

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ, СТАТИСТИКА

УДК 657.4:330.322

Т.О. ГРАФОВА,

кандидат экономических наук, доцент

Ростовский государственный строительный университет

МЕТОДОЛОГИЯ УЧЕТА ЧИСТОГО ИНТЕЛЛЕКТУАЛЬНОГО КАПИТАЛА

В статье разработана методология учета чистого интеллектуального капитала, позволяющая организовать транс-акционный учет всех видов интеллектуального капитала.

В современных условиях существует 4 концептуальных подхода к оценке бизнеса:

1. Доходный подход с двумя вариантами: метод капитализации и метод дисконтирования.

2. Рыночный подход (сравнительный) с двумя подметодами.

3. Подходы по активам (затратным) с двумя направлениями: метод скорректированной балансовой стоимости и метод переоцененной балансовой стоимости.

4. Подход по пассивам (чистые пассивы) используется для управления собственностью, платежеспособностью, резервной системой, прогнозами, синергизмом и др. и делится на подметоды: чистые активы в адекватных оценках; специальные чистые активы; чистые пассивы в адекватных оценках; специальные чистые пассивы.

Отцом метода подхода по пассивам является швейцарский профессор Иоганн Фридрихович Шерр (1846–1924), создавший теорию двух рядов счетов:

– ряд материальных и нематериальных ценностей предприятия, результатом которого выступают чистые активы;

– ряд источников, который позволяет определить чистые пассивы, которым в активе противостоят свободные денежные средства.

Утверждение И.Ф. Шера: «Конечная цель бухгалтерии состоит в двойном выводе чистого

капитала» [1], как раз и предполагает отражение двух результатов в учете:

– чистые активы, агрегированный показатель собственности;

– чистые пассивы, дезагрегированный показатель собственности.

На основании первого показателя определяется рыночная стоимость собственности и ее специализированные варианты, а на основании второго – справедливая стоимость предприятия, интеллектуального капитала, гудвилла и специализированные варианты.

Использование показателей чистых активов и чистых пассивов в комплексе исключительно актуально, так как в соответствии с МСФО (IFRS) 3 «Объединение бизнеса» гудвилл¹ определяется именно в сравнительной оценке, так как представляет собой рыночную оценку и учетную стоимость чистых активов, является нарушением принципов сопоставимости². Кроме того, из этой

¹ МСФО (IFRS) 3 гудвилл – это будущие экономические выгоды, возникшие в связи с активами, которые не могут быть индивидуально идентифицированы и отдельно признаны.

² Российское законодательство, в отличие от МСФО (IFRS) 3 и МСФО (IAS) 22, не требует переоценки чистых активов по справедливой стоимости (ПБУ 14/07), что снижает эффективность использования интеллектуальной собственности и гудвилла.

разницы нужно идентифицировать нематериальные активы (собственные торговые марки, домены в сети Интернет, списки клиентов и пр.), которые не были учтены на балансе у приобретаемой компании, но на дату приобретения имеют справедливую стоимость. И, наконец, МСФО (IFRS) 3 требует признания при объединении бизнеса условных обязательств, которые также уточняют оценку гудвилла.

Более того, вся система транзакционного управленческого и транзакционного стратегического учета строится на комплексном использовании показателей чистых активов и чистых пассивов в адекватных оценках.

Теория двух рядов счетов является основой эволюционно-адаптивной теории, которая широко используется в управлении экономическими процессами и на ее базе создана четырехмерная бухгалтерия (время, оценки, экономические ситуации и фракталы времени). Сторонниками этой теории являются: И.Н. Богатая, Л.А. Зимаква, Д.Г. Сортер, Г.Е. Крохичева, Д.В. Курсеев, Е.В. Кузнецова, Э. Киган, В.И. Ткач, Д. Филипс, О.И. Кольвах, В.Г. Ширококов, А.Н. Щемелев, Ж. Ришар, Р. Эклз, Р. Герц и др.

Указанная теория положена в основу методологии учета чистого интеллектуального капитала в интегрированной системе финансового и транзакционного учета, представленную данными табл. 1. Методология ориентирована на организацию учета в разрезе следующих групп интеллектуального капитала:

- структурный капитал;
- гудвилл;

- потребительский капитал;
- человеческий капитал.

