

ЧЕЛОВЕЧЕСКИЙ КАПИТАЛ КАК ОБЪЕКТ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И ОТЧЕТНОСТИ

© 2013 Кузьменко Ольга Анатольевна

кандидат экономических наук

© 2013 Масюк Никита Александрович

Тюменская государственная академия мировой экономики, управления и права

625051, г. Тюмень, ул. 30 лет Победы, д. 102

E-mail: moa1977@rambler.ru

Рассмотрено теоретическое содержание категории “человеческий капитал”, ее значимость для развития направлений науки и практики. Обоснована авторская позиция относительно необходимости введения новых критериев классификации человеческого капитала для отражения показателей в системе учета и отчетности российских компаний.

Ключевые слова: человеческий капитал, классификация видов, учет, интегрированная отчетность.

В рассуждении о качественном и количественном представлении информации в отчетности компании уместным будет вопрос о том, насколько целесообразно и в каком объеме представлять информацию в финансовой отчетности о человеческом капитале, который по сути есть капитал в форме интеллектуальных способностей и практических навыков, полученных в процессе образования и осуществления практической деятельности человека.

В экономической науке человеческий капитал часто рассматривается как способность людей к участию в процессе производства. Категории “человеческий капитал” посвящено немало работ зарубежных и отечественных исследователей. Авторы рассматривают не только сущность данного понятия, но и обусловленность его от трансформации других экономических категорий, особое внимание уделяется классификации видов человеческого капитала и др.

Использование указанной категории применительно к макроэкономике можно встретить в работах разной научной направленности. Считается, что особенности национального человеческого капитала определяли в разных эпохах историческое развитие мировых цивилизаций и стран мира. В XX и XXI столетиях национальный человеческий капитал признан главным интенсивным фактором развития экономики и общества. Отличие этого фактора от других (природных ресурсов, собственно труда и обычного капитала) заключается в необходимости привлечения инвестиций и их роста в течение длительного времен-

ного периода. В развитых странах мира в конце 1990-х гг. в человеческий капитал вкладывалось около 70 % всех средств, а в физический капитал - только около 30 %.

Исследования категории “человеческий капитал” привели к появлению различных ее модификаций: положительного (созидательного) человеческого капитала; отрицательного (разрушительного) человеческого капитала¹; креативного человеческого капитала; инновационного человеческого капитала и др. Бесспорно, что развитие инновационной экономики без человеческого капитала невозможно. Поэтому человеческий капитал стал объектом учета и отчетности практически всех хозяйствующих субъектов.

О человеческом капитале как бухгалтерской категории писали в 90-х гг. XX в. авторы А.И. Добрынин, С.А. Дятлов, Е.Д. Цыренова. В своей монографии “Человеческий капитал в транзитивной экономике” они заявили о необходимости учета человеческого капитала в составе нематериальных активов организации². Данное ими утверждение не было подкреплено концептуальным обоснованием и, соответственно, не нашло должной поддержки в научной среде. Л.А. Чайковская и Ю.О. Быстрова исследовали вопросы учета и оценки элементов интеллектуального капитала в целом и человеческого капитала в частности. По их мнению, возможность учета человеческого капитала в составе нематериальных активов существует и находится в зависимости от условий контакта, заключенного с сотрудником³.

Н.С. Тонкошкурова не считает правильным признавать человеческий капитал в качестве материальных и нематериальных активов в силу того, что у организации нет права распоряжения человеческим капиталом (неявными знаниями). Но при этом автор полагает, что ресурс в виде “знаний” как самостоятельный актив может быть признан в учетном процессе при определении особых условий для его признания⁴.

В экономической литературе часто высказывалось мнение по принадлежности человеческого (интеллектуального) капитала к категории нематериальных активов. И.И. Просвирина в своей статье “Интеллектуальный капитал: новый взгляд на нематериальные активы”⁵ проанализировала понятие и структуру интеллектуального капитала, определив его составляющие:

1) человеческий капитал (НС) - рассматривается как компетенция и способности персонала компании;

2) структурный, или организационный, капитал (SC) - это то, что остается в компании после окончания рабочего дня и ухода работников;

3) клиентский капитал (CC) представляет собой ценность, заключенную в отношениях с клиентами.

