

УДК 657.1
ББК 65.052
Г-78

Графова Татьяна Олеговна, кандидат экономических наук, доцент кафедры экономика, учет и анализ Ростовского государственного университета путей сообщения, т. (863)2726309.

ПАТТЕРН ИНТЕЛЛЕКТУАЛЬНОГО КАПИТАЛА И МЕТОДОЛОГИЯ ЕГО УЧЕТА¹ (рецензирована)

В статье обоснован паттерн интеллектуального капитала, формирующий систему финансового, транзакционного управленческого и стратегического учета интеллектуальной собственности и ее структурных составляющих.

Ключевые слова: интеллектуальный капитал, паттерн, финансовый учет, транзакционный управленческий учет, транзакционный стратегический учет, системы управления.

Grafova Tatiana Olegovna, Candidate of Economics, assistant professor of the Department of Economics, Accounting and Analysis, Rostov State University of Railway Transport, tel.: (863) 2726309.

PATTERN OF INTELLECTUAL CAPITAL AND METHODOLOGY OF ITS ACCOUNTING (Reviewed)

The article grounds the pattern of intellectual capital, forming the system of financial, transactional and strategic accounting of of intellectual property and its structural components.

Keywords: intellectual capital, pattern, financial accounting, transactional management accounting, transactional strategic accounting, management system.

Паттерн представляет собой общую методику исследования, его гипотезу, а в широком смысле – проект, разработка и создание сложной системы, в контексте нашего исследования – формирование системы финансового, транзакционного управленческого и стратегического учета интеллектуального капитала.

В США система паттернов была распространена во многие сферы научных исследований: авиакосмическая промышленность, электроника, нефтедобывающая и легкая промышленность, рекламный и страховой бизнес; исследование денежных потоков: террористическая деятельность, налоговые злоупотребления, черный нал на базе использования систематических методов.

В России исследование использования паттернов в планировании и прогнозировании научных работ проводились М.Г. Завельским, М.М. Лопухиным; в бухгалтерском учете: Л.Р. Лилеева, И.М. Ткач и др.

Впервые исследование сложных систем на системной основе было проведено специалистами США в военной сфере более 30 лет назад.

В общем виде паттерн представляет собой методику обоснования, планирования и развития сложной системы, представленной в виде упрощенной модели. Применение паттерна наиболее актуально, когда нужно решить, как формировать обследование проекта, требующего особых масштабных и разнообразных усилий, выявить связанные с этим трудности, определить предпочтительность различных усовершенствований, оценить альтернативные возможности достижения преследуемых целей. Паттерны хорошо сочетаются с методами исследования операций [1, с. 382] и эффективно функционируют на базе использования инжинирингового инструментария.

В бухгалтерском учете исследования на паттерной основе были проведены профессорами, д.э.н. О.И. Кольвохом (Разработка основных положений и проекта внедрения ситуационно матричной бухгалтерии), Г.Е. Крохичевой (Виртуальная бухгалтерия), Л.А. Зимаковой (Интернациональные модели финансового учета и их оптики), Д.В. Курсевым (Финансовый, управленческий и стратегический учет агентских отношений в ракурсе производственных отношений), И.Н. Богатой, А.Н. Щемелевым (Стратегический учет собственности и инноваций), Е.В. Кузнецовой (Система планов счетов и бухгалтерское управление экономическими процессами) и др.

В бухгалтерском учете аналогами паттернов являются самые разнообразные модели, которых в настоящее время насчитывается более трехсот (Н.А. Бреславцева, Т.О. Графова, Ф.Б. Риполь-Сарагоси, Л.А. Зимакова, В.И. Ткач, А.Н. Щемелев, О.И. Кольвах, Г.Е. Крохичева, И.В. Лесняк, И.М. Ткач, А.Н. Максименко, Е.Ю. Москвитин, М.Я. Симонович, В.В. Варламова, И.В. Сысоева, Н.П. Рудненко, Е.А. Аксенова, Е.Ю. Русина, Л.Е. Шумилин, Т.Г. Савченко, М.В. Шумейко и др.

