

INTELEKTINIO KAPITALO AUDITAS: SAMPRATA, UŽDAVINIAI IR REALIOS GALIMYBĖS

Lina Užienė¹, Jolanta Dalia Staliūnienė²

Kauno technologijos universitetas, Lietuva

¹lina.uziene@ktu.lt, ²jolanta.staliuniene@ktu.lt

Anotacija

Šiame straipsnyje siekiama ištirti intelektualio kapitalo audito kategorijos formavimosi prielaidas, apibrėžti šios kategorijos sampratą ir įvertinti jos taikymo galimybes bei tikslingumą intelektualio kapitalo koncepcijos ir organizacijų vidaus bei išorės audito praktikos kontekste. Straipsnyje nagrinėjami bendri sąlyčio taškai tarp intelektualio kapitalo vertinimo problematikos ir tradicinio vidaus bei išorės audito uždavinių.

Tikslo siekiama taikant mokslinės literatūros sintezės, analogijos bei apibendrinimo metodus. Tyrimo išvados grindžiamos teorinės literatūros ir organizacijų veiklos praktikos sisteminė analize.

Pirmojoje straipsnio dalyje išanalizuotos intelektualio kapitalo audito kategorijos formavimosi prielaidos, nustatytos didžiausią įtaką šios kategorijos formavimuisi turėjusios koncepcijos, ištirti bendri šių koncepcijų sąlyčio taškai, apibrėžta vyraujanti intelektualio kapitalo audito samprata.

Antrojoje dalyje išnagrinėti teoriniai intelektualio kapitalo audito sprendimai, t.y. intelektualio kapitalo vertinimo metodai, kuriuose operuojama “audito” terminija. Taip pat šioje dalyje aptarti verslo praktikoje kuriami intelektualio kapitalo audito metodai bei audito kompanijų veikla vertinant viešas intelektualio kapitalo ataskaitas.

Trečiojoje straipsnio dalyje išanalizuotos intelektualio kapitalo vidaus ir išorės audito alternatyvos bei įvertintos jų plėtojimo perspektyvos.

Raktažodžiai: intelektualio kapitalo vertinimas, intelektualio kapitalo auditas, vidaus auditas, išorės auditas.

Išvadas

Šiandien vis dažniau išgirstame tvirtinant, jog intelektualinis kapitalas – tai organizacijų sėkmingos veiklos pagrindas, vienas svarbiausių žinių organizacijų vertės kūrimo šaltinių. Intelektinio kapitalo koncepcijos literatūroje jau antras dešimtmetis sprendžiami organizacijų intelektualio kapitalo atpažinimo, vertinimo ir valdymo klausimai. Intelektinio kapitalo vertinimo sprendimų tarpe formuojasi ir populiarėja nauja intelektualio kapitalo kategorija, įvardijama, kaip “Intelektinio kapitalo auditas”. Mokslinėje intelektualio kapitalo koncepcijos literatūroje intelektualio kapitalo auditas suprantamas kaip viena iš intelektualio kapitalo vertinimo technikų, taikytinų analizuojant, inventorizuojant bei vertinant organizacijos intelektualinius išteklius. Verslo praktikoje vis dažniau pastebime įvairius konsultacinių bendrovių bandymus kurti savitas intelektualio kapitalo vertinimo metodikas, kurios įgalina organizacijas susipažinti su intelektualio kapitalo esme, primityviais, bet priimtinais būdais atpažinti intelektualinį kapitalą, įvertinti jo būklę ar “sveikatą”, t.y. tokiu būdu sukaupti reikalingą informaciją apie strategiškai svarbius, vertės kūrimo procese dalyvaujančius organizacijos išteklius, kurie neatsispindi tradicinėje apskaitoje. Verslo praktikoje taip pat stebime ir tokių atvejų, kada gerai žinomos tarptautinės audito kompanijos, tokios kaip KPMG, PricewaterhouseCoopers ir kt., savo audito ataskaitose pateikia išvadas apie intelektualio kapitalo sferoje pažengusių, originalias intelektualio kapitalo vertinimo metodikas plėtojančių organizacijų intelektualio kapitalo ataskaitų turinį.

Diskusija teorinėje literatūroje, intelektualio kapitalo audito metodikos formavimasis verslo praktikoje bei organizacijų intelektualio kapitalo ataskaitų auditas rodo, jog gimsta ir formuojasi nauja intelektualio kapitalo audito kategorija. Tačiau mokslinėje literatūroje iki šiol nėra apibrėžta šios kategorijos samprata, nėra ištirti jos sąlyčio taškai su tradiciniu organizacijų vidaus ir išorės auditu, nėra išaiškintos šios kategorijos formavimosi prielaidos, o intelektualio kapitalo audito terminija naudojama gana neatsargiai.

Visgi, kaip vertinti intelektualio kapitalo audito kategoriją ir kaip keisis šios kategorijos traktavimas ateityje? Kokių ekonominių veiksnių sąveikos įtakoje formuojasi intelektualio kapitalo audito prielaidos? Vidinio ar išorinio organizacijų audito požymiai bei principai pasitelkiami besiformuojančioje intelektualio kapitalo audito metodikoje? Ar šią metodiką galime laikyti savarankiška, perspektyvia intelektualio kapitalo tyrimų bei verslo praktikos kryptimi? Galbūt šios kategorijos formavimasis reiškia ne ką kitą, kaip dviejų koncepcijų, t.y. intelektualio kapitalo ir tradicinio organizacijų audito, konvergavimą tam tikriems uždaviniams spręsti? O gal tai tik neatsargus “audito” terminijos naudojimas? Į šiuos klausimus yra ieškoma atsakymo šiame straipsnyje.

Tyrimo objektas – organizacijos intelektualio kapitalo auditas.

Tyrimo tikslas – ištirti intelektualio kapitalo audito kategorijos formavimosi prielaidas, apibrėžti ir palyginti intelektualio kapitalo audito sampratą teorinėje literatūroje ir verslo praktikoje bei įvertinti šios kategorijos taikymo tikslingumą ir galimybes ateityje.

