

УДК: 657

ПРОБЛЕМЫ И ОСОБЕННОСТИ ОТРАЖЕНИЯ ЧЕЛОВЕЧЕСКОГО КАПИТАЛА В КОРПОРАТИВНОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Борисова Александра Андреевна

ООО «Гарда», г. Санкт-Петербург

Бухгалтер

b89040053518@gmail.com

Аннотация

В современных экономических реалиях актуален вопрос о необходимости учета человеческого капитала в финансовой отчетности компании. В России на сегодняшний день практически не существует компаний, которые ведут учет человеческого капитала в корпоративной отчетности. В Федеральных стандартах бухгалтерского учета, а также в Международных стандартах финансовой отчетности не существует подходов к определению и оцениванию человеческого капитала, что не позволяет компаниям создать собственную систему учета показателя внутри фирмы. Целью данной работы является анализ способов отражения человеческого капитала в корпоративной отчетности. В качестве значимых результатов исследования можно назвать следующие: 1) С помощью сравнительного анализа методов учета человеческого капитала выявлены их сравнительные недостатки и преимущества; 2) Дана оценка возможности применения известных моделей учета человеческого капитала к отечественным компаниям в условиях современной российской хозяйственной практики. В рамках данного исследования был проведен анализ влияния учета человеческого капитала на финансовую отчетность. Данный анализ основывался на изменениях значений рентабельности компаний, в которых оценочная величина человеческого капитала включается в отчетность.

Ключевые слова: человеческий капитал, оценка человеческого капитала, учет человеческого капитала, модели учета человеческого капитала, человеческий капитал организации, бухгалтерская отчетность, бухгалтерский учет, рентабельность.

PROBLEMS AND FEATURES OF HUMAN CAPITAL REFLECTION IN CORPORATE REPORTING

Alexandra A. Borisova

LLC "Garda", St. Petersburg

Accountant

b89040053518@gmail.com

ABSTRACT

In modern economic realities, the issue of the need to account for human capital in the company's financial statements is relevant. In modern Russia, there are almost no companies that keep records of human capital in corporate reporting. Federal accounting standards, as well as International financial reporting standards, do not have approaches to determining and evaluating human capital, which does not allow companies to create their own accounting system for the indicator within the firm. The purpose of this work is to analyze ways to account for human capital in corporate reporting. Significant research results include the following: 1) based on a comparative analysis of methods for accounting human capital, their comparative disadvantages and advantages are identified; 2) the possibility of applying the well-known models of human capital accounting to domestic companies in the conditions of modern Russian economic practice is assessed. This study analyzed the impact of human capital accounting on the analysis of financial statements. This analysis was based on changes in the profitability values of companies where the estimated value of human capital is included in the reporting.

Keywords: human capital, human capital assessment, human capital accounting, human capital accounting models organization's human capital, accounting reporting, accounting, profitability.

В XXI веке большинство экономистов признают ценность человеческих способностей в производственной деятельности. Техническая сторона производства отходит на второй план, а нематериальные активы играют все большую роль. Естественно, классические факторы производства не потеряли свою значимость, однако фактор человеческого капитала в современном обществе можно считать одним из важнейших.

Развитие теории человеческого капитала актуализировало создание методов его достоверной количественной и качественной оценки и представления данных о нем в отчетности. Процесс управления человеческими ресурсами предполагает принятие решений об объемах инвестиций в формирование, использование и развитие человеческих способностей, и оценку эффективности данных вложений. Для решения этих задач необходима соответствующая информационная система.

Как отмечают Руф Ю. Н. и Д. В. Каримова в своей работе «Учет человеческих ресурсов организации: подходы и проблемы», действующая система бухгалтерского учета «не позволяет получать информацию о человеческом капитале компании в объеме и виде, необходимом для принятия обоснованных управленческих решений» [1, с. 153]. Помимо этого, как утверждают авторы, существует проблема с представлением указанной информации, зачастую, данные имеют вид, при котором принимать обоснованные управленческие решения невозможно. Учитывая эти трудности, необходимо создание такой информационной системы, которая способна предоставлять данные для управления человеческим капиталом, как одним из важнейших факторов производства.

