

УДК 657.47

ИНТЕГРИРОВАНИЕ СВЕДЕНИЙ ОБ ИНТЕЛЛЕКТУАЛЬНЫХ ЗАТРАТАХ ОРГАНИЗАЦИИ В СИСТЕМУ ОБЪЕКТОВ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА

© 2012 г.

И.Е. Мизиковский, А.Н. Милосердова

Нижегородский госуниверситет им. Н.И. Лобачевского

mossad1313@rambler.ru

Поступила в редакцию 15.09.2011

Интеллектуальные ресурсы, как часть невидимых активов организации, играют все большую роль в цепочке создания стоимости, выступают во многих случаях как фактор экономического успеха. Отсюда следует необходимость использования информации об этих затратах в процессах принятия управленческих решений и, следовательно, интеграции в систему объектов управленческого учета обычной деятельности предприятия как наиболее эффективного бухгалтерского инструмента информационной поддержки управления затратами и их финансовыми результатами. Процесс интеграции предполагает создание ряда условий объективизации интеллектуальных затрат в систему управленческого учета, в том числе предложенные авторами: дополнение существующих экономических элементов затрат элементом «затраты на интеллектуальную деятельность», формирование номенклатуры статей учета и калькулирования, определение их носителей и калькуляционных единиц.

Ключевые слова: объекты управленческого учета, невидимые активы, затраты на интеллектуальную деятельность, организационные затраты, отношенческие затраты, затраты на развитие персонала, статьи интеллектуальных затрат, элемент затрат, носитель затрат, калькуляционная единица, информационная база принятия управленческих решений.

Опыт формирования объектов управленческого учета показывает, что, как правило, в их состав включаются элементы материальных, трудовых и финансовых ресурсов, непосредственно формирующих потребительную стоимость продукта. Информация об этих ресурсах составляет основу принятия решений в сфере внутрихозяйственного управления. Вместе с тем, в условиях внедрения инновационных инструментов менеджмента и средств производства, в цепочке создания стоимости все больше возрастает значение так называемых невидимых активов, т.е. ресурсов, не принимающих материальной формы. В [1] отмечается, что данный вид активов предприятия основан на «информации и включает в себя технологии, доверие потребителей, имидж бренда, корпоративную культуру и управленческую квалификацию». В этом источнике отмечается, что «невидимые активы считаются... важными ресурсами для долгосрочного успеха» организации.

В большинстве случаев методологической основой формирования информационной базы принятия решений средствами управленческого учета является модель, представленная в ПБУ 10/99 «Расходы организации». Она предполагает разделение расходов (ресурсов предприятия) в сфере обычной деятельности на экономические элементы материальных затрат, затрат на оплату труда, отчислений на социальные нужды

и прочих затрат [2]. Отражение невидимых ресурсов полностью исключается из первых четырех элементов и практически отсутствует в прочих затратах, за исключением косвенного представления в составе статей, связанных с НИОКР, созданием и ведением баз, банков и хранилищ данных, с изобретениями и рацпредложениями. Проведенные нами исследования на ряде предприятий Нижнего Новгорода и Нижегородской области показали, что на практике существенных изменений в состав объектов рассмотренной модели не вносится.

Таким образом, можно сделать вывод о том, что элементы невидимых ресурсов, безусловно влияющие на результативность затрат и объективно задействованные в цепочке создания стоимости, в составе традиционных объектов управленческого учета не отражаются. Это в значительной степени снижает качество вырабатываемых управленческих воздействий, заметно сужает диапазон информационной осведомленности лиц, принимающих решения (ЛПР).

Важной частью невидимых активов являются интеллектуальные активы, т.е. ресурсы, используемые при формировании структуры и процессов организации, ее имиджа, отношений с внешней деловой средой, а также знаний и компетенций работников. Очевидно, что в условиях инновационной экономики успех предприятия основан на системном и эффективном

применении интеллектуального актива, главным образом знаний и процессов предприятия. Можно утверждать, что чем выше уровень знаний персонала и рациональнее процессы их применения, тем фирма успешнее, и наоборот.

Очевидно, что информация о затратах на интеллектуальную деятельность приобретает все большую актуальность в сфере принятия решений. Отсюда следует необходимость в интеграции сведений об интеллектуальной составляющей ресурсов в состав объектов информационной базы управленческого учета с целью дальнейшего использования в процессе поддержки принятия управленческих решений. Для решения данной задачи мы предлагаем дополнить стандартизированную модель расходов на обычную деятельность [2] элементом «затраты на интеллектуальную деятельность», который, в свою очередь, включает:

- отношенческие затраты, связанные с поддержанием хозяйственных связей организации, в том числе с контрагентами, административными органами, учебными и общественными организациями, консалтинговыми фирмами и т.п.;
- организационные затраты на разработку и совершенствование бизнес-процессов, имиджа организации, его бренда, товарных знаков, организационной структуры, привлекательности производимых продуктов;
- затраты на развитие персонала, в том числе знаний, профессиональных компетенций, корпоративных установок и корпоративной культуры.