В современных условиях структурный капитал и гудвилл выступают объектом финансового учета, а потребительский и человеческий капитал не находят отражение в финансовом, управленческом и стратегическом учете, что не позволяет определить и использовать в управлении интеллектуальный капитал в полном объеме. Предлагаемая методология учета чистого интеллектуального капитала в интегрированной системе финансового и транзакционного учета как раз и направлена на устранение этого противоречия.

Методология учета чистого интеллектуального капитала сформирована 11 блоками: начальный оператор; системы интерфейсов; агрегированные бухгалтерские проводки; инструменты бухгалтерского инжиниринга; корректировочные проводки по нематериальным активам в рыночных ценах; тестирование по обеспечению гудвилла; транзакционный учет: учет человеческого капитала; учет потребительского капитала; итого чистые интеллектуальные активы (в рыночных ценах); гипотетические проводки в справедливых ценах; итого чистые интеллектуальные пассивы (в справедливой оценке); организация контроля интеллектуальной собственности.

Первый блок методологии учета чистого интеллектуального капитала представлен начальным оператором, в качестве которого выступает показатель собственного капитала, сформированного начальным капиталом материальным и нематериальным ресурсом (нематериальные активы + гудвилл) (рис. 1).

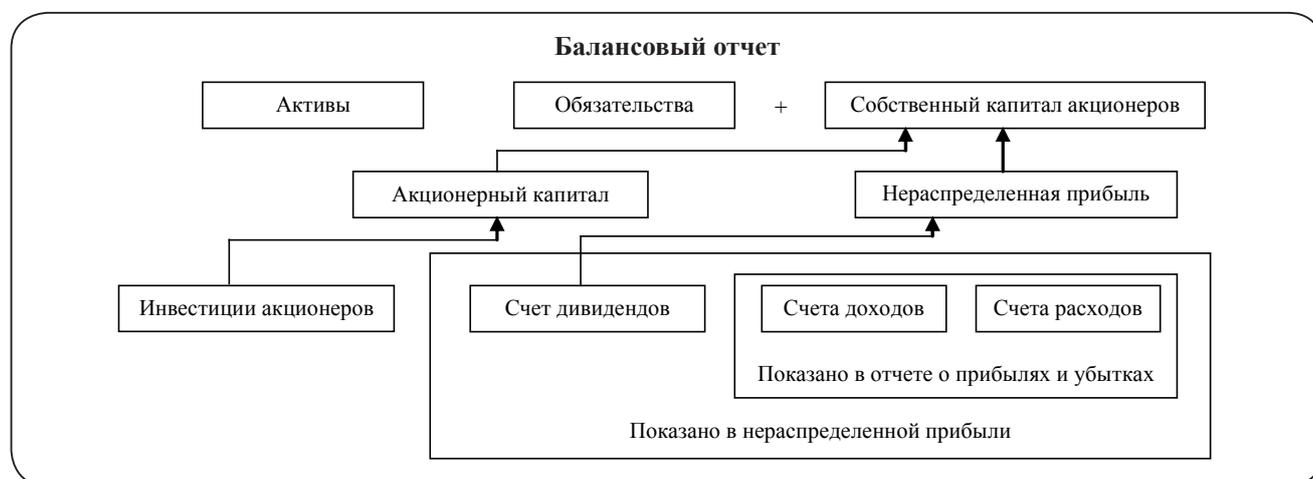


Рис. 1. Взаимосвязь счетов собственного капитала акционеров [2, с. 47]

Таблица 1
Методология учета чистого интеллектуального капитала в интегрированной системе финансового и транзакционного учета

