение.

Таблица 1

ЖУРНАЛ ХОЗЯЙСТВЕННЫХ ПРОВОДОК ПО УЧЕТУ ИА АУДИТОРСКОЙ ФИРМЫ ЗА 2010 г.

№	Дата	Дт	Кт	Сумма, руб.	Хозяйственная операция
1	01.01.2010	06.1	85	82 000	Первоначальная стоимость ИА на начало 2010 г.
2	Март 2010	06.1	85	19 000	Приняли на работу аудитора
3	Июнь 2010	06.1	85	13 000	Приняли на работу бухгалтера
4	Август 2010	76	60	42 000	Общая стоимость обучения аудиторов
		06.2	76	37 800	Стоимость приобретенных в результате обучения ИА
		91.2	76	4 200	На прочие расходы списаны расходы на обучение, которые не привели к образованию новых ИА
5	Сентябрь 2010	26	06.2	630	Начислена амортизация интеллектуальных активов
6	Сентябрь 2010	76	60	5 000	Общая стоимость обучения бухгалтеров
		06.2	76	5 000	Стоимость приобретенных в результате обучения ИА
7	Октябрь 2010	26	06.2	713,33	Начислена амортизация интеллектуальных активов
8	Ноябрь 2010	76	60	3 000	Общая стоимость обучения юриста
		06.2	76	2 400	Стоимость приобретенных в результате обучения ИА
		91.2	76	600	На прочие расходы списаны расходы на обучение, которые не привели к образованию новых ИА
9	Ноябрь 2010	26	06.2	713,33	Начислена амортизация интеллектуальных активов
10	Декабрь 2010	26	06.2	753,33	Начислена амортизация интеллектуальных активов
11	31.12.2010	06.3	85	9000	Увеличение стоимости ИА в результате переоценки

06.1 «Интеллектуальные активы сотрудников»		85 «Интеллектуальный капитал»	
С-до, 82000			С-до, 82000
(март) 19000			(март) 19000
(июнь) 13000			(июнь) 13000
Об. 32000			(дек.) 9000
С-до, 114000			Об. 41000
			С-до, 123000
76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»		60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	
С-до, -	С-до, -		С-до, -
(авг.) 42000	(авг.) 37800		(авг.) 42000
(сент.) 5000	(авг.) 4200		(сент.) 5000
(нояб.) 3000	(сент.) 5000		(нояб.) 3000
	(нояб.) 2400		Об. 50000
	(нояб.) 600		С-до, 50000
Об. 50000	Об. 50000		
С-до, -	С-до, -		
06.2 «Затраты на обучение»		91.2 «Прочие расходы»	
С-до, -		С-до, -	
(авг.) 37800	(сент.) 630	(авг.) 4200	
(сент.) 5000	(окт.) 713,33	(нояб.) 600	
(нояб.) 2400	(нояб.) 713,33	Об. 4800	
	(дек.) 753,33	С-до, 4800	
Об. 45200	Об. 2810		
С-до, 42390			
26 «Общехозяйственные расходы»		06.3 «Профессионализм работников»	
С-до, -		С-до, -	
(сент.) 630		(дек.) 9000	
(окт.) 713,33		Об. 9000	
(нояб.) 713,33		С-до, 9000	
(дек.) 753,33			
Об. 2810			
С-до, 2810			

Рис. 5. Взаимосвязи счетов по операциям

Взаимодействие счетов учета ИА наглядно представлено на рис. 6.

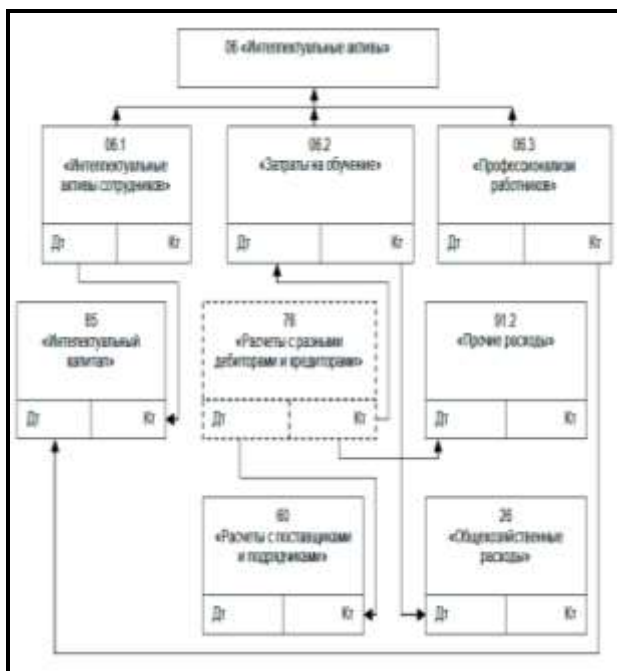


Рис. 6. Взаимодействие счетов учета ИА

В течение 2010 г. никто из сотрудников анализируемой аудиторской фирмы не был уволен. Если бы какой-либо сотрудник покинул фирму, например, аудитор №3, бухгалтер сделал бы следующие проводки (предположим, что аудитор уволился в начале 2011 г.):

