

УДК 331.101.262; 657.4.01

JEL M41; M59

<https://doi.org/10.21122/2309-6667-2024-19-151-158>

ДИСКУССИОННЫЕ ВОПРОСЫ ОТРАЖЕНИЯ ЧЕЛОВЕЧЕСКОГО КАПИТАЛА В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ

Л. В. Грибко

l_gribko@mail.ru

аспирант

Белорусский государственный экономический университет

г. Минск, Республика Беларусь

В статье рассмотрена возможность признания человеческого капитала в качестве актива. Проанализированы нормативно-правовые акты по бухгалтерскому учету, а также труды экономистов, посвященные отражению человеческого капитала в составе нематериальных активов, на основании чего выявлены имеющиеся проблемы бухгалтерского учета человеческого капитала. Предложены мероприятия для решения выявленных проблем.

Ключевые слова: человеческий капитал, бухгалтерский учет, объект бухгалтерского учета, активы, нематериальные активы.

Цитирование: Грибко, Л. В. Дискуссионные вопросы отражения человеческого капитала в бухгалтерском учете / Л. В. Грибко // Экономическая наука сегодня : сб. науч. ст. / БНТУ. – Минск, 2024. – Вып. 19. – С. 151–158. <https://doi.org/10.21122/2309-6667-2024-19-151-158>

Введение. Современная экономика характеризуется развитием цифровых технологий и модернизацией технологических процессов. Поэтому на микро-, мезо- и макроуровне уделяется большое внимание накоплению и развитию человеческого капитала, который является неотъемлемым элементом социально-экономического развития страны и успешной деятельности организаций. Финансовые результаты организации и уровень ее конкурентоспособности, в первую очередь, зависят от квалификации и навыков трудовых ресурсов. Однако недостаточно иметь трудовые ресурсы, необходимо ими еще и эффективно управлять. Для этого важно иметь информацию о формировании, изменениях и воспроизводстве человеческого капитала, что возможно при его отражении в бухгалтерском учете.

Человеческий капитал как национальное богатство впервые в XVII в. рассмотрел У. Петти, а затем А. Смит, Д. Рикардо, К. Маркс, А. Маршалл, И. Фишер и т. д. В своих трудах экономисты сформулировали основы теории и сделали ее объектом научного исследования. Однако современная теория человеческого капитала зародилась только во второй половине XX в. в работах Т. Шульца и Г. Беккера, которые создали новую теоретико-методологическую базу теории человеческого капитала, а также обусловили основные направления для дальнейшего исследования.

С того времени разностороннему изучению человеческого капитала уделяли свое внимание многие ученые-экономисты. Исследованию сущности человеческого капитала и проблемам его оценки и отражения в бухгалтерском учете посвятили свои труды В. В. Богатырёва, А. В. Бондарь, Т. В. Давидюк, А. И. Добрынин, С. А. Дятлов, Г. Я. Житкевич, И. В. Корнеевец, А. Н. Короб, Т. Н. Обущенко, В. Ф. Палий, Д. А. Панков, Г. Н. Тугускина, Е. Д. Цыренова и др. Однако на сегодняшний день осталось немало открытых вопросов относительно данной экономи-

ческой категории и самым дискуссионным из них является возможность отражения человеческого капитала в бухгалтерском учете.

Недостаточность теоретических и практических разработок относительно бухгалтерского учета человеческого капитала свидетельствует об актуальности выбранного направления исследования. Целью данной работы является выявление проблем признания человеческого капитала объектом бухгалтерского учета, а также разработка рекомендаций для отражения человеческого капитала в бухгалтерской отчетности.

Результаты и их обсуждение. Для рассмотрения человеческого капитала в качестве объекта бухгалтерского учета необходимо понимать его сущность. В экономической литературе встречаются различные трактовки данной экономической категории, анализ которых позволил выделить три подхода к определению понятия «человеческий капитал»: как фактор увеличения дохода индивида и/или прибыли предприятия; как самостоятельная ценность, целью которой является самосовершенствование индивида; как объект инвестирования [1, с. 42]. Таким образом, выше сказанное свидетельствует об отсутствии общепринятого определения. Проанализировав и обобщив мнения ученых, под человеческим капиталом предлагается понимать совокупность здоровья, врожденных способностей, личностных характеристик, запаса знаний, навыков, умений, профессионализма, сформированного в результате инвестиций, способствующую росту производительности труда и увеличению доходов, а также являющуюся основной для дальнейшего развития индивида.

