БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ, СТАТИСТИКА

УДК 657.372.3

Т.О. ГРАФОВА,

кандидат экономических наук, доцент

Ростовский государственный строительный университет

УЧЕТ АМОРТИЗАЦИИ И ОБЕСЦЕНЕНИЯ ИНТЕЛЛЕКТУАЛЬНОГО КАПИТАЛА

В статье разработана методика финансового и трансакционного учета амортизации и обесценения составляющих интеллектуального капитала, позволяющая организовать бухгалтерское управление интеллектуальным капиталом.

Одной из важнейших проблем учета интеллектуальной собственности организации является определение ее реальной стоимости и, как следствие, определение реальной (рыночной, справедливой) стоимости предприятия как имущественного функционирующего комплекса.

Одним из основных направлений в этом плане является организация учета нематериальных активов, в первую очередь, тех, которые вообще не отражаются в финансовом учете и, конечно, не амортизируются.

Методы управления и ведения бухгалтерии в настоящее время не позволяют ни оценивать, ни переоценивать такого рода активы. Инвесторы должны обладать особым чутьем, чтобы распознать подлинную стоимость предприятия. Можно даже утверждать, что предприятия, не располагающие нематериальными активами, вообще не имеют стоимости в долгосрочной перспективе. Работодатели принимают людей на работу и увольняют их, даже не задумываясь о том, как это скажется на организации в будущем. Многие компании, предоставляя своим сотрудникам пятидневное обучение раз в году, считают это великим подарком и нахваливают себя. Мы продолжаем рассматривать компании сквозь призму двойной бухгалтерии, изобретенной пятьсот лет назад и опирающейся на материальные активы, но никак не отражающей реальной стоимости предприятия третьего тысячелетия [1, с. 28–29].

Среди проблем определения рыночной и справедливой стоимости предприятия на первый план выходит проблема учета и отражения амортизации нематериальных активов.

Трудно точно определить, когда появились амортизация. Еще в кодексе Маурави встречается определение вреда причиненного имуществу. Это значит, что уже тогда люди задумывались о стоимости объектов и сроках их использования.

По данным М.А. Мейриевой, амортизация как бухгалтерский метод известна с XIV–XV вв., однако систематическое признание она получила в Англии с середины XIX в. Этому способствовало распространение акционерных обществ, связанных с железнодорожным строительством. Дело в том, что акционеры требовали дивиденды, а исполнительная дирекция стремилась ограничить их выплаты. В связи с этим в уставы обществ были введены требования непременного начисления амортизации, что естественно, ограничивало выплаты по дивидендам [2, с. 119].

Имеются многочисленные теории амортизации, важнейшими из которых являются следующие:

– амортизация формирует фонд, за счет которого происходит замена долгосрочных активов (Ф.В. Таусинг, А.А. Додонов, И.В. Малышев, А.С. Бородкин и др.). На базе этого подхода наряду с износом объектов долгосрочного использования формировался амортизационный фонд, предназначенный на полное восстановление и капитальный ремонт основных средств;

– систематическое и рациональное использование активов и процесс распределения затрат (Э.С. Хендриксен, И. Бланк, Н. Уолл, Дж. Фридман,

И.Ф. Сеферова и др.). И.Ф. Сеферова рассмотрела и проанализировала более 50 методов начисления амортизации и пришла к выводу о преобладании процессного толкования амортизации;

– процесс увязки услуг активов с доходами от их использования, так как при отсутствии доходов отпадает экономический смысл ее учета (Р. Энтони, Дж. Рис);

– формирование централизованной инвестиционной политики как на полное восстановление, так и на капитальный ремонт (А.А. Додонов, П.Г. Бунич, И.Н. Куклин и др.);

– стоимость потребленного капитала (П. Самуэльсон, В. Норхаус, Н. Уолш, Д. Лайнз и др.);

– снижение полезности в результате действия внешних факторов (Е. Матесон и др.);

– отложенные эксплуатационные расходы, которые будут характеризоваться процессом физического изнашивания активов (А. Сибер, П. Лассег, Дж. Бонбрайт и др.);

– процесс переноса стоимости человеческого капитала (Г. Беккер);

– процесс формирования реальной себестоимости производимой продукции (Э. Шмаленбах).