Организация контроля интеллектуальной собственности		На базе использования нулевых балансов	
Итого чистые интеллектуальные пассивы (в справедливой оценке)		Свободные денежные средства = собственный капитал + + чистые интеллектуальные пассивы в справедливых ценах	
Гипотетические проводки в справедливых ценах	Агрегированные проводки	Кредит	От 4 до 14 агрегированных проводок по условной реализации активов и удовлетворению обязательств в справедливой оценке
		Дебет	
Итого чистые интеллектуальные активы (в рыночной оценке)		По данным разделов 5, 6, 7	
Транзакционный учет	Учет потребительского капитала	Агрегированные проводки	От 4 до 14 агрегированных транзакционных проводок
		Кредит	
Учет человеческого капитала	Агрегированные проводки	Кредит	От 4 до 14 агрегированных транзакционных проводок
		Дебет	
Тестирование на обесценение гудвилла	Агрегированные проводки	Кредит	Проводки по обесценению гудвилла и реверсированию убытка от обесценения
		Дебет	
Корректировочные проводки по нематериальным активам в рыночных ценах	Агрегированные проводки	Кредит	Применяется от 4 до 14 бухгалтерских проводок
		Дебет	
Инструменты бухгалтерского инжиниринга	Интеллектуальный производный балансовый отчет		Генеральный учет и управление интеллектуальным капиталом в рыночной и справедливой оценке
	Бихевиористический производный балансовый отчет		Учет и управление человеческим капиталом в рыночной и справедливой оценке
	Маркетинговый (потребительский) производный балансовый отчет		Учет и управление потребительскими интеллектуальными активами в рыночной и справедливой оценке
	Структурный производный балансовый отчет		Учет и управление стоимостью структурированных интеллектуальных активов в рыночной и справедливой оценке
Агрегированные бухгалтерские проводки		1) по разделам баланса 8 агрегированных проводок; 2) по разделам плана счетов (14 агрегированных проводок); 3) по мега-счетам от 4 до 14 проводок; 4) на базе основного балансового управления (4 агрегированные проводки)	
Система интерфейсов		Интерфейс финансового учета, интеллектуальный интерфейс, интегрированные интерфейсы, интерфейсы транзакционного учета и учета изменений	
Начальный оператор	Основное балансовое управление		Обеспечение увязки учета и управления с системой национальных счетов
	Активы – капитал		Управление мега-процессами. Управление меза-процессами
	Мега-счета		Решение специфических проблем учета и управления
	Данные по разделам плана счетов		Фактический учет и управление интеллектуальным капиталом в целом и по его видам
	Данные по разделам баланса		Стратегический и прогнозный учет и управление экономическими процессами
Блоки методологии	Группы интеллектуального капитала	I. Структурный капитал	
		II. Гудвилл	
		III. Потребительский капитал	
		IV. Человеческий капитал	

Рекомендовано пять вариантов начального оператора:

1. Данные по разделам баланса в случае организации стратегического и прогнозного учета и управления экономическими процессами интеллектуального капитала.

2. Данные по разделам плана счетов при организации фактического учета и управления интеллектуальным капиталом в целом и его видам.

3. Мега-счета при решении специфических проблем учета и управления (субсидии, субвенции, венчурный капитал и др.).

4. Активы – Капитал, управление интеллектуальным капиталом в масштабе страны и отраслей: мега-процессы и мезо-процессы.

5. Основное балансовое уравнение для увязки учета с системой национальных счетов:

$$K = A - O; K_c = A_c - O_c,$$

где K ; K_c – капитал общий, социальный; A ; A_c – активы общие, социальные; O ; O_c – обязательства общие, социальные.

Данный начальный оператор используется для организации периодического социального учета для предприятия и органов национальной статистики³.

Использование начального оператора в виде фактических или прогнозных данных в разрезе разделов баланса, разделов плана счетов, мега-счетов, мега- и мезо-процессов, основного балансового уравнения позволило в мировой экономике создать сотни инжиниринговых учетных систем, направленных на решение финансовых проблем (управление платежеспособностью, резервной системой, рисками, социальными вопросами,

реорганизацией, структурным и человеческим капиталом, субсидиями и субвенциями и др.). Так как использование в качестве начального оператора всех счетов синтетического и аналитического учета не только повышало трудоемкость учета в сотни раз, но и не позволило решать основные проблемы. В России зарегистрировано в Роспатенте более 160 компьютерных программ, где в качестве начального оператора выступают итоговые фактические или прогнозные данные по разделам баланса (А.Н. Максименко, М.Я. Симонович, И.В. Сысоева, И.М. Ткач, В.В. Варламова и др.), плана счетов, мега-счетом (Е.В. Кузнецова, Г.Е. Крохичева, В.И. Ткач, М.В. Шумейко и др.).

Решается и основная сложность фактического и прогнозного учета интеллектуального, венчурного, социального капитала в направлении использования широкого спектра оценок: рыночная, справедливая, залоговая и др.

