

## 2.9. О ПРЕДСТАВЛЕНИИ ИНФОРМАЦИИ О ЗНАНИЯХ СОТРУДНИКОВ В ОТЧЕТНОСТИ, СОСТАВЛЯЕМОЙ В СООТВЕТСТВИИ С МСФО

Тонкошкурова Н.С., магистр экономики, аспирант

*Хакасский государственный университет им. Н.Ф. Катанова, г. Абакан*

Настоящая статья посвящена анализу возможностей учета и представления в отчетности, составленной в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности, знаний сотрудников и затрат на их обучение. Исследуемая система знаний включает в себя явные знания (новые технологии, формулы, ноу-хау и прочая сохраненная на различных носителях информация, необходимая для успешной деятельности предприятия), неявные знания (знания, способности, таланты, профессиональный опыт сотрудников). Знания сотрудников рассматриваются как один из факторов производства, использование которого необходимо для успешной деятельности компаний. В статье обосновывается необходимость предоставления информации о знаниях в отчетности, анализируются возможности предоставления данной информации в соответствии с действующими международными стандартами финансовой отчетности.

### ВВЕДЕНИЕ

«Знания представляют собой большую ценность и дают больше влияния, чем природные ресурсы, большие фабрики или обширный финансовый капитал.» Стюарт Т.А.

Эта цитата Стюарта, одного из известнейших исследователей темы интеллектуального капитала, показывает сущность новой экономической эпохи, в которой значение исключительно материальных, физически осязаемых ценностей как генератора прибыли предприятия все больше снижается. Знания и информация во все большем объеме определяют инновационный потенциал предприятия и потенциал его прибыльности [15, с. 2]. В то время как классические факторы производства: труд, земля и капитал – неоспоримо имеют высокое значение, тем не менее, они значительно проигрывают в своем значении «четвертому фактору производства» - знаниям [8, с. 65; 15, с. 2; 20, с. 27].

В современных условиях технического прогресса и экономического развития предприятия могут только тогда развиваться, когда они остаются продуктивными и конкурентоспособными. В этой связи важнейшую роль в получении и сохранении конкурентных преимуществ предприятия, а также в росте стоимости его активов, играют не материальное имущество предприятия, а квалифицированный персонал, знания и способности сотрудников [18, с. 85]. Вследствие этого предприятия больше инвестируют в обучение своих сотрудников [12, с. 1].

При постоянно возрастающем значении ресурса «знания» в будущем получении доходов предприятия все острее становится вопрос, где могут инвесторы и менеджеры получить информацию о данном ресурсе. Наиболее подходящей для публикации такой информации могла бы быть финансовая отчетность.

Целью отчетности, составляемой в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности (МСФО), является «Предоставление информации об имущественном, финансовом положении предприятия, а также о денежных потоках и прибыли предприятия, необходимой широкому кругу внутренних и внешних пользователей для принятия экономических решений» [21, МСБ 1, Пар. 7]. В настоящее время ни отчетность, составленная по российским стандартам, ни отчетность, составленная в соответствии с МСФО не выполняет в полной мере данной задачи, т.к. один из важнейших ресурсов предприятия – ресурс «знания» остается неучтенным и не находит отражения в финансовой отчетности.

Чтобы информировать внутренних и внешних пользователей о ресурсе «знания» предприятия начинают дополнять свою финансовую отчетность «отчетами об интеллектуальном капитале». С момента опубликования первого в мире такого отчета шведской страховой компанией «Скандия» более 15 лет назад (в 1994 г.) стали развиваться многочисленные положения по публикации так называемых «балансов знаний» [5, с. 1].

Но таким образом проблема не может быть решена, т.к. на сегодняшний день не существует общих для всех предприятий предписаний по предоставлению «отчетов об интеллектуальном капитале». В различных организациях используются различные методы для оценки знаний и предоставления информации о них, таким образом стоимостные значения знаний не могут быть сравнимыми между различными предприятиями.

Целью данной статьи является исследование возможности представления в балансе ресурса «знания» в рамках международного учета и таким образом внесение личного вклада в решение жарко обсуждаемой проблемы учета знаний.

### ЗНАНИЯ КАК ФАКТОР ПРОИЗВОДСТВА

В различных научных дисциплинах существуют различные толкования понятия «знания». Но в рамках данной работы наибольшее значение имеет понятия «знаний» как одного из «факторов производства». С точки зрения экономической науки под фактором производства понимаются блага, которые служат для производства других благ и таким образом представляют собой количественный и качественный потенциал предприятия для производства товаров или услуг [3, с. 8]. Дополнительно к классическим факторам производства: труд, природные ресурсы, средства производства – система факторов производства дополняется фактором производства «знания» [14, с. 9].

В основе модифицированной систематизации традиционной системы факторов производства лежит подход Виттмана, который вводит знания в теорию производства в качестве фактора производства [25, с. 589]. Система факторов производства Виттмана представлена на рис. 1.