Все эти методы в конечном итоге требуют соблюдения определенных способов переноса стоимости внеоборотных активов, называемых методами.

Сам же процесс учетного отражения процесса амортизации определяется тремя бухгалтерскими школами:

– амортизация является источником собственного капитала, прибыли, фонда (институционалисты);

– амортизационный фонд может формироваться за счет переоценок (персоналисты);

– амортизационный фонд может использоваться на полное восстановление и капитальный ремонт (социалисты).

В течение последних нескольких лет группа радикальных сторонников марксистской теории и критической теории деконструктивизма пересмотрела взгляды на перспективы развития бухгалтерского учета. Исследования касались истории бухгалтерского учета, развития учетной профессии, профессиональной этики, концептуальных основ и идеологии, учетной политики, стандартов и общих вопросов отчетности, методологии научного исследования, социальной роли бухгалтерского учета и недавних финансовых событий [3, с. 66].

Отсюда вытекают три основных метода учета амортизации:

– увеличение затрат и увеличение износа внеоборотных активов;

– корректировка институциональности стоимости внеоборотных объектов и амортизационного фонда за счет переоценок (персоналисты);

– увеличение затрат на стоимость износа и будущих капитальных ремонтов и увеличение амортизационного фонда, предназначенного на две цели с отдельным (обособленным) отражением износа.

В современных условиях амортизируется лишь часть интеллектуальной собственности, хотя это приводит к дезориентации в использовании инвестиций и снижению уровня управления интеллектуальным капиталом.

Профессор в области управления торгово-промышленной деятельностью Гарвардской школы бизнеса М. Портер считает необходимым обеспечить инвестиционные стимулы для НИОКР и обучения. Сделав существующие налоговые льготы по НИОКР постоянными и создав параллельные налоговые льготы для инвестиций в обучение, можно сформировать частные инвестиции, которые станут ценным национальным активом [4, с. 470].

Х. Итами (1987) в качестве ключевого момента в стоимости фирмы выделял невидимые активы, в то время как К. Прахалад и Г. Хэмел (1990) делали акцент на стержневых компетенциях, то есть на таких навыках и способностях организации, которые укоренились уже достаточно глубоко и являются основанием ее сравнительных или конкурентных преимуществ [5, с. 181].

В соответствии с требованиями российского законодательства с учетом МСФО 3 используются три методики отражения или не отражения амортизации интеллектуального капитала:

– часть интеллектуального капитала в виде нематериальных активов амортизируется, для чего предназначен счет 05. В соответствии с п. 4 ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов» к нематериальным активам могут быть отнесены: исключительные права патентообладателя на изобретения, промышленные образцы, полезные модели и селекционные достижения; исключительные авторские права на программы для ЭВМ и базы данных; исключительные права владельца на товарный знак и знак обслуживания, наименование места происхождения товаров; имущественное

право автора или иного правообладателя на топологии интегральных микросхем; организационные расходы;

– гудвилл[1] положительный подлежит обесценению, а отрицательный списывается на доходы будущих периодов;

– потребительский и человеческий капитал (по некоторым данным 90% всего интеллектуального капитала вообще не учитывается, а отсюда и не амортизируется).

Все эти позиции и проблемы привели к необходимости разработки методики финансового и трансакционного учета интеллектуального капитала, что вызвано тем, что многие социальные изменения XX в. привели к необходимости преобразования систем учета и внешней отчетности. Управленческий учет стал более совершенным в удовлетворении информационных потребностей администрации фирм, особенно в вопросах принятия решений, предполагающих введение в расчеты большего числа переменных, например, таких, которые отражают социальные последствия принятия того или иного решения. Внешняя отчетность в ответ на растущие информационные потребности инвесторов и регулирующих органов стала более сложной [3, с. 65].

Основные позиции методики финансового и трансакционного учета амортизации и обеспечения интеллектуальной собственности представлены данными в табл. 1.

Методика финансового и трансакционного учета амортизации и обеспечения интеллектуального капитала направлена на организацию системного учета следующих объектов:

– структурный капитал;
– гудвилл (положительный, отрицательный);
– потребительский капитал;
– человеческий капитал.