В Федеральных стандартах бухгалтерского учета и Международных стандартах финансовой отчетности не существует подхода к определению и оценке человеческого капитала. Исследователи предлагают различные методы учета данной величины, однако ни один из них не является общепринятым.

В ходе анализа существующих методов учета человеческого капитала, было выявлено, что некоторые из них имеют схожие черты, которые позволяют объединить их в несколько групп. Один из вариантов группировки представлен в таблице 1.

Таблица 1. Группировка подходов к отражению человеческого капитала в отчетности

Метод	Характеристика метода
Отражение человеческого капитала в активе баланса	1) Создание новой статьи в рамках первого раздела баланса «Внеоборотные активы». 2) Учет человеческого капитала как часть «гудвилла» организации.
Отражение в пассиве баланса в составе обязательств	Создание за счет нераспределенной прибыли фонда, деньги из которого в дальнейшем будут инвестироваться в человеческий капитал компании.
Отражение в отчете о финансовых результатах	Капитальные вложения в человеческие ресурсы относятся на текущие расходы периода.
Отражение на забалансовых счетах	Создание забалансовых счетов и субсчетов, на которых будет отражаться стоимостная оценка человеческого капитала.

Источник: составлено автором на основе [2; 3; 5; 6; 8]

К первой группе методов относятся разработки Э. Флэмхольца [2], Н. А. Лесневской [3]. С точки зрения этих авторов, человеческий капитал стоит учитывать, как один из активов компании. То есть инвестиции и финансовые вложения в человеческие ресурсы необходимо капитализировать, как это происходит в случае с основными средствами и другими внеоборотными активами. По этой же аналогии следует амортизировать капитальные вложения в человеческие ресурсы организации в течение всего времени, когда компания получает экономическую выгоду от использования проинвестированного кадрового потенциала.

У данного подхода можно выделить ряд недостатков. Например, несоответствие человеческого капитала критериям признания активов. Согласно принципам составления отчетности, утвержденным КМСФО в апреле 1989 г., есть три существенных условия признания активов: вероятность получения экономических выгод, подконтрольность компании, происхождение из операций и других событий прошедших периодов [4, с. 87]. Наличие трудностей с соблюдением данных критериев делает практически невозможным использование данного метода в рамках существующей системы учета.

Баланс представляет собой отражение набора имущественных прав компании. Человеческий капитал в свою очередь не может являться собственностью фирмы, так как он принадлежит самой человеческой личности и не может быть отчужден. В соответствии с этим, человеческий капитал не выступает объектом гражданского права в аспекте имущественных прав.

Сложности возникают и при расчете ежегодной амортизации. Необходимо корректировать величину человеческого капитала ежегодно, начиная с момента прихода в штат первого сотрудника (то есть добавлять «стоимость» новых сотрудников), а после амортизировать данную величину начиная с этого года. Основные проблемы метода связаны с установлением срока полезного использования такого актива. Невозможно точно сказать, сколько сотрудник будет работать в данной компании, а значит, расчет амортизации будет основываться на экспертном мнении руководства.

К этой же группе методов относят способ учета человеческого капитала как части гудвилла компании. Н. Н. Парасоцкая аргументировала состоятельность данного метода тем, что при покупке компании покупатель платит за все активы этой компании, включая как отраженные в учете активы, так и квалифицированный персонал, который в конечном итоге и генерирует доход предприятия. Увеличение прибыли приобретаемого бизнеса во многом будет зависеть от того, насколько эффективно используются активы и кадры компании, за которые покупатель готов платить при оформлении сделки по приобретению компании [5, с. 33].

Основное ограничение данного метода – внутренне созданный гудвилл не признается в качестве актива, так как не может быть надежно измерен. Деловая репутация компании отражается в балансе лишь при осуществлении сделок купли-продажи в отношении данной компанией. Поэтому при использовании подобного метода нет возможности использовать информацию о человеческом капитале в рамках обычной деятельности, что ограничивает потенциал ее применения [6, с. 12].

