

# ЗНАНИЕТО КАТО ОБЕКТ НА СЧЕТОВОДСТВОТО

## KNOWLEDGE AS AN OBJECT OF ACCOUNTING

### ЗНАНИЕ КАК ОБЪЕКТ УЧЕТА

Александрова Н.  
Икономически университет – Варна, Варна, България  
E-mail: alexandrova.n@ue-varna.bg

#### Резюме

*The knowledge, information and technologies are specific and dominating economic resources and they have value because of their scantiness. In accounting the resources are assets, but only provided they can be assessed in money and the company controls them. One of the biggest problems in accounting is how to show these key resources that can not be measured in currency units as assets. In nowadays attempts of solving this problem are in field of nonfinancial disclosures in Financial Statements.*

**KEYWORDS:** KNOWLEDGE, ASSETS, ACCOUNTING, VALUE

#### 1. Увод

В съвременната икономика знанието се разглежда като икономически ресурс. В икономическата литература се появяват определения като нова икономика, постиндустриализъм и икономика, основана на знанието. Общият знаменател тук се явява идеята за ролята на информацията, знанието и технологиите за икономическия растеж и конкурентноспособността. Знанията и информацията се разглеждат не като предпоставка, а като „решаващ фактор за развитието на обществото и за постигане на високи социално-икономически резултати. Традиционните фактори на производство – земя, труд, капитал, в съвременната икономика действат само при условие на ефективно използване на знанията” [1, 33]. В този контекст информацията и знанието следва да се разглеждат като специфичен и доминиращ икономически ресурс, който притежава стойност поради оскъдността си или ограниченията върху ползването му. Едва ли е необходимо да се привеждат доказателства за значението, което имат информацията и знанието, изпълнено в технология, за производителността и икономическия растеж.

Счетоводството като практическа дейност представлява информационна система, чиято основна роля е осигуряване на финансова информация за вземане на икономически решения. Един от съществени елементи на финансовата информация е стойността на предприятието, разбрана от счетоводна гледна точка като стойност на собствения капитал, т.е. стойностна разлика между активите и пасивите. Всъщност данните от счетоводните отчети би трябвало да дават възможност на потребителите на финансова информация да определят каква е стойността на предприятието. Тук е важно да подчертаем, че като основна група потребители на информация от финансовите отчети следва да се разглеждат инвеститорите в предприятието – настоящи и потенциални. Приема се, че инвеститорите съдят за предприятието чрез преценка на способността му да създава доход и най-вече – да генерира парични потоци. Преценката на инвеститорите от своя страна определя в най-голяма степен пазарната цена на акциите на предприятието. Счетоводството има задача да подпомага външните потребители в тяхната преценка, предоставяйки им информация, включително относно ресурсите, с които предприятието разполага, за да функционира и съответно – да генерира парични потоци. В този контекст може да бъде поставен въпросът как и дали знанието, считано за ресурс, намира отражение във финансовите отчети, както и доколко отчети, които не предоставят адекватна информация за този ключов за икономическия растеж ресурс, могат да бъдат считани за пълна и достоверна картина на предприятието.

#### 2. Резултати и дискусия

Ресурсите на предприятието намират своята счетоводна интерпретация като активи. Така нареченото „признаване“ на активи на практика означава разпознаването на даден ресурс като актив и съответното му отразяване като такъв в системата на счетоводството по начин, позволяващ неговата стойност да бъде включена в стойността на имуществото на предприятието. С други думи при, ако в предприятието бъде признат актив, то във финансовия отчет се вижда стойността му като имущество на предприятието. Ако такъв не бъде признат, то стойността на вложените ресурси ще бъде отразена като разход и съответно ще намали стойността на имуществото.

Ако всички активи са ресурси обаче, далеч не всички ресурси на предприятието се признават като активи. Признаването на актив се подчинява на определени общоприети счетоводни принципи, утвърдени от практиката в следствие на исторически предпоставки и причини и закрепени впоследствие в писани норми, които са част от нормативната регулацията на счетоводната дейност. Съгласно общоприетото третиране счетоводството признава като активи **контролираните** от предприятието ресурси, способни да създават стойност (от чието използване се очаква бъдеща икономическа изгода), при условие, че те са **достоверно оценени**. Следователно, за да бъде признат даден ресурс за актив, той следва да отговаря на следните условия:

- от него да се очаква икономическа изгода (да е носител на стойност);
- да може достоверно да се определи неговата стойност в пари;
- да бъде контролиран от страна на предприятието, т.е. предприятието да разполага с правомощието да получи бъдещи икономически ползи от ресурса и да е в състояние да ограничи достъпа на други лица до тези ползи.