Опираясь на структуру интеллектуального капитала в известной модели “Skandia Value Scheme”, разработанной Л. Эдвинссоном для шведской страховой компании Skandia, представленной впервые в 1995 г. в годовом отчете, определен состав интеллектуального капитала как совокупность человеческого и структурного капитала (см. рис. 1).

В своей работе “Система сбалансированных показателей: от стратегии к действию” Р.С. Кап-

лан и Д.П. Нортон описывают четыре сбалансированных показателя, позволяющих эффективно управлять деятельностью компании. Четвертый показатель “обучение и развитие” рассматривается авторами как один из компонентов капитала компании - человеческий капитал. По мнению авторов, эффективность и результаты деятельности компании во многом зависят от кадрового потенциала и его удовлетворенности (Р.С. Каплан, Д.П. Нортон “Система сбалансированных показателей: от стратегии к действию”)⁶. Положительно, что показатель сохранения кадровой базы направлен на сохранение кадрового потенциала компании, в которых последняя заинтересована более всего.

Доказывая эффективность развития компании на основе системы сбалансированных показателей, Р.С. Каплан и Д.П. Нортон выстраивают причинно-следственную связь системы сбалансированных показателей. В схеме “Развитие сфер компетентности, необходимых для успешного обслуживания” представлена модель повышения эффективности персонала как одна из стратегических целей компании. Таким образом, чтобы определить отсроченный индикатор результата, необходимо наряду с другими показателями определить доход на одного сотрудника.

Авторами доказана взаимосвязь роста доходов и, как следствие, прибыльности компании с вложениями в человеческий капитал (см. рис. 2).

Выстраивая систему эффективного менеджмента на основе системы сбалансированных показателей, Р.С. Каплан и Д.П. Нортон ставят финансовые показатели наряду с нефинансовыми показателями, требующими их отражения как в учетном процессе, так и в отчетности.



Рис. 1. Структура интеллектуального капитала в модели “Skandia Value Scheme” Л. Эдвинссона

Источник. LeifEdvinsson. URL: www.intellectualcapital.se.



Рис. 2. Цепочка прибыльности услуг

Источник. Putting the Service-Profit Chain to Work / J.L. Heskett // Harvard Business Review. 1994. March/April. P. 166.

И.И. Просвирина рассматривает категорию “человеческий капитал” в составе нематериальных активов на основе модели известного шведского ученого К.-Э. Свейби (Sveiby), который делит нематериальные активы на три компонента:

- компетенцию сотрудников (мысленные знания, способности, накопленный опыт, образование);

- внутреннюю структуру компании (ориентирована на поддержание организации и включает: патенты, авторские права, базы данных, административные системы, научные исследования и разработки);

- внешнюю структуру компании (ориентирована на отношения с клиентами и поставщиками; это имидж компании, торговые марки, признание продукции).

Каждый из трех нефинансовых показателей оценивается с точки зрения роста и инноваций,

эффективности и стабильности, что следует из матрицы К.-Э. Свейби (см. таблицу).

Понятия человеческого и интеллектуального капитала в трудах ряда авторов используются как синонимы. Проблематику интеллектуального капитала поднимали В.П. Багов, Е.Н. Селезнев, В.С. Ступаков, Д.Л. Волков, которые обращались к данной категории как к интеллектуальному богатству организации, предопределяющему ее творческие возможности по созданию и реализации интеллектуальной и инновационной продукции⁷. По их мнению, интеллектуальный капитал состоит из двух тесно взаимодействующих частей: кадрового капитала и интеллектуальной собственности (рис. 3).

Под кадровым капиталом подразумевается совокупность имеющихся знаний, опыта, профессиональных качеств сотрудников организации (человеческие активы) (что и представляет собой

Матрица К.-Э. Свейби

	Рост и инновации	Эффективность	Стабильность
<i>Компетенция сотрудников</i>	Длительность работы в данной профессии (лет) Уровень образования Затраты на обучение и образование сотрудников Внутрифирменный оборот персонала Клиенты, повышающие компетенцию	Доля специалистов Добавленная стоимость на одного занятого Добавленная стоимость на одного специалиста Прибыль на одного занятого Прибыль на одного специалиста	Текущая стоимость специалистов Средняя заработная плата Средний трудовой стаж
<i>Внутренняя структура</i>	Инвестиции в информационные технологии Клиенты, улучшающие структуру	Доля обслуживающего персонала Индекс "ценности/отношение персонала"	Срок жизни организации Текущая стоимость обслуживающего персонала Доля новых сотрудников
<i>Внешняя структура</i>	Прибыль на одного клиента Рост числа клиентов Клиенты, улучшающие имидж компании	Индекс удовлетворенности клиентов Продажи на одного клиента Индекс "выигрыш / потери"	Доля крупных клиентов Структура клиентов по длительности партнерских связей Частота повторяющихся заказов