Tyrimo tikslui pasiekti suformuoti tokie **uždaviniai**:

1. Ištirti Intelektinio kapitalo audito kategorijos formavimosi prielaidas bei apibrėžti intelektualio kapitalo audito sampratą.
2. Išnagrinėti teorinius intelektualio kapitalo audito sprendimus ir šios kategorijos taikymą verslo praktikoje.
3. Ištirti intelektualio kapitalo vidaus ir išorės audito alternatyvas bei jų plėtojimosi perspektyvas.

Pagrindiniais **tyrimo metodais** pasirinkti mokslinės literatūros sintezė bei analogijos ir apibendrinimo metodai. Tyrimo tikslo siekiama integruojant intelektualio kapitalo koncepcijos ir tradicinius organizacijų vidaus ir išorės audito principus, nagrinėjant bendrus jų sąlyčio taškus. Tyrimo apibendrinimai ir išvados grindžiami teorinės literatūros ir organizacijų veiklos praktikos sisteminė analize.

Intelektinio kapitalo audito kategorijos samprata ir formavimosi prielaidos

Kaip parodė mokslinės literatūros analizė (Brooking, A., Motta, E., 1996, Andriessen, D., 2004, Roos, G, Pike, S., kt., 2005, Marr, B., 2005, Vaškelienė, L., 2006, Gazdar, K., 2007, Užienė L., Urbonė R., 2008, kt.), intelektualio kapitalo audito kategorijos formavimasis yra sąlygotas nuolat aštrėjančios dviejų savarankiškų vadybos koncepcijų konvergencijos.

Iš vienos pusės „audito“ sąvoka vis dažniau pasitelkiama tyrinėjant organizacijos intelektualio kapitalo atpažinimo ir vertinimo problemas, kuriant bei taikant įvairias intelektualio kapitalo vertinimo technikas. Čia „audito“ terminu įvardijamas skirtingų intelektualio kapitalo formų atpažinimas, inventorizavimas ar būklės išaiškinimas, vertinant atskirus intelektualio kapitalo elementus ar sustambintas jo formas (žmonių, struktūrinis ar ryšių kapitalas) įvairiais finansiniais arba vadybiniais matais. „Audito“ termino adaptavimas šiame kontekste vis populiarėja ir po truputį prigyja tiek mokslinėje intelektualio kapitalo koncepcijos literatūroje, tiek organizacijų veiklos praktikoje.

Iš kitos pusės neatpažintų intelektinių organizacijos išteklių, tampančių vis svarbesniais žinių ekonomikoje, figūravimas viešose metinėse veiklos ataskaitose formuoja informacijos apie intelektinį kapitalą objektyvaus buvimo patikrinimo poreikį. Šios užduoties įgyvendinimas natūraliai atitenka tradicinio organizacijų veiklos audito funkcijai. L.Edvinsson ir M.S.Malone (1997) viešų intelektualio kapitalo ataskaitų auditą įvardija kaip vieną iš perspektyvinių tradicinės organizacijų apskaitos ir audito plėtotės galimybių, kuriai ateityje bus skiriama nemažai dėmesio. Nors tokių ataskaitų formavimuisi apskaitininkų bendruomenė kol kas aktyviai priešinasi, autorių teigimu, informacijos apie intelektinį kapitalą audito veikla – tai puiki nauja niša šiai bendruomenei, atverianti tiek profesinio tobulinimosi galimybes, tiek darbo pobūdžio ir specifikos plėtrą, o kartu ir papildomą užimtumo šioje profesijoje poreikį.

Intelektinio kapitalo koncepcija vadybos teorijos požiūriu yra palyginti jauna, gyvuoja tik keletą dešimtmečių, todėl šios koncepcijos tezauras tik pradeda formuotis (Užienė, L., 2008). Šios koncepcijos plėtotei būdingi trys svarbūs raidos etapai, kuriuos galime išreikšti klausimais: (1)Kas tai yra intelektinis kapitalas? (2)Kaip valdyti intelektinį kapitalą? (3)Kaip vertinti intelektinį kapitalą? Pirmajame koncepcijos raidos dešimtmetyje susiformavo principinis požiūris į organizacijos intelektinį kapitalą, kaip vieną iš svarbiausių organizacijos išteklių, teikiančių jai konkurencinį pranašumą rinkoje ir įgalinančių kurti pridėtają vertę. Ir nors visuotinai priimtinas intelektualio kapitalo apibrėžimas nebuvo rastas, susiformavo atskirose organizacijų valdymo sferose (strateginio valdymo, apskaitos, finansų, kt.) priimtinos intelektualio kapitalo traktuotės, nusistovėjo požiūris į intelektualio kapitalo sandarą bei struktūrą. Antrajame etape pradėta domėtis intelektualio kapitalo valdymo sprendimais, sukurta visa eilė koncepcinių intelektualio kapitalo valdymo modelių. Trečiajame etape buvo suvokta, jog tam, kad efektyviai valdyti intelektinį kapitalą, būtina atrasti tinkamus svertus, t.y. remtis informacija apie šių išteklių būklę. Čia tapo reikalingi vertinimo matai arba matavimo sistema, kuri leistų stebėti intelektualio kapitalo būklės pokyčius. Tiek teorinėje literatūroje, tiek verslo praktikoje pasirodė gausa įvairių intelektualio kapitalo vertinimo metodų, kuriuose neretai operuojama ir intelektualio kapitalo audito sąvoka. Minėtų koncepcijos plėtotės etapų nuoseklumas rodo, jog pirmiausia būtina atpažinti intelektinį kapitalą, gebėti jį išmatuoti, vertinti, stebėti jo būklės pokyčius ir tik tuomet priimti valdymo sprendimus. Kuriamuose intelektualio kapitalo vertinimo metoduose ši veiksmų seka, t.y.

intelektinio kapitalo “atpažinimas – išmatavimas – vertinimas – stebėjimas”, sutrumpintai įvardijama terminu “intelektinio kapitalo auditas”.