Подобни са и критериите за признаването на нематериални активи в Международен Счетоводен Стандарт 38 – Нематериални активи, а така също и в националния Счетоводен Стандарт 38 със същото наименование.

Съществува определен набор от ресурси, които, макар да носят икономическа изгода на предприятието, не се признават счетоводно за активи, тъй като не отговарят на две от трите посочени по-горе условия. Невъзможността за достоверно оценяване, както и невъзможността да се установи контрол, води до това, че вместо да бъдат признати за активи, тези ресурси се отчитат като разходи. Пример за подобна интерпретация е т.нар. „вътрешна репутация“, създадените в предприятието търговски марки, ноу-хау, обученият, добре структуриран и работещ персонал, наличието на дългосрочни икономически контакти с партньорите, организационната структура и успешните управленски практики и др. под. В този смисъл в параграф 15 на МСС 38 Нематериални активи се казва: „Предприятие може да разполага с екип от опитни

служители и може да е в състояние да идентифицира увеличаващите се умения на персонала, водещи до бъдещи икономически ползи от обучението. Предприятието може също да очаква, че персоналят ще продължи да предоставя своите умения на предприятието. Дадено предприятие обаче обикновено разполага с недостатъчен контрол над очакваните икономически ползи, произтичащи от екип от опитни служители и от обучение, за да могат тези обекти да отговарят на определеното за нематериален актив.”[2, 400] Нещо повече, доколкото за създаването или придобиването на тези ресурси в предприятията се изразходват парични средства или се влагат други ресурси под някаква форма, счетоводството отчита тези вложения като разход<sup>1</sup>. По този начин в резултат на влагане на ресурси в знание фактически стойността на предприятието във финансовия му отчет се намалява.

На този фон вече повече от две десетилетия се появяват редица публикации, застъпващи тезата, че счетоводството не успява да обхване съществени ресурси, водещи до генериране на доход и по този начин не предоставя информацията, която се очаква от него. Съществуват изследвания, съгласно които “икономическата релевантност на информацията от финансовите отчети системно намалява”[3, 15]. Могат да бъдат приведени и конкретни примери, илюстриращи това твърдение – като случая с основаната от Стивън Спилбърг Dream Works SKG, чиято стойност на активите от 250 млн. долара се е оказала многократно по-ниска от борсовата капитализация от 2 млрд. долара [4, 5]. Подобни констатации могат да бъдат направени и на базата на по-обобщени данни, като например, че средната стойност на всички компании, чиито акции се търгуват на фондовата борса в Ню Йорк превишава 2,5 пъти обявената в балансите им стойност, а пазарната стойност на компаниите, действащи в сферата на информационните технологии превишава балансовата им стойност средно 10 пъти [4, 5]. Освен констатиране на фактите, в литературата се срещат още и призови за изследвания в тази област. Проф. Даниел Андрисен – ръководител на изследователска група, изучаваща влиянието на “неосезаемото богатство” в Университета в Инхоланд, Нидерландия – заявява „Колосалният разрыв между балансовата стойност на корпорациите и стойността на техните акции на пазара на ценни книжа изисква предприемане на спешни мерки” [4, 2]. В специализираната литература този разрыв обикновено се обяснява с това, че чрез счетоводството не се отчитат т.нар. „неосезаеми” активи в предприятието. [8, 73] Неоспорим факт е, че счетоводството не успява да обхване (изучи, оцени и оповести) създадените в самото предприятие търговски марки, ноу-хау и т.нар. вътрешна репутация, знание и опит. Причините за това са, че тези обекти са изключително трудни за оценяване, а понякога е практически невъзможно да се определи достоверно тяхната стойност. Освен това върху част от тези ресурси е трудно или невъзможно да се идентифицира контрол от страна на предприятието. Все пак счетоводството нито като наука, нито като практика може да си позволи да пренебрегва факта, че такива обекти съществуват и да се “преструва”, че не ги забелязва.

При така очертаните граници на проблема – от една страна значителната роля, която знанието като ресурс играе в съвременната икономика, а от друга – ограничителната рамка за признаване на активи в счетоводството, се налага по-детайлен анализ на разходите за човешки капитал на фона на критериите за признаване на актив.

