

СИСТЕМА УЧЕТА И АНАЛИЗА ИНТЕЛЛЕКТУАЛЬНОГО КАПИТАЛА

© 2013 В.А. Пискунов, Е.А. Мохнатова*

Ключевые слова: интеллектуальный капитал, интеллектуальные активы, интеллектуальный потенциал, учет интеллектуального капитала, анализ интеллектуального капитала.

Рассмотрен интеллектуальный капитал как категория учетно-аналитической системы, а также как ключевой фактор конкурентоспособности и развития бизнеса. Раскрыты проблемы включения интеллектуального капитала в систему бухгалтерского учета, варианты их решения, приведены рекомендации по организации управленческого учета и основные направления анализа интеллектуального капитала.

В течение последних двадцати лет мы стали свидетелями значительного роста интереса к интеллектуальному капиталу и постепенного осознания той роли, которую он играет в жизни компаний самых разных организационно-правовых форм. В то же время пришло понимание, что организациями нужно управлять иначе, в том числе и путем применения новых методов оценки результатов деятельности и представления информации.

В настоящее время нет единства мнений экономистов по определению интеллектуального капитала. Под интеллектуальным капиталом мы понимаем капитал, воплощенный в знаниях, опыте, квалификации работников, а также информационные и организационные возможности компании, которые обеспечивают ее конкурентоспособность и призваны приносить ей экономические выгоды. В структуре интеллектуального капитала представлены следующие его элементы:

- ◆ интеллектуальные активы;
- ◆ интеллектуальный потенциал.

Интеллектуальные активы - это контролируемые интеллектуальные ресурсы, возникшие в результате прошлых событий, от которых компания в будущем ожидает получение экономических выгод. В составе интеллектуальных активов мы выделяем: объекты интеллектуальной собственности, деловую репутацию, а также результаты интеллектуальной деятельности, право собственности на которые компания не зарегистрировала или не предполагает зарегистрировать в обозримом будущем.

Под интеллектуальным потенциалом понимают физических лиц, с которыми оформлены договоры трудового характера или оказания услуг, а также их скрытые и выявленные способности, знания, навыки, опыт и умения, способные приносить экономические выгоды компании.

Для эффективного осуществления функций управления необходимо построение системы, формирующей информацию для анализа и прогнозирования показателей. Информационной базой для осуществления управления всегда были данные, сформированные учетной системой. «Основной целью учетной системы является формирование информации для оперативного, текущего и перспективного управления путем сосредоточения функций управления в центрах принятия управленческих решений»¹.

Поскольку современная экономика определяется как «экономика знаний» и центральными ее ресурсами являются интеллектуальные, задачей экономического субъекта является построение учетно-аналитической системы, которая формирует и представляет информацию об имеющемся в компании интеллектуальном капитале, об изменении на протяжении определенного времени, а также об эффективности его использования.

В отечественной системе финансового учета представлены только отдельные виды интеллектуального капитала, которые включаются в состав нематериальных активов, т.е. объекты интеллектуальной собственности и деловая репутация. Сотрудники, их навыки и способности, т.е. интеллектуальный потенци-

* Пискунов Владимир Александрович, доктор экономических наук, профессор, зав. кафедрой бухгалтерского учета и экономического анализа; Мохнатова Екатерина Александровна, аспирант. - Самарский государственный экономический университет. E-mail: katiyam@yandex.ru.

ал, в настоящее время не подлежат учету. В результате современная учетная система не формирует достаточную информацию, отвечающую целям и задачам управления современным бизнесом.

Несмотря на значительный научный интерес у многих экономистов к проблеме управления интеллектуальным капиталом и его оценке, систематизированный, концептуальный подход к методике учета интеллектуального капитала и представления его в отчетности отсутствует.

На наш взгляд, включение в систему бухгалтерского учета объектов интеллектуального капитала должно происходить по двум направлениям:

- ◆ изменение стандартов системы финансового учета;

- ◆ разработка и внедрение системы управленческого учета интеллектуального капитала.