Человеческий капитал, как и любая самостоятельная экономическая категория, обладает определенными характеристиками: неоднороден; неразделим с собственником; в основе находятся инвестиции, причем необходимы как индивида, так и общества; рост зависит, в первую очередь, от повышения уровня образования; приносит доход в будущем за счет отказа от благ в настоящем; может накапливаться [1, с. 44].

Отражение человеческого капитала в бухгалтерском учете, безусловно, будет способствовать грамотному управлению трудовыми ресурсами и принятию правильных решений. Однако данная информация будет полезна не только внутренним пользователям, но и внешним, например, инвесторам и вышестоящим органам управления (рисунок 1).

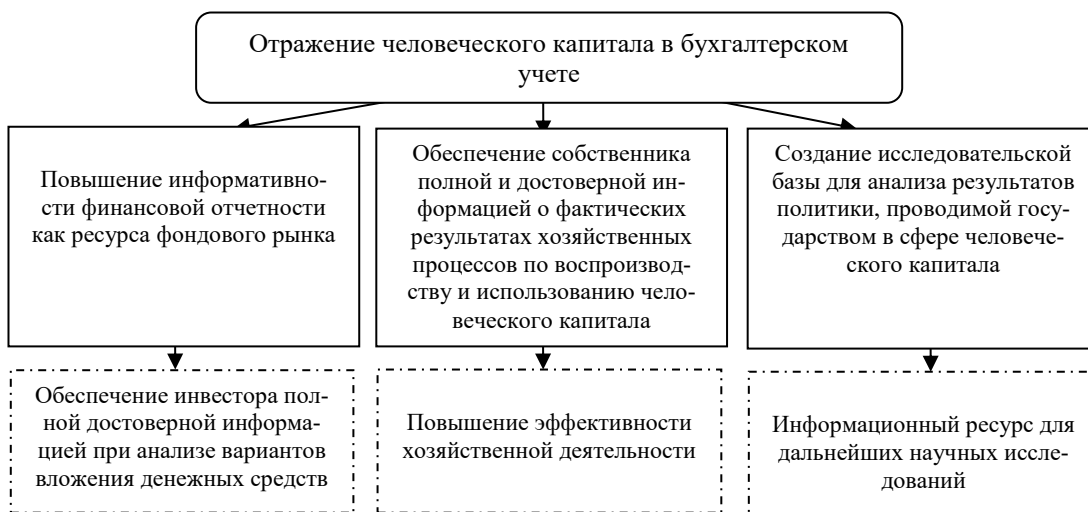


Рисунок 1 – Необходимость разработки методики отражения человеческого капитала в бухгалтерском учете

Источник: разработка автора на основе [2, с. 117]

В первую очередь, для отражения человеческого капитала в бухгалтерском учете необходимо рассмотреть возможность его признания в качестве актива. На рисунке 2 представлены определения понятия «актив» в Международных стандартах финансовой отчетности и в Национальной системе бухгалтерского учета Республики Беларусь.