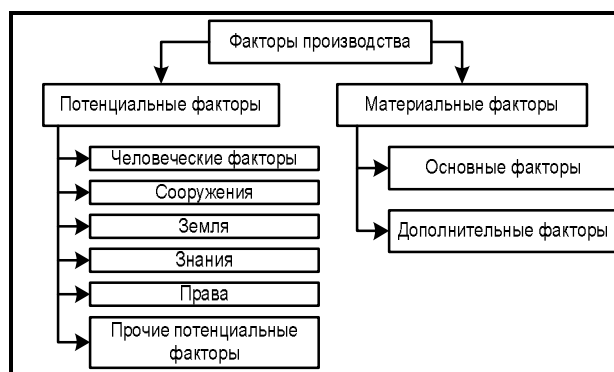


Рис. 1. Система факторов производства Виттмана<sup>1</sup>

Как показано на рисунке, Виттман различает потенциальные и материальные факторы производства. Потенциальные факторы включают человеческие факторы, сооружения, земельные участки, знания, права, а также прочие потенциальные факторы.

При этом под ресурсом «знания» Виттман понимал информацию, которая сохранена в виде записей, документов, картотек и данных [24, с. 129].

<sup>1</sup> Источник: [25, с. 589].

Толкование Виттманом понятия «знания» отличается от появившегося двадцать лет спустя подхода Стюарта, который под «четвертым фактором производства – знаниями» понимал «the sum of everything everybody in a company knows that gives a competitive edge» [13, с. 109]. Согласно Стюарту именно знания играют важнейшую роль в успешной деятельности предприятия. Три другие фактора производства не могут быть использованы без четвертого фактора «знания», т.е. без знаний, способностей, талантов и профессионального опыта сотрудников [20, с. 107].

В рамках представленной работы подходы к толкованию ресурса «знания» Виттмана и Стюарта взяты за основу, и таким образом выделены два вида знаний – явные знания и неявные знания. В дальнейшем будут исследоваться указанные два вида знаний, а также затраты на обучение. Ресурс «знания» можно представить в виде системы, которая показана на рис. 2.

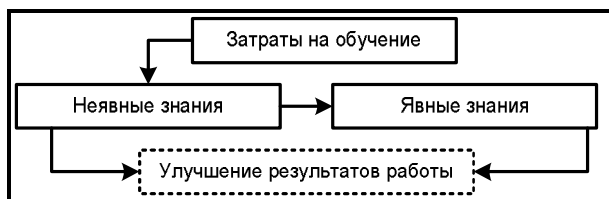


Рис. 2. Исследуемая система знаний<sup>2</sup>

Под явными знаниями понимаются новые технологии, формулы, ноу-хау и прочая сохраненная на различных носителях информация, необходимая для успешной деятельности предприятия. Под неявными знаниями понимаются знания, способности, таланты, профессиональный опыт сотрудников. Затраты на обучение представляют собой затраты, осуществляемые в целях приобретения новых неявных знаний.

## ОСОБЕННОСТИ РЕСУРСА «ЗНАНИЯ»

Уже имеющиеся на предприятии знания, а также инвестиции в обучение сотрудников различаются по многим критериям от инвестиций в материальные или финансовые активы. Доктор Торстен Миндерманн, один из самых известных исследователей проблематики учета знаний в качестве активов предприятия, указывает на три важнейших особенности ресурсов «знания»: отсутствие права собственности, нематериальная природа знаний и неизнашиваемость знаний [12, с. 1-2]. Рассмотрим подробнее названные особенности.

- Отсутствие права собственности. Мод этой особенностью Миндерманн имеет в виду, что знания сотрудника, в том числе и знание, полученное в процессе обучения, неразрывно связано с сотрудником. Предприятие не может приобрести право собственности на эти знания. В связи с этим предприятие не может самостоятельно использовать эти знания. Предприятие может использовать эти знания только с согласия сотрудника. Но если этот сотрудник покидает предприятие, обучение сотрудников теряет свою ценность для предприятия.
- Особенностью «нематериальная природа знаний» Миндерманн указывает на то, что знания представляют собой нематериальные блага. Эти блага хранятся в головах сотрудников, и они невидимы для других людей. Поэтому очень сложно идентифицировать эти знания и определить, какое количество новых знаний приобрел сотрудник в процессе обучения.

- Под «неизнашиваемостью знаний» Миндерманн подразумевает отсутствие возможности, в отличие от материальных факторов производства, амортизировать фактор производства «знания». Не смотря на то, что носитель знаний «отдает» свои знания в производственный процесс, но эти знания все равно остаются при нем. Таким образом, ресурс «знания» не подлежит износу; наоборот: при частом использовании знаний этот ресурс увеличивается (эффект обучения). С другой стороны при неиспользовании данного ресурса знания могут быть забыты, тогда объем данного ресурса уменьшается. Также ресурс «знания» может быть уменьшен из-за устаревания знаний.

На основании рассмотренных особенностей фактора производства «знания» в дальнейшем будет рассмотрено, может ли данный ресурс учитываться в качестве активов согласно МСФО, и если да, то при каких условиях.

## ОБЩИЕ ПОЛОЖЕНИЯ УЧЕТА АКТИВОВ И ИХ ОЦЕНКИ СОГЛАСНО МСФО

Общие положения учета активов сформулированы в Предисловии к МСФО [26, с. 78]. Активом в соответствии с п. 49а Предисловия к МСФО признается ресурс, который в результате прошлой деятельности находится в распоряжении предприятия, и от которого ожидается, что он принесет предприятию будущую экономическую выгоду. При этом данный ресурс может иметь как материальную, так и нематериальную природу [1, с. 150].

