

С.Сейфуллин атындағы Қазақ агротехникалық зерттеу университетінің экономикалық факультетінің 60 жылдығына арналған «Жаңа болмыс жағдайында экономика және қоғам» Халықаралық ғылыми-практикалық конференциясының материалдары, 25 мамыр 2023 жыл, I бөлім= **Материалы** Международной научно-практической конференции «**Экономика и общество в условиях новой реальности**», посвящённой 60-летию экономического факультета Казахского агротехнического исследовательского университета имени С. Сейфуллина, 25 мая 2023 год, I часть = **Materials** of the International scientific and practical conference «**Economy and Society in a new reality**» dedicated to the 60th anniversary of the Faculty of Economics of the S. Seifullin Kazakh Agrotechnical Research University, May 25, 2023, I part. – 2023. – Ч.1. – С.243-248.

## **ЧЕЛОВЕЧЕСКИЙ КАПИТАЛ КАК ОБЪЕКТ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА**

УДК 657.1

*Евлоева Т.Р., магистрант  
Бельгибаева А.С., к.э.н., профессор  
Кокшетауский университет им. Ш.Уалиханова, г. Кокшетау*

Согласно теории развития цивилизации общество проходит следующие стадии развития: доиндустриальное, где основным источником дохода является земля, индустриальное, когда машины и оборудование имеют привилегированное значение, и постиндустриальное, то есть эпоха знаний и технического прогресса.

В мире набирает силу тенденция, в рамках которой победителем в XXI в. окажется не тот, у кого больше природных ресурсов или основных производственных фондов, а тот, у кого выше качество человеческого капитала. В связи с этим все больший интерес в экономической науке приобретают вопросы становления и дальнейшего развития человеческого капитала. Однако, несмотря на то, что человеческий капитал является важнейшей движущей силой в создании богатства организаций и общества, он ещё недостаточно подробно исследован как объект бухгалтерского учета.

Считается, что учет человеческого капитала является достаточно сложным процессом, и эта сложность, главным образом, заключается в том, что существуют сотни факторов, которые составляют ценность сотрудника. Американская ассоциация бухгалтеров определяет учет человеческого капитала как процесс выявления и измерения данных о человеческих ресурсах и передачи этих сведений заинтересованным сторонам [1].

Учет человеческих ресурсов в его самой базовой и фундаментальной форме можно определить еще в средневековой Европе. Когда враг попадал в плен, захватчики должны были решить, должны ли они оставить пленника в живых или убить его. Для этого они подсчитывали, сколько будет стоить

содержание заключенного и сколько они потенциально могут заработать в будущем на его содержании. Если, в результате подсчетов, держать пленника оказывалось выгодным, его оставляли в живых, в противном случае заключенного приговаривали к казни. Хотя это и было очень рудиментарно, это означало практическое применение учета человеческих активов [2].

Современный учет человеческих активов начал формироваться в середине двадцатого века в Соединенных Штатах Америки. Ренсис Лайкерт, социальный психолог из Мичиганского университета, был одним из основоположников учета человеческих ресурсов, который первым заявил о необходимости системного бухгалтерского учета человеческих ресурсов еще в середине 1960-х гг. [3].

Таким образом, дискуссия о том, что человеческий капитал должен быть оценен и отображен в системе бухгалтерского учета, ведется уже достаточно давно.

Исследованиями, направленными на развитие концепции учета человеческих ресурсов, являются труды зарубежных экономистов: Е. Фламхольца, Я. Фитценца, М. Армстронга, Р. Лайкерта, и т.д. Так, Э. Фламхольц, основоположник концепции учета человеческих ресурсов, считал, что человеческий капитал является наиболее ценным ресурсом организации, в связи с чем его необходимо учитывать, как актив организации [4].

М. Армстронг в своем определении концепции человеческого капитала говорил о нем как о ключевом элементе рыночной стоимости организации. По его мнению, «его цена должна быть включена в расчет как показатель для инвесторов или тех, кто рассматривает возможность слияния или приобретения организации» [5]. Ввести в бухгалтерский баланс отдельной строкой статью «Инвестиции в персонал» и отражать эти инвестиции как актив фирмы предлагал также и Р. Лайкерт.

О. Когут считает, что в состав объектов бухгалтерского учета необходимо включать не только имущество предприятия, но и все ресурсы, над которыми предприятие осуществляет контроль, в том числе и человеческий капитал [6].