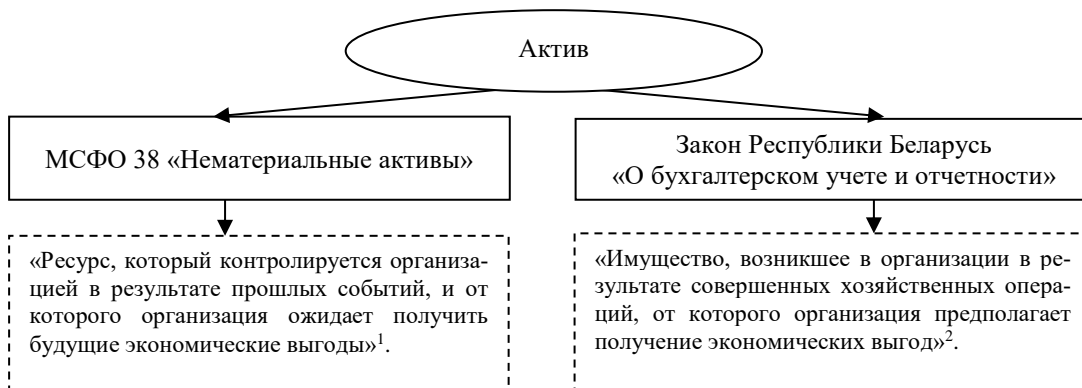


Рисунок 2 – Определение понятия «актив»
Источник: разработка автора

Таким образом, критериями отнесения к активам являются контроль со стороны организации и получение ей будущих экономических выгод.

Относительно первого критерия – контроля над человеческим капиталом, многие экономисты считают, что так как знания, квалификация, навыки и т. д. неотделимы от их носителя, организация не может осуществлять контроль над человеком, а соответственно к активам человеческий капитал отнести невозможно. Однако профессор В. Ф. Палий считает, что при рассмотрении человеческого капитала организации как коллектива сотрудников, объединяющих индивидов, увольнение одного или нескольких из них не приведет к потере контроля над персоналом (цит. по [3, с. 450]). Т. Н. Обущенко также полагает, что организация способна контролировать человеческий капитал. Это объясняется тем, что организация, приобретая рабочую силу, оформляет трудовой договор или приказ на работу, в которых указывается место работы, дата ее начала, обязанности, режим работы, размер заработной платы и т. д. Также работодатель имеет право предъявлять к сотруднику определенные требования (опыт работы, уровень образования, стаж и т. д.). Сотруднику поручается определенная работа, работодатель, в свою очередь, контролирует ее выполнение и за неисполнение трудовых обязанностей может привлечь сотрудника к дисциплинарной ответственности³. Таким образом, организация может контролировать человеческий капитал.

С позиции использования в деятельности организации и получения экономических выгод человеческий капитал можно отнести к активам, т. к. он является ключевым фактором развития организации и источником прибыли. Срок полезного использования регулируется трудовым договором.

¹ Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 38 «Нематериальные активы» [Электронный ресурс] // Министерство финансов Российской Федерации. – Режим доступа: https://minfin.gov.ru/document/?id_4=15329. – Дата доступа: 14.05.2023.

² О бухгалтерском учете и отчетности [Электронный ресурс] : Закон Респ. Беларусь, 12 июля. 2013 г., № 57-3 // Национальный правовой Интернет-портал Республики Беларусь. – Режим доступа: <https://pravo.by/document/?guid=3871&p0=h11300057>. – Дата доступа: 21.05.2023.

³ Обущенко, Т. Н. Бухгалтерский учет человеческого капитала [Электронный ресурс] / Т. Н. Обущенко // Интернет-журнал Науковедение. – 2016. – Т. 8, № 3 (34). – С. 1–12. – Режим доступа: <http://naukovedenie.ru/PDF/93EVN316.pdf>. – Дата доступа: 22.06.2023.

При этом возникает следующий вопрос: к какому виду активов организации можно отнести человеческий капитал? Анализ литературы по теме исследования показал, что в этом вопросе также не существует единого мнения в научном сообществе. Так, например, встречаются предложения по отражению человеческого капитала в I разделе баланса «Внеоборотные активы», во II разделе «Оборотные активы», а также на забалансовых счетах. Однако большинство ученых предлагают отнести человеческий капитал к нематериальным активам.

Согласно МСФО (IAS) № 38, «нематериальный актив – идентифицируемый немонетарный актив, не имеющий физической формы». Критерии отнесения к нематериальным активам: идентифицируемость, контроль, получение будущих экономических выгод, достоверная оценка¹.

С точки зрения идентифицируемости актив может быть признан нематериальным, если он отделим от организации и может быть продан, предоставлен в аренду, передан или обменян отдельно либо вместе с договором, который к нему относится, с идентифицируемым обязательством либо активом вне зависимости от того, намерена ли организация это сделать; либо если является результатом договорных отношений.