Структурный капитал отражается в финансовом учете, гудвилл подлежит обесценению, если оно имеет место.

Гудвилл – разница на определенный момент времени между справедливой стоимостью фирмы и рыночной стоимостью ее чистых активов. Если одна фирма желает приобрести другую фирму, то гудвилл представляет собой премию, которую покупателю придется заплатить при покупке фирмы сверх стоимости ее активов. Это объясняется наличием торговых контрактов фирмы, репутации, торговых марок, управленческого опыта и «ноу-хау», инновационных продуктов, проектов расширения; высоким профессиональным уровнем персонала, местоположением, возможностью доступа к сырьевым ресурсам и т.д. Так, например, наличие у ОАО «Стройфарфор» (г. Шахты) одного из лучших карьеров тугоплавных глин с ориентировочным запасом сырья на 100 лет работы повысило рыночную стоимость предприятия до 45 млн долл. при балансовой величине чистых активов в 0,6 млн долл.

Если дела фирмы шли неудачно, ее рыночная оценка потенциальным покупателем может быть ниже, чем стоимость активов по балансу, и в этом случае гудвилл будет отрицательным[2] [6, с. 95].

Блоки методики финансового и трансакционного учета амортизации и обесценения интеллектуального капитала формируются:

– из идентификационными признаков;
– из финансового учета;
– из трансакционного учета.

Идентификационные признаки сформированы следующими показателями:

– доходность (определяется как увеличение стоимости чистых активов и чистых пассивов в рыночной и справедливой оценке);

– релевантность – соответствие полученной информации о комплексном использовании интеллектуальной собственности в рыночной стоимости чистых активов и справедливой стоимости чистых пассивов;

– прогнозирование возможности и эффективности организации управленческого и стратегического учета;

– отражение объектов интеллектуальной собственности в учете в соответствии с бухгалтерским законодательством:

[1] Термин введен Ральмером (Palmer) в 1910 г. В общем понимании гудвилл – это совокупность рассматриваемых как единое целое нематериальных факторов, которые позволяют данной фирме иметь определенные конкурентные преимущества в отрасли и, благодаря этому генерировать дополнительные доходы. Применительно к бизнесу goodwill дословно означает доброе отношение, доброе чувство потребителя некоторых товаров к их производителю. Bedwill – отрицательная репутация.

[2] Отрицательную деловую репутацию организации следует учитывать как доходы будущих периодов и рассматривать как скидку с цены, предоставляемую покупателю в связи с отсутствием факторов наличия стабильных покупателей, репутации, качества, навыков маркетинга и сбыта, деловых связей, опыта управления, уровня квалификации персонала и т.п..

Таблица 1

Методика финансового и трансакционного учета амортизации и обесценения интеллектуального капитала*

Учитываемые объекты	Блоки методики															
	Идентификационные признаки				Финансовый учет						Трансакционный учет					
					Амортизация											
	Доходность	Релевантность	Прогнозирование	Отражаемость в учете в соответствии с бухгалтерским законодательством	Линейный метод	Уменьшающегося остатка	Пропорционально объему продукции	Другие методы	Переоценка	Обеспечение	Потребительский капитал	Человеческий капитал	Нематериальные активы, не отражаемые в финансовом учете	Структурированный капитал	Гудвилл	Управленческий учет	Стратегический учет
I. Структурный капитал	Увеличение стоимости чистых активов и чистых пассивов в рыночной и справедливой оценке	Соответствие полученной информации о комплексном использовании интеллектуальной собственности в рыночной стоимости чистых активов и справедливой стоимости чистых пассивов	Организация управленческого и стратегического учета	Системно в финансовом учете	Методы амортизации используются в соответствии с приказом по учетной политике				В соответствии с приказом по учетной политике	Положительный гудвилл тестируется в соответствии с МСФО (IFRS) 3	Маркетинговый производный балансовый отчет	Бихевиористический производный балансовый отчет	Структурный производный балансовый отчет	Структурированный производный балансовый отчет	Репутационный производный балансовый отчет	Система инструментов бухгалтерского инжиниринга управленческого учета	Система инструментов бухгалтерского инжиниринга стратегического учета
II. Гудвилл: – положительный; – отрицательный				Периодически в финансовом учете													
III. Потребительский капитал				В финансовом учете не отражаются													
IV. Человеческий капитал																	

**Источник:* составлено автором.

– структурный капитал отражается системно в финансовом учете;

– гудвилл (положительный, отрицательный) отражается периодически в финансовом учете[3];

– потребительский капитал (в финансовом учете не отражается);

– человеческий капитал (в финансовом учете не отражается).

