

ЗАРУБЕЖНЫЙ ОПЫТ

УДК 657.421.3

**ДИСКУССИОННЫЕ ПРОБЛЕМЫ
БУХГАЛТЕРСКОГО ОТРАЖЕНИЯ
ЧЕЛОВЕЧЕСКОГО КАПИТАЛА
ПРЕДПРИЯТИЯ**

Т. В. ДАВИДЮК,
*кандидат экономических наук, доцент
кафедры бухгалтерского учета
E-mail: dtw9791@mail.ru
Житомирский государственный
технологический университет, Украина*

Ориентация в работе с персоналом на человеческий капитал определяет предпосылки для учета не только инвестиций, но и расходов и прибыли, связанных с человеческим капиталом, принуждает менеджеров стремиться ориентироваться на показатели эффективности деятельности предприятия. В статье проведен обзор вариантов отражения в системе бухгалтерского учета человеческого капитала.

Ключевые слова: *человеческий капитал, система бухгалтерского учета, оценка, актив, экономические выгоды, контроль.*

Создание и усовершенствование эффективных методов управления требуют разработки и внедрения в практической работе компаний принципиально новых идей в сфере информационного обеспечения. Необходимым условием эффективного управления человеческими ресурсами является создание информационной системы, ведущая роль в которой отводится бухгалтерскому учету.

Для принятия заинтересованными лицами адекватных решений относительно инвестирования в человеческий капитал и оценки потенциальных экономических выгод значение имеет информация о его формировании, использовании и воссоздании. Однако существующая в настоящее время система показателей финансовой отчетности не позволяет получать информацию о человеческом капитале компании в объеме и виде, необходимом для принятия обоснованных управленческих решений. Практика показывает, что многие организации не стремятся отобразить такие активы в своем балансе, но с другой стороны они демонстрируют их потенциальным инвесторам.

Американские экономисты Л. Едвинссон и М. Мелоун отмечают, что основой так называемой экономики знаний являются огромные инвестиции в человеческий капитал и информационные технологии, но они не находят позитивного отображения в рамках традиционного бухгалтерского учета [16, с. 34].

Анализ действующей системы бухгалтерского учета позволяет сделать вывод о том, что пока не уделяется надлежащего внимания такому объекту бухгалтерского наблюдения, как человеческий капитал. Недостаточность теоретических и практических разработок относительно бухгалтерского отображения человеческого капитала свидетельствует об актуальности избранного направления исследования.

Дискуссия о том, что человеческий капитал должен быть оценен и отображен в системе бухгалтерского учета ведется уже достаточно давно. Все чаще в зарубежной и отечественной экономической науке обосновывают необходимость его бухгалтерского отображения.

Вопросы, связанные с исследованием проблем формирования и использования учетной информации в системе управления человеческими ресурсами, всегда вызывали научный интерес у специалистов. Исследованиями, направленными на развитие концепции учета человеческих ресурсов, являются труды зарубежных экономистов: С. Брю, Р. Германсона, Ф. Крендаля, Р. Лайкерта, К. Макконелли, М. Мелоуна, М. Метьюса, М. Переры, А. Эдвинссона, Э. Фламхольца.

Вопросам бухгалтерского учета человеческих ресурсов также посвящены труды российских ученых: И. В. Аверчева, О. А. Агеевой, В. Г. Гетьмана, Р. Г. Каспиной, И. Р. Коноваловой, В. В. Ковалева, А. А. Куликова, М. И. Кутера, Н. А. Лесневской, М. Ю. Медведева, В. Ф. Паляя, Я. В. Соколова, А. Н. Хорина, А. А. Шапошникова, А. Е. Шевелева, а также украинских исследователей: Н. Головай, А. А. Колосюк, Н. М. Королюк, С. Ф. Легенчук, П. Н. Майданевич, Л. М. Осмятченко, Н. В. Шульга. Однако практически отсутствуют труды, которые содержат систематизирован-

ный, концептуальный подход к методологии бухгалтерского учета инвестиций в человеческие ресурсы.