Дело в том, что в мировой экономике используется более 20 методик оценки собственности: метод венчурных производных балансовых отчетов; чистая приведенная стоимость; формирование собственности предприятия; оценка денежных потоков на собственный капитал; оценка дисконтированных денежных потоков; определение ценности фирмы в целом; определение ценности фирмы по частям; оценка собственного капитала; оценка молодых фирм; оценка венчурного капитала; оценка, основанная на активах; оценка параметров риска фирм; оценка фирм, оказывающих финансовые услуги; оценка фирм с личным компонентом; оценка интеллектуального капитала и его отдельных видов; оценка фирм с отрицательной прибылью; оценка фирм с патентом; оценка частных фирм; оценка фирм в процессе реструктуризации; оценка венчурных фирм; оценка виртуальных фирм; оценка фирм, обладающих опционами на продукты; оценка фирм, работающих в области программного обеспечения; оценка фирм с неиспользуемыми активами и т.д.

Международные стандарты финансовой отчетности ориентируют мировое учетное сообщество в использовании справедливой оценки, то есть рыночной оценке, с дисконтированием ряда статей активов и обязательств на сроки платежей. Так, например, основным отличием

³ СНС (система национальных счетов) – это система таблиц (в форме бухгалтерских счетов), характеризующая процесс производства, распределения и конечного использования совокупного общественного продукта и национального дохода за год. В большинстве стран, в том числе и в России, применяется стандартная СНС-93. В современном мире СНС представляет собой универсальный макроэкономический язык, на котором общаются экономисты всех школ и направлений, статистики, государственные деятели, политики, социологи, специалисты в области государственного управления, финансисты, дипломаты и др. СНС появилась 60 лет назад, восприняла многие общие принципы бухгалтерского учета: принцип двойной записи каждой операции, четкое разграничение между активами и пассивами и т.д.

нового МСФО (*IFRS*) 3 от ранее действующего до 31 марта 2004 г. МСФО (*IAS*) 22 являются следующие 4 позиции, ориентированные на обязательное использование справедливой стоимости:

- единственно допустимым методом учета объединения компаний является метод покупки;
- требуется признание идентифицируемых активов, обязательств и условных обязательств приобретаемой компании по их справедливой стоимости на дату приобретения;
- положительный гудвилл не амортизируется, а тестируется на обесценение;
- отрицательный гудвилл немедленно признается покупателем в качестве дохода [3, с. 46].

Второй блок методологии учета чистого интеллектуального капитала представлен системой интерфейсов: интерфейс финансового учета; интеллектуальный интерфейс; интегрированный интерфейс транзакционного учета; гипотетические учетные интерфейсы; интегрированный интерфейс учета изменений (рис. 2).

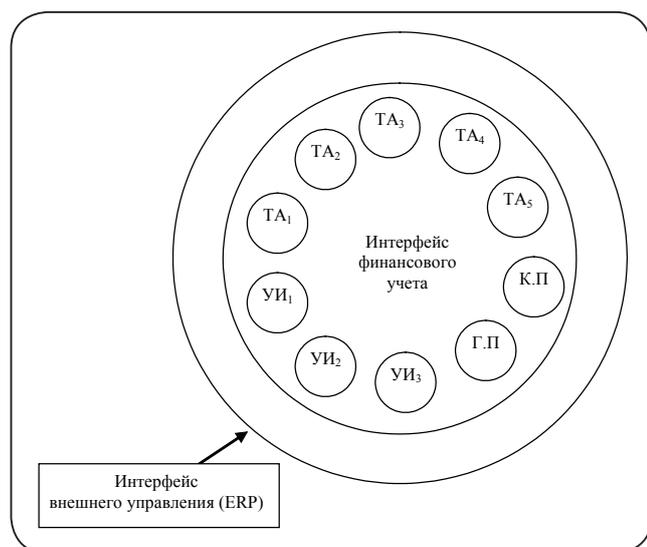


Рис. 2. Система интерфейсов учета чистого интеллектуального капитала

Система интерфейсов представлена 3 уровнями:

- базовый уровень (интерфейс финансового учета);
- интегрированный уровень: интерфейсы транзакционного учета ($ТА_1$; $ТА_2$; $ТА_3$; $ТА_4$; $ТА_5$ и т.д.), учета изменений ($УИ_{1,2,3}$ общих; оперативного, тактического и стратегического характера; управление резервной системой, управление

рисковыми ситуациями, управление финансовым состоянием); интерфейс гипотетических процессов по условной реализации активов и удовлетворения обязательств в справедливых ценах (ГП); интерфейс контроля использования интеллектуальных ресурсов, проводимый на базе использования нулевого баланса (КП).