Учет объектов интеллектуальной собственности регулируется федеральным стандартом - Положением по бухгалтерскому учету "Учет нематериальных активов" (ПБУ 14/2007).

Согласно ПБУ 14/2007, для принятия к учету объекта в качестве нематериального актива необходимо одновременное выполнение следующих условий:

- ◆ объект способен приносить компании экономические выгоды;

- ◆ компания имеет право на получение экономических выгод;

- ◆ идентификация объекта от других активов;

- ◆ использование объекта в течение длительного времени;

- ◆ компания не предполагает продажу объекта в краткосрочном периоде;

- ◆ стоимость объекта может быть достоверно определена;

- ◆ отсутствие у объекта материально-вещественной формы.

Нематериальный актив принимается к бухгалтерскому учету по фактической (первоначальной) стоимости, определенной по состоянию на дату принятия его к бухгалтерскому учету, т.е. в исторической оценке.

Изменение первоначальной стоимости нематериального актива допустимо в случаях переоценки и обесценения нематериальных активов.

Стоимость нематериальных активов с определенным сроком полезного использования погашается посредством начисления амортизации в течение срока их полезного использования. По объектам с неопределенным сроком полезного использования амортизация не начисляется.

В системе финансового учета интеллектуальные активы предлагается отражать на счете "Интеллектуальные активы (собственность)", аналитический учет на котором следует вести по видам интеллектуальных активов, выделив следующие субсчета:

- 1) "Объекты интеллектуальной собственности";

- 2) "Деловая репутация".

Интеллектуальные активы, принадлежащие компании на праве собственности, по нашему мнению, подлежат отражению в системе учета в фактической (исторической) стоимости на отдельном субсчете счета "Интеллектуальные активы (собственность)", погашение фактической стоимости интеллектуальных активов следует осуществлять начислением амортизации исходя из срока полезного использования объекта.

Отказ от использования категории "нематериальные активы" и включение в систему бухгалтерского учета категории "интеллектуальные активы (собственность)" обусловлены созданием общей терминологической базы в системе хозяйственной деятельности. В результате корректировок как бухгалтерское, так и гражданское законодательство будут оперировать одинаковыми понятиями. Также использование категории "интеллектуальные активы (собственность)" в учетной практике сблизит ее с процессами, происходящими в экономике как на отечественном, так и на мировом уровне, т.е. будет осуществлен переход учетной науки и практики от индустриальной экономики, базирующейся на материальных ресурсах, к новой экономике, опирающейся на знания и инновационные технологии.

Деловую репутацию компании мы предлагаем учитывать независимо от ранее происшедших сделок по приобретению имущественного комплекса, в качестве оценки могут использоваться экспертная оценка, доходный, затратный и другие методы, позволяющие достоверно оценить такой актив.

Для отражения источника формирования интеллектуальных активов компании предлагается использовать в системе учета счет «Интеллектуальный капитал». Движение по данному счету следует производить один раз в год по данным экспертных работ. В результате такой переоценки интеллектуальных активов балансовая стоимость имущества будет отражать рыночную стоимость компании.

В силу объективных причин права собственности на ряд интеллектуальных активов не оформлены, такие объекты предлагается отражать на отдельных счетах управленческого учета. В качестве оценки интеллектуальных активов необходимо использовать фактическую стоимость. Интеллектуальный потенциал также, по нашему мнению, следует отражать на счетах управленческого учета.

Текущие расходы на поддержание интеллектуальных активов целесообразно учитывать отдельно от производственных и управленческих расходов. Для сбора информации о таких расходах в данном случае следует использовать систему счетов управленческого учета. С целью учета требования рациональности и комплексности предлагается использовать гармонизированную учетную модель финансового и управленческого учета. Для отражения текущих расходов на интеллектуальный капитал использовать «свободные» счета Плана счетов III раздела.