Цель исследования заключается в систематизации методических подходов к формированию и использованию учетной информации в системе управления человеческим капиталом на современном этапе развития экономики.

Концепции учета человеческих ресурсов разработаны американскими учеными, практическое применение которых нашло отображение в компаниях «R. G. Barry Corporation», «Electrotech Corporation», «Touche Ross and Company», «Lester Witte and Company». Суть предлагаемых концепций учета человеческих ресурсов сводится к трем составляющим: идентификации человеческих ресурсов как объекта учета, их оценки и предоставления соответствующей информации заинтересованным пользователям. В основу этих концепций положено измерение стоимости человеческих ресурсов не только как совокупность расходов на их приобретение, но и определение ценности ресурсов для предприятия или способности приносить будущую выгоду.

На основе и в развитие исследований зарубежных и отечественных ученых проанализированы исследования относительно усовершенствования системы бухгалтерского учета текущих расходов и инвестиций в человеческий капитал (табл. 1).

Таким образом, в настоящее время сложилось несколько подходов, среди которых человеческие ресурсы предлагают признавать расходами текущего периода, обязательством, активом, отдельным видом нематериальных активов, рассматривать в виде составной часть деловой репутации предприятия.

Таблица 1

Систематизация взглядов авторов на порядок отображения человеческого капитала в бухгалтерском учете

№ п/п	Автор	Суть предложений
1	Н. Головай [2]	Предлагает: — разделить текущие расходы на персонал (заработная плата) и расходы на персонал, которые (планируется) в будущем должны способствовать получению предприятием определенных экономических выгод (обучение работников, привлечение ведущих специалистов в целях улучшения качества кадров); — инвестиции в развитие и повышение профессиональных качеств персонала рассматривать в виде актива; — усовершенствовать Положение (стандарт) бухгалтерского учета «Нематериальные активы» и План счетов бухгалтерского учета в части учета инвестиций в повышение качества персонала на отечественных предприятиях

