

Министерство образования и науки Республики Казахстан

Казахский национальный университет имени аль-Фараби

УДК 657.37:331.1

На правах рукописи

КОГУТ ОКСАНА ЮРЬЕВНА

**Учетно-информационное обеспечение управления
человеческим капиталом**

6D050800 - Учет и аудит

Диссертация на соискание степени
доктора философии (PhD)

Научные консультанты:

д.э.н., профессор

Джаншанло Р.Е.

PhD, DSc, Associate Professor

Черевач-Филипович К.

Республика Казахстан

Алматы, 2021

СОДЕРЖАНИЕ

НОРМАТИВНЫЕ ССЫЛКИ	3
ОПРЕДЕЛЕНИЯ	4
ОБОЗНАЧЕНИЯ И СОКРАЩЕНИЯ	5
ВВЕДЕНИЕ	6
1 КОНЦЕПТУАЛЬНЫЕ ОСНОВЫ ФОРМИРОВАНИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ЧЕЛОВЕЧЕСКОГО КАПИТАЛА	12
1.1 Трансформация сущности человеческого капитала и необходимость ведения его учета	12
1.2 Классификация состава человеческого капитала в целях организации управленческого учета	29
1.3 Роль бухгалтерской информации в управлении человеческим капиталом	43
2 МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ ОЦЕНКИ СТОИМОСТИ ЧЕЛОВЕЧЕСКОГО КАПИТАЛА В СИСТЕМЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ОРГАНИЗАЦИИ	61
2.1 Методы, подходы и модели оценки человеческого капитала	61
2.2 Анализ существующих методик оценки стоимости человеческого капитала	77
2.3 Учетно-аналитический подход к оценке стоимости человеческого капитала на различных уровнях и отражение в учете	93
3 СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ МЕТОДОЛОГИЧЕСКОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА ЧЕЛОВЕЧЕСКОГО КАПИТАЛА И ОТЧЕТНОСТИ	111
3.1 Проблемы признания человеческого капитала в учете	111
3.2 Формирование механизмов организации синтетического и аналитического учета человеческого капитала	127
3.3 Модель применения интегрированного отчета о человеческом капитале организации в управленческом учете	144
ЗАКЛЮЧЕНИЕ	164
СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ	169
ПРИЛОЖЕНИЯ	185

НОРМАТИВНЫЕ ССЫЛКИ

1. Закон Республики Казахстан от 28 февраля 2007 года №234-III «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности» (с изменениями и дополнениями по состоянию на 03.07.2020 г.).
2. Закон Республики Казахстан от 20 ноября 1998 года №304-I «Об аудиторской деятельности» (с изменениями и дополнениями по состоянию на 15.11.2020 г.).
3. Правила ведения бухгалтерского учета, утвержденные приказом Министра финансов Республики Казахстан от 31 марта 2015 года №241 (с изменениями и дополнениями по состоянию на 03.06.2019 г.).
4. Формы и правила составления и представления финансовой отчетности, утвержденные приказом Министра финансов Республики Казахстан от 1 августа 2017 года №468.
5. Национальный стандарт финансовой отчетности, утвержденный приказом Министра финансов Республики Казахстан от 31 января 2013 года №50.
6. Приказ Министра финансов Республики Казахстан «Об утверждении Форм первичных учетных документов» от 20 декабря 2012 года №562 (с изменениями и дополнениями по состоянию на 28.03.2018 г.).
7. Приказ Министра финансов Республики Казахстан от 31 марта 2015 года № 241 «Об утверждении Правил ведения бухгалтерского учета» (с изменениями и дополнениями по состоянию на 03.06.2019 г.).
8. Приказ Министра финансов Республики Казахстан от 2 октября 2018 года № 877 О внесении изменения в приказ Министра финансов Республики Казахстан от 23 мая 2007 года № 185 «Об утверждении Типового плана счетов бухгалтерского учета» (с изменениями и дополнениями по состоянию на 03.06.2019 г.).
9. Кодекс Республики Казахстан от 29 октября 2015 года № 375-V «Предпринимательский кодекс Республики Казахстан» (с изменениями и дополнениями по состоянию на 15.11.2020 г.).
10. Закон Республики Казахстан от 31 января 2006 года № 124-III «О частном предпринимательстве» (с изменениями и дополнениями по состоянию на 03.12.2015 г.) (утратил силу).
11. Закон Республики Казахстан от 29 октября 2015 года № 376-V «О внесении изменений и дополнений в некоторые законодательные акты Республики Казахстан по вопросам предпринимательства».
12. Трудовой кодекс Республики Казахстан от 23 ноября 2015 года № 414-V (с изменениями и дополнениями по состоянию на 22.01.2021 г.).
13. Международные стандарты финансовой отчетности:
МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности»
МСФО (IAS) 16 «Аренда»
МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов»
МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы»

ОПРЕДЕЛЕНИЯ

Человеческий капитал — совокупность знаний, умений, навыков, используемых для удовлетворения многообразных потребностей человека и общества в целом.

Классификация — это процесс распределения, разделения объектов, названий, понятий по группам, разрядам, классам, при котором в одну группу попадают объекты, обладающие единым признаком. При классификации составляющих человеческого капитала осуществляется взаимодействие элементов, состава и структуры человеческого капитала.

Информация — это совокупность сведений, о процессах, протекающих внутри организации и в ее окружении, уменьшающих неопределенность управления и принятия решений.

Синтетический учет — это учет обобщенных данных бухгалтерского учета о видах имущества, обязательств и хозяйственных операций по определенным экономическим признакам, который ведется на синтетических счетах бухгалтерского учета.

Аналитический учет — это учет, который ведется в лицевых, материальных и иных аналитических счетах бухгалтерского учета, группирующих детальную информацию об имуществе, обязательствах и о хозяйственных операциях внутри каждого синтетического счета.

ОБОЗНАЧЕНИЯ И СОКРАЩЕНИЯ

АЧР	Анализ человеческих ресурсов
ВВП	Валовый внутренний продукт
ВНД	Валовый национальный доход
ЕС	Европейский союз
МСИО	Международный совет по интегрированной отчетности
МСФО	Международные стандарты финансовой отчетности
НМА	Нематериальные активы
НИИОКР	Научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы
ООН	Организация объединенных наций
ППС	Паритет покупательной способности
ПРООН	Программа развития Организации Объединенных Наций
РК	Республика Казахстан
СНГ	Содружество независимых государств
ТМЦ	Товарно-материальные ценности
ЭВМ	Электронно-вычислительная машина
EGI	Effective Gross Income
ESG	Environmental, Social, and Corporate Governance
GRI	Global Reporting Initiative
HDI	Human Development Index
HR	Human Resources
HRA	Health Reimbursement Arrangement
IAS	International Accounting Standards
IFRS	International Financial Reporting Standards
PGI	Potential Gross Income

ВВЕДЕНИЕ

Актуальность темы исследования. На протяжении всей истории человечества, до начала 1960-х годов, ключевую роль в производственной структуре возложил на себя физический капитал: материальное состояние и средства производства и т.д. Были самые минимальные требования, которые навязывались к синим воротничкам: довольно было обладать природной «животной» силой, т.е. мускулами, которые применялись как дополнение к технологии, как часть ресурсов. В экономическом развитии уникальные человеческие способности еще не играли главной роли, и вопросы, относящиеся к формированию человеческого капитала, не порождали определенного интереса у экономистов.

Трансформация роли человеческого капитала, а также перевоплощение его из затратного фактора в решающий производительный и социальный источник развития, привело к потребности формирования новой парадигмы развития. У стран и всего мирового сообщества в таких рамках новой парадигмы развития образовалась новая экономическая категория «человеческий капитал» – это наиважнейший ресурс, наиболее значительный, чем природные запасы или накопленное наследие. Не производственные мощности, а человеческий капитал в развитии экономики страны является базовой основой конкурентоспособности, эффективности и экономического прогресса.

Человеческий капитал признан определяющим интенсивным фактором процесса развития общества и экономики. Отличие человеческого капитала от других факторов (собственно труда, природных ресурсов и обычного капитала) заключается в целесообразности вовлечения инвестиций и их увеличение в течение длительного периода времени. Так, в высокоразвитых странах мира в человеческий капитал инвестировано примерно 70% всех средств, а в физический капитал инвестировано только около 30%. В структуре национального богатства мира по оценкам Программы развития ООН и Всемирного банка человеческий капитал занимает 64%, а производственный капитал и природные ресурсы – 36%.

Вместе с тем, на все вышеизложенное не ведется бухгалтерский учет, не составляется отчетность и не находят отражение нужных показателей в финансовой отчетности. О значимости роли человеческого капитала для экономического развития страны свидетельствует стремительное развитие экономик таких стран, как Япония, Тайвань и другие страны Азии в последние десятилетия. Несмотря на нехватку природных ископаемых (в частности, они импортируют фактически всю добываемую энергетику), регулярно сталкиваясь со сложностями при вывозе товаров в страны Запада, эти «азиатские тигры» ухитрились так вырасти, опираясь на хорошо подготовленную, образованную, трудоспособную, трудолюбивую и осознанную рабочую силу, которая может применять инновационные технологии. Например, бурный экономический рост Китая обусловлен существованием организованных, состоятельных, трудолюбивых и честлюбивых граждан.

Поскольку человеческий капитал представляет собой определяющий социальный и производительный фактор становления инновационной экономики, то главным ценностным ориентиром для нашего государства согласно Стратегии развития Республики Казахстан до 2050 г. является «развитие человеческого потенциала, включая увеличение продолжительности жизни, укрепление здоровья граждан, повышение уровня благосостояния и их образование» [1]. В связи с этим, значимость организации учета и отчетности в признанной стратегии развития рынка не подлежит сомнению. Именно индивид с его багажом знаний и опытом, а также умений является автором новаторских идей и разработчиком инновации, а результативность применения человеческого капитала и его уровень предопределяют инновационное развитие экономики страны.

Об этом сказано и в Послании Первого Президента РК от 10 января 2018 года в части 7 задачи «Человеческий капитал – основа модернизации». Именно индивид с его знаниями, опытом и умениями представляет собой создателем креативных технологий и инноваций, генератором идей, а степень человеческого капитала и продуктивность его потребления обуславливают стратегию национального инновационного развития экономики [2].

В 2019 году Фондом Первого Президента было запущено комплексное исследование, которое охватило пять направлений: человеческий капитал и рынок труда, новая экономическая модель и точки роста, пространственное развитие, новый общественный договор и его финансирование. В аналитическом исследовании «Развитие человеческого капитала в Республике Казахстан», среди множества проанализированных глобальных трендов выделена группа, оказывающая наибольшее влияние на человеческий капитал в Казахстане: цифровые платформы и «гиг-экономика», рост глобальных городов, связка «экономики знаний», «квалификационной ямы» и «войны за таланты», развитие институтов самоуправления, индустриализация развивающегося мира и реиндустриализация развитых стран [3].

В Государственной Программе "Цифровой Казахстан" от 12 декабря 2017 года четвертым направлением стоит "Развитие человеческого капитала", которым определено, что — это направление преобразований, охватывающее создание так называемого креативного общества для обеспечения перехода к новым реалиям - экономике знаний [4]. В эпоху цифровизации требования к уровню образования человека повышаются: от среднего профессионального образования до высшего уровня профессионального технологического образования. Это свидетельствует о том, что человеческий капитал сегодня формирует нематериальную форму и выражен в интеллектуальном труде, а также в созданных компьютерных продуктах.

Следует отметить, что придание столь важного значения человеческому капиталу влечет за собой и новые методы учета и управления высококвалифицированным персоналом. Именно поэтому необходима методика учета и отчетности человеческого капитала. Именно учет подготовит необходимую информацию в том виде и объеме, который необходим для принятия эффективных и своевременных управленческих решений. То же самое

наблюдается и в финансовой отчетности, где имеет место опосредованное отражение данных человеческого капитала, что, в свою очередь, влечет к занижению рыночной стоимости подобных достижений при определении оценки человеческого капитала или подсчета достоверных затрат на развитие человеческого капитала, причем каждого специалиста в отдельности. Вследствие этого возникает острая потребность в разработке качественной системы информационного снабжения в управлении данным видом капитала.

Степень разработанности проблемы. Как экономической категории, зарождение исследования человеческого капитала берет свое начало в работах классиков политической экономии: А. Смит, У. Петти, Дж. С. Милль, Д. Рикардо, А. Маршалл, К. Маркс. В дальнейшем концепция человеческого капитала исследовалась экономистами И. Фишер, С. Кузнец, Э. Тоффлер, Т. Шульц, Г. Беккер, Л. Туроу, Дж. Кендрик, Я. Фитц-енц, Э. Флэмхольц и др.

Важный вклад внесли такие российские и украинские ученые-экономисты как М.М. Критский, И.В. Ильинский, А.И. Добрынин, С.А. Дятлов, Курганский С., Е.Д. Цыренова, Г.Н. Тугускина, Т.Н. Обущенко, С.Ф. Легенчук, Т.В. Давидюк, А.М. Петрук и др.

Проблемами человеческого капитала занимались и казахстанские ученые Б.Д. Иманбердиев, Б.Н. Исабеков, Г.Н. Джаксыбекова, Ш.Ж. Туебекова, Э.Ж. Сыздыкова, А.Ю. Дальке, Д.К. Абилов, Р.Б. Азбергенова, И.В. Онюшева, Д.И. Закирова, А.К. Буткенова, Н.Х. Баймуминова, А. Танжарикова и др. Однако проблемы учета и отчетности человеческого капитала этими учеными не рассматривались.

Для осуществления заинтересованными пользователями конкретных заключений относительно вложения в человеческий капитал и оценки вероятных экономических выгод большое значение имеет информация о формировании, потреблении и воспроизводстве человеческого капитала. По этой причине, необходимым условием эффективного управления человеческим капиталом является организация завершенной информационной системы, ключевая роль в которой предопределена бухгалтерскому учету и отчетности.

Вместе с тем, человеческий капитал не рассматривают в качестве «объекта учета» в рамках традиционной бухгалтерской науки и практики, поэтому эта общепринятая экономическая категория, являющаяся расширением механизма бухгалтерского учета в системе счетов бухгалтерского учета и раскрытию учетной информации в отчетности, не подлежит регистрации. Взгляды многих ученых, изучающих эту проблему, сходятся в том, что это противится сбору информации о человеческом капитале организации в таком виде и объеме, которые необходимы для принятия эффективных, оперативных, оправданных управленческих решений. А механизм учета обеспечит становление качественной системы информационной поддержки для эффективного управления настолько значительным фактором производства – разработки основы бухгалтерского учета человеческого капитала и методических приемов в разработке механизма учета в отчетности.

Нами сделан вывод на основе анализа имеющейся системы бухгалтерского учета о том, что сейчас умышленно не замечается соответствующее внимание

для становления учета такому объекту бухгалтерского рассмотрения как «человеческий капитал». Актуальность выбранного направления исследования демонстрируется отсутствием теоретических, методологических и практических разработок относительно бухгалтерского учета человеческого капитала.

Цель и задачи исследования. *Задача исследования* – обосновать необходимость методики бухгалтерского учета и отчетности в соответствии с изменением общественно-экономического развития, предопределенного развитием человеческого капитала.

Цель исследования состоит в формировании системы бухгалтерского, управленческого учета человеческого капитала и разработке соответствующей отчетности в организации. Достижение поставленной цели предполагает постановку и решение следующих *задач*:

- Раскрытие сущности и проведение классификации состава человеческого капитала, обоснование необходимости его учета;
- Установление роли учетной информации в управлении человеческим капиталом;
- Проведение оценки стоимости человеческого капитала на разных экономических уровнях;
- Обоснование признания человеческого капитала в учете и рассмотрение методологического обеспечения управленческого учета;
- Разработка модели отражения информации о человеческом капитале в управленческой отчетности.

Объект исследования: теоретико-методологические основы бухгалтерского учета и отчетности; научные публикации в области экономической сущности, оценки, учета и отражения в отчетности человеческого капитала.

Предмет исследования: состояние учета, тенденции, закономерности и разработка методики учетно-информационного обеспечения управления человеческим капиталом.

Теоретическая база исследования: научные публикации отечественных и зарубежных ученых, которые посвящены вопросам учета, анализа и оценки человеческого капитала.

Информационная база и эмпирические исследования базируется на публикациях в периодических печатных изданиях, использовании методических пособий по тематике диссертации, а также актуальных данных рейтинговых агентств, материалов статистических подразделений, бухгалтерского учета и отчетности.

Научная новизна диссертационного исследования находит свое воплощение в представлении, теоретическом обосновании и практическом решении комплекса фундаментальных методологических и научно-практических вопросов, которые связаны с формированием бухгалтерского и управленческого учета человеческого капитала и отражения его в отчетности организации.

В процессе работы получены следующие основные научные результаты:

- на основании исследования проанализирована сущность человеческого капитала, проведена классификация состава человеческого капитала, позволяющая обосновать необходимость его учета;

- по результатам обобщения основ формирования бухгалтерского учета человеческого капитала обосновано значение и роль учетной информации, влияющей на эффективное управление человеческим капиталом;

- разработана и дана оценка стоимости человеческого капитала на макроуровне и микроуровне, позволяющая выделить основные подходы к оценке человеческого капитала;

- обоснование человеческого капитала как объекта бухгалтерского управленческого учета, разработана методика его реализации, раскрывающая методики бухгалтерского учета человеческого капитала, соответствующие современным вызовам пользователей учетной информации;

- разработана модель отражения информации о человеческом капитале в управленческой отчетности, способствующая интеграции финансовых и нефинансовых показателей в интегрированной отчетности.

Положения диссертации, выносимые на защиту:

- определено научное обоснование роли человеческого капитала в экономике и необходимости его учета, представляющее возможность конкретизировать объекты бухгалтерского учета операций относительно формирования, использования и воссоздания человеческих ресурсов организации;

- разработка бухгалтерских счетов и записей учета человеческого капитала в организации, позволяющая использовать соответствующие синтетические и аналитические счета с разработкой типичной модели их взаимосвязи для использования скрытых потенциалов нематериальных ресурсов;

- разработка авторской методики оценки стоимости человеческого капитала организации, позволяющая показать связь между управленческим учетом человеческого капитала и финансовыми результатами компании;

- формирование методологических аспектов (износ, переоценка и амортизация) учета человеческого капитала, обосновывающих человеческий капитал как объект учета, через механизмы синтетического и аналитического учета человеческого капитала;

- разработка модели отражения информации о человеческом капитале в интегрированном отчете, раскрывающая представление о перспективном направлении работы организации, соответственно, способствующая повысить прозрачность, что является существенным достоинством в условиях конкурентной экономики.

Теоретическая значимость исследования состоит в том, что достигнутые по его результатам выводы и заключения разрабатывают теорию человеческого капитала в недостаточно изученной на данный момент ее области, в частности – оценки его стоимости, бухгалтерского учета и отражения в управленческой отчетности организации.

Практическая значимость исследования сосредотачивается в вероятности финансовой оценки, учета и отражения человеческого капитала в

отчетности организации. Полученные выводы и результаты работы нацелены на использование руководителями и собственниками организаций, менеджерами подразделений, руководителями кадровых служб для повышения эффективности управления организацией при помощи управленческого учета, оценки и анализа человеческого капитала, а также для увеличения стоимости активов и бизнеса организации.

Результаты исследования могут быть применены в преподавании учебной дисциплины «Анализ человеческого капитала» для магистрантов специальности «Учет и аудит».

Апробация и внедрение результатов диссертационного исследования. Результаты исследования были представлены в 4 докладах Международных научно-практических конференций (2018 г. – 2020 г.).

Результаты исследования апробированы в Товариществе с ограниченной ответственностью «Аудиторская компания «Учёт», что подтверждается актом о внедрении результатов диссертационного исследования; в Учреждении «Алматинский гуманитарно-экономический университет», что подтверждается актом о реализации научных результатов; получено авторское свидетельство на объект авторского права «Карточка учета затрат на человеческий капитал».

Полнота публикаций. По теме диссертации опубликовано 11 научных работ, 1 из которых опубликована, в журнале входящем в базу данных Scopus; 4 статьи опубликованы в изданиях, рекомендованных Комитетом по обеспечению качества в сфере образования и науки МОН РК; 1 статья, в журнале входящем в базу данных Web of Science.

Структура работы. Структура диссертации построена в соответствии с научными принципами достоверности, самостоятельности, научной новизны и внутреннего единства, практической ценности. Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, списка использованной литературы и приложений.

1 КОНЦЕПТУАЛЬНЫЕ ОСНОВЫ ФОРМИРОВАНИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ЧЕЛОВЕЧЕСКОГО КАПИТАЛА

1.1 Трансформация сущности человеческого капитала и необходимость ведения его учета

В рамках эволюции современной человеческой цивилизации осуществляется переосмысление ценностей функционирования человека и, в свою очередь, целей социально-экономической политики. Сегодня условием экономического прогресса является не накопление материального благосостояния, а качественное улучшение условий жизни индивида, который реализует свой личный капитал в процессе производства, и который является источником гуманистического развития и научно-технического прогресса. В связи с этим цели экономического развития общества плотно увязываются с условиями социального благополучия разных людей. Возможность изучать этот процесс в науке обеспечивает инструментарий теории человеческого капитала, которая предполагает, что развитие активных человеческих способностей экономически целесообразно.

Первоначальная формулировка «человеческий капитал» обнаруживается в «Политической арифметике» английского статистика и экономиста, одному из основоположников классической политической экономии в Англии У. Петти [5]. Первая предпринятая попытка оценить «ценность населения» принадлежит, несомненно, ему. Он причисляет в состав богатства, а также его источников не только земельные участки и приносимую ими ренту, капитал, а также чистую прибыль (прирост/процент) на него, но и персонал, чей труд в зависимости от квалификации, состояния здоровья сотрудников создает ту или иную прибыль.

На научном уровне исследование проблематики человеческого капитала принадлежит шотландскому экономисту и философу, одному из основоположников экономической теории как науки А. Смиту. В своем наиболее известном трактате «Исследование о природе и причинах богатства наций» он обоснованно доказал, что существуют различия между возможностями разных людей с отличающимся уровнем образования и профессиональной квалификацией, а также отражают существенные различия в их доходе, который необходим, чтобы оплатить получение этих навыков [6]. Поэтому доход от вложений в профессиональные способности и навыки можно сравнить только с доходом от вложений в материальные средства. Это сравнение, однако, имеет некоторые ограничения. Организации обладают материальными средствами, но не собственными сотрудниками, если, конечно, речь не идет о рабовладельческом строе.

Английский экономист, классик политической экономии Д. Рикардо подтвердил эту глубокую мысль отставанием стран в экономическом прогрессе, а также в недостаточном образовании во всех слоях населения. Он сравнивал воспроизводство производительных сил общества с воспроизводством населения и подчеркивал важность качества квалифицированной рабочей силы для эффективности и результативности производства [7].

У британского социолога, философа, экономиста Дж. Милля находим: «Я не рассматриваю самого индивидуума как таковое богатство. Я предполагаю, что его приобретенные умения, которые представляют собой лишь средства и порождены старанием и трудом, с достаточным основанием, попадут в такую категорию... Энергия мастерство и настойчивость трудящихся государства полностью признаются ее богатством, также как и их машины и различные инструменты» [8].

В последующее совершенствование теории человеческого фактора вложил свой вклад немецкий философ, экономист, социолог К. Маркс, который рассматривал под понятием «рабочая сила» полезные возможности индивида [7, с.310]. В то же самое время К. Маркс приходит к выводу, что сотрудник, вступая в трудовые отношения с производством, предоставляет свою рабочую силу, а не свой труд. Основываясь на теорию Маркса, можно сделать вывод, что продается не труд как таковой, а рабочая сила. К примеру, по условиям законов рынка, приобретая рабочую силу по ее цене, изготовитель получает намного больше, чем он авансировал.

Американский экономист, представитель неоклассического направления в экономической науке И. Фишер предполагал, что индивидуум владеет всеми свойствами, которые являются элементами капитала; по убеждениям Фишера, не мастерство человека есть капитал, т.е. добавкой к этому человеку, а имеется в наличии обученный субъект, который и вынужден быть введен в состав капитала. В итоге, как составляющая капитала - человеческий капитал имеет свойство накапливаться.

Английский экономист А. Маршал посвятил много трудов человеческому капиталу. Он полагал, что не вполне правильно идентифицировать человеческий капитал с обычным (физическим) капиталом, потому как «человеческий фактор как вещественные факторы производства не продается и не покупается». При реализации вещей собственник меняется и возникает переход права собственности. Индивид, являясь сотрудником, реализует свой труд сам, между тем он пребывает владельцем своего труда. Сотрудник обладает свободой, проявляющаяся в том, что действительно в любое время он может беспрепятственно убрать собственную рабочую силу с реализации.

Значительный вклад в возникновение общей теории перспективы развития человеческого капитала, в свою очередь внес и уроженец России лауреат Нобелевской премии по экономике 1971 года Семен Кузнец. Среди всех благоприятных и необходимых факторов развития он вычленил в качестве основного уровень первоначального национального человеческого капитала. И доказал, что существует некое критическое значение первоначального национального человеческого капитала, без получения которого перемещение к очередному технологическому укладу развития экономики невозможен [9].

Американский философ, социолог Э. Тоффлер особо весомым шагом в экономическом росте нашей эры полагает формирование современной системы получения благосостояния, которая применяет не только физическую силу индивида, но и его интеллектуальные способности. По его убеждению, символический капитал, под которым он подразумевает знания, в

противоположность от принятых форм, «неисчерпаем и параллельно доступен неограниченному числу пользователей без ограничений» [10].

Теория человеческого капитала в настоящем виде оформилась в конце 50 - 60-х гг. 20 века. Роль «первопроходца» этой теории в ее настоящем виде принадлежит американскому экономисту Теодору Уильяму Шульцу, который в 1979 году стал лауреатом Нобелевской премии по экономике. Т. Шульц изложил такую трактовку: «Все природные способности и людские ресурсы имеют место быть или приобретенными, или врожденным. Любой человек рождается с неповторимым комплексом генов, который определяет его врожденный потенциал индивидуума. Мы называем человеческим капиталом приобретенные человеком полезные качества, которые безусловно могут быть усилены необходимыми инвестициями» [11].

Предположительно в то же самый период практиковался созданием основ теории человеческого капитала нобелевский лауреат по экономике 1992 года американский экономист Г. Беккер. В 1964 году была напечатана его главное классическое научное исследование «Человеческий капитал: теоретический и эмпирический анализ» [12]. Для всего сообщества преимущество состоит в том, что происходит добавочное увеличение продукции. Г. Беккер внедряет в науку термин «специального человеческого капитала», под этим термином подразумеваются только те умения, которые могут полезными для определенной организации, определенного вида деятельности.

Такая экономическая категория как «человеческий капитал» зарождалась постепенно. На первом этапе человеческий капитал включал незначительное число компонентов: воспитание, образование, знания, здоровье. Причем в течение длительного времени человеческий капитал принимался за социальный фактор развития, т.е. человеческий капитал являлся фактором затрат, если рассматривать его с точки зрения исторической теории роста экономики любой страны. Предполагалось, что вложения в воспитание и образование представляются непроизводительными, затратными. Обстановка по отношению к человеческому капиталу и образованию во второй половине 20 века понемногу существенно изменилась.

Человеческий капитал как экономическую категорию экономисты стали выделять одной из общеэкономических ключевых постулатов, которые позволяют охарактеризовать и пояснить многие экономические процессы через призму интересов индивидуума и его действий. Общий состав производительных сил, человеческого капитала, образование и справедливое распределение доходов, устойчивый экономический рост и национальное богатство удаются правомерного отображения в экономической литературе с использованием категории «человеческий капитал».

Человеческий капитал представляет собой феномен очень сложный, многообразный, изменяющийся. Исследователи категории человеческого капитала акцентируют внимание на различных его концепциях, что предопределяет различие методов в определении сущности и содержания человеческого капитала (таблица 1).

Таблица 1 – Трактовка понятия «человеческий капитал» в различных публикациях

Авторы / источник	Характеристика категории
Беккер Г., Боуэн У., Туроу Л., Фишер С., Дорнбуш Р., Шмалензи Р., Кили Б., Долан Э., Линдсей Дж.	Человеческий капитал - совокупность врожденных способностей, талантов и приобретенных путем образования знаний, навыков, мотиваций и энергии человека, которые благоприятствуют получению высокого дохода и иных благ
Блауг М., Гришнова Е.А., Добрынин А.И., Дятлов С.А., Курганский С., Худобко Е.В., Ощуркова Т.Г.	Человеческий капитал – это экономическая категория, которая затрагивает структуру сформированных и развитых в результате вложений производительных умений, и способностей, собственных черт и мотиваций персонала, которые используются в предпринимательской деятельности, способствуют увеличению производительности труда и вследствие чего воздействуют на увеличение жалования владельца и национального дохода
Тугускина Г., Максимович В., Бородина Е., Обущенко Т.Н., Рунов А.А., Арабян К.К.	Человеческий капитал - совокупность имеющихся, накопленных и развитых способностей и качеств человека, которые используются в процессе производства и потребления экономических благ, приносят прибыль его собственнику, а также эффект по месту использования и способствуют росту экономики государства
Бортник А.Л., Капелюшников Р.И., Иванченко О.В., Носкова К.А.	Человеческий капитал - совокупность навыков, знаний, умений, находящихся в распоряжении любого индивида и применяющихся индивидом для удовлетворения разнообразных желаний, как для самого себя, так и для общества в целом
Форрестер С.В., Лимачко Е.Е., Дембицкий С.Г., Радько С.Г., Пришляк Е.А.	Человеческий капитал — это совокупность накопленных навыков, знаний, умений, приобретенных индивидом основным образом в процессе профессионального образования и реализуемых им в ходе профессиональной деятельности, которая также приносит увеличенный доход, обусловленный не столько систематически повторяющимися трудовыми операциями, сколько творческим трудом
Примечание – Составлено автором на основании источников [12-35]	

Изучение разнообразных аспектов к определению категории «человеческий капитал», группировка и классификация всех интерпретаций позволяют распределить из них две группы. Большое количество авторов (Т. Шульц, У. Боуэн, Э. Долан, Дж. Линдсей, Т. Стоуньер, С.А. Дятлов, А.И. Добрынин и др.) понимают под человеческим капиталом совокупность существующих у человека запасов умений и качеств, которые могут применяться в следствии процесса производства благ и услуг. Другой состав ученых, приверженцев «инвестиционного» определения (Г. Беккер, М. Блауг, С.Ю. Роцин, Т.О. Разумова и др.) отмечают факт их накопления в результате инвестиций в человека или человеческой жизнедеятельности в различных формах. При этом фактически все авторы говорят об неповторяемом (персональном) человеческом капитале и единичных его свойствах.