<sup>1</sup> Отчитането на инвестиция (придобиване на актив) и отчитането на разход са двете алтернативи, между които може да избира счетоводителят, когато трябва да интерпретира влагането на ресурси. Изборът се прави по следния начин: всичко, което не отговаря на дефиницията за актив, се отчита като разход.

Традиционният счетоводен подход на отчитане на всички разходи, свързани с персонала, като текущи, съответства в пълна степен на състоянието на икономиката от индустриалната епоха приблизително до средата на ХХ век. В този период основните вложения, свързани с персонала, са тези за осигуряване на работна сила. В съвременните условия обективно възникват допълнителни разходи за формиране на т.нар. „човешки капитал”, които се различават от текущите разходи за производство и имат по-скоро характер на инвестиция. Видният руски учен в областта на счетоводството професор В. Палий откроява три основни направления на вложения в човешки капитал [5, 80]:

- разходи за първично формиране на човешки капитал – заплащане (пълно или частично) на разходи за обучение, на квалификация и преквалификация, стипендии, заплащане на творчески отпуски, семинари и др. под.;
- разходи, насочени към мотивацията на персонала и формиране на колектив – груповата работа, психологически тренинги, разходи за формиране на група с психологическа съвместимост, спортни и културни дейности, насочени към изграждане на взаимоотношения на доброжелателност и сътрудничество;
- разходи за „социален пакет” – медицинско обслужване, допълнително пенсионно осигуряване, безплатно ползване или поевтиняване на транспорт и храна, ползване на детски градини, клубове, жилища и др. под.

Обща характеристика на всички посочени разходи е, че те нямат характер на текущи разходи за дейността, а имат определена дългосрочна насоченост. По същество ефектът от такива разходи се очаква с отсрочка във времето, поради което те имат характер на инвестиция. Следователно тези разходи биха могли да бъдат признати като актив, ако отговарят на критериите за контрол и възможност да бъдат оценени достоверно. По отношение на контрола В. Палий пише: „Съветът по МСФО<sup>2</sup>, който строго прилага принципа на предпазливостта по отношение идентификацията и признаването на човешкия капитал, счита, че компанията не може в пълна степен да контролира лоялността на персонала и това, че той ще продължи работата си в близко бъдеще. Според нас това е основателно само що се касае до отделен сътрудник (един от много) в колектива. [...] Загубата на една отделна част от индивидуалните носители на човешкия капитал не лишава от работоспособност оставащия колектив, който продължава да функционира като организирана система.” [5, 82]. Това становище следва да се разглежда като стъпка в посока търсене на начин как да се преодолее ограничителното условие за признаване на нематериален актив. Сериозен аргумент в полза на тезата, че не отделният член на колектива, отделната личност, е носител на стойност за предприятието, а колективът като цяло, може да се търси във факта, че значителна част от инвестициите в човешки капитал са по същество разходи, насочени към изграждане на работещ колектив. Всички разходи от типа „team building”, т.е. разходи по изграждане на атмосфера на разбирателство, доверие, сработване, изграждане на чувство на принадлежност, са по същество инвестиции, насочени не към отделната личност, а към колектива като цяло. Реално човешкият капитал е въпрос на синергия, цялото не може и не бива да бъде разглеждано като механичен сбор от съставляващите го части, а като самостоятелна единица, носител на стойност.

Друг възможен подход за счетоводно обхващане на човешкия капитал е да бъде създаден отделен елемент на финансовите отчети, в който да се оповестяват тези разходи, чийто характер като инвестиция или като разход е дискусионен [10]. Това може да бъде разглеждано като временно решение и в

<sup>2</sup> Международни стандарти за финансово отчитане

известна степен като компромис между двата алтернативни подхода – счетоводно отчитане на текущ разход или признаване на нематериален актив.

Следва да се отбележи, че очевидно начини да бъдат отчитани инвестициите в знание и човешки капитал като активи се търсят и в Съвета по МСФО, тъй като в реч, произнесена на конференция в Амстердам на 20 юни 2012 г., председателят на Съвета Ханс Хугерворст казва: „Една от най-големите дилеми, свързани с оценяването, се отнася за нематериалните активи. Ние знаем, че те съществуват. [...] Факт е, че просто е много трудно да бъдат идентифицирани и оценени.” [6]. Това по същество е т.нар. парадокс на стойността (value paradox) – признаване на стойността на тези активи, но едновременно с това невъзможност за нейното определяне според общоприетите счетоводни правила [9, 4]. Относно възможността за оценяване В. Палий предлага да се приложи подход, аналогичен с този при репутацията, като инвестицията в човешки капитал се оценява по справедлива стойност и ежегодно се тества за обезценка [5, 84].