Продолжение табл. 1

№ п/п	Автор	Суть предложений
2	А. Н. Короб [4]	<p>Предлагает подходы к учету человеческого капитала:</p> <ul style="list-style-type: none"> — как составляющую интеллектуального капитала (предусматривает создание фонда под изменение величины человеческого капитала за счет операционных доходов: <i>Д-т сч.</i> «Операционные доходы и расходы» <i>К-т сч.</i> «Человеческий капитал»); — как совокупность расходов по его созданию (человеческий капитал отображается в пассиве баланса в составе обязательств, балансовая стоимость которого определяется на основании размера заработной платы. За счет нераспределенной прибыли создать фонд «Финансовые обязательства по вкладам в человеческий капитал», из которого будет финансироваться развитие человеческого капитала компании: <i>Д-т сч.</i> «Нераспределенная прибыль» <i>К-т сч.</i> «Финансовые обязательства по взносам в человеческий капитал»); — как элемент добавленной стоимости (отображается в виде нематериального актива, амортизируется и отображается в активе баланса)
3	Н. М. Королюк	<p>Предлагает:</p> <ul style="list-style-type: none"> • человеческий капитал отображать на забалансовом счете 010 «Человеческий капитал» на соответствующих субсчетах: <ul style="list-style-type: none"> — 011 «Человеческий капитал административного персонала»; — 012 «Человеческий капитал производственного персонала»; — 013 «Человеческий капитал других работников»; • для оценки использовать затратный метод: сумма накопленных расходов на содержание и повышение квалификации, умноженная на фактор опыта; • в отчетности отображать в составе внутренней отчетности: «Отчет о человеческом капитале», который должен содержать три раздела: <ul style="list-style-type: none"> — расходы на содержание персонала; — расходы на образование персонала; — фактор опыта
4	А. А. Куликов	<ol style="list-style-type: none"> 1. Классифицирует расходы на работников в разрезе их приобретения, удержания, развития, выбытия. 2. Расходы на приобретение и развитие работников предлагает отображать на счете «Инвестиции в человеческие ресурсы». 3. Предлагает варианты учета инвестиций в человеческие активы: <ul style="list-style-type: none"> — капитализировать, а ресурсы учитывать как актив предприятия; — отображать как расходы текущего периода; — расходы на приобретение и развитие капитализировать, а расходы на содержание и выбытие отображать в виде текущих расходов предприятия; — учитывать в виде составной части деловой репутации предприятия. 4. В финансовой отчетности отображать: <ul style="list-style-type: none"> — в Балансе (статья «Инвестиции в человеческие ресурсы»); — в Отчете о прибылях и убытках (в составе расходов по обычным видам деятельности), в Примечаниях к финансовой отчетности (в виде составной части текущих расходов); — в балансе (статья «Деловая репутация»), в Примечаниях к финансовой отчетности (в виде составной части деловой репутации)
5	С. Ф. Легенчук [6]	<p>Предлагает внести изменения в План счетов бухгалтерского учета в части отображения на забалансовом счете 010 «Неимущественные интеллектуальные активы» в составе субсчета 0101 «Человеческие активы»</p>
6	Н. А. Лесневская [7]	<p>Относит к ресурсам длительного использования и предлагает применять синтетический счет 06 «Вложения на воссоздание человеческого капитала» (отвечает разд. 1 Баланса «Необоротные активы»). Формирование таких расходов происходит путем капитализации текущих активов, а их списание или возмещение приводит к процедуре рекапитализации. К этому счету предлагает открывать следующие субсчета:</p> <ul style="list-style-type: none"> — 06-1 «Расходы на обучение, переподготовку и повышение квалификации персонала» — используется для обобщения информации о сумме капитализированных расходов компаний, связанных с подготовкой сотрудников в профессиональных, средних специальных и высших учебных заведениях (документирование — договор между высшим

Окончание табл. 1

№ п/п	Автор	Суть предложений
		учебным заведением, предприятием и его сотрудником; аналитический учет — по каждому договору, заключенному с сотрудниками компании); — 06-2 «Вознаграждения персоналу, выплаченные по окончании трудовой деятельности» — используется в случае, если предприятие гарантирует своим сотрудникам или наиболее квалифицированному персоналу выплату вознаграждений по окончании трудовой деятельности (документирование — коллективный договор, трудовое соглашение, социальные программы, договор между предприятием и страховой компанией; аналитический учет — по видам финансовых вложений, договорам, срокам их действия); — 06-3 «Социальные выплаты, осуществляемые в течение трудовой деятельности» — применяется для обобщения информации об активах компании, использованных для реализации социальных программ, разработанных в целях создания благоприятных условий труда (документирование — коллективный договор, дополнительное трудовое соглашение; аналитический учет — по видам вложений и каждому работнику, с которым подписано дополнительное трудовое соглашение)
7	П. Н., Майданевич, А. А. Колосюк [8]	Предлагают: — разработать и внести в приказ об учетной политике предприятия положения, касающиеся ведения учета интеллектуального потенциала предприятия и человеческого капитала как его составляющей; — разработать рабочий план счетов и порядок отображения типичных хозяйственных операций; — разработать документооборот по учету интеллектуального потенциала предприятия и человеческого капитала как его составляющей; — разработать алгоритм определения стоимости человеческого капитала предприятия; — разработать формы отчетности по учету человеческого капитала предприятия
8	М. Ю. Медведев [9]	Предлагает учет работников организовывать подобно учету других орудий труда: — <i>Д-т сч.</i> «Работники» <i>К-т сч.</i> «Расчеты по оплате труда» — отображает покупку работника; — <i>Д-т сч.</i> «Незавершенное производство» <i>К-т сч.</i> «Амортизация работника» — отображает использование работника в производстве
9	Л. М. Осмятченко [12]	Выделяет следующие направления совершенствования: — внесение предложений на государственном уровне относительно нормативно-правовой основы данной категории как элемента интеллектуального капитала; — разработка общих рекомендаций для предприятий относительно внутреннего положения по учету и контролю в структуре интеллектуального капитала; — разработка методики оценки стоимости интеллектуального капитала предприятия с учетом особенностей бизнеса; — формирование методологических и организационных принципов учета осуществлять на основе определенной классификации интеллектуального капитала как объекта учета
10	Э. С. Хенриксен, М. Ф. Ван Бреда [14]	Предлагают отображать в составе невещественных активов предприятий инвестиции в развитие персонала

