Развитие методологии управленческого учета

Вахрушина Мария Арамовна,
доктор экономических наук, профессор,
заведующий кафедрой «Управленческий учет»
ФГОБУ ВПО «Финансовый университет
при Правительстве Российской Федерации»,
Москва (E-mail: vakhrushina@mail.ru)
Артемова Мария Викторовна, бакалавр
ФГОБУ ВПО «Финансовый университет
при Правительстве Российской Федерации»,
Москва (E-mail: artiomova_masha_2011@mail.ru)

ИНТЕЛЛЕКТУАЛЬНЫЕ АКТИВЫ И ИНТЕЛЛЕКТУАЛЬНЫЙ ПОТЕНЦИАЛ ОРГАНИЗАЦИИ: ПОДХОДЫ К ОРГАНИЗАЦИИ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА[1]

Аннотация. В статье обоснована необходимость создания методики учета интеллектуальных активов и интеллектуального потенциала компании. Раскрыта актуальность решения этой задачи для компаний, оказывающих интеллектуальные услуги. Внутренний учет элементов человеческого капитала, фрагментарно присутствуя в таких компаниях, преследует узконаправленные цели, не позволяя получать всю необходимую информацию для полного анализа данного объекта. Статья содержит рекомендации, направленные на создание единой методики отражения всех элементов человеческого капитала.
Ключевые слова: человеческий капитал, интеллектуальные активы, интеллектуальный потенциал, бухгалтерский учет, управленческий учет.

В современной глобальной информационной экономике все более значимую роль начинает приобретать не столько материальное имущество компании, сколько знания и способности ее сотрудников. Наиболее остро это проблема стоит в наукоемких производствах – научных и научно-исследовательских организациях, вузах, консалтинговых, аудиторских, юридических компаниях и т.п.

В условиях жесткой конкуренции от одного решения менеджера может зависеть судьба компании. Инновационное

[1] Статья подготовлена по результатам исследований, выполненных за счет бюджетных средств по Государственному заданию Финуниверситета 2014 года

развитие становится приоритетным направлением развития современных бизнес-структур, на первый план выходят интеллект, опыт и знания сотрудников. В этих условиях следует ожидать смены парадигмы учета и отчетности, а учетный фокус должен сместиться с имеющегося капитала компании на капитал, который может способствовать его созданию.

Вопросы учета человеческого капитала вызывают живой интерес в научном сообществе, однако четкого концептуального подхода, применимого к методологии его отражения в отчетности, до сих пор не формировано. Отсутствует даже однозначное определение данного понятия. При существующем разбросе мнений наиболее обоснованным нам представляется определение человеческого капитала как совокупности природных и врожденных способностей, дарований, творческого потенциала, знаний и профессионального опыта, накопленных и усовершенствованных в результате инвестиций, необходимых для целесообразной деятельности в той или иной сфере общественного воспроизводства, приносящей доход их обладателю [1]. Представляется также обоснованным предложенное Графовой Т.О. [3] выделение нескольких элементов, образующих понятие человеческого капитала (далее ЧК) (рис.1).

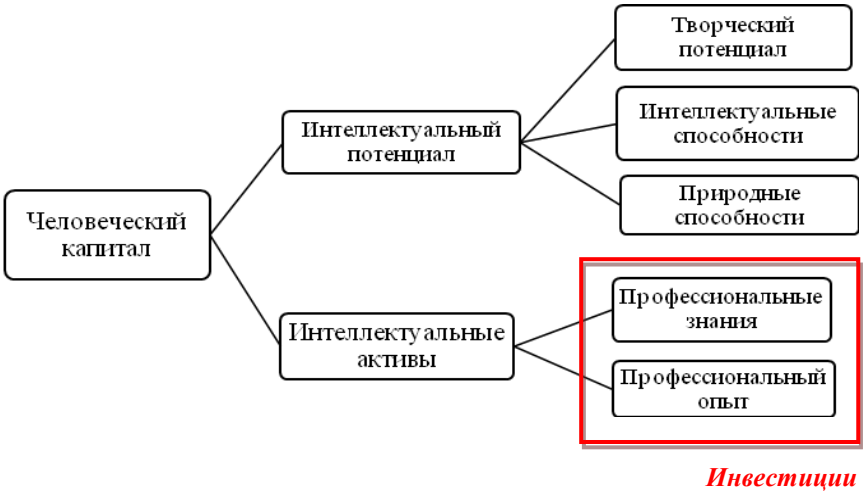

Рис. 1. Составляющие человеческого капитала

В управленческом учете многие компании уже практикуют отражение некоторых элементов человеческого капитала, однако

при этом необоснованно сужается как само понятие «человеческий капитал», так и цели этого отражения в бухгалтерской отчетности [4]. Неполно оценивая человеческий капитал, компании не могут отслеживать его изменения, а, следовательно, и управлять данным объектом учета.