Под контролем актива организацией понимается обладание правом на получение будущих экономических выгод от лежащего в его основе ресурса, а также ограничение к этим выгодам других лиц. К получению будущих экономических выгод относится выручка от реализации продукции и услуг, снижение затрат, а также другие выгоды, которые возникают от использования данного актива организацией. Достоверная оценка предполагает возможность точного определения первоначальной стоимости данного актива².

Требования отечественного бухгалтерского учета к признанию актива нематериальным сводятся к удовлетворению следующих критериев, отмеченных в Постановлении Министерства финансов Республики Беларусь «О некоторых вопросах бухгалтерского учета»:

- активы, не имеющие материально-вещественной формы;
- активы идентифицируемы, то есть отделимы от других активов организации;
- активы предназначены для использования в деятельности организации;
- организация предполагает получение экономических выгод от использования активов;
- активы предназначены для использования в течение периода продолжительностью более 12 месяцев;
- организацией не предполагается отчуждение активов в течение 12 месяцев с даты приобретения;
- первоначальная стоимость активов может быть достоверно определена³.

Конечно, вопрос признания человеческого капитала нематериальным активом является достаточно дискуссионным. В таблице 1 представлены аргументы, встречающиеся в экономической литературе, как «за» признание человеческого капитала нематериальным активом, так и «против».

¹ Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 38 «Нематериальные активы» [Электронный ресурс] // Министерство финансов Российской Федерации. – Режим доступа: https://minfin.gov.ru/ru/document/?id_4=15329. – Дата доступа: 14.05.2023.

² О некоторых вопросах бухгалтерского учета [Электронный ресурс] : постановление Министерства финансов Респ. Беларусь, 30 апр. 2012 г., № 25 // Национальный правовой Интернет-портал Республики Беларусь. – Режим доступа: <https://pravo.by/document/?guid=3871&p0=W21226354>. – Дата доступа: 28.06.2023.

³ Там же.

Таблица 4 – Возможность признания человеческого капитала нематериальным активом

Критерии признания актива нематериальным	Человеческий капитал	
	можно отнести к нематериальному активу	нельзя отнести к нематериальному активу
Идентифицируемость	Нематериальный актив, который не может быть отделен от приобретаемой организации, может быть признан отдельно при возможности объединить его с соответствующим договором, идентифицируемым активом или обязательством	Человеческий капитал неотделим от своего носителя
Контроль	Невозможность организации контролировать человеческий капитал справедливо только в отношении отдельно взятого сотрудника. Так как увольнение одного или нескольких сотрудников не влияет на работоспособность всего коллектива, то организация не теряет контроль над совокупным человеческим капиталом. Возможность установления контроля над человеческим капиталом напрямую зависит от условий контракта. Согласно принципу преобладания экономического содержания, «хозяйственные операции отражаются в бухгалтерском учете и отчетности исходя не столько из их правового, сколько из их экономического содержания». Экономическое право собственности предполагает не физическое владение, а обладание экономическими выгодами, которые можно получить от использования актива	Запас знаний и умений неотделимы от их носителя, поэтому даже при заключении трудового договора контроль над человеком установить невозможно, как и право собственности в данном случае исключено
Получение будущих экономических выгод	Трудовые ресурсы – основной фактор производства и реализации продукции и услуг, следовательно, организация имеет возможность получать будущие экономические выгоды от использования человеческого капитала на протяжении всего срока действия трудового договора	Организация не имеет никаких гарантий получения экономических выгод от человеческого капитала
Достоверная оценка	Поскольку человеческий капитал способен создавать добавленную стоимость и развиваться, его можно достоверно оценить. В настоящее время учеными предложен ряд методик оценки стоимости человеческого капитала	Все методики оценки стоимости человеческого капитала носят субъективный характер, что приводит к сомнениям в точности его измерения

Источник: собственная разработка на основе [2, с. 115; 3, с. 450; 4, с. 10; 5, с. 4; 6, с. 190; 7, с. 290, 294; 8, с. 7]

Представленная информация в таблице свидетельствует о том, что противоречия касательно признания человеческого капитала нематериальным активом существуют по каждому критерию отнесения актива к нематериальному. И если по критериям идентифицируемости, контроля и получения будущих экономических выгод человеческий капитал все-таки можно признать нематериальным активом, то критерий достоверной оценки на данном этапе не позволяет этого сделать.