В настоящее время также вносятся предложения о бухгалтерском учете человеческого капитала как одного из видов необоротных активов предприятия. При этом расходы на формирование и развитие человеческого капитала исследователи предлагают амортизировать и включать в стоимость созданного продукта, а расходы на развитие человеческого капитала отображать в разрезе следующих этапов: профориентация, поиск, найм, адаптация персонала, накопление потенциала роста, достижения профессионализма, учебы и повышения квалификации, капитализация

знаний в результате повышения квалификации, снижение и «моральное старение» профессионализма. Однако такая методика расчета достаточно трудоемка и не может быть использована на всех без исключения предприятиях.

Кроме того, предлагается учитывать все инвестиции в человеческий капитал по хронологической модели расходов, которая предусматривает использование обычного порядка бухгалтерского учета основных средств, модифицированного под особенности человеческого капитала. При этом авторы предлагают использовать счета для

отображения расходов по следующим направлениям: «Набор и отбор персонала», «Введение в должность», «Первичная учеба», «Учеба в период работы» и другие, а отображение инвестиций в учебу персонала на счете «Чистые инвестиции в человеческий капитал».

подавляющее большинство украинских исследователей предлагают отображать человеческий капитал на забалансовых счетах. Это можно прокомментировать следующим образом. Человеческий капитал по всем признакам нельзя относить к имуществу предприятия. В украинской практике в балансе отображается только то имущество, которое охватывает права собственности компании. Как пишет А. М. Петрук, это является объективным действием романо-германской системы права, к которой принадлежит и Украина. Поэтому для отображения в учете всей управленческой информации и большей конкретизации информации юридического и хозяйственного характера в Украине используются забалансовые счета [13, с. 135]. Для стран, на которые распространяется англо-американское влияние, возможности балансового учета намного шире, что и предусмотрено МСФО, согласно которым активами являются ресурсы, контролируемые предприятием в результате прошлых событий, от которых ожидают поступления предприятию будущих экономических выгод.

Отображение в бухгалтерском учете объектов, которые принадлежат или не принадлежат ему на правах собственности, зависит исключительно от принятой методологии бухгалтерского учета. В англо-американских странах в учете отображается весь капитал предприятия и источники его образования, в постсоциалистических странах — собственность (имущество) предприятия и источники ее образования.

По мнению С. Ф. Легенчука, основным отличием от общепринятого подхода к объектам, которые отображаются на забалансовых счетах (забалансовые счета предназначены для учета наличия и движения имущества и источников его образования, которые не принадлежат данному предприятию, однако находятся определенное время в его распоряжении или на его сохранении) будет то, что, учитывая интеллектуальные активы, которые не принадлежат предприятию на правах собственности (неимущественные интеллектуальные активы), мы отображаем не

«чужие» (принадлежащие другому лицу) активы, а те, которые по праву собственности не принадлежат «никому» (происходит распределение прав собственности), однако мы осуществляем контроль над ними [6, с. 182].

Однако такой подход к признанию человеческих ресурсов активом компании вызывает споры среди экономистов. Одним из камней преткновения является проблема объективного подтверждения ожидаемых экономических выгод от человеческих ресурсов, представленных в виде актива.