Вышеизложенное позволяет заключить: назрела необходимость разработки комплексного подхода к учету и анализу человеческого капитала. Практически во всех научных трудах, посвященных данной категории, человеческий капитал рассматривается как неделимый объект. Вместе с тем, как было представлено на рис. 1, он включат в себя ряд элементов (обладающих различными характеристиками), учет которых должен вестись особым образом. По мнению авторов, логично подразделить человеческий капитал на две составляющие: интеллектуальные активы и интеллектуальный потенциал, каждая из которых может стать обособленной единицей бухгалтерского финансового и управленческого учета. Остановимся подробнее на каждой составляющей.

Интеллектуальные активы (далее ИА) являются приобретенными качествами человека, в развитие которых компания может вкладывать инвестиции. Инвестициями в данном случае следует признать затраты на проведение различных тренингов, повышение квалификации персонала в течение определенного периода времени. Учет инвестиций в человеческий капитал ведется практически во всех крупных компаниях по сумме затрат, израсходованных на каждого работника.

Интеллектуальный потенциал (далее ИП) компании может быть представлен природными качествами человека, используемыми при выпуске продукции (оказании услуг, выполнении работ). Стоимостная оценка данного объекта не способна дать точных результатов, однако оценка в условных единицах и отслеживание соответствующих изменений нам представляется возможным. Ведение учета интеллектуального потенциала - более кропотливый и дорогостоящий процесс, однако он эффективен и оправдан с позиций управления персоналом компании.

Целесообразность организации и ведения учета

человеческого капитала зависит от целей, поставленных компанией и преимуществ, которые она получает в результате его осуществления. Особое значение имеет именно тот капитал, который играет ключевую роль в процессе производства и реализации продукции или оказания услуги. На рис. 2 представлены возможные подходы к классификации человеческого капитала в зависимости от выполняемой им роли в бизнес-процессах организации.

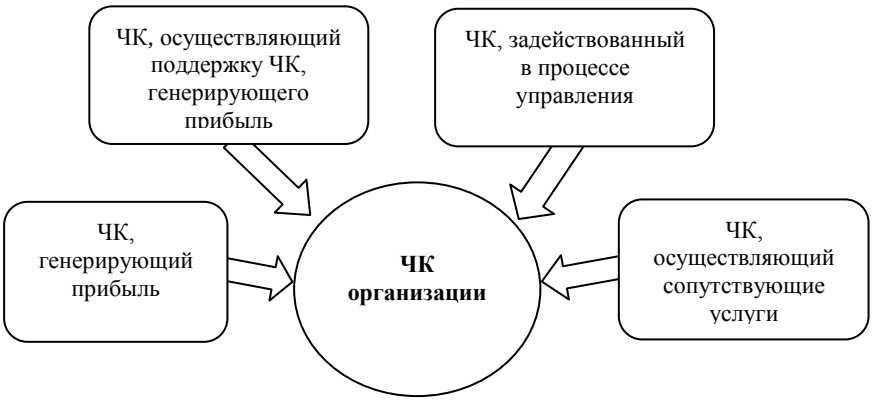

Рис. 2. Классификация человеческого капитала в зависимости от его роли в бизнес-процессах организации

ЧК, непосредственно генерирующий прибыль, представлен работниками основного производства или персоналом, непосредственно оказывающим услуги, которые являются главным источником получения прибыли организации.

ЧК, осуществляющий поддержку основного капитала, представлен сотрудниками департаментов, занимающимися обслуживанием основных подразделений. В учетной системе организации этой составляющей (как обеспечивающей нормальное функционирование основного человеческого капитала) также должно быть уделено внимание. К примеру, насколько умна не была бы команда аудиторов, выходящих на задание, при возникновении проблем с информационным сопровождением лишь соответствующий уровень человеческого капитала сотрудников отдела IT позволит предоставить клиенту услугу высокого качества.