От казаното до тук може да се направи извод, че включването на знанието в състава на отчетните обекти, вероятно под формата на т.нар. човешки капитал, е въпрос на време. Въпросът, който следва да си зададем не е дали ще възникнат нови обекти на счетоводството, свързани със знанието, а кога ще стане това. Отговорът се свежда до преодоляването на проблема с контрола и възможността за достоверната оценка на такива ресурси като знание, квалификация, информация. Може да се твърди, че по един или друг начин този проблем ще бъде решен в обозримо бъдеще поне до степен, до която все пак, поне при определени условия, отчетен обект ще се признава, но вероятно регулацията и регламентацията на правилата за счетоводното му оценяване ще търпят промени дълго след това.

### 3. Заключение

Като заключение следва да отбележим становището на К. Пергелов, че разширяването на информационната функция на счетоводството „може и следва да се осъществява в границите и възможностите на счетоводната отчетност като научно-обоснована информационна система. Ние не споделяме становището на някои автори, които се стремят да включат в предмета на счетоводната отчетност процеси и явления, които по същество са чужди на нейната същност. (Имат се предвид предложенията за отчитане в счетоводната отчетност на работната сила, на неподлежащите на стойностна оценка причини и последствия от увреждане на природната среда и пр.) При решаването на тези въпроси не трябва да се пренебрегва исторически възникналата и обоснована от науката истина, че предмет на счетоводната отчетност са средствата на стопанската организация като потребителни стойности и като предметен или материализиран в тях абстрактен човешки труд, като стойности.” [7, 120]. Тук още веднъж се очертават границите, в които може да се търси разширяване на отчетните обекти. Следва да се подчертае, че включването на човешките ресурси в качеството им на специфичен отчетен обект може да стане само в тези граници – доколкото са носители на стойност, доколкото предприятието е в състояние да определи достоверно тази стойност и доколкото може да получи (потребни) тази стойност (т.е. да упражнява контрол върху ресурсите).

### 4. Литература:

1. Василев, Й., Бизнесът, основан на знанието се нуждае от нов тип образование, Икономика № 2 / 2005, с.33
2. Международни счетоводни стандарти, приети за приложение от Европейския съюз, ИК „Труд и право”, София, 2012, с. 400
3. Цит. по Филипова, Ф., Хармонизация на счетоводството. Международни счетоводни стандарти, Варна, 2001, с.15

4. Цит. по Андрисен, Д, Р. Тиссен, Невесомое богатство. Определите стоимость вашей компании в экономике нематериальных активов, Олимп Бизнес, Москва, 2004, с. 5
5. Палий, В., Человеческий капитал: вопросы учета и оценки, Бухгалтерский учет, № 6 / 2011, с. 80
6. <http://www.ifrs.org/Alerts/Conference/Pages/HH-speech-Amsterdam-June-2012.aspx>, 22.05.2013 г.
7. Пергелов, К., Интензификацията на народното стопанство и усъвършенстване функциите на счетоводната отчетност, В: Юбилеен сборник посветен на проф. Коста Пергелов по случай навършване на 80 годишна възраст и 55 години непрекъсната преподавателска дейност, УНСС, София, 2002, с.120
8. Chouhan, V., A. Bhatt, Accounting and Reporting for Knowledge Assets with the Adoption of International Accounting Standard (IAS), <http://www.pbr.co.in/Brochure/0009.pdf>, 05.06.2013 г.
9. Blaug, R., R. Lekhi, Accounting for intangibles: Financial reporting and value creation in the knowledge economy, [http://www.theworkfoundation.com/downloadpublication/report/223\\_223\\_intangibles\\_final.pdf](http://www.theworkfoundation.com/downloadpublication/report/223_223_intangibles_final.pdf), 05.06.2013 г.
10. Rennie, M. (1999) Accounting for knowledge assets: do we need a new financial statement?, Int. J. Technology Management, Vol. 18, Nos. 5/6/7/8, pp.648–659.