

УЧЕТ ЧЕЛОВЕЧЕСКИХ РЕСУРСОВ ОРГАНИЗАЦИИ: ПОДХОДЫ И ПРОБЛЕМЫ

HUMAN RESOURCES ACCOUNTING OF THE ORGANIZATIONS: APPROACHES AND PROBLEMS

Ю.Н. Руф, Д.В. Каримова

Yu.N. Ruf, D.V. Karimova

Тюменский государственный университет

Эффективность системы управления человеческими ресурсами организации в значительной мере зависит от ее информационного обеспечения. Необходимость формирования специальной учетной информации обуславливает соответствующую модификацию действующей системы бухгалтерского учета, поскольку, как отмечает большинство исследователей этого вопроса, именно данные бухгалтерского учета должны выступать основой для принятия решений в области управления человеческими ресурсами. В статье проанализированы наиболее известные подходы к отражению человеческого капитала в системе бухгалтерского учета, рассмотрены возможности раскрытия информации о человеческих ресурсах в бухгалтерской (финансовой) отчетности. Представлены взгляды таких авторитетных авторов современности, как Э.С. Хендриксен, М.Ф. Ван Бреда, Н. Головай, Т.В. Давидюк, А.Н. Короб, А.А. Куликов, С.Ф. Легенчук, Н.Н. Парасоцкая. Проанализированы существующие проблемы учетного обеспечения человеческих ресурсов, такие, в частности, как сложности с признанием в качестве самостоятельного вида внеоборотных активов, идентификацией и объективной стоимостной оценкой в денежном выражении, учетом в составе деловой репутации. Определены возможные в настоящих условиях варианты их текущего учета, формирования и представления информации заинтересованным пользователям. Текущую информацию о человеческих ресурсах организации предлагается аккумулировать на забалансовых счетах, в качестве формы представления итоговых данных рассматривается такая новая модель формирования информации о различных аспектах деятельности организации, как нефинансовая отчетность. Ориентация бухгалтерского учета на предоставление нефинансовой информации о ресурсах предприятия, которые не поддаются достоверной количественной оценке, рассматривается как одно из основных направлений модификации действующей учетной системы.

Effectiveness of the human resources management system considerably depends on its information support. It's about formation of the special accounting information which causes the corresponding modification of the operating system of accounting. The majority of researchers in this sphere note that only accounting data have to be a basis for the decision-making in the human resources management. Article gives detailed analysis of the approaches to reflection of the human capital in accounting system. Much attention is given to potential disclosure of the information about human resources in the accounting (financial) statements. It gives valuable information about points of view such researchers as E.S. Hendriksen, M.F. Van Breda, N. Golovay, T.V. Davidyuk, A.N. Korob, A.A. Kulikov, S.F. Legenchuk, N.N. Parasotskaya. There are also shown problems of the difficulty with recognition the human capital as a separate species of non-current assets, its identification, the objective valuation in the money terms and its taking into account as part of goodwill. It is stressed that there are possible conditions for the continuous record of human resources, its formation and presentation to interested users. The author considers that the current information about human resources has to be accumulated on off-balance accounts. Non-financial statements which can give information about various aspects of the organization can present the resulting data. The following conclusions are drawn that the orientation of the accounting system on the non-financial information about the resources which cannot be estimated reliably is regarded as one of the main modifications to existing accounting system.

Ключевые слова: человеческий капитал, человеческие ресурсы, бухгалтерский учет, бухгалтерская отчетность, отчет о человеческом капитале.

Key words: human capital, human resources, accounting system, accounting report, report on human capital.

Постиндустриальная фаза развития экономики одновременно с распространением концепции устойчивого развития общества обусловили переосмысление роли и значения человека в рыночной социально-экономической системе. Во множестве научных исследований последнего времени человеческий капитал рассматривается в качестве важнейшего ресурса и необходимого фактора экономического роста современного предприятия.

Однако, действующая система бухгалтерского учета и отчетности, по мнению большинства исследователей этой проблемы, не позволяет получать информацию о человеческом ка-

питале компании в объеме и виде, необходимым для принятия обоснованных управленческих решений. В подобных условиях возникает необходимость создания качественной системы информационного обеспечения для управления столь значимым фактором производства [1, с. 5; 2, с. 7; 3, с. 50].