ЧК, *задействованный в процессе управления*, представлен менеджерами организации. Он может как прямым, так и

косвенным методами относиться на оказанные услуги и произведенную продукцию. В любом случае, данный капитал оказывает непосредственное влияние на прибыльность и дальнейшее развитие компании.

ЧК, *осуществляющий сопутствующие услуги* – капитал, непосредственно не участвующий в производстве продукции, но обеспечивающий продвижение бренда компании на рынке (например, работники отдела маркетинга, логистики и т.д.).

Охарактеризовав человеческий капитал пообъектно, можно заключить: для каждой компании будут существовать свои приоритетные направления его отражения, определяемые спецификой деятельности организации. Существующая взаимосвязь между типами компании и направлениями оценки и анализа человеческого капитала представлена на рис. 3.

Рис. 3 - Классификация компаний в зависимости от способов учета элементов человеческого капитала

В рамках данной статьи мы рассмотрим только компании, оказывающие интеллектуальные услуги, поскольку для них

человеческий капитал является основным ресурсом. В подобных компаниях пристальное внимание должно быть уделено капиталу, генерирующему прибыль и осуществляющему поддержку основного капитала. Далее проводится анализ себестоимости услуги: если большая ее доля приходится на внереализационные расходы, то оценке подлежит и капитал, осуществляющий сопутствующие услуги. Эффективность капитала, задействованного в управлении, оценивается в зависимости от жизненного цикла компании и целей руководства.

Компании, предоставляющие интеллектуальные услуги, можно разделить на два типа:

1) Компании, в которых за основу берется генерирующая совокупность. В данных компаниях человеческий капитал является основным ресурсом и представлен не каждым человеком, а образуется только посредством командного взаимодействия сотрудников, обеспечивая тем самым некий синергетический эффект. Это организации, предоставляющие аудиторские, консалтинговые, образовательные услуги, аутсорсинговые, маркетинговые компании и т.д. Используя в качестве примера аудиторскую компанию, можно заключить, что вести учет по каждому сотруднику компании будет неэффективно, ведь качество предоставленной услуги зависит не только от каждого члена команды, но и их умения взаимодействовать как друг с другом, так и с клиентом. Несмотря на возможно высокий уровень человеческого капитала каждого отдельного члена команды, качество представленной услуги может быть низким по причине отсутствия слаженности в работе сотрудников. В то же время для определенных управленческих целей учет человеческого капитала каждого работника не менее важен.

2) Компании, где человеческий капитал может быть представлен каждой отдельно взятой единицей. В таких компаниях целесообразнее вести учет человеческого капитала по отдельным единицам, способным приносить прибыль. Самым ярким примером здесь может стать ведение учета человеческого капитала футбольного клуба. К этой категории также следует

отнести компании, занимающиеся исследованиями и разработками.

Рассмотрим методику ведения учета человеческого капитала на примере крупной аудиторской компании. Учитывая специфику ее деятельности, основными целями управленческого учета интеллектуальных активов должны стать:

1) определение степени контроля расходов в человеческий капитал (их динамики и факторов, влияющих на изменение);

2) возможность сравнения показателей вложения инвестиций в капитал и прибыли компании;

3) возможность произвести сравнительный анализ результатов распределения инвестиций в интеллектуальные активы по центрам ответственности с прибылью, зарабатываемой каждым центром.

Инвестиции в интеллектуальные активы компании состоят из:

– затрат на международные сертификаты: ACCA, CIMA, CFA, CPA, MBA;

– затрат на получение сертификата аудитора;

– расходов на прочие международные сертификаты;

– расходов на прохождение сотрудниками внутренних тренингов;

– расходов на содержание центра развития.

Управленческий учет указанных объектов ведется в компании в программе SUN в разрезе центров ответственности, которыми являются департаменты и их подразделения (к примеру, для департамента отдела аудита это потребительские рынки, энергетика и промышленные рынки), а также в разрезе видов затрат. Бюджет и анализ его выполнения составляется в программе MS Excel. В итоге создается отдельный документ, в котором прописаны расчетные величины бюджета и выявлены причины возникших отклонений, а затем формируется «Отчет о затратах на обучение персонала», который направляется партнерам компании.

Управленческий учет интеллектуальных активов компании удовлетворяет поставленным целям. К сожалению, анализ данных затрат производится только для выявления отклонений от бюджета, а также динамики расходов. Уместнее было бы ввести определенные показатели, позволяющие осуществлять:

– сравнение эффективности всех центров ответственности (прибыль центра ответственности/расходы на обучение персонала);

– сравнение динамики прибыли и динамики вложений в персонал по каждому центру ответственности и компании в целом.