Восприятие активов как источников потенциальных экономических выгод характерно для многих зарубежных авторов. Одним из первых определение активов с точки зрения получения будущих экономических выгод дал в 1929 г. профессор Стенфордского университета Дж. Каннинг. По его мнению, активы — это «любая будущая услуга, выраженная в деньгах или конвертированная в деньги, ... право, которое законно и справедливо гарантирует доход какому-то лицу или группе лиц» [15, с. 22].

Ученые Б. Нидлз, Х. Андерсон и Д. Кондуэлл используют следующее определение: «Активы — потенциальные доходы, возникаемые в результате использования данным юридическим лицом приобретенных или контролируемых ценностей, которые поступили на предприятие в результате ранее проведенных операций или тех событий, которые произошли ранее» [11, с. 24].

В МБС (IAS) 38 «Нематериальные активы» отмечается, что предприятие может располагать квалифицированной командой и быть способным идентифицировать дополнительные навыки персонала, которые приведут к будущим экономическим выгодам. Однако персонал компании не может быть определен в виде нематериального актива, поскольку он не удовлетворяет соответствующим критериям признания. В частности, как определить экономические выгоды, полученные за счет квалификации персонала.

При отображении в учете человеческих ресурсов в качестве нематериального актива возникает проблема амортизации, т. е. систематического распределения стоимости нематериального актива в течение срока его полезной службы. Как же определить срок полезного использования человеческих ресурсов?

Экономисты А. И. Добрынин, С. А. Дятлов, Е. Д. Цыренова предложили отображать в бухгалтерском учете человеческие ресурсы в составе нематериальных активов в размере полной стоимости за весь период использования, а годовую сумму амортизации определять исходя из годовой величины заработной платы работников, включая выплаты на социальное страхование [3, с. 284].

Учитывать человеческие ресурсы они предлагают в учредительных договорах компаний, а условия и сроки инвестирования в человеческие ресурсы, величину заработной платы, которая может рассматриваться в виде норматива амортизации человеческого капитала, согласовывать при выводе коллективных договоров и индивидуальных контрактов.

Человеческий капитал поддается «изнашиванию», поскольку работоспособность может снижаться, знания устаревать. Но процесс «изнашивания» не может быть пропорциональным во времени и быть одинаковым для разных индивидуумов, что нуждается в дополнительных процедурах оценивания уровня квалификации, обновления знаний. Вместе с тем человеческий капитал может требовать определенной дооценки в результате усовершенствования профессиональных знаний, повышения квалификации, роста размеров оплаты труда.

Компания, инвестируя средства в человеческие ресурсы, ожидает получить от них отдачу. Особенно это касается определенных областей деятельности (аудит и консалтинг, модельный бизнес, адвокатура, профессиональный спорт), где человек играет значительную роль в деятельности компаний. Спортивные клубы покупают и продают права на определенных спортсменов, и суммы расходов на приобретение только одного игрока определяются в миллионах долларов.

В настоящее время идея признания человеческого капитала активом предприятия выглядит утопической. Среди самых весомых аргументов против признания человеческого капитала активом, как правило, выдвигается невозможность осуществления контроля за выгодами от его использования. Под таким контролем понимается право собственности на использование экономических ресурсов или владение ими.

Противники концепции учета человеческих ресурсов считают, что поскольку компания не имеет право собственности на человека, то че-

ловеческие ресурсы не должны отображаться в учете и балансе в виде актива. Такой же позиции придерживаются и российские экономисты. Например, О. А. Агеева отмечает, что человеческие ресурсы, которые оцениваются по расходам на обучение или путем измерения созданной ими добавленной стоимости, не могут включаться в активы компаний, поскольку «люди свободны, нет контроля над этими ресурсами» [1, с. 53].