- 1) Д-т счета 85 «Интеллектуальный капитал»;
К-т счета 06.1 «Интеллектуальные активы», субсчет «Интеллектуальные активы сотрудников» – на сумму первоначальной оценки интеллектуальных активов (17 000 руб.).
- 2) Д-т счета 91.2 «Прочие доходы и расходы», субсчет «Прочие расходы»;
К-т счета 06.2 «Интеллектуальные активы», субсчет «Затраты на обучение» – на сумму приобретенных в результате обучения ИА за минусом начисленной амортизации ($8400 - 8400 / 60 * 4 = 7840$).
- 3) Д-т счета 85 «Интеллектуальный капитал»;
К-т счета 06.3 «Интеллектуальные активы предприятия», субсчет «Профессионализм работников» – на сумму переоценки интеллектуальных активов (3000 руб.).

Таким образом, при увольнении аудитора №3 ИА аудиторской фирмы уменьшились бы на сумму 27 840 руб. ($17000 + 7840 + 3000$).

Аналитический учет ИА

Введение в бухгалтерский учет нового объекта – ИА неминуемо сопряжено с введением новых документов. Первым документом, регламентирующим порядок учета ИА, является учетная политика ИА, разработанная внутри организации с учетом рекомендаций и нормативов по учету ИА, действующих на территории Российской Федерации.

Учетная политика ИА раскрывает порядок оценки ИА:

- порядок проведения тестирования в целях определения первоначальной стоимости ИА и в целях проведения переоценки этих активов;
- периодичность и сроки проведения оценки или переоценки ИА;

- порядок проведения оценки результатов тестирования, а также тесты, используемые для определения стоимости ИА.

Учетная политика ИА подлежит обновлению в соответствии с обновлением нормативных документов по оценке ИА федерального уровня, но не реже одного раза в год.

Документом, являющимся основанием для учета ИА, является трудовой договор. Подписывая данный документ, работник выражает свое согласие на использование его знаний в качестве ИА организации. Трудовой договор может носить срочный характер, обеспечивая тем самым работодателю некоторую уверенность в том, что наличие у него на балансе ИА не находится в непосредственной зависимости только лишь от желаний работника, но и подкреплено юридически. С другой стороны, для защиты интересов работника в случае заключения срочного договора необходимо включить условие о том, что договор может быть прекращен досрочно в случае ухудшения условий работы. По желанию работодателя и работника в договоре может поясняться, что подразумевает собой ухудшение или неухудшение условий работы (например, индексация заработной платы, требования к рабочему месту, трудовому распорядку, соблюдение норм трудового законодательства).

При приеме на работу нового сотрудника на него заводится карточка учета ИА, в которой учитывается первоначальная стоимость его ИА, затраты на обучение, если они имели место, стоимость приобретенных в результате обучения ИА, результаты переоценки ИА.

Данные о первоначальной стоимости ИА всех сотрудников группируются в ведомости первоначальной оценки ИА (табл. 2).

Данные о стоимости приобретенных в результате обучения ИА всех сотрудников группируются в ведомости приобретенных в результате обучения ИА (табл. 3).

Для заполнения ведомости приобретенных в результате обучения ИА необходимы следующие документы: договор с образовательным учреждением о предоставлении образовательных услуг, документы, подтверждающие стоимость и факт оплаты обучения, ведомость оценки знаний, приобретенных в результате обучения (результаты итогового тестирования).

Суммы накопленной амортизации ИА, полученных в результате обучения сотрудников, систематизируются в документе «Справка-расчет амортизации интеллектуальных активов, полученных в результате обучения сотрудников» (табл. 4).

Результаты переоценки ИА по всем сотрудникам организации представляются в ведомости переоценки ИА (табл. 5).

Ведомость переоценки ИА заполняется на основании результатов тестирования и оценки практических навыков.

Стоимость ИА организации на конец года представляется в ведомости стоимости ИА фирмы на конец года (табл. 6).