В Предисловии также определены два необходимых, но недостаточных условия для учета объектов в качестве активов: имеется вероятность того, что объект способен принести экономическую выгоду; имеется возможность достоверной оценки объекта [2, с. 220]. Экономическая выгода от актива выражается в прямом или косвенном притоке денежных средств или их эквивалентов. (Предисловие, п. 83а). Под «прямым» притоком денежных средств подразумевается, что поступление денежных средств от использования данного объекта будет больше, чем финансовых затрат, связанных с его использованием. «Косвенный» приток денежных средств может быть получен в результате экономичности [2, с. 221]. Достоверная оценка объекта имущества согласно п. 83b Предисловия означает, что затраты на изготовление или приобретение данного объекта или стоимость объекта, полученного в результате другой операции, могут быть достоверно определены.

Вместе с тем в системе отчетности, определяемой КМСФО, выделяются конкретные и абстрактные положения по учету активов [17, с. 113]. Для учета объекта имущества в качестве актива необходимо, с одной стороны, соответствие данного объекта критериям, зафиксированным в дефиниции актива, а с другой – выполнение данным объектом условий, необходимых для учета его в качестве актива. Но следует учесть, что, хотя в некоторых случаях объект имущества может по своим характеристикам попадать под определение актива, может существовать прямой запрет на учет данного объекта в качестве актива (например, созданные собственными силами предприятия нематериальные активы (МСБ 38.49)).

При учете нематериальных активов существуют дополнительные условия для их учета в качестве активов предприятия, которые ограничивают общие положения по учету активов (МСБ 38.51) [26, с. 78]. Этими дополнительными условиями учета НМА являются:

<sup>2</sup> Источник: личное представление автора.

возможность их идентификации, их неденежная и несубстантная природа [16, с. 28-29].

Для оценки активов в Предисловии к МСФО закреплены различные общие методы оценки, без привязки к отдельным объектам учета [9, с. 49]. В п. 100 Предисловия определены следующие методы оценки:

- затраты на производство и/или приобретение объекта;
- стоимость на текущий день;
- рыночная стоимость;
- фактическая стоимость.

Представленные в Предисловии методы оценки дополняются далее в отдельных МСБ/МСФО. Особое значение для оценки основного капитала (МСБ 16.30) или финансовых инструментов (МСБ 39) имеет остаточная стоимость, или стоимость на дату составления отчетности [9, с. 50]. Рис. 3 поясняет данные методы оценки.

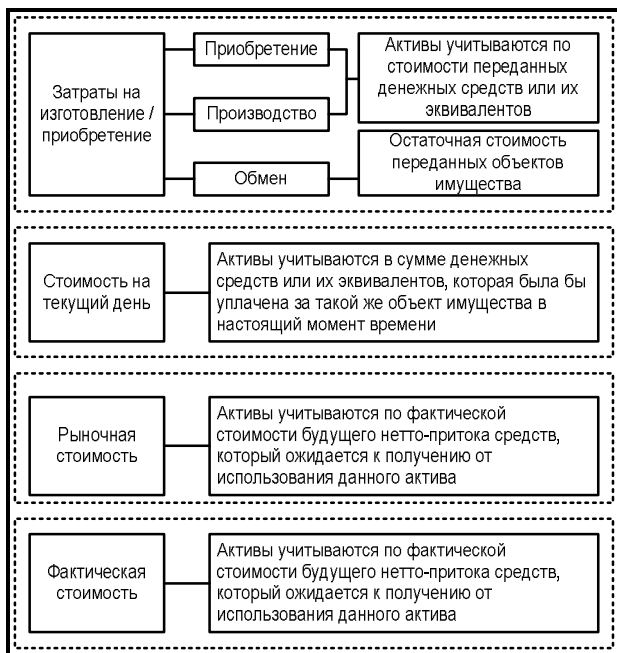


Рис. 3. Критерии оценки активов (п. 100 Предисловия к МСФО)<sup>3</sup>

### КРИТЕРИИ УЧЕТА АКТИВОВ, ПРЕДСТАВЛЕННЫЕ В ПРЕДИСЛОВИИ К МСФО

Так как положения по учету знаний в качестве активов не закреплены законодательно, то целесообразным является проанализировать критерии учета объектов в качестве активов, представленные в Предисловии к МСФО, а также критерии учета НМА и соответствие данным критериям ресурса «знания».

Так как знания могут учитываться в составе активов только в том случае, если они полностью выполняют критерии дефиниции активов согласно п. 49а Предисловия и все условия учета объектов в качестве активов согласно п. 83 Предисловия, существует необходимость рассмотреть данные критерии дефиниции активов и условия учета объектов в качестве активов более подробно [11, с. 113].