В результате, зарубежными авторами выдвигаются разнообразные термины человеческого капитала, но все они выражаются в 3-х ключевых подходах. С позиции *1-го подхода* человеческий капитал наблюдается как комплекс находящихся у индивида характерных возможностей, которые полагается целесообразно применять в процессе производства: талант, знания (умственные способности), мотивацию, навыки (практический опыт) и энергию (физическую силу).

Следуя позиции *2-го подхода*, человеческий капитал изучается как образованный в итоге инвестиций конкретного потенциала приобретенных и врожденных возможностей (знаний, умений, навыков, здоровья, таланта, мотиваций), правильное использование которых в конкретной сфере общественного воспроизводства в действительности будет содействовать росту доходов этого человека, а также увеличению производительности производства и труда.

Из этого следует, что при этом способе ключевая заинтересованность будет сосредоточена на обнаружение разных видов, форм и специфических свойств инвестиций в человеческий капитал. Например, отличительным свойствам инвестиций в человеческий капитал соответствует: соотношение эффективности от вложений в человеческий капитал, в том числе обусловленность от жизненного срока его владельца; сдерживание верхней границей активной профессиональной деятельности увеличения доходности от вложений в человеческий капитал; рациональность и экономическая потребность вложений в человеческий капитал; зависимость видов и характера вложений в человеческий капитал от национальных, исторических и культурных особенностей; признание отдельными личностями и обществом в целом инвестиций в человеческий капитал по сравнению с вложениями в другие формы капитала наиболее выгодными.

На этом основании можно сделать вывод, что человеческий капитал — это совокупность навыков, знаний, опыта, квалификации работников организации и других характеристик, которые они могут эффективно применять для достижения главной цели - образования и получения прибыли, которая составляет доход как разных индивидов, так и общества в целом. Вложения же, в свой черед, планируют достижение конкретной цели - способность индивида зарабатывать в будущем. Такого рода затраты следует считать инвестициями в состоятельность общества. Вложения в формирование человеческого капитала необходимы быть и в масштабах государства, и в рамках корпоративного сектора.

В дальнейшем основывается точка зрения *третьего подхода*, согласно которой человеческий капитал исследуется как главный фактор роста хозяйственных систем, при этом формируя инновационный тип экономики.

В экономической литературе существует также несколько подходов к определению сущности категории «человеческий капитал». В действительности сейчас в науке нет общности взглядов на значение данной категории, а существующие формулировки человеческого капитала можно дифференцировать на четыре значимых подхода:

1) *деятельностный* (ученый Л. Туроу предполагает, что человеческий капитал есть способность и умение производить предметы и услуги [14, р. 45]);

2) *доходный* (ученый Т. Шульц уверен в том, что человеческий капитал является имеющимся у работника запасом знаний, навыков, мотиваций, позволяющий производить экономические блага высочайшего качества, а также получающий стабильно высокий доход [11, с.21]);

3) *инвестиционный* (по мнению ученых А.И. Добрынина, Е.Д. Цыреновой, С.А. Дятлова человеческий капитал представляет собой приобретенный индивидом и сформированный в итоге вложений резервов навыков, умений, знаний, способностей, здоровья, мотиваций, которые могут эффективно применяться человеком в какой-нибудь отрасли общественного воспроизводства и могут способствовать увеличению производительности труда, производства и благодаря этому воздействуют на увеличение доходов этого индивида [36]);

4) *исторический* (ученый М.М. Критский отмечает человеческий капитал как глобальную специфическую форму жизненного процесса, которая уподобляет прежние формы и совершается как итог исторического развития общества к его настоящей ситуации [37]).

Человеческий капитал определяется как запас *в первом подходе*, а также как совокупность умений, знаний, навыков, мотивации, состояния здоровья человека (Л. Туроу, У. Боуэн и др.). В качестве элементов и свойств человеческого капитала преверженцы данного подхода акцентируют внимание на образование, жизненный и профессиональный опыт, квалификацию и др. Классификация этих составляющих позволяет сделать представление о накопленном потенциале личности сотрудника, а также его реализации.

Последователи *второго подхода* (ученые Т. Шульц, И. Фишер, Ф. Махлуп и др.) представляют человеческий капитал как сформированные опыт и знания, способности, здоровье, а также некоторые другие особенности и характеристики за счет вложенных в становление и рост человека инвестиций, позволяющие ему получать в будущем немалые доходы. Согласно данной доктрине каждый человек характеризуется накопленным потенциалом, который обуславливает качество его человеческого капитала. Особенности человеческого капитала, которые могут реализовываться при достаточной мотивации, очень сильно влияют на экономическую эффективность, которая проявляется в росте доходов человека - на уровне индивида, а в повышении результатов деятельности - на уровне организации.

В соответствии с *третьим подходом* природа человеческого капитала чрезвычайно полно раскрывается только через призму экономического и социального воздействия для общества в целом от его использования. Исследователи данного подхода (С.А. Дятлов, А.Н. Добрынин, Е.Д. Цыренова, Р.И. Капелюшников) подчеркивают получение экономических и социальных результатов для организации и для общества в целом, а не индивидуальный доход от реализации потенциала личности.

Так, ученый Т. Шульц считает, что «образование представляет собой один из видов человеческого капитала, а являясь он человеческим потому, что такой вид представляет часть индивида, а становится капиталом по той причине, что

являет собой первоисточник пресыщенности последующих требований или доходов, или равным образом и того, и другого». Позднее он добавил свою концепцию, которая выглядит следующим образом: «Изучайте все человеческие умения или как как приобретенные, или – врожденные навыки, ... являющиеся полезными и которые формируются при помощи характерных инвестиций, и являются человеческим капиталом» [38].

Доктор экономики Г. Беккер придерживается подхода, делающего упор на инвестиционные свойства. Он пишет, что «человеческий капитал складывается благодаря вложениям в индивида, в их числе – это: расходы на получение образования, профессиональную подготовку на рабочем месте, расходы на медицинское обслуживание, миграцию, а также поиск необходимых данных о существующих доходах и ценах» [39].

По мнению американского экономиста У. Боуэна, человеческий капитал «представляет собой приобретенные знания, навыки, умения, мотивация и энергия, все то, чем наделены люди и чем они могут пользоваться в течение следующего периода для целей производства товаров и услуг» [13, р.38]. Английские экономисты Э. Долан и Дж. Линдсей рассматривают человеческий капитал как «капитал в виде интеллектуальных умений, который получен человеком посредством базового образования или обучения, либо через опыт на практике» [17, р. 267].

Известный английский ученый Стоуньер Т. полагает, что человеческий капитал – важнейший составляющий ресурс постиндустриального общества. Технологии и техника, которая создает богатства, приходят в нашу жизнь через высокотехнологические знания, умения, организационные усовершенствования. И только знающие квалифицированные работники способны управлять и контролировать высокотехнологический процесс. Кроме этого, целесообразно знать деловую конъюнктуру, рыночные тенденции, способы их практического использования.

Профессора С.А. Дятлов, Е.Д. Цыренова и А.И. Добрынин полагают, что «человеческий капитал есть не просто соединение умений, навыков, знаний, определенных возможностей, которыми обладает индивид. Первое, это приобретенный умственный потенциал знаний, багаж навыков, умений и способностей. Второе, этот потенциал навыков, знаний, умений и способностей должен рационально применяться человеком в какой-либо области процесса общественного воспроизводства и должен содействовать увеличению производительности производства и его труда. Третье, необходимая эксплуатация такого запаса подобно высокотехнологичного функционирования естественно влечет увеличение доходов сотрудника. Четвертое, рост доходов подталкивает, привлекает сотрудника путем инвестиций, применяемых для поддержки здоровья, уровня образования и пр., а также повышать и аккумулировать новый потенциал мотиваций, знаний, умений и навыков для того, чтобы в последующем снова плодотворно их использовать» [36, с. 45].

Профессора С.Ю. Роцин и Т.О. Разумова рассматривают человеческий капитал как важную качественную характеристику квалифицированной рабочей силы, а также как способность работника к трудовой деятельности и применения

им его знаний. По убеждению исследователей, «человеческий капитал формируется из врожденных возможностей каждого индивида. Человеческий капитал может вырасти, по их суждениям: во время получения практического опыта, получения дополнительного образования, профессиональной ориентации. Вложениями в человеческий капитал являются затраты потраченных финансовых средств и времени, которые необходимы для обучения. А также для профессиональной подготовки и переподготовки. Если вложения приносят вознаграждение, окупаются, принося больший доход, то только в этом обстоятельстве они могут приносить наиболее стабильный высокий доход» [40].

Профессор Е.А. Гришнова [19, с. 175] идентифицировала эту категорию как человеческую способность к участию в сфере производства, объединение воплощенных в них скрытых потенциальных преимуществ приносить стабильный доход (индивидуальный и общественный); она также определила в категорию «человеческий капитал» присущие природные особенности и врожденные таланты, а также приобретенные особенности, такие как образование, профессиональные знания, умения, навыки и квалификацию.

Д-р экон. наук Р.И. Капелюшников [20, с. 10] апеллирует к проблеме формирования теории человеческого капитала в ее мировоззренческих разногласиях с теорией «фильтра», согласно которой образование осуществляет селективную (информационную) функцию, а не производительную, вследствие этого, затраты на образование считаются неэффективными. Профессор Б.М. Генкин считает, что человеческий капитал затрагивает компоненты потенциала человека, которые становятся источником прибыли для домашнего хозяйства, организации и экономики страны. Таким связующим звеном могут стать физические и творческие навыки человека, умения, его знания и активность [41].

Профессора М.М. Критский [37, с.17], Л.Г. Симкина [42], И.В. Ильинский [43] и некоторые другие ученые представляют человеческий капитал с позиции конкурентоспособной инновационной экономики. В данном подходе упор сделан на субъект деятельности, на его становление, саморазвитие и совершенствование, на выявление воздействия его творческого потенциала на инновационную деятельность и развитие экономики.

Сравнивая мнения ученых-экономистов, мы пришли к такому выводу, что расхождения мнений ученых на сущность человеческого капитала достаточно глубоко настолько, насколько многосторонним является содержание самого изучаемого явления - человеческого капитала». Поэтому, как мы считаем, необходимо сконцентрировать больше внимания на изучение тех элементов, являющихся до сих пор дискуссионными и предпринять очередную попытку универсализировать определение «человеческий капитал».

Одновременно в научных изданиях наблюдаются определения, немного коверкающие содержание изучаемого нами определения. Человеческий капитал по предположению некоторых ученых «состоит из врожденных возможностей конкретного индивида и безусловно возможно будет повышен в результате получения практического опыта, обучения и профессиональной ориентации. Так как фактически человеческий капитал — это инвестиции в становление

индивида, обнаруживается, что в этом определении имеется в виду состав потенциала индивида» [44]. Как видно из рисунка 1, образована тесная взаимосвязь, которая безусловно выражена зависимостью между человеческим капиталом и человеческим потенциалом.

Природный человеческий потенциал + Человеческий капитал	Накопленный человеческий потенциал	<ul style="list-style-type: none"> ❖ Потенциал для труда ❖ Потенциал для общественной жизни ❖ Потенциал для семейной жизни
--	---	---

Рисунок 1 – Взаимосвязь человеческого капитала и человеческого потенциала

Примечание – Составлено автором на основании источников [44, с.59; 45]

Значение определения «человеческий потенциал» в современных условиях становления науки довольно расплывчато. С рождения индивид владеет жизненным человеческим потенциалом, как видно из рисунка 1. «До настоящего времени не исследованы его элементы состава и структуры, их взаимозависимость. В результате развития индивидуум наращивает человеческий потенциал за счет своего человеческого капитала и это не влечет недоверия, так как становление человеческого капитала происходит со времени рождения индивида. В данном развитии на 1-ом периоде (до начала трудовой деятельности) оказывают содействие семья, государство и различные общественные объединения. Следовательно, в семье начинается создание человеческого потенциала, вдобавок с участием в профессиональной сфере и общественной жизни. С позиции экономики - инвестиции в создание человеческого потенциала готовы содействовать установлению особенностей, которые неизбежны преимущественно для профессионального функционирования, т.е. для трудового потенциала» [44, с.59].

В научных источниках отчетливо зафиксированы 2 ключевых направления изучения экономического развития человеческого капитала. В соответствии с 1-ым из них исследователи изучают производственное становление человеческого капитала сквозь призму полученного образования индивида, его здоровья и квалификации игнорируя инвестиционные движения в них. Исследователи 2-го направления связывают с экономическим становлением человеческого капитала все инвестиции в индивида, которые формируют у человека конкретные качества, умения, навыки, знания и т.д. [46].

Существуя как физическое создание, индивид без сомнения выражается созданием социальным (общественным), следовательно, не следует ограничивать индивида только категориями экономики. По экономической сущности, врожденные и достигнутые общественные навыки, тождественны физическому капиталу, а также природным ресурсам. Индивид тратит характерные физические, имущественные и финансовые средства на формирование своих индивидуальных черт, особенностей, умений и навыков,

так как он является владельцем конкретных врожденных, присущих только ему, навыков, талантов и умений, которые ему с рождения дала природа, а общество расширило.

В своем изначальном состоянии индивид не дает никакой экономической выгоды наподобие природным ресурсам; но после реализации явных затрат, таких как обучение, подготовка, повышение квалификации и переподготовка - образуются человеческие ресурсы, дающие прибыль, наподобие физическому капиталу.

Как продукт производства человеческий капитал состоит из знаний, способностей, навыков и умений, которые человеком достигаются в процессе получения образования и профессиональной деятельности, и подобно разным видам капитала, обладает уникальной склонностью нарастать. В большинстве случаев процесс наращивания человеческого капитала происходит в более длительном периоде и отличается от процесса наращивания физического капитала. Это следующие процессы: получение образования в школе, институте, обучение на производстве, переподготовка, самообразование, повышение квалификации, т.е. так называемые непрекращающиеся процессы. Обычно, приумножение физического капитала происходит от 1 года до 5 лет, а процесс наращивания человеческого капитала происходит от 12 до 20 лет [47].

Итак, человеческий капитал есть главный интенсивный результат развития поскольку это не простое сложение сотрудников, а сложение с синергетическим нарастанием успешных профессионалов, конкурентоспособных профессионалов, накопленных знаний, умений и технологий, инструментов специалистов, места работы, качества их жизни. Полученные знания, образование и профессионализм сотрудников находятся в самом центре человеческого капитала.

Человеческие ресурсы, как считают приверженцы теории человеческого капитала, с одной стороны, аналогичны природным ресурсам, а с другой стороны аналогичны имущественному капиталу. Без сомнения, человеческий капитал, по сути, выделяется от вещественного капитала тем, что навыки, умения, знания и здоровье органически связаны с индивидом.

«Человеческий капитал подвержен как физическому, так и моральному износу, также, как и имущественный капитал. Человеческий капитал в перспективе развития нуждается во вложениях в условиях новой экономики, где индивид и его здоровье направлены на воспроизводство рабочей силы: семейные бюджеты, расходы на обучение, обновление профессиональных навыков, на оздоровление, отдых, диетическое питание, социальные нужды» [48]. Главными чертами человеческого и физического капитала являются нюансы, которые отражены на рисунке 2.

Человеческий капитал представляет собой часть нематериальной ценности организации, причем самой организации она не принадлежит. Сотрудник организации, покидая свое место работы, забирает эту часть с собой. В частности, человеческий капитал — это, знание сотрудников организации, их навыки, способности, умения, а также чувствительность к созданию и внедрению вложений, независимо от места и времени его происхождения [49].

Человеческий капитал имеет существенные отличия, выполняя функции наподобии с физическим капиталом, главное отличие заключается в его целостности со своим собственником.

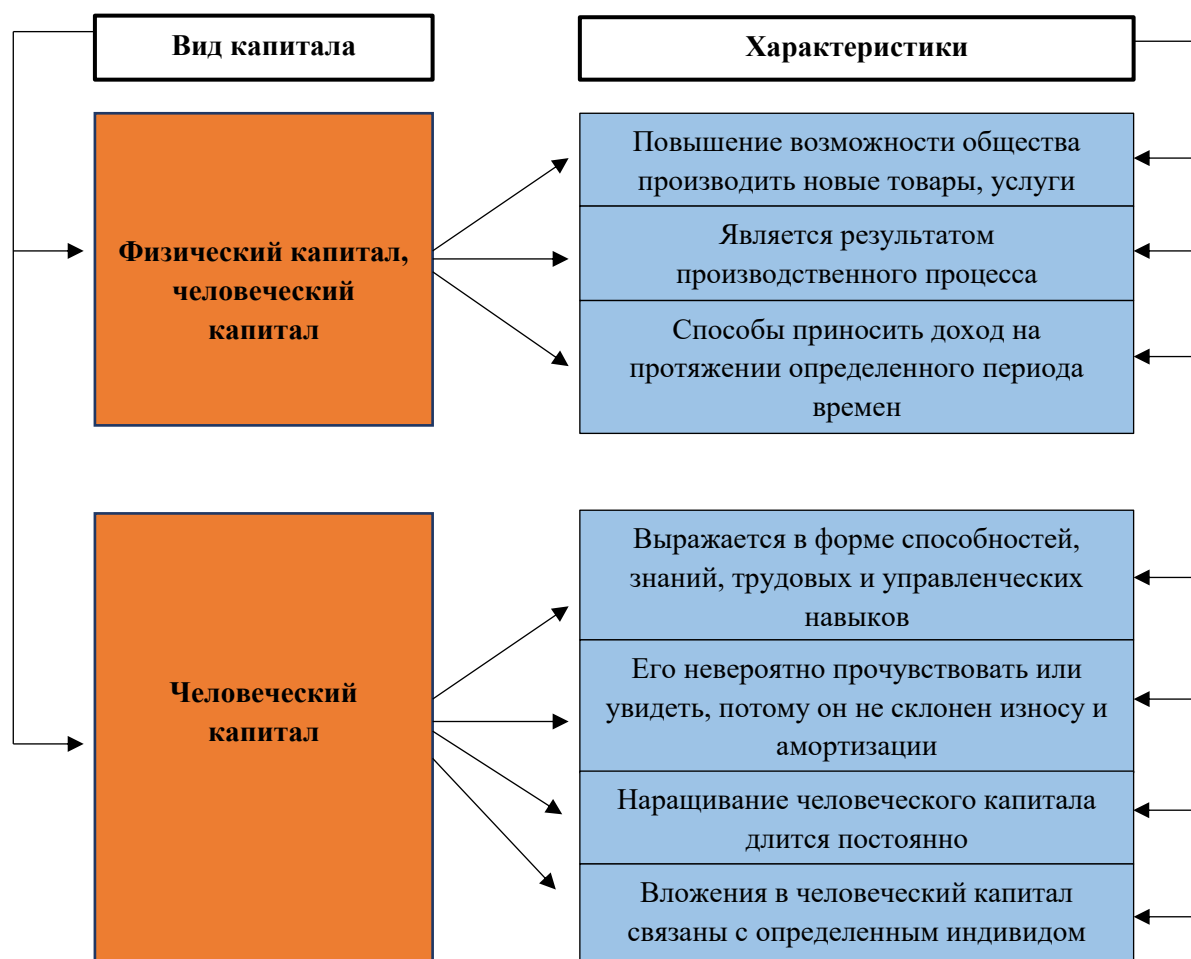


Рисунок 2 – Виды капитала и его характеристики

Примечание – Составлено автором на основании источников [50, 51]

«В результате, цены на человеческий капитал фиксируются на рынке в размере ставки оплаты труда (т.е. исключительно за его «аренду»), между тем не существует цены на его активы. Действительно из-за этого затрудняется анализ. Второе, в рыночном и вне рыночном секторе экономики человеческий капитал приспособлен увеличивать полезность и результативность работы организаций. Прибыль от него может оборачиваться в денежный и неденежный эквивалент одновременно» [52].

Таблица 2 – Динамика изменения структуры человеческого капитала, (в %)

Капитал	1800 г.	1900г.	2000 г.
Физический капитал	78	67	31
Человеческий капитал	22	33	69
Примечание – Составлено автором на основании источников [53, 54]			

Анализируя структуру совокупного капитала, состоящего из физического капитала и человеческого, приходим к выводу, что за три столетия соотношение двух капиталов кардинально поменялось (как видно из таблицы 2).

Присутствует еще ряд аналогов человеческого и физического капитала. К примеру, оба они приносят доход владельцу, также оба представляют собой неотъемлемую составляющую экономического роста. Процесс принятия решений об инвестировании и последствиях этих вложений анализируются аналогично, как видно из таблицы 3.

Таблица 3 – Сходства и отличия человеческого и физического капиталов

Признаки сравнения	Собственник человеческого капитала	Собственник физического капитала
Объект собственности	Есть, законодательно не закреплён	Есть, законодательно закреплён
Процесс инвестирования (капиталовложения)	Есть: получение образования, стажировки, наработка опыта, повышение квалификации, поддержание здоровья и т.п.	Есть: создание или приобретение готового объекта
Период инвестирования	Несколько лет (от 5)	От нескольких дней до нескольких лет
Стоимость	Есть	Есть
Износ (убывание стоимости)	Есть: физический и моральный	Есть: физический и моральный
Механизм возмещения износа	Нет	Амортизация
Примечание – Составлено автором на основании источников [55, 56]		

Из таблицы 3 сходство человеческого и физического капитала на лицо, с той разницей, что человеческий капитал зачастую формируется дольше. По остальным критериям они однородны. Однако физический капитал амортизируется, а человеческий капитал – в настоящее время нет.

В научных исследованиях можно выделить 2 главных подхода к представлению взаимосвязи интеллектуального и человеческого капитала организации.

В соответствии с 1-ым подходом, интеллектуальный капитал оказывается прежде всего составной частью человеческого капитала, потому как при изучении индивида как биологического вида, обладание потенциалом к интеллектуальной деятельности является вторичным признаком применительно к его физиологической структуре, как отражено на рисунке 3.

Исследуя человеческий капитал как составляющий ресурс экономики и как объект бухгалтерского учета, можно отметить следующие его особенности:

- носит нематериальный характер (знания, умения, опыт, навыки), невозможно увидеть, ощутить с помощью органов чувств, неотделим от самого человека;

- взаимосвязь жизнедеятельности человеческого капитала от длительности жизни его обладателя;
- процесс накопления и инвестиций непрерывный и связан с конкретной личностью, не является собственностью организации;
- не может выступать предметом купли-продажи, можно только арендовать, на период найма работодатель покупает право на использование услуг труда работника, а не сам труд;
- его формирование требует существенных финансовых и других затрат как от общества в целом, так и от самого человека;
- вложения в человеческий капитал предлагают своему обладателю, по обыкновению, в будущем гораздо высокий доход. Для общества инвестиции дают наиболее длительный (по времени) эффект, интегральный (по характеру) эффект, а также экономический и социальный эффект;
- процесс износа происходит и физически, и морально; постепенно амортизируется, но амортизация физического капитала и вещественных средств производства происходит иначе, чем его амортизация;
- в тоже время цен на его активы нет, а цены на рынке определяются всего-навсего в размере ставки оплаты труда (т.е. за «аренду» человеческого капитала);
- не учитывается в существующей системе бухгалтерского учета и не отражается в финансовой отчетности организации.



Рисунок 3 – Первый подход: структурная взаимосвязь человеческого и интеллектуального капиталов

Примечание – Составлено автором на основании источников [57, 58]

В свою очередь *второй подход* допускает изучение структурной взаимосвязи интеллектуального и человеческого капитала по отношению к организации (рисунок 4).

В этих условиях человеческий капитал входит в структуру интеллектуального капитала, поскольку, интеллектуальный капитал относится к

организации, являясь объектом интеллектуальной собственности, а человеческий капитал в полной мере зависит от сотрудников.



Рисунок 4 – Второй подход: структурная взаимосвязь человеческого и интеллектуального капиталов

Примечание – Составлено автором на основании источников [58, с.45; 59]

Новая парадигма экономической теории, призванная исследовать закономерности формирования и развития экономики, основанной на знаниях, должна интегрировать в себя концептуальные разработки всех теоретических направлений ее исследования. Трансформация роли знания на протяжении периода современного этапа развития общества показана в таблице 4.

Таблица 4 – Роль знания на историческом этапе развития общества

Период	Роль знания	Степень кодировки и средства для объективизации знаний
1	2	3
Доиндустриальное общество	Знание кодифицированное (научное) и некодифицированное. Научное знание – это только духовная сфера. Некодифицированное - как умение и способности для практической деятельности	Знания распространялись только лишь через непосредственное общение с их обладателем
Ранняя стадия	Использование в разработке продуктов и технологий	Создание технических учебников, энциклопедий, школ. Возникновение институтов
Индустриальное общество	Использование знаний к результатам процесса труда, результат - повышение производительности	Реорганизация профессионально-технического обучения

Продолжение таблицы 4

1	2	3
Постиндустриальное общество	Использование знания в процессах производства, распространение и применение самого знания. Результат – увеличение информационного сектора экономики, развитие технологий	Становление электронных систем кодировки, анализа и обмен знаниями – компьютеров, языков программирования и т.д.
Примечание – Составлено автором на основании источников [60, 61]		

Сегодня человеческий капитал составляет основную часть национального богатства государства, территорий, городских округов. «Сегодня играет роль конкретное прикладное выявление структуры человеческого капитала, установление роли и места человеческого капитала в структуре экономической категории труда, определение признаков его классификации» [62]. Вместе с тем, индивид сочетает 2 главные роли в своем лице, как обладатель социально-экономических отношений: первое, представляет социальную фигуру и экономико-производственный субъект, и в то же время, второе, своеобразен умственными и физическими возможностями и своим характером.

Элементами человеческого капитала являются опыт и знания, компетентность и профессионализм, квалификация, способности, умение высказать профессиональное мнение в неопределенных ситуациях (собственное «ноу-хау»). «Инвестиционной составляющей» человеческого капитала будет являться мотивация сотрудников к профессиональной деятельности. В дальнейшем роль человеческого капитала как фактора производства инновационной экономики будет только увеличиваться [62, с.122].

Наиболее существенной является роль человеческого капитала в отраслях экономики, которые имеют инновационный характер развития и выступают локомотивами развития национальной экономики в ближайшие десятилетия.

В данный момент все больше растет осознание ценности человеческого капитала в экономическом росте, как на микро -, так и на макроуровне. Хорошо подготовленные работники, большей частью, отличаются большей продуктивностью и наиболее способны к обучению. Также они характеризуются большим потенциалом к производству нового знания, креативных приемов, а также к росту продуктивности труда, как путем преобразования имеющихся технологических процессов в обеспечении конкурентных достоинств: одаренности отдельных сотрудников, изобретательности, так и благодаря внедрению наиболее совершенных инновационных технологий производства, как продемонстрировано в таблице 5.

Новые высокие технологии – информационные, компьютерные, виртуальные, геновые, телекоммуникационные технологии, нанотехнологии, - принципиально изменяют человеческий капитал в современном общественном производстве.

Таблица 5 – Особенности функционирования человеческого капитала в различных отраслях экономики

Отрасли	Характер конкурентной среды	Интеллектуальный потенциал
Промышленность	Материальный	Средний
Энергетика	Инновационный	Высокий
Сельское хозяйство	Продуктовый	Низкий
Связь	Инновационный	Высокий
Торговля	Территориальный	Низкий
Образование	Технологический	Высокий
Примечание – Составлено автором на основании источников [63, 64]		

Глобализация и индивидуализация, порожденная новыми высокими информационными и телекоммуникационными технологиями, является основными тенденциями смены роли человеческого капитала в организации.

В Приложение А показана взаимосвязь роста доходов и прибыльности организации с инвестициями в человеческий капитал.

В период цифровизации человеческий капитал принимает на себя все новые атрибуты. Знания, умения и навыки сотрудника представляет единицу человеческого капитала, а не он сам. Человеческий капитал по своему экономическому смыслу ближе к нематериальным активам организации, а именно к ценностям информационного качества, к примеру к программному обеспечению [65].

Р.С. Каплан и Д.П. Нортон в своем труде «Система сбалансированных показателей: от стратегии к действию» рассматривают 4 сбалансированных показателя, которые предоставляют возможность действительно управлять деятельностью организации. 4-ый показатель «обучение и развитие» изучается учеными как один из элементов капитала организации - человеческий капитал. По их мнению, результаты деятельности и продуктивность организации довольно сильно зависят от кадрового потенциала и его удовлетворенности [66].

Между объемами ВВП и коэффициентом образования населения прослеживается прямая зависимость. Американские ученые произвели расчеты и пришли к выводу, что увеличение сроков обучения на 1 год дает рост ВВП на 3%. Вывод бесспорен: взаимосвязь состояния образования (разных его видов и уровней) и экономического роста - носит стабильный характер. За небольшой период времени теория человеческого капитала укрепилась и получила широкую известность, в большом количестве появились публикации, в которых проведен анализ ее всевозможных нюансов [67].

Для стран – членов СНГ были проведены эмпирические расчеты накопленного человеческого капитала, которые позволили в рамках международного сообщества и по группам стран провести экспериментальные расчеты по оценке совокупного показателя национального богатства. Из таблицы 6 видно, что полученные значения показывают результаты накопления национального богатства по основным видам капитала.

Как показывают данные таблицы 6, больше половины всего богатства мира сконцентрирована в государствах «Большой семерки» и ЕС, что гарантируется исключительно за счет человеческого капитала.

В современном экономическом мире, по расчетам Всемирного банка, физический капитал составляет 16% общего богатства каждого государства, природный капитал составляет 20% общего богатства и 64% общего богатства человеческий капитал. В следующих государствах, как Германия, Япония, до 80% национального богатства составляет доля человеческого капитала.

Таблица 6 – Данные по национальному богатству международного сообщества на начало XX века

Государства	Национальное богатство		По видам капитала в том числе, трлн. долл.		
	на каждого жителя, тыс. долл.	всего, трлн. долл.	природный	воспроизводимый	человеческий
1	2	3	4	5	6
Мировой итог	90	550	90	95	365
Страны ОПЕК	195	95	35	15	45
Страны «Большой семерки» и ЕС	360	275	10	50	215
Страны СНГ	275	80	30	10	40
В том числе:					
Российская Федерация	400	60	24	6	30
Республика Казахстан	37	13	4	3	6
Прочие государства	30	100	15	20	65
Примечание – Составлено автором на основании источников [68, 69]					

По степени усложнения инновационной концепции производств требования к сотрудникам становились все выше. В первую очередь выдвинулись такие качества сотрудника, как его профессиональная подготовка, которая могла требовать значительного больше времени; его психологические свойства. Образования уже недостаточно для работы в современных высоких технологиях. Сейчас хороший сотрудник должен быть не только наделен лучшими способностями, но и желать их использовать сполна. Для этого работник должен любить свою работу, т.к. от него ждут не только исполнения своих обязанностей, но и преимущественно творческого мышления в работе. При этом на первый план встали психологические качества работника, которые стали новым источником увеличения человеческого капитала, преимущественно использования его совместно с технологией (а не с природными ресурсами) и не столько имущественной и «животной» силы, сколько предубежденной по своему происхождению и «среде обитания» - силы внутренней.