Однако в международной учетной практике при определении существования актива право собственности не является первостепенным. Большинство активов находятся под экономическим контролем компании, когда управление активами осуществляется не на основе юридического права собственности, а с позиции владения полученными экономическими выгодами. По мнению Дж. Каннинга, основным критерием при определении, является ли данный объект активом или нет, носит скорее экономический характер, чем юридический [15, с. 19].

Экономическое понятие «контролируемый ресурс» шире понятия «юридический контроль». Экономически можно контролировать как принадлежащие, так и не принадлежащие компании на праве собственности ресурсы. В связи с этим некоторые экономисты предлагают понятие «субстанционная собственность», т. е. та собственность, которой администрация реально владеет, пользуется и распоряжается. Здесь может идти речь, например, об имуществе, полученном компанией в финансовую аренду на правах владения и использования. Это имущество отображается в учете в виде актива арендатора, хотя арендатор не имеет на него права собственности. Именно такой подход получил отображение в международных стандартах финансовой отчетности.

По мнению Э. Фламхольца, контроль за человеческими ресурсами подобен контролю за активами, которые имеет в своем распоряжении лизингополучатель по операциям финансовой аренды. Хотя, по мнению автора, полного соответствия между этими активами нет, поскольку права владения человеческими ресурсами компаний не передают.

В этой связи представляется уместным замечание Ю. Идзири о многогранности контроля за ресурсами. Он утверждает, что контроль предусматривает не только юридическое право собственности или экономический контроль, но

и административную ответственность [10, с. 267]. Действительно, работник компании ответственен перед администрацией, и на этом основании можно говорить о контроле за использованием человеческих ресурсов. Это касается лиц, которые профессионально занимаются спортом. В спортивных клубах с игроками заключают трудовые контракты специфического характера, по условиям которых, например, игрок не может покинуть спортивный клуб или играть за другую команду без разрешения клуба, т.е. человек находится под контролем.

Существует юридическая «техника», позволяющая «привязать» к фирме ценных специалистов с помощью вознаграждений и обязательств и отобразить контракты с ними в составе нематериальных активов. Однако такая техника не может использоваться ко всем сотрудникам. Более простой способ «привязать» персонал к фирме — это включение работников в число акционеров или совладельцев фирмы.

Третьим и, по-видимому, основным критерием признания активов компании является их объективная оценка. Активами считаются только те экономические ресурсы, которые можно оценить в денежном выражении.

Автор книги «Как сохранить компенсационные расходы и лучших работников», соавтор компьютерной программы «Анализ человеческого капитала» и управляющий директор Центра эффективности рабочей силы в Норфолке (штат Иллинойс, США) Ф. Крендалл называет одну из главных причин непризнания концепции человеческого капитала, известную уже больше 30 лет, невозможность реально определить стоимость человеческих ресурсов и отобразить ее в финансовой отчетности, поскольку все виды бухгалтерской отчетности должны иметь стоимостное выражение.

Ученые Р. Джош и М. Скайген считают, что бухгалтеры не способны разработать систему оценки человеческих ресурсов. Если отображать эти ресурсы в виде актива компании, необходимо капитализировать связанные с ними расходы и впоследствии их амортизировать, что совсем не просто [5, с. 41].

Российские ученые придерживаются аналогичной позиции. Профессор М. И. Кутер при определении экономических ресурсов обращает внимание на необходимость их объективной

оценки в денежном выражении. «Хотя работники предприятия, — считает М. И. Кутер, — вероятно, его самый ценный ресурс, однако, они не относятся к ресурсам, которые подлежат бухгалтерскому учету (не имеют стоимость и не считаются собственностью предприятия)» [5, с. 150].

Исследованием вопросов, связанных с оценкой человеческих ресурсов, занимаются многие экономисты. При этом возникает ряд проблем, связанных с определением состава расходов и порядком их списания. В свое время Э. Фламхольц предложил две концепции оценки человеческих ресурсов: по себестоимости и по ценности. При оценке себестоимости человеческих ресурсов следует выделить первичные расходы на подготовку кадров для предприятия, расходы на замещения работников, альтернативные расходы.