Третий блок методологии учета чистого интеллектуального капитала представлен агрегированными бухгалтерскими проводками. Они появились в системе национальных счетов, где также используется двойная запись, но только между укрупненными агрегатами национальной статистики. Р. Стоун, по профессии бухгалтер, смог применить эту систему учета в статистике, за что и получил Нобелевскую премию по экономике.

Авторы классического университетского учебника по статистике Ю.Н. Иванов, С.Е. Казаринова, Л.А. Карасева считают, что организация бухгалтерского учета в России и других странах СНГ в большей мере основана на втором подходе⁴, однако это не означает, что данные бухгалтерского учета могут быть прямо использованы для составления счетов СНС без какой-либо их переработки [4, с. 205].

Агрегированные проводки в российском бухгалтерском учете разрабатывались докторами экономических наук, профессорами В.И. Ткачом, Г.Е. Крохичевой, Н.Г. Лабынцевым, Д.В. Курсевым, Л.А. Зимаковой, А.Н. Щемелевым в основ-

⁴ Второй подход к организации бухгалтерского учета упор делает на организацию отдельного учета по видам деятельности (основная, инвестиционная, доверительное управление, внешнее управление и т.д.), что очень важно как для внутренних, так, а может быть и в большей мере, для внешних целей, и позволяет управлять многими социальными проблемами (Швеция, Франция, Германия) и реализовать принципы социальной рыночной экономики.

В России учет ведется по 2 видам деятельности: основная деятельность и прочие виды деятельности.

Многие исследователи (профессоры О.И. Кольвах, Г.Е. Крохичева, Д.В. Курсева, Л.А. Зимакова, В.И. Ткач и др.) считают, что виды деятельности являются третьим измерением, и они должны быть представлены, по крайней мере, 20 видами деятельности в учете. По сути дела теперешняя система финансового учета в России представляет собой котловой учет.

ном в рамках прогнозного, управленческого и стратегического учета.

В отношении транзакционного учета система агрегированных проводок может быть представлена 4 вариантами:

1. По разделам бухгалтерского, прогнозного, стратегического баланса используется 8 агрегированных проводок.

2. По разделам плана счетов (коммерческих предприятий, рабочего плана счетов, структурированного плана счетов применяется 14 агрегированных бухгалтерских проводок.

3. По мега-счетам используется от 4 до 14 проводок.

4. На базе основного балансового уравнения используется 4 агрегированных бухгалтерских проводок.

Впервые система агрегированных проводок была разработана проф. Ткачевым, профессорами и докторами его экономической научной школы (Ф.Б. Риполь-Сарагоси, Н.А. Бреславцева, О.И. Кольвах, Г.Е. Крохичева, Л.А. Зимакова, Д.В. Курсеев), которые доказали, что при наличии 12 000 типовых бухгалтерских проводок и нескольких тысяч специфических проводок нецелесообразно, а в отдельных случаях и невозможно создавать компьютерные инжиниринговые программы, так как цель, решаемая программой, просто размывается.

Так, например, для управления собственностью достаточно 8 агрегированных проводок:

– 4 увеличивают собственный капитал и увеличивают основные средства и внеоборотные активы и уменьшают краткосрочные и долгосрочные обязательства;

– 4, наоборот, уменьшают собственный капитал.

А самое главное, агрегированные проводки позволяют организовать национальный учет на уровне отраслей, вместо свода показателей, то есть создать систему мезо-учета.

Отсутствие национального учета на уровне отраслей, в условиях разработки стратегических отраслевых моделей развития на 15 лет (с 2009 г. по всем отраслям), не позволяют увязать разрабатываемые мероприятия со стоимостью отраслей к 2025 г.

Четвертый блок методологии учета чистого интеллектуального капитала представлен инстру-

ментами бухгалтерского инжиниринга, в качестве которых рекомендуются четыре группы:

– структурные производный балансовый отчет для учета и управления стоимостью структурированных интеллектуальных активов в рыночной и справедливой оценке;

– маркетинговый (потребительский) производный балансовый отчет, используемый для учета и управления потребительскими интеллектуальными активами в рыночной и справедливой оценке;

– бихевиористический производный балансовый отчет, рекомендуемый для учета и управления человеческим капиталом в рыночной и справедливой оценке;

– интеллектуальный производный балансовый отчет для организации учета и управления интеллектуальным капиталом в целом в рыночной и справедливой оценке.

