

## 2.4. МЕТОДОЛОГИЯ ТРАНСАКЦИОННОГО УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА

Графова Т.О., к.э.н., доцент кафедры  
«Бухгалтерский учет и аудит»

*Ростовский государственный  
строительный университет*

В статье сформирована и апробирована методология транзакционного управленческого учета интеллектуального капитала, обеспечивающая учет структурного, потребительского, человеческого капитала и гудвилла (работающего, создаваемого капитала и транзакции бизнеса).

Основой транзакционного учета, получившего распространение в самых разнообразных областях деятельности, была концепция транзакционных издержек, созданная новой институциональной школой (нобелевские лауреаты по экономике Р. Коуз, Дж. Норт, О. Уильямсон, Э. Острём).

Новая институциональная школа закрепились на нобелевских вершинах 18-20 лет тому назад. В 1991 г. премия была присуждена Р. Коузу, родоначальнику концепции транзакционных издержек, а еще через два года – Дж. Норту. Но именно О. Уильямсону<sup>1</sup> принадлежит термин «новая институциональная экономическая теория», который он ввел в научный обиход еще в 1975 г. [6, с. 102], неонисты, циалисты ставили экономические процессы в зависимости от технократии, которая определяет внедрение транзакционного и интерактивного менеджмента (Н. Ноув, Дж. Гэлбрейт, Р. Хайлбронер, Р. Коуз, Ф. Перру и др.)<sup>2</sup>. В сфере экономики эта тенденция привела к появлению виртуального, сетевого, транзакционного, интерактивного – всего выделяют более десяти видов функционального учета.

Концепция транзакционных затрат обосновала закономерности возникновения и успешного функционирования фирм в условиях когда транзакционные издержки функционирования фирмы, связанные с оформлением деловых операций и процессов перехода прав собственности, окажутся меньше чем на свободном рынке.

По мнению О. Уильямсона, контракты сами по себе ничего не определяют. Только в сочетании с фирмами и рынком они способны снизить уровень транзакционных затрат. При этом возможен поиск наилучшего сочетания специфичности, неопределенности и частоты контрактов. Естественно, что для этого необходимо соблюдение двух условий: некоторый заданный (условный) рынок и вполне определенный набор фирм.

Исследование О. Уильямсона позволило установить и доказать, что крупные частные фирмы являются эффек-

тивными, так как создают системы прогнозирования, управленческого и стратегического учета и контроля, системы транзакционного учета, обеспечивающие снижение затрат функционирования и реализации интеллектуального капитала по сравнению со свободным рынком.

Согласно теории О. Уильямсона, крупные частные корпорации существуют прежде всего потому, что они эффективны. Они появляются потому, что делают владельцев, рабочих, поставщиков и покупателей более состоятельными, нежели они стали бы при альтернативных организационных структурах, – говорится в решении Нобелевского комитета. В своих работах О. Уильямсон объясняет, почему экономические транзакции более эффективны внутри одной, нежели между двумя компаниями, а также пришел к выводу, что существует огромная разница между регулярными контрактами между компанией и поставщиками и контрактами, которые завязаны на длительные деловые отношения [9, с. 2], что приводит в конечном итоге к динамичному увеличению чистых активов и чистых пассивов интеллектуальных единиц.

Новая экономическая институциональная теория, приведшая к возникновению транзакционного учета, обязана своим наименованием О. Уильямсону, и она положена в основу управления многими процессами и объектами, в том числе коллективной собственностью, интеллектуальным капиталом, логистическими процессами, резервной системой предприятия, рисковыми ситуациями, финансовым положением, платежеспособностью, интеллектуальным капиталом, знаниями.

В частности, Э. Острём<sup>3</sup>, используя теорию транзакционных издержек, по оценкам Нобелевского комитета, изменила общепринятую точку зрения о том, что «коллективная собственность управляется плохо, и должна либо централизованно управляться, либо приватизироваться», т.е. стоимость процесса управления ниже чем на свободном рынке.

За прошедшие 30 лет транзакции получили широкое распространение в экономике, так как отражают в первую очередь движение прав и обязанностей сторон и определение результатов этого движения на рыночном и внутрифирменном уровне на базе использования систем транзакционного менеджмента, прогнозирования и учета.

На рыночном уровне транзакции позволяют организовать управление фирмами, на внутрифирменном уровне процессами учета и управления интеллектуальным капиталом, цепочками создания стоимости, логистическими процессами, жизненным циклом продукта.

Рыночные и внутрифирменные транзакции образуют единые сквозные цепочки. Хотя они очень похожи, но имеют и существенные отличия. Рыночные транзакции регулируются институтами: социальными традициями и юридическим правом. Исходной точкой для каждого участника рыночной транзакции являются их права собственности. Внутрифирменные транзакции регулируются нормами корпоративной культуры и принятыми внутренними корпоративными стандартами. Отправной точкой для каждого участника внутрифирменной транзакции является их обязанности. Эти обязанности они приняли на себя в обмен на вознаграждение, когда устраивались на работу. В рыночных транзакциях доминирует рыночный механизм, где договариваются равные стороны. Во внут-

<sup>1</sup> Оливер Уильямсон – достаточно известный в США институционалист (институционалисты рассматривают экономику как часть социальной системы, в отличие от ряда других школ, которых интересует только ее товарно-денежная сторона). Его работы в области внутрикорпоративных транзакций и теории управления изучаются даже на старших курсах некоторых экономических вузов США [9, с. 2].

<sup>2</sup> Институционализм (institutionalism) – направление экономической теории, сформировавшееся в США в 1920-1930 гг. для исследования совокупности социально-экономических факторов (институтов) во времени и контроле общества над экономической в целях устранения социальных противоречий в обществе (Г. Веблен, Д. Коммонс, У. Митчелл, Дж. Кларк, А. Берли, Г. Минз).

<sup>3</sup> Э. Острём является академиком Национальной Академии наук США.

рифирменных – административный механизм, где сотрудники образуют иерархию [3, с. 41].

На базе механизма транзакции были созданы сети процессов материальных, финансовых, информационных, нематериальных, знаний (рис. 1).

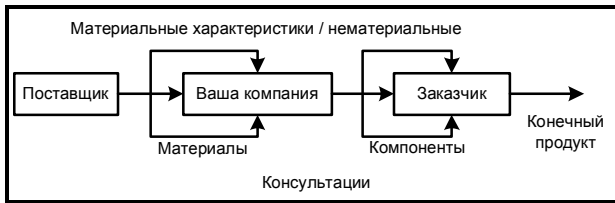


Рис. 1. Трансформация сети лиц в сеть процессов [16, с. 116]

В современных условиях проблемы учета и управления интеллектуальной собственностью являются исключительно актуальными в самых разнообразных научных направлениях (социология, экономика, бухгалтерский учет, анализ и др.).