Без оценки стоимости человеческого капитала невозможно его отражение в бухгалтерском учете не только в качестве нематериального актива, но и в целом. Кроме того, эта оценка должна быть точной и достоверной. В настоящее время существует множество методик, однако на практике они не применяются.

Проблема заключается в том, что, несмотря на разнообразие предлагаемых методов, в настоящее время общепринятой методики оценки стоимости человеческого капитала организации не существует. Изучив труды исследователей, все методы можно классифицировать следующим образом: на основе доходов, на основе затрат, на основе показателей индивида и стоимости отдельных элементов, на основе затрат

и эффективности использования человеческого капитала, на основе рыночной стоимости и показателей конкурентов. Данные группы методик кардинальной отличаются друг от друга и имеют как свои преимущества, так недостатки.

Разнообразие методов стоимостной оценки человеческого капитала обусловлено, в первую очередь, отсутствием единого мнения по поводу определения понятия «человеческий капитал» и его структуры, поэтому даже методы, отнесенные к одной классификационной группе, отличаются, хоть и не всегда кардинально. В целом процесс оценки стоимости человеческого капитала предприятия достаточно сложный и трудоемкий, не в зависимости от выбранной методики.

Дискуссия о признании человеческого капитала нематериальным активом в научном сообществе ведется давно, однако в Инструкции по бухгалтерскому учету нематериальных активов указано, что «к нематериальным активам не относятся интеллектуальные и деловые качества работников организации, их квалификация и способность к труду...»¹. В других нормативно-правовых актах по бухгалтерскому учету также не указано, каким образом следует учитывать человеческий капитал.

Выводы. На основе вышеизложенного, можно сделать следующие выводы:

- в настоящее время существует острая необходимость учитывать человеческий капитал в бухгалтерском учете;
- вопросы бухгалтерского учета человеческого капитала недостаточно проработаны;
- к нематериальным активам на данном этапе согласно Инструкции по бухгалтерскому учету нематериальных активов отнести человеческий капитал не представляется возможным;
- невозможно отразить человеческий капитал в бухгалтерском учете из-за отсутствия общепринятой методики оценки его стоимости;
- несмотря на признание на государственном уровне человеческого капитала важнейшим ресурсом как государства, так и организаций, согласно нормативно-правовым актам Республики Беларусь человеческий капитал не является объектом бухгалтерского учета.

Таким образом, отражение в бухгалтерском учете человеческого капитала имеет ряд противоречий и проблем, требующих решения. Во-первых, необходимо законодательно закрепить понятие человеческого капитала и его структурные элементы. Во-вторых, так как современная система бухгалтерского учета не содержит методологических основ для достоверного и полного отражения человеческого капитала, требуется внесение необходимых изменений и дополнений в нормативно-правовые акты, регламентирующие правила бухгалтерского учета, и в типовой План счетов. В-третьих, необходимо разработать единую универсальную методику стоимостной оценки человеческого капитала, которая бы могла применяться на практике во всех организациях.

В связи с вышеизложенным, перспективным направлением дальнейших исследований является всестороннее изучение человеческого капитала как объекта бухгалтерского учета, а также разработка универсального метода его стоимостной оценки.

¹ О некоторых вопросах бухгалтерского учета [Электронный ресурс] : постановление Министерства финансов Респ. Беларусь, 30 апр. 2012 г., № 25 // Национальный правовой Интернет-портал Республики Беларусь. – Режим доступа: <https://pravo.by/document/?guid=3871&p0=W21226354>. – Дата доступа: 28.06.2023.