Как справедливо отмечает М.А. Мейриева, в существующей в настоящее время системе бухгалтерского учета информация о человеческих ресурсах отражается весьма опосредованно. Данные аналитического учета позволяют оценить численность человеческих ресурсов, размер заработной платы в разрезе каждого

работника, а также его вклад в хозяйственную деятельность в форме отработанного времени или выработанного количества продукции (выполненных работ, оказанных услуг). В бухгалтерском балансе данные о человеческих ресурсах отражаются в виде кредиторской задолженности организации перед персоналом по оплате труда. В отчете о финансовых результатах расходы на оплату труда отдельно не выделяются и отражаются в составе себестоимости продукции (работ, услуг) [2, с. 7].

В связи с этим целесообразно проанализировать предлагаемые различными авторами

подходы к формированию учетной информации в системе управления человеческим капиталом, а также определить основные проблемы учетного обеспечения человеческих ресурсов, возникающие на современном этапе развития методологии бухгалтерского учета.

Проведенный авторами анализ исследований отечественных и зарубежных ученых позволил выделить несколько возможных вариантов отражения человеческих ресурсов в системе бухгалтерского учета. Обобщение наиболее известных подходов представлено в табл.

Существующие подходы к учетному отображению человеческих ресурсов

<i>Суть предлагаемого подхода</i>	<i>Авторы / источник</i>	<i>Комментарии</i>
Человеческие ресурсы учитывать как актив организации, инвестиции в человеческие ресурсы капитализировать по аналогии с инвестициями во внеоборотные активы; списание инвестиций осуществлять равномерно через амортизационные отчисления в течение периода получения экономических выгод от использования человеческих ресурсов	1. Р. Лайкерт, Э. Флэмхольц / Flamholtz E.G. Human Resource Accounting. N.Y.: Jossey-Bass Publ., 1985. 2. Лесневская Н.А. Развитие методик бухгалтерского учета вложений в воспроизводство человеческого капитала // Бухгалтерский учет и анализ. 2009. № 7. 3. Медведев М.Ю. Баланс для начинающих. СПб.: Питер, 2006. 192 с.	Человеческие ресурсы необходимо относить к ресурсам длительного использования и применять для их учета счет 06 «Вложения на воссоздание человеческого капитала» (разд. 1 бухгалтерского баланса «Внеоборотные активы»). При этом учет работников следует организовать подобно учету других орудий труда: – Дт сч. «Работники» Кт сч. «Расчеты по оплате труда» – приобретение работника; – Дт сч. «Незавершенное производство» Кт сч. «Амортизация работника» – использование работника в производстве
Инвестиции в человеческие ресурсы не капитализировать, а отражать в аналитическом учете как расходы текущего периода отдельно от других текущих затрат и раскрывать в пояснениях к финансовой отчетности	Куликов А.А. Учет и отчетность в системе управления человеческими ресурсами организации: дис. ... канд. экон. наук. Казань, 2008. 243 с.	Вариант применим в организациях, где удельный вес затрат на человеческие ресурсы в общем объеме затрат на производство незначителен
Инвестиции в человеческие ресурсы разделить на группы расходов на приобретение, содержание, развитие, выбытие работников; расходы на приобретение и развитие капитализировать, а на содержание и выбытие – отражать как текущие расходы организации	1. Куликов А.А. Учет и отчетность в системе управления человеческими ресурсами организации: дис. ... канд. экон. наук. Казань, 2008. 243 с. 2. Н. Головай / Давидюк Т.В. Дискуссионные проблемы бухгалтерского отражения человеческого капитала предприятия // Международный бухгалтерский учет. 2011. № 3.	Инвестиции в развитие и повышение профессиональных качеств персонала необходимо рассматривать в виде актива, что потребует усовершенствования нормативной базы в области учета нематериальных активов
Наиболее ценные человеческие ресурсы учитывать в составе нематериальных активов	1. Добрынин А.И., Дятлов С.А., Цыренова Е.Д. Человеческий капитал в транзитивной экономике. М.: Наука, 2002. 309 с. 2. Короб А.Н. Человеческий капитал – новый объект бухгалтерского учета // Экономика глазами молодых: материалы I Международного экономического форума молодых ученых. Минск: ООО «ТМ Агрографикс», 2008. 224 с. 3. Мейриева М.А. Развитие методического обеспечения учета и анализа человеческих ресурсов коммерческой организации: стратегический аспект: дис. ... канд. экон. наук. Ростов н/Д, 2006. 303 с. 4. Хендриксен Э.С., Ван Бреда М.Ф. Теория бухгалтерского учета: пер. с англ. / под ред. Я.В. Соколова. М.: Финансы и статистика, 1997. 576 с.	Человеческие ресурсы следует рассматривать как элемент добавленной стоимости и отображать в виде нематериального актива в активе баланса. При этом отнесение человеческих ресурсов к наиболее ценным должно производиться организацией самостоятельно, исходя из отраслевой специфики и вклада работников интеллектуального труда в конечный результат в зависимости от занимаемой должности, организаторских способностей и т. п. ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов» в данном случае предлагается дополнить методикой учета человеческих ресурсов