Перечисленные выше аспекты дают основание подчеркнуть особую актуальность формирования в настоящее время в рамках социологии управления специального научного направления – управления интеллектуальной собственностью (ИС), включающего в себя: знания о системе интеллектуальной собственности, о регуляции ИС, решения вопросов управляемости этого процесса [10, с. 10] и определения результатов управления на стоимость чистых активов и чистых пассивов предприятия.

Американский институт труда выделил следующие функциональные цели управления человеческими ресурсами.

1. Представлять затратно-ценностную информацию для принятия управленческих решений о приобретении, размещении, развитии и поддержании человеческих ресурсов для достижения затратно-эффективных организационных целей.
2. Давать управленческому персоналу возможность осуществлять эффективный мониторинг использования человеческих ресурсов.
3. Обеспечивать контроль стоимости активов, т.е. определять, осталась ли она неизменной, уменьшилась или возросла.
4. Оказывать помощь в разработке принципов управления, проясняя финансовые последствия предпринимаемых мер [18, с.2].
5. Использование инжиниринговых механизмов в определении результатов и принятия решений в использовании структурного, потребительского и человеческого капитала.

Особое внимание обращается на необходимость учета и управления основным интеллектуальным ресурса – человеческого капитала.

При этом большинство исследователей рассматривают вопросы управления человеческим и другими составляющими интеллектуального капитала, не рассматривая базовые проблемы этого процесса: прогнозирование и учет нематериальных ресурсов.

Комплексно решает эти проблемы Фламхольц, который описал пять различных типов систем управления человеческими ресурсами (**HRA**):

- система 1 «Предварительная система учета персонала» (prerequisite personnel system);
- система 2 «Базовая система **HRA**» (basic HRA system);
- система 3 «Промежуточная система **HRA**» (intermediate HRA system);
- система 4 «Продвинутая система **HRA**» (advanced HRA system);

- система 5 «Глобальная система **HRA**» (total HRA system). Эти пять систем оценивались на основе пяти критериев:
- планирование человеческих ресурсов;
- принятие решений по бюджетированию и политике в области человеческих ресурсов;
- сохранение человеческих ресурсов, ретроспективное и перспективное;
- оценка человеческих ресурсов;
- контроль эффективности управления человеческими ресурсами [13, с. 448], но, к сожалению, проблемы транзакционного учета управления человеческим капиталом в контексте влияния на стоимость предприятия еще не ставились.

П. Кандо, Дж. Ботерф, Е. Маркс, Л. Мити, Ф. Рей, Н. Савалл, Е. Вантебилл рассматривали различные аспекты измерения человеческих ресурсов в бухгалтерском учете: исторические затраты, расходы по замене, экономическая стоимость. При этом человеческий капитал определяется по формуле:

$$Чк = \frac{3x_1}{1+t} + \frac{3x_2}{(1+t)^2} + \dots + \frac{3x_n}{(1+t)^n},$$

где  $Чк$  – стоимость человеческого капитала;  
 $3x_1, 3x_2, \dots, 3x_n$  – размеры будущих заработной платы;  
 $n$  – горизонт калькулирования;  
 $t$  – уровень дисконтирования [17, с. 2008-2026].

Грант считает, что организация управления интеллектуальным капиталом позволит широко использовать синергетический эффект (табл. 1) в виде трансфера навыков и экспертных знаний; навыков общего, организационного, маркетингового, производственного, сравнительного, стратегического менеджмента; бухгалтерского управления экономическими процессами; управленческого, стратегического, транзакционного учета; использования инструментов бухгалтерского, контрольного, аудиторского, налогового и юридического инжиниринга.

Вудрафф (Woodruff), вице-президент R.G. Barry Corporation, отметил, что, как показало проведенное исследование, система **HRA** может не только обеспечить менеджеров более точными сведениями о прибыльности и повысить осведомленности администрации о важности человеческих ресурсов, но также и помочь найти ответы на такие вопросы.

1. Каким образом компании следует распределять ресурсы при наличии различных конкурирующих альтернатив?
2. Каковы реальные издержки текучести кадров для фирмы?
3. Каковы будут реальные затраты по перемещению производства на новое место?
4. Какие вложения на развитие требуются, чтобы получить людей, готовых принять на себя новую ответственность или освоить новую технологию? [18, с. 15].
5. Каким образом использование интеллектуального капитала и человеческих ресурсов оказывает на динамику рыночной и справедливой стоимости фирмы?
6. Каким образом определяется синергетический эффект от использования человеческого капитала?

Профессора Р. Булыга и П. Кохно установили, что в современных условиях работающий и формируемый интеллектуальный капитал, а также ресурсы и транзакции бизнеса учитываются на большинстве балансовых и забалансовых счетов (01, 02, 03, 04, 05, 20, 23, 26, 29, 44 и т.д.) [4, с. 17], но не определяется комплексное влияние на стоимость предприятия.

М.А. Мейриева предложила дополнить этот перечень рядом новых счетов<sup>4</sup> и субсчетов для учета человеческих ресурсов в составе нематериальных активов предприятия и предложила разработать Положение по

<sup>4</sup> На счетах 31-33 ведут субсчета по человеческим ресурсам.

бухгалтерскому учету «Учет человеческих ресурсов» [11, с. 100-115].

Таблица 1

**НАПРАВЛЕННЫЕ НА ИСПОЛЬЗОВАНИЕ  
СИНЕРГЕТИЧЕСКИХ ЭФФЕКТОВ  
ДИВЕРСИФИКАЦИИ УПРАВЛЕНЧЕСКИЕ  
ДЕЙСТВИЯ<sup>5</sup>**

| Источники синергизма                  | Действия, направленные на использование синергизма  | Практика компаний                      |
|---------------------------------------|---|--|
| Трансферы навыков и экспертных знаний |   |  |
| Трансферы навыков общего менеджмента  | Перемещения высших менеджеров между подразделениями / дочерними компаниями  | AMEX, BankAm, Sears, Meml L., Citicorp |
| -                                     | Трансферы используемых в одном подразделении / дочерней компании систем в другие  | -                                      |
| Репутационные трансферы               | Трансферы марок или имен компаний   | AMEX, Citicorp                         |
| Развитие инновационных способностей   | Представление новых продуктов, услуг или систем, базирующихся на комбинировании ресурсов, необходимых для оказания различных финансовых услуг | AMEX, BankAm, Meml L., Citicorp        |

Ряд профессоров считают, что в современных условиях человеческие ресурсы являются объектом только статистического учета. Традиционный бухгалтерский учет из ресурсов предприятия принимает во внимание только имущество, находящееся в его собственности. Поскольку люди не могут быть ни имуществом, ни объектом собственности, их и не считают объектом (хотя расчеты по заработной плате производятся систематически). Этот подход связан с традиционно юридическим трактованием бухгалтерского учета. Экономическое его толкование, конечно, предусматривает непереносное включение в состав актива любого предприятия его человеческих ресурсов [15, с. 35].

Все эти позиции привели к необходимости разработать методологию транзакционного управленческого учета интеллектуального капитала на базе инструментов бухгалтерского инжиниринга, комплекса компьютерных программ, построенных на агрегированных проводках.

