

**Т.В. Давидюк**

кандидат экономических наук, доцент,  
докторант кафедры «Бухгалтерский учет»  
Житомирский государственный технологический университет  
Украина

## **ЧЕЛОВЕЧЕСКИЙ КАПИТАЛ – ОБЪЕКТ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА: ДИСКУССИОННЫЕ ПРОБЛЕМЫ**

В последние годы в научных источниках появляются публикации, посвященные вопросам бухгалтерского учета человеческого капитала. Существует несколько причин, которые обусловили существование такой тенденции: проявление особенностей постиндустриальной экономики; появление значительного количества публикаций, посвященных данной теме исследований, в зарубежной и отечественной учетной и экономической литературе; мода на рассмотрение вопросов, которые являются новыми для системы бухгалтерского учета; необходимость продолжения научных исследований учеными, которые занимались проблемами учета человеческого капитала.

Появление научных трудов, посвященных проблемам учета человеческого капитала, может свидетельствовать о значительном прорыве в исследованиях в этой сфере. Однако каким именно проблемам посвящены эти труды? Большинство авторов пытаются воспользоваться новизной категории «человеческий капитал» с целью «открытия новых горизонтов» развития бухгалтерского учета. Однако во многих случаях такие попытки приводят к искажению истин, которые существуют в бухгалтерском учете.

Отечественные исследования в сфере человеческого капитала иногда можно с уверенностью назвать научной схоластикой, поскольку в значительной мере им свойствен описательный и «заимствующий» характер, с собственной «индивидуальной» интерпретацией. По моему мнению, это еще больше вводит пользователей результатов таких поисков в заблуждение, не обеспечивает системный характер исследований в этой сфере.

Авторы концепции человеческого капитала стремились объяснить роль неосязаемых и неотделимых от человека активов в создании совокупного общественного продукта, обосновать правомерность такого подхода, показать его теоретические и практические выходы. Однако вокруг содержательного наполнения понятия «человеческий капитал» возникает много вопросов, которые требуют своего решения: какие характеристики людей правомерно относить к человеческому капиталу (знание, навыки и компетенции, которые используются в производственных процессах, или же это совокупность приобретенных и естественных свойств и способностей человека независимо от области и степени их приложения); что является более важным критерием для отнесения тех или иных полезных свойств к человеческому капиталу (наличие целеустремленных усилий на формирование этих свойств или их способность приносить денежный доход)?

Развитие положений теории человеческого капитала свидетельствует о том, что появлению понятия «человеческий капитал» предшествовали идеи, заложенные в трудах первых научных экономических школ, которые пытались обосновать роль человеческих производительных сил в экономике страны, анализировали эффективность инвестиций в способности, образование, профессиональную подготовку человека, и пришли к выводу, что эти инвестиции приносят прибыль, как и вложение, в физический капитал.

Использование понятия «капитал» для определения роли человека в экономической системе общества указывает на необходимость инвестирования в человека, его способности и возможность получения длительного эффекта, от этих вложений.

Анализируя взгляды экономистов относительно расходов на человеческий капитал, можно отметить, что эти расходы являются инвестициями, поскольку отвечают признакам инвестиций: требуют значительных финансовых затрат, осуществляются с целью получения определенного результата, способствуют получению выгоды, отдачи в будущем; связанные с возникновением определенных элементов риска.

Исследование вопросов, посвященных инвестированию в человеческий капитал в бухгалтерском учете, говорит о необходимости отображения таких инвестиций в бухгалтерской отчетности предприятий, которая будет свидетельствовать о реальных инвестициях компании в знания, умения, навыки своих сотрудников. Частично расходы на персонал (оплата труда, социальные мероприятия, учебы и повышение квалификации и др.) находят свое отображение в бухгалтерском учете, однако инвестиции в формирование и воссоздание человеческого капитала могут быть существенными. Чтобы оценить результаты таких инвестиций много фирм разрабатывают сложные системы учета, которые состоят в основном из качественных показателей. Переход от качественных показателей к количественным, выраженным в деньгах, является проблематичным.

Однако человеческий капитал предприятия является основным фактором производства и необходимо учитывать не только прямые расходы, то есть расходы на использование человеческого капитала, но и инвестиции на формирование и воссоздание человеческого капитала должны быть приняты во внимание при оценке эффективности всей совокупности инвестиций в развитие персонала, который будет способствовать рациональному использованию человеческих ресурсов.

В условиях рыночной экономики изменения капитала в процессе предпринимательской деятельности хозяйствующего субъекта выступают предметом бухгалтерского учета. Отражение оборота физического и финансового капиталов в бухгалтерском учете зависит от метода учета. Однако информация о человеческом капитале также должна быть предоставлена пользователю. Поскольку не учитывать существование такого вида активов предприятия как человеческий капитал для получения прибыли, значит на практике сознательно оставлять без внимания важнейшую подсистему организации, которая формирует стоимость бизнеса в целом.

Исходя из потребностей пользователей бухгалтерской информации, возможны несколько вариантов учета инвестиций в человеческие ресурсы (табл. 1).

Таблица 1

**Варианты отображения инвестиции в человеческие ресурсы в системе бухгалтерского учета**

Действие 1	Счета 2	В отчетности 3
<b>Вариант № 1</b>		
капитализировать	Инвестиции в человеческие ресурсы	Баланс (статья «Инвестиции в человеческие ресурсы»)
списать (через амортизационные отчисления)	Текущие расходы	Отчет о финансовых результатах (в составе расходов по обычным видам деятельности)
<b>Вариант № 2</b>		
списать	Текущие расходы	Отчет о финансовых результатах (в составе расходов по обычным видам деятельности) Примечания к годовой финансовой отчетности (составная часть текущих расходов предприятия)
<b>Вариант № 3</b>		
отображать как	Часть деловой репутации предприятия	Баланс (статья «Деловая репутация») Примечания к годовой финансовой отчетности (как составная часть деловой репутации предприятия)
<b>Вариант № 4</b>		
отображать как	Совокупность расходов по его созданию	Баланс (пассив – в составе обязательств относительно заработной платы работников)
<b>Вариант № 5</b>		
формирование: капитализировать	Инвестиции в человеческие ресурсы	Баланс (актив)
использование: списать	Текущие расходы	Отчет о финансовых результатах Примечания к годовой финансовой отчетности
воссоздание: капитализировать	Инвестиции в человеческие ресурсы	Баланс (актив)

Заданием системы бухгалтерского учета является разработка теоретической концепции человеческого капитала, раскрытия сути его, учетной методологии и путей ее усовершенствования, характеристика качественного превращения человеческого капитала работников предприятия в информацию, которая используется для создания продукции. Однако следует еще раз отметить, что в настоящее время отображение человеческого капитала в учете является дискуссионным и практически не решенным вопросом.

Наиболее интересным с точки зрения практики является вопрос относительно определения, влияния размеров инвестиций в человеческий капитал на прибыль и эффективность производства, оценки, отображения информации о человеческом капитале в бухгалтерском учете. Отмеченные направления исследования являются актуальными для тех сфер экономики, которые основаны на использовании знаний и уникальных способностей работников, определении реальной стоимости фирмы, в частности для информационного сектора, сферы личных и деловых услуг и др.