- Объект находится в распоряжении предприятия. Данный критерий считается выполненным в том случае, если предприятие имеет экономический контроль над данным объектом и получает экономическую выгоду от его использования [6, с. 131]. Предприятие может иметь в распоряжении только явные знания, в том случае, если предприятие имеет юридическое право на такое распоряжение и если это право может быть передано другому предприятию в результате правовой сделки. Наличие права распоряжения неявным знанием является сомнительным.
- Результат прошлой деятельности. Актив может быть получен только в результате прошлой деятельности, а результаты, ожидаемые к получению в будущем, не могут быть учтены в качестве активов [7, с. 26]. Без сомнения можно констатировать, что знания, самостоятельно полученные предприятием, а также приобретенные за плату, представляют собой результаты прошлой деятельности. Для неявных знаний выполнения данного критерия является спорным [11, с. 120].
- Будущая экономическая выгода. Согласно п. 55 Предисловия будущая экономическая выгода имеется в том случае, если объект имущества может способствовать поступлению денежных средств или их эквивалентов [23, с. 87]. Ресурс «знания», бесспорно, может способствовать получению будущей экономической выгоды: непосредственно – при продаже запатентованного (явного) знания, или опосредованно – если (неявные) знания используются для производства товаров или услуг [11, с. 120].
- Вероятность того, что объект способен приносить экономическую выгоду. Согласно п. 83а Предисловия объект имущества может учитываться в качестве активов только в том случае, если имеется вероятность того, что связанные с данным объектом экономические выгоды будут получены предприятием. Но в Предисловии не содержится точного разъяснения, когда получение экономической выгоды является достаточно вероятным [6, с. 132]. По этой причине высказывание о том, выполняет ли ресурс «знания» данное условие, не является возможным [11, с. 121].
- Достоверная оценка объекта имущества. Согласно п. 83b Предисловия учет объектов в качестве активов возможен только в том случае, если затраты на приобретение и/или изготовление объекта, а также стоимость объекта, полученного в результате сделки, может быть достоверно определена. В соответствии с пп. 31-38 Предисловия информация, представленная в финансовой отчетности, является достоверной, если один из критериев качества, критерий достоверности и пять его дополнительных критериев полностью выполнены [7, с. 27]. Здесь следует отметить, что выполнение ресурсом «знания» условий учета объектов в качестве активов согласно п. 83 Предисловия является спорным. По причине отсутствия конкретизации в Предисловии не является возможным сделать однозначное, объективно проверяемое высказывание относительно того, выполняется ли данное условие ресурсом «знания» или нет [11, с. 121]. Однако в общем представляется возможным достоверно оценить явные знания, а также затраты на обучение, в результате которого приобретается новые неявные знания. Достоверная оценка неявных знаний представляется в настоящее время нереальной.

Таким образом, исключительно явное знание, право на которое может быть передано в результате правовой сделки, может учитываться в составе активов [11, с. 121].

### УЧЕТ ЗНАНИЙ В КАЧЕСТВЕ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ

Общие положения по учету активов, изложенные в Предисловии к МСФО, являются обязательными к применению только в том случае, если не существует конкретного стандарта по учету отдельного объекта учета [1, с. 52]. Так как нормы учета нематериальных активов (НМА) закреплены в МСБ 38 и в МСФО 3, то положения

<sup>3</sup> Источник: личное представление автора, основано на: [1, с. 150], [9, с. 51].

данных стандартов должны быть выполнены в первую очередь, и, таким образом, при учете НМА должны браться во внимания только предписания указанных стандартов [11, с. 121]. В этой связи необходимо проанализировать, могут ли ресурсы «знания» быть учтены в составе НМА. С этой целью в данном подразделе будут проанализированы дополнительные к Предисловию положения МСБ 38. Дополнительными условиями для учета объектов в качестве НМА являются: возможность идентификации объектов учета, их неденежная и не-субстантная природа.

- Возможность идентификации. Согласно МСБ 38.11, нематериальный объект бухгалтерского учета является идентифицируемым, если он может быть отделен от бренда или стоимости фирмы (гудвила). Таким образом, можно говорить о возможности идентификации объекта учета, если данные объекты представляют собой (1) права или (2) отделяемые экономические ценности [11, с. 125]. Так как существование прав может быть формально подтверждено правом собственности или правом владения, то можно заключить, что они являются отделяемыми от бренда или стоимости фирмы (гудвила) [23, с. 87]. Экономические ценности можно рассматривать как отделяемые, если пользовательский потенциал отдельного объекта может быть отделен от предприятия, т.е. может быть продан, передан, лицензирован, сдан в аренду или обменен на другую ценность [11, с. 126]. Выполняют ли ресурсы «знания» данное требование – является спорным в отношении неявных знаний. Возможность идентификации явных знаний представляется возможной.
- Неденежная природа. В МСБ 38 не существует непосредственной трактовки понятия «не денежный» [11, с. 126]. Однако приводится определение понятию «денежные активы». При этом денежные активы обнаруживают себя в качестве составляющей части имеющихся у предприятия денежных средств, а также активы, за которые предприятие получает твердую денежную сумму или сумму, которая может быть определена (финансовые инструменты). Все прочие активы характеризуются как «неденежные»

[10, с. 165]. Таким образом, критерий «неденежная природа» служит разграничению нематериальных и финансовых активов [4, с. 15]. Здесь следует отметить, что ресурс «знания» выполняет данный критерий.