К основным характерным особенностям человеческого капитала как части человеческих ресурсов и как объекта бухгалтерского учета можно отнести следующие:

- зависимость функционирования человеческого капитала от продолжительности жизни его носителя,
- возможность превращения потенциала человеческого капитала в конкретные научно-технические разработки,
- сложность расчета экономической выгоды от вложений в человеческий капитал до момента реального получения дохода.

Многие из этих особенностей являются причиной, по которой человеческий капитал не может быть полноценно отражен в бухгалтерском учете.

Человеческий капитал находит очень ограниченное отражение в системе финансовой отчетности: в пассиве бухгалтерского баланса отражается задолженность перед персоналом по оплате труда в составе кредиторской задолженности, а в отчете о финансовых результатах затраты на оплату труда в составе себестоимости продукции (услуг).

Столь ограниченное раскрытие в составе показателей бухгалтерской отчетности человеческого капитала способствовало разработке различных вариантов отражения информации о данном ресурсе в системах бухгалтерского учета и отчетности (таблица 1).

Таблица 1 - Отражение информации о человеческом капитале в финансовой отчетности

Подход	Комментарий	Недостатки
Отражение человеческого капитала в балансе по статье «Инвестиции в человеческий капитал»	Человеческий капитал - это актив, инвестиции в человеческий капитал капитализируются и списываются равномерно через амортизационные отчисления	Несоответствие критериям признания в качестве актива. Сложности с определением срока полезного использования
Отражение человеческого капитала в балансе по статье «Деловая репутация»	При приобретении бизнеса организация-покупатель платит не только за активы, отраженные в учете организации, но и за специально обученных людей, способных эффективно работать и увеличивать прибыль приобретенной организации.	Внутренне созданная деловая репутация не признается в качестве актива, так как невозможна ее идентификация и надежная оценка. Деловая репутация отражается в балансе только при осуществлении сделок купли-продажи предприятия.
Отражение в отчете о финансовых результатах в составе расходов по обычным видам деятельности		Данный вариант учета подходит только для организаций, где удельный вес затрат на человеческие ресурсы невелик. Для организаций, в которых человек является ключевым ресурсом (IT -компании, спортивные клубы и др.) данный вариант не подходит
Человеческий капитал отражается в пассиве баланса в составе обязательств,	Создание фонда «Финансовые обязательства по взносам в человеческий капитал», за счет нераспределенной прибыли.	Также как и в предыдущем подходе, человеческий капитал учтен опосредованно и информация о человеческом капитале недостаточна

балансовая стоимость которых определяется на основании размера заработной платы	В дальнейшем средства этого фонда использовать для финансирования развития «человеческого капитала»	
---	---	--

Далее необходимо более подробно рассмотреть один из наиболее популярных подходов учета человеческого капитала - его признание активом организации.

Среди самых весомых аргументов против признания человеческого капитала активом выдвигается отсутствие права собственности на использование или владение им.

Собственность как экономическая категория проявляется в виде отношений между людьми по поводу различных средств, продуктов производства, материальных благ путем беспрепятственного пользования, владения и распоряжения [7].

Как экономическая категория – это не сами по себе средства производства или их продукты, не отношение отдельного человека или группы людей к средствам производства и их продуктам, а отношение между людьми по поводу средств производства и производимых ими материальных благ. Экономическое право собственности предполагает владение экономическими выгодами от использования актива в своей деятельности, а не физическом владении.

В международной учетной практике при определении существования актива право собственности не является первостепенным. Большинство активов находятся под экономическим контролем фирмы, когда управление активами осуществляется не на основе юридического права собственности, а с позиции владения полученными экономическими выгодами.

Признаки актива: а) актив приносит экономические выгоды. Рабочая сила является фактором производства, позволяющим работодателю производить и продавать произведенные работниками продукты (работы, услуги). Фирма имеет возможность получать будущие экономические выгоды от использования человеческого капитала как актива на протяжении всего срока действия трудового договора; б) наличие контроля над активом. Приобретение организацией рабочей силы носит процесс найма, оформляется трудовым договором и приказом на работу. Фирма обладает полномочиями в отношении человеческого капитала как актива, имеет возможность влиять на доход при помощи осуществления своих полномочий. Работодатель вправе предъявлять требования к уровню образования, стажу работы, опыту работы по специальности и другие требования. Устанавливается дата начала работы, место работы, режим рабочего времени и времени отдыха, размер и порядок выплаты заработной платы. Работодатель поручает сотруднику конкретную

работу, контролирует ее выполнение, в случае невыполнения привлекает работника к дисциплинарной ответственности. в) оценка актива. На этапе, когда трудовая деятельность еще не начата, человек направляет свои усилия на получение воспитания и образования. В целях адаптации к постоянно меняющимся условиям трудового процесса работник неоднократно повышает свою квалификацию, совершенствует умения и навыки. Оценка человеческого капитала представляет собой денежное выражение накопленных знаний, умений и навыков индивидуума для получения обобщающих данных по организации при составлении финансовой отчетности [8].