Для решения задачи систематизации отражения сведений об интеллектуальных затратах в соответствующих учетных регистрах и формализации дальнейшей калькуляционной обработки необходимо разработать номенклатуру статей, типичным примером которых могут служить:

- Затраты на договорную работу организации, включающие технические затраты на оформление договоров, поиск и переговоры с контрагентами и другими договорными субъектами, создание и ведение информационных массивов договоров, разработка и внедрение программного обеспечения договорной работы;
- Затраты на разработку, внедрение и совершенствование бизнес-процессов организации, в том числе на их представление на информационных носителях, их идентификацию, стандартизацию и учет;
- Затраты на разработку и совершенствование бренда и товарных знаков организации;
- Затраты на разработку, внедрение и совершенствование организационной структуры предприятия;

- Затраты на совершенствование коммерческой привлекательности продукта, включающие затраты на изменение его дизайна, потребительских качеств, мероприятия по продвижению его на рынке в новом формате;

- Затраты на освоение персоналом профессиональных знаний, компетенций и корпоративных установок;
- Затраты на коммерциализацию проектов НИОКР, изобретений и рацпредложений;
- Затраты на институционализацию знаний, в том числе на создание и ведение информационного массива знаний организации;
- Затраты на развитие корпоративной культуры, в том числе на разработку форменной одежды сотрудников, внутренней символики, проведение корпоративных мероприятий.

Поведение затрат на интеллектуальную деятельность отличается от поведения материальных или трудовых затрат, что определяет различия в управлении ими. В основе модели поведения материальных и трудовых затрат лежит принцип аддитивности, т.е. их использование приводит к их количественному уменьшению, а инвестирование – к росту объемов. Интеллектуальные затраты не аддитивны – их уровень не понижается при их применении в процессах обычной деятельности и не обязательно увеличивается при инвестировании. Поэтому очень важно для отражения в регистрах управленческого учета придать им свойство измеримости, инструментами которого являются носители затрат и калькуляционные единицы.

Измерение интеллектуальных ресурсов – достаточно сложный процесс, представляющий собой набор системных действий, необходимых для формализации отношения одной (измеряемой) величины к другой однородной величине, принятой за измерительную (калькуляционную) единицу. Получившееся значение представляет собой числовое значение измеряемого показателя в определенный период или момент времени.

Исследования показали, что измерение статей интеллектуальных затрат производится, как правило, опытным путем. В этой связи очень важен выбор объекта измерения, т.е. показателя (или набора показателей), максимально точно характеризующего состояние затрат по данной статье [1; 3]. Это необходимо не только для объективного и своевременного отражения объектов учета интеллектуальных затрат, но и для качественного выполнения калькуляционных операций.

Для решения этой задачи применим метод калькулирования по видам деятельности, известный как ABC-costing [4; 5; 6]. Сущностью данной методики является отнесение стоимости

Таблица

Носители затрат и калькуляционные единицы статей интеллектуальных затрат

№ п/п	Наименование статьи затрат	Носители затрат	Калькуляционные единицы
1	Затраты на разработку, внедрение и совершенствование бизнес-процессов организации	«Тариф оплаты труда специалиста по проектированию бизнес-процессов», «время на разработку и внедрение одного бизнес-процесса», «количество внедренных бизнес-процессов», «экономия от внедрения одного бизнес-процесса», «время на совершенствование одного бизнес-процесса», «количество усовершенствованных бизнес-процессов», «экономия затрат от совершенствования одного бизнес-процесса»	Руб.-час Чел.-час Ед. Тыс. руб. Чел.-час Чел.-час Ед. Тыс. руб.
2	Затраты на разработку и совершенствование бренда и товарных знаков организации	«Стоимость разработки и совершенствования брендов», «стоимость разработки и совершенствования товарных знаков», «изменение доходности бизнеса в результате разработки и совершенствования бренда», «изменение доходности бизнеса от реализации продукта в результате изменения его товарного знака»	Тыс. руб. Тыс. руб. Тыс. руб.
3	Затраты на разработку, внедрение и совершенствование организационной структуры предприятия	«Изменение доходности бизнеса в результате разработки, внедрения и совершенствования организационной структуры предприятия», «стоимость затрат на разработку, внедрение и совершенствование организационной структуры предприятия»	Тыс. руб. Тыс. руб.
4	Затраты на совершенствование коммерческой привлекательности продукта	«Время совершенствования коммерческой привлекательности одного продукта», «средний тариф оплаты труда специалистов, участвующих в совершенствовании коммерческой привлекательности продукта», «изменение доходности бизнеса от совершенствования коммерческой привлекательности продуктов»	Чел.-час Руб.-час Тыс. руб.
5	Затраты на освоение персоналом профессиональных знаний, компетенций и корпоративных установок	«Количество прошедших обучение работников», «изменение доходности бизнеса в результате освоения персоналом профессиональных знаний, компетенций и корпоративных установок», «затраты на обучение персонала», «количество часов программ обучения персонала», «изменение производительности труда персонала»	Чел. Тыс. руб. Тыс. руб. Час. Проценты
6	Затраты на коммерциализацию проектов НИОКР, изобретений и рацпредложений	«Стоимость коммерциализации проектов», «количество коммерциализированных проектов», «изменение доходности бизнеса в результате коммерциализации проектов»	Тыс. руб. Ед. Тыс. руб.
7	Затраты на институционализацию знаний	«Стоимость создания и ведения базы знаний»	Руб.-час
8	Затраты на развитие корпоративной культуры	«Средняя стоимость одного процесса по развитию и поддержанию корпоративной культуры», ««изменение доходности бизнеса в результате реализации процессов развития корпоративной культуры», «изменение производительности труда персонала»	Руб. Тыс.руб. Проценты