Второй блок методики представлен финансовым учетом амортизации, переоценкой интеллектуального капитала и обесценением гудвилла.

Амортизация производится линейным методом уменьшающегося остатка пропорционально объему производства и другими методами в соответствии с приказом по учетной политике:

– метод функциональной амортизации;

– метод амортизации, основанный на экспертных заключениях;

– метод амортизации, пропорциональный обратному количеству лет службы объекта;

– начисление амортизации пропорционально вкладу в чистый доход;

– разнообразные методы использования производственного потенциала;

– метод единицы эксплуатации и др.

При начислении амортизации предлагается придерживаться следующей методики:

– начислять амортизацию по дням эксплуатации при поступлении;

– сумму амортизации рассчитывать при поступлении до конца периода эксплуатации;

– организовывать прогнозирование и стратегический учет, используя данные о будущей амортизации.

Переоценка объектов интеллектуальной собственности производится в соответствии с приказом по учетной политике.

Обесценение гудвилла введено в международный учет в соответствии со стандартом МСФО (IFRS) 3 с 31 марта 2004 г. и отличается от предыдущего стандарта МСФО (IAS) 22 сферой применения, методом учета объединения бизнеса, признанием идентификационных активов и обязательств, учетом положительного и отрицательного гудвилла (табл. 2).

Таблица 2

Отличительные признаки IAS 22 и IFRS 3 [7]

Признак	МСФО(IAS) 22	МСФО(IFRS) 3
Сфера применения	Объединение компаний	Объединение бизнеса
Метод учета	Метод объединения интересов. Метод покупки	Метод покупки
Признание идентифицируемых активов и обязательств	Не допускается признание условных обязательств и таких нематериальных активов, как внутренне созданные торговые марки, списки клиентов и т.д., которые являются частью гудвила и не признаются отдельно	Признание условных обязательств и идентифицируемых нематериальных активов по их справедливой стоимости на дату приобретения
Учет положительного гудвила	Амортизация в течение срока полезного использования	Тестирование на предмет обесценения
Учет отрицательного гудвила	Признание отрицательного гудвила в отчетности как доходов будущих периодов	Списание возникшей разницы на счет прибылей и убытков как дохода отчетного периода

Трансакционный учет – это система учетно-аналитического обеспечения управления экономическими процессами функционирующего предприятия, построенная на базе теории транзакции и базирующаяся на структурированном плане счетов, экономических агрегатах и агрегированных бухгалтерских проводках, обеспечивающая реализацию принципа непрерывности деятельности предприятия. Результатом данного учета является определение зоны финансовой безопасности на базе агрегированных (чистых активов) и дезагрегированных (чистых пассивов) показателей собственности.

Трансакционный учет представлен методами учета интеллектуального капитала на базе использования инструментов бухгалтерского инжиниринга:

– потребительский капитал (маркетинговый производный балансовый отчет);

– человеческий капитал (бихевиористический производный балансовый отчет);

– нематериальные активы, не отражаемые в финансовом учете (структурный производный балансовый отчет);

– структурный капитал (структурный производный балансовый отчет);

– гудвилл (репутационный производный балансовый отчет);

[3] Метод неприобретенного гудвила основан на предположении о том, что если норма прибыли фирмы превышает обычный уровень, это свидетельствует о наличии добавочных операционных активов (в том числе человеческих ресурсов). Доходы сверх уровня, ожидаемого на основе сравнения с фирмами той же отрасли, отводятся на оценку человеческих ресурсов. Гудвил считается результатом наличия управленческих способностей, социальных и личностных качеств, специальных умений и знаний, сложившейся клиентуры и штата, а также благоприятных условий торговли, создающих хорошую репутацию [3, с. 446].