Данные показатели смогли бы помочь компании определить, какой департамент более выгоден, и обосновать необходимость увеличения его доли в структуре услуг компании (данная оценка может производиться только по департаментам, непосредственно генерирующим прибыль). Более того, вся информационная база для вычисления данных показателей существует, и, следовательно, рекомендуемые к использованию процедуры существенно не осложнят ее учетно-аналитическую деятельность.

Учет *интеллектуального потенциала* компании должен иметь собственные цели:

1. Оценка эффективности политики, стимулирующей деятельность персонала.

2. Выявление зависимости прибыльности компании от ее интеллектуального потенциала.

3. Выявление динамики интеллектуального потенциала компании и причин, с которыми она связана.

4. Сравнение величины интеллектуального потенциала, приходящейся на каждый центр ответственности.

В анализируемой аудиторской компании ИП оценивается с помощью программы, созданной ею самостоятельно. Программа поддерживается системой SAP. Основным учетным регистром является карточка, оценивающая деятельность каждого сотрудника. Учет ведется совместно несколькими департаментами отдела: HR, риск менеджментом, менеджерами компании и непосредственно самим сотрудником. На выходе формируется оценка деятельности сотрудника. Перечислим критерии, влияющие на данную оценку [5]:

1. Успешная сдача бумаг по внешним сертификатам, к примеру, ACCA и прохождение определенного для каждой должности набора внутренних тренингов.

2. Соблюдение политики компании и выполнение норм риск менеджмента.

3. Получение оценок и отзывов с каждого проекта, на котором работал сотрудник компании.

4. Оценка качеств сотрудника другими членами коллектива.

5. Суммирование всех вышеперечисленных критериев менеджером, ответственным за профессиональный рост сотрудника и выставление финальной оценки.

Одним из важнейших критериев успешной деятельности компании является совпадение ее целей с качествами и целями отдельных работников. Задача решается следующим образом. В начале года каждый сотрудник выбирает для себя несколько целей компании и определяет их как собственные цели. Далее сотрудник прописывает, какие цели он может реализовать и каким образом он будет это делать. Для каждого структурного подразделения компании существуют свои определенные цели и ключевые индикаторы успеха. В конце года сотрудник пишет на себя отзыв, в котором отвечает на вопросы: Смог ли он реализовать поставленные цели? Какие действия он предпринимал для их достижения? Менеджеры пишут такой же отзыв, обращая при этом внимание на степень выполнения ключевых индикаторов. Они выявляют степень эффективности работы человека на проекте, сложность выполненных им работ. Оценки зависят не только от профессиональных качеств человека, но и от умения сотрудника общаться с подчиненными и клиентом, его умения обучать окружающих практическим знаниям и помогать им в работе, способности взять на себя дополнительные обязательства и ответственность. Следует отметить, что оценка формируется с учетом не только данных показателей, но и результатов, достигнутых другими работниками той же ступени.

Описанная выше методика используется в основном для определения балла сотрудника в целях решения вопроса о его возможном повышении, выявлении мотивации работника к развитию, а также повышении эффективности его деятельности. Она не позволяет сравнивать сотрудников по отделам или рассчитывать каких-либо коэффициенты, выявлять динамику человеческого потенциала компании.

Таким образом, управленческий учет *интеллектуального потенциала* анализируемой компании на данный момент служит лишь одной цели – цели контроля за сотрудниками и выявления наиболее успешных из них для последующего продвижения. Осуществляемые в компании процедуры непригодны для целей учета и анализа интеллектуального потенциала компании. В компании отсутствует научно обоснованная система показателей и их весов, обеспечивающих более точную оценку потенциала каждого сотрудника компании для его последующего сравнения и анализа.

Другим недостатком является неналаженность учета капитала сотрудников при их поступлении на работу. При этом в компании имеются все предпосылки, располагающие к ведению такого учета при сравнительно небольших дополнительных затратах (за базу оценки показателей могут быть взяты результаты, полученные на вступительном собеседовании).

По мнению авторов, для оценки интеллектуального потенциала каждого сотрудника компании может быть использована методика, объектами которой станут три составляющие:

-интеллектуальный потенциал сотрудника при его поступлении на работу;

-интеллектуальный потенциал, определяемый во время работы сотрудника;

-интеллектуальный потенциал сотрудника в момент его увольнения.