Intelektinio kapitalo vertinimas, kaip informacijos agregavimo, analizavimo ir panaudojimo procesas yra sąlygotas skurdaus atskirų organizacijos veikla suinteresuotų grupių informacinių poreikių tenkinimo pobūdžio (L.Užienė, 2006). *Vidinių suinteresuotųjų dalyvių* informaciniai poreikiai pasireiškia apibendrintos informacijos apie konkurencinį organizacijos pranašumą lemiančių, vertės kūrimo procese dalyvaujančių ir valdymo sprendimais įtakojamų nematerialių išteklių būklę reikalingumu. Strateginiam organizacijos valdymui žinių ekonomikos sąlygomis reikalinga apibendrinta (įvairias funkcijas integruojanti), išfiltruota (susijusi tik su konkurencinį pranašumą lemiančiais nematerialiais ištekliais). Tokia informacija vidinius informacijos vartotojus turi informuoti apie išteklių būklę (veiklos potencialą) ir leisti stebėti valdymo sprendimų efektą (išteklių valdymo efektyvumą). Lygiagrečiai IK koncepcijoje vystosi savarankiška intelektualio kapitalo vertinimo kryptis, kurios pagrindinis tikslas *išorinių suinteresuotųjų dalyvių* informacinių poreikių tenkinimas. Užsienio verslo praktikoje populiarėja savarankiškų IK ataskaitų, platinamų lygiagrečiai metinėms veiklos ataskaitoms, rengimas. Nors standartizuotos išorinio intelektualio kapitalo vertinimo informacijos atskleidimo metodikos kol kas nėra, organizacijos tampa vis labiau atviros išoriniams suinteresuotiems dalyviams, o antrąja intelektualio kapitalo vertinimo metodų užduotimi organizacijos valdymo procese tampa išorinių suinteresuotųjų dalyvių aprūpinimas informacija apie organizacijos intelektualinį kapitalą, jo valdymo efektyvumą ir perspektyvas. Apibendrindama intelektualio kapitalo vertinimo metodų tyrimus, L.Vaškelienė (2006) pabrėžia, jog tolesnėje intelektualio kapitalo vertinimo metodikos plėtotėje tikslinga aiškiai atskirti dvi savo ideologine prigimtimi, realizavimo pobūdžiu ir vertinimo technikomis išsiskiriančias metodologines kryptis: (1)metodus, orientuotus vidinių suinteresuotųjų dalyvių informaciniams poreikiams tenkinti; ir (2)metodus, orientuotus išorinių suinteresuotųjų dalyvių informaciniams poreikiams tenkinti. Intelektinio kapitalo audito samprata šių dviejų ideologinių krypčių kontekste taip pat įgauna savitą charakterį. Vidinių suinteresuotųjų dalyvių informacinių poreikių tenkinimo kontekste intelektualio kapitalo auditas suprantamas kaip intelektualio kapitalo inventorizavimo procesas, reikalingas valdymo sprendimams priimti. Išorinių suinteresuotųjų dalyvių informacinių poreikių tenkinimo kontekste intelektualio kapitalo auditas tapatinamas su informacijos apie intelektualinį kapitalą, pateiktos viešose metinėse ataskaitose ar prospektuose, objektyvumo patikrinimu.

Antrąja vadybos koncepcija, sąlygojančia intelektualio kapitalo audito termino plėtotę, reikėtų laikyti tradicinę organizacijų veiklos vidaus ir išorės auditą. Kaip savarankiškas mokslas ir praktinės veiklos sritis, auditas susiformavo dar XIX a. pradžioje. Istorinėje perspektyvoje tiriant audito kategorijos formavimąsi, tarp tyrėjų prieita bendros nuomonės, kad auditas atsirado todėl, jog rinkos sąlygomis išsivyravo informacijos asimetriškumo problema, kai akcininkai nėra tiesioginiai įmonės darbuotojai ir negali naudotis patikima informacija. Kita svarbi aplinkybė, lėmusi audito atsiradimą, buvo vadovų nesąžiningumas. Auditas čia vaidino finansinės informacijos patikimumo užtikrintojo vaidmenį. Tuo laikotarpiu nusistovėjo trys pagrindinės auditoriaus atsakomybės kryptys: specifinė įmonės akcininkams, etinė auditoriaus profesijai ir neformalioji visiems finansinės informacijos vartotojams. Vėlesni tyrimai nukrypo į apskaitos ir audito funkcijų atskyrimo klausimus, susiformavo apskaitos ir audito funkcijų atskyrimo logika. Pagal ją apskaita pirmiausia įvertina ūkines operacijas, registruoja jų duomenis, klasifikuoja ir sumuoja bei parengiama finansinę atskaitomybę. Tuo tarpu auditas gauna ir patikrina finansinės atskaitomybės ataskaitas, nustato jų tikrumą, parengiama apie tai išvadą ir pateikia užsakovui. Šiandien pasaulinėje audito praktikoje daugiausia mokslinių problemų kyla nagrinėjant auditorių ir klientų santykius, profesinę auditorių etiką, audito riziką bei įvairius audito metodikos aspektus. Apibendrindamas audito vystymosi tendencijas, Dodž R.(1992) išskiria tris vyraujančias pasaulines audito vystymosi kryptis (žr. 1 lentelę).

1 lentelė. Vyraujančios pasaulines audito vystymosi tendencijos

Laikotarpis	Tendencijos
Pirmieji raidos dešimtmečiai	Auditas – tik finansinių ataskaitų tikrinimas ir jų tikrumo bei tikslumo patvirtinimas.
Nuo XX a. vidurio (~1969m.)	Akcentuojamas sisteminis - orientacinis audito pobūdis, daug dėmesio skiriant įmonės valdymo ir vidaus kontrolės sistemos efektyvumui užtikrinti.
Pastaraisiais metais	Pagrindinis dėmesys skiriamas galimai audito rizikai ir galimybėms ją sumažinti.