Список использованных источников

1. Богатырёва, В. В. Сущность, структура и классификация человеческого капитала / В. В. Богатырёва, Л. В. Грибко // Бухгалтерский учет и анализ. – 2022. – № 10. – С. 40–47.
2. Ясинская, О. С. Теоретическое обоснование экономической сущности человеческого капитала как нового объекта бухгалтерского учета и анализа / О. С. Ясинская // Вестник Полоцкого государственного университета. Серия D: Экономические и юридические науки. – 2015. – № 5. – С. 112–118.
3. Флягина, Е. С. Отдельные вопросы учета человеческого капитала в финансовой отчетности / Е. С. Флягина // Устойчивое развитие российских регионов: экономическая политика в условиях внешних и внутренних шоков : сборник материалов XII Международной научно-практической конференции, г. Екатеринбург, 17–18 апреля 2015 г / УрФУ. – Екатеринбург, 2015. – С. 449–453.
4. Масюк, Н. А. Актуальные вопросы управления нематериальными продуктами человеческого капитала / Н. А. Масюк // Экономика и банки. – 2018. – № 1. – С. 3–13.
5. Замула, И. В. Направления развития учета расходов на человеческие ресурсы / И. В. Замула, Т. В. Давидюк // Вестник Брестского государственного технического университета. Экономика. – 2011. – № 3. – С. 2–6.
6. Кузина, Е. И. Человеческий капитал: проблемы отражения в бухгалтерском учете и отчетности / Е. И. Кузина // Вестник Волжского университета им. В. Н. Татищева. – 2020. – № 3. – С. 185–194.
7. Байдильдина, А. Человеческий капитал как объект бухгалтерского учета / А. Байдильдина, Р. Джаншанло // Вестник КазНУ. Серия экономическая. – 2018 – № 4. – С. 286–298.
8. Богатырёва, В. В. Человеческий капитал как значимая часть активов организации / В. В. Богатырёва, Д. А. Панков // Вестник Полоцкого государственного университета. Серия D: Экономические и юридические науки. – 2007. – № 4. – С. 2–9.

Статья поступила в редакцию 22 ноября 2023 года

**DEBATABLE ISSUES OF THE REFLECTION OF HUMAN CAPITAL
IN ACCOUNTING**

L. V. Gribko

PhD student

Belarusian State Economic University
Minsk, Republic of Belarus

The article considers the possibility of recognizing human capital as an asset. The normative legal acts on accounting, as well as the works of economists devoted to the reflection of human capital as part of intangible assets are analyzed, on the basis of which the existing problems of accounting for human capital are identified. The necessary measures are proposed to solve the identified problems.

Keywords: *human capital, accounting, accounting object, assets, intangible assets.*

References

1. Bogatyreva, V. V., Gribko, L. V. (2022) Essence, structure and classification of human capital. *Bukhgalterskii uchet i analiz.* (10), 40-47. (In Russian).

2. Yasinskaya, O. (2015) Theoretical justification of economic essence of human capital as a new object of accounting and analysis. *Vestnik Polotskogo gosudarstvennogo universiteta*. (5), 112-118. (In Russian).
3. Flyagina, E. S. (2015) Individual issues of accounting for human capital in financial statements [Otdel'nye voprosy ucheta chelovecheskogo kapitala v finansovoi otchetnosti] : Sustainable development of Russian regions: economic policy in the context of external and internal shocks : collection of materials of the XII International Scientific and Practical Conference. Ekaterinburg, URFU. Pp. 449-453. (In Russian).
4. Masyuk, N. A. (2018) Topical issues of management of intangible products of human capital. *Ehkonomika i banki*. (1), 3-13. (In Russian).
5. Zamula, I. V., Davidyuk, T. V. (2011) The development ways of accounting for investment and current costs for human resources. *Vestnik Brestskogo gosudarstvennogo tekhnicheskogo universiteta*. (3), 2-6. (In Russian).
6. Kuzina, E. I. (2020) Human capital: problems of accounting and reporting. *Vestnik Volzhskogo universiteta im. V. N. Tatishcheva*. (3), 185-194. (In Russian).
7. Baidil'dina, A., Dzhanshanlo, R. (2018) Human capital as an object of accounting. *Vestnik KaZNU*. (4), 286-298. (In Russian).
8. Bogatyreva, V. V., Pankov, D. A. (2007) Human capital as a significant part of an organization's assets. *Vestnik Polotskogo gosudarstvennogo universiteta*. (4), 2-9. (In Russian).