¹ Статья подготовлена по гранту, заключенному в рамках реализации мероприятий федеральной целевой программы «Научные и научно-педагогические кадры инновационной России» на 2009-2013 годы (соглашение от 24.08.2012 г. №8362).

При разработке паттерна интеллектуального капитала и методологии его учета автор придерживалась следующих основных позиций.

Во-первых, паттерн представляет из себя гипотезу по проблеме финансового, транзакционного управленческого и стратегического учета интеллектуального капитала, построенную на комплексе теоретических аспектов, методологии финансового и транзакционного учета, системы управления, построенной на использовании показателей чистых активов и чистых пассивов.

Во-вторых, современные бухгалтерские проблемы и, в частности, учета интеллектуального капитала (структурного, потребительского, человеческого и др.) определяются общими принципами бухгалтерского учета, его развитием, корпоративной культурой, стандартами, концептуальными основами, налоговым, статутным и прецедентным правом, историческим развитием (рис. 1).

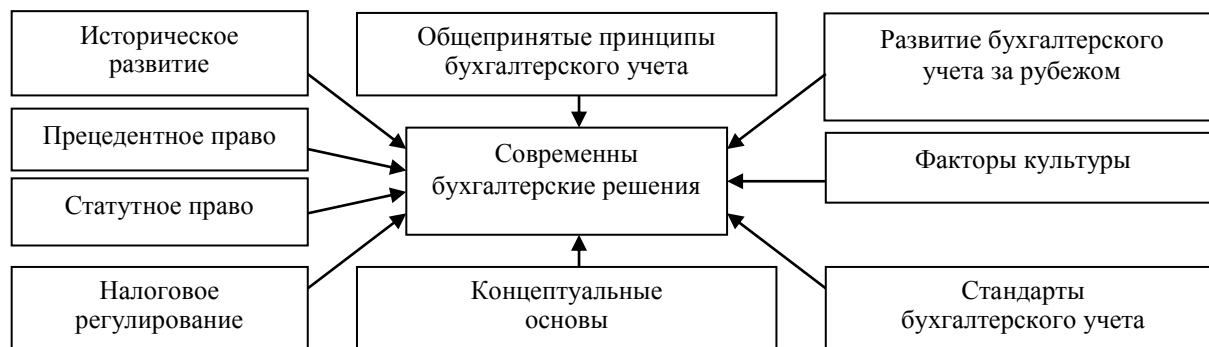


Рис. 1. Факторы формирования современных решений в бухгалтерском учете [2, с. 63-64]

В-третьих, паттерн должен строиться на последовательности рассмотрения и комплексном представлении концептуального подхода к решению поставленной задачи: теоретические аспекты, методология исследования, используемые и рекомендуемые системы учета, методология определения чистого интеллектуального капитала, инструментарий, контроль, система управления, ориентируясь на итеритивное приближение к желаемому будущему предприятия.

Исследование строится исходя из эшридской модели миссии: цель, ценности, стандарты, стратегия.

В процессе исследования транзакционного учета интеллектуального капитала паттерн ориентирован на создание модели жизнеспособной системы, обеспечивающей выживание институциональной единицы: управляемость, обучаемость, способность к адаптации и развитию.

В-четвертых, паттерн ориентируется на использование системного характера исследования, впервые предложенного Р. Акоффом и включающего три этапа, рассматриваемых в комплексе:

- идентификация целого, т.е. системы, частью которой выступает исследуемый объект;
- исследование поведения объекта в общей системе;
- объяснение и представление соответствующей экономической модели, концептуального подхода, концепции [3, с. 18], обеспечивающего постепенное приближение к желаемому состоянию предприятия исходя из стоимости чистых активов и чистых пассивов в адекватных оценках.

Р. Акофф в своих работах уделял большое внимание системному анализу, исследованию явлений на базе симбиоза анализа и синтеза путем нахождения экономического слоя, находящегося над исследуемым.

Развитие этой взаимодополняемости – одна из главных задач системного мышления. Анализ сосредотачивается на структуре, он открывает, как работают вещи. Синтез акцентирует на функциях, он открывает, почему они действуют именно так. Поэтому анализ дает знание, а синтез понимание. Первый позволяет нам описать, второй – объяснить Акофф.

