

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ

ACCOUNTING

Проблемы и перспективы учета человеческих ресурсов

Problems and prospects of accounting human resources

УДК 330

Н. В. Клепиков, Сыктывкарский
государственный университет
имени Питирима Сорокина
(Сыктывкар, Россия)

N. V. Klepikov, Federal State Budget Educational
Institution of Higher Education «Syktyvkar State
University named after Pitirim Sorokin»
(Syktyvkar, Russia)

В работе дана оценка современного понимания проблем учета человеческих ресурсов как актива, определяющего потенциал и дальнейшие экономические перспективы развития хозяйствующего объекта. Целью исследования является обоснование и предложения теоретических аспектов реформы бухгалтерского учета в отношении человеческого капитала в свете его (капитала) значения в интересах максимально эффективной деятельности хозяйствующего субъекта. Исследование было проведено с помощью обзора мнений различных авторов в оценке человеческих ресурсов, их реальной стоимости и отражения в учете, а также использовались следующие научные методы: анализ, обобщение, сравнение. В статье дана критическая оценка вариантов отражения в системе бухгалтерского учета человеческого капитала. Определена необходимость разработки методики отображения в бухгалтерском учете инвестиций, связанных с формированием человеческого капитала. Такой учетный объект, как человеческий ресурс, требует переоценки его восприятия и отражения инвестиций в челове-

ческий капитал на принципиально новых условиях. В статье делается вывод о необходимости реформирования практики бухгалтерского учета в отношении человеческого капитала, необходимости поиска новых возможностей учетного характера для отражения его в учетной (отчетной) информации, предоставляемой пользователям.

Ключевые слова: бухгалтерский учет, человеческий капитал, человеческий ресурс, инвестиции в человеческий капитал, экономический эффект.

This paper is devoted to contemporary issues of accounting human resources as assets, which determine capacity and economic prospects of an economic entity further development. The objective of this study was to substantiate and to propose theoretical aspects of accounting reforms in respect of human capital due to it's (human capital's) significance in improving business performance. A survey of views expressed by various authors in human resource real value appraisal was carried out. The paper gives a critical assessment of the approaches to reflection of the human capital in accounting system. The following scientific methods were used: analysis, comparison and generalization.

The need to develop accounting treatment of investments associated with human capital formation was determined. It may be stated that such assets as human resources require its rethinking and human capital investment need to be reflected under fundamentally new conditions. The article concludes that it is necessary to reform accounting practices in respect of human capital and that new accounting capabilities are required in order to reflect human capital in the accounting (reporting) information provided to users.

Keywords: *accounting, human capital, human resource, human capital investment, economic benefits.*

Введение

Человеческий капитал — это совокупность знаний, опыта, навыков, квалификации сотрудников компании и прочих качеств, которые они могут продуктивно использовать для достижения основной цели — создания и получения прибыли, составляющей доход как отдельных людей, так и общества в целом. Вышеперечисленные элементы «совокупности» формируются или приобретаются путем сочетания врожденных свойств индивида с вложенными в его инвестициями (образование, здоровье, питание и др.). Инвестиции же, в свою очередь, предполагают достижение определенной цели — способность человека зарабатывать в будущем. Подобные затраты следует считать вложениями в благосостояние общества. «Инвестиции в формирование человеческого капитала должны быть не только в рамках корпоративного сектора, но и в масштабах государства» [5].

Необходимым условием эффективного управления человеческими ресурсами является создание информационной системы, ведущая роль в которой отводится бухгалтерскому учету [2]. 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. Систематизация подходов к формированию и использованию учетной информа-

ции в системе управления человеческим капиталом должна стать в этом вопросе определяющей.

Таким образом, следует «системно» подходить к человеческому капиталу, и в этом вопросе учет должен быть определяющим. Анализ и обобщение существующей практики учета человеческого капитала, а так же выработка предложений по необходимости разработки методики отображения в бухгалтерском учете человеческого капитала, реформирования практики бухгалтерского учета по данному вопросу являются определяющими для исследования.