Измерение человеческого капитала на основе осуществленных в прошлом усилий концентрирует внимание на самом производительном, инвестиционном аспекте теории человеческого капитала. Однако применение этого метода требует решения вопроса о том, какие именно расходы на индивидуальном уровне следует рассматривать в виде инвестиций в этот вид невещественного богатства.

Исходя из потребностей пользователей бухгалтерской информации, возможны несколько вариантов учета инвестиций в человеческие ресурсы (табл. 2).

Главной особенностью человеческого капитала как невещественного блага является длительный срок инвестирования, использования и отдачи. Если оценить всю величину человеческого капитала за работоспособный период жизни человека, то годовая величина его заработной платы, включая выплаты на социальное страхование, может рассматриваться в виде годового размера амортизации, которая насчитывается за ежегодный экономический износ человеческого капитала, оцененного за все годы будущего работоспособного периода. Получение научно обоснованных оценок индивидуального и совокупного человеческого капитала служит необходимой научной основой для определения оптимального уровня оплаты труда работников при заключении трудовых договоров (индивидуальных и коллективных).

Таблица 2

Отражение человеческих ресурсов в системе бухгалтерского учета

Вариант	Действие	Счет	Отражение в отчетности
1	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)
2	Списать	Текущие расходы	Отчет о финансовых результатах (в составе расходов по обычным видам деятельности). Примечания к годовой финансовой отчетности (составная часть текущих расходов предприятия)
3	Отражать в виде части деловой репутации предприятия	—	Баланс (статья «Деловая репутация»). Примечания к годовой финансовой отчетности (как составная часть деловой репутации предприятия)
4	Отражать в виде совокупности расходов по инвестициям в человеческие ресурсы	—	Баланс (пассив — в составе обязательств по заработной плате работников)
5	При формировании капитализировать	Инвестиции в человеческие ресурсы	Баланс (актив)
	При использовании списать	Текущие расходы	Отчет о финансовых результатах. Примечания к годовой финансовой отчетности
	При воссоздании капитализировать	Инвестиции в человеческие ресурсы	Баланс (актив)

Функционируя подобно физическому капиталу, человеческий капитал имеет некоторые фундаментальные отличия, главное из которых заключается в его неотделимости от лица своего носителя. Как следствие, на рынке устанавливаются только цены за «аренду» человеческого капитала (в виде ставок заработной платы), тогда как цены на его активы отсутствуют. Это серьезно усложняет анализ. Во-вторых, человеческий капитал способен повышать эффективность деятельности как в рыночном, так и внерыночном секторе экономики. При этом доход от него может принимать как денежную, так и неденежную формы.

Выводы. На современном этапе развития методологии бухгалтерского учета проблема, касающаяся учета человеческого капитала, нашла достаточное теоретическое исследование, однако возникла необходимость разработать методику отображения в бухгалтерском учете инвестиций, связанных с формированием знаний, умений и профессиональных навыков работников предприятия, и воссоздания человеческого капитала.

Поскольку человеческие ресурсы — один из основных активов компаний, интересно исследовать этот актив в виде учетной категории. В современной практике учета инвестиции в

человеческие ресурсы рассматриваются быстрее в качестве расходов, а не в виде активов, что искажает показатель отдачи на вложенные ресурсы.

Таким образом, человеческий капитал:

- является активом, который обеспечивает получение экономических выгод от других активов предприятия;

- можно сравнить с любым активом с точки зрения жизненного цикла (приобретение, доведение до работоспособного состояния, эксплуатация и выведение из эксплуатации);

- занимает промежуточную классификацию между необоротными и оборотными активами;

- поддается уменьшению или увеличению полезности;

- гипотетически поддается оценке для целей отображения в учете и отчетности.