В бухгалтерском учете аналитичность (анализ) обеспечивается использованием бухгалтерских проводок, количество которых за 200 лет развития увеличилось от 1300 до 15 000, а синтезом выступают агрегированные проводки, позволяющие увидеть сущность явлений (синергетический эффект от использования интеллектуального капитала, зоны финансового риска, платежеспособности, состояния резервной системы и др.), на базе использования 20-30 агрегированных состояний. Впервые агрегированные проводки были использованы лауреатом Нобелевской премии Р. Стоуном в созданной им модели системы национальных счетов.

В-пятых, управление интеллектуальным капиталом строится на гипотезе, что только знания в конечном итоге приводят к увеличению собственности в рыночной и справедливой оценке, т.е. в учете необходимо обеспечить реализацию цепочки: данные, информация, знания, мудрость.

Решение этой задачи возможно лишь на базе использования инструментов бухгалтерского инжиниринга.

В-шестых, при разработке системы управления резервной системой, интеллектуальным

капиталом, рисками, финансовым состоянием, принимались во внимание инновационные вызовы руководителям компаний (таблица 1).

Указанные факторы могут быть использованы в создании системы транзакционного управленческого и стратегического учета интеллектуального капитала: бихевиористический, потребительский, структурный и другие производные балансовые отчеты.

В-шестых, при создании системы транзакционного учета интеллектуального капитала принимались во внимание препятствия на пути приобретения и использования знаний: кадры, состояние управленческого и стратегического учета, структура, архитектура, знания и в частности корреляция между должностными обязанностями и уровнем подготовки специалистов, при которой устанавливается зависимость между требованиями к должности (А, В, С) и квалификацией специалиста (А, В, С), позволяющей определить синергетический эффект или анергизм.

Таблица 1 - Инновационные вызовы руководителям компаний в 2008 г.
(обследование 769 компаний во всем мире) [4, с. 449]

№ в рейтинге	Факторы инновационного развития компаний	Доля в общем числе обследованных компаний (в %)
1	Ключевая компетентность в работе	38,4
2	Приобретение / развитие талантов	31,0
3	Привлечение управленческих кадров высшей квалификации	27,7
4	Поддержание лояльности потребителей	26,3
5	Оперативность, гибкость и адаптивность в осуществлении изменений	25,4
6	Создание / углубление инновационной культуры	22,0
7	Повышение рыночной капитализации компании с помощью новых продуктов / услуг	20,0
8	Стимулирование инноваций (креативности), облегчение антрепренерства	18,7
9	Передача знаний среди работников	16,9
10	Создание совершенно новых продуктов / процессов	14,2

В-седьмых, в целом паттерн ориентирован на менеджеров предпринимательского типа, способных организовать систему учета, контроля и анализа интеллектуальной собственности (взгляд на мир, личные ценности, навыки) и использовать инструменты бухгалтерского инжиниринга для организации учета и управления интеллектуальным капиталом.

В-восьмых, сущность бухгалтерского учета как социального явления – актуальная тема научных дискуссий. Традиционное мнение о том, что развитие бухгалтерского учета обусловлено социальной эволюцией, в настоящее время оспаривается сторонниками радикальных критических воззрений. Они утверждают, что практика бухгалтерского учета может оказывать влияние на общество, в котором мы живем, в частности, поддерживая существенную иерархию власти. Очевидно, что эта проблема будет обсуждаться еще много лет [2, с. 67].

Автор придерживается точки зрения, что система учета как определенные производственные отношения на макро- и микроуровне, что подтверждается появлением социальной оптики финансового учета наряду с производственной, финансовой и специализированными. Исходя из этих позиций разработан и апробирован паттерн интеллектуального капитала и методология его учета (табл. 2).

Паттерн ориентирован на рассмотрение следующих составляющих интеллектуального капитала: структурный, потребительский, человеческий, гудвилл.