- Отсутствие субстанции. Этот критерий служит для разграничения материальных и нематериальных активов [11, с. 127]. В отношении неявных знаний можно констатировать, что последние не имеют субстанции. В отношении явных знаний, которые могут объединять в себе как материальные, так и нематериальные компоненты, такое однозначное высказывание не является возможным. В этом случае п.4 МСБ 38 указывает, что отнесение активов к материальным или нематериальным осуществляется в соответствии с тем, какая доля в них преобладает [22, с. 50].

Помимо названных и проанализированных условий учета объектов в качестве НМА, в МСБ 38 представлены конкретные предписания и дополнительные условия для возможности учета нематериальных объектов учета. Эти дополнительные предписания систематизированы на рис. 4.

Таким образом, при анализе абстрактных возможностей учета ресурса «знания» в качестве актива может быть установлено, что согласно МСФО в качестве активов могут учитываться только явные знания. Кроме того, в МСБ 38 прописан прямой запрет на учет в качестве активов для неявных знаний. Так, согласно п. 69b МСБ 38 затраты на обучение и переподготовку сотрудников не могут быть учтены в качестве активов, а должны быть представлены в отчете о прибылях и убытках в статье затрат [11, с. 141]. Но все-таки некоторые исследователи представленной темы пытаются изыскать возможности для учета в качестве активов затрат на обучение. В следующем подразделе будет рассмотрен подход к решению данной проблемы, предложенный Т. Миндерманном.

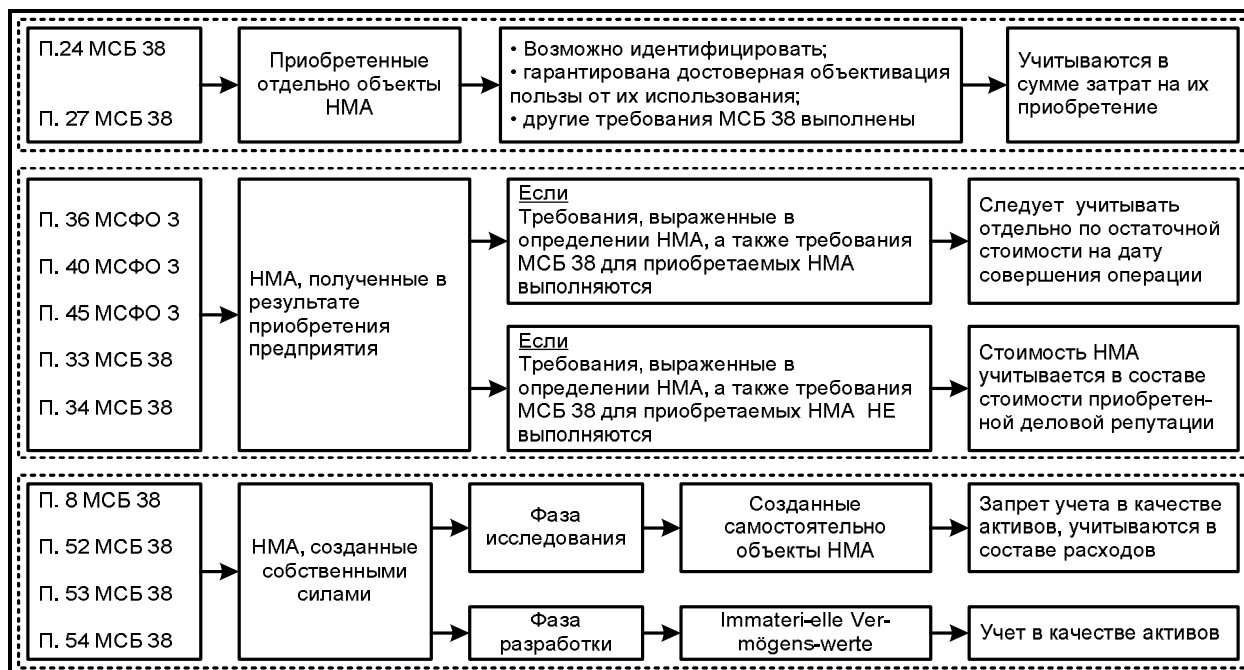


Рис. 4. Дополнительные критерии учета нематериальных активов<sup>4</sup>

<sup>4</sup> Источник: личное представление автора, основано на [11, с. 129-141; 15, с. 324-329; 21, МСБ 38, МСФО 3].

## ВОЗМОЖНОСТЬ УЧЕТА РАСХОДОВ НА ОБУЧЕНИЕ В КАЧЕСТВЕ АКТИВОВ

Как уже было сказано, п. 69b МСБ 38 запрещает учитывать расходы на обучение в качестве активов, так как данные расходы не соответствуют условиям, позволяющим рассматривать объект имущества в качестве актива, а в частности критерий нахождения данного объекта имущества в распоряжении предприятия [11, с. 141]. Но, как указывает Т. Миндерманн, при исполнении данного условия решающим является не гражданское право собственности, а экономическое [12, с. 3].