1.2 Классификация состава человеческого капитала в целях организации управленческого учета

Актуальность исследования проблем классификации состава человеческого капитала в современных условиях не вызывает сомнений. Изучение проблем включает широкий круг вопросов, где плотно переплетаются взгляды и идеи на исторические связи социального, политического, нравственного правового, экономического, культурного развития индивидуума и общества, вид проявления социальных и антропологических качеств индивида в его жизнедеятельности. Сегодня современные экономические представления о классификации состава человеческого капитала видоизменяются в разного рода взгляды, методы и подходы, проявляющиеся различными мнениями о виде проявления и деятельности непростых общественных, экономических, социальных явлений.

Наиболее часто классификация состава человеческого капитала базируется на методологических основах: диалектической логики качественных и количественных особенностей при измерении социального индивида, вовлеченного в общественное воспроизводство; диалектической логики экономических и социальных позиций между обществом, индивидом, бизнесом и государством; факторного анализа. В большинстве случаев, точки зрения авторов на представление классификации состава человеческого капитала и его содержания, зависят от выбранной методологии анализа и назначения.

Осуществляется взаимодействие состава, структуры человеческого капитала и его элементов при классификации компонентов человеческого капитала, являющегося этапом распределения, выделения названий по классам, объектам, понятиям, рядам, группам, категориям, обладающим связывающим качеством.

С неодинаковыми позициями ученых на понимание качественных и количественных особенностей элементов человеческого капитала ассоциируется разнообразие во взглядах на восприятие исследуемой классификации: как с позиции их роли и места в составе человеческого капитала и воздействия любого из них на продуктивность жизнедеятельности, развитие экономических, социальных отношений и связей на разных этапах общественного воспроизводства, так и с позиции восприятия главных возможностей их воспроизводства.

Главная цель бухгалтерского учета заключается в гарантировании учетно-информационных потребностей пользователей отчетности. В условиях высокопроизводительной экономики научно-доказанная классификация состава человеческого капитала, как нового объекта учета, обладает ключевой ценностью для целей организации бухгалтерского управленческого учета человеческого капитала. В связи с этим признаки классификации состава человеческого капитала скорее всего подчеркнуты так, чтобы они могли объяснить изучаемый термин с тех сторон, которые представляют интерес для пользователей. Как предполагает К.К.Арабян: концепция формирования и определение стоимости человеческого капитала допускает:

- потреблять в бизнесе доминирующий актив - «человеческий капитал» в финансово-экономической деятельности, для того чтобы увеличить конкурентоспособность организации;

- увеличивать интеллектуальный потенциал и управлять интеллектуальными активами и равным образом усиливать капитализацию организации;

- уберечь бизнес от крайне негативных факторов (внешних и внутренних);

- формировать обоснованную стоимость организации, при этом учитывать ее интеллектуальные активы, что, пожалуй, может содействовать привлечению вспомогательных источников финансирования [28, с.65].

Классификация состава человеческого капитала реализуется по разным критериям, отраженным в рисунке 5 и 7, которые предложили Зверев В.И. [70] и Цапенко И.В., Миронова Д.Д. [71], Минеева Н.Н., Неганова В.П. [51, с.29].



Рисунок 5 – Классификация состава человеческого капитала

Примечание – Составлено автором на основании источников [70, с.54; 71, с.153]

1. По степени ограниченности применения он может подразделяться на:

- *общий* (представляющий собой знания, востребованные в разных сферах деятельности человека);

- *специальный* (включающий знания и навыки, полученные в результате особой подготовки и которые, представляют интерес только для той организации, в которой эти знания и навыки были приобретены).

2. По элементам затрат:

- *капитал образования* (инвестиции в получение образования, повышение квалификации, профессиональную переподготовку и др.);

- *капитал здоровья* (инвестиции в здоровье индивида с целью продления функционирования жизнедеятельности его человеческого капитала);
- *информационный капитал* (инвестиции средств для поиска нужной информации, а также ее обработки).

3. По формам воплощения человеческого капитала:

- *не овеществленный* (живой – воплощен в человеке и включающий в себя знания, здоровье);
- *овеществленный* (неживой – его создание происходит, когда знания могут быть воплощены в материальных и физических формах);
- *институциональный* (представляющий собой институты, которые содействуют максимально возможной эксплуатации всех видов человеческого капитала).

Лавров В.Н. [72], Караткевич С.Г. и другие [73] приводят свою классификацию. На рисунке 6 представлена классификация состава человеческого капитала по формам воплощения.

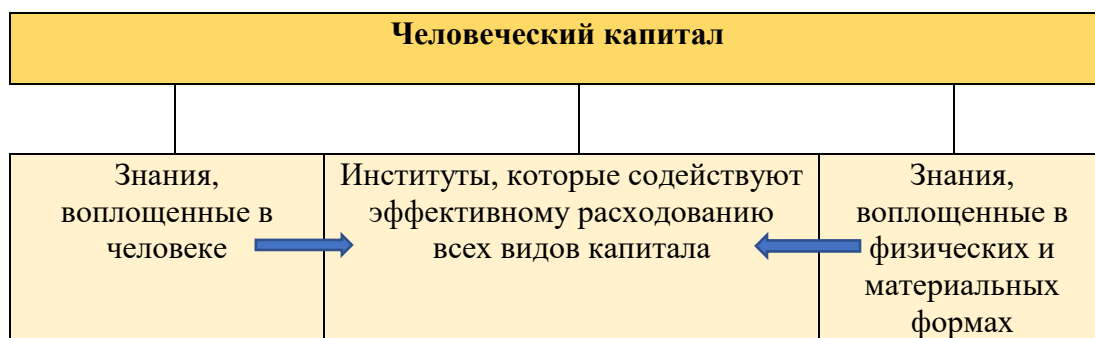


Рисунок 6 – Состав человеческого капитала по формам его воплощения

Примечание – Составлено автором на основании источников [72, с.68; 73, с.55]

4. По степени влияния на экономические процессы:

- *потребительский* (создается потоком услуг, которые потребляются непосредственно – образовательная и творческая деятельность);

5. По степени обобщенности:

- *общественный* (весь человеческий капитал, накопленный обществом);
- *коллективный* (капитал группы лиц);
- *индивидуальный* (капитал отдельного индивида).

Исследование публикаций западных ученых показало, что они особо отмечают состав человеческого капитала по видам вложений в человеческий капитал. В частности, ученый Г. Шульц обращает внимание на то, что возможности индивида «... прогрессируют посредством характерных видов деятельности, которые имеют форму вложений» [11, с. 30]. Он относит к таким видам инвестиционной деятельности улучшение здоровья, школьное обучение, стажировка на рабочем месте, увеличивающийся запас данных касательно экономической сферы. Такие виды деятельности направлены на комплектование определенных групп индивидуальных навыков и способностей, которые могут использоваться как человеческий капитал и получать денежную оценку.

Определяемые доктором экономики Г. Беккером три базисных формы выявления человеческого капитала – это специальные знания, общие знания, а также прочие виды знаний:

1) *общие знания* (так называемый общий человеческий капитал) человека определяется в результате внедрения воспитательной функции семьи, использование услуг учреждений дошкольного воспитания, образования, а также учреждений среднего и высшего образования. Прибыль, которая может быть получена от общих знаний, будет присваиваться напрямую собственником этих знаний или членами его семьи – теми, кто одновременно выступает вкладчиками общего человеческого капитала индивидуума;



Рисунок 7 – Состав человеческого капитала по степеням собственности

Примечание – Составлено автором на основании источников [51, с. 31; 71, с. 159]

2) *специальные знания* (так называемый специальный человеческий капитал) накапливается и определяется в результате процесса трудовой деятельности на данном рабочем месте. Также его нередко отождествляют с

навыками, опытом, знаниями специалиста в рамках его обязанностей в этой организации. Как сам обладатель этих знаний, так и хозяйствующий субъект, в котором работает данный работник одновременно являются вкладчиками этих специальных знаний;

3) *другие виды знаний* (так называемый прочий человеческий капитал) определяется в результате получения навыков и умений сотрудника работать с информационными ресурсами и услугами при поиске наиболее перспективного для данного специалиста рабочего места [74].

Ученый Джон Кендрик подразделяет вещественную и невещественную формы человеческого капитала. К капиталу, воплощенному в людях, т.е. к *вещественному капиталу*, он относит расходы, которые необходимы для физического формирования индивида, т.е. расходы, потраченные на воспитание детей (при этом без учета расходов на получение их образования). В свою очередь, расходы, аккумулированные на приобретение образования и потраченные на индивидуальную подготовку, а также часть аккумулированных издержек на страхование здоровья и затраты на передвижение работников – он относит к *невещественному человеческому капиталу*. Он считает, что определение «человеческий капитал» характеризует не только количественную оценку состояния квалификационно-образовательного потенциала, но и углубляет границы определения «капитал», описывая всех работающих в роли собственников, имеющих имущество, приносящее им доход. В такой интерпретации каждый сотрудник, имеющий характерный, растущий уровень образования, а также опыт работы на практике, становится собственником «индивидуального капитала», инвестиции в который наращивают его будущие доходы. Тогда роль предпринимательства регулярно уменьшается, и собственниками все большей части капитала оказываются сотрудники [75].

Ученые Ю.А. Корчагин и А.А. Конев выделяют несколько составляющих человеческого капитала: национальный, корпоративный и индивидуальный [9, с.106; 76]. *Под национальным человеческим капиталом* подразумевается комплекс инновационных трудовых ресурсов, инновационных технологий и интеллектуального капитала, конкурентоспособных знаний, а также качество жизни людей, гарантирующее высокую конкурентоспособность экономики государства на мировом рынке. *Корпоративный человеческий капитал* включает в себя интеллектуальный капитал, компьютерные и информационные технологии, накопленные организацией и способствующие повышению ее конкурентоспособности.

Профессоры А.И. Добрынин, Е.Д. Цыренова, С.А. Дятлов систематизировали состав человеческого капитала по следующим группам расходов:

- 1) официально признанное образование (начальное, среднее, высшее);
- 2) расходы на общее здравоохранение, в том числе все расходы, которые оказывают влияние на работоспособность человека, продолжительность жизни;
- 3) обеспеченное организацией обучение на производстве, включающее ученичество;
- 4) нахождение экономически существенных данных;

5) миграция населения для улучшения условий обеспечения работой [36, с. 48].

На рисунке 8 представлен состав человеческого капитала по этапам объединения. «Наряду с этим необходимо подчеркнуть, что индивидуальный человеческий капитал (человеческий капитал каждого человека) дает в сумме человеческий капитал отдельной семьи или организации» [77]. Они также становятся предпосылкой для становления человеческого капитала областей, отраслей, а также национального или всеобъемлющего человеческого капитала (рисунок 8).

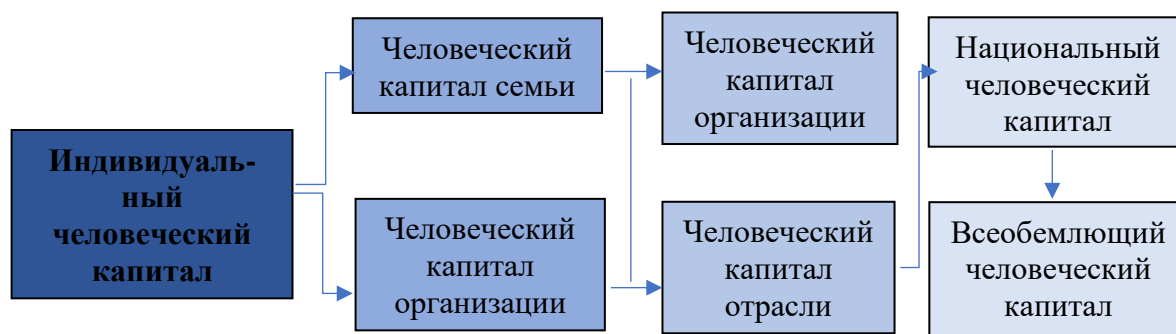


Рисунок 8 – Состав человеческого капитала по этапам объединения

Примечание – Составлено автором на основании источников [76, с. 23; 77, с.53]

Профессор И.В. Ильинский при классификации вложений в человеческий капитал по видам затрат фиксирует необходимые элементы: капитал здоровья, капитал образования и капитал культуры [43, с.14]. Он в понятии «капитал здоровья» разграничивает базовый и приобретенный капитал: базовый, по его мнению, характеризуется совокупностью физиологических качеств человека, которые могут быть получены наследственным путем; приобретенный капитал характеризуется процессом создания, а также потребления физических свойств индивидуума, осуществляемом на рабочем месте. В обстановке инновационного производства от индивидуума требуются способность к высокой скорости обработки информации, скорость принятия решений, выносливость, быстрота реакции, что в итоге создает адекватный экономический рост.

В инвестиционный подход, в основном, внесена одна из базовых мыслей о сущности диалектического соотношения между расходами, потраченными на их воспроизводство и соответствующими частями структуры человеческого капитала. В частности: если на воспроизводство какой-либо части в структуре человеческого капитала не вносятся необходимые вложения, то теряется качество всей структуры, а не только качество данной части. Это правильно, так как индивид выражается в общности своих качеств, и в ходе своей жизнедеятельности они характерным способом будут использованы.

Подход профессоров В.Т. Смирнова и И.В. Сошникова и др. [60, с. 275] к классификации человеческого капитала базируется на разделении групп способностей, которые необходимы для активной жизнеспособности индивидуума, в которых они выделяют:

- *капитал здоровья* – иммунитет к болезням, физическая сила, работоспособность, выносливость, рост периода активной профессиональной деятельности, которые необходимы любому человеку, во всевозможных сферах работы;

- *социальный капитал* - знания, формируемые и предоставляемые через взаимовыгодное общение между дебиторами и кредиторами, партнерами и сотрудниками. Социальный капитал вследствие обмена знаниями формируется, что диктует существование единой организационной атмосферы, в которой был бы способен постоянно и независимо выполняться данный обмен;

- *организационно-предпринимательский капитал* – новации, деловая смекалка и предприимчивость, организаторский потенциал и высокая степень ответственности, умение с толком рисковать, чувство экономии и бережливости, сила воли и энергия, требуемые для управления и ведения бизнеса;

- *культурно-нравственный капитал* – нравственность человека и высокая культура, которая так необходима в работе. Кодекс чести предпринимателя, деловая и педагогическая этика, трудовая и бытовая мораль, которые создают здоровый психологическо-нравственный климат в трудовых коллективах, увеличивают производительность труда и получение прибыли;

- *бренд-капитал (клиентский капитал)* - деятельность организации по вовлечению клиента в «совместное конструирование и преобразование ценностей потребителей, поскольку клиент является арбитром в последней инстанции всех сформированных продуктов и услуг данной организации»;

- *структурный капитал* - способность любой организации координировать свою организационную структуру, уметь приспосабливаться к часто изменяющейся конъюнктуре рынка и совместно менять ее в прибыльном для организации направлении деятельности;

- *организационный капитал* - систематизация и формализация компетентности организации плюс системы, которые усиливают ее созидательную результативность, а также управленческие возможности, которые направлены на процесс разработки продукции и ее стоимости. В него входит:

- *капитал инновации*, к которому принадлежит защищенная интеллектуальная собственность, коммерческие права и другие нематериальные ценности, обеспечивающие умение организации к преобразованию;

- *капитал процессов*, который может фигурировать, как система производства, реализации, послепродажного обслуживания и пр., в результате деятельности которых определяется стоимость продукции или услуги [60, с. 275].

С.П. Вигурская вводит в классификацию элементов человеческого капитала: капитал труда (определенные навыки осуществления труда части производственного технологического процесса), капитал здоровья, социальный

капитал (личностный и деловой статус индивида, следование правилам и нормам, нравственный, культурный), организационно-предпринимательский капитал (специальные навыки предпринимательства по формированию нового продукта, объединения факторов и ресурсов производства), интеллектуальный капитал (творческие навыки ученых, рационализаторов, конструкторов, технологов). Она заостряет внимание на социальных и технологических (в зависимости от сфер реализации и приложения) элементах человеческого капитала [78].

Профессор М.М. Критский выработал к классификации состава человеческого капитала другой подход: на основании ключевых форм выражения и функционирования человеческого капитала в жизнедеятельности, в частности, он выдвинул интеллектуальный, производственный, потребительский капиталы [37, с.71].

Такую классификацию предлагает Г. Тугускина «в своей работе [23, с.17]:

- *по формам реализации человеческого капитала*: живой капитал состоит из навыков и знаний, которыми владеет индивид; неживой выражается умениями и знаниями, которые реализованы в материальном виде;

- *по местам приложения*: универсальный – капитал для масштабных сфер использования; специальный человеческий капитал, содержащий умения и знания, чаще всего связанные с особенностями отрасли (которые востребованы лишь в определенном кругу);

- *в зависимости от способа определения человеческого капитала*: экономический способ (в основу положены вложения), который исследует в центре человеческого капитала самого индивида и его качества, которые свободны от количественного определения, т.е. количественная оценка;

- *по степени эффективности*: созидательный (положительный) человеческий капитал, гарантирующий ценное вознаграждение от вложений в него (к примеру, профессионалы, «работоголики», эксперты международного класса); разрушительный (отрицательный) человеческий капитал, который не гарантирует ни какого ценного вознаграждения от вложений в него для экономики, общества и который сдерживает развитие индивида и общества, рост качества жизни людей (склонность к алкоголю, наркотикам; коррупционеры и преступники);

- *по форме реализации*: человеческий капитал работников, прежде всего, физического труда разного уровня подготовленности; человеческий капитал сотрудников всеобщих профессий главным образом интеллектуального труда, которые нацелены главным образом в своей работе на реализацию рутинных задач; высококачественный человеческий капитал, накопленный индивидами, которые в основном ориентированы на творческую и креативную работу в различных отраслях жизнедеятельности» [23, с.17];

- *по назначениям применения человеческого капитала*: практическое назначение (применимы в экономике) и теоретическое назначение (обладатели представляют движущую силу науки)» [23, с.18];

- *в зависимости от области использования*: гуманитарный человеческий капитал, используемый при формировании нового человеческого капитала

(сферы образования, художественного и поэтического творчества); структурный человеческий капитал, применяемый в области общественных услуг и инфраструктурной сфере (к примеру, обеспечение правопорядка, государственное и местное управление); производственный человеческий капитал, применяемый в материально-производственных отраслях» [23, с.18].

Неординарная классификация состава человеческого капитала представлена у Д.Б. Терновского. Он формирует ее на основании выделения форм человеческого капитала и идентичных процессов, которые имеют отношение к их трансформации и реализации в производстве: потенциальный капитал, накопленный человеческий капитал, воспроизводственный капитал, функционирующий капитал, капитал как фактор производства [79].

Потенциальный человеческий капитал Д.Б. Терновский описывает как объединение врожденных свойств и способностей человека, используемых в производственных процессах. А также как сумма свойств, приобретенных в результате воспитания, образования, получаемого за счет организации и вне ее, знаний, навыков и опыта, других свойств, создание которых требует значительных вложений в индивида из разных источников. На данном этапе идет наращивание индивидом определенного запаса знаний и навыков, мотиваций, способностей и укрепление их в человеке.

Потенциальный капитал при введении в процесс производства приобретает форму фактора производства. Функционирующий человеческий капитал является капиталом, при применении которого формируется материальная база его осуществления как капитала, а также вероятности для извлечения прибыли от применения его в роли фактора производства.

Капитал, который формируется благодаря расширению умственного потенциала, повышения квалификации и т.д., что осуществляется в виде увеличения дохода человека является *воспроизводственным или накопленным человеческим капиталом* в процедурах материального и нематериального производства. При этом человеческий капитал исполняет свое движение как самовозрастающая стоимость.

В работе ученых Б.В. Смирнова и А.В. Ткаченко предлагается подход, в основе которого положены естественные качества персонала. «В ряду особенностей, способствующих классифицировать состав человеческого капитала общества, фиксируются:

- человеческий капитал при помощи временных периодов определяет *возрастной признак*: индивидуумы в возрасте от 0 до 3 лет - возникновение человеческого капитала; 3 - 17 лет - период становления; 18 - 35 лет - период продвижения и самосовершенствования; 18 - 35 лет – период зрелого возраста; свыше 50 лет - период снижения активности человеческого капитала;

- деление людей на женское и мужское, прямо отличающиеся по разным свойствам, и способствует женщине или мужчине выбрать характерную только им деятельность, занять свою конкретную нишу определяет *половой признак*;

- *территориальная принадлежность*: местные жители и мигранты, отличающиеся друг от друга структурой человеческого капитала, что иногда дает положительный эффект;

- уровень образования;
- степень урбанизации;
- территориальное деление государства (человеческий капитал каждой территории, области, субъекта);
- религиозный признак» [80].

«Человеческий капитал, кроме того, делят на созидательный (положительный) и разрушительный (отрицательный)» [81].

Положительный — эта та доля накопленного человеческого капитала, которая обеспечивает полезную отдачу от вложений в процессы становления и роста человеческого капитала. К примеру, от вложений в улучшение и поддержание достойного качества жизни людей, в рост институционального и инновационного потенциалов.

Отрицательный — эта та доля аккумулированного человеческого капитала, которая не дает какого-либо ценного вознаграждения от вложений в него для экономики и общества, которая препятствует улучшению качества жизни людей, развитию личности и общества. Не каждое вложение в воспитание и образование полезно и дает рост человеческому капиталу.

Гобунова О.Н. и соавторы выделяют классификации человеческого капитала, воплощенным по следующим формам:

- *живой капитал*, содержащий в себе знания и здоровье, которое воплощено в индивиде;
- *неживой капитал*, в котором знания воплощаются в материальных и физических формах;
- *институциональный капитал*, представляющий из себя институты, которые содействуют эффективному функционированию всех разновидностей человеческого капитала [82].

Профессор Ю.А. Корчагин формулирует человеческий капитал как «фактор (социальный и углубленный производительный), на который не распределяется закон убывающей отдачи, способный увеличиваться за счет вложений в интеллектуальные активы, информационную вооруженность трудовой жизнедеятельности, знания, обучение, воспитание и т.д.» (Приложение Б, таблица Б.1).

Исследованные точки зрения отмечают, что компоненты человеческого капитала в их систематизации проявляются в рамках различных подходов, во взаимодополняющих комбинациях. Но в итоге чаще изучаются и выделяются: интеллектуальный капитал, трудовой и предпринимательский капитал, капитал здоровья, структурный капитал, потребительский капитал, организационный капитал, социальный капитал.

В бухгалтерском учете можно классифицировать состав человеческого капитала, «опираясь на его свойства как учетно-экономической группы, в обусловленности следующих курсов изучения человеческого капитала: по элементам затрат и структурных элементов» [84], отраженным в рисунке 9.

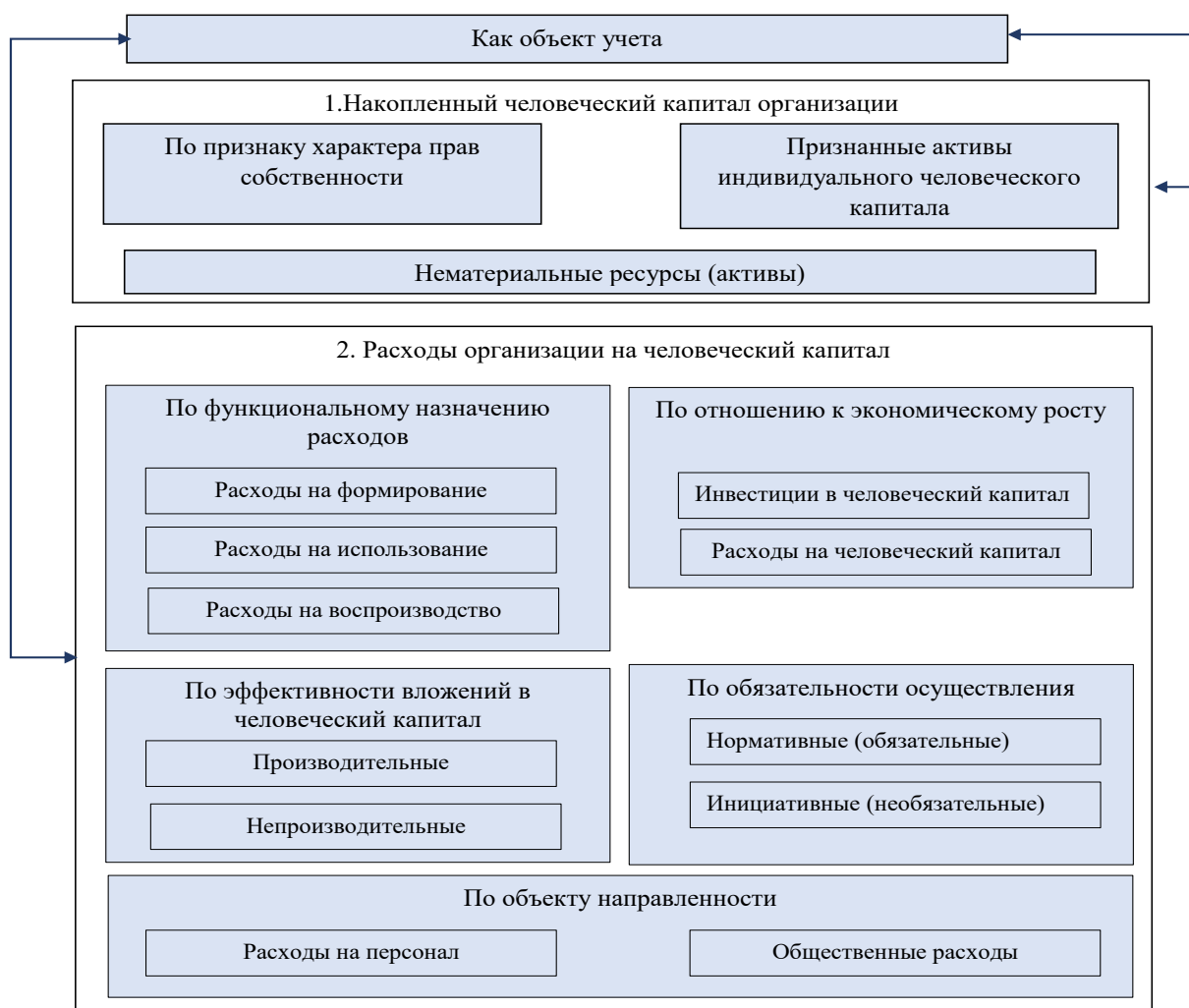


Рисунок 9 – Классификация состава человеческого капитала как учетно-экономической группы по содержанию и по элементам затрат

Примечание – Составлено автором на основании источников [83, 84, с.92]

«Удостаивается особого внимания классификация состава человеческого капитала с учетом воздействия вложений: на инвестиционный и потребительский. *Инвестиционный эффект от вложений в человеческий капитал*, относится к получению выгод, которые позволяет получить индивидууму, обществу, организациям после завершения процесса инвестирования: завершение обучения, восстановление здоровья и др. Воздействие *потребительского эффекта от вложений в человеческий капитал* обусловлено извлечением ценности от этого процесса инвестирования: например, получение образования (которое связано с общением со своими ровесниками, приобретение современных занимательных знаний и т.д.); культура (эстетический эффект); улучшение здоровья и занятия спортом (например, испытывать хорошее настроение от командной игры)» [84, с. 92].

Каждый из описанных видов человеческого капитала как бы дополняется другими элементами «внутри его». К примеру, в социальный капитал могут входить капитал образования, исторические и культурные элементы, характерные для того или иного общества, человеку и т.п.

Поэтому, любой в отдельности элемент воспринимается компонентом человеческого капитала и характеристикой его содержания, что позволяет осознанно и целеустремленно «внедрять» и реализовывать их в социально-экономических отношениях, возникающих в некоторой жизнедеятельности.

Представленная классификация состава человеческого капитала (рисунок 9) «предоставляет возможность понимать и признавать человеческий капитал в бухгалтерском учете обособленной организации или группы организаций, с одной позиции, как нажитый человеческий капитал, который выражен в нематериальных интеллектуальных активах и активах индивидуального человеческого капитала, а с другой позиции – как инвестиционные расходы организации, которые направлены на становление и стабилизацию ее человеческого потенциала, осуществляющие организацией для усовершенствования работы сотрудников, гибкости, улучшение качества и предрасположенности к инновациям и росту доходности» [84, с. 93].

Проведенное исследование дало возможность выдать совокупное резюме относительно «существующих классификаций состава человеческого капитала по следующим признакам:

Различают по признаку ограниченности использования:

- *неперемещаемый/специальный человеческий капитал* (охватывающий знания специфики рабочего процесса, руководства, персонала, клиентов, их преимуществ, достоинств и недостатков, особенностей организации, территории и т.п., а также практические умения применения такого типа навыков). Специальный человеческий капитал аккумулируется в течение работы, накопления практического опыта и может быть ценным лишь для конкретной организации и собирается в течение долгого периода;

- *перемещаемый/общий человеческий капитал* (охватывающий теоретические и другие довольно универсальные комплексы знаний, которые имеют широкую сферу использования, такие знания получают первоначально в школах, вузах и остальных учреждениях сферы образования, а также единые квалифицированные знания). Самообучение есть ключевая форма увеличения единого человеческого капитала» [84, с. 93].

Можно распределить человеческий капитал по уровням управления и финансирования расходов бесспорно следующим образом:

- *индивидуальный* (человеческий капитал, который сбережен индивидуумом для своих нужд и пользы, путем обучения, профессиональной ориентации, опыта работы, применив при этом природные навыки, с помощью которых индивидуум может оказывать полезные производственные услуги разным индивидуумам, а для общества - его исключительная значимость);

- *национальный* (сбереженные страной инвестиции в такие сферы функционирования, как образование, дополнительное профессиональное обучение (подготовка и переподготовка), подразделение профориентации и

устройства на работу, оздоровления и т.д., которые представляют собой значительную долю национального богатства государства);

- *коллективный или корпоративный* (человеческий капитал, сбереженный конкретной организацией, это ее успехи в деле продуктивной организации труда и управления персоналом, которые являют собой комплексную квалификацию и профессиональные умения, социальную защищенность и здоровье всего персонала организации)» [84, с. 93].

Существуют компоненты по содержанию определения «человеческий капитал» по которым выделяют:

- *на личном уровне*: капиталы здоровья и здорового образа жизни, образования, культуры, интеллектуальный и организационно-предпринимательский капиталы;

- *на микроуровне*: капиталы производственной (профессиональной) ориентации, подготовки и переподготовки, мобильности, здоровья и здорового образа жизни, интеллектуальный капитал; и капитал мотивации и развития;

- *на мезо- и макроуровне*: капиталы науки, образования, культуры, здоровья, интеллектуальный капитал, капиталы мобильности и мотивации, капитал в молодое поколение.