Вторая группа методов предполагает учет расходов на человеческие ресурсы в пассиве бухгалтерского баланса в качестве обязательств компании. При этом создается фонд, который будет использован для развития и профессионального роста человеческого капитала. Источником формирования фонда является нераспределенная прибыль. У данного варианта отражения человеческого капитала в корпоративной отчетности существуют свои недостатки, например:

- Раскрытие информации и данных о человеческих ресурсах остается неполным;
- Метод хорошо применим только к компаниям, где удельный вес расходов на кадровый потенциал незначителен;
- Если сотрудники являются ключевым ресурсом создания капитализации, метод применять не следует [7, с. 101].

Методы из третьей группы предполагают списание капитальных вложений в человеческие ресурсы на текущие расходы периода. Один из таких методов предложил А. А. Кушликов. В рамках подхода предлагается отражать капитальные вложения в человеческие ресурсы как текущие расходы, при этом в процессе аналитического учета расходы на кадровый потенциал следует отражать отдельно от всех других расходов текущего периода и дополнительно раскрывать информацию в пояснениях к отчетности. Такой вариант отражения уместен только в компаниях, где затраты на кадры невелики, т.е. их удельный вес во всем объеме производственных расходов незначителен. [8, с. 65]

Последний вариант отражения человеческого капитала предполагает использование забалансовых счетов. Например, С. Ф. Легенчук предлагает для этих целей использовать субсчет «Человеческие активы», счет «Неимущественные интеллектуальные активы». Он считает, что человеческие ресурсы не могут быть отнесены к имуществу организации, которое принадлежит ей на праве собственности. [9, с. 62]

Важным для рассмотрения аспектом проблемы учета человеческого капитала является влияние данной величины на финансовые показатели компании. С помощью проведения финансового анализа сторонние пользователи отчетности могут сформулировать выводы о деятельности компании и о ее финансовом положении, а также имеют возможность сравнивать фирмы между собой. Человеческий капитал может являться значительным конкурентным преимуществом компании и сильно повлиять на ее финансовое положение. А значит, может повлиять и на исход сравнения, проводимого между аналогичными по размерам фирмами одной отрасли.

Рассмотреть влияние учета человеческого капитала на анализ финансового положения компании предлагается на основе показателей рентабельности.

Для целей уточнения финансовой отчетности подходят не все предлагаемые методы учета человеческого капитала. Например, неприменимо отражение человеческого капитала в качестве гудвилла. Это связано с трудностями расчета, так как гудвилл отражается в балансе лишь при осуществлении сделок купли-продажи в отношении компании.

Метод отражения человеческого капитала на забалансовых счетах и субсчетах также не удовлетворяет целям данного исследования. Так как данные на забалансовых счетах не влияют напрямую на показатели рентабельности, а, следовательно, значимых изменений в результате не будет.

Рассмотрим способ учета человеческого капитала в качестве актива компании. Предполагается, что в разделе «Внеоборотные активы» создается счет «Вложения на воссоздание человеческого капитала», на котором и отражается полученная оценка показателя. В таком случае сумма внеоборотных активов компании увеличится на значение человеческого капитала.

Рентабельность активов характеризует эффективность использования активов организации для генерирования выручки. Величина данного показателя рассчитывается как отношение чистой прибыли к активам компании.

Если включить оценочную величину человеческого капитала в состав внеоборотных активов, то значение рентабельности активов уменьшится. То есть уточнение отчетности на сумму человеческого капитала повлечет за собой изменение показателей рентабельности компаний. В этом случае изменятся и среднеотраслевые значения рентабельности. При сравнительном анализе нескольких компаний на основе отчетности с включенным в нее значением человеческого капитала данный показатель повлияет на проведенное сравнение и может положительно сказаться на конкурентоспособности фирмы.

Большинство экономистов пытаются включить количественную оценку человеческого капитала компании в уже существующую систему учета. Предполагается использование классических форм бухгалтерской отчетности: баланс, отчет о финансовых результатах или пояснений к отчетности. Подобный подход не меняет привычную систему ведения учета, однако имеет ряд спорных моментов.

На основе рассмотренных в статье ограничений можно сделать вывод, что адаптация концепции человеческого капитала к существующей системе бухгалтерского учета не самое эффективное решение проблемы. Поэтому необходима оценка изучения методов представления информации о человеческом капитале вне рамок современной финансовой отчетности. Возможно, дальнейшим путем, по которому будет развиваться данная теория станет создание новых форм отчетности, предназначенных конкретно для отражения величины человеческого капитала компании.