Расходы на обучение, согласно мысли Миндерманна, можно сравнить с прочими достройками и (или) дооборудованием арендованного имущества [12, с. 3]. При условии, что предприятие, в случае увольнения сотрудника, получает назад всю стоимость осуществленных затрат на обучение, данное условие может быть рассмотрено как исполняемое. Названное условие может обеспечить создание, согласно трудовому праву, обязательных резервов. При этом речь идет только о внешнем обучении, которое предполагает выдачу всеобщего признаваемого квалификационного свидетельства, т.к. создание согласно трудовому праву обязательных резервов предусмотрено только для такого вида обучения. Для обучения, проводимого собственными силами предприятия, а также для обучения, не предусматривающего получение квалификационного свидетельства, создание таких резервов не допускается [12, с. 11].

Другие условия учета объектов имущества в качестве активов предприятия, такие как: будущая экономическая выгода, идентифицируемость, вероятность того, что объект способен приносить экономическую выгоду, и достоверная оценка – могут быть рассмотрены как выполняемые внешними образовательными услугами. Так, например, предприятие может подтвердить наличие возможности будущих экономических выгод сокращением расходов на производство после обучения сотрудников. Выполнение критерия идентифицируемости представляется возможным при составлении соответствующего трудового договора и договора об оказании образовательных услуг. Критерии наличия вероятности того, что объект способен приносить экономическую выгоду, а также достоверная оценка в отношении внешнего обучения согласно п. 25 МСБ 38 являются исполняемыми [12, с. 12-13].

## ВЫВОД

В качестве основного результата работы можно сделать вывод, что используемые в настоящее время МСФО позволяют учитывать в качестве активов только часть ресурса «знания», а именно – явные знания. Неявные знания, а также расходы на обучение не могут учитываться в качестве активов согласно международным нормам учета. Вместе с тем большая часть важной для инвесторов информации не представлена в отчетности. Следовательно, отчетность, составленная по МСФО, не может выполнить в полном объеме одной из своих задач – представления полной и достоверной информации.

Для выполнения выше названной задачи отчетности, составленной по МСФО, не хватает нового стандарта, который регулировал бы учет знаний. Ресурс «знания» – это самостоятельный актив, который не может быть учтен ни в рамках материальных, ни в рамках нематериальных активов согласно сегодняшним стандартам. Этот актив имеет особую природу, и свои собственные особенности, которые должны быть учтены при разработке системы условий учета данного объекта в качестве актива.

## Литература

1. Бэтге Ж. Балансы [Текст] / Бэтге Ж., Кириш Х.Ж., Тиле С. – 5-е изд. – Дюссельдорф, 2001.
2. Буххольц Р. Основы отчетности по Торговому Кодексу Германии и МСФО. С заданиями и решениями [Текст] / Буххольц Р. – 4-е изд. – Мюнхен, 2008.
3. Корстен Х. Экономика производства: введение в промышленное управление производством [Текст] / Корстен Х. – 8-е изд. – Мюнхен, Вена, 1999.
4. Фассельт М. Нематериальные активы [текст] / Фассельт М., Бринкман Ж. // Карстан Е. (Изд.): Бэкшер Хандбух дер Рехnungсlegung – Мюнхен, 2004.
5. Грюбель Д. Отчет об интеллектуальном капитале: сравнение четырех подходов [Электронный ресурс] / Грюбель Д., Норс К., Сюрс Г. – URL: <http://www.learnact.de/downloads/Wissensbewertung.pdf>.
6. Хеперс Л. Польза для принятия решений от признания нематериальных активов по МСФО: анализ предписаний МСБ 38 при особом внимании к дополнительным положениям МСБ 36, а также МСФО 3 [Текст] / Хеперс Л. – Ломар, Кельн, 2005.
7. Хейд Р. Нематериальные активы и гудвил по МСФО: оценка, признание и представление в отчетности [Текст] / Хейд Р., Лутц-Ингольд М. – Мюнхен, 2005.
8. Хорнунг К. Управление рисками. Лучшее пособие по контролю и управлению рисками в диверсифицированном промышленном концерне [Текст] / Хорнунг К. // Ианс Ц., Хейм Г. (Изд.) Хандбух Менеджмент. Мит Бест Прэктиз цум Менеджментерфолг – Штутгарт, 2003. С. 63-80.
9. Люденбах Н. Международные стандарты бухгалтерского учета [Текст] : пособие для успешного перехода с Торгового Кодекса Германии на МСБ/МСФО / Люденбах Н. – Фрайбург, 2003.
10. Лутц-Ингольд М. Нематериальные активы во внешнем учете: основы и положения по учету согласно Торговому кодексу Германии и МСБ/МСФО [Текст] / Лутц-Ингольд М. – Визбаден, 2005.
11. Миндерманн Т. Знания в учете [Текст] / Миндерманн Т. – Нордештедт, 2008.
12. Миндерманн Т. О признании в качестве активов затрат на обучение согласно МСФО [Текст] / Миндерманн Т. // Бетрибсвиртшафтliche Форшунг унд Пракسيس, 2009.
13. Мооре Л. Роль интеллектуального капитала в успешности компаний [текст] / Мооре Л., Крайг Л. – Нью Джерси, 2008.
14. Рехойзер Ж. Управление знаниями на предприятии [Текст] / Рехойзер Ж., Кремар Х. // Шрейёг Г., Конрад П. (Изд.), Менеджментфоршунг 6: Виссенсменеджмент – Берлин, Нью Йорк, 1996, с. 1-40.
15. Шмидт А.О. Интеллектуальный капитал. Характеристика, оценка, представление в отчетности при особом учете рисков, связанных с интеллектуальным капиталом [Текст] / Шмидт А.О. – Гамбург, 2008.
16. Шмюкле Ц. Признание в учете и оценка хьюманкапитала на примере футбольной команды Германии [Текст] / Шмюкле Ц. – 1-е изд. – 2008.
17. Шютте Ж. Признание в учете нематериальных активов [Текст] / Шютте Ж. – Гамбург, 2006.
18. Серватиус Х.Г. Долгосрочное повышение стоимости с нематериальными [текст] / Серватиус Х.Г. // Хорвас Пётер, Мёллер Клаус (Изд.): Интангиблз ин дер Унтернеменсштойерунг – Мюнхен, 2004, с. 83-95.
19. Стюарт Т.А. Четвертый фактор производства. Рост и конкурентные преимущества при управлении знаниями [Текст] / Стюарт Т.А. – Мюнхен, Вена, 1998.
20. Стюарт Т.А. Интеллектуальный капитал. Новое богатство организаций [Текст] / Стюарт Т.А. – Нью Йорк, 1998.
21. Вагенхофер А. Международные стандарты финансовой отчетности – МСБ / МСФО [Текст] / Вагенхофер А. – 5-е изд., Франкфурт, Вена, 2005.
22. Вагнер М. Финансовый анализ и нематериальные ценности [Текст] / Вагнер М. – 1-е изд., Мюнхен, 2006.