При разработке методологии транзакционного управленческого учета интеллектуального капитала автор исходила из следующих принципиальных позиций.

- Во-первых, объектами учета являются составляющие интеллектуального капитала (структурный, потребительский, человеческий, гудвилл), подразделенного на три категории: работающий и создаваемый капитал бизнеса, транзакции бизнеса). Такое подразделение интеллектуального капитала позволяет определить влияние на чистые активы и чистые пассивы бизнеса эффективность использования функционирующего и создаваемого человеческого, структурного и потребительского капитала и транзакционную составляющую, т.е. издержки по оформлению рыночных операций Р. Коуз назвал эти «издержками использования рыночного механизма», или транзакционными издержками (transaction cost). С позиции Р. Коуза, транзакционные издержки были включены в экономический анализ [14, с. 233], а затем и в сферу учета.
- Во-вторых, методология транзакционного управленческого учета разрабатывалась на базе ранее созданных моделей и паттерне:
  - модель экономической и организационной структуры интеллектуального капитала;
  - генеральная модель финансового, управленческого и стратегического учета интеллектуального капитала;

- паттерн интеллектуального капитала и методология его учета.
- В-третьих, теоретической основой методологии управленческого транзакционного учета получили:
  - бухгалтерская теория интеллектуального капитала;
  - теория оценок интеллектуального капитала;
  - концепция учета и управления интеллектуальными ресурсами.
- В-четвертых, учитывалась точка зрения А. Шапитко, что использование понятия транзакционных издержек для исследования экономических процессов:
  - во-первых, задает границы неоклассических моделей (где, как известно, транзакционные издержки равны нулю);
  - во-вторых, предполагает включение в анализ таких принципов, как минимизация издержек, интеллектуальное равновесие, Парето-оптимальность и др.;
  - наконец, позволяет исследовать трансформационные процессы, динамику издержек институциональных изменений (институциональной транзакции). Данное понятие представляет собой ключевой пункт (focal point) институциональной теории. Следует согласиться, что многообразие рассматриваемых в научной литературе видов издержек транзакций является следствием множественности подходов и проблем их определения, конкретнее, множественность критериев выделения их видов, различным уровнем их обобщения и, следовательно, отсутствием общепринятой их классификационной системы [2, с. 2], что приводит к экономической целесообразности создания системы транзакционного учета.
- В-пятых, отличительной особенностью транзакции является то, что она определяет не последовательность действий сторон (это определяют технология, регламенты, алгоритмы, процедуры), а движение прав и обязанностей этих сторон. Например, условия и характер возникновения обязательств и перехода прав собственности [3, с. 41]. Все это приводит к необходимости отражать транзакционные процессы в увязке с обязательственными отношениями на базе использования системы агрегированных бухгалтерских проводок.
- В-шестых, за последние 20 лет модель рыночных транзакций глубоко проникла в корпоративное управление и дала, например, такие формы организации, как дивизиональная структура, внутрикорпоративный сервис или внутреннее предпринимательство. Были периоды, когда иерархия доминировала и на основе административного механизма выстраивались не только компании, но и целые государства [3, с. 42]. Все эти позиции способствовали формированию архитектуры структурированного плана счетов:
  - адаптивная;
  - интегрированная;
  - структурированная;
  - фрактальная;
  - инструментальная.
- В-седьмых, при анализе особое внимание уделяется таким видам транзакций, которые непосредственно определяют характер отношений между связанными сторонами, например:
  - закупка и продажа товаров (готовых или незавершенных), основных средств и других активов:
    - оказание или получение услуг;
    - агентские соглашения;
    - договоры аренды;
    - передача исследований и разработок;
    - лицензионные соглашения;
    - финансовые операции (в том числе кредиты и взносы в уставный капитал в денежной или натуральной форме);
    - гарантии и залоги [12, с. 54], что приводит к необходимости комплексного учета и управления самыми разнообразными экономическими процессами на базе использования укрупненных агрегатов (разделы плана счетов или баланса, мега-счета и др.) на базе

<sup>5</sup> Источник: годовые отчеты компаний [7, с. 325]

использования инструментов бухгалтерского инжиниринга (инновационный, интеллектуальный, залоговый и др. производные балансовые отчеты).

- В-восьмых, хорошо известно, что трансакции пронизывают все стороны деятельности. Они реализуются как на рынке между юридическими или физическими лицами (их называют рыночными трансакциями), так и внутри фирм между сотрудниками (их называют внутрифирменными трансакциями). Рыночные и внутрифирменные трансакции тесно связаны друг с другом. Примером такой связи может служить закупка оборудования. Поставка в рамках рыночной трансакции оборудования на склад порождает цепочку внутрифирменных трансакций, первой из которых является прием кладовщиком оборудования на материальную ответственность. Дальнейшие внутрифирменные трансакции – контроль качества, учет, проверка счетов и накладных, выверка задолженностей – приводят к решению об оплате оборудования. Платеж замыкает рыночную трансакцию и окончательный переход прав собственности. Фирма может перевести некоторые из своих внутрифирменных трансакций в рыночные, например, выделив ИТ-подразделение на аутсорсинг. Возможны и обратные действия, приводящие к глубокой интеграции или поглощению предприятий [3, с. 42], в результате возникает необходимость разработки технологии трансакционного учета:
  - структурированных планов счетов;
  - интерфейсы финансового и трансакционного учета;
  - инструменты бухгалтерского инжиниринга;
  - агрегированные проводки.

Исходя из этих позиций, разработана методология трансакционного управленческого учета интеллектуального капитала, представленная данными табл. 2.

Объектами трансакционного управленческого учета интеллектуального капитала выступают такие виды капитала.

- I. Структурный капитал:
  - работающий капитал бизнеса;
  - создаваемый капитал бизнеса;
  - трансакции бизнеса.
- II. Потребительский капитал:
  - работающий капитал бизнеса;
  - создаваемый капитал бизнеса;
  - трансакции бизнеса.
- III. Человеческий капитал:
  - работающий капитал бизнеса;
  - создаваемый капитал бизнеса;
  - трансакции бизнеса.
- IV. Гудвилл:
  - работающий капитал бизнеса;
  - переоцененный капитал бизнеса.

Необходимо отметить, что использование инструментов бухгалтерского инжиниринга позволяет не только фиксировать процесс учета интеллектуальной собственности как идентифицированной, так и неидентифицируемой, но и отражать процессы создания интеллектуального капитала самой фирмой и приобретаемого со стороны, т.е. отражать процесс в динамике.

Профессора, доктора экономических наук Р. Булыга и П. Кохно предлагают учитывать интеллектуальный капитал в разрезе трех принципиальных групп:

- работающий капитал бизнеса (интеллектуальный, промышленный и финансовый);
- ресурсы, вложенные в формирование интеллектуального, промышленного и финансового капитала бизнеса до момента начала его коммерческого использования;
- ресурсы, находящиеся на различных этапах трансакций бизнеса (стадиях производственного процесса) [4, с. 12].