При определении потенциала сотрудников, поступающих на работу, во внимание должны быть приняты критерии, отличные от тех, которые будут использоваться при оценке персонала во время работы в компании или в момент его выбытия.

На дату поступления человека в компанию карточка его учета может содержать показатели, сформированные двумя методами - методами экспертной и балльной оценки.

Параметры и критерии, используемые в первом случае, представлены в табл.1.

По каждому из перечисленных критериев может быть проставлена экспертная оценка от 1 до 5, при этом каждый критерий будет обладать собственным весовым коэффициентом.

Таблица 1 - Критерии, подлежащие экспертной оценке

Критерий	**Способ оценки**
Умственные способности человека	По результатам теста на логику и математику
Психологический интеллект, способность добиваться поставленных целей	По результатам собеседования с HR менеджером
Профессиональные знания и умения	По результатам прохождения бизнес-кейсов
Способность работать в команде	
Способность ока зывать влияние на людей, с которыми ты работаешь	
Способность принимать решения и брать на себя ответственность	

Во втором случае, предполагающем балльную оценку, могут быть использованы критерии, представленные в табл.2. Каждая позиция также подлежит последующей оценке, после чего полученные результаты переводятся в пятибалльную систему (при этом за базу берется наибольшее количество набранных баллов).

В процессе работы сотрудника полученные им при приеме на работу баллы могут пересматриваться. К критериям, использованным вначале, могут добавляться дополнительные критерии, оцениваемые путем как бальной, так и экспертной оценки (по некоторым критериям оценка складывается как из бальной, так и из экспертной). Для каждой должности следует выработать собственный набор критериев, зависящий, прежде всего, от целей самой компании.

Таблица 2 - Критерии, подлежащие бальной оценке

Критерий	**Способ оценки**
Умственные способности человека	Наличие высшего образования или кандидатской степени; сертификаты о прохождении различных курсов
Практические знания и умения	Опыт работы, престижность компании, бывшего места работы сотрудника; отношение этой отрасли к отрасли, в которой он собирается оказывать услуги

К примеру, для оценки интеллектуального потенциала сотрудников отдела аудита, работающих первый год, может использоваться следующая система критериев:

1) по экспертной оценке (табл.3):

Таблица 3 - Критерии, подлежащие экспертной оценке

Критерий	Способ оценки
Умственные способности человека	Складываются из суммарных оценок, поставленных менеджерами текущих проектов
Психологический интеллект, способность добиваться поставленных целей	
Способность работать в команде	
Способности общения с клиентом	
Пунктуальность и собранность	
Способность принимать решения и брать на себя ответственность	
Помощь в достижении компанией поставленных целей и задач на период	Выставляется менеджером – наставником

2) по бальной оценке (табл.4):

Таблица 4 - Критерии, подлежащие бальной оценке

Критерий	Способ оценки
Умственные способности человека	Оценка за полученные сертификаты; количество сданных бумаг по АССА
Практические знания и умения	Количество проектов, на которых работал сотрудник
Работоспособность	Выставляется исходя из количества переработок, отмеченных в рабочем времени
Эффективность работы	Выставляется исход из выполнения плана графика на каждом проекте
Способность к саморазвитию	Выставляется исходя из количества пройденных дополнительных тренингов и семинаров

Сформированные таким образом данные могут лечь в основу модели, оценивающей интеллектуальный потенциал каждого сотрудника.

Пример расчета показателя интеллектуального потенциала условного сотрудника, находящегося на первой ступени карьерной лестницы, представлен в табл. 5.

Конечный показатель в ней определен по сумме баллов, заработанных сотрудником в начале и середине года, переведенных в пятибалльную шкалу.

Изложенная выше методика, по мнению авторов, позволит:

– оценить эффективность изменений в стимулирующей политике компании;

– выявить зависимость прибыльности компании за счет изменения ее интеллектуального потенциала;

– сравнить интеллектуальный потенциал отдельных центров ответственности;

– выявить зависимость между интеллектуальными активами

и капиталом компании.