Таблица 2 – Паттерн интеллектуального капитала и методология его учета

Концептуальный подход	Теоретические аспекты				Методология учета				Методы измерения интеллектуального капитала	Финансовый учет	Трансакционный учет		Методология учета чистого интеллектуального капитала	Инструменты бухгалтерского инжиниринга	Контроль	Системы управления				
	Теории интеллектуального капитала	Теории интеллектуальной собственности	Концепция учета и управления интеллектуальными ресурсами	Методология учета чистого интеллектуального капитала	Учетно-методическое обеспечение	Структурированный план счетов	Архитектоника учета	Информационные транзакции			Интеграция систем учета	Управленческий				Стратегический	Резервная система	Интеллектуальный капитал	Риски	Финансовое состояние
I. Структурный капитал II. Потребительский капитал III. Человеческий капитал IV. Гудвилл	Инновационная среда: – укрепление и оздоровление среды; – сетевая инфраструктура – развитие инновационной инфраструктуры; – оздоровление рынков активов; – участники инновационной среды; – демократизация управления; – инвестиционный климат; – микроэкономическая среда; – управление микро- и макроинновационной средой; – контрольные процессы; – анализ состояния				Концептуальные подходы к организации финансового и управленческого учета				Инструменты бухгалтерского инжиниринга	Интегрированная система финансового, управленческого и стратегического учета интеллектуального капитала с транзакционным управленческим и стратегическим учетом на основании системы интерфейсов финансового и транзакционного учета	Разница между рыночной стоимостью интеллектуальных активов и обязательств, полученная гипотетическим путем	Система производных Балансовых отчетов	Нулевой баланс	Хеджированный производный балансовый отчет	Интеллектуальный производный балансовый отчет	Производный балансовый отчет интегрированного риска	Мониторинговый производный балансовый отчет	Градуалистический производный балансовый отчет		

Необходимо отметить, что еще 40 лет назад Международная федерация бухгалтеров и ряд других организаций ставили проблему организации учета отдельных составляющих интеллектуального капитала.

В 1973 г. Комитет AAA по бухгалтерскому учету человеческих ресурсов (Committee on Human Resource Accounting) определил HRA (учет человеческих ресурсов) как процесс идентификации и оценки данных о человеческих ресурсах с последующим сообщением полученной информации заинтересованным сторонам [5, 69].

Паттерн интеллектуального капитала и методология его учета включает следующие концептуальные подходы: теоретические аспекты; методология исследования; методы измерения интеллектуального капитала; финансовый учет; транзакционный учет (управленческий и стратегический); методология учета чистого интеллектуального капитала; инструменты бухгалтерского инжиниринга; контроль; системы управления (резервная система, интеллектуальный капитал, риски, финансовое состояние).

Теоретические аспекты сформированы комплексом теорий обеспечивающих функционирование структурного, потребительского, человеческого капитала и гудвилла (интеллектуального капитала, оценки интеллектуальной собственности, учета и управления интеллектуальными ресурсами, методологии учета чистого интеллектуального капитала).

Указанные теории и методология учета интеллектуального капитала функционируют в инновационной среде:

- экономическое и организационное состояние среды;
- сетевая инфраструктура;
- инновационная инфраструктура;
- маркетинг инновационных рынков;
- участники инновационной среды;
- демократизация управления инновационной средой;
- инвестиционный климат;
- макроэкономическая инновационная среда;
- управление микро- и макроинвестиционной средой;
- контрольные процессы;
- анализ состояния инновационной среды.

Теоретические аспекты функционирования интеллектуального капитала в инновационной среде сводятся к обеспечению увеличения чистых пассивов, специфического чистого капитала, на основе реализации соответствующих стратегий на базе использования инструментов бухгалтерского инжиниринга.

Чистые интеллектуальные пассивы определяются в процессе гипотетической реализации интеллектуальных активов и гипотетического удовлетворения комплекса обязательств.

Паттерн интеллектуальной собственности и методология учета ориентированы на использование: учетно-методического обеспечения; структурированного плана счетов; архитектоники учета; информационных транзакций; интеграции систем учета; методов измерения интеллектуального капитала; фракталов времени и пространства.

Их реализация может быть решена в рамках концептуального подхода к организации финансового и управленческого учета, включающая 4 паттерна:

- 1-й паттерн: теория собственности и капитала;
- 2-й паттерн: концепция виртуальной бухгалтерии;
- 3-й паттерн: производственный процесс;
- 4-й паттерн: теория центров ответственности [6, с. 23].