Понятно, что изменение концепции признания активов, если найдет поддержку научных работников и практиков, может занять не одно десятилетие, поэтому нельзя ставить задание решить эту проблему сегодня. Однако положить начало исследованию в этом направлении представляется необходимым. Самым ценным в настоящее время с научной точки зрения представляется продуцирование как можно большего количества идей в этом направлении для создания дискуссионной среды.

Список литературы

1. Агеева О. А. Требования к формированию отчетности по МСФО // Бухгалтерский учет. 2006. № 14. С. 51—57.
2. Головай Н. Людський капітал в обліково-аналітичній системі підприємства / Н. Головай // Концепція розвитку бухгалтерського обліку, аналізу і аудиту в умовах міжнародної інтеграції: Тези доповідей (20—22 квітня 2005 р.) Частина 1 / відп. ред. А. Д. Бутко. К.: Київ. нац. торг. екон. ун-т, 2005. С. 96—99.
3. Добрынин А. И. Человеческий капитал в транзитивной экономике / А. И. Добрынин, С. А. Дятлов, Е. Д. Цыренова. М.: Наука, 2002. 309 с.
4. Короб А. Н. Человеческий капитал — новый объект бухгалтерского учета // Экономика глазами молодых: материалы I международного экономического форума молодых ученых (Вилейка, 12—14 сентября 2008 г.). Минск: ООО «ТМ Агро-графикс», 2008. 224 с.
5. Кутер М. И. Бухгалтерский учет: основы теории: учеб. пособие. М.: Экспертное бюро-М, 1997. 496 с.
6. Легенчук С. Ф. Бухгалтерське відображення інтелектуального капіталу: дис....кандидата екон. наук: 08.06.04. Житомир, 2006. 264 с.
7. Лесневская Н. А. Развитие методик бухгалтерского учета вложений в воспроизводство человеческого капитала // Бухгалтерский учет и анализ. 2009. № 7. С. 32—40.
8. Майданевич П. Н. Особенности отражения информации о человеческом капитале в учетной системе предприятия / П. Н. Майданевич, А. А. Колосюк // Міжнародний збірник наукових праць. 2008. № 10. С. 192—197.
9. Медведев М. Ю. Баланс для начинающих. СПб.: Питер, 2006. 192 с.
10. Мэтьюс М. Р., Перера М. Х. Б. Теория бухгалтерского учета: пер. с англ. / под ред. Я. В. Соколова, И. А. Смирновой. М.: Аудит; ЮНИТИ, 1999. 663 с.
11. Нидлз Б. Принципы бухгалтерского учета / Б. Нидлз, Х. Андерсон, Д. Кондуэлл: пер. с англ.; под ред. Я. В. Соколова. М.: Финансы и статистика, 1993. 496 с.
12. Осмятченко Л. М. Интеллект персоналу: проблеми теорії і практики обліку / Л. М. Осмятченко // Роль і місце бухгалтерського обліку, контролю й аналізу розвитку економічної науки та практики: Збірник матеріалів міжнародної науково-практичної конференції, 14 травня 2010 р. К.: КНЕУ, 2010. С. 466—469.
13. Петрук О. М. Договірні зобов'язання і права в бухгалтерському обліку. Дис. канд економ, наук: 08.06.04. Житомир, ЖІТІ. 2000. 212 с.
14. Хенрриксен Э. С. Теория бухгалтерского учета / Э. С. Хенрриксен, М. Ф. Ван Бреда: пер. с англ. / под ред. Я. В. Соколова. М.: Финансы и статистика, 1997. 576 с.
15. Canning J. B. The Economics of Accountancy / J. B. Canning. N. Y.: Ronald Press, 1929.
16. Edvinsson L. Intellectual Capital: Realizing Your Companys True Value by Finding Its Hidden Brainpower / L. Edvinsson, M. S. Malone. N. Y., 1997.