Tyrinédama audito įmonių verslo rizikos problemas, Staliūnienė J.D. (2007) teigia, jog šiuo metu ypač aktualūs rizikos valdymu pagrįsto audito sprendimai. Autorė pastebi, jog šiandien per mažai dėmesio skiriama vidaus audito problemoms spręsti, ypač privačiame sektoriuje. Vidaus audito sfera kur kas platesnė nei išorės auditas, čia neišspręstų klausimų yra daug daugiau ir sudėtingesnių. Neretai auditą tyrinėjantys autoriai naujas audito raidos kryptis išimtinai sieja su vidaus audito plėtojimu, nes vidaus audito tikslas – padėti įmonės vadovybei ir darbuotojams efektyviau vykdyti savo funkcijas. Tačiau, kaip nurodo Mackevičius J. (1994), mokslininkai vis dažniau pritaria nuostatai, kad išorės audito kokybė labai priklauso nuo vidaus audito būklės.

Kaip matome, ilgainiui, transformuojantis audito praktikai, finansinių ataskaitų objektyvumo ir tikslumo įvertinimo užduotys plėtėsi ir šiandien audito teorijoje jau stebime dviejų savarankiškų koncepcijų vystymąsi, t.y. išorės ir vidaus audito sferas. Nors organizacijos vidaus ir išorės auditas turi nemažai bendrų tyrimo sričių, visgi šioms sferoms būdingi ir kai kurie esminiai skirtumai (žr. 2lentelę).

2 lentelė. Skirtumai tarp išorės ir vidaus audito

Požymis	Vidaus auditas	Išorės auditas
Tikslas	Pagrindinis tikslas yra įvertinti taikomas finansines procedūras, kurios yra naudojamos apskaitant ir pateikiant informaciją apie finansines operacijas, t. y. patvirtinti, kad šios procedūros yra teisingos	Pagrindinis tikslas yra patvirtinti galutinio rezultato teisingumą
Pagrindinė funkcija	Vertinti organizacijos rizikos valdymo, vidaus kontrolės ir valdymo procesų veiksmingumą ir tokiu būdu padėti įgyvendinti organizacijos keliamus tikslus	Įvertinti, kiek finansinės ataskaitos atspindi tikrą ir teisingą organizacijos finansinę padėtį
Pozicija laiko ašyje	Orientacija į ateitį	Vertinama praeitis
Atlikėjai	Dažniausiai šią funkciją atlieka organizacijos padalinys	Visuomet išorės audito paslaugas teikia nepriklausoma įmonė
Informacijos vartotojai	Tenkinami organizacijos poreikiai	Tarnauja trečiosioms šalims, kurioms reikalinga patikima finansinė informacija
Pavaldumo vadovybei pobūdis	Audituojant privalu išlaikyti nepriklausomybę, tačiau yra tenkinami vadovybės poreikiai	Nepriklausoma funkcija nuo organizacijos vadovybės ir valdybos
Veiklos periodiškumas	Nuolatinė nepertraukiama veikla	Vertinimas atliekamas periodiškai
Vidaus kontrolės sistemos vertinimas	Vidaus auditoriai vertina vidaus kontrolės sistemą	Išorės auditoriai domisi vidaus kontrole tik tiek, kiek tai yra susiję su finansinėmis ataskaitomis ir apskaita

Taigi, vidaus auditui tenka objektyvaus vertintojo bei patikimo partnerio vaidmuo, siekiant bendro tikslo – kad bendrovė būtų tinkamai valdoma. Tuo tarpu pagrindinis išorės audito uždavinys – įvertinti viešai pateikiamos informacijos tikrumą ir teisingumą.

Pastaraisiais metais išorinio audito erdvėje formuojasi naujas uždavinys – organizacijų viešai atskleidžiamos informacijos apie intelektinį kapitalą tikrumo ir teisingumo patikrinimo poreikis. Daugiausia tokios informacijos pateikia specializuotas paslaugas teikiančios ar intelektinius produktus gaminančios organizacijos. Toks besiformuojantis naujas uždavinys išorės audito sferoje kelia visą eilę sunkumų. Kokiais principais remtis, kokias procedūras taikyti ir kaip vertinti informacijos apie intelektinį kapitalą tikrumą ir teisingumą? Šie ir panašūs klausimai šiandien sprendžiami išorės auditorių tarpe, keliama tarptautinėse konferencijose ir kongresuose.

Apibendrinant intelektinio kapitalo ir audito koncepcijų raidą matyti, jog intelektinio kapitalo audito kategorijos formavimuisi įtaką daro tiek viena, tiek kita koncepcija. Atlikta analizė diktuoja akivaizdžią paralelę tarp intelektinio kapitalo vertinimo funkcijos dvilypumo (vidinių ir išorinių interesų grupių informacinių poreikių tenkinimas) intelektinio kapitalo koncepcijoje ir vidaus bei išorės audito takoskyros audito koncepcijoje. Intelektinio kapitalo vertinimo metodų dichotomiją iš dalies formuoja tie patys veiksniai, kaip ir vidaus bei išorės audito sferų atskyrimą – skirtingų interesų grupių skirtingi informaciniai poreikiai.

Ir vis dėl to, tenka pabrėžti, jog intelektualinio kapitalo koncepcijoje “intelektinio kapitalo audito” kategorija dažniau tapatinama su intelektualinio išteklių atpažinimo ir būklės inventorizacijos prasmėmis. Tuo tarpu audito teorijoje ši kategorija dažniausiai suprantama kaip viešos informacijos požymio objektyviai atspindėti realybę patikrinimo procesas.