Рис. 3. Структура интеллектуального капитала

Источник. Волков Д.Л. Показатели результатов деятельности: использование в управлении стоимостью компании // Российский журнал менеджмента. Т. 3. № 2. 2005. С. 3-42.

человеческий капитал компании), являющихся базовой составляющей, “обеспечивающей создание интеллектуальной собственности”.

Следует обратить внимание, что в большинстве существующих классификационных моделей человеческого (интеллектуального) капитала ряд показателей представлен индексами, коэффициентами, процентами, удельными показателями и др. Однако в системе бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности показатели, не имеющие стоимостной оценки, не отражаются. Поэтому большая часть информации в соответствии с требованиями МСФО по аналогии с зарубежной практикой отражается в отчетности российских организаций в качестве допол-

нительной информации: характеристик вложений в развитие человеческого капитала; затрат на обучение, повышение квалификации, переподготовку кадров; социально значимых вложений компаний, благодаря которым осуществляется поддержание и обеспечение персонала компании и их семей; и т.д.

Поскольку от компетенции сотрудников находится в прямой зависимости качество осуществляемых в компании процессов производства управления, компетенция сотрудников справедливо рассматривается как составляющая нематериальных активов на основе модели шведского ученого К.-Э. Свейби и имеет рыночную стоимость. Признание рыночной стоимости объек-

та по сути является признанием его как объекта учета. Однако в составе нематериальных активов нет классификационной позиции, которая соответствовала бы данным выше характеристикам человеческого капитала, компетенций сотрудников и др.

Единственным регламентирующим порядок учета нематериальных активов документом в России является ПБУ 14/2007 “Учет нематериальных активов”, основанное на МСФО (IAS) 38 “Нематериальные активы”. Но и международный стандарт не содержит специальных акцентов об отражении в отчетности такого показателя, как человеческий капитал. Поэтому назрела необходимость в разработке новых классификационных позиций счета 04 “Нематериальные активы”, для каждой из которых должны быть определены методы и способы оценки, критерии признания для отражения показателей в отчетности.

Наметившаяся в мировой практике тенденция к формированию интегрированной отчетности (на основе МСФО, US GAAP, Руководства GRI по формированию отчетности в области устойчивого развития и др.) в настоящее время позволяет определить позицию российской системы учета к классификации показателей (в том числе финансовых и нефинансовых), характеризующих

все сферы деятельности компаний (экономической, экологической, социальной, стратегической и др.) системами и подсистемами доступных для понимания и отражения в учетной информации и формах внутренней и внешней отчетности данных о человеческом капитале.

¹ Корчагин Ю.А. Современная экономика России. Ростов н/Д, 2008.

² Добрынин А.И., Дятлов С.А., Цыренова Е.Д. Человеческий капитал в транзитивной экономике: науч. изд. СПб., 1999. С. 284.

³ Чайковская Л.А., Быстрова Ю.О. Интеллектуальный капитал в финансовой отчетности // Международный бухгалтерский учет. 2011. № 4 (154). С. 18.

⁴ Тонкошкурова Н.С. О представлении информации о знаниях сотрудников в отчетности, составляемой в соответствии с МСФО // Аудит и финансовый анализ. 2010. № 2. С. 88.

⁵ Финансовый менеджмент. 2004. № 4. URL: <http://www.dis.ru/library/detail.php?ID=24030>.

⁶ URL: http://www.e-reading-lib.com/bookreader.php/141077/Kaplan_Sbalansirovannaya_sistema_pokazatelei.pdf.

⁷ Волков Д.Л. Показатели результатов деятельности: использование в управлении стоимостью компании // Российский журнал менеджмента. 2005. Т. 3. № 2. С. 3-42.

Поступила в редакцию 01.11.2013 г.