– управленческий учет (система инструментов бухгалтерского инжиниринга управленческого учета);

– стратегический учет (система инструментов бухгалтерского инжиниринга стратегического учета).

В качестве апробации методики финансового, трансакционного управленческого и стратегического учета амортизации и обесценения интеллектуального капитала и его составляющих разработаны следующие компьютерные программы, позволяющие произвести интеграцию финансового учета интеллектуального капитала с трансакционном управленческим и стратегическим учетом: 1) «Учет чистого интеллектуального капитала»; 2) «Макет структурированного модульного плана счетов»; 3) «Методика формирования учетно-аналитического обеспечения управления интеллектуальным капиталом»; 4) «Трансакционный управленческий учет интеллектуального капитала»; 5) «Трансакционный стратегический учет интеллектуального капитала».

Система интегрированного учета с трансакционным управленческим и стратегическим учетом строится на структурированном плане счетов с обеспечением интеграции на трех ярусах:

1. Финансовый учет на базе интерфейса финансового учета составляет основу системы и строится на основе структурированного плана счетов.

2. Система трансакционного финансового учета, включающая компьютерные программы, вмонтированные в структурированный план следующих счетов: 1) структурный производный балансовый отчет; 2) маркетинговый производный балансовый отчет; 3) бихевиористский производный балансовый отчет; 4) сегментарный производный балансовый отчет; 5) прогнозный производный балансовый отчет; 6) стратегический производный балансовый отчет; 7) интеллектуальный производный балансовый отчет.

3. Система управления ресурсным потенциалом предприятия (хеджированный, интегрированного риска, мониторинговый производные балансовые отчеты и др.).

Трансакционный учет позволяет отражать в интегрированной системе финансового учета и трансакционного учета потребительский капитал, человеческий капитал, объекты интеллектуальной собственности, не отражаемые в составе нематериальных активов, и интеллектуальный капитал в целом. Интеграция финансового и трансакционного учета происходит на уровне начального оператора, в качестве которого могут выступать: разделы баланса (бухгалтерского, прогнозного, стратегического), разделы плана счетов, мегасчета, начальные значения чистых активов и чистых пассивов и др. Трансакционный учет строится на базе агрегированных бухгалтерских проводок.

Амортизация и обесценение отражаемых в финансовом учете групп интеллектуального капитала (а именно гудвилла и частично структурного капитала) должны быть вмонтированы отдельным модулем в структурированный план счетов предприятия, на базе которого будут формироваться входящие остатки для определения чистого интеллектуального капитала.

Разработанная методика финансового, трансакционного управленческого и стратегического учета амортизации и обесценения интеллектуального капитала и его составляющих функционирует на базе инструментов бухгалтерского инжиниринга (маркетингового, бихевиористического, структурного, репутационного производных балансовых отчетов) и позволяет организовать бухгалтерское управление интеллектуальным капиталом.

Список литературы

1. Брукинг Э. Интеллектуальный капитал: ключ к успеху в новом тысячелетии: пер. с англ. – СПб.: Питер, 2001. – 288 с.

2. Мейриева М.А. Методическое обеспечение учета и анализа человеческих ресурсов коммерческой организации. – Ростов-н/Д: РГСУ, 2005. – 294 с.

3. Мэтьюс М.Р., Перера М.Х.Б. Теория бухгалтерского учета: пер. с англ. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1999. – 663 с.

4. Портер М.Э. Конкуренция: пер. с англ. – М.: Вильямс, 2000. – 495 с.

5. Минцберг Г., Куинн Дж.Б., Гошал С. Стратегический процесс: пер. с англ. – СПб.: Питер, 2001. – 688 с.

6. Словарь по экономике: пер. с англ. – СПб.: Экономическая школа. – 1998. – 652 с.

7. Генералова Н.В., Соколова Н.А. Гудвилл в МСФО (JFRS) 3 «Объединение бизнеса» // Бухгалтерский учет. – 2005. – № 14.

В редакцию материал поступил 02.11.11

Ключевые слова: интеллектуальный капитал; структурный капитал; потребительский капитал; человеческий капитал; гудвилл; финансовый учет; трансакционный управленческий учет; трансакционный стратегический учет; амортизация; обесценение.