Intelektinio kapitalo audito teoriniai sprendimai ir taikymas praktikoje

Teorinėje literatūroje siūloma net keletas intelektualinio kapitalo vertinimo metodikų, kuriose operuojama “audito” sąvoka. Vieną iš pirmųjų ir labiausiai paplitusių intelektualinio kapitalo audito metodų pasiūlė konsultacinės įmonės “The Technology Broker” aukštųjų technologijų sektoriuje įkūrėja A. Brooking 1996 metais Jungtinėse Amerikos Valstijose. Šio metodo pagrindas – nematerialiųjų organizacijos išteklių inventorizacija, atskleidžianti, kur glūdi didžiausia organizacijos vertė ir įgalinanti priimti verslo valdymo sprendimus. Intelektinis kapitalas, autorės požiūriu, tai keturių tipų organizacijos nematerialiųjų išteklių kombinacija, įgalinanti funkcionuoti organizaciją ir kurti pridėtają vertę, t.y. rinkos, žmonių, infrastruktūriniai ištekliai ir intelektualinė nuosavybė. Rinkos ištekliai, pasak autorės, tai organizacijos potencialas, kurį lemia išoriniai organizacijos ryšiai, t.y. prekės ženklai, ryšiai su vartotojais, paskirstymo kanalai, frančizė ir kt. Žmonių ištekliams priskiriama organizacijos darbuotojų kolektyvinė patirtis, kūrybiškumas, lyderystė, gebėjimas spręsti problemas, vadybiniai bei organizaciniai sugebėjimai ir pan. Infrastruktūriniais ištekliams priskiriamos technologijos, metodikos ir procesai, įgalinantys organizaciją funkcionuoti, užsiimti pagrindine veikla. Intelektinei nuosavybei autorė priskiria organizacijos know-how, verslo paslaptis, kopijavimo teises, patentus, verslo ženklus ir pan. Inventorizuojant intelektualinį kapitalą, autorė siūlo atlikti šešių pakopų auditą:

1. Įvertinti ir apibrėžti intelektualinio kapitalo audito tikslus, apimtį ir apribojimus.
2. Identifikuoti nematerialiųjų išteklių rūšis, detalai aprašyti su jais susijusius aspektus.
3. Nustatyti kiekvienos nematerialiųjų išteklių rūšies atskirų aspektų optimalią (siektiną) būseną.
4. Kiekvienai nematerialiųjų išteklių rūšiai parinkti tinkamą matavimo techniką (pasiūlyta 30 alternatyvių technikų);
5. Išmatuoti kiekvieną nematerialiųjų išteklių rūšį pasirinkta technika ir pateikti jos būsenos įvertinimą skalėje nuo 0-5 balų.
6. Vertinimo rezultatus dokumentuoti bei sukaupiti vieningoje duomenų bazėje.

Audito rezultatų interpretavimui autorė pasiūlo nestandartinę grafinę rezultatų interpretavimo techniką – šviesoforą, signalizuojantį apie kritinę nematerialiųjų išteklių rūšių būklę, atsižvelgiant į jų būseną siektinos padėties atžvilgiu ir svarbą vertės kūrimo procese. Vėliau kiekvieną nematerialiųjų išteklių rūšį autorė rekomenduoja įvertinti viena iš finansinio vertinimo priemonių, t.y. kaštų, pajamų ir rinkos vertinimo būdu. Toks vertinimas, autorės požiūriu, atveria papildomos informacijos apie išteklių būklę priimančiam valdymo sprendimui.

Intelektinio kapitalo koncepcijos literatūroje šis metodas susilaukė tiek pozityvių vertinimų, tiek kritikos. Metodas yra aiškus ir metodologiškai pagrįstas, kiekvienai nematerialiųjų išteklių rūšiai vertinti pasiūlyta iš ties nemažai vertinimo technikų, iš kurių vadovai gali pasirinkti kiekvienoje situacijoje tinkamesnes. Atliekant nematerialiųjų išteklių auditą, pasitelkiamos optimalios reikšmės, skatinančios organizaciją siekti užsibrėžtų tikslų. Metodas atveria organizacijos stipriąsias ir silpnąsias intelektualinio kapitalo puses, t.y. veikia kaip signalizuojantis apie tikrąją padėtį organizacijoje šviesoforas. Tarp dažniausiai pasitaikančių kritinių metodo vertinimų yra tai, kad autorė nenurodo, kaip identifikuoti svarbiausias nematerialiųjų išteklių rūšis, kaip nustatyti reikšmingus jų aspektus ir koku būdu parinkti siektinas reikšmes. Pabaigoje siūlydama atskiras nematerialiųjų išteklių rūšis įvertinti finansinio vertinimo priemonėmis, autorė apsiriboja tik bendrų gairių nubrėžimu, nesukonkretindama, kuri iš šių priemonių tinkamesnė skirtingoms nematerialiųjų išteklių formoms vertinti. Apibendrintai galima teigti, jog “audito” kategorija šiame metode yra tapatinama su nematerialiųjų išteklių inventorizacija, orientuota į išteklių būklės vertinimą ir valdymo sprendimų priėmimą. A. Brooking (1996) intelektualinio kapitalo auditas įsitvirtino intelektualinio kapitalo koncepcijoje kaip viena žinomiausių kada nors pasiūlytų audito technikų. Verslo praktikoje šis metodas, deja, netapo plačiai taikomu, tačiau davė teorinius pagrindus, remiantis kuriais įvairios konsultacinės bendrovės bei verslo organizacijos formavo individualius intelektualinio kapitalo audito sprendimus.

Įdomią intelektualinių išteklių audito metodiką yra pasiūlęs Škotijos Intelektinio turto centras, įsikūręs Glasgow, atliekantis mokslinius bei praktinius tyrimus ir plačiai konsultuojantis organizacijas intelektualinių

išteklių valdymo srityje. Šio centro sukurta ir praktikoje plačiai taikoma audito metodika, taip pat orientuota į strategiškai svarbių nematerialių organizacijos išteklių atpažinimą, būklės vertinimą ir geresnį panaudojimą valdymo sprendimų priėmimo procese. Audito metodika remiasi klausimynu, pateikiamu organizacijoms, kuriuo yra surenkama informacija apie tai, kokius nematerialius išteklius organizacija valdo, kurie iš jų tiesiogiai dalyvauja vertės kūrimo procese, kokia jų svarba ir naudingumas skalėje nuo 0 iki 10, kaip teisiškai apsaugota kiekviena iš šių išteklių rūšių ir pan. Ši metodika populiariausia ir daugiausiai taikyta smulkių ir vidutinių įmonių tarpe, siekiančių persvarstyti ir įtvirtinti savo strategiją rinkoje, naujai pažvelgti į svarbiausius organizacijos išteklius bei priimti tinkamus jų valdymo sprendimus. „Audito“ kategorija šioje metodikoje, kaip ir A.Brooking (1996) metode, tapatinama su nematerialių išteklių inventorizavimu ir taip pat nukreipta į geresnį šių išteklių panaudojimą vertės kūrimo procese bei valdymo sprendimų priėmimą.