По признаку ликвидности человеческий капитал может быть поделен следующим образом:

- *ликвидный / отчуждаемый* – это знания, которые выражены и которыми владеет организация, а не только ее некоторые работники;

- *неликвидный / неотчуждаемый* – это «овеществленный комплекс знаний» сотрудников организации» [84, с. 93]. Данные активы не воспринимаются организацией, но они могут быть применены организацией при наборе сотрудников (рисунок 10).

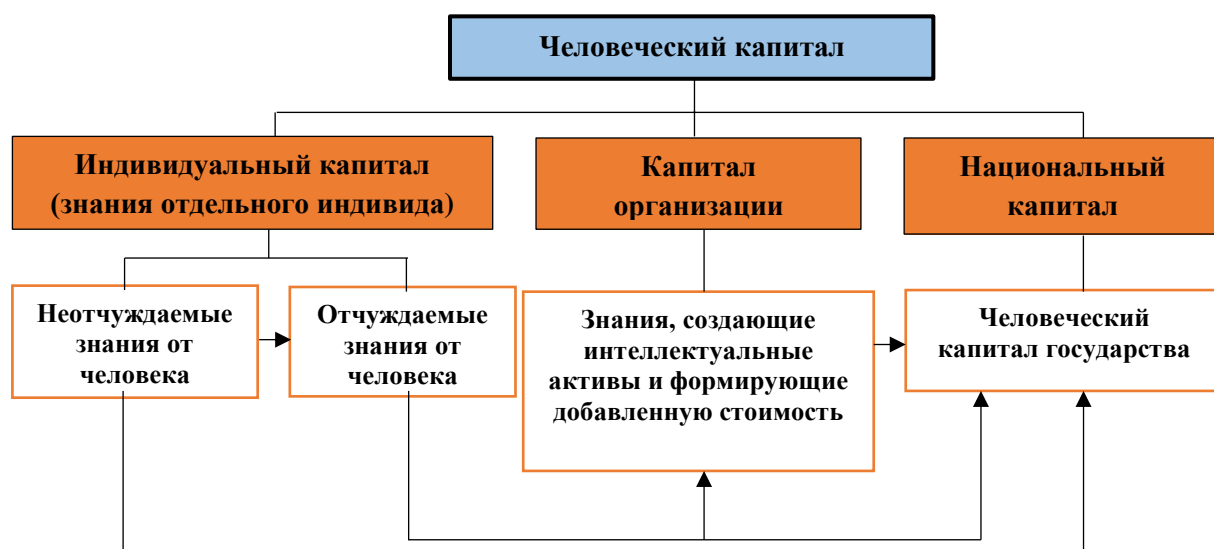


Рисунок 10 – Структура человеческого капитала

Примечание – Составлено автором на основании источников [28, с. 63; 85]

В соотношении главных составных частей человеческий капитал можно вообразить, как совокупность различных частей.

Такого типа базовые элементы, классифицированные в таблице 7, советуют называть фондами человеческого капитала, поскольку они формируют определенный запас навыков и умений, которые пригодны для применения в производстве.

Таблица 7 – Совокупность структурных элементов человеческого капитала

Авторы / источники	Основные черты и элементы человеческого капитала
Голева Т.В., Данакин Н.С.	Образование; здоровье; квалификация, профессиональный опыт, профессиональная культура; инновационная культура, мотивация, эффективность сотрудников, социальное самочувствие
Васильев И.В., Мызин А.Л., Поздняков В.А., Курганский С.А.	Капитал образования, капитал здоровья, биологический капитал, интеллектуальный капитал, демографический капитал, трудовой капитал, капитал предпринимательства, капитал мобильности, капитал культуры, капитал производственной подготовки
Смирнов Б.В., Ткаченко А.А., Минева Н.Н., Неганова В.П., Казмалова О.Н.	Физический капитал, интеллектуальный капитал и культурно-нравственный, капитал здоровья, организационно-предпринимательский капитал, клиентский капитал, структурный капитал миграции, социальный капитал, трудовой капитал
Примечание – Составлено автором на основании источников [51, с.32; 80, с.125; 86-91]	

Культурный капитал — это личностная компетенция индивидуума (культурная и языковая), которая интегрирует богатство в форме идей, знаний или замыслов, которые узаконивают статус и власть человека, для подкрепления существующей в обществе субординации и установленного социального порядка.

Биологический человеческий капитал может состоять из двух частей: первая часть будет являться наследственной, вторая часть будет являться благоприобретенной. На протяжении жизни человека происходит износ биологического капитала, который становится более ускоряющимся с возрастом (смерть необходимо понимать, как абсолютное обесценение фонда здоровья). Реализация инвестиций, которые связаны с охраной здоровья, способны лишь к жестко ограниченной эволюции биологического капитала работника. Ее основное предназначение заключается в увеличении периода активной жизнеспособности человека.

Как мы видим, некоторые авторы в качестве некоторых компонентов называют какие-либо возможности или качества людей, которые вероятно могут быть эффективными в их трудовой деятельности. Другие ученые называют определенные виды человеческого капитала, которые образуют совокупный человеческий капитал в итоге.

«Современные условия по осуществлению финансового учета в организациях не содействуют формированию данных о человеческих ресурсах.

Введение управленческого учета человеческого капитала в организациях оказывает помощь группировке данных о сотрудниках в тенденциях, требующихся руководству для реализации управленческих решений. В данном случае сотрудники воспринимаются как человеческий капитал и нуждаются в оценке с нескольких позиций. 1-ая оценка способствует оценке сотрудников в контексте квалификационных умений и творческих способностей при наборе сотрудников. 2-ая объединена с накоплением затрат по набору сотрудников и их содержанием» [92].

Проведенные исследования позволили выделить следующие основные составляющие человеческого капитала и факторы, его формирующие (Приложение В).

Так как управленческий учет осуществляется высшим руководством организации, руководителями структурных подразделений любых уровней, специалистами разных структурных звеньев, то главными функциями управленческого учета человеческого капитала будут выступать [93].

- контроль за механизмами, которые необходимы для достижения целей и задач предприятия;
- сбор информации для принятия решения по управлению предприятием;
- применение норм для показателей, отражающих состояние предприятия;
- организация системы управления на всех уровнях;
- мониторинг и наблюдение за хозяйственной жизнью предприятия, а также за состоянием персонала.

Исходя из вышеизложенного, управленческий учет человеческого капитала в организации должен производиться на основе оценки его потенциала и должны применяться следующие основополагающие принципы:

- 1) создание комфортных условий, способствующих развитию и повышению квалификации работников;
- 2) привлечение работников с более высокой квалификацией, либо проводить профессиональную переподготовку каждого специалиста;
- 3) на постоянной основе проводить совершенствование и развитие самой системы управления человеческим капиталом.

1.3 Роль бухгалтерской информации в управлении человеческим капиталом

Одним из новейших стремлений международного менеджмента, набирающем заметную известность в предпринимательстве, является управление человеческим капиталом. Трансформация от управления человеческими ресурсами к управлению человеческим капиталом определяется формированием новейшей концепции постиндустриального общества: растет в экономике роль информации и сферы услуг, также изменяется сущность и природа капитала, происходит автоматизация производства, повсеместное компьютеризирование, а главным конкурентным превосходством организаций становятся накопленный человеческий капитал и информация.

Организации, осознающие значимость человеческого фактора и умений сотрудников, разглядывают их как капитал, с практической точки зрения

потенциала, который обеспечивает экономическую стоимость, и по статистике эти организации являются наиболее успешными и перспективными на рынке. Главный момент – это представление выгоды, пользы, которую сотрудники приносят организации. Кроме того, что благодаря им процесс работы происходит вообще, отличная команда сотрудников работает на приращение стоимости организации. Доброжелательность клиентов, бренд, корпоративный климат, инновационные способы – все эти параметры, как нам известно, являются составной частью процесса повышения стоимости организации, и будут получены никаким другим направлением, кроме как усилиями сотрудников.

Из этого можно сделать обобщение, что человеческий капитал начинает становиться новой формой стоимости современных организаций, служащим поводом к переоценке роли человека в организации и является основанием к формированию современной теории управления персоналом, в которой отношение к сотруднику будет рассматриваться как к носителю потенциала, а не как к носителю ресурса. Качества сотрудника как исполнителя вытесняются его талантом и способностями. Залогом стратегического конкурентного превосходства организации оказываются современные принципы управления человеческим капиталом.

«Всегда представляют научный и познавательный интерес у исследователей вопросы, которые имеют что-то общее с изучением проблем создания и применения данных бухгалтерского и управленческого учета в системе учета и управления человеческим капиталом. Изучением хода развития принципов и структуры учета человеческих ресурсов занимались зарубежные ученые-экономисты Дж. Каннинг, Э. Фламхольц, Я. Фит-ценц, М. Армстронг, Р. Лайкерт, Л. Едвинссон, М. Мелоун, Б. Нидлз, Х. Андерсон, Д. Кондуэлл и др.» [52, с.50].

Современная концепция человеческого капитала исследует управление человеческим капиталом как направленные воздействия на формирование и становление функциональных элементов человеческого капитала для целей будущего увеличения доходности организации. По мнению ученого А.М. Брюхова «смыслом управления человеческим капиталом является выбор предпочтительной альтернативы по применению человеческого капитала, рост стоимости капитала (путем вложения средств в развитие и образование сотрудников, а также развитие медицинских услуг и т.д.), получение прибыли от его использования» [94]. При этом «концепция управления человеческим капиталом совершенствует навыки отдельного сотрудника, обнаруживает его сильные и слабые стороны, для того чтобы помочь работнику внести существенный вклад в успех организации» [95].

Следовательно, мы будем изучать учет и управление человеческим капиталом как ориентированное управленческое влияние на субъект управления (сотрудника), с целью становления объекта управления: профессиональных способностей, знаний, мотивации, компетенций, социально-психологических отношений, физических навыков и других фундаментальных элементов человеческого капитала [96].

Имеется множество схем классификации бухгалтерской информации и невозможно выделить какую-либо одну, так как схема классификации зависит от назначения информации [97].

В процессе управления человеческим капиталом особую роль менеджеры отдают сбору и группированию информации – условиям принятия рациональных управленческих решений. Важное место в работе менеджера занимает работа с информацией – эта ситуация заставила большинство ученых рассматривать информацию как предмет работы менеджера.

Но, зная состояние управленческого учета, формирование внутреннего оперативного учета, проводить управленческий, экономический контроль и анализ различных объектов в процессе организации их деятельности менеджер не сможет, если бухгалтер-аналитик производственной бухгалтерии не подготовит именно нужную информацию [98].

Именно управленческий учет, исходя из цели управления, обеспечит требования по подготовке информации, ведя оперативный учет. В основном для обеспечения управления необходимо создание таких хранилищ, которые облегчат доступ к информации организации [99].

Так, в частности, менеджеры преуспевающих западных компаний уделяют в среднем до 30% своих рабочих часов на поиск информации. В данное время в их распоряжении больше на 60% необходимой информации, чем 10 лет назад. Правда процесс принятия решений уменьшился по времени в три раза. Обоснованность информации во многом основывается на назначении и содержании труда [100].

Управление и информация - неразрывно связанные между собой понятия. Любой управленческий процесс может быть представлен как информационное взаимодействие объектов, приводящее к целенаправленному изменению функционирования одного из них. Интерактивность этого взаимодействия (обратная связь) обеспечивает принятие управленческих решений и формирует замкнутый контур управления.

Бухгалтерский управленческий учет является связующим звеном между управлением организацией и учетным процессом.

Применение бухгалтерской информации в менеджменте дает возможность решить следующие задачи:

- обособление информации, применяемой для аргументации различного вида решений и задач на разных уровнях производственного управления;
- построение бухгалтерской информации согласно с утвержденными должностными инструкциями, регулирующими работу аппарата администрации;
- оптимизация мобильности потоков информации служб управления по вертикали и горизонтали [101].

В настоящий момент данные о человеческом капитале не отражаются в финансовой отчетности. Недостаток этих данных негативно проявляется на функционировании организации, а именно может стать причиной таких проблем: несопоставимость отчетной информации, неполнота финансовой

информации, проблема сопоставимости стоимости капитала разных организаций, меньшая инвестиционная привлекательность.

Роль своевременного обеспечения информацией важна в принятии управленческих решений. Поэтому, учет и управление человеческим капиталом не могут продуктивно проводиться без достаточной своевременной, оперативной, надежной и достоверной информации. Основой управленческого процесса является информация, и от того, в какой мере она совершенна, в значительной степени зависит качество управления организацией. Информационная работа менеджера требует от него правильной организации процесса сбора, обработки и анализа информации, притом он вынужден уметь определять значимость поступающей информации или ее второстепенность. Менеджер с опытом работы также вынужден уметь систематизировать коммуникации и информационный обмен в рамках организации.

Под *управленческой информацией* мы можем понимать совокупность данных, о процессах, которые происходят в окружении организации и внутри, и уменьшают неясность в принятии решений и в управлении организации.

Информация олицетворяет собой отражение в сознании индивида характеристик окружающего мира, которые зафиксированы в дальнейшем на материальных и других носителях. Информация обладает количественными и качественными характеристиками и в свою очередь может воспроизводиться, покупаться и продаваться.

Содержание информации составляют только те данные, уменьшающие неопределенность событий, которыми интересуется менеджер. Информация в менеджменте является суммой необходимых, воспринятых и осознанных данных, которые необходимы ему для анализа определенной ситуации и дают возможность комплексной оценки причин ее развития и становления, позволяют определить ряд оптимальных решений, из которых можно реально (исходя из реальной ситуации) найти приемлемое управленческое решение, воплотить эффективный контроль за его выполнением.

Используемый информационный процесс для обеспечения требуемого качества управления в организации вынужден обладать следующими характеристиками [102]:

- 1) ценностью и полезностью информации;
- 2) полнотой и качеством информации;
- 3) актуальностью информации, зависящей от ее возраста;
- 4) достоверностью и точностью информации;
- 5) оперативностью и доступностью информации;
- 6) плотностью информации;
- 7) частотой использования конкретных видов информации.

Необходимость в управленческой информации основывается спецификой разрешаемых задач (значением, цикличностью и т.д.); знаниями, которые имеются у сотрудников, практическим опытом, полученным образованием (меньше нуждаются в дополнительной информации, если они выше).

Информация сейчас превратилась в главнейший ресурс социально-экономического, технологического и технического развития всевозможных

организаций. Менеджеры применяют информацию в организациях, для того чтобы проводить анализ и решать проблемные вопросы.

Работа менеджеров зависит от информации. Управленческая деятельность на различных уровнях в организациях иногда требует различных видов информации.

Любой управленческий сотрудник сначала приступает ко сбору, наращению и обработке всей информации, т.е. комплексности количественных и качественных характеристиках об этапах, которые происходят в окружении организации и в ней самой и способствуют форсированию неясности. Информация может учитываться менеджерами, лицами, принимающими решения, а также способствует расширению круга их интересов и знаний, а также может быть основанием принятия управленческих решений.

«Можно классифицировать по множеству свойств учетно-экономическую информацию на предмет ее продуктивного применения: по виду, качеству, полноте, стабильности, своевременности, достоверности, в том числе по носителям. Среди различных видов информации по степени воздействия на менеджмент можно выделить: информацию нормативную, прогнозную, оперативную, планирующую конкретные действия и показатели, и информации, отражающую их результаты. Взаимное и продуктивное применение этих свойств учетно-экономических данных гарантирует убедительность осуществляемых управленческих решений и точность исполнения управленческих задач» [99, с. 42].

Информация, функционирующая в организации, может быть классифицирована в процессе управления, следующим образом [103]:

- по роли в управленческом процессе (аналитическая, прогнозная, отчетная, нормативная, научная);
- по форме предоставления (кодированная, цифровая, буквенная);
- по качеству (ложная, недостоверная, вероятно достоверная, достоверная);
- по форме демонстрации (аудиовизуальная, визуальная и смешанная);
- по виду носителя (машинный носитель, печатный текст, кинофильм, микрофильм, видеофильм);
- по степени обновляемости (постоянная, переменная);
- по вероятности применения (необходимая, достаточная, избыточная);
- по источнику появления (внутренняя, внешняя);
- по степени деятельности организации (экономическая, технологическая, управленческая, социальная);
- по степени преобразования (обобщенная, первичная, производная);
- по времени поступления (постоянная, периодическая, эпизодическая, случайная) [104].

На наш взгляд, информация по степени деятельности организации может быть бухгалтерская, или по времени поступления оперативная. «Важна роль первичных оперативных данных в системе управленческого учета. От степени организации их подготовки и обработки зависит ее достоверность, качество и оперативность заключительных данных, результативность оперативного

контроля, регулирование производственной инфраструктуры, плодотворность осуществляемых управленческих решений менеджментом» [99, с.45].

Можно выделить дополнительный вид информации, применительно к человеческому капиталу, который включает знание определенных наук, накопленный практический опыт, похожие управленческие ситуации, использованные в управлении, а также другие данные, которые опубликованы в изданиях о деятельности других организаций, факторы, которые могут влиять на финансово-хозяйственную и производственную деятельность и управление.

Существуют следующие задачи, которые выполняет в организации управленческая информация:

- обслуживает функции аппарата управления - от подготовки решения, его принятия и до подведения итогов его выполнения;
- объединяет подразделения организации, обеспечивая контакты с внешней средой;
- создает движение к заданной цели, а также позволяет выбрать характерную линию поведения.

В настоящий момент сложились отличающиеся организационные концепции процесса управления и различные роли информации в нем. Так, наиболее распространено вычленение информации в обособленную стадию управленческого процесса, так как ей присущи свои определенные тенденции развития, существуют характерные принципы работы с информацией, которые позволяют регламентировать движение, сбор, обработку, анализ информации. Прогнозирование и планирование нельзя представить без информации, поскольку именно на ее основе формируются прогнозы и планы. Также очень трудно подготовить решения без информации. На стадии контроля собирается информация, при этом позволяет судить о настоящих изменениях в объекте управления.

Связь между учетом, управлением и информацией носит сложнейший характер: в первую очередь, информация в управлении является «необходимым питательным средством», составляющим единую предпосылку управленческого процесса, осуществляющего связь объекта и субъекта управления с целью принятия предпочтительного управленческого решения, а также для совершения иных действий. Во вторую очередь информация может выступать в качестве «продукта» специфического управленческого процесса, а получение информации и ее обработка составляют естественный элемент этого процесса.

Информация, при всей ее большой важности, есть явление зависимое и подчиненное по отношению к управлению. «Руководителю необходимо сталкиваться в системе управления с экономическими, научными, техническими, социологическими данными, представляющими собой тип конкретной связи между управляющим и управляемым. Соответственно, информация – это предмет управленческого труда, решающий 3 класса задач:

- она является определенной формой взаимодействия, зависимости элементов системы, а также взаимодействия системы с окружающей средой;
- она обслуживает все функции и уровни управления – от разработки и принятия решения до подведения итогов его выполнения;

- она является соответствующей причиной, которая определяет выбор того или другого варианта управленческого поведения, переводя системы в состояние новизны, обеспечивая движение информации к заданной цели» [105].

Именно поэтому, с учетом вышесказанного, важным требованием действенного управления человеческим капиталом выступает «создание базы данных, в которой решающее место предписывается бухгалтерскому и управленческому учету. Игруют роль данные о создании, применении и воссоздании человеческого капитала для принятия приемлемых суждений заинтересованными сторонами в отношении вложений в него и оценки вероятных экономических преимуществ. Тем не менее, структура статей финансовой отчетности, имеющаяся на данный момент, лишает возможности собирать надежные данные о человеческом капитале организации в таком виде и объеме, который требуется для исполнения оправданных управленческих решений. На практике видно, что эти активы в своем балансе большинство организаций не желают показывать, но, в тоже время, возможным инвесторам они представляют их» [52, с.55].

На наш взгляд, сформированная информационная база представляет собой «лкомотив» человеческого капитала, основанием или базой источников знаний и иллюзий, которые могут разработать новые знания. Она предлагает ему жизненный опыт и навыки, пути решения сложных и простых задач, обучение, аккумулированные и текущие знания, создает и стимулирует науку, инновации, поддержку здоровья и поиск необходимых методов лечения, нужную оперативную информацию, прогнозы и планы, статистику, ориентиры и жизненные правила и т.п.

Современная информационная база, сформированная на основе информационных технологий, позволяющих формировать, хранить, перерабатывать и предоставлять действенные методы передачи информации потребителю, являются определяющим фактором развития бизнеса и средством увеличения результативности всех сфер деятельности. Организация рыночных механизмов экономики, предоставление немаловажных условий функционирования главных субъектов рынка – потребителей и товаропроизводителей, настаивают на создании целесообразной деловой информационной базы для этих механизмов экономики. Такая сфера может организовать информационное содействие субъектов этого рыночного механизма исключительно на всех стадиях процесса производства и потребления товаров и услуг во всех аспектах функционирования этих субъектов.

В эпоху глобализации процессы становления и развития международной экономики, а также информатизации международного сообщества навязывают повышенные требования к организациям и к их информированности. Бизнесмен нуждается в информационной базе других производителей, данных о поставщиках сырья, комплектующих изделий и технологиях, о потенциальных заказчиках, о ценах, о положении на потребительских и финансовых рынках, для того, чтобы определить свои конкурентные возможности, конкурентообеспеченность в бизнесе, о едином экономическом и политическом состоянии не только в своей стране, но в современном мире, о долгосрочных

направлениях устойчивого развития экономики, направленности развития техники, технологий, науки и вероятных исходах, о правовом поле условий деятельности и многом другом. Поэтому главной задачей формирования информационной инфраструктуры государства является создание предельно необходимых условий доступа бизнесмена к информационной базе, которую в международной практике принято называть деловой.

Именно в этой связи, на наш взгляд, актуальным считаем возрастающую роль и значение информации в развитии современного предпринимательства; своевременностью развития концепции информационной поддержки учета и управления человеческим капиталом, а также формированием эффективных средств информационного обеспечения предпринимательства.

С философской точки зрения под информацией понимается природная реальность, несущая в себе отличительные признаки предметов и явлений природы, которые проявляются во времени и пространстве. В работах различных ученых (Д. Блюменау, В. Готт и др.) информация рассматривается в качестве замысла, сообщения, формы отражения, категории различия, новых знаний, функции средства обращения с внешней средой, степени многообразия, плана мероприятий, меры ограничения. Информация, которая вырабатывает различие объектов в пространстве и времени (предметов и явлений) природы, складывается посредством энергетических потенциалов данных объектов, закрепленных памятью.

Очевидно, это обуславливает отличительную способность изменяться (не изменяться) во времени и пространстве, и соответственно, и отличительные свойства объектов. Без информации не могут быть созданы материальные объекты (явления и предметы природы), так как информация нематериальна. Равным образом без материальной реальности информация не может образоваться, так как она формируется на материальных носителях памяти при помощи имущественных энергетических ресурсов.

С точки зрения экономической теории «информация» интерпретируется как фактор производства, который создает условия для преобразования воспроизводственного процесса при помощи применения сведений об экономическом развитии, а также происходящих в нем процессах для того, чтобы удовлетворить различные потребности. С социально-экономической точки зрения сущность информации обнаруживается в реализации характерных экономических отношений, которые складываются между организациями на этапе преобразования материальной концепции производственных процессов. В этом случае информация сродни комплексу организует одинаковые условия для экономического роста, потому что в целом утоляет интересы производителей и народа.

В дополнение к этому информация помогает преобразованию свойств и формы предметов труда, потому что информация представляет собой средство труда. Несомненно, информационные системы являются необходимой частью абсолютно всех новейших основных фондов. Значение той или иной детали в любом из элементов основных фондов основывается двумя доминирующими критериями: в первую очередь, ролью в реализации производственных функций

(следовательно, вновь создаваемой стоимости); во вторую очередь, долей стоимости основных фондов в единой цене этого элемента. Значение информации и по первому, и по второму критерию в современных технологических системах невероятно велико, а в ряде случаев – чрезмерно (например, типографские средства). Здесь информация играет ключевую роль при обработке предметов труда, при этом определяет точность производственных операций во и времени и пространстве.

Следует отметить, что ценность любой информации определяется решениями, которые принимает менеджер в результате использования этой информации. Следовательно, специалистам по информации необходимо знать, какие типы задач и функций должны исполнять менеджеры, чтобы производить полезную и уместную информацию. Очевидно, что акцент, уделяемый каждой области, зависит от менеджера и особенно зависит от уровня менеджера в организации. Существуют четкие различия в требованиях к информации между менеджером на операционном или транзакционном уровне, таким как диспетчер транспорта и менеджером на тактическом уровне, например, менеджер по продажам или на стратегическом уровне, например, директором.

Вопросы, которые относятся к изучению проблем создания и применения учетных данных в структуре управления человеческим капиталом, постоянно поднимали большой научный интерес ученых. Изучением проблем, посвященных исследованиям управления человеческими ресурсами, занимаются зарубежные ученые: Э. Фламхольц, Р. Германсон, Р. Лайкерт, М. Мелоун и др.

В нынешних обстоятельствах человеческий капитал становится показателем, указывающим на неудачи или успехи в функционировании организации. Во второй половине 20 века осуществлялись усилия применять на корпоративном уровне теорию человеческого капитала. К примеру, профессор Э. Фламхольц в 1960-х годах рекомендовал доктрину учета человеческих ресурсов HRA, при чем ее возникновение было вызвано повышенным интересом к персоналу как ключевому средству современной организации, владеющему значительным скрытым потенциалом. Профессор изложил «3 главные задачи учета человеческих ресурсов:

- стимулирование руководства в изучении инвестиций в сотрудников организации как инвестиции в активы, применение которых необходимо улучшать, а не в качестве издержек, которые необходимо уменьшать;
- обеспечивать данными в обязательном порядке, которые требуются для одобрения решений в сфере управления человеческими ресурсами;
- для принятия определенных решений в сфере управления человеческими ресурсами снабжать менеджеров методиками цифровой оценки стоимости человеческого капитала» [106].

Анализ эндогенных моделей экономического роста позволил раскрыть систему устойчивого экономического развития индустриально развитых государств, которое заключается в согласованном действии технологической сбалансированности между главными факторами производства (человеческим и физическим капиталом) и положительном воздействии внешних эффектов, которые связаны с деятельностью экономики знаний и наращиванием

человеческого капитала. Оживление достоинства человеческого капитала как управляющей силы в становлении экономики обусловило причины возникновения идеи устойчивого развития и способствовало созданию стратегии управления человеческим капиталом как одного из ключевых факторов развития. «Вычисление оптимальных издержек, которые относятся к обучению, безопасности труда, медицинскому обслуживанию и т.п., а также построение высокоэффективных способов управления человеческим капиталом, играет значительную роль» [107].

На основании этого, управление человеческим капиталом организации должно быть организовано на применении модели циклической взаимозависимости побуждения работников и показателей экономической деятельности организации. Эта модель показана на рисунке 11.



Рисунок 11 – Модель циклической взаимозависимости побуждения работников и показателей экономической деятельности организации

Примечание – Составлено автором на основании источников [108, 109]

Создание механизмов управления человеческим капиталом, базирующееся на этой модели, способствует на основании показателей его применения производить фактическую оценку человеческого капитала для фиксирования экономической производительности функционирования организации. Чрезвычайно важным является вопрос, каким образом можно измерить его результативность на уровне каждого сотрудника и организации в целом.

Неиспользованный потенциал нового подхода обнаруживается в таких проблемах как: отношения, меры и реализации. В оценке данных показателей эффективности и результативности человеческого капитала такие проблемы имеют общие характеристики:

1) *отношения* – целесообразность понимания всеми менеджерами, каким образом поведение и способности сотрудников организации могут повлиять на применимую стратегию организации;

2) *меры* – определение чрезвычайно надежных показателей успеха лидеров, сотрудников, их компетенций, поведенческих моделей человеческого капитала, образа мышления, культуры;

3) *реализации* – по этим данным необходим источник информации для менеджеров, мотивация менеджеров для того, чтобы довести до других работников свои стратегические намерения с тем, чтобы держать на контроле результаты прогресса реализации такой стратегии.

Для управления человеческим капиталом целесообразно обусловить взаимосвязь важных элементов системы управления. Основными методами и средствами являются следующие:

- вложения в качество и развитие человеческого капитала, которые способствуют увеличению эффективности вложений в процессы развития технологий и повышению производительности труда;

- мотивация возникновения тех качеств сотрудника, которые квалифицируют признаки человеческого капитала;

- система оплаты труда, которая соответствует всем принципам мотивации деятельности сотрудника и его персонального развития, соответствует накопленному благоприятному опыту работы;

- ценностные установки, применяемые в процессах управления;

- квалификация и компетентность, которые повышают уровень профессионализма, развивают умения и навыки успешной деятельности;

- информационное поле деятельности. Снабжение сведениями по критериям нового представления, образовательного и квалификационного уровня сотрудника, отражающего его компетентность, функциональное содержание деятельности;

- культура – корпоративная, организационная, общая и пр.

- организация деятельности, открывающая возможности для творчества или сдерживать их, а также мотивировать получение образования или игнорировать его роль в развитии работника и коллектива в целом.

Модель системы управления человеческим капиталом представлена в Приложении Г.

Для специфического класса задач многокритериального выбора необходимо лишь уметь благополучно извлекать и корректно применять информацию об относительной значимости критериев. Этого более чем достаточно для того, чтобы, по меньшей мере, теоретически добиться сколь угодно точного представления о неизвестном множестве недоминируемых решений (и недоминируемых векторов). Это положение подтверждает ключевую роль информации об ограниченной значимости критериев в процессе принятия решений.

Углубленному изучению роли информации в процессе принятия решений благоприятствовала нормативная теория как с точки зрения последующего контроля, так и предварительного прогнозирования. На индивидуальном уровне теория утверждает, что если информация используется для прогнозирования, то она будет неопределимой только тогда, когда она будет

показывать перемены в поведении индивида, и скорее всего получена бесплатно, то большая информированность предпочтительнее меньшей [103].

Условия неопределенности обладают значительной неполнотой и недостоверностью обладаемой информацией, которая не позволяет оценить вероятность вероятно допустимых итогов при решении задачи принятия решения. Такие обстоятельства имеют место при наличии изменяющихся условий, когда скорость их изменения существенно превосходит скорость получения надежной информации о них. Наивысшим уровнем неопределенности обладает наукоемкая, социокультурная, политическая среда. В условиях неопределенности главная роль в поиске рационального или оптимального решения отводится субъекту. Формальные методы могут использоваться как вспомогательные инструменты. При этом у субъекта есть две бесспорные возможности. Первая возможность присутствует в реализации попытки получения дополнительных сведений по разрешаемой проблеме с целью уменьшения уровня ее неопределенности. В сочетании с опытом такая информация обладает способностью к суждению, а интуицией может содействовать закреплению субъективных вероятностных характеристик непредвиденных величин в процессе принятия решения. А вторая возможность заключается в разрешении этой проблемной ситуации согласно прошлому опыту, интуиции и суждениям.