Аналитический учет ИА ведется по следующим направлениям:

- по категориям должностей (стратегическое руководство, оперативное руководство, ведущие специалисты, специалисты, вспомогательный персонал);
- в разрезе наименований должностей;

- по подразделениям (по отделам, департаментам, группам, блокам, службам);
- по каждому сотруднику.

Таблица 2

ВЕДОМОСТЬ ПЕРВОНАЧАЛЬНОЙ ОЦЕНКИ ИА

Работники	Формальные знания			Интеллектуальные способности			Практические навыки			Итого, рублей	Проводка	
	Средний балл диплома	k_{ϕ}	Стоимость ИА, руб.	Оценка за тесты	k_{Σ}	Стоимость ИА, руб.	Оценка за задания	$k_{\text{пр}}$	Стоимость ИА, руб.		Дт	Кт
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
...
Итого ИА фирмы	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-

Таблица 3

ВЕДОМОСТЬ ПРИОБРЕТЕННЫХ В РЕЗУЛЬТАТЕ ОБУЧЕНИЯ ИА

Работники	Стоимость обучения		Итоговая оценка	$k_{об}$	Стоимость ИА		Прочие расходы				
	руб.	Проводка			руб.	Проводка	руб.	Проводка			
-	-	Дт Кт	-	-	-	Дт Кт	-	Дт Кт			
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
...
Итого											

Таблица 4

СПРАВКА-РАССЧЕТ АМОРТИЗАЦИИ ИА, ПОЛУЧЕННЫХ В РЕЗУЛЬТАТЕ ОБУЧЕНИЯ СОТРУДНИКОВ

Сотрудники	Стоимость ИА, руб.	Начисленная амортизация, рублей						Итого амортизация	Остаточная стоимость ИА
		Январь		...	Декабрь				
1	2	3		4	5		6	7	
...	
-	-	-		-	-		-	-	
Итого	-	-	Дт Кт	-	Дт Кт	-	Дт Кт	-	

Таблица 5

ВЕДОМОСТЬ ПЕРЕОЦЕНКИ ИА

Сотрудники	Стоимость ИА на начало отчетного периода				Переоцененная стоимость ИА			Увеличение / Уменьшение стоимости ИА		
	Формальные знания	Интеллектуальные способности	Практические навыки	Итого	Интеллектуальные способности	Практические навыки	Итого	руб.	Проводка	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Итого	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-

Таблица 6

ВЕДОМОСТЬ СТОИМОСТИ ИА АУДИТОРСКОЙ ФИРМЫ НА КОНЕЦ ГОДА

Работники	Формальные знания			Интеллект. способ.		Практич. Навыки			Итого, рублей	
	Сред. балл диплома	k_{ϕ}	Стоим. ИА, руб.	Оценка за тесты	k_{Σ}	Стоим. ИА, руб.	Оценка за задания	$k_{\text{пр}}$		
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Должность 1										
-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Итого	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
ИА, приобретенные за счет обучения (остаточная стоимость)										-
Общая стоимость ИА, за счет работы (должность 1):										-
Должность 2										
-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Итого	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
ИА, приобретенные за счет обучения (остаточная стоимость)										-
Общая стоимость ИА, за счет работы (должность 2):										-
(Должность 1)										
-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Итого	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-

Работники	Формальные знания			Интеллект. способ.			Практич. Навыки			Итого, рублей
	Сред. балл диплома	K_0	Стоим. ИА, руб.	Оценка за тесты	K_3	Стоим. ИА, руб.	Оценка за задания	K_{np}	Стоим. ИА, руб.	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
ИА, приобретенные за счет обучения (остаточная стоимость)										-
Общая стоимость ИА, за счет работы (должность 3):										-
Итого ИА фирмы										-

ВЫВОДЫ

В современных условиях хозяйствования пользователи бухгалтерской отчетности все больше нуждаются в информации об используемых на предприятии ИА. К сожалению, подобная информация, представляемая в отчетах современных компаний, не отвечает требованиям принципа сопоставимости ввиду отсутствия норм бухгалтерского учета ИА. Однако вопрос о методе бухгалтерского учета ИА не является риторическим и может быть решен, в частности, посредством использования счетов 06 «Интеллектуальные активы» и 85 «Интеллектуальный капитал». Но следует учитывать, что возможность применения методов бухгалтерского учета ИА определяется возможностью их достоверной оценки в денежном выражении.