Окончание табл.

Суть предлагаемого подхода	Авторы / источник	Комментарии
Человеческие ресурсы учитывать в виде составной части деловой репутации организации	1. Куликов А.А. Учет и отчетность в системе управления человеческими ресурсами организации: дис. ... канд. экон. наук. Казань, 2008. 243 с. 2. Парасоцкая Н.Н. Учет инвестиций в человеческий капитал // Финансовый вестник: финансы, налоги, страхование, бухгалтерский учет. 2011. № 12	Приобретая бизнес, организация-покупатель платит не только за активы, отраженные в учете организации, но и за специально обученных людей, способных эффективно работать и увеличивать прибыль организации. Будущие экономические выгоды могут быть получены из эффекта синергии между идентифицируемыми приобретенными активами и человеческими ресурсами, за которые покупатель готов заплатить при приобретении организации
Человеческий капитал отображать в пассиве баланса в составе обязательств, балансовая стоимость которых определяется на основании размера заработной платы	Короб А.Н. Человеческий капитал – новый объект бухгалтерского учета // Экономика глазами молодых: материалы I Международного экономического форума молодых ученых. Минск: ООО «ТМ Агро-графикс», 2008. 224 с.	За счет нераспределенной прибыли следует создавать фонд «Финансовые обязательства по вкладам в человеческий капитал», из которого впоследствии должно финансироваться развитие человеческого капитала компании: Дт сч. «Нераспределенная прибыль» Кт сч. «Финансовые обязательства по взносам в человеческий капитал»
Человеческий капитал отражать на забалансовом счете «Неимущественные интеллектуальные активы» в составе субсчета «Человеческие активы»	Легенчук С.Ф. Бухгалтерское отображение интеллектуального капитала: дис. ... канд. экон. наук. Житомир, 2006. 264 с.	По мнению автора, человеческий капитал нельзя отнести к имуществу предприятия, принадлежащему ему на правах собственности. Для отображения в учете информации о человеческих ресурсах необходимо использовать забалансовые счета

Рассматривая возможности раскрытия информации о человеческих ресурсах в бухгалтерской (финансовой) отчетности, можно выделить следующие варианты ее представления:

– непосредственное отражение в балансе по статье «Инвестиции в человеческие ресурсы»;

– отражение в балансе по балансовой статье «Деловая репутация» и раскрытие информации о человеческих ресурсах как составной части деловой репутации организации в пояснениях к финансовой отчетности;

– отражение в отчете о финансовых результатах в составе расходов по обычным видам деятельности и раскрытие информации о человеческих ресурсах как составной части текущих расходов организации в пояснениях к финансовой отчетности;

– отражение в пассиве баланса в составе обязательств, балансовая стоимость которых определяется на основании размера заработной платы.

Представленный обзор свидетельствует о множестве методических подходов к отображению в бухгалтерском учете и отчетности инвестиций в человеческие ресурсы, однако все они не лишены недостатков и достаточно дискуссионны.