Обоснование системы мер, которые требуются для выхода страны из кризиса, состоит в переработке характерного объема информации. Вся информация об экономической, социальной и других сферах функционирования общества не может быть применена для решения этой задачи по подобной причине, по которой крупные организации не могут плодотворно использовать существенную часть своей внутренней информации. В свою очередь, необходим отбор информации, для чего, в связи с этим необходимо сито. Для обзора информации, необходимой для принятия решения в экономике, роль сита играет экономическая теория.

Разбираясь в процессе принятия решения, важно также осознать и управленческие функции, важное значение в которых придается информации, получаемой в свою очередь от управленческого учета. К управленческим функциям, обслуживаемым системой бухгалтерского учета, будут относиться планирование, организационная работа, регулирование, стимулирование и деловые контакты.

Наша интерпретация человеческого капитала базируется на том, что существуют главные элементы, которые не укладываются в рамки общепринятой концепции оплаты труда сотрудников, организационную структуру организации, технологические процессы, процесс принятия решений, знания и информация. Понимание роли каждого из этих элементов в единой преуспевающей стратегии организации позволяет создать оптимальную систему мотивации работников, включая модель оплаты труда. Равным образом это говорит о максимально эффективном отборе, обучении и развитии, мотивации способных сотрудников. Такой системный подход в сочетании с тщательно разработанной оплатой по результату способен существенным

образом воздействовать одновременно на финансовые показатели деятельности и на качество принимаемых решений в управлении человеческим капиталом.

Любая из реализовываемых управленческих работ запрашивает вполне характерную, исчерпывающую информацию. Соответственно, информация, которая необходима, к примеру, для перспективного планирования и осуществление функций оперативного управления, должно заметно различаться форме предоставления, структуре, объемам, по срокам предоставления и т.д. Этот процесс охватывает частичные процедуры: сбор, преобразование, обработка, передача, применение, хранение и утилизация информации [104].

Сбор информации. Для этого исследуем практикуемые методы сбора информации. К таким методам можно записать:

- использование нормативной и справочной документации;
- изучение документов, номограмм, графиков и т.д.;
- изучение изданий периодической печати и чтение специальной литературы;
- заслушивание записей с магнитных дисков;
- просмотр телепередач, кинофильмов и т.д.;
- подсчет, замер, взвешивание;
- запись сведений со счетчиков;
- получение сведений с запоминающих устройств;
- опрос информаторов и беседы с работниками.

Учет обеспечивает информацией и завершается получением и предоставлением управленческой информации для того, чтобы обеспечить принятие управленческих решений.

Передача информации. Основной принцип точной организации передачи информации планирует прохождение ее по кратчайшему пути с наименьшими затратами времени. Возможны соответствующие способы передачи информации: пересылка, перенос, передача устно, перевозка; передача по телефону, по телетайпу, по радио, по телеграфу, по телевизору, телефаксу; передача данных при помощи средств автоматической сигнализации и т.п.

Модификация информации. Рассчитывает на синтетическо-аналитическое рассмотрение ее сущности и разработку нового вида информации (вторичной). Цель преобразования – добавить этой информации вид, который будет удобен для последующего применения: передачи, обработки, сбережения.

Все группы сотрудников согласно разделению труда и своим должностным обязанностям заняты трансформацией информации. В результате работы руководства, технического персонала и квалифицированных специалистов по модифицированию информации исполняется разработка и реализация предстоящего шага влияния субъекта на объект управления, чем соблюдается и обеспечивается регулирование управленческой системы.

Обработка информации. Это такая общность всевозможных действий, которые производятся над насчитывающейся в наличии информацией и приводят определенному преобразованию ее характера или образа предоставления. Для получения принципиально нового сообщения,

качественной по содержанию информации здесь обыкновенно консолидируется ряд отдельных элементов.

Хранение информации. Сосредотачивается в транслировании информации во времени, которая объединена с гарантированием постоянных положений материального носителя данных. При этом хранимая информация классифицируется по отличительным чертам для ускорения ее поиска. Существуют специально обустроенные хранилища информации: архивы, картотеки и компьютеры.

Использование информации. В соответствии с целью воздействия означает ее потребление для решения управленческих задач. Каждая достоверная информация должна быть полезной для использования в процессе управления с учетом её вида, степени обработки, методов сбора, передачи и материального носителя.

Уничтожение информации. В случаях устаревания информации или после многократного использования она подвергается ликвидации (т.е. разрушению материального носителя, а также содержащихся в нем сведений). Возможные варианты способов уничтожения информации: стирание, сожжение, измельчение путем резки и пр.

Информационная система – является сочетанием потоков прямой и обратной информационной связи (внутренних и внешних) социально-экономического объекта, методов, средств, квалифицированный персонал, которые участвует в разноаспектных процедурах на этапах обработки информации, а также разработки и осуществлении управленческих решений.

Являясь системой информационного сопровождения работников управленческого аппарата, информационная система реализовывает технологические возможности по приумножению, хранению и переработке информации.

Также информационная система собирается, оформляется и взаимодействует в порядке, который определен составом и методами управленческой деятельности, которыми пользуются в именно этой организации, осуществляет замыслы и задачи, которые стоят перед ней. Существуют информационные системы, нацеленные при определении управленческих задач на способы обработки информации (машинные или ручные).

Ручная технология обработки данных довольно классическая и нацелена на применение всевозможных видов калькуляторов и целиком регулируется существующими инструкциями в рамках сложившейся методологии и принципов законодательства по решению управленческих задач.

Машинная технология обработки данных предусматривает использование самого большого масштаба технических средств и, первоначально, ЭВМ и систем связи для проектирования вычислительных средств и сетей разного рода форм для того, чтобы не только наращивать, обрабатывать информацию, хранить ее, но и для чрезмерного приближения терминальных аппаратов к месту работы сотрудников или руководства, которые принимают решения.

Для развития человеческого капитала как основного рычага и фактора в укреплении экономики очень важно иметь устойчивое ее развитие.

Наиболее важное значение придается тому факту, что информация может не только проявлять себя как некоторые другие ресурсы (трудовые, материальные, энергетические, топливные и т.д.), т.е. она имеет и стоимость и потребительную стоимость, но в тоже время выигрышно доминирует тем, что после обработки ее объем и ценность не уменьшаются.

Информация не теряет при этом своей полезности, а наоборот, полезность увеличивается и отражает новые знания, используемые неоднократно для анализа производственно-экономической ситуации и при принятии справедливых управленческих решений.

От уровня развития человеческого капитала зависит скорость перехода к инновационной экономике и коррелируется с качеством администрирования управленческих решений.

Между тем, для этого понадобятся необходимые условия – наличие конкретно организованной информационной системы организации, обеспечивающей информационное обслуживание органов управления, реализующей информационный обмен с внешней средой и между структурными группами внутри организации.

Процесс принятия управленческих решений можно представить в виде структурной схемы процесса принятия решения (Приложение Д).

Современная информационная технология осуществляется в условиях, которые спроектированы компьютерными информационными системами, где в результате их подготовки соединяются преимущественно целесообразные способы решения вопросов управления и учета, а также система обработки информации в виде человеко-машинного способа.

Компьютерная информационная система является упорядоченной совокупностью информации, технических и программных средств, экономико-экономических методов и моделей, которые организованы на базе современной информационной технологии, позволяющей решать производственно-экономические задачи и проводить информационное обслуживание сотрудников аппарата управления.

Создать действенную систему информирования об инвестициях в формирование, использование и воссоздание человеческих ресурсов организации, возможно через расширение сферы использования информационной системы – системы бухгалтерского учета, который требует переосмысления значения учетной информации в общем информационном обеспечении пользователей относительно инвестиций в человеческий капитал [110]:

1. Мероприятия по организации бухгалтерского учета, что способствуют обеспечению повышения аналитической учетной информации пользователей в отношении создания, применения, воссоздания человеческих ресурсов организации, в целях утверждения решений о потребности дальнейших вложений в человеческий капитал, заключаются в усовершенствовании применения таких элементов, как:

- *документирование* – определено состав документального обеспечения осуществления отмеченных операций, установлен перечень форм и содержательное наполнение первичных документов;

- *рабочий план счетов* – определение счетов синтетического и аналитического учета, информация за которыми систематизирует в определенных аналитических разрезах;

- *внутренняя отчетность* – разработка форм.

Предложен подход к документированию и отображению в бухгалтерском учете хозяйственных операций относительно формирования, использования и воссоздания человеческих ресурсов, позволит систематизировать информацию для определения размеров инвестиций у каждого работника, достоверно определить степень доходности за такими инвестициями, повысить аналитическую информации.

2. Учитывая специфичность хозяйственных операций, осуществленных организацией по отношению к сотрудникам, выделены объекты бухгалтерского учета операций относительно формирования, использования и воссоздания человеческих ресурсов организации.

Исследователями рекомендуется «вести бухгалтерский учет в интегрированной системе, в условиях Типового (рабочего) плана счетов в целях осуществления финансового и управленческого учета для выяснения проблем информационного снабжения организации, применяя систему управленческого учета, а именно получения данных в отношении человеческого капитала. В отношении человеческого капитала организация учета затрат по центрам ответственности, статьям затрат и местам их формирования способствует обеспечению менеджеров оперативными данными, рассредоточению управления затратами, контролю их создания и продуктивности на всех этапах управления, а в результате помогает крупному росту эффективности деятельности» [111].

«Управленческий учет является одной из перспективных и современных тенденций науки и практики бухгалтерского учета и представляет собой логический результат эволюционного процесса традиционного бухгалтерского учета. Данные, которые требуются для управления организацией, находятся в системе управленческого учета. В условиях конкурентной борьбы увеличился интерес к данным о распределении и применении финансовых ресурсов организации, которые предназначены для вознаграждения сотрудников. Ключевую роль для целей управления человеческими ресурсами в управленческом учете человеческого капитала представляют данные, изучаемые как система, которая объединяет итоги процессов планирования, учета, анализа и контроля стоимостных показателей функционирования организации и является обязательным элементом в осуществлении управленческих задач» [112].

В конечном итоге, в целях квалифицированного управления и учета человеческого капитала нужны точные и объективные данные о результатах экономических процессов, итогов и изменений по его воспроизводству, которые должны собираться и накапливаться в системе бухгалтерского, управленческого учета, являющихся ключевыми управляющими функциями системы

экономического управления. В такой подсистеме данные предоставляются благодаря непрерывному, сплошному, взаимосвязанному учету информации о работе организации, обобщения и обработки, и эти данные выдаются руководству для того, чтобы они приняли обоснованные решения.

Выводы по 1 разделу

В результате исследования основ формирования бухгалтерского учета человеческого капитала мы установили, что, «ключевым элементом человеческого потенциала является то, что он определяет некоторую способность и действует свободно от интересов общества, тогда как человеческий капитал может быть нацелен на интересы и нужды общества, так как он может быть необходим на бирже труда» [44, с.59].

Действительно, категории «человеческий капитал» и «человеческие ресурсы» не тождественны друг другу. Если человеческие ресурсы будут приносить доход и создавать богатство, то в этом случае они могут стать капиталом. Это говорит о том, что человек займет конкретное место в общественном производстве посредством организованной самостоятельно деятельности или продавая свою способность к труду нанимателю, используя собственные способности, физические силы, знания, умения, талант. Соответственно, для обновления человеческих ресурсов в действующий капитал потребуются характерные условия, обеспечивающие воплощение человеческого потенциала (ресурсов) в результаты деятельности, которые принесут экономический эффект и выражены в товарной форме.

Следующий вывод был нами сделан при помощи анализа научной литературы: интеллектуальный человеческий капитал/интеллектуальная составная часть человеческого капитала состоит из структуры свойств, которая считает умения и навыки индивидуума, т.е. качество труда сотрудника или совокупного сотрудника организации, государства, которое осуществляется или воплощается в трудовом процессе, в основе которого находится экономический интерес.

На современном этапе тенденции мировой экономики выражают трансформацию роли человека, являющегося не только исключительно целью общественного производства, но и доминирующим ресурсом социально-экономического прогресса. Он превращается в значимый фактор и движущей силой производства, так как обладает исключительными умениями не только воспроизводиться, но и ввиду своего физического и интеллектуального потенциала «добавлять новую стоимость». Если обратить внимание на опыт технологически развитых стран, то мы увидим, что переход к экономике знаний базируется, преимущественно, на умениях человека создавать инновации, которые приносят колоссальные доходы и сберегают традиционные ресурсы. Фактически, в мировой экономике конкурентная борьба трансформируется в конкуренцию новых знаний, создания креативной технологии производства, которая обеспечивает конкурентные преимущества, обладателем которых является человек. Такое понимание его роли усиливается во всем мире, и мы наблюдаем последовательный разворот политики в сторону мирового

укрепления и роста человеческого потенциала за счет увеличивающихся вложений в его качество.

Таким образом, сегодня человеческий капитал считает главную долю национального богатства государства, областей. «Как обладатель социально-экономических отношений индивидуум сочетает в своем лице 2 ключевые роли: первое, представляет собой социальную и производственно-экономическую личность, и в то же время, второе, персонален по своим умственным, физическим возможностям и характеру. В системе экономических категорий труда установление роли и места человеческого капитала, обозначение системы человеческого капитала и обнаружение классификационных признаков носит конкретный практический смысл» [62, с.123].

Стратегия и система управленческого учета человеческого капитала должна развиваться на одном уровне с организацией, чтобы не потерять свою эффективность и не являться ненужными затратами, так как рынок постоянно предъявляет новые требования к организации, а следовательно, и к работникам, а также к их профессиональным умениям, знаниям, навыкам. И это не должно вызывать каких-либо изменений в структуре организации.

Таким образом, влияние социально-экономических, политических, технических и других факторов на изменение качества рабочей силы неоднозначно как по силе, так и по направленности воздействия. Выяснение механизма этого влияния является очень важным моментом с позиции управления качеством рабочей силы, так как позволяет повысить эффективность использования различного рода стимулов для формирования и развития надлежащих качественных характеристик рабочей силы, а также определить приоритеты проводимой политики доходов и заработной платы.

Бухгалтерский учет, регламентируемый на законодательном уровне как создание систематизированной документированной информации об объектах, не предполагает создание информации о человеческом капитале, а также не показывает ее в бухгалтерской отчетности. Равным образом, безграничные возможности управленческого учета не могут являться публичными для пользователей учетных данных о человеческом капитале, поэтому целесообразно принять расширение полномочий «официального» бухгалтерского управленческого учета с установлением методологических аспектов учета человеческого капитала.

2 МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ ОЦЕНКИ СТОИМОСТИ ЧЕЛОВЕЧЕСКОГО КАПИТАЛА В СИСТЕМЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ОРГАНИЗАЦИИ

2.1 Методы, подходы и модели оценки человеческого капитала

В связи с универсальностью и сложностью этой категории, вдобавок ее важности для поддержки продуктивности деятельности экономики - проблемы оценки человеческого капитала привлекают все большее внимание. Проводили оценку человеческого капитала: зарубежные ученые У. Фарр, У. Петти, Э. Энгель, Л. Туроу, Т. Витстейн, А. Лотка, Л. Дублин, Г. Беккер, Я. Фитц-енц, Т. Шульц и др.; российские экономисты К.Н. Чигорьев, К.А. Носкова и др. Поэтому, современная теория человеческого капитала обладает довольно мощной коллекцией инструментов оценки развития человеческого капитала целиком на всех стадиях воспроизведения товаров и услуг.

Проведенная систематизация предлагает вычлнить пять ключевых подходов к оценке человеческого капитала: доходный (рентный) подход, затратный подход, подход на основе оценки параметров человека, экспертный и сравнительный (рыночный) подходы.

Затратный подход базируется на сложении валовых расходов на получение образования, профессиональную подготовку и переподготовку сотрудников, и остальные затраты общества, которые причисляются как правило к вложениям в человеческий капитал (поддержание состояния здоровья, поиск подходящей работы и идентичной информации о заработной плате, миграции специалистов).

Безусловно, к оценке человеческого капитала затратный подход может быть произведен следующими способами: прямым и косвенным, которые показаны на рисунке 12.

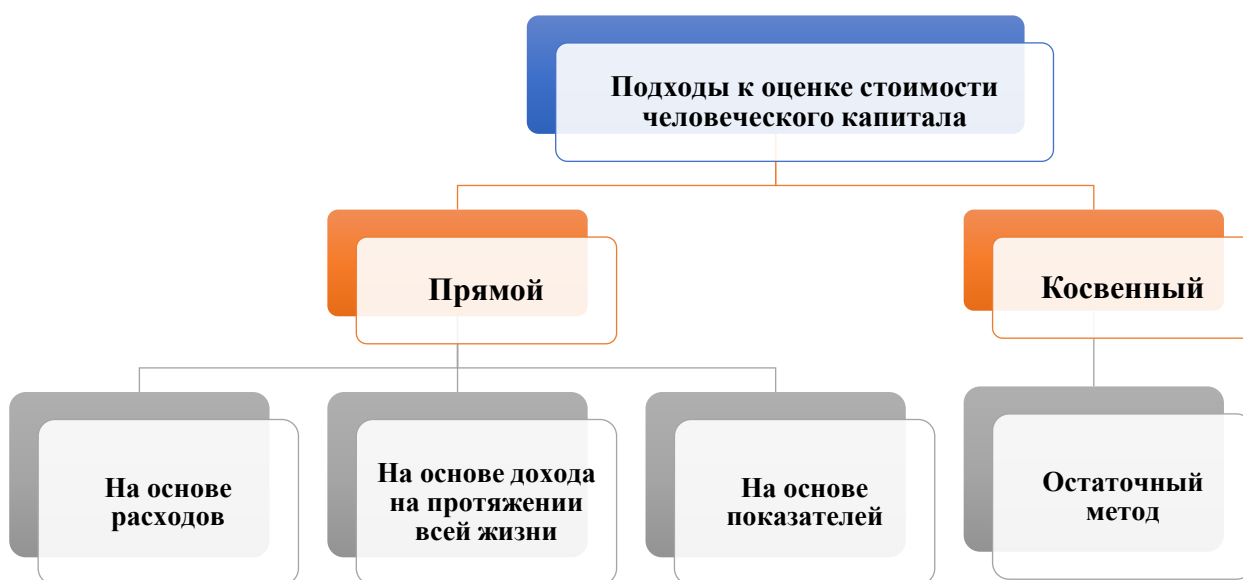


Рисунок 12 – Подходы к оценке стоимости человеческого капитала (затратный подход)

Примечание – Составлено автором на основании источников [113, 114]

При затратном подходе стоимость человеческого капитала измеряется итогом сбережений чистых капиталовложений в развитие человека как будущего сотрудника на всех этапах его цикла развития.

Косвенный метод базируется на соотношении рыночной стоимости объекта оценки с ценой замещения этого объекта. Нобелевский лауреат 1981 года в области экономики Т. Тобин для этой цели создал коэффициент g (так называемый коэффициент Тобина) как связь рыночной стоимости (цены) объекта к стоимости (цене) его замещения (замены):

$$g = \text{Рыночная стоимость объекта} : \text{Стоимость замещения объекта} \quad (1)$$

Если $g < 1$, при этом объект стоит дешевле, чем его замещение, то в этом случае объект оценки намереваемся учитывать, как инвестиционно непривлекательный в силу его недостаточного кадрового потенциала. И наоборот, если $g > 1$, то намереваемся учитывать объект как инвестиционно привлекательный, имеющий высокое значение кадрового потенциала.

Прямой метод базируется на суммировании всех расходов, которые понадобятся для становления человеческого капитала организации. В этом случае принимаются в расчет такие затраты как: подготовка и переподготовка кадров; расходы на поиск специалистов; повышение квалификации; затраты на формирование организационной культуры; затраты на кадровую, учебную и организационную работу.

Проблему объективного расчета всех инвестиций в человеческий капитал можно приписать к несовершенствам затратного подхода к оценке человеческого капитала. Сложность содержится в усилиях рассчитать удельный вес производительности конкретного работника в суммарном объеме финансовых показателей организации, потому как не всегда напрямую рост прибыли организации может зависеть от образовательного уровня сотрудника или его квалификации. Более того, по правилам финансового учета затраты на получение образования сотрудников и повышение их квалификации необходимо учитывать, как расходы, а не как инвестиции (вложения).

В экономической науке известна теория доктора экономики Т. Шульца о человеческом капитале как об аккумулированных в государстве затратах на расширенное воспроизводство рабочих мест самостоятельно от источника их покрытия (семья, государство, издержки производства и т.п.). Результатом этих инвестиций являются накопленные способности людей к труду. Т. Шульц полагал, что человеческий капитал имеет свойство аккумулироваться и воспроизводиться на возобновляемой основе.

Метод, содержащий в себе расчет всех издержек на персонал, в том числе заработную плату, улучшение условий деятельности, охрану, налоги, расходы на подготовку, переподготовку и повышение квалификации является методом расчета, базирующимся на прямых затратах на персонал. Неполная оценка фактического размера человеческого капитала является недостатком этого метода. Таким примером может быть методика определения стоимости человеческого капитала.

Единственной среди наиболее известных попыток использования на уровне корпорации теории человеческого капитала выступает концепция «Анализ человеческих ресурсов», предложенная в начале 60-х годов 20 века профессором Э. Флэмхольцем, в концепции которой использовался затратный метод. В своих ранних исследованиях он отметил: «3 основные задачи АЧР:

- стимулировать руководство в изучении инвестиций в сотрудников организации как инвестиции в активы, применение которых необходимо улучшать, а не в качестве издержек, которые необходимо уменьшать;

- обеспечивать данными в обязательном порядке, которые требуются для одобрения решений в сфере управления человеческими ресурсами;

- для принятия определенных решений в сфере управления человеческими ресурсами снабжать менеджеров методиками цифровой оценки стоимости человеческого капитала» [106, с.10].

Затратный подход характеризуется как «единая структура методов оценки стоимости объекта, построенных на установлении затрат, которые целесообразно применять для замещения объекта оценки либо воспроизводства, с учетом устаревания и износа». Прежде всего в качестве меры стоимости имеется в виду сумма затрат на формирование и развитие объекта.

В целом, чтобы выяснить стоимость человеческого капитала определенного сотрудника, а после всех сотрудников организации, целесообразно предусмотреть отдельные компоненты, которые включены в состав человеческого капитала, в частности: затраты на капитал образования, затраты на капитал здоровья, затраты на капитал культуры.

Анализ социально-экономического развития города Алматы показал, что в городе требуется дальнейшее развитие и совершенствование предоставления услуг в сфере образования, здравоохранения и культуры, что позволит закрепить достигнутые позиции региона-лидера и «полюса роста» национального масштаба с необходимой реализацией мер в образовании, здравоохранении и культуре [115].

Доходный (рентный) подход определяет оценку заслуживаемых сотрудниками доходов, отражающих отдачу на средства, инвестированные в конкретный квалификационный и образовательный уровень. Использование доходного подхода в оценке человеческого капитала обнаруживает, преимущественно, применение капитализации дохода, который выходит от эксплуатации этого вида капитала. Преимущественно в данном случае проглядывается накопление человеческого капитала современным поколением и ресурс его эксплуатации в экономическом функционировании в течении трудовой деятельности сотрудника.

Доходный подход оценки стоимости человеческого капитала основан на определении степени участия совокупного работника организации в получении дохода этой организацией. В рамках данного подхода специалисты используют нижеследующие методы, как правило:

1. *Метод управленческой добавленной стоимости*, состоящий в закреплении вклада ключевого административного аппарата в добавленную стоимость организации:

$$\text{УДС} = \text{ДСБ} - \text{ДАС} - \text{УИ}, \quad (2)$$

где: УДС – это управленческая добавленная стоимость;
ДСБ – добавленная стоимость бизнеса;
ДАС – доход на капитал организации при условии его альтернативного применения;
УИ – управленческие издержки.

2. Метод избыточной прибыли - базируется на гипотезе, что человеческий капитал может являться частью гудвилла, который формирует избыточную прибыль.

При доходных моделях нарушается сущность самого понятия «человеческий капитал», так как стоимость человеческого капитала определяется в основном размером заработной платы. «На стоимость человеческого актива не зачисляются и не перераспределяются: затраты на найм и оценку работников, заработная плата, взносы в фонды социального страхования, фонды социального медицинского страхования, питание, затраты на содержание отдела кадров и т.д. Оплата труда – это часть обеспеченной сотрудником прибавочной стоимости, а стоимость человеческого капитала устанавливается за счет дополнительных вложений. На основании документа о составе затрат по производству, реализации продукции, входящих в себестоимость продукции эта сумма касается только текущих издержек, имея в виду отраслевые признаки» [26, с.6].

3. Метод освобождения от роялти основан на том, что справедливой рыночной стоимостью нематериального актива является актуальная дисконтированная стоимость реальных лицензионных выплат, которые могут быть выплачены в продолжении срока экономической службы актива. Вследствие деятельности по этому методу происходит ряд некоторых действий:

- определить тот вид нематериального актива, который подлежит оценке;
- чтобы сформировать прогнозный период целесообразно выявить срок полезного действия НМА. Это необходимо делать, так как экономический и юридический срок службы полезной эксплуатации НМА могут не соответствовать друг другу. Период по времени может быть ограниченным и неограниченным;
- произвести прогноз предполагаемого объема продаж на время эффективной эксплуатации актива;
- сформировать ставки роялти, выявляющиеся при изучении рыночной обстановки, которая может касаться сопоставляемых рыночных сделок. В том случае, если таких сведений нет, то в этом случае помогают источники с банками сведений о ставках роялти на идентичные активы. Эти сведения в свободном доступе в интернет-изданиях;
- произвести расчет суммы роялти посредством формулы «ставка роялти x запланированный объем продаж»;
- зафиксировать ставки дисконтирования;

- подтянуть к актуальной цене потенциальные денежные потоки, при этом используя благоприятную ставку дисконтирования.

4. *Метод дисконтирования денежных потоков* в финансовом учете применяется, для того чтобы наладить соотнесенность показателей финансовой отчетности разнообразных организаций, различных периодов отчетности. К тому же дисконтирование помогает отчетливо вычислить финансовые расходы за данный отчетный период с учетом специфики финансирования определенной организации.

В основном операции дисконтирования выражаются в формуле дисконтирования:

$$PV = FV / (1 + i)^n, \quad (3)$$

где: PV – является текущей стоимостью;

n - срок (число периодов);

i - ставка дисконтирования;

FV - будущая стоимость.

С тем, чтобы выявить будущую стоимость, необходимо видоизменить формулу:

$$FV = PV \times (1 + i)^n, \quad (4)$$

5. *Метод прямой капитализации* налаживает соотношение какого-нибудь дохода, рассчитанного на конец первого года, который следует за соответствующей датой оценки, с рыночной стоимостью объекта недвижимости (V_0) при помощи нормы денежных потоков (коэффициента капитализации или мультипликатора).

Метод охватывает техники коэффициентов капитализации, техники мультипликаторов валового дохода, а также техники остатка. В основе существенных признаков стоимости объекта недвижимости находятся нижеследующие техники:

- техника мультипликаторов потенциального денежного потока (PGI);

- техника мультипликаторов действительного денежного потока (EGI).

Процедура капитализации для заданных методов заключается в умножении сообразно PGI или EGI на средние рыночные значения мультипликатора, ярко выраженные для просчитываемой разновидности объектов недвижимости:

$$V_0 = EGI \times M_{EGI}, \quad (5)$$

$$V_0 = PGI \times M_{PGI}, \quad (6)$$

Мультипликаторы измеряются вследствие обработки рыночных показателей о ценах продаж (P_j) и о величинах доходах соответственно PGI_j или EGI_j на конец отчетного периода, который наступает за датой продажи для

определенных объектов, с применением Y_j – весового коэффициента, который принимает несоответствие качеств j -го объекта и управления этим объектом сравнительно с объектом оценки:

$$M_{PGI} = \sum_{i=1}^n [Y_j(P_j/PGI_j)] \quad (7)$$

$$M_{EGI} = \sum_{i=1}^n [Y_j(P_j/EGI_j)] \quad (8)$$

6. *Метод экспресс-оценки* представляет собой комплекс диагностических методик, рассчитанный для оперативной оценки доминирующих знаний, умений, навыков и профессионально-значимых качеств, отличительных для конкретной категории сотрудников, для того чтобы вычислить чрезвычайно перспективных и успешных работников.

Метод экспресс-оценки предполагает мгновенно и фундаментально проанализировать кандидата или работника на соответствие преимущественно ключевым критериям для исполнения конкретной работы. Наряду с этим метод является предпочтительным по соотношению цена / качество / скорость.

Стоит подчеркнуть 3 первостепенных уникальности формата экспресс-оценки:

Первое, имеется в виду измерение важнейших компетенций персонала. Это знаменуется тем, что нужно оценить не весь диапазон профессионально-значимых качеств, а только тех, которые являются преобладающими для успешной деятельности этой категории персонала в конкретных условиях. Этим мы значительно экономим финансовый и временной потенциалы организации, т.е. мы оцениваем особенно важные компетенции.

Второе, желательно запомнить, что благодаря экспресс-оценки можно проанализировать не только фактическую продуктивность оцениваемого работника с положения вычисляемых компетенций, но и определить возможность его развития.

Третье, экспресс-оценка пытается охватить не только развивающий, но и диагностический компонент. Применение данных методов экспресс-оценки, как бизнес-симуляции и аналитические кейсы предлагают персоналу получить первоочередной квалифицированный опыт решения принципиальных бизнес-задач, который найдет применение им в ходе фактической деятельности. Это единственное в своем роде комбинирование диагностики и развития полезно обособливают формат экспресс-оценки в строю новейших HR-инструментов.

Метод экспресс-оценки применяется в организациях для разрешения некоторых HR-задач:

- оптимизация контингента сотрудников – как прием успешной барьерометрии, которая может позволить сохранить необыкновенно удачливых и потенциальных работников. Параллельно с оценкой производительности рекомендуется ее использовать;

- преобразование организационной структуры и комплектование новых результативных отделов / команд;

- отбор сотрудников на многочисленные вакансии;

- проведение внутренних перестановок вакансий работников;

- использовать как один из многих инструментов при осуществлении оценки кадрового резерва организации и кадрового аудита.

7. «Правило 25%» оговаривает, что сторона, которая сбывает продукт на основе использования интеллектуальной собственности другой стороны, обязана этой стороне заплатить роялти в величине 25% от валовой прибыли, которая будет получена от продажи, но до уплаты суммы налогов. «Правило 25%» используется к патентам, авторским правам, товарным знакам и иным формам интеллектуального владения.

Необходимо иметь в виду, что доходный подход базируется на соотношении дохода, который достигнут от его применения и стоимости человеческого капитала. Притом это соотношение весьма ложно. Ресурсы, которыми характеризуются работники организации, неисчерпаемы. Доход, зачисленный от капитализации человеческих ресурсов под влиянием интеллектуальной собственности, не имеет лимита – возможно провести параллель с физическим капиталом: стоимость оборудования не можем сформировать как стоимость созданной им продукции.