затрат на виды деятельности (процессы) предприятия в определенном периоде. Для каждого вида деятельности выбирается свой носитель затрат, т.е. показатель, максимально влияющий на их накопление в ходе реализации данного процесса. Выбор носителя затрат осуществляет-

ся с учетом отраслевых и индивидуальных особенностей хозяйствующего субъекта, требований к осуществлению его корпоративного менеджмента, действующих корпоративных стандартов и т.д. Безусловно, что носитель затрат по определению является измеримой величиной и

методика измерения в значительной степени транспарента.

Практика управленческого учета позволяет использование условных калькуляционных единиц в тех случаях, когда невозможно придать показателю абсолютную измеримость. Так, для статьи «Затраты на договорную работу организации» проведенный нами эмпирический анализ показал, что в качестве калькуляционных единиц следует выбрать: время подготовки и оформления одного договора, калькуляционная единица (чел.-час), количество заключенных договоров (шт.), количество контрагентов организации (ед.), среднее время разработки и внедрения программного модуля (чел.-час). Носители затрат и калькуляционные единицы для других статей затрат представлены в таблице.

Дополнение экономических элементов расходов элементом затрат на интеллектуальную деятельность, разработка номенклатуры статей, определение носителей и калькуляционных единиц позволяют создать необходимые условия для интеграции сведений об интеллектуальных затратах в систему принятия решений, поддерживаемых средствами управленческого учета. Несмотря на очевидное усложнение управленческой бухгалтерии, усиление документационной нагрузки на ее персонал, конечный результат от объективизации интеллектуальных затрат в число объектов управленческого учета компенсирует все возникшие управленческие издержки.

Список литературы

1. Руус Й., Пайк С., Феринстрем Л. Интеллектуальный капитал: практика управления/ Пер. с англ. под ред. В.К. Дерманова; Высшая школа менеджмента СПбГУ. 3-е изд. СПб.: Высшая школа менеджмента, 2010. 436 с.
2. Нормативная база бухгалтерского учета. Сборник официальных материалов. М.: Бухгалтерский учет, 2010. 400 с.
3. Фридаг Х.Р., Шмидт В. Сбалансированная система показателей. М: Омега-Л, 2011. 144 с.
4. Мизиковский И.Е. Особенности инновационного подхода к постановке производственного учета на промышленном предприятии // Современные проблемы науки, образования и производства: Материалы VIII Всероссийской научно-практической конференции 19 апреля 2008 года: В 2 т. Т. 1. Нижний Новгород; НФ УРАО, 2008. С. 190–192.
5. Мизиковский И.Е. Задачи планирования обычной деятельности хозяйствующих субъектов // Современные проблемы науки, образования и производства: Материалы Международной научно-практической конференции 29 мая 2009 года: В 2 т. Т. 1. Нижний Новгород; НФ УРАО, 2009. С. 344–346.
6. Николаева О.Е., Алексеева О.В. Стратегический управленческий учет. М.: ЛКИ, 2008. 2-е изд. 304 с.
7. Мизиковский И.Е. Технология и организация управленческого учета на предприятии: Монография. Нижний Новгород: ННГУ, 2005. 150 с.
8. Мизиковский И.Е. Бухгалтерский управленческий учет: курс-минимум: учебное пособие. М.: Магистр, 2009. 110 с.

INTEGRATION OF INFORMATION ABOUT AN ORGANIZATION'S INTELLECTUAL COSTS INTO THE SYSTEM OF MANAGERIAL ACCOUNTING OBJECTS

I.E. Mizikovsky, A.N. Miloserdova

Intellectual resources, as part of an organization's invisible assets, play an important role in the value chain. In many cases they act as a factor of economic success. Hence the need to use the information about these costs in decision-making and, consequently, to integrate them into the system of objects of managerial accounting of the enterprise's standard activities as the most effective accounting tool for information support of cost management and financial results. The integration process involves the creation of some conditions for the objectification of intellectual costs in the managerial accounting system, including those proposed by the authors: complementing the existing economic elements of costs by the element "costs of intellectual activity", forming a nomenclature of accounting and calculation items, determining the actual items of costs and units for their calculation.

Keywords: objects of managerial accounting, invisible assets, costs of intellectual activity, organizational costs, relational costs, costs for staff development, items of intellectual costs, element of costs, calculation unit, database for managerial decision-making.