Литература

1. Гражданский кодекс РФ [Электронный ресурс] : часть первая от 30 нояб. 1994 г. №51-ФЗ ; часть вторая от 26 янв. 1996 г. №14-ФЗ ; часть третья от 26 нояб. 2001 г. №146-ФЗ ; часть четвертая от 18 дек. 2006 г. №230-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
2. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и Инструкция по его применению [Электронный ресурс] : утв. приказом М-ва финансов РФ от 31 окт. 2000 г. №94н (в ред. от 8 нояб. 2010 г.). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
3. Абрамов Е.Г. О соотношении понятий интеллектуальная собственность, интеллектуальный капитал, интеллектуальные активы [Электронный ресурс] / Е.Г. Абрамов // Креативная экономика. – 2007. – №1. URL: <http://creative-economy.ru/library/prnprd970.php>.
4. Манько С. Капитал и резервы [Электронный ресурс] / С. Манько. URL: http://www.snezhana.ru/capital_4/.
5. Оголева Л.Н. Модели возникновения, освоения и материализации научных знаний [Текст] / Л.Н. Оголева, В.М. Радиковский // Экономический анализ: теория и практика. – 2008. – №8. – С. 10-17.
6. Палий В.Ф. Теория бухгалтерского учета [Текст] / В.Ф. Палий, Я.В. Соколов. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. : Финансы и статистика, 1988.
7. Попов Е.В. Производство и управление корпоративным знанием фирмы [Текст] / Е.В. Попов, М.О. Симахина // Менеджмент в России и за рубежом. – 2009. – №6.
8. Серватиус Х.Г. Долгосрочное повышение стоимости с нематериальными [Текст] / Серватиус Х.Г. // Хорвас Пётер, Мёллер Клаус (Изд.): Интангиблез ин дер Унтернеменсштойерунг – Мюнхен, 2004, с. 83-95.
9. Соколов Я.В. Капитал и его учет [Электронный ресурс] / Я.В. Соколов // БУХ.1С : Интернет-ресурс для бухгалтера. URL: <http://www.buh.ru/document.jsp?ID=1284&print=Y>.
10. Соколов Я.В. и др. Новый план счетов и основы ведения бухгалтерского учета [Текст] / Я.В. Соколов, В.В. Патров, Н.Н. Карзаева. – М. : Финансы и статистика, 2003.
11. Старкова Н.О. Интеллектуальные активы фирмы: идентификация и управление [Электронный ресурс] / Н.О. Старкова, А.Н. Костецкий ; Кубанский госуд. ун-т. – Краснодар, 2000.
12. Федосова Т.В. Бухгалтерский учет [Электронный ресурс] / Т.В. Федосова. – Таганрог : ТТИ ЮФУ, 2007. URL: http://www.aup.ru/books/m176/15_5.htm.
13. Шмидт А.О. Интеллектуальный капитал. Характеристика, оценка представление в отчетности при особом учете рисков, связанных с интеллектуальным капиталом [Текст] / Шмидт А.О. – Гамбург, 2008.

*Тонкошкурова Надежда Сергеевна
E-mail: S_Nadja@bk.ru*

Ключевые слова

Интеллектуальные активы; интеллектуальный капитал; бухгалтерский учет; синтетический учет интеллектуальных активов; аналитический учет интеллектуальных активов.

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. Но несмотря на это, пользователи финансовой отчетности не могут получить достоверную информацию о наличии, стоимости и составе данного ресурса. Причиной этого является отсутствие на сегодняшний день норм бухгалтерского учета и представления в отчетности информации об используемых в качестве ресурса и продукта производства знаниях. Поэтому существует острая необходимость разработки методов оценки, учета и представления в отчетности информации об используемых на предприятии интеллектуальных ресурсах. Решение данной проблемы имеет наибольшее значение для наукоемких или инновационных предприятий, использующих зачастую минимальные объемы материальных производственных ресурсов и большой объем знаний, информация о которых не отражается в бухгалтерской отчетности.

Научная новизна проведенного автором статьи исследования заключается в представленном подходе к признанию знаний сотрудников в качестве объекта учета в составе интеллектуальных активов предприятия. Глубокий анализ содержания категории интеллектуальных активов и определение отличительных особенностей этого понятия от интеллектуального капитала, человеческого капитала, нематериальных активов, интеллектуальной собственности, позволяет сделать обоснованный вывод о необходимости признания интеллектуальных активов в качестве самостоятельного объекта учета, а также определить дальнейшее направление исследования методологии бухгалтерского учета этих активов.

Практическая значимость результатов исследования и выводов, содержащихся в статье, заключается в иллюстрации метода бухгалтерского учета интеллектуальных активов с использованием соответствующих синтетических счетов и системы документооборота.

В качестве замечаний следует указать на необходимость раскрытия методологии денежной оценки интеллектуальных активов, без которой не может быть осуществлен их бухгалтерский учет.

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 Московской сельскохозяйственной академии им. К.А. Тимирязева