По мнению Американского института труда (Work Institute in America WIA), бухгалтерский учет человеческих ресурсов представляет собой: развитие теоретических основ, объясняющих природу и определяющих факторы стоимости людей с точки зрения официальных организаций; разработку обоснованных и надежных методов оценки ценности и стоимости людей для организаций; проектирование организационного обеспечения внедрения предложенных методов оценки [7, с. 2] на базе использования показателей чистых активов и чистых пассивов в адекватных оценках.

Методы измерения и оценки интеллектуального капитала ориентированы на использование инструментов бухгалтерского инжиниринга. Паттерн интеллектуального капитала и методология его учета ориентирован на использование интегрированной системы финансового, управленческого и стратегического учета с транзакционным управленческим и стратегическим учетом (рис. 2).

Система интегрированного учета с транзакционным 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 использовании структурированного плана счетов;

2. Система транзакционного финансового учета, включающая компьютерные программы, вмонтированные в структурированный план 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. При этом в качестве начального оператора могут выступать разделы плана счетов, мега счета, чистые активы в виде фактических или прогнозных данных.

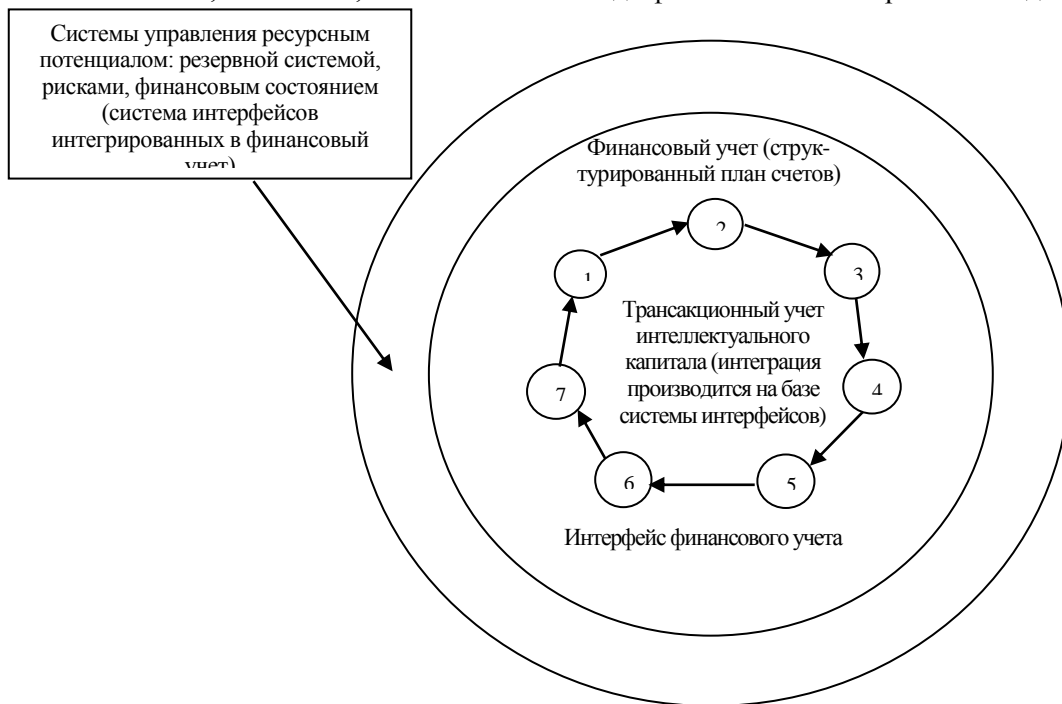


Рис. 2. Система интегрированного учета с транзакционным управленческим и стратегическим учетом

3. Система управления ресурсным потенциалом предприятия: хеджированный; интегрированного риска; мониторинговый производный балансовые отчеты и другие.

Система транзакционного учета представляет собой современные варианты креативного учета, обеспечивающие управление ресурсным потенциалом предприятия.

Вновь вошедшие на передний план вопросы креативного учета являются современным эквивалентом ранее существовавших искажений отчетной информации – сглаживания прибыли, выборочного представления данных, а также давления со стороны компаний с целью предотвращения введения стандартов в отдельных областях [2, с. 20].