В частности, подход к признанию человеческих ресурсов в качестве самостоятельного вида внеоборотных активов вызывает спо-

ры среди многих специалистов [3, с. 54; 4, с. 150; 5, с. 53]. В п. 3.6 Принципов составления и представления финансовой отчетности (Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements), утвержденных КМСФО в апреле 1989 г., выделены три существенных условия признания активов: вероятность получения экономических выгод, подконтрольность компании, происхождение из операций и других событий прошедших периодов [6, с. 87].

В ряде случаев каждый из указанных критериев в отношении признания человеческих ресурсов выполняется достаточно сложно. Так, получение будущих экономических выгод от вложений в человеческие ресурсы не гарантировано, а измерить потенциальные доходы от «использования» работников на практике может быть достаточно сложно.

Другой достаточно сложно выполнимый критерий – контроль над активами со стороны организации, т. е. способность компании получать выгоды от использования контролируемых активов или ограничивать права других лиц на использование этих выгод. В отечественной учетной практике проблема контроля тесным образом связана с юридическим правом собственности. Это обуславливает невозможность отражения человеческих ресурсов в бухгалтерском учете и отчетности в качестве активов компании, поскольку организации не имеют прав собственности на своих работников.

Кроме того, основной проблемой в признании человеческих ресурсов является невозможность их объективной оценки в денежном выражении. В середине 1990-х гг. А. Кук, технический директор Accounting Standards Board, выразил в отношении возможностей оценки человеческих ресурсов следующее мнение: «Мы думаем, что включение этих проблем в бухгалтерский учет не решит их» [7, с. 214]. В 1998 г. в отчете Организации экономического сотрудничества и развития было однозначно указано: «...в отношении человеческого капитала измеряется то, что можно измерить, а не то, что нужно измерить» [7, с. 215].

Поэтому в МСФО 38 «Нематериальные активы» [6, с. 117] при описании того, что организация может располагать квалифицированной командой и быть способной идентифицировать дополнительные навыки персонала, ведущие к будущим экономическим выгодам, отдельно отмечено, что персонал организации не может быть определен как нематериальный актив, поскольку не удовлетворяет соответствующим критериям его признания.

Вместе с тем, как справедливо отмечает Т.В. Давидюк, «изменение концепции признания активов, если найдет поддержку научных работников и практиков, может занять не одно десятилетие, поэтому нельзя ставить задание решить эту проблему сегодня» [3, с. 57].

Рассматривая предлагаемые отдельными авторами варианты отражения человеческих ресурсов как составной части деловой репутации, необходимо заметить, что и в отечественной, и в зарубежной практике учета внутренне созданная деловая репутация не признается активом организации по причине невозможности ее идентификации и надежной оценки. Человеческие ресурсы могут найти свое отражение только в случае осуществления сделок по объединению бизнеса, при этом это будут активы, приобретенные именно в результате слияния. До момента купли-продажи действующего предприятия эти данные не будут доступны для повседневного использования, что значительно ограничит потенциал их применения.

Вариант с классификацией инвестиций в человеческие ресурсы на капитализируемые и текущие и их последующим раздельным учетом также представляет определенные сложности, связанные, например, с формированием первоначальной стоимости отдельных объектов бухгалтерского наблюдения (работников организации), а также последующей оценкой таких единиц учета.

В то же время сведения о персонале можно представлять в нефинансовой отчетности посредством формирования так называемого отчета о человеческом капитале организации. Согласно п. 39 Положения по бухгалтерскому учету 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации» [8], организация может представлять дополнительную информацию, сопутствующую бухгалтерской отчетности, если исполнительный орган считает ее полезной для заинтересованных пользователей при принятии экономических решений. В современных условиях такой дополнительной информацией может служить информация о человеческих ресурсах.

По мнению А.А. Куликова, подобный отчет целесообразно составлять на базе применения сбалансированной системы показателей «Человеческие ресурсы» с отражением этих показателей по разделам «Приобретение», «Содержание и эффективность», «Сохранение», «Развитие» [1, с. 112].