Все дело в том, что в рамках трансакционного управленческого учета создается возможность отражать весь

интеллектуальный капитал, как оформленный, так и не оформленный правоустанавливающими документами.

Такой подход позволяет отразить в трансакционном управленческом учете не только весь интеллектуальный капитал и определить эффективность использования, но и трансакции бизнеса, которые в настоящее время учитываются на самых разнообразных счетах:

- исходный ресурс трансакций бизнеса (основного производства) – сырье и материалы (счета 10, 14, 15, 16, 60, 71, 94);
- промежуточный результат трансакций бизнеса (основного процесса производства) – затраты в незавершенном производстве (счета 20, 23, 29, 44, 96, 97);
- конечный результат трансакций бизнеса (основного процесса производства) – готовая продукция (счета 40, 43, 45, 46) [4, с. 17].

Методика трансакционного управленческого учета интеллектуального капитала сформирована восемью блоками:

- теория собственности;
- сущность трансакционного учета;
- идентификация интеллектуального капитала;
- оценка трансакций;
- трансакционные результаты;
- трансакционный управленческий учет;
- технология трансакционного контроля;
- трансакционный анализ.

## 1-й блок

1-й блок методологии трансакционного учета интеллектуального капитала сформирован основными позициями теории собственности:

- бухгалтерская теория интеллектуального капитала;
- чистый интеллектуальный капитал;
- компоненты экономической теории интеллектуального капитала;
- концепция трансакционных издержек;
- информационная бухгалтерская теория.

Основные аспекты теории собственности отражены в паттерне интеллектуального капитала и методологии его учета и в теоретических аспектах интеллектуального капитала, разработанных в виде комплекса концепций, методологий и моделей, при этом автор придерживается точки зрения, что собственность является не материальным и нематериальным ресурсом, а набором прав на получение дохода.

При этом автор придерживается точки зрения, что общим правилом должно быть не просто наличие титула собственности (специального правоустанавливающего документа), а закрепление тем или иным способом право на получение экономических выгод в течение определенного периода времени. Учитывая перманентно протекающую эволюцию правомочий участников на доходы (ведь бизнес – это не только капитал, но и непрерывный процесс осуществляемых трансакций), указанные права не могут ограничиваться специальными, единожды полученными правоустанавливающими документами. Закреплением права организации на получение экономических выгод в качестве общего правила должен считаться любой документ или соглашение, дающие ей возможность регулярно получать доход и отражать его в трансакционном учете [4, с. 12].

При этом различают и используют в трансакционном учете комплекс прав собственности: владение, использование, присвоение, управление, распоряжение, безопасность, ответственность (табл. 2).

Таблица 2

МЕТОДОЛОГИЯ ТРАНСАКЦИОННОГО УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА ИНТЕЛЛЕКТУАЛЬНОГО КАПИТАЛА

| Объекты учета  | Блоки   |                                 |  |                                    |                       |   |  |   |   |                       |    |                       |
|--|---|---------------------------------|--|------------------------------------|-----------------------|---|--|---|---|-----------------------|----|-----------------------|
|  | Теория собственности  |                                 |  |                                    |                       |   | Сущность транзакционного учета   | Идентификация интеллектуального капитала  |   | Оценка транзакций     |    | Результаты транзакций |
|  | Бухгалтерская теория интеллектуального капитала   | Чистый интеллектуальный капитал | Компоненты экономической теории интеллектуального капитала | Компоненты транзакционных издержек | Информационная теория | Идентификационные составные части   |  | Неидентифицируемые составные части  | Затраты транзакционные  | Доходы транзакционные |    |                       |
| 1  | 2   | 3                               | 4  | 5                                  | 6                     | 7   | 8  | 9   | 10  | 11                    | 12 |                       |
| I. Структурный капитал: работающий капитал бизнеса; создаваемый капитал бизнеса; транзакции бизнеса<br>II. Потребительский капитал: работающий капитал бизнеса; создаваемый капитал бизнеса; транзакции бизнеса<br>III. Человеческий капитал: работающий капитал бизнеса; создаваемый капитал бизнеса; транзакции бизнеса<br>IV. Гудвилл: работающий капитал бизнеса; переоцененный капитал<br>V. Другие объекты транзакционного учета<br>Итого интеллектуальный капитал | Основные аспекты теории собственности отражены в паттерне интеллектуального капитала и методологии его учета и в теоретических аспектах интеллектуального капитала, разработанных в виде комплекса концепций, методологий и моделей |                                 |  |                                    |                       | Комплексное управление самыми разнообразными экономическими процессами на базе единой укрупненной, агрегированной информации (разделы баланса, плана счетов, мета-счета, основная балансовая формула и др.) | Продукты творческого труда (патенты, свидетельства на компьютерные программы, топологии интегральных микросхем и др.), коммерческие идеи («ноу-хау», договор об уступке права на будущее изобретение работателю и др.), средства индивидуализации (товарные знаки, знаки обслуживания и др.) | Знания и умения специалистов, совокупная рабочая сила, человеческий капитал, организационная структура фирмы, информационные ресурсы и технологии, участие в коммерческих партнерствах, коммерческая сеть распространения продуктов | Оценка транзакций производится на базе использования инструментов бухгалтерского инжиниринга: структурный производный балансовый отчет; потребительский производный балансовый отчет; бихевиористический производный балансовый отчет; интеллектуальный производный балансовый отчет. Результаты оценки определяются в виде изменения чистых активов и чистых пассивов в адекватных ценах |                       |    |                       |