«Анализ действующей системы бухгалтерского учета позволяет сделать вывод о том, что пока не уделяется надлежащего внимания такому объекту бухгалтерского наблюдения как человеческий капитал» [2]. Это свидетельствует об актуальности направления исследования.

Человеческий капитал как фактор производства

Человеческий ресурс бесценен, благодаря ему организация получает прибыль. Иные ресурсы (производственные, материальные) «мертвы» без воздействия на них человека. Однако такой учетный объект, как человеческий ресурс организации, отсутствует в перечне объектов (активов) бухгалтерского учета (ст. 5 Закона «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011 года № 402-ФЗ) и в финансовой отчетности не раскрывается. В учете отражаются расходы, связанные с оплатой труда, с проведением кадровой политики

В современных условиях экономическая система, основанная на рыночных отношениях, определяет, с одной стороны, возможно максимальную свободу хозяйственной деятельности организации (общество все же накладывает определенные ограничения), а с другой стороны абсолютную ответственность собственно организаций, предпринимателей и работников за результаты деятельности. Участие работника в деятельности организации определяется тем, что он приносит пользу и в конечном счете, доход. Это определяет ответные действия со стороны организации в виде отношения ее к работнику через достойную заработную плату, премии, обучение, медицинское обслуживание, страхование и т. д. Взаимосвязь инвести-

ций в человеческий капитал и устойчивого финансового состояния и дальнейших перспектив организации доказаны практикой.

В современных условиях человеческий капитал превращается в фактор, определяющий успехи или неудачи в деятельности компаний. Еще во второй половине XX в. предпринимались попытки использовать теорию человеческого капитала на корпоративном уровне. Например, в 1960-х гг. Эрик Флэмхольц предложил концепцию учета человеческих ресурсов (Human Resources Accounting), появление которой было связано с увеличением интереса к персоналу как важному ресурсу современной компании, обладающему мощным скрытым потенциалом. «Флэмхольц сформулировал три основные задачи учета человеческих ресурсов: во-первых, обязательное предоставление информации, необходимой для принятия решений в области управления персоналом и для менеджеров по персоналу, и для руководства компании в целом; во-вторых, побуждение руководителей рассматривать вложения в персонал компании не в качестве издержек, которые следует минимизировать, а скорее как вложения в активы, использование которых следует оптимизировать; в-третьих, обеспечение менеджеров методами числовой оценки стоимости человеческих ресурсов, необходимыми для принятия конкретных решений в области управления персоналом» [4].

Указ президента РФ от 31.12.2015 г. № 683 «О стратегии национальной безопасности Российской Федерации» определяет реализацию государственной социально-экономической политики, предусматривающую «повышение инвестиций в развитие человеческого капитала» (п. 62). Это понимается как достойная заработная плата, обучение, повышение квалификации, профессиональная подготовка и т. д., то есть определенные расходы. Компонентами человеческого капитала являются квалификация, опыт и знания, компетентность и профессионализм, способности, умение выразить профессиональное суждение в неопределенных ситуациях («ноу-хау» собственное). Стимулирование персонала к профессиональной деятельности также будет являться «инвестиционной составляющей» человеческого капитала. Роль человеческого капитала как фактора производства инновационной экономики в дальнейшем будет только возрастать.

Человеческий капитал как объект учета

Преимущества инвестирования в человеческий капитал объективно доказаны и не вызывают споров. Инвестирование может принимать любые формы (виды деятельности) — образование, обучение, миграция с целью поиска работы, здравоохранение, питание, услуги по охране. Затраченные средства могут окупиться за счет роста производительности труда и таким образом быть оправданными. Проблемой остается определение экономического эффекта от инвестирования в человеческий капитал. Многообразие форм вложений в человеческий капитал могут определять и различные уровни возврата. Вложения в человеческий капитал могут быть некупаемыми, как и другие формы вложений. То есть и получение экономических выгод в будущем представляется весьма проблематичным.