Пятый блок методологии учета чистого интеллектуального капитала представлен 14 корректировочными агрегированными проводками по корректировке балансовой стоимости нематериальных активов до их рыночной стоимости.

В соответствии с новыми правилами МСФО (IAS), действующими с 2004 г., 38 «Нематериальные активы» для признания нематериального актива достаточно, чтобы статья отвечала определению объекта как неденежного актива, который может быть идентифицирован, то есть отделим от других активов, либо вытекает из договорных или иных правовых отношений. Под эти критерии попадают внутренне созданные торговые марки, товарные знаки, домены в сети Интернет, списки клиентов, имеющиеся заказы на поставку и аналогичные по сути статьи, которые ранее не признавались в качестве нематериальных активов и рассматривались как компоненты внутренне созданного гудвилла. Последний не отвечает критериям признания в финансовой отчетности, поскольку не имеет надежной и достоверной стоимостной оценки. В соответствии с МСФО признание имеет место, если:

1) существует вероятность того, что любая экономическая выгода, ассоциированная с ним, будет получена или утрачена компанией;

2) объект имеет стоимостную оценку, которая может быть надежно измерена [3, с. 49–50].

Шестой блок методологии учета чистого интеллектуального капитала обеспечивает тестирование на обесценение гудвилла, введенную МСФО (*IFRS*) 3 с последующим возможным реверсированием убытка от обесценения.

Процесс тестирования гудвилла на предмет обесценения сводится к сравнению возмещаемой стоимости приобретенного гудвилла с балансовой стоимостью, то есть сравнивается стоимость гудвилла с ценностью его использования по генерирующим единицам, в качестве которых могут выступать балансовые единицы, центры финансовой ответственности, центры прибыли и др.

Основная идея сводится к тому, что если уровень возмещаемой стоимости в разрезе генерирующих единиц ниже их балансовой стоимости, то указанная разница относится на обесценение бухгалтерскими проводками:

1) дебет счета 99 «Прибыли и убытки» Кредит счета 04 «Гудвилл» (при уменьшении убытка от обесценения до нуля);

2) сумма превышения обесценения над стоимостью гудвилла списывается на уменьшение прибылей и убытков:

Дебет счета 99 «Прибыли и убытки» Кредит счетов 01 «Основные средства», 04 «Нематериальные активы», 63 «Резерв на обеспечение дебиторской задолженности».

При использовании агрегированных проводок по разделам баланса:

1) дебет раздела III баланса Кредит разделы I и II баланса;

2) дебет разделы I и II баланса Кредит раздела III баланса.

В соответствии с МСФО (*IAS*) 35 единица, генерирующая денежные средства, на которую распределяется гудвилл, должна тестироваться на предмет обесценения ежегодно, вне зависимости от наличия индикаторов, свидетельствующих об обесценивании единицы.

Обратный процесс в учете не отражается, так как он считается внутренне созданным гудвиллом и может быть отражен в учете лишь после оформления купли/продажи предприятия.

Реинвестирование убытка от обесценения, то есть его восстановление означает, что если в последующие годы после признания убытка от обесценения наметился существенный рост гудвилла (связанный с увеличением стоимости

имени фирмы, развитием клиентской базы и других факторов, которые способны генерировать прибыль), то этот факт указывает, что убыток обесценения, признанный в предыдущие годы, уменьшился или больше не существует.

Однако международные стандарты финансовой отчетности не допускают восстановления убытка от обесценения гудвилла, так как любое последующее увеличение возмещаемой стоимости гудвилла будет являться увеличением гудвилла, созданного внутри компании. А внутренне созданный гудвилл не отвечает критериям признания в финансовой отчетности [3, с. 53].

Этот процесс можно отражать с помощью «Реверсированного производного балансового отчета» в разрезе генерирующих единиц (балансовые единицы, единицы на отдельных и выделенных балансах, центры инвестиции, финансовой ответственности и др.).

Седьмой блок методологии учета чистого интеллектуального капитала сформирован транзакционным учетом:

– транзакционный учет человеческого капитала;

– транзакционный учет потребительского капитала;

Учетный процесс отражается с помощью от 4 до 14 агрегированных транзакционных проводок и решаемой управленческой проблемы (стратегическое, прогнозное, фактическое управление интеллектуальным капиталом).