На счетах управленческого учета предлагается учитывать расходы в разрезе видов: расходы на содержание объектов интеллектуальной собственности, поиск, подбор персонала, на обучение и повышение квалификации, расходы на поддержание корпоративной культуры и социальные цели для работников компании, а также другие выплаты, не связанные с оплатой труда. Аналитика управленческого учета должна раскрывать также места возникновения расходов. Счета управленческого учета интеллектуального капитала могут быть закрыты на счета финансового учета в предлагаемой модели учета в конце отчетного месяца двумя способами:

- ◆ отнесением на финансовые результаты компании;
- ◆ распределением между производственными и управленческими расходами.

Гармонизированная система финансового и управленческого учета интеллектуаль-

ного капитала позволит исключить дублирование информации о стоимости интеллектуального капитала в двух системах; сократить время обработки документации по объектам интеллектуального капитала; сократить затраты на внедрение системы управленческого учета; составить финансовую отчетность с учетом требований нормативных актов, а также управленческую отчетность, формирующую информацию обо всех видах интеллектуального капитала, по расходам, связанным с формированием его стоимости, и об эксплуатационных расходах.

Такая модель учетной системы представляет пользователям на отчетную дату активы в реальной оценке, сумму расходов компании на развитие и увеличение интеллектуального капитала, а также сформируют необходимую информационную базу для анализа интеллектуального капитала.

В условиях жесткой конкурентной борьбы компаний за своего потребителя особую актуальность приобретает организация комплекса работ по анализу эффективности использования интеллектуального капитала, поскольку интеллектуальные ресурсы определяют конкурентоспособность любой компании. Результаты анализа дают возможность принять менеджерам меры, направленные на изменение целей и обязательств, чтобы избежать в будущем возникновения потерь и снижения эффективности работы.

Классический экономический анализ оценивает эффективность использования интеллектуального капитала по двум самостоятельным направлениям:

- ◆ анализу использования нематериальных активов (объектов интеллектуальной собственности);
- ◆ анализу использования трудовых ресурсов.

Анализ эффективности использования нематериальных активов (объектов интеллектуальной собственности) в традиционном анализе предполагает оценку состава, динамики и результатов использования объектов интеллектуальной собственности, выявление резервов повышения эффективности использования.

Основными задачами традиционного анализа использования трудовых ресурсов являются:

♦ изучение и оценка обеспеченности предприятия и его структурных подразделений трудовыми ресурсами в целом, а также по категориям и профессиям;

♦ определение и изучение показателей текучести кадров;

♦ проверка соответствия состава и уровня квалификации работников требованиям производства;

♦ оценка выполнения задания по росту производительности труда;

♦ анализ использования фонда оплаты труда;

♦ анализ соотношения темпов роста производительности труда и средней заработной платы;

♦ выявление резервов трудовых ресурсов, более полного и эффективного их использования.

При изучении показателей трудовых ресурсов в первую очередь обращается внимание на то, как организация обеспечена необходимым персоналом. С этой целью рассматриваются:

♦ состав и структура промышленно-производственного персонала;

♦ обеспеченность организации в целом и ее подразделений рабочими, административно-управленческим персоналом;

♦ обеспеченность квалификационным составом работающих;

♦ движение рабочей силы.

Из этого следует, что классический экономический анализ трудовых ресурсов основывается на количественной оценке персонала компании; оценке качества трудовых ресурсов, их компетенций и конкурентоспособности внимания практически не уделяется.

Распространение экономической категории “интеллектуальный капитал” предполагает, что трудовые ресурсы обладают соответствующими свойствами - профессионально важными качествами, которые для своего появления требуют инвестиций, первоначально накопления и далее в процессе функционирования могут накапливаться, развиваться сами как сознательно формируемая индивидом на основе природных данных совокупность производительных способностей.

Включение анализа интеллектуального капитала в аналитическую систему позволит оценить его не только количественно, но

учесть и качественные характеристики: мастерство, образование и все то, что влияет на работоспособность человека, способствует увеличению производительности труда; оценить эффективность использования всех элементов интеллектуального капитала, используя комплексный и системный подход.