Американские экономисты Л. Эдвинссон и М. Мэлоун отмечали, что «основой так называемой экономики знаний являются громадные инвестиции в человеческий капитал и информационные технологии, но, как ни странно, ни то ни другое не находит позитивного отражения в рамках традиционного бухгалтерского учета» [3].

Ввести в бухгалтерский баланс отдельную статью (например, «Инвестиции в персонал организации») и отражать эти инвестиции как актив компании не совсем уместно, так как это будут опять же расходы (которые любая организация учитывает по иным статьям) организации по вложениям в человеческий капитал.

Сложившаяся на сегодняшний день система бухгалтерского учета и отчетности не обеспечивает в достаточной мере надлежащего качества и надежности формируемой в ней информации, а также существенно ограничивает возможности полезного использования этой информации, что требует ее дальнейшего совершенствования. Необходимость осуществления комплексных мер по совершенствованию действующей системы бухгалтерского учета и отчетности вызвана прежде всего изменением экономической среды деятельности хозяйствующих субъектов, расширением взаимоотношений с субъектами мирового рынка, появлением новых объектов предпринимательской деятельности, изменениями правовой базы.

Проблема соотношения бухгалтерского учета и отчетности наиболее ярко проявляется в двух противоположных тенденциях в их развитии: сближения и разделения [1].

Доктор экономических наук С. Ф. Легенчук выделяет:

1) общие тенденции развития бухгалтерского учета, проявляющиеся во включении в состав объектов бухгалтерского учета не только собственности коммерческой организации, но и всех ресурсов, за которыми осуществляется контроль; нацеленности коммерческих организаций на обеспечение принятия эффективных управленческих решений на основе бухгалтерской информации; использовании вместо исторических оценок оценки по справедливой стоимости и прогнозных оценок;

2) тенденции развития бухгалтерской отчетности, проявляющиеся в необходимости предоставления информации перспективного и прогнозного характера; предоставлении нефинансовой информации об основных факторах, генерирующих стоимость для предприятия; предоставлении финансовой информации об объектах постиндустриальной экономики (человеческом капитале, инновационной деятельности, торговых марках и брендах); предоставлении финансовой и нефинансовой информации об экологической и социальной деятельности коммерческой организации; ориентации в предоставлении бухгалтерской отчетности не на конкретную группу пользователей, а создание общепользовательской ориентации бухгалтерской отчетности.

На основе обобщения существующих подходов к выделению тенденций развития бухгалтерского учета одно из направлений предусматривает ориентацию бухгалтерского учета на предоставление нефинансовой информации о ресурсах предприятия, которые не поддаются достоверной количественной оценке — к ним относятся социальный и человеческий капитал предприятия.

Выполнение второй и (особенно) третьей задач, предложенных Флэмхольцем, являются определяющими, но пути выполнения их остаются проблематичными. Каким образом определять (оценивать) человеческий ресурс как актив по правилам бухгалтерского учета абсолютно не ясно и на сегодняшний день не представляется возможным. Прогнозные показате-

ли в отношении человеческого ресурса можно определить как будущие расходы на обучение, повышение квалификации и т. д., но это (прогнозы и перспективы) не является предметом бухгалтерского учета. Основной и трудноразрешимой проблемой остается определение реальной стоимости человеческих ресурсов и отражения их в учете. Индивидуальность каждого работника делает еще более проблематичным решение этого вопроса. Применение правил учета используемых для оценки других активов (например, учет основных средств) для учета человеческих ресурсов неприемлемо. Методики расчета цены (учетной оценки) индивидуума нет, и вряд ли когда-нибудь она будет нормативно определена, и тем более рекомендуется к исполнению.

Для разрешения вышеуказанных проблем необходимо законодательно расширить «полномочия» бухгалтерского (финансового) учета, но тогда это будет совсем другой учет.

Заключение

На современном этапе развития методологии бухгалтерского учета существующая проблема учета человеческого капитала в достаточной мере исследована, теоретически обоснована. Тем не менее необходимость разработки методики (единой?) отображения в бухгалтерском учете инвестиций, связанных с формированием знаний, опыта, навыков, квалификации работников предприятия, и воссоздания человеческого капитала остается, но остается недостижимой.