Šalia paminėtų teorinių intelektualio kapitalo audito metodų bei originalių vadybinių sprendimų, verslo praktikoje populiarėja viešų intelektualio kapitalo ataskaitų, kurios papildo metines verslo ataskaitas arba yra savarankiškos, audito kryptis. Sutinkame nemažai atvejų, kada tokios išplėstinės verslo ataskaitos, arba savarankiškos bendrovių intelektualio kapitalo ataskaitos yra audituojamos tokių audito lyderių kaip KPMG ar PricewaterhouseCoopers. Konkrečios nusistovėjusios ir visuotinai priimtinos tokio audito metodikos kol kas neturime. Jos atsiradimą komplikuoja visa eilė veiksnių. Kaip parodė L.Vaškelienės (2005) tyrimai, pirmiausia tai intelektualio kapitalo kategorijos naujumas ir skirtingas traktavimas verslo praktikoje, intelektualio kapitalo sampratos sudėtingumas, turinio įvairiarūšiškumas, griežtų kriterijų, ką galime laikyti intelektualio kapitalu, o ko ne, nebuvimas. Taip pat visuotinai nusistovėjusių vertinimo technikų, taikytinų konkrečioms nematerialių išteklių rūšims vertinti, nebuvimas. Didelę įtaką daro ir intelektualio kapitalo vertinimo konteksto ypatumai, strategijos vertinant šiuos išteklius svarba ir savitumas, suinteresuotų vertės kūrimu interesų grupių rato įvairovė ir kt. veiksniai. Tačiau verslo praktikoje jau pasirodė pirmosios auditorių išvados apie viešų intelektualio kapitalo ataskaitų turinį. Ir nors šiandien dar neturime tipinės tokių ataskaitų audito išvados formos, originalių intelektualio kapitalo ataskaitų gausėjimas verslo pasaulyje leidžia galvoti apie tai, jog ilgainiui tokia forma, o ir visuotinai priimtina jos ruošimo metodika nusistovės.

Kaip rodo mokslinės literatūros analizė, jau šiandien po truputį formuojasi pagrindiniai viešų intelektualio kapitalo ataskaitų rengimo principai, t.y. reikalavimai tokių ataskaitų turiniui, struktūrai bei informacijos pateikimo formoms. Lietuvos akcinių bendrovių informacijos apie intelektualinį kapitalą atskleidimo praktiką nagrinėjusios L.Vaškelienė, J.Šelepen (2008) nurodo, jog vis daugiau informacijos apie intelektualinį kapitalą Lietuvos bendrovės pateikia metinėse ataskaitose-prospektuose. Kaip parodė autorių atliktas tyrimas, 2006 m., lyginant su 2003 m., informacijos apie intelektualinį kapitalą akcinės bendrovės atskleidė vidutiniškai 26 proc. daugiau. Daugiausia informacijos bendrovės pateikia teksto pavidalu, apie trečdalią lentelių forma ir vos 2 proc. pasitelkiant grafines iliustravimo priemones. Intelektualio kapitalo ataskaitų rengimo principų užsienyje ir Lietuvoje formavimasis leidžia teigti, jog ilgainiui nusistovės ir jų audito metodika.

Taigi išorinio audito kontekste susiduriame su nauju viešos informacijos apie intelektualinį kapitalą tyrimo poreikiu. Ypač tai aktualu visuomeninio intereso įmonėms, kurių veikla ir veiklos rezultatai viešai pateikiami visuomenei. Jau šiandien OMX valdomumo kodekse yra numatytos konkrečios rekomendacijos ir reikalavimai informacijos apie atskiras intelektualio kapitalo rūšis atskleidimui (*plačiau žr.* Bendrovių, kurių vertybiniais popieriais prekiaujama reguliuojamoje rinkoje, valdymo kodekso laikymosi atskleidimo formą, 2007 m. sausio 23 d.). Šio kodekso principas „Informacijos atskleidimas“ teigia, jog bendrovės valdymo sistema turėtų užtikrinti, kad informacija apie visus esminius bendrovės klausimus, įskaitant finansinę situaciją, veiklą ir bendrovės valdymą, būtų atskleidžiama laiku ir tiksliai. Visas pateiktas atskleistinos informacijos sąrašas laikytinas minimaliu ir bendrovės yra skatinamos neapsiriboti tik informacijos, nurodytos šiame sąrašė, atskleidimu. Taigi akivaizdu, jog bendrovės yra skatinamos atskleisti kuo daugiau informacijos apie savo veiklą ir išteklius, o pradėti pirmiausia reikėtų nuo intelektualio kapitalo komponentų atpažinimo bei vertinimo. OMX valdomumo kodekse galima rasti pirmųjų informacijos apie intelektualinį kapitalą atskleidimo rekomendacijų ir reikalavimų užuomazgų, pavyzdžiui, rekomenduojama atskleisti informaciją apie bendrovių prekybos turtą (sandorius, kurie suteikia bendrovėms konkurencinį pranašumą arba kurie yra sudaryti ne įprastinės bendrovės veiklos eigoje), apie žmogiškuosius išteklius (vadovų profesinę patirtį, kvalifikaciją), infrastruktūrinius išteklius (organizacinę valdymo struktūrą, strategiją, bendravimo bei valdymo filosofiją). Valdomumo ataskaitoje atskleidžiant tokio pobūdžio informaciją,

pastaroji tampa visuomenės intereso įmonių atskaitomybės dalimi, privalomai audituojama išorinio audito metu, t.y. sąlygoja viešos informacijos apie intelektualinį kapitalą audito metodikos formavimosi poreikį.