Целью анализа интеллектуального капитала должна быть комплексная оценка качества и эффективности использования интеллектуальных активов и интеллектуального потенциала. Достижение цели должны обеспечивать следующие задачи анализа, сформулированные в соответствии с требованиями управления:

♦ разработка ключевых показателей, характеризующих использование интеллектуального капитала;

♦ анализ эффективности использования интеллектуального капитала по видам;

♦ анализ качества интеллектуального потенциала компании;

♦ анализ превращения интеллектуального потенциала в капитал;

♦ выявление резервов и прогнозирование величины интеллектуального капитала.

Анализ эффективности использования интеллектуального капитала, на наш взгляд, должен включать следующие направления:

♦ анализ интеллектуальных активов;

♦ анализ расходов на поддержание интеллектуального капитала;

♦ анализ интеллектуального потенциала;

♦ анализ наращивания интеллектуального капитала.

Анализ интеллектуальной собственности представляет собой классический экономический анализ активов компании. Объектами анализа интеллектуальной собственности выступают:

♦ объем и динамика интеллектуальной собственности;

♦ структура и состояние интеллектуальной собственности по видам, срокам полезного использования и правовой защищенности;

♦ доходность интеллектуальной собственности;

♦ ликвидность и степень риска вложений капитала в интеллектуальную собственность.

Анализ расходов на поддержание интеллектуального капитала позволяет оценить

суммовое значение и качество расходов компании. Показателями, характеризующими затраты компании в интеллектуальный капитал, предлагаются следующие: затраты на обучение и повышение квалификации персонала; количество работников, которые прошли обучение за счет средств компании; сумма затрат, приходящаяся на одного работника компании; отношение затрат на обучение и повышение квалификации к прибыли компании; отношение прироста удельных затрат на повышение квалификации работников к приросту финансового результата деятельности.

Анализ интеллектуального потенциала включает в себя: анализ состава и динамики персонала, анализ качества персонала, анализ организационной структуры и управления, анализ эффективности работы персонала.

Помимо выделенных элементов интеллектуального капитала (интеллектуальные активы и интеллектуальный капитал) при организации комплекса аналитических работ, по нашему мнению, необходимо оценить также социальную направленность бизнеса, поскольку это направление характеризует качество использования интеллектуального капитала и способствует его наращению и, как следствие, росту конкурентоспособности и развитию компании.

В качестве отдельных показателей, характеризующих капитализацию интеллектуального капитала, могут использоваться следующие: интеллектуалоемкость деятельности; рентабельность интеллектуального потенциала; рентабельность интеллектуального капитала; коэффициент Тобина; отношение при-

роста интеллектуального потенциала к приросту финансового результата деятельности; отношение прироста удельных затрат на повышение квалификации работников к приросту финансового результата деятельности.

Анализ интеллектуального капитала будет результативным в том случае, если она будет носить комплексный и системный характер, при этом необходимо учитывать разницу между данным анализом как самостоятельным тематическим исследованием и как частью экономического анализа хозяйственной деятельности. В первом случае возникает необходимость учитывать взаимосвязь показателей, характеризующих использование интеллектуального капитала, с различными показателями производства. При тематическом анализе комплексный подход предполагает расширение сферы исследования, например, путем сопоставления значения показателей с данными партнеров и конкурентов².

Организация комплексной системы учета и анализа интеллектуального капитала позволит эффективно управлять компанией, обеспечивая ее устойчивое развитие и конкурентоспособность на рынке³.

¹ Пискунов В.А. Принципы организации учетной системы // Изв. Самар. науч. центра РАН. Спец. вып. "Актуальные проблемы экономики". Самара, 2002. □ 4.

² Фомин В.П. Анализ сопряженности показателей результатов и затрат труда в управлении хозяйствующим субъектом. М., 2006.

³ См. также: Поленова С.Н., Маслакова И.И. Бухгалтерский учет интеллектуальной собственности. М., 2007.

Поступила в редакцию 21.11.2012 г.