23. Верхайм М. Признание в учете нематериальных активов согласно МСБ 38 [Текст] / Верхайм М. // ДСтР, том 2, 2000, с. 86-88.
24. Виттман В. Экономика предприятия, том 1: основы, элементы, инструменты [Текст] / Виттман В. – Тюбинген, 1982.
25. Виттман В. Экономика предприятия [Текст] / Виттман В. // Альберс В. (Изд.), ХдВВ, том 1 – Штутгарт, 1977, с. 585-609.
26. Циммерманн Ж. Бухгалтерский учет и признание активов по МСФО [Текст] / Циммерманн Ж., Вернер Ж.Р. – Мюнхен, 2008.

### Ключевые слова

Знания сотрудников; явные знания; неявные знания; затраты на обучение; международные стандарты финансовой отчетности; МСФО; представление информации в отчетности; нематериальные активы; ресурс «знания»; активы; оценка; МСБ 38.

*Тонкошкурова Надежда Сергеевна*

### РЕЦЕНЗИЯ

Актуальность темы обусловлена тем, что в современных условиях технического прогресса важнейшую роль в получении и сохранении конкурентных преимуществ предприятия, а также в росте стоимости его активов, играют не только материальное имущество предприятия, но и в не меньшей, а возможно, и большей степени квалифицированный персонал, применяющий эти активы, его знания и способности. В этой связи все острее становится вопрос о возможности инвесторов и менеджеров получить информацию о данном ресурсе. В настоящее время в различных организациях используются различные методы оценки этих ресурсов и предоставления информации о них, что приводит к несопоставимости этой информации, предоставляемой различными предприятиями. На сегодняшний день объективно существует необходимость анализа возможностей предоставления информации о знаниях сотрудников в отчетности предприятия. В этой связи большое значение имеет опыт в решении данного вопроса, представленный в Международных стандартах финансовой отчетности (МСФО).

Научная новизна проведенного автором статьи исследования заключается в представленном подходе к признанию знаний в качестве объекта учета в составе активов предприятия. Глубокий анализ содержания отдельных элементов актива баланса, на которых может быть учтено «знание», в соответствии с требованиями МСФО позволяет Н.С. Тонкошкуровой не только сделать обоснованный вывод о порядке отражения данного объекта в финансовой отчетности, составленной по МСФО, но и определить дальнейшее направление исследования по вопросам учета знаний.

Практическая значимость результатов исследования и выводов, содержащихся в статье, заключается в иллюстрации возможностей МСФО по предоставлению информации о таком ресурсе предприятий как «знания» и ограниченности данных возможностей.

В качестве замечаний следует указать на необходимость более четких определений понятий «явные знания», «неявные знания», «затраты на обучение», позволяющих не только их разграничить, но и представить в качестве объектов учета.

Заключение. Рецензируемая статья отвечает требованиям, предъявляемым к научным публикациям, текст сопровождается иллюстративными материалами. Работа заслуживает положительной оценки и может быть рекомендована к изданию.

*Карзаева Н.Н., д.э.н., доцент, зав. кафедрой экономического анализа и аудита Российского государственного аграрного университета – МСХА им. К.А. Тимирязева*

## 2.9. ABOUT REPRESENTATION OF THE INFORMATION ON KNOWLEDGE OF EMPLOYEES IN THE REPORTING MADE ACCORDING TO IFRS

N.S. Tonkoshkurova, the Master of Economy, the Post-graduate Student

*Khakass state university of N.F. Katanov, Abakan*

The present article is devoted the analysis of possibilities of the account and representation in the reporting, made according to IFRS, knowledge of employees and costs for their training. The investigated system of knowledge includes obvious knowledge (new technologies, formulas, a know-how and the other information kept on various carriers), implicit knowledge (knowledge, abilities, talents, professional experience of employees). Knowledge of employees is considered as one of the manufacture factors which use is necessary for successful activity of the companies. In article necessity of granting of the information on knowledge for the reporting is proved, possibilities of representation of the given information according to operating international standards of the financial reporting are analyzed.