Intelektinio kapitalo vidaus ir išorės audito alternatyvų projekcijos

Kaip buvo aptarta anksčiau, intelektualinio kapitalo audito kategorija sutinkama dviejų savarankiškų sričių kontekste, t.y. intelektualinių organizacijos išteklių atpažinimo ir inventorizavimo siekiant priimti valdymo sprendimus bei viešų intelektualinio kapitalo ataskaitų turinio objektyvumo patikrinimo tikslais. Šios dvi savarankiškos sritys, tradicinio audito požiūriu, gali būti tiesiogiai sietinos su vidaus ir išorės audito specifika. Intelektinio kapitalo atpažinimo ir inventorizavimo procesui būdinga dauguma vidaus audito požymių (žr. 2 lentelę). Tuo tarpu viešų intelektualinio kapitalo ataskaitų turinio objektyvumo patikrinimo uždavinys gali būti laikomas išorės audito sfera ar net atitikmeniu.

Žvelgiant iš tradicinio audito proceso realizavimo perspektyvų, audito procesą sudaro šeši pagrindiniai etapai, t.y.:

1. Susipažinimas su audituojama įmone, jos valdymo struktūra, technologiniais procesais bei audituojama sritimi.
2. Audito strategijos formavimas, tikslų, kryptių ir darbų apimčių nustatymas.
3. Kontrolinės aplinkos testavimas bei ūkinių operacijų patikrinimas.
4. Balanso straipsnių ir tikrinamos srities patikrinimas.
5. Esminių procedūrų atlikimas.
6. Audito užbaigimas ir išvados pateikimas.

Minėti etapai su tam tikrais specifiniais atspalviais būdingi tiek vidaus, tiek išorės auditui. Šių etapų nuoseklumas iš dalies atkartojamas ir anksčiau aptartose šešiose A.Brooking (1996) intelektualinio kapitalo audito realizavimo pakopose, kur auditas pradedamas tikslų, apimčių bei apribojimų nustatymu ir baigiamas vertinimo rezultatų apibendrinimu vieningoje duomenų bazėje bei dokumentavimu. Tai dar kartą patvirtina, jog intelektualinio kapitalo audito kategorijos formavimasis grindžiamas dviejų savarankiškų koncepcijų (t.y. audito ir intelektualinio kapitalo) konvergavimu tam tikriems uždaviniams spręsti. Vyraujančia koncepcija čia visgi reikėtų laikyti intelektualinio kapitalo koncepciją, kadangi intelektualinio kapitalo audito formavimąsi iš esmės sąlygoja naujų nematerialių išteklių formų atsiradimas, šių išteklių svarbos žinių ekonomikoje transformacija.

Ideologiniu požiūriu siekiant išvengti painiavos, intelektualinio kapitalo audite, kaip ir tradiciniame organizacijos veiklos audite, galima pasitelkti tiek vidaus, tiek išorės audito atitikmenis. Tokiu atveju intelektualinio kapitalo vidaus auditas būtų tapatinamas su nematerialių išteklių atpažinimo ir inventorizavimo procesu, realizuojamu valdymo sprendimų priėmimo tikslais, o intelektualinio kapitalo išorinis auditas atliktų viešai atskleistos informacijos apie intelektualinį kapitalą objektyvaus buvimo patikrinimo uždavinį (žr. 3 lentelę).

3 lentelė. Intelektinio kapitalo vidaus ir išorės audito požymiai

Požymis	Intelektinio kapitalo vidaus auditas	Intelektinio kapitalo išorės auditas
Tikslas	Praturtinti valdymo sprendimų priėmimo procesą	Patikrinti viešos informacijos apie intelektualinį kapitalą objektyvumą
Pagrindinė funkcija	Atpažinti ir inventorizuoti organizacijos intelektualinį kapitalą	Įvertinti, kiek intelektualinio kapitalo ataskaitos atspindi tikrą ir teisingą organizacijos intelektualinio kapitalo būklę
Pozicija laiko ašyje	Orientacija į ateities naudą	Orientacija į dabartį ir potencialą
Atlikėjai	Vidiniai ekspertai	Išoriniai ekspertai
Informacijos vartotojai	Vidinės interesų grupės	Išorinės interesų grupės
Veiklos periodiškumas	Nuolatinė nepertraukiama veikla	Periodinis vertinimas

Atsižvelgiant į intelektualinio kapitalo audito kategorijos taikymo pobūdį mokslinėje literatūroje galima teigti, jog išorinio intelektualinio kapitalo audito atitikmuo atliepia tradicinio išorinio audito sampratą ir turinį labiau nei vidinio. Uždavinių požiūriu, tradicinis auditas yra orientuotas į informacijos, pateiktos finansinėse ataskaitose, atitikimo realiai organizacijos finansinei padėčiai vertinimą. Intelektinio kapitalo išorinis auditas iš esmės skiriasi tuo, jog tikrinama viešose intelektualinio kapitalo ataskaitose pateikiama informacija ir

siekama nustatyti, ar ši informacija atspindi tikrą organizacijos intelektualio kapitalo būklę. Nors šiandien dar neturime nei visuotinai priimtinių tokių ataskaitų ruošimo principų, nei susiformavusios šių ataskaitų audito metodikos (juk intelektualio kapitalo koncepcija vystosi dar tik antras dešimtmetis), perspektyvoje realu tikėtis jų atsiradimo, o kartu ir išorinio intelektualio kapitalo audito atitikmens prigijimo.

Tuo tarpu intelektualio kapitalo atpažinimo ir inventorizavimo procesas savo turiniu ir esme yra orientuotas ne tik į organizacijos vidaus kontrolės sistemos vertinimą, bet į organizacijos valdymą apskritai. Žvelgiant į intelektualinį kapitalą, kaip į savitą organizacijos išteklių rūšį, intelektualio kapitalo koncepcijoje keliamas šių išteklių inventorizavimo ir efektyvaus valdymo uždavinys. Šis uždavinys neapsiriboja vien kontrolės funkcija ir akivaizdžiai išeina už vidaus audito uždavinių ribų. Todėl tikėtis intelektualio kapitalo vidaus audito termino prigijimo praktikoje būtų suku. Šiame kontekste labiau priimtinos intelektualio kapitalo inventorizavimo, vertinimo ar valdymo kategorijos.