Размер дохода от применения человеческого капитала преобразуется под действием внутренних (текучесть кадров, отношения в коллективе, мотивация и др.) и внешних (уровень благосостояния общества, государственная социальная политика и др.) условий. Мы согласны с российским экономистом Д.С. Ощепковой [113, с. 92], что использование доходного подхода в долгосрочном периоде не видится безупречным.

Доходный и затратный подходы могут позволить получить стоимостную оценку человеческого капитала, но наряду с этим не принимают во внимание целый ряд количественных характеристик сотрудников. В кризисных условиях для оценки человеческого капитала ключевым является использование подхода на основе пданных индивидуума, поскольку это позволяет сделать акцент на показателях оценки в соответствии с периодами экономического цикла.

Подход к оценке человеческого капитала, базирующийся на параметрах человека, примененный в работе [116] для организаций, реализующих свою деятельность в ситуациях инновационного развития. Наряду с этим не принимались во внимание вероятности того, что произойдут кризисные ситуации, цикл жизни человеческого капитала и цикл его воспроизводства, трансформация периодов экономических циклов. В кризисных условиях особенность оценки человеческого капитала нуждается не просто в обнаружении параметров противоречий свойств и качеств сотрудников и параметров,

благодаря которым происходят преобразования в организации, но и наиболее точного обнаружения затрат на развитие человеческого капитала для предотвращения этих дисбалансов.

В результате Руссиян Е.А. и Ляшок Н.Ю. делают вывод, что в условиях экономических кризисов для реализации результативной оценки человеческого капитала организаций особое значение имеет сочетание между собою вопросов методики оценки человеческого капитала, базирующихся на затратном подходе и на параметрах человека [117]. Это позволит достигнуть в кризисных условиях стоимостных показателей целесообразных затрат на развитие человеческого капитала, учитывая периоды экономического цикла, цикла воспроизводства человеческого капитала и его жизненного цикла. Равным образом, выявление обоснованных затрат на развитие человеческого капитала становится вероятным исключительно по итогам оценки соотношения данных человеческого капитала характеру преобразований, которые планируются в организации (параметрам вложений).

Человеческий капитал достаточно многогранен и его необходимо испытывать не только качественной оценке, но и количественной. Качественная оценка осуществляется посредством экспертного подхода, с помощью которого возможно оценить, как индивидуальные характеристики конкретного работника, так и всю совокупность человеческого потенциала организации.

Экспертный подход позволяет использовать в оценке не только групповые характеристики, но и качественные особенности отдельно взятого сотрудника. Этот подход реализуется при применении весовых коэффициентов, вычисление которого происходит в три этапа. В первую очередь обрисовываются наиболее важные показатели, обозначающие вклад каждого сотрудника в человеческий капитал исследуемой организации. Далее, для отдельного показателя фиксируются коэффициенты значимости, обозначающие насколько часто каждый показатель фиксируется у аттестуемого сотрудника. По завершении производится оценка отдельного из показателей. После осуществления всех расчетов производим анализ результатов, полученных нами, и фиксируем средний балл каждого сотрудника.

Единой проблемой применения экспертных методов для оценки человеческого капитала служит то, что они не разрешают связать стоимостью человеческого капитала с качественными параметрами. Оценка производится при помощи матрицы профессиональной зрелости. Вклад сотрудника в увеличение ценности организации идентифицируется по соответствующим направлениям: развитие производства, развитие отношений с покупателями и заказчиками, увеличение прибыли организации, реализация линейных функций, согласованность деятельности подразделений.

Анализ и оценка человеческого капитала сопровождаются путем аналогии по-настоящему существующих характеристик сотрудников с требованиями профессиональных и внутрифирменных стандартов. Экспертные оценки, которые получены, говорят о положении кадрового потенциала, при этом выявленные проблемные места, вероятно могут быть опосредованно применены оценщиком при прогнозировании прибыли.

Сравнительный (рыночный) подход – суть состоит в том, что оценка человеческого капитала проводится через соотнесение фактически существующих характеристик сотрудников с правилами профессиональных, внутрифирменных стандартов. В последовательности сравниваемой дилеммы оценки человеческого капитала в виде сходства могут быть использованы кадровый состав и организационные структуры соответствующих организаций [118]:

- организации, которые пережили реформирование и воплотили управленческую структуру и кадровый потенциал, которые сходны с безупречной моделью;

- отдельные синтетические модели, которые освещают безупречную для данного вида предпринимательства организационную структуру и кадровый состав;

- организации, реализованные на рынке, по которым в оценочных отчетах есть данные об оценке кадрового потенциала;

- кадровый состав и структуры организаций, которые похожи по профилю и масштабам деятельности, но которые на рынке наиболее успешны.

Преимущества сравнительного подхода:

- основывается на фактических рыночных данных;

- представляет имеющуюся практику покупок и продаж;

- считается с влиянием региональных (отраслевых) факторов на цену этого объекта.

Недостатки сравнительного подхода:

- описывает недостаточно точно специфику объекта;

- в вычислении используется только информация «исторического» характера;

- запрашивает внесения бесчисленных исправлений при анализе информации.

Резюмируя обсуждение имеющихся подходов оценки человеческого капитала, необходимо обратить внимание, что разнообразие мнений на механизм оценки детерминировано нехваткой единой интерпретации категории «человеческий капитал».

Существующие подходы обладают некоторыми недостатками:

- *стоимостные (затратный и доходный)* – отсутствует универсальность ввиду своей узкой ориентации. Эксплуатация человеческого капитала планирует реализацию вложений с тем, чтобы получить прибыль. Затратный подход отождествляет стоимость человеческого капитала к объему всех произведенных затрат, а доходные – к объему полученного дохода за счет эксплуатации человеческого капитала;

- *экспертный подход* – субъективен, не имеет связи с другими показателями, которые характеризуют деятельность организации [119].

В зарубежной практике имеется 2 существенные модели оценки и учета человеческих ресурсов: модель полезности и модель активов.

Равным образом, «*модели полезности*» способствуют оценке экономических результатов изменения трудовых поступков сотрудников по причине каких-либо событий, в том числе умений сотрудников давать организации больше или меньше прибавочной стоимости. Также принимается в расчет умение сотрудника приносить больше или меньше прибавочной стоимости в условиях организации. Отличия в приоритетности основываются характером занимаемой должности и персональными различиями сотрудников, которые занимают похожие позиции.

Модели активов принимают в расчет первоначальную стоимость, стоимость покупки, замещения или издержки упущенной выгоды на человеческие активы. В основе заложен обыкновенный шаблон бухгалтерского учета основного капитала, который преобразован в применении к особенностям человеческого капитала. По выработанному перечню в дополнительных счетах принимаются в расчет затраты на человеческие ресурсы, изучаемые с учетом смысла или как потери, корреспондирующие с ним, или как долгосрочные вложения, повышающие величину существующего человеческого капитала. При данном подходе учет человеческого капитала ведется на счетах аналогично, как и учет основного (физического) капитала. Эта методика учета затрат на создание и развитие человеческого капитала называется «*хронологической моделью затрат*» [118].

Проведенная классификация позволяет выделить четыре главных подхода к оценке человеческого капитала, которые применяются на практике:

- 1) натуральные индикаторы, т.е. использование оценки человеческого капитала с применением представительных оценок;
- 2) оценка человеческого капитала, базирующаяся на оценке прежних попыток;
- 3) оценка запаса человеческого капитала, базирующаяся на оценке отдачи;
- 4) подход в расчетах, используемый Всемирным банком.

1. Оценка человеческого капитала с применением представительных оценок (натуральные индикаторы). Данный подход получил повсеместное использование в трудах, которые описывали измерение человеческого капитала территории, поэтому на его обсуждение следует обратить особое внимание. Наиболее широко и постоянно применяются показатели, которые характеризуют общий уровень образования населения, а именно данные обучения по накопленным годам. Однако по территории среднее значение этого показателя не разрешает выдать какую-либо неопровержимую оценку, ввиду того что 2 индивида со степенью бакалавра могут идентифицироваться с 1 кандидатом наук, что ставит недопустимым подготовку выводов о профессиональном профиле исследуемого населения.

2. Оценка человеческого капитала, базирующаяся на оценке прежних попыток. Основатель теории человеческого капитала доктор экономики Т. Шульц, предполагал, что оценку человеческого капитала можно проводить через определение расходов государства и затрат персонала на образование и расходов на труд самих обучающихся на создание своей квалификации. При этом целиком исключается из исследования в данном подходе неформальное обучение.

3. Оценка запаса человеческого капитала, базирующаяся на оценке отдачи. Рост показателей образования влияет как на доходы, так и на предоставление шанса трудоустройства. Другими словами, человеческие ресурсы личности с высшим образованием обладают гораздо высокой вероятностью оборачиваемости, чем у личности с начальным профессиональным образованием. На практике метод запаса человеческого капитала, базирующийся на оценке отдачи (в значительной части его вариантов) имеет лимит только с учетом денежной отдачи, и поэтому вероятно занижает его действительный запас.

На рисунке 13 обрисован ряд ключевых методов оценки стоимости человеческого капитала организации.

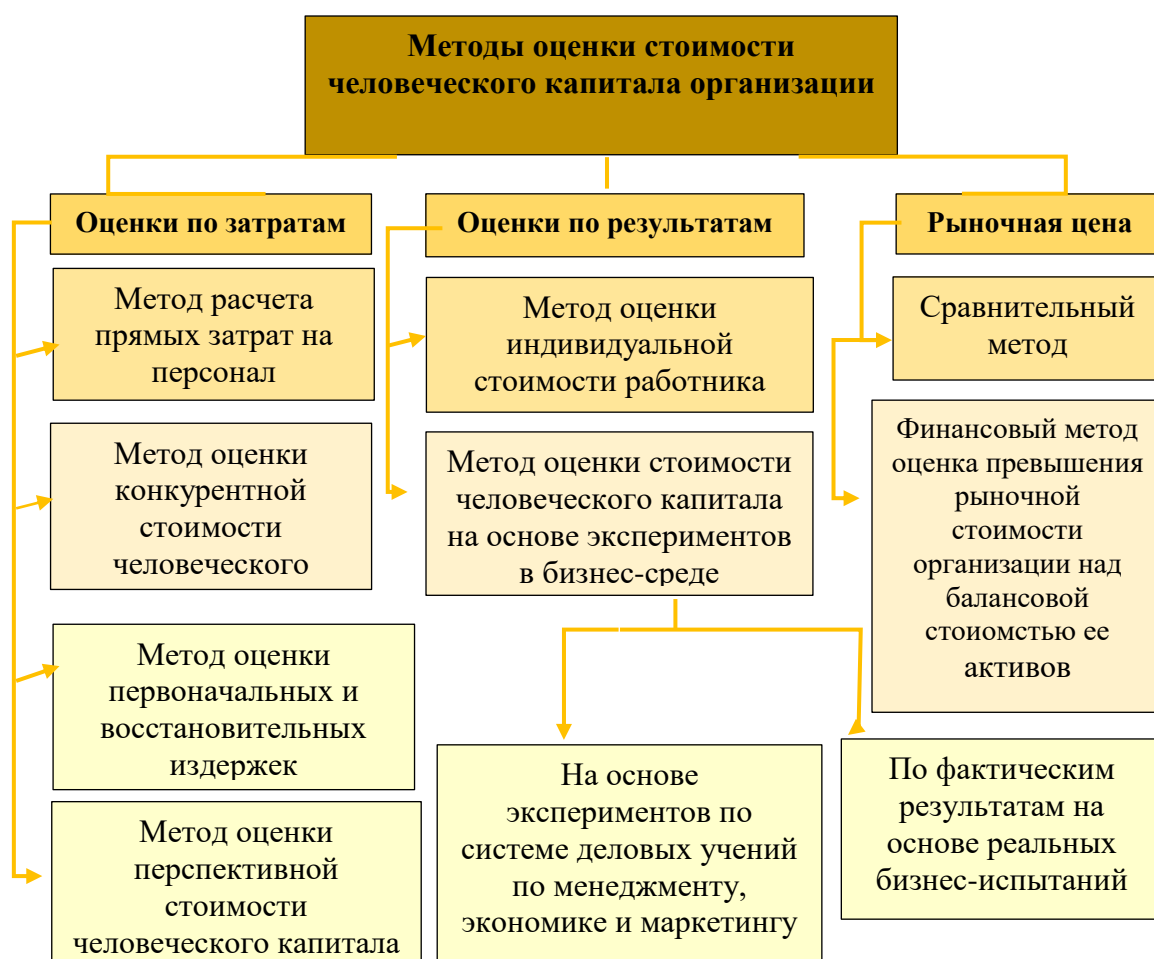


Рисунок 13 – Систематизация методов оценки стоимости человеческого капитала организации

Примечание – Составлено автором на основании источников [120, 121]

4. Подход в расчетах, используемый Всемирным банком. Согласно формулировке Всемирного банка, человеческий капитал является способностью индивидов к содействию процесса производства, их умения, знания, трудовые умения и опыт. Затраты на образование, здравоохранение, повышение

производительности труда индивидов, техническое обучение и прочую деятельность являются вложениями в человеческий капитал.

Согласно рисунку 13 можно рассмотреть систематизацию методов оценки стоимости человеческого капитала организации следующим образом:

1. *Метод расчета, базирующийся на прямых затратах на персонал* – «охватывает установление расходов на персонал, а также внося в расчеты расходы на получение образования и повышение квалификации, оплату труда, налоги, безопасность и улучшение условий труда. Недостаточная оценка фактического показателя человеческого капитала является слабой стороной данного метода» [122]. Можно посоветовать, как характерный пример такую методику подсчета стоимости человеческого капитала:

$$K_H = Ч_H \times (\Phi_0 + \Phi_M + З_д + З_0) / Ч_Ф, \quad (9)$$

где: K_H - годовое (номинальное) значение человеческого капитала организации;

$Ч_H$ - стоимость живого труда всех сотрудников на основе нормативной численности;

$Ч_Ф$ - фактическая суммарная среднегодовая численность сотрудников организации;

Φ_0 - плановые либо фактические данные годового фонда заработной платы всего промышленно-производственного персонала организации;

Φ_M - фактические данные годового фонда материального поощрения труда сотрудников организации, если такой запланирован в определенной форме;

$З_д$ - годовые затраты на заработную плату и поощрение труда сотрудников организации из иных источников финансирования, скажем из доходов, которые заработаны за осуществление внеплановых заказов, полученных со стороны;

$З_0$ - годовые затраты на получение образования, подготовку и переподготовку, повышение квалификации сотрудников всех категорий в организации.

2. *Метод нахождения первоначальных и восстановительных издержек на персонал* – показывает заинтересованность в расходах организации, связанных с пополнением и замещением сотрудников, а не с их содержанием. «Расходы на поиск и приобретение сотрудников, а также их предварительное специальное обучение являются первоначальными затратами организации на служащих. Это определение схоже с формулировкой первоначальной стоимости физического капитала по своему экономическому смыслу. Издержки замещения (восстановительные издержки) — это затраты нынешнего дня, которые нужны для замещения работающего сотрудника на другого, способного выполнять эти же функции гораздо производительнее. Издержки замещения вмещают в себя издержки приобретения нового сотрудника, привыканию, затрат на получение образования и издержек, относящихся к освобождению от работы предыдущего работника (прямые затраты, т.е. прямое возмещение уволенному сотруднику и косвенные затраты, из-за остановки рабочего процесса в период нахождения

замены, с времени утверждения соответствующего заключения об освобождении от работы - сокращением производительности труда работника).

В зависимости от объекта, к которому они относятся, издержки замещения можно разделить на 2 группы - личностные и позиционные. Позиционные касаются рабочего места сотрудника, занимаемой им должности в организации, а не его самого. Личностные принимают во внимание вероятный ущерб организации от недостаточного потребления вероятных преимуществ уволенного работника на иных рабочих местах. Их весьма нелегко вычислить. Исходя из этого преимущественно оцениваются позиционные восстановительные издержки. Однако самая маленькая оценка издержек замещения неизменно будет высокой, чем оценка простой заработной платы, ведь такая оценка не принимает во внимание убытки организации, которые возникают с утратой навыков сотрудника и замысловатой системы его сотрудничества с другими работниками» [122, с.46].

3. Метод конкурентных преимуществ стоимости человеческого капитала. Данный метод показывает установление для собственных сотрудников условий, которые будут лучше, чем условия работы сотрудников в организации конкурента. Это благоприятствует привлечению человеческого капитала, передвижению сотрудников из конкурирующих организаций. Эта формула применяется при вычислении текущей стоимости чистых выгод в периоде:

$$W_1 = \sum_{t=1}^T [(B_{jt} - B_{it}) / (1 + r)^t - c] \quad (10)$$

где: W_1 - текущая стоимость выгод (чистых) в году t ;

B_{jt} - денежная или моральная полезность, полученная от j -й работы в году t ;

B_{it} - денежная или моральная полезность, которая получена от i -й работы в году t ;

c - потерянная полезность при смене работы или переезде (вложения в мобильность);

r - процентная ставка;

T - время (в годах), на протяжении которого получается полезность от мобильности.

Значительное большинство людей по экономическим причинам принимают серьезные решения о переезде. Это подтверждает информация социологических опросов в разных государствах. По данным американских социологов, приблизительно половина всех переездов, спровоцирована соображением сменить место работы. Соответственно, утверждения теории человеческого капитала для миграции имеют возможность быть обследованы на рынке труда. Миграция нуждается в издержках. В первую очередь, желательны затраты для сбора данных о территориях с наилучшими преимуществами для заработков и условий работы. Во вторую очередь денежные затраты на переезд растут с увеличением расстояния, соответственно специалисты реже переезжают на дальние и чаще на небольшие расстояния. Более того, специалисты желают

переехать в те районы, в которых у них имеются знакомые и родственники или, как минимум, в те районы, где живут люди, которые говорят с ними на одном языке и имеют аналогичные традиции. Благодаря этому уменьшаются издержки мигрантов (информационные и моральные).

При изучении вопросов оценки стоимости человеческого капитала появляется круг трудностей по поводу «установления состава затрат, а также способов их списания. Для оценки человеческого капитала профессор Э. Фламхольц создал 2 концепции: по ценности и по стоимости. Целесообразно обратить внимание при оценке стоимости человеческих ресурсов на первичные затраты на подготовку персонала организации, затраты на замещение сотрудников и прочие затраты» [52, с.55].

4. *Метод перспективной стоимости человеческого капитала* – принимает во внимание вспомогательно к оценке конкурентной стоимости в планах на 3, 5, 10, 25 лет еще и ход развития стоимости человеческого капитала. «Во-первых, данная оценка незаменима для организаций, участвующих в разработке проектов (долгосрочных и крупных), в частности, занимающихся изучением сферы изобретения инноваций или сооружающих громадные новейшие инновационные объекты. В ходе осуществления проекта, на самом деле, стоимость некоторых специалистов изменчива, т.е., заметно увеличиваясь в срок достижения специалистами наиболее первоочередных результатов по окончании чрезвычайно большого промежутка времени и приближения наступления прогнозируемых конечных результатов, если вероятное увольнение из организации части сотрудников связано с огромным финансовым ущербом.

Сосредотачивает свой интерес оценка человеческого капитала на основе усилий в прошлом на очень производительной и инвестиционной концепции теории человеческого капитала. Лишь только использование данного метода предлагает договориться о том, какие именно расходы целесообразно изучать на персональном этапе в виде вложений в данный вид невещественного благосостояния» [122, с.47].

5. *Метод измерения индивидуальной стоимости сотрудника.* Предопределяет «прогнозируемую реализуемую стоимость значимость сотрудника с учетом допустимости того, что он будет работать в организации в продолжение определенного времени. Такая стоимость включает в себя следующие 2 компонента: ожидаемой условной стоимости и возможности продления деятельности в организации, выражающая намерения аппарата управления по тому, какая доля этих доходов может быть использована в организации до ориентировочного периода увольнения сотрудника» [123]:

$$PC = UC \times P(O), \quad (11)$$

$$P(T) = 1 - P(O), \quad (12)$$

$$AIT = UC - PC = PC \times P(T), \quad (13)$$

где: PC, UC – реализуемая (ожидаемая) и условная стоимость;

$P(O)$ - возможность того, что работник продолжит трудиться в продолжение сложившегося периода времени в организации;

$P(T)$ - показатель текучести кадров или вероятность увольнения работника из организации;

АИТ – вероятные альтернативные издержки текучести.

В результате использования данного метода получим вероятностную величину. Сотрудник, который обладает максимальной реализуемой стоимостью, будет преимущественно подходящим в сравнении с сотрудником с наилучшим потенциалом в силу того, что первый сотрудник признается организацией более надежным и устойчивым, наперекор на заниженный потенциал по сравнению со вторым сотрудником.

6. *Оценка стоимости человеческого капитала, базирующаяся на экспериментах в бизнес-среде* – возможность ее проведения на основании 2-х подходов:

а) оценка человеческого капитала, базирующаяся на структуре деловых концепций по экономике, менеджменту и маркетингу, основанная на передовых информационных технологиях, и которая держится на работе менеджера с прогнозными результатами в предпринимательской деятельности, более чем приближенной к практическим условиям;

б) по реальным итогам, выработанным работником основываясь на доходы, которые он заработал для организации, или по росту ее активов, в частности интеллектуальных. На удивление данная оценка популярна в бизнесе как простая.

«Данные методы имеют один крупный недостаток – они не принимают во внимание такое ключевое качество человеческого капитала, как возникновение синергического эффекта при результативном управлении и при работе в команде, а фиксируются на выявлении прямых затрат на персонал и персональной стоимости сотрудника или его значимости. Расходы организации по обучению, переобучению и найму работников показывают только номинальную стоимость человеческого капитала, причем только первоначальную. По этой причине, за счет данного эффекта, стоимость человеческих активов организации в большей степени превосходит арифметический итог стоимости навыков, знаний и умений определенных работников» [122, с.47].

7. *Сравнительный метод* подразумевает «косвенную оценку стоимости человеческого капитала, базирующуюся на соотнесении данных конкурентов с итоговыми данными работы организации. Довольно трудно вычленить только их воздействие на конкурентоспособность организации в едином влиянии интеллектуального капитала на нее, поэтому использование этого метода не предоставляет безошибочную количественную оценку человеческих активов» [122, с.48]. В данном плане достоин упоминания, механизм оценки степени развития человеческого капитала на микроуровне, предложенный А.Н. Мустафиным [124] и показанный в Приложении Е.

8. *Финансовый метод* устанавливает показатель человеческого капитала как «расхождение между общей рыночной стоимостью организации и стоимостью ее активов (нематериальных и материальных). Надо признать, что этот метод также не предлагает объективной оценки стоимости человеческого капитала организации, потому как вычисления, которые используют в нем значения стоимостного, информационного, клиентского и структурного капиталов как основных элементов нематериальных активов на самом деле не основываются на общей принятой методологии» [122, с.48].

Проведенный анализ современных методов оценки человеческого капитала демонстрирует, что все выделенные подходы к исчислению его стоимости небезупречны, имеют ряд серьезных изъянов, нет точной методики оценки [125].

Так, к примеру, применение только единственного метода качественной оценки (экспертного метода) «не дает достичь стоимостного измерения человеческого капитала, а также будет являться незначительным невзирая на то, что из всех современных моделей чрезвычайно беспристрастно оценивает преобладающие компоненты человеческого капитала. Такое возможно благодаря невозможности перехода на практике от качественной информации к количественной информации» [23, с.17].

Существуют недостатки у метода вложений оценки человеческого капитала, которым соответствует вопрос объективного вычисления всех вложений в человеческий капитал. Трудностью выступает попытка расчета удельного веса продуктивности отдельного работника в общих финансовых показателях организации, поскольку увеличение прибыли организации не всегда непосредственно будет зависеть от уровня образования или квалификации сотрудника. Причем, по правилам финансового учета затраты на обучение и переобучение сотрудников и повышение их квалификации необходимо относить не к инвестициям, а к расходам.

При анализе по аналогии с основным (физическим) капиталом, анализируя метод оценки человеческого капитала возникают трудности определения стажа работы определенного работника в организации, беспристрастной оценки первоначальной стоимости, а также тяжеловесность оценки и затруднительное ведение учета.

В современной международной практике существует несколько подходов к составляющим процесса учета человеческого капитала, но в общем смысле, он включает в себя определение назначения использования ресурсов, бюджетирование и составление отчетности по затратам на их приобретение. На практике сложно представить себе наиболее подходящий метод капитализации человеческого капитала, так как в отличие от других активов компании, человек имеет право выбора, где именно ему работать и как много усилий вкладывать в свою деятельность. Следовательно, человеческие ресурсы не могут в полной мере принадлежать организации [126].

С точки зрения повышения эффективности управленческого учета человеческого капитала крайне важна идентификация как инновационных факторов конкурентного развития компании, так и методов их оценки. Очевидно, что задачи стратегического управленческого учета предполагают

использование не только качественных, но и количественных методов и технологий управленческого учета. Помимо традиционного инвестиционного анализа и бюджетирования проектов (программ) развития, к таким сегодня относятся: Life cycle costing (LCC), Kaizen costing (KC), Total Quality Management (TQM), Balanced Scorecard (BSC), Key Performance Indicators (KPI), реинжиниринг бизнес-процессов, бенчмаркинг, анализ инноваций, оценка интеллектуального капитала и ряд других [127].

На современном этапе в бухгалтерском балансе организации человеческий капитал не учитывается. Учету, оценке и переоценке подлежит только интеллектуальный капитал, который идентифицируется с нематериальными активами. Это обстоятельство не дает возможность получить фактическую оценку стоимости организации. «Имеющиеся на настоящий момент методики по оценке человеческого капитала, не обнаруживают разнообразного использования в процедуре оценки стоимости организаций, так как они только приблизительно помогают сделать прогноз стоимости сотрудника» [118].

Таким образом, эти обстоятельства в который раз отмечают потребность налаживания системы оценки человеческого капитала в организации. Главным аспектом выстраивания системы оценки выражается ее комплексность: она может содержать показатели как финансовые, так и нефинансовые, это определено, с одной позиции, потребностью учета финансовых результатов применения человеческого капитала, а с другой позиции, его неосознанной особенностью, нематериальным характером, отсутствием полных, содержательных, подлинных показателей. Заключительное обстоятельство предопределяет массовое использование методов экспертной оценки, обладающей свойствами эластичности, оперативной реакции на события, применения опыта по максимуму и умений экспертов-оценщиков делать прогнозы, возможность разрабатывать показатели оценки, учитывая интересы самой организации, ее руководителей, персонал, собственников.

2.2 Анализ существующих методик оценки стоимости человеческого капитала

Современная наука и практика выработала обширный перечень методик, различающихся взаимно как по уровню рассмотрения человеческого капитала, так и по используемому подходу (затратный, доходный, экспертный, сравнительный и т.д.), в воплощении любого из подходов есть свои методики ориентированные на единственный из методов оценки человеческого капитала. Этот пункт состоит из анализа действующих методик оценки стоимости человеческого капитала. «В данное время отсутствует метод оценки человеческих ресурсов, который бы был широко применен и использовался бы множеством организаций, т. к. условия отбора какого-либо метода для целей управления человеческими ресурсами и формирования приемлемых управленческих решений подчиняется в первую очередь возможностям экономической сферы и вида функционирования организации» [128].

Английский статистик и экономист У. Петти был первым, кто провел оценку стоимости человеческого капитала. В своих работах он предложил

методику расчета стоимости каждого человека. Он считает, что стоимость персонала равна двадцатикратному годовому доходу, приносящему ими. Стоимость всего жителей Англии в то время оценил приблизительно в 520 млн. фунтов стерлингов, а стоимость одного жителя - около 80 фунтов стерлингов. У. Петти измерял взрослого человека два раза выше, чем ребенка, моряков в три раза выше, чем крестьян. В его трудах были представлены только начальные усилия оценки производительных сил индивидуума. Величина запаса человеческого капитала им рассчитывалась капитализацией заработка как пожизненного содержания, используя рыночные ставки r ; при чем исключая личный доход из национального дохода вычисляя величину заработка.

Английский экономист У. Фарр улучшил методику У. Петти для оценки стоимости человеческого капитала. Метод У. Фарр позволял рассчитать приведенную стоимость будущих чистых доходов человека (будущие доходы минус личные расходы на жизнь), причем У. Фарр вносил поправки, чтобы учесть возможность смерти, по показателям смертности. С точки зрения американского экономиста Л. Туроу, стоимость человеческого капитала — это всего лишь цена практических навыков, умноженная на число этих способностей.

При проведении оценки человеческого капитала, базирующейся на инвестициях, многие исследователи сходятся во мнении: целесообразны все затраты при формировании человеческого капитала, которые направлены для нормальной жизнедеятельности работника. Сторонник этого метода, немецкий статистик Э. Энгель предполагал, что затраты общества, потраченные на воспитание детей, безусловно должны быть проанализированы и взяты в расчет как измеритель денежной стоимости детей.

Немецкий экономист Т. Витстейн сделал объединение подходов к оценке человеческого капитала ученых Э. Энгеля и У. Фарра (т.е. оценки с использованием цены производства и капитализированных доходов), допустив, что «размер оплаты труда в течение жизни индивидуума равняется общему количеству затрат на его обучение и содержание. Американские экономисты и социологи Л. Дублин и А. Лотка в последующем развили подходы к оценке человеческого капитала Т. Витстейна и У. Фарра через оценку стоимости оплаты труда. Они расценивали, учитывая возможность дожития индивида до конкретного возраст, финансовую стоимость индивида в возрасте n через его годовую оплату труда с момента n и до конца жизни за вычетом количества затрат на жизнь в данный период. Для оценки человеческого капитала Л. Туроу применял метод оценки стоимости оплаты труда, и рекомендовал определять стоимость производительных способностей индивида косвенным способом, с использованием рыночной стоимости, за которую их возможно взять в аренду» [122, с.41].

Доктор экономики Т. Шульц в 1961 году в США самый первый посчитал стоимость человеческого капитала. Он использовал такой метод: произведение стоимости 1 года обучения соответствующего уровня на количество человеко-лет обучения, которое было аккумулировано индивидами в данный период времени. При этом количество человеко-лет обучения считалось с поправкой на

различную длительность учебного года. Оценка фонда образования была получена на основании восстановительной стоимости, а не первоначальной стоимости, а именно за базу была предложена стоимость обучения к году расчета, а не на момент получения.

Стоимость человеческого капитала как вложения в профессиональную подготовку изучал доктор экономики Г. Беккер — «это использованные на получение образования усилия и время сотрудника; мастеров и учителей, осуществляющих преподавательскую работу, в том числе затраты на используемые материалы и оборудование. Затраты на поиск новой работы, оплату услуг службы по трудоустройству; время, затраченное на тестирование, собеседование, канцелярскую деятельность и выполнение запросов; расходы на здоровье, которые нужны для увеличения производительности труда - также Г. Беккер причислил к вложениям в человеческий капитал» [26, с.3].