Продолжение таблицы 2

| Объекты учета  | Блоки   |                                       |                  |  |                    |                         |             |                |               |                     |  |                  |            |       |                  |                   |                  |   |                 |                            |    |  |
|--|---|---------------------------------------|------------------|--|--------------------|-------------------------|-------------|----------------|---------------|---------------------|--|------------------|------------|-------|------------------|-------------------|------------------|---|-----------------|----------------------------|----|--|
|  | Управленческий транзакционный учет  |                                       |                  |  |                    |                         |             |                |               |                     | Технология транзакционного контроля  |                  |            |       |                  |                   |                  |   |                 |                            |    |  |
|  | Структурированный план счетов   | Интерфейсы                            |                  | Инструменты бухгалтерского инжиниринга | Начальный оператор | Агрегированные проводки |             |                |               | Итоговые показатели |  | Нулевой баланс   |            |       | Нулевые проводки |                   | Система контроля | Результат контроля  |                 | Транзакционный анализ      |    |  |
| Финансового учета  |   | Транзакционного управленческого учета | Корректировочные |  |                    | Управленческие          | Специальные | Гипотетические | Чистые активы | Чистые пассивы      | На начало периода  | На конец периода | Отклонение | Дебет | Кредит           | Зона безопасности |                  | Маржа безопасности  | Цепные поставки | Исходная (постоянная) база |    |  |
| 1  | 13  | 14                                    | 15               | 16                                     | 17                 | 18                      | 19          | 20             | 21            | 22                  | 23   | 24               | 25         | 26    | 27               | 28                | 29               | 30  | 31              | 32                         | 33 |  |
| I. Структурный капитал: работающий капитал бизнеса; создаваемый капитал бизнеса; транзакции бизнеса<br>II. Потребительский капитал: работающий капитал бизнеса; создаваемый капитал бизнеса; транзакции бизнеса<br>III. Человеческий капитал: работающий капитал бизнеса; создаваемый капитал бизнеса; транзакции бизнеса<br>IV. Гудвилл: работающий капитал бизнеса; переоцененный капитал<br>V. Другие объекты транзакционного учета<br>Итого интеллектуальный капитал | Система инструментов бухгалтерского инжиниринга (более 100 видов производных балансовых отчетов) обеспечивающих учет и управление:<br>I. Операционная деятельность (мониторинговый производный балансовый отчет и др.)<br>II. Общее управление (стратегический, прогнозный, сегментарный, ситуационный и др. производные балансовые отчеты)<br>III. Учет и управление использованием интеллектуальной собственности (структурный, субстанционный, бихевиористический, интеллектуальный, органический, субстанционный и др. производные балансовые отчеты)<br>IV. Управление резервной системой предприятия (хеджированный, интегрированный риска, секьюритизационный и др. производные балансовые отчеты)<br>V. Управление инновационными процессами (инновационный, венчурный производные балансовые отчеты)<br>VI. Управление финансовыми результатами (профицитный и функциональный производные балансовые отчеты)<br>VII. Управление реорганизационными процессами (реорганизационный и синергетический производные балансовые отчеты)<br>VIII. Управление платежеспособностью и финансовым положением (иммунитационный и сегментарный производный балансовые отчеты)<br>IX. Управление системами учета (ситуационно-матричная модель бухгалтерского учета, функциональные модели бухгалтерского учета)<br>X. Учет и управление залогами, гарантиями, субсидиями (залоговый, гарантийный и субсидиарный производный балансовые отчеты). |                                       |                  |  |                    |                         |             |                |               |                     | Система инструментов контрольного инжиниринга: нулевые производные балансовые отчеты; специализированные нулевые балансовые отчеты |                  |            |       |                  |                   |                  | Система инструментов аналитического инжиниринга используемая в транзакционном анализе |                 |                            |    |  |

Таблица 3

## 2-й блок

2-й блок методологии характеризует сущность транзакционного учета.

Транзакционный учет получил широкое распространение в конце XX – начале XXI в. в виде самых разнообразных программ входящих в административную управленческую систему (**AMS**) (рис. 2):

- производственное управление (lean production);
- управление ресурсным потенциалом (**ERP**);
- управление качеством (**ISO**);
- управление интеллектуальным капиталом (gestion du capital intellectuel);
- процессный менеджмент (process management);
- управление резервной системой;
- управление рисками.

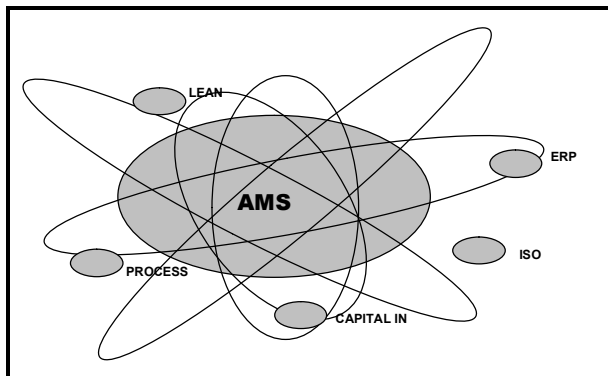


Рис. 2. Administrative management system

В современных условиях широко используются три информационные системы:

- транзакционная;
- централизованная;
- процессная (табл. 3).

Транзакционные учетные системы характеризуются следующими основными данными:

- структура данных (начальный оператор вмонтирован в интерфейс финансового учета в виде разделов баланса, планов счетов, групп счетов, мега-счетов, основного балансового управления, что позволяет использовать учетные агрегаты. Учетная транзакционная подсистема имеет собственный интерфейс и может быть интегрирована или дезинтегрирована в зависимости от потребностей);
- дублирование информации допускается лишь в различных интерфейсах в целях получения обобщающей и сравнимой информации в виде чистых активов и чистых пассивов в адекватных оценках (балансовая, рыночная, справедливая, залоговая, ликвидационная, восстановительная и др.);
- владение информацией сводится к тому, что при наличии единого начального оператора информация вводится в виде USB-накопителя, содержащего определенную компьютерную программу (управление интеллектуальными активами, управление стратегией, платежеспособностью, финансовым состоянием, собственностью и т.д.) или до 100 программ, которые могут принадлежать отдельным сотрудникам предприятия с частичным или полным обменом;
- конфликт интересов отсутствует при наличии нескольких сетевых вводов в единый интерфейс финансового учета;
- унификация сферы использования сводится к тому, что на базе единых агрегатов, например, формулы капитала:  $A = K + O$ , может функционировать в зависимости от потребностей до 100 программ, каждая из которых решает индивидуальные задачи, например, учет и управление структурным, потребительским, человеческим капиталом, гудвиллом, интеллектуальным капиталом.

СРАВНЕНИЕ КЛЮЧЕВЫХ СВОЙСТВ РАЗЛИЧНЫХ ТИПОВ ИНФОРМАЦИОННЫХ СИСТЕМ [8, С. 143]

| Свойство                              | Системы  |  |  |
|---------------------------------------|--|--|--|
|                                       | Транзакционные   | Централизованные   | Процессные   |
| Структура данных                      | Подсистемы имеют собственные структуры   | Структура данных принадлежит системе в целом. Подсистемы могут владеть только отдельными элементами структур | Структуры данных стандартизованы в части информации, по которой возможен обмен между подсистемами. В остальной части они адаптированы под процессы |
| Дублирование информации в подсистемах | Одна и та же информация может содержаться в разных подсистемах   | Информация формируется системой в целом и не дублируется   | Информация распределена между процессами и может дублироваться   |
| Владение информацией                  | Каждой подсистеме требуется собственный ввод информации (несколько владельцев). Возможен частичный обмен | Используется принцип однократного ввода (единственный владелец) необходимость в обмене отсутствует           | При обмене между подсистемами у дублирующей информации назначается единственный владелец. Эта мера сохраняет принцип однократности ввода           |
| Конфликт процессов                    | Изолированность подсистем исключает возможность конфликта процессов                                      | Использование разными процессами одних и тех же структур данных способствует возникновению конфликтов        | Дублирование информации позволяет адаптировать структуры данных под специфику процессов и снимает конфликты  |
| Унификация среды пользователя         | Среда и средства разработки у каждой подсистемы могут быть индивидуальными                               | Среда и средства разработки едины для всей системы   | Среда пользователя не обязательно унифицирована, но приведена к единым правилам  |

В целом можно согласиться, что важнейшим конкурентным преимуществом **ERP**-систем является централизация управления информацией: транзакция в любой подсистеме отражается в единой центральной базе данных, и информация во всех других подсистемах автоматически обновляется [8, с. 139].