Можно согласиться с тем, что бухгалтеры не способны разработать систему оценки человеческих ресурсов. Существующие на сегодняшний день способы ведения бухгалтерского учета не позволяют учесть работника в виде актива компании. Конечно, можно капитализировать все связанные с ним расходы (эти данные есть в учете), но как «амортизировать», например, расходы на обучение работника, какие критерии брать за основу — сумму за обучение, срок «эксплуатации» полученных знаний, эффективность отдачи этих знаний?

Тем не менее продолжать исследовать этот актив (человеческий ресурс) в виде учетной категории необходимо. Необходимо изменение концепции признания активов, их классификации (однозначно сказать, это оборотные или

внеоборотные активы, невозможно), оценки, отражения в учете и отчетности.

Законодательно регулируемый бухгалтерский учет как формирование документированной систематизированной информации об объектах не предусматривает формирование информации о человеческом капитале (человеческих) ресурсах и не отражает ее в бухгалтерской

(финансовой) отчетности. Неограниченные возможности управленческого учета не могут считаться официальными для пользователей этой информации, поэтому следует признать необходимость расширения прав «официального» бухгалтерского (финансового) учета с определением методик учета человеческого капитала.

Список литературы

1. Богатая И. Н., Евстафьева Е. М. Исследование современных тенденций развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации. Исследование современных тенденций // Международный бухгалтерский учет. 2013. № 25.; Бухгалтерский учет в издательстве и полиграфии. 2013. № 5.
2. Давидюк Т. В. Дискуссионные проблемы бухгалтерского отражения человеческого капитала предприятия // Международный бухгалтерский учет. 2011. № 3. С. 49—57.
3. Парасоцкая Н. Н. Учет инвестиций в человеческий капитал // Финансовый вестник: финансы, налоги, страхование, бухгалтерский учет. 2011. № 12.
4. Шаш Н. Н. Управление интеллектуальным капиталом развивающейся компании: учебное пособие. Магистр; ИНФРА-М, 2014.
5. Чернякова Л. В угоду эффективности // БДМ. Банки и деловой мир. 2016. № 9. С. 82—84.

References

1. Bogataja I. N., Evstafeva E. M. *Issledovanie sovremennyh tendencij razvitija buhgalterskogo ucheta i otchetnosti v Rossijskoj Federacii: Issledovanie sovremennyh tendencij* [Research of modern trends of development of accounting and reporting in the Russian Federation]. International Accounting. 2013. No. 25., Accounting in Publishing and Printing. 2013. No. 5.
2. Davidjuk T. V. *Diskussionnye problemy buhgalterskogo otrazhenija chelovecheskogo kapitala predpriyatija* [Contentious issues of human capital accounting treatment]. International Accounting. 2011. No. 3. pp. 49—57.
3. Parasockaja N. N. *Uchet investicij v chelovecheskij kapital* [Human capital investment accounting]. Finansovyj vestnik: finansy, nalogi, strahovanie, buhgalterskij uchec. 2011. No. 12.
4. Shash N. N. *Upravlenie intellektual'nym kapitalom razvivajushhejsja kompanii: uchebnoe posobie* [Management of a new company's intellectual capital: education guidance]. Magistr, INFRA-M, 2014.
5. Chernjakova L. *V ugodu effektivnosti* [In favor of effectiveness]. BDM. Banks & Business World. 2016. No. 9. pp. 82—84.

Для цитирования: Клепиков Н. В. Проблемы и перспективы учета человеческих ресурсов // Корпоративное управление и инновационное развитие экономики Севера: Вестник Научно-исследовательского центра корпоративного права, управления и венчурного инвестирования Сыктывкарского государственного университета. 2018. № 1. С. 120—124.

For citation: Klepikov N. V. Problems and prospects of accounting human resources // Corporate governance and innovative economic development of the North: Bulletin of the Research Center of Corporate Law, Management and Venture Capital of Syktyvkar State University. 2018. № 1. P. 120—124.