В то же время информацию о персонале можно представлять в нефинансовой отчетности. Согласно МСФО 1 «Представление финансовой отчетности», фирма может представлять дополнительную информацию, сопутствующую финансовой отчетности, если исполнительный орган считает ее полезной для заинтересованных пользователей при принятии экономических решений [9]. В современных условиях такой дополнительной информацией может быть информация о человеческом капитале. Так, например, Институт управления человеческим капиталом (Human Capital Management Institute, США), организация, осуществляющая услуги в области кадровой аналитики и прогнозирования показателей управления человеческим капиталом, для раскрытия информации о человеческом капитале разработал три отчета, известных как отчеты о человеческом капитале (таблица 2).

Таблица 2 – Отчеты о человеческом капитале

№	Название	Описание
1.	Отчет о влиянии человеческого капитала на финансовые результаты	отчет приводит количественную оценку того, каким образом человеческий капитал оказывает влияние на финансовые показатели
2.	Баланс человеческого капитала	данный отчет позволяет количественно измерить ценность человеческих ресурсов и оценить стоимость человеческого капитала в зависимости от категории работников
3.	Отчет о движении человеческого капитала	предоставляет информацию о движении потока человеческих ресурсов с разбивкой по периодам времени с анализом того, где и как человеческий капитал распределяется и используется

Таким образом, отсутствие в финансовой отчетности такой статьи, как человеческий капитал, можно объяснить трудностями, возникающими при измерении, оценке, а также признании человеческого капитала как актива. В настоящее время специалисты в области бухгалтерского учета, из-за отсутствия последовательного способа измерения человеческого капитала, выступают против отражения данного показателя в отчете о финансовом положении.

Однако управление человеческим капиталом, его оценка становятся все более важными составляющими деятельности организации, которым необходимо уделять особое внимание. В связи с этим, на сегодняшний день для начала достаточно иметь хотя бы отдельный отчет о человеческом капитале, который будет содержать статистические и другие данные о потенциале человеческого капитала компании.

#### Список использованной литературы

1. Okpala, P. O. and Chidi, O. C. Human capital Accounting And Its Relevance To Stock Investment Decisions In Nigeria [Text] / European Journal of Economics, Finance and Administrative Sciences. – 2010. - Issue 21. - P. 64-76.
2. Ahmed, A. Human resource accounting (HRA): Techniques and accounting treatment [Text] / Institute of Chartered Accountants of Bangladesh Working Paper Series. – 2010. - P. 88-94.
3. Likert R., Pile W.C. Human Resource Accounting [Text] / Financial Analysts Journal. - February 1971. – Vol.11. - P. 75–84.
4. Flamholtz, E. G. Current issues, recent advancements, and future directions in human resource accounting [Text] / Journal of Human Resource Costing and Accounting. – 1999. – Vol.4(1). - P.11-20.
5. Armstrong, M. Essential Human Resource Management Practice, a Guide to People Management // Open Journal of Social Sciences. – 2020 - Vol.8.-p.1120-1134.
6. Kogut, O.Y., Janshanlo, R.E., Czerewacz-Filipowicz, K. Human capital accounting issues in the digital economy [Text] / Advances in Intelligent Systems and Computing.-2020.-Vol.8/ - P. 296-305. [Электронный ресурс] URL: <https://www.scopus.com/record/display.uri?eid=2-s2.0-85062265960&origin=resultslist&sort=plf-f>
7. Шулятьев, В.В. К понятию права собственности [Текст] / В.В.Шулятьев // Вестник науки и образования. – 2018. – № 18. – С. 47–50.
8. Обущенко, Т.Н. Бухгалтерский учет человеческого капитала [Текст] / Т.Н.Обущенко // Интернет-журнал «Науковедение». – 2016. - №3, том 8. - С.132-139.
9. МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» [Электронный ресурс] URL: <https://cdb.kz/sistema/biblioteka-bukhgaltera/standart/mezhdunarodnyy-standart-finansovoy-otchetnosti-ias-1-laquo-predstavlenie-finansovoy-otchetnosti-raquo/>