Таблица 5 - Расчет показателя интеллектуального потенциала для сотрудника

Критерий	Первоначальная оценка	Промежуточная оценка		Итого промежуточная оценка	Итого по десяти-балльной шкале
	Суммарная оценка	Эксперт-ная оценка	Бальная оценка		
Умственные способности человека	5	10 из 10 (5 из 5)	80 из 100 (или 4 из 5)	((4+5)/2) =4,5	9,5
Психологический интеллект, способность добиваться поставленных целей	4	4 из 5		4	8
Способность работать в команде	5	10 из 10 (5 из 5)		5	10
Способность общения с клиентом		9 из 10 (4,5 из 5)		4,5	4,5
Пунктуальность и собранность			9 из 10	4,5	4,5
Способность принимать решения и брать на себя ответственность	5		10 из 10	5	10
Работоспособность		9 из 10 (4,5 из 5)	10 из 10	4,75	4,75
Эффективность работы		8 из 10 (4 из 5)		4	4
Способность к саморазвитию		9 из 10 (4,5 из 5)		4,5	4,5
Итого:	**19 из 20**	**32,5 из 35**	**18,5 из 20**	**51 из 55**	**59,75 из 65**

Главной проблемой изменения модели учета интеллектуального потенциала является то, что компании нужно изменить всю систему используемых ныне показателей.

Решение задачи усложняется также тем, что учет инвестиций в каждого сотрудника и оценка его интеллектуального потенциала ведутся в компании в разных программах и преследуют разные цели. Это препятствует расчету таких показателей, как рентабельность интеллектуального потенциала и отдача от вложенного капитала для каждого

сотрудника, необходимых для оценки эффективности работы всех центров ответственности и оптимизации деятельности компании.

Результаты проведенного исследования позволяют заключить: внутренний учет элементов человеческого капитала, фрагментарно присутствуя в крупных компаниях, преследует узконаправленные цели, не позволяя компаниям получать всю необходимую информацию для полного анализа данного объекта. Для расширения границ учета и получения конкурентных преимуществ компаниям следует активизировать усилия, направленные на создание единой методики отражения всех элементов человеческого капитала.

Список литературы:

1. Булыга Р.П., Мельник М.В. Аудит бизнеса. Практика и проблемы развития: монография /Р.П. Булыга, М.В. Мельник; под ред. Р.П. Булыги. – М.:ЮНИТИ-ДАНА,2013. – 263 с.

2. Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет - 8-е изд., испр. - М.:Омега-Л, 2013. — 672 с.

3. Графова Т.О. Бухгалтерские теории интеллектуального капитала // Проблемы учета 2011. - №12

4. Чайковская Л.А., Быстрова Ю.О. Интегрированный подход к раскрытию информации об интеллектуальном капитале // Финансовый вестник: финансы, налоги, страхование, бухгалтерский учет 2013. - №10

5. http://www.kpmg.com/ - Официальный сайт компании ЗАО КПМГ

Management accounting methodology development

Mariya A. Vakhrushina,
Doctor of Economics, Professor, Chief of Management
Accounting Department of Finance University under the
Government of the Russian Federation, Moscow
(E-mail: vakhrushina@mail.ru)
Maria V. Artemova, bachelor
Financial University under the
Government of the Russian Federation, Moscow
(E-mail: artiomova_masha_2011@mail.ru)

INTELLECTUAL ASSETS AND INTELLECTUAL POTENTIAL OF BUSINESS: APPROACHES TO THE MANAGEMENT ACCOUNTING ORGANIZATION

The necessity of creation of methods of accounting of intellectual assets and intellectual potential of the company is proved. The urgency of this task was revealed for the companies rendering of intellectual services. Internal accounting elements of human capital, partially present in such companies pursuing narrowly focused goals, not allowing to receive all information necessary for a full analysis of this object. The article contains recommendations aimed at creating a unified methodology reflect all elements of human capital.

Key words: human capital, intellectual assets, intellectual potential, accounting, managerial accounting.

References

1. Bulyga R.P., Melnik M.V. Audit business. Practice and problems of development: monograph /R.P. Bulyga, M.V. Melnik; edited by R.P. Bulygi. - M:UNITY-DANA,2013. - 263 S.
2. Vakhrushina M.A. Management accounting - 8-e Izd. - M: Publishing house "National education", 2013. 672 S.
3. Grafova T.O. Accounting theory of intellectual capital // Problems of accounting, 2011. # 12
4. Chaykovskaya L.A., Bystrova CREATING an Integrated approach to the disclosure of information about the intellectual capital // Financial review: Finance, tax, insurance, accounting 2013. #10
5. http://www.kpmg.com/ - Official site of the company ZAO KPMG.