Системы транзакционного учета обеспечивают реализацию в интерфейсе структурированного плана счетов комплекса архитектур: интеграционной, адаптивной, фрактальной, ситуационной, социальной, семантической, инструментальной, контрольной (рис. 3).

Любая транзакция включает четыре составляющие:

- участники процесса;
- ресурсы, использованные в процессе и полученные результаты;
- права участников;
- обязанности сторон.

В отношении внутрифирменного транзакционного учета и управления интеллектуальным капиталом выделяются (рис. 4):

- административный и экономический механизм управления;
- интеллектуальный капитал и его составляющие;
- полученные результаты (чистые активы и чистые пассивы в адекватной оценке);
- поощрение (вознаграждение);
- право собственности (патенты, исключительные права, договоры, контракты, свидетельства и др.).

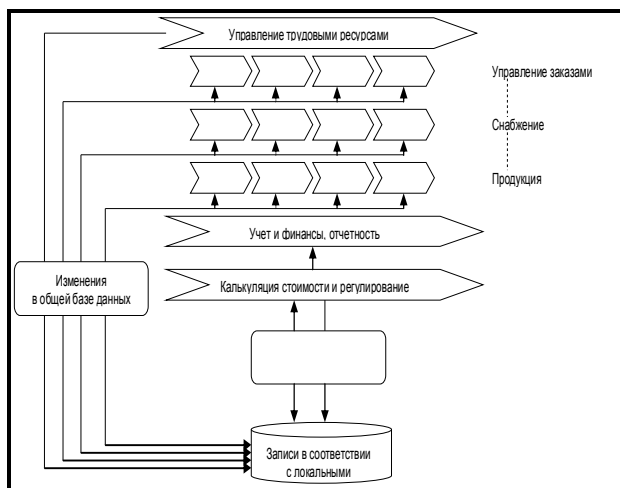


Рис. 3. Интегрированные информационные системы на предприятии, организованном по бизнес-процессам [1, с. 648]

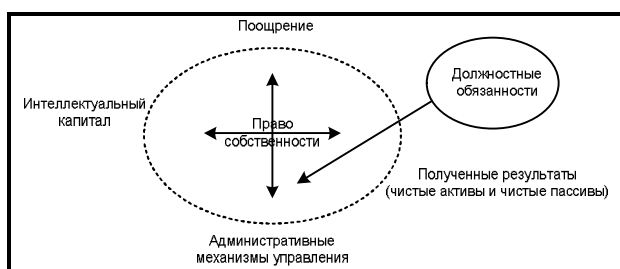


Рис. 4. Внутрифирменная транзакция

**3-й блок**

3-й блок методологии транзакционного управленческого учета интеллектуального капитала представлен идентификацией интеллектуального капитала.

Идентифицируемая часть интеллектуального капитала определяется правоустанавливающими документами на объекты интеллектуальной собственности юридического лица:

- продукты творческого труда (патенты, свидетельства на компьютерные программы, топологии интеллектуальных микросхем, коммерческие идеи, ноу-хау);
- уступка права на будущие изобретения работодателю;
- свидетельства индивидуализации (товарные знаки, знаки обслуживания и др.).

Неидентифицируемая часть интеллектуального капитала определяется другими документами, закрепляющими права на экономические выгоды (трудовые контракты и договоры, служебные задания, стандарты предприятия, должностные инструкции, устав и штатное расписание, договоры коммерческого партнерства, сетевые договоры по реализации, рекламные договоры и др.):

- знания и умения специалистов;
- подразумеваемые знания работников;
- совокупная рабочая сила;
- человеческий капитал;
- организационная структура фирмы и система управления бизнесом;
- информационные ресурсы и технологии;
- электронные сети;
- часть организационного капитала;
- участие в коммерческих партнерствах, холдингах, финансово-промышленных группах, СДС;

- коммерческая сеть распространения продукции (работ, услуг);
- деловая репутация;
- часть клиентского капитала.

Профессоры Р. Булыга и П. Кохно относят в состав неидентифицируемых нематериальных активов такие составляющие, как технические погрешности бухгалтерского учета, спекулятивную составляющую [4, с. 7], механизмы креативного учета.

**4-й блок**

4-й блок методологии управленческого транзакционного учета представлен оценкой транзакции: транзакционные затраты и доходы.

**5-й блок**

5-й блок методологии транзакционного управленческого учета интеллектуального капитала представлен результатом транзакции проводимым с использованием инструментов бухгалтерского инжиниринга:

- структурный производный балансовый отчет;
- потребительный производный балансовый отчет;
- бихевиористический производный балансовый отчет;
- интеллектуальный производный балансовый отчет.

Результаты оценки определяются в виде изменения чистых активов и чистых пассивов в адекватных оценках.

**6-й блок**

6-й блок методологии представлен транзакционным управленческим учетом проводимым на базе использования системы инструментов бухгалтерского инжиниринга (более 100 видов производных балансовых отчетов) на принципе их интеграции в систему интерфейса финансового учета, исходя из начального оператора построенного на укрупненных агрегатах (разделы баланса, плана счетов, мега-счета, группы счетов, разделы балансовой формулы:  $A = K + O$ ) (рис. 5).

Методология управленческого транзакционного учета основана на использовании десяти групп инструментов бухгалтерского инжиниринга:

- операционная деятельность (мониторинговый, операционный производный балансовый отчет и др.);
- общее управление (стратегический, прогнозный, сегментарный, ситуационный и другие производные балансовые отчеты);
- учет и управление интеллектуальной собственностью (структурный, потребительский, бихевиористический, интеллектуальный, органический, субстанционный производные балансовые отчеты);
- учет и управление резервной системой предприятия (хеджированный, интегрированный риска, секьюритизационный, производные балансовые отчеты);
- учет и управление инновационными процессами (инновационный, венчурный производные балансовые отчеты);
- учет и управление финансовыми результатами (профитный, фрактальный и функциональные производные балансовые отчеты);
- учет и управление реорганизационными процессами (реорганизационный, ликвидационный синергетический производные балансовые отчеты);
- учет и управление платежеспособностью и финансовым положением (иммунизационный и сегментарный производные балансовые отчеты);
- управление системами учета (ситуационно-матричная модель бухгалтерского учета, функциональные модели бухгалтерского учета);
- учет и управление залогами, гарантиями, субсидиями (залоговый, гарантийный, субсидиарный производные балансовые отчеты).