Для установления ценности человеческого капитала профессор Я. Фитц-енц представляет матрицу, использованную к 4 важнейшим направлениям функционирования в области людских ресурсов: приобретение, развитие, содержание и сохранение. Впоследствии, на основе уравновешенного комплекса данных, он разработал подход оценки управления человеческим капиталом, который состоит из 4 секторов, любой из них направлен одному из вышеназванных направлений деятельности. Вероятность вычисления затрат на формирование человеческого капитала является достоинством такой модели, но не принимаются во внимание при этом периоды жизненного цикла человеческого капитала, цикл воспроизводства и оборачиваемости индивидуального человеческого капитала, а также условия кризиса.

Уникальный метод оценки стоимости человеческого капитала в организации разработал К.Н. Чигоряев, который «допускает его количественную оценку с позиции осуществленных затрат в отношении рентабельности их отдачи. Человеческий капитал выступает как общий итог 3-х компонентов, а именно затрат на заработную плату, обучение работников и плату за медицинское обслуживание работников. Во вложениях в человеческий капитал принимается в расчет образовательная составляющая» [129]:

$$\alpha_1 = \sum_{i=1}^n (r_j z_j) / R_S z \quad (14)$$

где: r_j и z_j - количество работников с i -м уровнем образования, их средняя оплата труда;

n - число ступеней образования в конкретной организации;

R_S - общая численность сотрудников организации;

z - средняя заработная плата персонала базового уровня образования.

Стоимость полученных знаний, навыков работника вычисляется, опираясь на затраты, которые затрачены организацией на повышение квалификации, различные курсы, тренинги, предоставление учебных отпусков. Компенсации и система оплаты знаний состоит в поощрении сотрудника за дополнительные

знания и навыки, приобретенные им, которые способствуют увеличению его профессионализма. Такой подход оправдывается в том случае, если организация признает, что ее конкурентное превосходство непосредственно находится во власти уровня компетентности работника.

Инвестирование в каждого работника допустимо по трем направлениям: денежное вознаграждение, здравоохранение, образование. Стоимость вложений в i -го работника исследуется через инвестиции в профессиональную или производственную подготовку специалиста, получения опыта работы, образование, охрану здоровья, нахождение необходимых данных на рынке труда, миграцию. Для увеличения своего будущего процветания человек вкладывает в свой человеческий капитал. Вложения в работника являются экономически необходимыми, если гарантируют высокий стабильный показатель доходов организации. Определение стоимости человеческого капитала рассчитывает на экономическую оценку знаний, которые приобретены благодаря накопленному опыту и образованию, никак не в обстановке приумножения предыдущих вложений в человеческий капитал, накопленного в запасе, но и с вероятностью получения новых навыков в последующих периодах.

Первоначальная стоимость i -го работника в работе российского экономиста К.А. Носковой основывается как сумма расходов нанимателя на поиск, вербовку, подбор, наем работника. Оценка человеческого капитала работника производится нанимателем при приеме на работу претендента. Первоначальная стоимость работника схематично показана на рисунке 14.

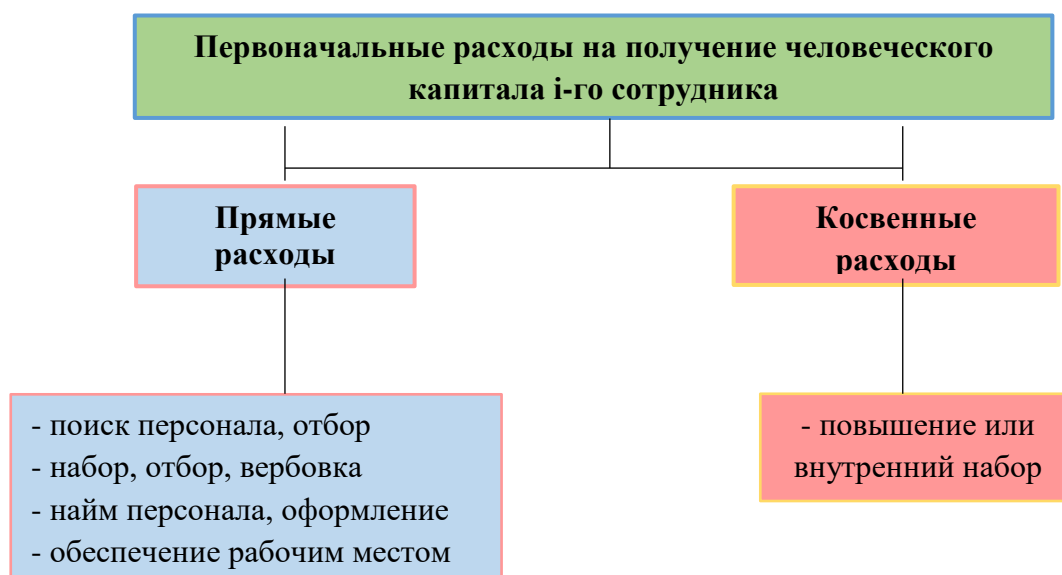


Рисунок 14 – Состав первоначальной стоимости работника

Примечание – Составлено автором на основании источников [130, 131]

При оценке человеческого капитала i -того работника целесообразно принимать во внимание в его стоимости затраты организации, которые соотнесены с поиском его работы и касаются осуществления обязательного показателя подготовки. Стоимость человеческого капитала содержит

приобретенный раньше интеллектуальный, профессиональный и физический потенциал i -того работника организации, который увеличивается в процессе получения образования. Возраст работника влияет на стоимость человеческого капитала i -того работника организации, так как существует особенность, что стоимость человеческого капитала приближается к нулю при достижении преклонного возраста и уходом на пенсию работника.

С точки зрения потенциальных экономических выгод для принятия управленческих решений, относительно вложений в человеческий капитал, учета человеческого капитала в целом, оценки человеческих ресурсов - управленческий аппарат должен владеть всеми относящимся к человеческим ресурсам актуальными учетными данными.

Первоначальные (рисунок 15) и восстановительные (рисунок 16) затраты могут являться статьями для организации оценки затрат на персонал.



Рисунок 15 – Структура первоначальных затрат на рекрутинг персонала

Примечание – Составлено автором на основании источника [132]

Как видно из рисунка 15 конкретный состав затрат находится в прямой зависимости от общедоступности данных и целей оценки. Первоначальные затраты, которые являются издержками приобретения, состоят из затрат,

связанных с рекрутингом, поиском и подготовительным обучением будущих сотрудников. Конкретный состав затрат на человеческий капитал зависит от целей его оценки и доступности этих данных для учета и управления. Данный вопрос можно разрешить, если фиксировать затраты на сотрудников не отдельной строкой, а раскрывать дополнительные данные в управленческом учете: в формате разреза затрат по видам, что предоставит возможность делать серьезный мониторинг эффективности применения человеческих ресурсов, определять области рисков и оптимизации. «Являющиеся издержками замещения, восстановительные затраты связаны увольнением сотрудника, т.е. с уменьшением производительности его труда со времени одобрения решения об увольнении. А затраты, которые связаны с поиском нового персонала, с простым рабочим местом, а также затратами на увольнение работника в свою очередь включаются в косвенные затраты» [122, с.46].

На рисунке 16 представлена структура восстановительных затрат.



Рисунок 16 – Структура восстановительных затрат на рекрутинг персонала

Примечание – Составлено автором на основании источника [132, с.3-4]

Методы управленческого учета, основанные на затратах, являются объективными, обладают наибольшей достоверностью, соотносятся с принципами бухгалтерской оценки, но они не освещают трудового потенциала, который заложен в человеческом капитале и не наделены вероятностью прогнозов [133].

Можно уделить интерес на другой затратный подход к оценке стоимости человеческого капитала, рекомендованный канд. экон. наук К.Н. Чигорьев. По этому методу все затраты, которые объединены с человеческим капиталом, можно разделить на 3 главные группы: фонд оплаты труда (в него входят все выплаты сотрудникам, включая заработную плату, премии, налоги, поощрительные надбавки и т.п.); затраты на интеллектуальный капитал (сюда входят затраты на получение образования, повышение квалификации сотрудников, переподготовку, затраты на научно-исследовательские и опытно-конструкторские разработки, участие в конференциях и пр.); и стоимость «капитала здоровья».

Затратного подхода оценки стоимости человеческого капитала придерживались К.Н. Чигорьев, В.В. Царев, А.Ю. Евстратов, В. Аллавердян, К.К. Арабян, И.В. Цапенко, Л.Д. Ревуцкий, Б.Д. Иманбердиев, Б. Қуаныш, Н.Н. Ивлиева и др. Среди исследователей нет единого суждения и касательно методов и методики оценки стоимости человеческого капитала. В таблице 8 показаны методики, основанные на затратном подходе.

Таблица 8 – Методики оценки стоимости человеческого капитала, основанные на затратном подходе

Авторы / источники	Формулы для расчета
1	2
Царев В.В., Евстратов А.Ю.	<p>Расчетная формула имеет вид:</p> $K = \sum_{i=1}^n K_{it} (1 + r^t)^{-t} + \sum_{i=1}^n K_{it} * \times (1 + r^t)^{-t} + Д + П + И \quad (15)$ <p>где: K_{it} - капитал, потраченный i-м обучающимся на приобретение профессионального образования в период t; $K_{it} *$ - затраты денежных средств на покупку учебно-методической литературы, канцелярских товаров; $Д$ - совокупные дисконтированные доходы, которые получены сотрудником за конкретный период времени в организации; $П$ - доля валовой прибыли, созданной работником за определенный год в организации; $И$ - инвестиции, вложенные в повышение квалификации сотрудника; i – учащийся учреждения образования; t - период времени, в течение которого учащийся получает профессиональное образование, а затем работает в организации; r^t- средняя ставка дисконтирования в периоде t</p>
Арабян К.К.	<p>Формула оценки стоимости человеческого капитала организации с n числом сотрудников:</p> $ЧК = \sum_{i=1}^n ЧК_i = \sum_{i=1}^n (ПС_i - СУЗ_i + СПЗ_i + \gamma \epsilon * СИ_i + СЗН_i) \quad (16)$ <p>где: $ЧК$ - сумма средств, которые важны для привлечения, работы, удержания работников организации; $ЧК_i$ - стоимость человеческого капитала i-го работник организации; $ПС_i$ - первоначальная стоимость i-го работника; $СУЗ_i$ - стоимость отживших знаний i-го работника,</p>

Продолжение таблицы 8

1	2
	<p>определяемых по формуле $СУЗ_i = \gamma_1 ПС_i$; СПЗ_i - стоимость приобретенных навыков, знаний i-го работника, определяемая по формуле $СПЗ_i = \gamma_2 ПС_i$; СИ_i - стоимость вложений в i-го работника; СЗН_i - стоимость неявных умений, знаний i-го работника, определяемая по следующей формуле $СЗН_i = \gamma_4 ПС_i$; а также где $\gamma_1, \gamma_2, \gamma_3, \gamma_4$ - весовые коэффициенты, определяемые экспертом</p>
Аллавердян В.В.	$S = 3П_{чк} \times \Gamma_{чк} + И \times t, \quad (17)$ <p>где: S - стоимость человеческого капитала сотрудника; 3П_{чк} - размер заработной платы сотрудника (фактической или планируемой); $\Gamma_{чк}$ - гудвилл человеческого капитала сотрудника; И - инвестиции в персонал сроком на один год; t – период</p>
Цапенко И.В.	<p>Формула оценки стоимости человеческого капитала организации выглядит следующим образом:</p> $ЧК = \sum_{i=1}^n (A_i \times T_i \times K_i) \quad (18)$ <p>где: ЧК – стоимость человеческого капитала организации; A_i – годовая сумма инвестиций i-го вида в человеческий капитал; T_i – срок инвестиций i-го вида; K_i - количество объектов</p>
Ревуцкий Л.Д.	<p>Номинальную стоимость человеческого капитала организации (K_н) определяется по стоимости прожиточного труда всего персонала на основе нормативной численности (Ч_н) по формуле:</p> $K_n = Ч_n (\Phi_o + \Phi_m + 3_{п} + 3_o) / Ч_{ф}, \quad (19)$ <p>где: Φ_o - фактическое или плановое значение годового фонда оплаты труда; Φ_m - фактическая или плановая величина годового фонда материального стимулирования труда; 3_п- годовые затраты на оплату труда и поощрения сотрудников из других источников финансирования; 3_о- годовые затраты на обучение, повышение квалификации, переподготовку сотрудников; Ч_ф - фактическая общая среднегодовая численность персонала организации</p>
Иманбердиев Б.Д., Куаныш Б.	$H = a \times R^\lambda \times Z^\beta \times S^\gamma, \quad (20)$ <p>где: H - человеческий капитал; a, λ, β, γ - неизвестные параметры эконометрической модели; R - затраты на образование; S - затраты на развитие спорта, культуры и медийного пространства; Z - затраты на медицинское обслуживание</p>
Ивлиева Н.Н.	<p>Стоимость человеческого капитала станет равна:</p> $V_{ч} = K_{ч} (V_{ч.затрат} + V_{ч.лок}), \quad (21)$ <p>где: V_ч - стоимость человеческого капитала организации; K_ч - коэффициент применения человеческого капитала; V_{ч.затрат}, V_{ч.лок} - показатель затрат на создание человеческого капитала организации и соответственно прибыль от его применения</p>
<p>Примечание - Составлено автором на основании источников [28, с.65; 131, с. 36; 134 - 138]</p>	

Согласно таблице 8, методика оценки персональной стоимости сотрудника организации, обоснована на дисконтировании денежных потоков, предложенная профессорами В.В. Царевым и А.Ю. Евстратовым, но по-нашему мнению, при оценке человеческого капитала, базирующегося на затратном подходе, вынужден использоваться компаундинг, т.е. процесс, противоположный дисконтированию.

В результате того, что каждый работник индивидуален и специалист при оценке обязан принимать во внимание специфику, характерную для конкретного индивида, оценка стоимости человеческого капитала является индивидуальным и уникальным процессом. Поэтому знания сотрудников в работе исследователя К.К. Арабян трактуются, базируясь на влиянии таких показателей как [28, с.65]:

- вложения в развитие сотрудников;
- знания, скорректированные на коэффициент профессионализма и приобретенного опыта;
- знания, скорректированные с учетом уникальностей конкретного работника;
- знания, скорректированные на коэффициент старения полученных знаний.

Каждая организации в силу специфики своего функционирования и уникальности кадрового, организационного строения может для себя сама установить структуру данных для вычисления человеческого капитала. К тому же важным недостатком этих подходов являются сложности в сборе требующихся статистических данных по отрасли, а в каких-то случаях, когда работа организации нестандартна, то и недостаток такой информации. Эта проблема присуща и для методов, сочетающих затратный и доходный подходы.

Если $K_4=1$, то данные применения человеческого капитала организации подобны данным, которые достигли претенденты. Заключение о стоимости человеческого капитала осуществляется на базе показателей, высчитанных доходным и затратным подходами.

Если $K_4>1$, из этого следует то, что степень применения человеческого капитала организации выше, чем у конкурентов, соответственно, его стоимость будет увеличиваться. Человеческий капитал будет снижать стоимость всей организации при уменьшении K_4 до уровня, который ниже среднеотраслевых значений.

По существу методики, предложенной ученым В.В. Аллавердяном, оценка человеческого капитала осуществляется посредством гудвилла как сочетание таких факторов, как деловая репутация, бренд, известность, надежность и ряд других. Вместе с тем, стоимость человеческого капитала организации может складываться как комплексная оценочная величина человеческого капитала всех сотрудников организации, что убедительно показано на рисунке Ж.1 в приложении Ж.

Модель оценки динамики человеческого капитала, учитывающая образование, здоровье и культуру, была предложена профессорами И.Г. Русяком и К.В. Кетовой, которые отмечали: «Инвестиции в образование содействуют формированию квалифицированных сотрудников, труд которых оказывает наибольшее воздействие на скорость экономического роста. К снижению

заболеваний и смертности, увеличению трудоспособности человека приводят капиталовложения в здоровье. К сокращению уровня криминализации общества, увеличению творческого потенциала человека, формированию нравственных ценностей личности приводят капиталовложения в культуру, что, в конечном итоге, оказывает влияние на эффективность экономики».

Они предложили определять индивидуальный человеческий капитал как сумму трех компонентов [139]:

$$h(t, \tau) = a_1 h_1(t, \tau) + a_2 h_2(t, \tau) + a_3 h_3(t, \tau), \quad (22)$$

где: h – человеческий капитал (измеряется в денежных единицах);

h_i – компоненты человеческого капитала:

h_1 – образовательная составляющая;

h_2 – составляющая здоровья;

h_3 – культурная или духовная составляющая человеческого капитала;

a_1, a_2, a_3 – весовые коэффициенты соответствующих слагаемых;

τ – возраст;

t – время.

Достоинством модели является то, что она делает возможным анализ хода развития отдельных элементов человеческого капитала и способствует выполнять оценку инвестиций поколений разных лет в национальный человеческий капитал в различные временные промежутки.

При анализе методик оценки человеческого капитала, которые осуществляют затратный подход, были выявлены единые для них аспекты, требующие критического понимания:

1) в научных исследованиях присутствуют существенные несоответствия касательно того, какие затраты необходимо считать вложениями в человеческий капитал, а какие затраты можно считать потребительскими расходами, которые гарантируют текущее воспроизводство рабочей единицы;

2) производство человеческого капитала предусматривает не только вложения денежных средств, но и деятельное участие тех, на кому предназначены эти вложения. Соответственно, при равноценных объемах вложений могут сложиться разнообразные объемы человеческого капитала;

3) не все компоненты человеческого капитала могут быть итогом целенаправленных вложений. К примеру, наращение производственного опыта олицетворяет собой побочный эффект профессиональной деятельности и преимущественно не предполагает целевых вложений.

Подводя итоги, сделаем акцент на том, что ограниченность «затратных» методик выражается, предпочтительно, в том, что они не принимают во внимание затраты, которые не имеют денежного выражения, а также косвенные затраты (затраты на воспроизводство человеческого капитала). Но основной недостаток в том, что нельзя рассуждать о степени развития человеческого капитала по объему инвестиций в него, так как взаимосвязь между затратами (т.е.

вложениями в человеческий капитал) и результатами (т.е. качеством человеческого капитала и его величиной) не всегда является очевидной.

Ряд таких ученых: И. Фишер, М. Фридмен, Ф. Хайек, Г. Беккер, Т. Витстейн, В. Морсе, Е.В. Розина, М.В. Семенова, В.В. Иванов и другие следуют доходному подходу к определению стоимости человеческого капитала. При этом нет общего мнения среди исследователей и по поводу методики оценки стоимости человеческого капитала.

В таблице 9 показаны методики, основанные на доходном подходе.

Таблица 9 – Методики оценки стоимости человеческого капитала, которые основаны на доходном подходе

Авторы / источники	Формулы для расчета
1	2
Фишер И.	<p>Расчетная формула имеет вид:</p> $D_c = D_t / (1 + i)^t, \quad (23)$ <p>где: D_c — это определенная денежная сумма, которая вложена под норму процента i на t лет; D_t - будущая величина дохода; i - текущая ставка процента; t - число лет</p>
Фридмен М., Хайек Ф.	<p>Расчетная формула имеет вид:</p> $W_1 / (1 + r) + W_2 / (1 + r)^2 + \dots + W_n / (1 + r)^n, \quad (24)$ <p>где: W_n - ожидаемая сотрудником годовая сумма заработной платы от использования человеческого капитала; n - срок жизни сотрудника в годах; перманентный доход, который можно представить формулой:</p> $D_n = r \cdot W_n$
Беккер Г.	<p>В рамках этого подхода оценка человеческого капитала имеет такой вид:</p> $V_a = \sum_{i=a}^n (B - C) \times (1 + i)^{-t} \quad (25)$ <p>где: V_a — оценка человеческого капитала сотрудника, находящегося в возрасте a; C - часть заработной платы, которая приходится на труд; B - общая заработная плата; n - возраст, в котором завершается энергичная профессиональная работа сотрудника; i – ставка процента</p>
Витстейн Т.	<p>Расчетная формула имеет вид:</p> $C_{1n} = aR_0(L_0/L_n)r^n - aR_n, \quad (26)$ $C_{2m} = XR_N(L_N/L_n)P^{N-n} - aR_n, \quad (27)$

Продолжение таблицы 9

1	2
	<p>где: a – есть среднегодовые издержки на потребление, куда входит образование на 1 сотрудника конкретной специальности; $r = (1 + i)$; i – рыночная ставка процента; $P = 1 / r$; L_n – количество людей, достигших возраста n в таблице жизни; R_n – размер стоимости ренты сотрудника, достигшего возраста n, которая получена сотрудником в момент его рождения (для данного r); X – величина ожидаемого дохода в будущем на одного сотрудника конкретной специальности; N – возраст, в котором сотрудник начинает профессиональную деятельность</p>
<p>Морсе В.</p>	<p>Расчетная формула имеет вид:</p> $NB = -I_0 + \sum_j \sum_i [(R_{ij} - CE_{ij}) p_{ij} / (1 + r)^n] - \sum_j [(AC_j - DC_j) k_{nj} / (1 + r)^n] \quad (28)$ <p>где: NB – чистая выгода от присутствия сотрудников в организации; I_0 – первоначальные вложения в сотрудников (наем и подготовка); R_{ij} – доход, полученный организацией от работы сотрудника j в году i; CE_{ij} – текущие затраты на оплату услуг работника j в году i; AC_j – альтернативные затраты, связанные с уходом работника j; DC_j – прямые выплаты работнику j при увольнении; r – ставка дисконтирования; n – расчетное число лет нахождения работника в организации; p_{ij} – возможность того, что сотрудник j продолжит работать в организации в году i; k_{nj} – вероятность того, что работник будет работать в организации n лет</p>
<p>Розина Е.В., Семенова М.В., Иванов В.В.</p>	<p>Человеческий капитал можно вычислить в таком виде:</p> $K_{ч.ра} = \sum_{i=a}^n (3П_{общ} - 3П_ч)(1 + s_i)^{-t} \quad (29)$ <p>где: $K_{ч.ра}$ – оценка человеческого капитала сотрудника в возрасте a; $3П_{общ}$ – оплата труда (общая); $3П_ч$ – часть оплаты труда, которая относится к труду; n – возраст в котором прекращается активная трудовая деятельность работника; s_i – ставка процента</p>
<p>Примечание - Составлено автором на основании источников [39, с.23; 140-146]</p>	

С точки зрения американского экономиста И. Фишера, применение капитала указывает на присвоение процента как общей идентичной формы дохода (заработной платы, ренты, прибыли). Дисконтируемая сумма будущих доходов образует размер используемого капитала. Однако данная методика не содержит вложения в человеческий капитал, уровень образования сотрудников, оценку их профессионального уровня, затраты на здравоохранение, на научные разработки и прочие затраты, по причине чего модель будет являться ограниченной.

Согласно зарубежным экономистам М. Фридмену и Ф. Хайеку, человеческий капитал в качестве составляющего элемента имущественного ресурса организации производит доход, представляющий дисконтируемую заработную плату, которую получает сотрудник в течение всего работоспособного этапа жизни. Доход, получаемый работником от применения человеческого капитала, как среднегодовой суммы заработков, ожидаемых за весь работоспособный этап жизни, есть непрерывный, постоянный доход сотрудника, который создает его человеческий капитал.

Доктор экономики Г. Беккер предлагает «рассматривать каждого сотрудника как комбинацию 1 единицы общественного труда и материализованного в нем определенного объема человеческого капитала. Таким образом, оплату труда, которую получает любой работник, можно расценивать как совокупность инвестированного в «основу» рентного дохода человеческого капитала и рыночной цены его «основы» [118].

Немецкий экономист Г. Витстейн считал персонал основными фондами и применял методы к оценке человеческого капитала, которые разработаны английским демографом и статистиком У. Фарром (так называемый капитализированный заработок) и немецким статистиком Э. Энгелем (так называемая цена производства). У Г. Витстейна интерес к концепции человеческого капитала сложился под воздействием потребностей среды страхования жизни и потребности разработки справочных таблиц, которые применялись для расчетов размеров исков на возмещение за потерю жизни. Он допускал, что за весь промежуток жизни индивида размер его оплаты труда равен сумме затрат на его образование и его содержание.

Модель В. Морса может быть применена в виде 1-го из вариантов финансовой оценки. Модель содержит 3 компонента и базируется на вычислении приведенной стоимости потока чистых выгод от присутствия работников в организации: приведенный поток прибыли от деятельности работников; первоначальные вложения в работников; восстановительные затраты на сокращение работников.

Эта методика оценки стоимости человеческого капитала имеет недостаток, который проявляется в неприспособленности к особенностям казахстанских организаций, при этом, при создании таких же методик для оценки стоимости человеческого капитала казахстанских организаций некоторые компоненты этой методики могут быть применены.

Российские ученые-экономисты Е.В. Розина и М.В. Семенова отмечают, что по отношению к принципу оценки стоимости будущих доходов, который базируется на «состоянии предпочтения благополучия во времени, персонал выше ценит определенное количество денег или комплекс достатка в этот промежуток времени, чем это же количество денег или комплекс достатка в будущем», каждый индивид рассматривается как совокупность трудовой единицы и человеческого капитала, который выражен в данной трудовой единице.

С выводами Ф. Хайека, М. Фридмена, Е.В. Розиной и М.В. Семеновой мы не согласны, поскольку заработная плата — это часть совокупного

общественного продукта, поступающая в личное потребление трудящихся в соответствии с количеством и качеством затраченного труда, и не может представлять собой человеческий капитал. Кроме того, человеческий капитал признан как актив организации, а заработная плата относится к пассивам (обязательствам).

Исследования профессора Я. Фитц-енц демонстрируют повышенное внимание: «он относит человеческий капитал к добавленной экономической стоимости (EVA - которая устанавливается как разница между чистым доходом и стоимости самого капитала), рассматривая стандартную величину продажи на сотрудника не только как устаревшую, но и как примитивную» [118]. Главные расходы на человеческий капитал – это заработная плата и выплаты по льготам персонала, оплата труда временным работникам, убытки от отсутствия персонала и от текучести кадрового состава.

Методику оценки совокупного человеческого капитала посредством системы индексов предложили американские ученые К. Маллиган и Х. Мартин [147]:

$$HC = f(j, q, I, X) = sI, \quad (30)$$

где: HC - человеческий капитал;

j – является индексом определения качества труда в более широком смысле определения;

q – является индексом определения качества накопленного человеческого капитала;

X - остальные переменные, от которых существует зависимость человеческого капитала, в том числе накопленный человеческий капитал;

I – сумма вложений в человеческий капитал;

s - индекс трансформации инвестиций в человеческий капитал.

Ученый А.В. Большов создал методику, соединившую экспертный подход учета рискованности вложений на различных стадиях жизненного цикла сотрудников и затратный метод по оценке накопленных вложений в управленческую позицию. На рисунке 17 представлена технология оценки и управления стоимостью человеческого капитала.

В контексте этой методики рекомендуется считать объем вложений, учитывая устройство прямых и косвенных затрат в управленческий аппарат, отождествленной стадии жизненного цикла сотрудников, нормальных инвестиционных рисков и оценок экспертов нестандартных рисков деятельности человеческого капитала.

До сих пор ни одна из методик вычисления человеческого капитала не является универсальной. Исключительно подходящий отбор количественных оценок, обусловленный от определенных условий работы организации и задач, которые вычисляются при помощи этих расчетов. Вместе с тем, особые компоненты зарубежных методов и подходов к оценке стоимости человеческого капитала, несомненно, должны быть применены при разработке соответствующих подходов и методов для казахстанских организаций.



Рисунок 17 – Технология оценки и управления стоимостью человеческого капитала

Примечание – Составлено автором на основании источников [148, 149]

Подобно указанным выше методам присутствуют прогрессивные методы оценки человеческого капитала, т.е. инжиниринговые, которые разработаны исследователем Т.О. Графовой. Суть метода состоит в том, что для отдельного составляющего (структурной группы) формируется производный балансовый отчет (балансе) [150]:

- оценка структурного капитала отражена в структурном производном балансе;
- оценка потребительского капитала отражена в маркетинговом производном балансе;
- оценка человеческого капитала отражена в бихевиористическом производном балансе;
- общая оценка человеческого капитала отражена в интеллектуальном производном балансе.

Кроме этого, проведенный анализ показал, что большое количество исследований, которые посвящены изучению проблем определения и оценки человеческого капитала, основываются на обнаружении изъянов известных подходов и методов и их обоснованной критике. Об этом можно составить себе представление, ознакомившись с научными трудами Т.Н. Сухаревой, Д.А. Кирьянова, А.В. Корицкого, И.В. Соболевой, и других исследователей.

Проблемы оценки качества человеческого капитала во много раз сложнее по сопоставлению с количественными финансовыми значениями, так как они взаимосвязаны с нравственными и этическими вопросами. В теории человеческого капитала имеется огромное количество этических не поддающихся разрешению проблем. К примеру, в первую очередь, сложно оспорить положение, что здоровье является главным признаком человеческого капитала и чем индивид физически более крепок, тем больше времени он сможет прожить и создать больше благ в течение всей своей жизни. Однако, во вторую очередь, история человечества знает много примеров, когда человек с очень слабым здоровьем приносил бесценный вклад в развитие страны, науки, общества (К. Циолковский, Ф. Рузвельт, Д.Ф. Нэш, С. Хоккинг и др.). Наряду с этим в мире имеются в достаточной степени абсолютно здоровые люди, которые совершают преступления и причиняют вред единой среде обитания людей. Это не значит, что не надо принимать во внимание фактор развития человеческого капитала - здоровье. Достаточно очевидно, что существует не линейная зависимость качества человеческого капитала и уровня здоровья.

Попадаются научные заявления, что объем индивидуального человеческого капитала увеличивается с момента рождения до окончания трудовой активности. В данной связи остается дискуссионный аспект начала формирования человеческого капитала. Существует и другая сторона у высокого уровня образованности, о которой мало говорят в связи со становлением и использованием человеческого капитала – это демографическая проблема. Научные исследования подтвердили высокую степень обратной взаимосвязи между женским уровнем образования и количеством рожденных детей в обществе.

Противоречиво также и время окончания использования человеческого капитала, поскольку после завершения трудовой активности многие люди продолжают создавать существенный вклад для общества в единое благосостояние гражданской активностью, волонтерской деятельностью, творчеством, таким образом организуя некую социокультурную среду.