Восьмой блок методологии учета чистого интеллектуального капитала характеризуется итоговыми данными интеллектуальных активов в рыночной оценке, полученным по данным блоков 5, 6 и 7 с возможным отражением и анализом по соответствующим факторам (рис. 3).

Чистые интеллектуальные активы могут быть представлены схемой (рис. 4).

Девятый блок представлен гипотетическими проводками (от 4 до 14) по условной реализации активов и условному удовлетворению обязательств в справедливой оценке.

Десятый блок характеризует итоговые чистые интеллектуальные пассивы в справедливых ценах, при этом в активе баланса остаются свободные денежные средства, а в пассиве – собственные средства и чистые интеллектуальные пассивы (рис. 5).

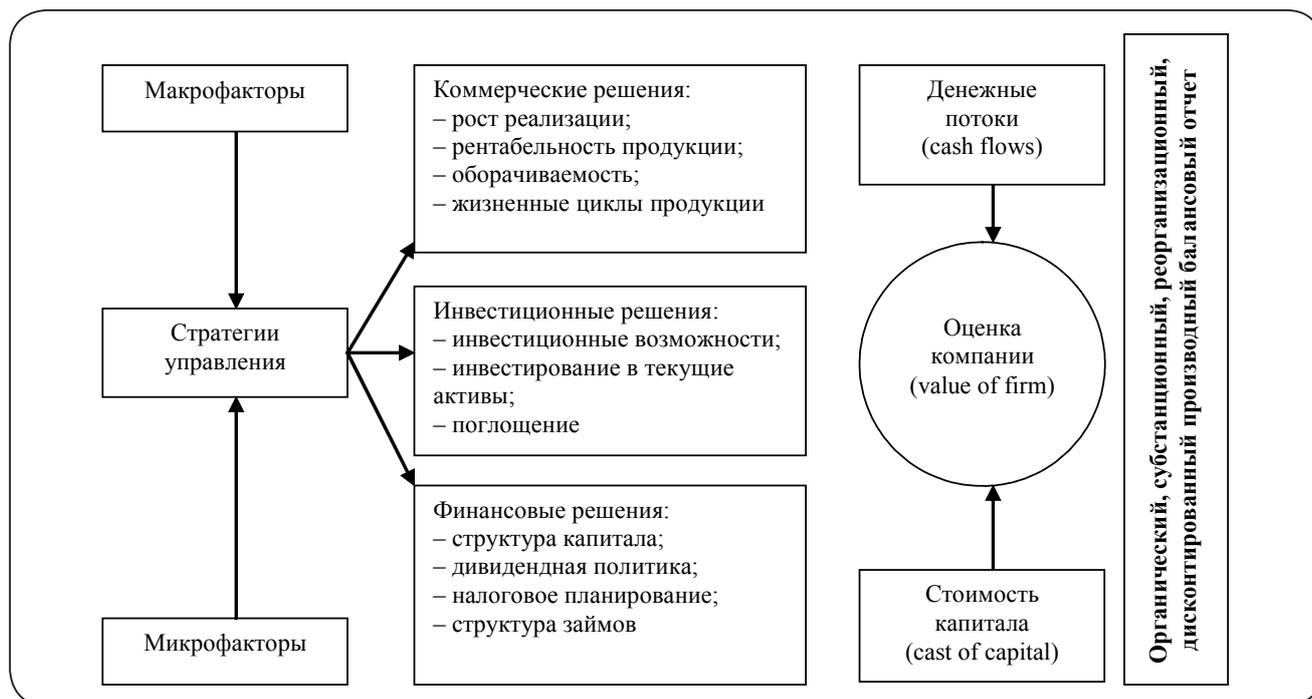


Рис. 3. Факторы, влияющие на рыночную оценку компании [5, с. 40] с дополнениями автора

Баланс

Актив баланса	Пассив баланса
Чистые интеллектуальные активы	Собственный капитал Наращивание или обесценение пассивов

Рис. 4. Чистые интеллектуальные активы

Баланс

Чистые денежные средства	Собственный капитал Чистые интеллектуальные пассивы
--------------------------	--

Рис. 5. Чистые интеллектуальные пассивы в справедливых ценах

Надо согласиться с утверждением доктора экономических наук Цыганкова, что возврат к основам теории двух рядов счетов – это оптимальный способ решения многих теоретических проблем и создания единой непротиворечивой терминологии [6, с. 63] и в первую очередь решение проблем транзакционного учета.