### Literature

1. J. Baetge. Balance Sheets [text] / Baetge J., Kirsh H.J., Thiele S. – 5-th ed. Duesseldorf, 2001.
2. R. Buchholz. Basis of accounting along German Commercial Code and IFRS. With tasks and answers [text] / Buchholz R. – 4-th ed., Munich, 2008.
3. H. Corsten. Industrial economics: introduction in industrial production management [text] / Corsten H. – 8-th ed., Munich, Wien, 1999.
4. M. Fasselt. Intangible assets [text] / Fasselt M., Brinkmann J. // Carstan E. (Pub.): Beck'scher Handbuch der Rechnungslegung – Munich, 2004.
5. D. Gruebel. Intellectual Capital Reporting: comparison of four approaches [internet resource] / Gruebel D., North K., Szogs G.– URL: <http://www.learnact.de/downloads/Wissensbewertung.pdf>.
6. L. Hepers. Utility for administrative decisions from acknowledgment of Intangible Assets in IFRS: assay of positions of IAS 38 by particular regard of additional positions IAS 36 as well as IFRS 3 [text] / Hepers L. – Lohmar, Cologne, 2005.
7. R. Heyd. Intangible assets and Goodwill along IFRS: valuation, acknowledgment and preparation of reporting [text] / Heyd R., Lutz-Ingold M. – Munich, 2005.
8. K. Hornung. Risk management. Best Practices in Controlling and risk management in diversified industrial concern [text] / Hornung K. // lahns C., Heim G. (Pub.) Handbuch Management. Mit Best Practice zum Managementenerfolg – Stuttgart, 2003, p. 63-80.
9. N. Luedenbach. International Accounting Standards. Manual for successful realignment from German Commercial Code on IAS/IFRS [text] / Luedenbach N. – Freiburg, 2003.
10. M. Lutz-Ingold. Intangible assets in external accounting: Basis and direction for acknowledgment along German Commercial Code and IAS/IFRS [text] / Lutz-Ingold M. – Wiesbaden, 2005.
11. T. Mindermann. Knowledge in accounting [text] / Mindermann T. – Norderstedt, 2008.
12. T. Mindermann. About acknowledgment of training costs along IFRS [text] / Mindermann T. // Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis, 2009.
13. L. Moore. Intellectual Capital in Enterprise Success [text] / Moore L., Craig L. – New Jersey, 2008.
14. J. Rehauser. Knowledge management in enterprises [text] / Rehauser J., Kremar H. // Schreyougg G., Conrad P. (Pub.), Managementforschung 6: Wissensmanagement – Berlin, New York, 1996, p. 1-40.
15. A.O. Schmidt. Intellectual Capital. Characteristics, measure and preparation of reporting by particular regard of associated with Intellectual Capital risks [text] / Schmidt A.O. – Hamburg, 2008.
16. C. Schmueckle. Acknowledgment and measure of Human-capital in terms of footballteam in Germany [text] / Schmueckle p. – 1-st ed., 2008.
17. J. Schuette. Acknowledge concept of intangible assets [text] / Schuette J. – Hamburg, 2006.

18. H.G. Servatius. Permanent write-up with intangible assets [text] / Servatius H.G. // Horváth Péter, Moeller Klaus (Pub.): Intangibles in der Unternehmenssteuerung – Munich, 2004, p. 83-95.
19. T.A. Stewart. The fourth input. Growth and viable advantages through knowledge management [text] / Stewart T.A. – Munich, Wien, 1998.
20. T.A. Stewart. Intellectual Capital. The new Wealth of Organizations [text] / Stewart T.A. – New York, 1998.
21. A. Wagenhofer. International financial reporting standards – IAS / IFRS [text] / Wagenhofer A. – 5-th ed., Frankfurt, Wien, 2005.
22. M. Wagner. Financial assay and intangible assets [text] / Wagner M. – 1-st ed., Munich, 2006.
23. M. Wehrheim. Acknowledgment of intangible assets along IAS 38 [text] / Wehrheim M. // DStR, book 2, 2000, p. 86-88.
24. W. Wittmann. Economics of enterprise, book 1: foundation, elements, tools [text] / Wittmann W. – Tuebingen, 1982.
25. W. Wittmann. Economics of enterprise [text] / Wittmann W. // Albers W. (Pub.), HdWW, Band 1 – Stuttgart, 1977, p. 585-609.
26. J. Zimmermann. Accounting and acknowledgement along IFRS [text] / Zimmermann J., Werner, J.R. – Munich, 2008.

### Keywords

Knowledge of employees; obvious knowledge; implicit knowledge; expenses for training; the international financial reporting standards; IFRS; information representation in the reporting; intangible assets; «a knowledge» resource; assets; an estimation; IAS 38.