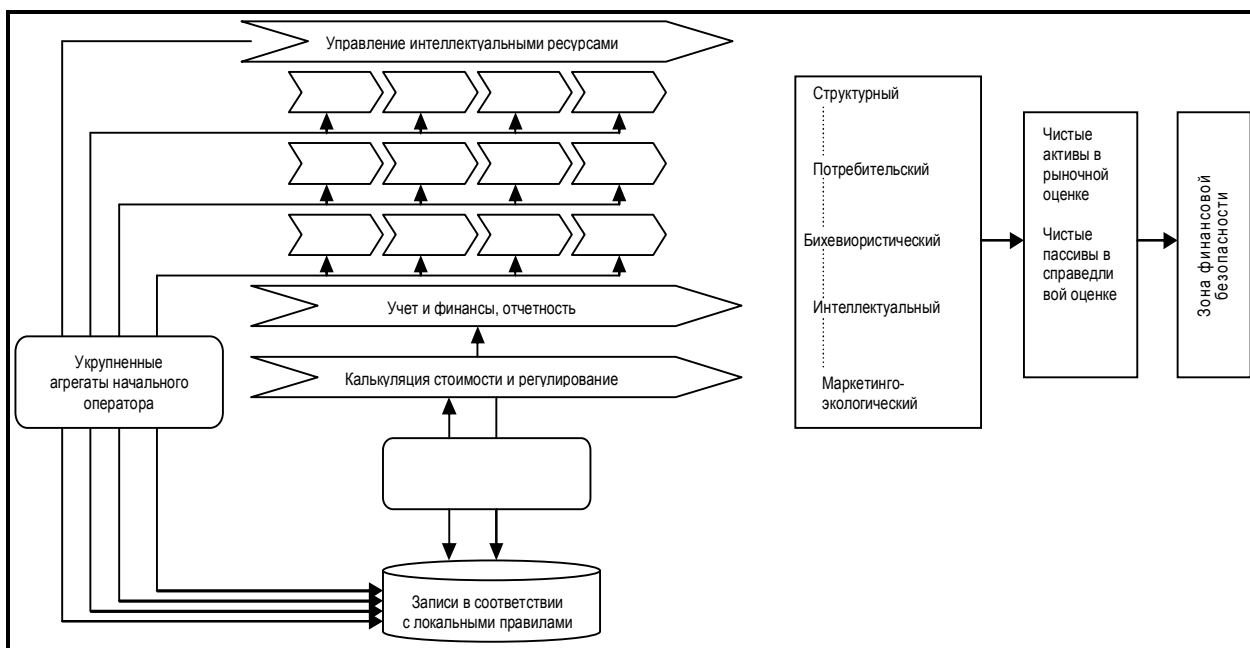


Рис. 5. Интегрированные информационные системы на предприятии, организованном по бизнес-процессам [1, с. 648], дополнено Т.О. Графовой

### 7-й блок

7-й блок методологии транзакционного управленческого учета интеллектуального капитала сформирован технологией транзакционного контроля:

- нулевой баланс (на начало и конец периода, отклонения за период);
- специализированные нулевые балансовые отчеты;
- нулевые проводки (от четырех до 14 нулевых проводок);
- система контроля;
- результаты контроля (активная, пассивная или нулевая зона безопасности, маржа безопасности).

### 8-й блок

8-й блок методологии управленческого транзакционного учета интеллектуального капитала представлен транзакционным анализом (на базе двух вариантов: цепные подстановки; исходная (постоянная) база, которая проводится на базе использования системы инструментов аналитического инжиниринга.

В настоящее время особенно актуален транзакционный анализ интересов предприятий и компаний. Здесь в рамках каждой системы отношений, складывающейся в процессе хозяйственной деятельности и управления, намечаются конкретные цели, на достижение которых затрачиваются материальные и нематериальные ресурсы. Необходимо осознавать, что практические взаимоотношения сторон не только основаны на конкретных интересах – частью общих, а частью различных и даже, возможно, противоположных, но и нацелены на их осуществление. Поэтому каждая транзакция включена в стратегию реализации интересов сторон [12, с. 57].

Разработанная и апробированная методология транзакционного управленческого учета интеллектуального капитала обеспечивает учет структурного, потребительского, человеческого капитала и гудвилла (работающий, создаваемый интеллектуальный капитал и транзакции бизнеса), для чего предназначены блоки:

- теория собственности;

- сущность транзакционного учета, сводящаяся к комплексному управлению экономическими процессами на базе агрегированного начального оператора и системы агрегированных проводок;
- идентификация интеллектуального капитала;
- оценка транзакций;
- транзакционные результаты;
- организация транзакционного управленческого учета (структурированный план счетов, интерфейсы финансового и транзакционного учета, инструменты бухгалтерского инжиниринга, начальный оператор, агрегированные проводки, итоговые показатели в виде чистых активов и чистых пассивов);
- технология транзакционного контроля (нулевые и специализированные проводки, нулевой баланс, результаты контроля в виде активной, пассивной или нулевой зоны и маржи безопасности);
- транзакционный анализ на базе цепных подстановок или исходной (постоянной) базы, проводимый на основе использования системы инструментов аналитического инжиниринга.

### Литература

1. Адитья С., Сандо К. Системы планирования ресурсов предприятия (ERP) [Текст] / Сахария Адитья, Кен Сандо // Информационные технологии в бизнесе : пер. с англ. – СПб. ; М. ; Харьков ; Минск : Питер. 2002. – 1120 с.
2. Алифанова Е.Н. Фондовый механизм снижения издержек транзакций в экономике в контексте институциональной парадигмы [Текст] / Е.Н. Алифанова // Финансы и кредит. – 2007. – №44. – С. 2-11.
3. Ананьин В. Рыночные и внутрифирменные транзакции [Текст] / В. Ананьин // Экономика и жизнь. – 2007. – №18. – С. 41-42.
4. Булыга Р. Бухгалтерская модель учета компонентов интеллектуального капитала [Текст] / Р. Булыга, П. Кохно // Промышленная собственность. – 2007. – №2. – С. 4-17.
5. Булыга Р.П. Методологические проблемы учета, анализа и аудита интеллектуального капитала [Текст] / Р.П. Булыга. – М. : Финансовая академия при Правительстве РФ, 2005. – 400 с.