Чистый интеллектуальный капитал представляет собой разницу между рыночной стоимостью интеллектуальных активов и обязательств, определенную гипотетическим путем на базе использования инструментов бухгалтерского инжиниринга. Контроль состояния и использования интеллектуальной собственности производится на базе использования нулевых балансов, составляемых на начало и конец контролируемого периода в рыночных и балансовых ценах с определением факторов, оказавших влияние на изменение стоимости чистых активов и чистых пассивов.

Система управления интеллектуального капитала производится на базе использования инструментов бухгалтерского инжиниринга:

- резервная система (хеджированный производный балансовый отчет);
- интеллектуальный капитал (интеллектуальный производный балансовый отчет);
- структурные составляющие интеллектуального капитала (структурный, потребительский, бихевиористический, производные балансовые отчеты);
- риски (производный балансовый отчет интегрированного риска);
- финансовое состояние (мониторинговый производный балансовый отчет).

Обоснован паттерн интеллектуального капитала, формирующий систему финансового, транзакционного управленческого и стратегического учета интеллектуальной собственности и ее структурных составляющих на базе комплекса концептуальных подходов:

- теоретические аспекты (теории интеллектуального капитала, оценок интеллектуальной собственности, учета и управления, методология учета чистого интеллектуального капитала);
- методология учета (учетно-методическое обеспечение, структурированный план счетов, архитектура учета, информационные трансакции, интегрированная система учета);
- методология измерения интеллектуального капитала;
- финансовый учет;
- трансакционный учет (управленческий и стратегический);
- методология учета чистого интеллектуального капитала;
- инструменты бухгалтерского инжиниринга;
- система контроля, проводимая на базе нулевых балансов;
- система управления резервной системой предприятия, интеллектуальным капиталом, рисками, финансовым состоянием.

Литература:

1. Экономико-математический энциклопедический словарь / гл. ред. В.И. Данилов-Данильян. М.: ИНФРА-М, 2003. 688 с.
2. Мэтьюс М.Р., Перера М.Х.Б. Теория бухгалтерского учета: учебник: пер. с англ. / под ред. Я.В. Соколова, И.А. Смирновой. М.: Аудит: ЮНИТИ, 1999. 663 с.
3. Акофф Р.Л. Планирование будущего корпорации: пер. с англ. М.: Сирин, 2002. 256 с.
4. Инновационное развитие: экономика, интеллектуальные ресурсы, управление знаниями / под ред. Б.З. Мильнера. М.: ИНФРА-М, 2009. 624 с. (Научная мысль).
5. Committee on Human Resource Accounting. (1973). Report of the Committee on Human Resource Accounting. *The Accounting Review*, 48, Supplement, с. 240.
6. Муругов Е.И. Учетно-аналитическое обеспечение управления и стратегического учета собственности предприятия: монография. Ростов н/Д.: РГСУ, 2004. 126 с.
7. Work Institute in America, Inc. (1978). *Studies in Productivity*. Scarsdale, New York, p. 2.

References:

1. *Economics and Mathematics encyclopedia / Ed. V.I. Danilov-Danilyan. M.: INFRA-M, 2003. 688 p.*
2. *Matthews M.R., Perera M.H.B. Theory of accounting: textbook: trans. from English / Edited by Y.V. Sokolov, I.A. Smirnova. M.: Audit: Unity, 1999. 663 p.*
3. *Ackoff R.L. Planning of the corporation future: trans. from English. M.: Sirin, 2002. 256 p.*
4. *Innovative development: economy, intellectual resources, knowledge management / ed. B.Z. Milner. M.: INFRA-M, 2009. 624 p.*
5. *Committee on Human Resource Accounting. (1973). Report of the Committee on Human Resource Accounting. The Accounting Review, 48, Supplement, P. 240.*
6. *Murugov E.I. Accounting and analytical support for the management and strategic account owned by the company: a monograph. Rostov n / D: RSSU, 2004. 126 p.*
7. *Work Institute in America, Inc. (1978). Studies in Productivity. Scarsdale, New York, P.2.*