Išvados

Atsakant į šio tyrimo uždavinius, apibendrintai galima suformuluoti sekančias išvadas:

1. Intelektinio kapitalo audito kategorijos formavimasis yra sąlygotas skurdaus vidinių ir išorinių organizacijos veikla suinteresuotų grupių informacinių poreikių tenkinimo pobūdžio. Vidinių suinteresuotų grupių informacinių poreikių tenkinimo kontekste intelektualio kapitalo auditas suprantamas kaip intelektualio kapitalo atpažinimo ir inventorizavimo procesas, reikalingas valdymo sprendimams priimti. Tuo tarpu išorinių suinteresuotų grupių informacinių poreikių tenkinimo kontekste intelektualio kapitalo auditas suprantamas kaip viešos informacijos apie intelektualinį kapitalą atitikimo tikrovei patvirtinimas.
2. Intelektinio kapitalo audito kategorijos formavimąsi savitai įtakoja tiek audito teorijos, tiek intelektualio kapitalo koncepcijos transformacijos. Teorinių ir praktinių intelektualio kapitalo audito sprendimų studija parodė, jog intelektualio kapitalo audito kategorijos dichotomiją lemia tie patys veiksniai, kaip ir vidaus bei išorės audito sferų atskyrimą, o intelektualio kapitalo audito procesui iš dalies būdingas vidaus ir išorės audito proceso nuoseklumas.
3. Intelektinio kapitalo vidaus ir išorės alternatyvų analizė atskleidė, jog išorinio intelektualio kapitalo audito atitikmuo atliepia tradicinio išorinio audito esmę ir turinį labiau nei vidinio intelektualio kapitalo audito atitikmuo atliepia tradicinio vidaus audito sampratą. Todėl išorinio intelektualio kapitalo audito kategorijos adaptavimasis praktikoje ir paplitimas yra labiau tikėtinas.

Literatūra

1. Andriessen, D. (2004) Making sense of intellectual capital. Designing a method for the valuation of intangibles. Elsevier Butterworth Heinemann. Amsterdam.
2. Brooking, A. (1996) Intellectual capital. International Thomson Business Press. New York.
3. Brooking, A., Motta, E. (1996) A taxonomy of intellectual capital and a methodology for auditing it. 17th Annual National Business Conference, McMaster University, Hamilton, Ontario, Canada.
4. Dodž R. (1992) Kratkoje rukovodstvo po standartam i normam audita. Moskva: Finansi i statistika, 241 p.
5. Edvinsson, L., Malone, M.S. (1997) Intellectual capital. The proven way to establish your company's real value by measuring its hidden brainpower. Biddles Ltd. Great Britain.
6. Gazdar, K. (2007) Reporting nonfinancials. John Wiley & Sons Ltd. England.
7. Mackevičius J. (1994) Audito pradmenys, Vilnius: Mintis, ISBN 5-417-00684-X, 256 p.
8. Marr, B. (2005) Perspectives on intellectual capital. Multidisciplinary insights into management, measurement and reporting. Elsevier Butterworth Heinemann. UK.
9. OMX valdomumo kodeksas. Prieiga per Internetą: <http://www.baltic.omxgroup.com> [žiūrėta 2009 02 11].
10. Roos, G., Pike, S., Fernstrom, L. (2006) Managing Intellectual capital in practice. Butterworth-Heinemann Ltd.
11. Staliūnienė J.D. (2007) Experience curves - a new learning and audit risk management instrument // Management Horizons Visions and Challenges : 9th international conference proceedings, Kaunas, Lithuania, 27-28 September 2007 / European management Association, Baltic Management Foundation, Vytautas Magnus University. Kaunas No.2. ISBN 978-9955-12-238-8. 353-372.
12. Užienė, L., Urbonė, R. (2008) Intelektinio kapitalo valdymo studijų vadovas. Mokomoji knyga. 162 p.
13. Vaškelienė, L. (2005) Organizacijos intelektualio kapitalo vertinimo modelis. Daktaro disertacija, KTU.

14. Vaškelienė, L. (2006) Dichotomijos raiška organizacijos intelektinio kapitalo vertinimo metoduose: teorinė studija ir empiriniai įrodymai. Šiaulių universitetas. Socialiniai tyrimai, ISSN 1392-3110, Nr. 2(8), 150-159.
15. Vaškelienė, L., Šeļepen, J. (2008) Informacijos apie intelektinį kapitalą atskleidimas Lietuvos akcinėse bendrovėse. Ekonomika ir vadyba – 2008. ISSN 1822-6515.

INTELLECTUAL CAPITAL AUDIT: CONCEPTION, GOALS AND REAL POSSIBILITIES

Lina Użienė, Jolanta Dalia Staliunienė

Summary

The main objectives of this paper are to research the background of the formation of intellectual capital audit conception, to define its meaning and to assess the possibilities as well as expedience of its application within the intellectual capital theory and the internal and external audit practice of organization. Common points between the targets of the intellectual capital measurement and the traditional internal and external audit are analyzed in this paper.

Analysis of scientific literature and methods of analogy and generalization are used in this research. The main findings of research are based on the systematic scientific literature review and the experience of business practice.

In the first part of research the background of the formation of intellectual capital audit conception is analyzed, the main theories influencing it are determined, common points between these theories are analyzed and predominant meaning of intellectual capital audit conception is explained.

Intellectual capital audit techniques as well as intellectual capital measurement methods with the “audit” concept are analyzed in the second part of this paper. Intellectual capital audit solutions within business practice and the audit of public intellectual capital reports are analyzed here as well.

At the end of this paper the internal and external audit alternatives of intellectual capital are analyzed and their development perspectives are projected.