Наибольшее влияние на оценку финансового положения учет человеческого капитала окажет при внедрении новых коэффициентов. Такие показатели должны отражать количественную оценку конкретно человеческого капитала и его влияния на генерацию прибыли. Возможно, внедрение новых специализированных отчетов, включающих качественный анализ кадров, детальную информацию о капитальных вложениях в человеческий капитал и другие сведения о человеческом капитале, также позволит более точно сравнивать между собой компании и уточнять анализ финансового положения компании.

Список литературы

1. Руф, Ю. Н. Учет человеческих ресурсов организации: подходы и проблемы / Ю. Н. Руф, Д. В. Каримова // Вестник Омского университета. –2014. – № 3. – С. 153-157.
2. Фламгольц, Э. Г. Учет человеческих ресурсов. –N.Y. : Jossey-Bass Publ., 1985.
3. Лесневская, Н. А. Развитие методик бухгалтерского учета вложений в воспроизводство человеческого капитала / Н. А. Лисневская // Бухгалтерский учет и анализ. – 2009. – № 7. – С. 32-40.
4. Грюнинг, Х. ван Международные стандарты финансовой отчетности. Практическое руководство : на рус. и англ. яз. / Х. ван Грюнинг, М. Коэн. – 2-е изд., испр. и доп. – М. : Весь мир, 2004. –336 с.
5. Парасоцкая, Н. Н. Учет вложений в человеческий капитал / Н. Н. Парасоцкая, С. В. Гуськов // Аудитор. –2019. – Т. 5. – № 1. – С. 31-37.
6. Сиразиева, А. Р. Человеческий капитал: проблемы отражения в учете и отчетности / А. Р. Сиразиева // Вестник науки и образования. –2015. –№ 3 (5). –С. 11-13.
7. Рунов, А. А. Современные подходы и основные проблемы, связанные с отражением инвестиций в человеческие ресурсы, в организации бухгалтерского учета / А. А. Рунов // Экономическая теория, финансы, бухучет. –2012. –№3. – С. 97-105.
8. Куликов, А. А. Человеческие ресурсы как учетная категория / А. А. Куликов // Сибирская финансовая школа. – 2007. –№. 1. – С. 64 –67.
9. Легенчук, С. Ф. Актуальные проблемы бухгалтерского учета и контроля интеллектуального капитала в Украине / С. Ф. Легенчук, Т. В. Давидюк //Международный бухгалтерский учет. – 2010. – №. 10. – С. 53 – 64.

References

1. Ruf, Yu. N. Accounting for human resources of the organization: approaches and problems / Yu. N. Ruf, D. V. Karimova // Bulletin of Omsk University. –2014. – No. 3. – p. 153–157.
2. Flamholtz, E. G. Human Resource Accounting. – N.Y.: Jossey–Bass Publ., 1985.
3. Lesnevskaya, N. A. Development of accounting techniques for investments in the reproduction of human capital / N. A. Lisnevskaya // Accounting and analysis. – 2009. – No. 7. – p. 32–40.
4. Grüning, H. van International Financial Reporting Standards. Practical guide: in rus. and English. lang. / H. van Grüning, M. Cohen. – 2nd ed., Rev. and add. – M.: Ves mir, 2004. – 336 p.
5. Parasotskaya, N. N. Accounting for investments in human capital / N. N. Parasotskaya, S. V. Guskov // Auditor. – 2019. – Т. 5. – No. 1. – p. 31–37.
6. Sirazieva, A. R. Human capital: problems of reflection in accounting and reporting / A. R. Sirazieva // Bulletin of science and education. – 2015. – No. 3 (5). – p. 11–13.
7. Runov, A. A. Modern approaches and main problems associated with the reflection of investments in human resources, in the organization of accounting / A. A. Runov // Economic theory, finance, accounting. –2012. –№3. – p. 97–105.
8. Kulikov, A. A. Human resources as an accounting category / A. A. Kulikov // Siberian financial school. – 2007. – No. 1. – p. 64 – 67.
9. Legenchuk, S. F. Actual problems of accounting and control of intellectual capital in Ukraine / S. F. Legenchuk, T. V. Davidiyuk // International accounting. – 2010. – No. 10. – p. 53 – 64.