Как справедливо замечает Л.Ф. Шилова, категории «капитал» свойственен не один показатель, а система (системы) показателей, характеризующих капитал во всех его проявлениях. Определяя капитал как учетную категорию и как объект бухгалтерского учета, Л.Ф. Шилова определяет предмет бухгалтерского учета как движение капитала, осуществляемого посредством денежных и материальных потоков по видам финансово-хозяйственной деятельности организации: обычной (операционной), финансовой и инвестиционной [9, с. 81].

По мнению авторов, представление информации о человеческом капитале в нефинансовой отчетности является одним из наиболее оптимальных вариантов его отображения на современном этапе развития методологии бухгалтерского учета. Как подтверждение тому – опыт иностранных организаций, включающих «стоимость» персонала в свои годовые отчеты (Skandia, PLS Consult, Celemi, КЕМА и др.).

За рубежом подготовка отчетов о человеческих ресурсах как составной части отчетов об интеллектуальном капитале была обусловлена необходимостью учета затрат компании, связанных с управлением человеческими активами. Благодаря таким отчетам иностранным компаниям удалось ответить на вопросы об истинной величине прямых и косвенных затрат на отбор и наем сотрудников, развитии и дисквалификации человеческого ресурса, достаточности инвестиций в его развитие. При этом необходимо понимать, что эти отчеты не являются стандартизированной формой со-

ставления отчетности, а представляют собой скорее новые модели формирования информации о различных аспектах деятельности организации. Набор показателей в таких отчетах индивидуален, тем не менее – это первый шаг в признании человеческих ресурсов объектом специального наблюдения.

Подобный подход к учету человеческого капитала достаточно хорошо вписывается в матрицу тенденций развития бухгалтерского учета, предложенную С.Ф. Легенчуком [10]. Одним из рассматриваемых им направлений модификации действующей учетной системы является ориентация бухгалтерского учета на предоставление нефинансовой информации о ресурсах предприятия, которые не поддаются достоверной количественной оценке. Предлагаемый С.Ф. Легенчуком вариант с забалансовым учетом компонентов интеллектуального капитала также представляется авторам наиболее оптимальным в отношении формирования текущей информации о человеческих ресурсах организации. Возможно, подобный «униграфический» подход отчасти позволит обеспечить адекватность существующей системы бухгалтерского учета требованиям постиндустриальной экономики.

1. Куликов А. А. Учет и отчетность в системе управления человеческими ресурсами организации : дис. ... канд. экон. наук. – Казань, 2008. – 243 с.

2. Мейриева М. А. Развитие методического обеспечения учета и анализа человеческих ресурсов коммерческой организации: страте-

гический аспект : дис. ... канд. экон. наук. – Ростов н/Д, 2006. – 303 с.

3. Давидюк Т. В. Дискуссионные проблемы бухгалтерского отражения человеческого капитала предприятия // Международный бухгалтерский учет. – 2011. – № 3. – С. 49–58.

4. Кутер М. И. Бухгалтерский учет: основы теории : учебное пособие. – М. : Экспертное бюро–М, 1997. – 496 с.

5. Агеева О. А. Требования к формированию отчетности по МСФО // Бухгалтерский учет. – 2006. – № 14. – С. 51–57.

6. Грюнинг Х. ван, Коэн М. Международные стандарты финансовой отчетности. Практическое руководство : на рус. и англ. яз. / Всемирный банк. – 2-е изд., испр. и доп. – М. : Весь мир, 2004. – 336 с.

7. Армстронг М. Практика управления человеческими ресурсами : пер. с англ. / под ред. С. К. Мордовина. – 8-е изд. – СПб. : Питер, 2004. – 832 с.

8. Бухгалтерская отчетность организации : Положение по бухгалтерскому учету 4/99 : утв. Приказом Минфина РФ от 6 июля 1999 г. № 43н (в ред. Приказов Минфина РФ от 18 сентября 2006 г. № 115н, от 8 ноября 2010 г. № 142н).

9. Шилова Л. Ф. Методология и инструментарий бухгалтерской отчетности организаций : монография. – Йошкар-Ола : ООО «Стринг», 2010. – 210 с.

10. Легенчук С. Ф. Мировые тенденции развития бухгалтерского учета в условиях постиндустриальной экономики // Международный бухгалтерский учет. – 2011. – № 8. – С. 56–62.