Одиннадцатый блок методологии учета чистого интеллектуального капитала обеспечивает организацию контроля на базе использования нулевых балансов, составляемых по бухгалтерской инжиниринговой программе на любую дату, обеспечивающую экономический и административный контроль на базе показателей чистых ак-

тивов и чистых пассивов в балансовой, рыночной и справедливой оценке.

Нулевой баланс может использоваться в самых разнообразных процессах: финансового учета, транзакционного учета, резервной системы, финансового состояния.

Отсутствие контроля в России и других странах за денежными потоками на базе использования нулевых семантических производных балансовых отчетов привело к несанкционированному движению денежных ресурсов. Так, например, отсутствие административного контроля в банке Baring позволило перевести 742 млн фунтов стерлингов – сумму, в два раза превышающую

основные средства банка, – в Сингапур для финансирования спекуляций Лисона производными ценными бумагами. К этому добавилось опрометчивое решение руководства поставить Лисона во главе и основного офиса, и филиала. Эти промахи совпали по времени с ущербом на сумму 827 млн фунтов стерлингов, который был нанесен банку **Barings** неким, как утверждают, неустановленным лицом. Банк **Barings**, история возникновения которого проистекает из торговой компании, основанной в 1762 г. и общая стоимость имущества которого оценивалась к 1993 г. в 5,9 млрд фунтов стерлингов, был продан 6 марта 1995 г. голландскому финансовому гиганту **ING** за 1 фунт стерлингов [7, с. 26].

Тщательное изучение опубликованных материалов по банку **Barings** позволяет сделать вывод, что система контроля на базе нулевых балансов не использовалась, указанная система контроля, созданная в Германии, не используется и в Российской Федерации.

Разработанная и апробированная методология учета чистого интеллектуального капитала, позволяет организовать транзакционный учет всех видов интеллектуального капитала на базе использования следующих механизмов: начального оператора (разделы баланса, план счетов, мега-счета, балансовое уравнение); системы интерфейсов; агрегированных бухгалтерских проводок; инструментов бухгалтерского инжиниринга (структурный, маркетинговый, бихевиористический, интеллектуальный производные балансовые отчеты); корректировочных проводок

по нематериальным активам в рыночных ценах; тестирования и обесценения гудвилла; транзакционный учет человеческого и потребительского капитала; чистые интеллектуальные активы; гипотетические проводки в справедливых ценах; чистые интеллектуальные пассивы; организация контроля интеллектуальной собственности на базе использования нулевых балансов.

Методология обеспечивает комплексный учет структурного, потребительского и человеческого капитала, гудвилла на базе использования системы интерфейсов, агрегированных бухгалтерских проводок, основных позиций транзакционного учета и показателей чистых интеллектуальных активов и чистых интеллектуальных пассивов.

Список литературы

1. Шерр И.Ф. Бухгалтерия и баланс: пер. с нем. С.И. Цедербаума. – М.: Экономическая жизнь, 1925. – 258 с.
2. Грей С., Нидлз Б. Финансовый учет: глобальный подход: учеб.-метод. пособие: пер. с англ. – М.: Волтерс Клувер, 2006. – 614 с.
3. Генералова Н.В., Соколова Н.А. Гудвилл в МСФО (*JFRS*) 3 «Объединение бизнеса» // Бухгалтерский учет. 2005. – № 14. – С. 46–54.
4. Иванов Ю.Н., Казаринова С.Е., Карасева Л.А. Основы национального счетоводства. – М.: ИНФРА-М, 2005. – 480 с.
5. Теплова Т.В. Инвестиционные рычаги максимизации стоимости компании. – М.: Вершина, 2007. – 272 с.
6. Цыганков К.Ю. Теория капитала: трактовка и основные тезисы // Бухгалтерский учет. – 2006. – № 23.
7. Брукинг Э. Интеллектуальный капитал: ключ к успеху в новом тысячелетии: пер. с англ. / под ред. Л.Н. Ковалик. – СПб.: Питер, 2001. – 288 с.

В редакцию материал поступил 14.01.11

Ключевые слова: интеллектуальный капитал, структурный капитал, гудвилл, потребительский капитал, человеческий капитал, чистые активы, чистые пассивы, чистый интеллектуальный капитал, инструменты бухгалтерского инжиниринга.