6. Воронов Ю.П. Правила важнее прав: нобелевские лауреаты по экономике 2004 г. : Прескотт Эдвард, Кидланд Финн [Текст] / Ю.П. Воронов // ЭКО. – 2005. – №1. – С. 102.
7. Грант Р. Диверсификация в отрасли финансовых услуг [Текст] / Р. Грант // Кемпбелл Э. Стратегический синергизм. – 2-е изд. – СПб.: Питер, 2004. – 416 с. : ил.
8. Дзюба С.А. От теории фирмы и теории информационных систем [Текст] / С.А. Дзюба // ЭКО. – 2009. – №3. – С. 125-143.
9. Жуйков Д. Нобелевскую премию «сэкономили» на двоих [Электронный ресурс] / Д. Жуйков, И. Охалкин // STRF-наука и технология. – 2010. – 19 дек. URL: [http://www.strf.ru/material.aspx?CatalogId=362&d\\_no=24545](http://www.strf.ru/material.aspx?CatalogId=362&d_no=24545)
10. Иванова М.Г. О регуляции интеллектуальной собственности [Электронный ресурс] / М.Г. Иванова, А.В. Тихонов. URL: [http://www2008.isras.ru/files/File/Socis/2007-10/ivanova\\_tikhonov.pdf](http://www2008.isras.ru/files/File/Socis/2007-10/ivanova_tikhonov.pdf)
11. Мейриева М.А. Методическое обеспечение учета и анализа человеческих ресурсов коммерческой организации [Текст] : монография / М.А. Мейриева. – Ростов н/Д : РГСУ, 2005. – 294 с.
12. Мусин М. Проблема согласования интересов [Текст] / М. Мусин // Экономист. – 2005. – №5. – С. 54-58.
13. Мэтьюс М.Р. Теория бухгалтерского учета [Текст] : учеб. / М.Р. Мэтьюс, М.Х.Б. Перера ; пер. с англ. под ред Я.В. Соколова, И.А. Смирновой. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1999. – 663 с.
14. Нобелевские лауреаты XX века. Экономика [Текст] : энцикл. словарь – М. : Российская политическая энциклопедия (РОССПЭН), 2001. – 336 с.
15. Соколов Я.В. и др. Бухгалтерский учет в зарубежных странах [Текст] : учеб. / Я.В. Соколов, Ф.Ф. Бутынец, Л.Л. Горещкая, Д.А. Панков ; отв. ред. Ф.Ф. Бутынец. – М. : Велби, Проспект, 2006. – 672 с.
16. Янсен Ф. Эпоха инноваций [Текст] / Ф. Янсен ; пер. с англ. – М. : ИНФРА-М, 2002. – 308 с. – (Менеджмент для лидера).
17. Vatteville E. Mesure des ressources humaines // Encyclopédie ge gestion. V I, II, III. – Paris: Economica. – 3621 p.
18. Work Institute in America, Inc. (1978). Studies in Productivity. Scarsdale, New York, p. 15.

*Графова Татьяна Олеговна*

### Ключевые слова

Интеллектуальный капитал; паттерн; финансовый учет; транзакционный управленческий учет; транзакционный стратегический учет; системы управления.

### РЕЦЕНЗИЯ

Актуальность темы обусловлена тем, что в экономике XXI в. основную ценность в процессе производства, логистики и коммерциализации продукции занимает интеллектуальный капитал: структурный, потребительский, человеческий во всех отраслях экономики (промышленность, сельское хозяйство, финансовая система, государственное управление). Внимание к интеллектуальному капиталу неизмеримо выросло, и в первую очередь потому, что интеллектуальный капитал становится основной производительной силой общества.

Научная новизна и практическая значимость. В статье освещена сущность транзакционного учета, рассмотрены теории собственности, идентификационные признаки интеллектуальной собственности, возможности ее оценки, в том числе и при помощи инструментов бухгалтерского инжиниринга, сформирована методология транзакционного управленческого учета, контроля и анализа.

Заключение: рекомендуемая статья отвечает требованиям, предъявляемых к научным публикациям, и может быть рекомендована к публикации.

*Скорев М.М., д.э.н., профессор, зав. кафедрой экономики, учета и анализа Ростовского государственного университета путей сообщения*

## 2.4. METHODOLOGY OF TRANSACTION MANAGEMENT ACCOUNTING

T.O. Grafova, Associate Professor of Chair «Accounting and Auditing»

*Rostov State Building University*

The article is formed and tested methodology of transactional intellectual capital management accounting, providing accounting structure, consumer, human capital and goodwill (works created by intellectual capital and business transactions).

### Literature

1. E.N. Alifanova. Stock mechanism to reduce transaction costs in the economy in the context of an institutional paradigm shift // Finances and Credit. №44. 2007. – P. 2-11.
2. B. Ananin. Market and intercompany transactions, Economics and Life, №18, 2007. – P. 41-42.
3. R. Bulyga, P. Kohn. Accounting model accounting components of intellectual capital / IP Industrial Property, №2, 2007. – P. 4-17.
4. R.P. Bulyga. Methodological problems of accounting, analysis and auditing intellectual capital. Moscow: Finance Academy under the Government of the Russian Federation, 2005. – 400 p.
5. P. Voronov. Regulation of important rights: Nobel laureate in economics in 2004: Edward Prescott, Finn E. Kydland / Yu.P. Voronov / IVF. – 2005. – №1. – p. 102.
6. R. Grant. Diversification in the financial services industry. // E. Campbell, K. Lags strategic synergies. 2 nd ed. – St.: Peter, 2004. – 416.: ill.
7. S.A. Dzuba. From the theory of the firm and the theory of information systems / IVF, №3, 2009. – P. 125-143.
8. D.Zhukov, I. Okhapkin. Nobel Prize «saved» for two // STRF-Science and Technology, 19/12/2010, the [http://www.strf.ru/material.aspx?CatalogId=362&d\\_no=24545](http://www.strf.ru/material.aspx?CatalogId=362&d_no=24545)
9. M.G. Ivanov, A.V. Tikhonov. On the regulation of intellectual property. [http://www2008.isras.ru/files/File/Socis/2007-10/ivanova\\_tikhonov.pdf](http://www2008.isras.ru/files/File/Socis/2007-10/ivanova_tikhonov.pdf)
10. M.A. Meyrieva. Methodical support for recording and analysis of the human resources of the commercial organization: Monograph. – Rostov on Don: RSCU, 2005. – 294.
11. M.M. Musin. The problem of coordination of interests // Economist. №5. 2005. P. 54-58.
12. M.R. Matthews, M.H.B. Perera. Accounting theory [Text]: a textbook / M.R. Matthews, M.H.B. Perera, trans. from English. Edited by Y.V. Sokolova, I.A. Smirnova. – M.: Audit, Unity, 1999. – 663 p.
13. Nobel laureates of the XX century. Economy. [Text] / Collegiate Dictionary – Moscow: Russian Political Encyclopedia «(ROSSPEN)», 2001. – 336.
14. Sugar Aditya, Ken Sando. Enterprise Resource Planning (ERP) // Information technologies in business. Trans. from English. St. Petersburg, Moscow, Kiev, Minsk: Piter. 2002. – 1120.
15. Y.V. Sokolov, F.F. Butynets, L.L. Gorki, D.A. Pankov. Accounting in foreign countries: studies. Ed. Ed. FF Butynets. – M.: TC Welby, Univ Prospect, 2006. – 672.
16. Jansen, Felix. Era innovations [text] / F. Jansen, Per. from English. – Moscow: INFRA-M, 2002. – 308. – (Series in Management for Leaders).
17. Vatteville Eric Mesure des ressources humaines // Encyclopédie ge gestion. V I, II, III. – Paris: Economica. – 3621 p.
18. Work Institute in America, Inc. (1978). Studies in Productivity. Scarsdale, New York, p. 15.

### Keyword

Intellectual capital; pattern; financial accounting; transactional managerial accounting; strategic transactional accounting, management.