Капитал сотрудника растет по утверждениям ученых в итоге получения и увеличения опыта сотрудника. Но данные статистики показывают, что показатель безработицы среди самых опытных работоспособных людей в предпенсионном возрасте очень высокий. Из этого следует, что высокая динамика модификации общества, технологий, знаний, рынков не позволяет применять опыт как фактор, который увеличивает ценность работника и, соответственно, его персональный человеческий капитал. Для определенных отраслей экономики характерна обратная зависимость востребованности сотрудника и его опыта.

Признание человеческого капитала в управленческом учете и отчетности как актива создает базу для принятия качественных преобладающих экономических решений и обращено на поддержку стратегии организации, однако связано с рядом проблем, которые вызваны как подлинностью оценки человеческого капитала, находящейся в зависимости от исключительности человеческого ресурса, полноты реализации на работе, его потенциала, так и перспективами амортизации, которые определяются индивидуальной отдачей этого актива.

Таким образом, в целом, не уменьшая первостепенного значения исследований вышеуказанных авторов, обратим внимание, что в практике оценки стоимости человеческого капитала данные методики не находят применения. Проблемой при этом является сложность расчетов, отсутствие необходимых статистических данных и т.п., кроме этого, существующие методики имеют ряд недостатков:

- методики, основанные на затратном подходе, имеют экономический смысл, в отличие от методик доходного подхода. Доходный подход, также взятый из сферы оценочной деятельности, не согласуется с содержанием экономической категории «человеческий капитал», которая основана на затратах;

- поскольку расчет финансовых показателей в основном основывается на затратах, то оптимальным будет использование затратного подхода к оценке стоимости человеческого капитала. Он дает возможность рассчитать значение человеческого капитала в стоимостной оценке, которая объединяется с оценками остальных ресурсов и это является преимуществом этого подхода;

- имеющиеся методики оценки человеческого капитала, а также критерии и показатели, которые соответствуют им, практически не принимают во внимание такой серьезный вопрос, как уровень профессионального развития сотрудников.

2.3 Учетно-аналитический подход к оценке стоимости человеческого капитала на различных уровнях и отражение в учете

Главным образом оценка стоимости человеческого капитала осуществляется на 2 экономических уровнях:

- 1) *макроуровень* - человеческий капитал национальной экономики;
- 2) *микроуровень* - человеческий капитал домашнего хозяйства и человеческий капитал организаций.

1. Оценка человеческого капитала на макроуровне. С человеческим капиталом неразрывно связан индекс человеческого развития. До 2013 года он назывался «Индекс развития человеческого потенциала» - интегральный параметр, а сейчас - индекс человеческого развития, анализируемый каждый год для межстранового сопоставления и измерения уровня жизни, образованности, грамотности и долголетия как главных характеристик человеческого потенциала анализируемого района. Индекс человеческого развития является шаблонным средством при едином сопоставлении уровня жизни разных государств и территорий. Он был создан в 1990 году сообществом экономистов во главе с ученым Махбубом уль-Хаком; благодаря

исследованию Амартии Сена была разработана его концептуальная структура. Индекс человеческого развития выпускается в отчетах о развитии человеческого потенциала ежегодно с 1990 года в рамках Программы развития ООН (ПРООН).

HDI составляется ПРООН и применяется в отчетах ООН о развитии человека в контексте специальных выпусков. Индекс представляет собой совокупный показатель развития человека в государстве и фиксирует достижения страны с позиции долголетия, обучения и достойного уровня жизни ее населения, для чего и рассчитываются такие индексы [151]:

1. *Индекс ожидаемой продолжительности жизни (LEI)*: состоит из нашего здоровья и долголетия, которые оцениваются с применением величины средней ожидаемой продолжительности жизни человека при его рождении:

$$LEI = (LE - 20)/(85 - 20), \quad (31)$$

где: LE – это ожидаемая продолжительность жизни индивида.

2. *Индекс образования (EI)*: доступность к обучению, которая вычисляется при помощи показателя средней продолжительности обучения взрослого человека и показателя средней ожидаемой продолжительности обучения учеников школ:

$$EI = (MYSI + EYSI)/2, \quad (32)$$

где: MYSI = MYS / 15 – это индекс средней продолжительности обучения учеников школ;

EYSI = EYS / 18 – это индекс ожидаемой продолжительности обучения;

MYS - средняя продолжительность обучения населения населения в годах;

EYS - ожидаемая продолжительность обучения населения, еще получающего образование, в годах.

3. *Индекс дохода (II)*: показатель достойного уровня жизни, который исчисляется значением валового национального дохода на 1 человека, измеряемый в долларах США по балансу покупательной способности населения:

$$II = [\ln(GNLpc) - \ln(100)]/[\ln(7500) - \ln(100)], \quad (33)$$

где: GNLpc – ВНД на душу населения.

Эти три значения становятся стандартными в виде числовых показателей от 0 до 1, при этом их среднее геометрическое является совокупным значением индекса человеческого развития в охвате от 0 до 1. После этого страны распределяются на основе этого показателя.

Индекс человеческого развития (HDI):

$$\text{HDI} = (\text{LEI} \times \text{EI} \times \text{II})^{1/3} \quad (34)$$

Создана и научно доказана единая система показателей, которые дают представление о количественных и качественных характеристиках развития социального развития, охватывающая:

- коэффициент дифференциации (ИРЧП) индекса развития человеческого потенциала, который иллюстрирует степень различия в социально-экономическом развитии оцениваемых государств, социальных групп, территорий внутри государства;

- коэффициент дифференциации индекса образования. Этот показатель указывает на величину преобладания уровня образования населения в одном государстве (территории или другом объекте изучения) над величиной просвещения (образованности) населения другого государства;

- коэффициент дифференциации уровня профессионального образования, который показывает разницу в степени обширности обучения на втором и третьем этапе получения образования в изучаемых государствах или территориях;

- коэффициент дифференциации индекса здоровья (и долголетия), который отражает, насколько лучше состояние здоровья населения в одном государстве, чем в другом;

- коэффициент дифференциации индекса смертности, как величина неравенства в состоянии здоровья населения анализируемых государств или территорий;

- коэффициент дифференциации индекса дохода, показывает степень экономической дифференциации оцениваемых государств или территорий.

По информированию докладов ПРООН о человеческом капитале в 2010 – 2017 гг. в Республике Казахстан отмечалась положительная направленность развития человеческого капитала, которую демонстрирует HDI, отраженный в таблице 10.

Таблица 10 – Динамика индексов и индикаторов человеческого развития в Казахстане

Годы	LEI (ожидаемая продолжительность жизни)	EI (индекс образования)	MYS (средняя продолжительность обучения)	EYS (ожидаемая продолжительность обучения)	II (ВНД на душу населения)	HDI (место в рейтинге стран)
1	2	3	4	5	6	7
2010	0,766 (65,4)	0,795	10,3	15,1	0,699 (10234)	0,714 (66 из 169)
2011	0,775 (67,0)	0,799	10,4	15,1	0,704 (10585)	0,745 (68 из 187)
2012	0,775 (67,4)	0,799	10,4	15,3	0,702 (10451)	0,754 (69 из 186)
2013	0,715 (66,5)	0,763	10,4	15,0	0,796 (19441)	0,757 (70 из 187)
2014	0,633 (69,4)	0,751	11,7	15,0	0,807 (20867)	0,788 (56 из 188)
2015	0,763 (69,4)	0,807	11,4	15,0	0,815 (20876)	0,794 (56 из 188)

Продолжение таблицы 10

1	2	3	4	5	6	7
2016	0,806 (69,6)	0,807	11,7	15,0	0,821 (22093)	0,788 (56 из 185)
2017	0,815 (72,4)	0,813	11,8	15,1	0,824 (22900)	0,800 (58 из 189)
2018	0,819 (73,2)	0,817	11,8	15,3	0,816 (22168)	0,817 (50 из 189)
2019	0,817 (73,2)	0,817	11,8	15,3	0,817 (22626)	0,817 (50 из 189)
Примечание – Составлено автором на основании источников [152, 153, 154, 155, 156, 157]						

Необходимо заметить, что в 2008 году республика располагалась в группе государств со средним показателем развития человеческого капитала, а вот с 2009 года переместилась в группу с высоким показателем развития, при этом благополучно удерживает свое положение по сегодняшний день.

За 2010 год индекс человеческого развития в Республике Казахстане равен 0,714 и страна занимает из 169 стран уже 66 место. Казахстан поднялся на 16 ступеней (82 место) по сравнению с 2009 годом. Но не надо забывать, что некоторые государства не попали в единый список. Если раньше в едином списке было 182 страны, то в 2010 году их осталось только 169. HDI республики за этот период вырос на 10%, т.е с 0,650 до 0,714 или в среднем в год на 0,5%.

В 2011 г. Казахстан из 187 государств занимал 68-е место, согласно Докладу ПРООН о человеческом развитии за 2011 год, в котором было рассмотрено воздействие на качество жизни населения экологических факторов, а также вопросы создания устойчивого предоставления равных возможностей прогресса. За последние десять лет в индексе человеческого развития положение Республики Казахстан признается в целом как надежное.

В 2012 г. Республика Казахстан из 186 государств заняла 69 место (в то время как в 2011 г. – 68 место среди 187 государств) со следующими значениями величин: ВНД на душу населения (10451 долл.); средняя продолжительность обучения (10,4 лет); ожидаемая продолжительность обучения (15,3 лет); ожидаемая продолжительность жизни (67,4 лет). Несмотря на прогресс по главным индикаторам HDI в рейтинге 2012 г., ослабление позиции Республики Казахстан произошло в большей мере из-за того, что были пересмотрены методы расчета некоторых показателей и произошли опережающие темпы роста индикаторов в некоторых государствах.

По данным Отчета ПРООН Казахстан в 2014 г. также был в числе государств с высоким уровнем HDI и получил 56 место в едином рейтинге. Этот результат проиллюстрировал по сравнению с предыдущим периодом заметное изменение. При этом, улучшив с 0,757 до 0,788 показатель среднего значения слагаемых республика поднялась на 14 позиций в рейтинге.

В 2015 году в докладе ООН отражен упорядоченный список стран мира в разрезе индекса развития человеческого потенциала. Рейтинг охватывает 188 стран и Казахстан стоит на 56 позиции. HDI нашей республики по сравнению с предыдущим периодом вырос на 6 тысячных пунктов - с 0,788 до 0,794.

В 2016 г. Казахстан занял 56-е место по сравнению с 2013 годом поднявшись на 4 позиции. HDI в нашей стране равен 0,788. Негативное влияние на показатели оказывают социально-экономическое неравенство среди жителей страны, относительно низкая продолжительность жизни (во-первых, среди мужского населения), проблемы экологии. По некоторым индикаторам индекса в сравнении с 2015 г. наблюдается положительная динамика: ВНД на душу населения достиг 22093 долл. (20876 долл. в 2015 г.); среднее количество лет, затраченных на получение образования - 11,7 лет (в 2015 г. - 11,4 лет); показатель продолжительности жизни населения составил 69,6 лет (в 2015 г. - 69,4 лет).

В 2017 г. Казахстан занял 58 место в списке стран по уровню человеческого развития. Всего в рейтинг вошли 189 стран. Группу стран с очень высоким уровнем человеческого развития составили 59 государств.

Следом, целесообразно рассмотреть с целью объективного анализа динамики HDI его индикаторы.

В Казахстане в 2010 г. ожидаемая продолжительность жизни составила 65,4 лет, а соответствующий индекс - 0,766. Среди стран Содружества Независимых Государств Казахстан по ожидаемой продолжительности жизни занимал 3-место после Республики Беларусь и Российской Федерации.

Этот показатель в 2011 году составил 67 лет, а в 2012 году составил 67,4 года, что считается среди государств СНГ низким показателем, а в группе государств с высоким уровнем человеческого развития - наиболее низким показателем. Продолжительность жизни при рождении между 1980 и 2011 гг. увеличилась на 2,1 года, средняя продолжительность обучения выросла на 4,3 позиции. Уровень ВНД вырос с 1995 по 2011 г. на 137%.

Таблица 11 – Индекс человеческого развития и факторы, оказывающие на него влияние

№ п/п	Годы	Индекс человеческого развития (У)	Ожидаемая продолжительность жизни, в годах (x ₁)	Средняя продолжительность обучения, в годах (x ₂)	ВНД на душу населения, долл. (x ₃)
1	2010	0,714	65,4	10,3	10234
2	2011	0,745	67,0	10,4	10585
3	2012	0,754	67,4	10,4	10451
4	2013	0,757	66,5	10,4	19441
5	2014	0,788	69,4	11,7	20867
6	2015	0,794	69,4	11,4	20876
7	2016	0,788	69,6	11,7	22093
8	2017	0,800	72,4	11,8	22900
9	2018	0,817	73,2	11,8	22168
10	2019	0,817	73,2	11,8	22626
Примечание – Составлено автором на основании источников [158, 159, 160, 161, 162, 163]					

Расчеты коэффициентов регрессии и множественной корреляции произвели с помощью программного средства MS Excel. Полученная многофакторная регрессионная модель имеет вид [164]:

$$Y = 0,2199 + 0,0064x_1 + 0,0071x_2 + 1,9554x_3 \quad (35)$$

коэффициент множественной корреляции $R = 0,9549$.

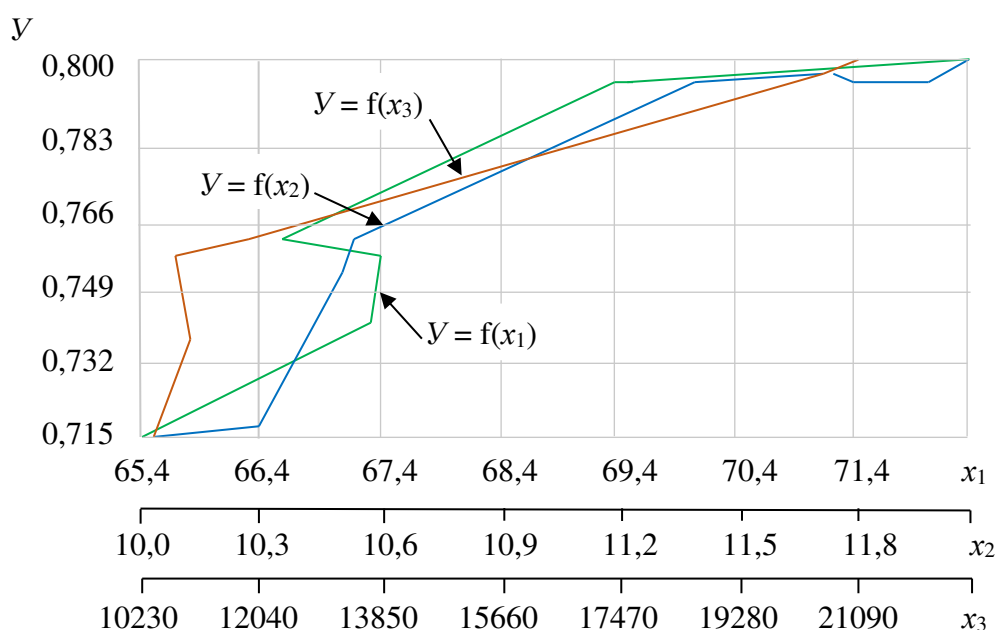


Рисунок 18 – Взаимосвязи индекса человеческого развития с рассматриваемыми факторами

Примечание – Рисунок 18 сделан автором на основе данных Таблицы 11 [165]

В период с 2012 г. до 2017 г. согласно данным ПРООН наблюдается увеличение продолжительности жизни с 67,4 лет до 72,9 на 5,5 лет. С 2013 г. наблюдается небольшое уменьшение до 66,5 лет. После 2013 г. отмечается положительная тенденция роста продолжительности жизни до сегодняшнего момента.

Увеличение роста экономики Казахстана в последние годы позволил увеличить уровень жизни населения государства. Такое увеличение значительно проявилось и на человеческом развитии – HDI за период с 2010 - 2017 гг. вырос с 0,714 до 0,800, или 12%.

При этом, необходимо подчеркнуть значительный рост по величине ожидаемой продолжительности жизни человека при рождении, увеличенный на 7,5 лет. Одновременно с этим, среднее количество лет обучения школьников выросло на 1,5 года, а вот ожидаемая продолжительность обучения несколько не изменилась. ВНД на душу населения увеличился в 2,3 раза.

Рассмотрим проблемы развития таких основных составляющих человеческого капитала, как образование, наука, рынок труда, доходы населения и здравоохранение [166, 167].

1. *Образование.* На основании проведенного анализа можно сделать заключение, что в Казахстане обучение и образование классически занимают ключевое положение в системе ценностей: к примеру, Казахстан вышел на 8-е место по проценту грамотного населения среди людей старше 15 лет; повышение качества образования зависит от величины государственного финансирования этой сферы в Казахстане, которая остается низкой (3,6% ВВП). Следовательно, целесообразно увеличить до 6% ВВП государственное финансирование образования в стране.

2. *Наука.* Основными причинами сложности развития человеческого капитала в области исследований и разработок являются низкий уровень оплаты труда, невыполнимость решения жилищной проблемы. Такая тактика к оплате труда высокопрофессиональных работников науки не только снижает мотивацию к творческому труду, но и уменьшает репутацию работников науки в обществе, что может спровоцировать непоправимый эффект для страны в виде утраты научного потенциала и снижения прироста новых исследователей молодого поколения.

3. *Рынок труда.* Содействие благоприятной деятельности человеческого капитала на рынке труда и его конкурентному преимуществу на современной качественной основе с введением высококачественных рабочих мест 5 и 6 технологических укладов. Именно поэтому в Республике Казахстан целесообразно проводить беспристрастный анализ потребностей в персонале для уравновешенного спроса и предложения высокопрофессиональных кадров на рынке труда, следовательно, важна разработка механизма его установления.

4. *Доходы населения.* Процент населения, которое имеет доходы ниже значения прожиточного минимума, достиг 2,6%, уменьшившись в 1,5 раза за 5 лет. Тем не менее фиксируется существенная дифференциация доходов в городах и сельских районах. Так, в сельской местности процент людей с доходами, которые ниже величины прожиточного минимума достиг 1,3%, а в городе - 4,4%. Показатель бедности в сельских районах выше в 3,4 раза, чем в городе.

5. *Здравоохранение.* Главными причинами, которые отрицательно влияют на развитие общественного здравоохранения в Казахстане, можно считать недостаточную государственную защиту здоровья населения страны, поддержание остаточного принципа эволюции и субсидирования общественного здравоохранения, нехватку высококвалифицированных медицинских кадров, низкое качество профессиональной подготовки медицинских работников, низкая степень общедоступности высококачественных услуг сферы здравоохранения для малообеспеченных граждан страны и т.д.

Поэтому, целесообразно отразить среди особенно первоочередных мер:

- модернизация собственной авангардной системы сферы образования, которая охватывает население всех возрастных групп и ориентированной на развитие умения приспосабливаться к постоянным трансформациям;

- формирование действенного рынка труда с высококачественной структурой занятости населения, честной и объективной системой социальной поддержки, при которой каждый гражданин мог бы воплотить свои трудовые и творческие резервы;

- эволюция научной сферы, с предпочтительным развитием фундаментальных исследований в нефтегазохимии, металлургии, био- и IT-технологиях, сельского хозяйства и результативным внедрением современных разработок в производство;

- развитие и управление сферы высококачественного общественного здравоохранения, которое адресовано, сначала, на содействие профилактики болезней и расстройств, формирование здоровой нации государства;

- интенсификация резерва нации через культурное совершенствование и идеологическое развитие в рамках государственной программы «Рухани жаңғыру».

На развитие и создание качественного человеческого капитала должна быть сфокусирована реализация выбранных мер, что, главным образом должно содействовать результативному продвижению государства.

2. Оценка человеческого капитала на микроуровне. Этот метод основан на анализе данных, на сегодняшний момент к применению которых уже сформировался ясный подход и является наиболее простым в применении, так как этот он базируется на анализируемых затратах на человеческий капитал и считается в основном общепринятым методом к оценке стоимости человеческого капитала. Он предполагает дифференциацию расходов на обучение, профессиональную переподготовку и повышение квалификации, здоровье, повышение культуры сотрудников, так как этот метод базируется на анализируемых затратах на человеческий капитал. В то же время, данный метод не предоставит организации целиком выдать объективную оценку человеческому капиталу, потому как не принимает во внимание полностью обусловленность между затратами на аренду человеческого капитала и его эффективностью.

Предлагаемая в работе [168] методика оценки уровня интеллектуального капитала вуза на основе официальных количественных данных о его деятельности позволяет определить основные показатели, характеризующие интеллектуальный капитал и построить модель интегрального показателя интеллектуального капитала. Интеллектуальный капитал состоит из нескольких структурных элементов и на его величину влияют разнохарактерные факторы. Интегральная оценка интеллектуального капитала трудная задача. Первоначально необходимо осуществить предпочтительный выбор величин оценки.

Можно выработать оценку стоимости человеческого капитала основываясь на нормативные акты с точки зрения нематериальных активов. Так, например, в РФ к оценке нематериальных активов данный метод зафиксирован в Положении бухгалтерского учета «Учет нематериальных активов»: оценка должна производиться затратным способом, учитывая все затраты на покупку и приведение объекта до подходящего для эксплуатации состояния. Для

применения этого метода необходимо все затраты, которые формируют человеческий капитал, разделить на три группы, как показано на рисунке 19.

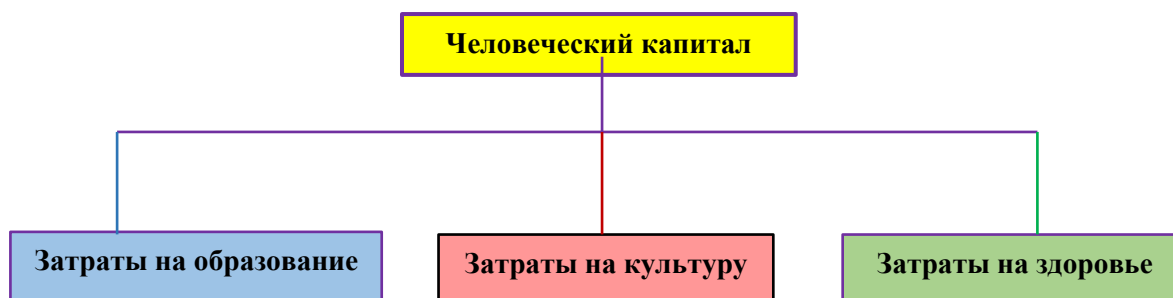


Рисунок 19 – Состав формирования затрат на человеческий капитал

Примечание – Составлено автором с применением источников [37, с.71]

Для того, чтобы провести оценку стоимости человеческого капитала необходимо представить документы, подтверждающие оплату обучения в учебных заведениях (школах, колледжах, вузах, ПТУ, курсах повышения квалификации и т.д.).

В этой связи, предлагаем методику оценки стоимости человеческого капитала, основанную на следующих составляющих (таблица 12).

Таблица 12 – Классификация ключевых элементов состава человеческого капитала

Состав человеческого капитала	Ключевые элементы
1	2
<i>Капитал здоровья</i> – есть система здоровья (физического и психологического), которая обуславливает способность к труду	Способность к труду, работоспособность, физическая сила, иммунитет к заболеваниям
<i>Капитал образования</i> – есть система знаний, навыков и умений человека, которые приобретены в процессе получения образования	Интеллект, уровень квалификации, обучаемость, креативность
<i>Капитал культуры</i> – есть система культурных ценностей и форм поведения, которые выражены в социальном взаимодействии людей	Морально-нравственные качества, традиции, деловая репутация, имидж
Примечание – Составлено автором с применением источников [169]	

Фактический уровень знаний и умений устанавливается путем тестирования сотрудника по специальности. При этом стоимость капитала образования (с учетом компаундинга, т.е. увеличения во временном промежутке вложенной денежной суммы -) будет равна:

$$K_0 = \left\{ \sum_t Z_{\text{но.}t} [\Pi_t(1 + r_t)] + \sum_t Z_{\text{со.}t} [\Pi_t(1 + r_t)] + \sum_t Z_{\text{во.}t} [\Pi_t(1 + r_t)] + \sum_t Z_{\text{пк.}t} [\Pi_t(1 + r_t)] \right\} \times [(V_{\text{пен}} - V_{\text{фак}}) / (V_{\text{пен}} - V_{\text{нач}})] \times \text{PT} \quad (36)$$

где: $Z_{\text{но.}t}$ – затраты, потраченные на приобретение начального образования в году t ;

$Z_{\text{со.}t}$ – затраты, потраченные на приобретение среднего общего образования, профессионального образования в году t ;

$Z_{\text{во.}t}$ – затраты, потраченные на приобретение высшего образования в году t ;

$Z_{\text{пк.}t}$ – затраты, потраченные на повышение квалификации в t -м году;

r_t – ставка наращивания в году t ;

$V_{\text{нач}}$ – возраст, с которого начинается трудовая деятельность работника;

$V_{\text{фак}}$ – фактический возраст работника;

$V_{\text{пен}}$ – возраст, достигнув которого работник уходит на пенсию;

PT – результаты тестов (PT = 0 - 1).

В качестве r_t используется ставка рефинансирования Нацбанка РК.

От качественных свойств человеческого капитала общества зависит формирование и становление всякого современного общества, причем, здесь капитал здоровья играет ключевую роль. В целом общественное здоровье и здоровье отдельного индивида – существенный компонент потенциала страны. Здоровье требует применения междисциплинарных методов изучения, так как является сложной и многомерной категорией.

Под капиталом здоровья подразумеваются вложения в индивида, которые осуществляются с целью становления, поддержания, развития и усовершенствования его здоровья и трудоспособности, например затраты, которые ассоциируются с охраной здоровья (страхование здоровья граждан, проведение профилактических осмотров работников и другие меры профилактики заболеваний).

В качестве главного элемента человеческого капитала дополнительными аргументами изучения капитала здоровья можно предоставить 2 основных довода:

1) качественное улучшение здоровья граждан повышает уровень производительности труда и снижает расходы по нетрудоспособности граждан из-за болезней или инвалидности;

2) вложения в общественное здравоохранение содействуют уменьшению амортизации человеческого капитала, которая связана с процессами старения организма индивида, а также увеличивается длительность трудоспособности граждан.

Сочетание государственных, внешних и частных затрат, а также затрат на социальную защиту и медицинский уход, спорт и туризм составляют затраты на здоровье. Капитал здоровья человека исчисляется как сумма соответствующих компонентов:

$$K_3 = \left\{ \sum_t Z_{\text{гос.t}}[\Pi(1 + r_t)] + \sum_t Z_{\text{юл.i}}[\Pi(1 + r_t)] + \sum_t Z_{\text{фл.i}}[\Pi(1 + r_t)] \times [(B_{\text{пен}} - B_{\text{фак}})/(B_{\text{пен}} - B_{\text{нач}})] \times PT \right\} \quad (37)$$

где: $Z_{\text{гос.t}}$ - затраты государства в году t на здоровье;
 $Z_{\text{юл.i}}$ - затраты юридических лиц в году t на здоровье;
 $Z_{\text{фл.i}}$ - затраты физических лиц в году t на здоровье.

Важную роль в экономике знаний в становлении и развитии человеческого капитала, играет сфера культуры, что объединено с соответствующими условиями:

- переход к инновационному типу экономического развития требует повышения профессиональных требований к персоналу, в том числе уровня интеллектуального и культурного развития, что возможно только в культурной среде, позволяющей понять цели и моральные ориентиры развития общества;

- по мере развития личности возрастают потребности в ее культурном и творческом самосовершенствовании, развитии накопленных обществом культурных и духовных ценностей. Потребность удовлетворения этих интересов, в свою очередь, способствует развитию рынка услуг в сфере культуры.

Использование индивидуумом своего культурного ресурса вследствие социальной деятельности вовсе не значит, что он применяется как человеческий капитал. Данное преобразование возможно будет выполнено именно на основании какого-нибудь социального давления, которое предоставит возможность человеку получить профессиональное рабочее место, соответствующее его уровню культуры, а также даст возможность индивиду не только заслужить профессионально-социальное положение, но и возможность доступа к добавленному доходу, который будет больше расходов, которые неизменны в элементарном воспроизводстве семьи работника и его самого.

Многие ученые сходятся во мнении, что культурный капитал включает в себя синергетический эффект, который мотивирует развитие общества, создает интеллектуальную базу, которая обеспечивает устойчивое экономическое развитие и рост уровня (качества) жизни граждан. Капитал культуры состоит из затрат на культуру, искусство:

$$K_k = \left\{ \sum_t Z_{\text{ок.t}}[\Pi(1 + r_t)] + \sum_t Z_{\text{эф.к.t}}[\Pi(1 + r_t)] + \sum_t Z_{\text{пук.t}}[\Pi(1 + r_t)] \times [(B_{\text{пен}} - B_{\text{фак}})/(B_{\text{пен}} - B_{\text{нач}})] \times PT \right\} \quad (38)$$

где: $Z_{\text{ок.t}}$ - затраты, потраченные на получение образования в школах, училищах искусства и культуры в t году;

$Z_{\text{эф.к.t}}$ - затраты, потраченные на занятие физического воспитания, на занятие спортом и туризмом в t году;

$Z_{\text{пук.}t}$ – затраты, потраченные на посещение организаций культуры (музеи, театры, библиотеки и т.п.), учреждений искусства и спорта в t году.

Исходя из вышеизложенного, стоимость человеческого капитала i -го сотрудника определяется по формуле:

$$\begin{aligned}
 \text{ЧК}_i = & \left\{ \sum_t Z_{\text{но.}t} [\Pi_t (1 + r_t)] \right. \\
 & + \sum_t Z_{\text{со.}t} [\Pi_t (1 + r_t)] \\
 & + \sum_t Z_{\text{во.}t} [\Pi_t (1 + r_t)] + \sum_t Z_{\text{пк.}t} [\Pi_t (1 + r_t)] + \sum_t Z_{\text{ро.}t} [\Pi_t (1 + r_t)] + \sum_t Z_{\text{юл.}t} [\Pi_t (1 + r_t)] \\
 & + \sum_t Z_{\text{фл.}t} [\Pi_t (1 + r_t)] + \sum_t Z_{\text{ок.}t} [\Pi_t (1 + r_t)] + \sum_t Z_{\text{зфк.}t} [\Pi_t (1 + r_t)] \\
 & \left. + \sum_t Z_{\text{пук.}t} [\Pi_t (1 + r_t)] \times [(B_{\text{пен}} - B_{\text{фак}}) / (B_{\text{пен}} - B_{\text{нач}})] \times \text{PT} \right\}
 \end{aligned}
 \tag{39}$$

Соответственно, человеческий капитал организации будет равен $\text{ЧК}_{\text{орг}} = \sum \text{ЧК}_i$. Для сбора необходимой информации предлагаем ввести в практику для каждого человека карточку учета затрат на человеческий капитал (таблица В1).

В качестве примера в таблице 13 проведена упрощенная, без учета затрат на получение начального и среднего образования, на здоровье и культуру (по причине отсутствия информации), оценка стоимости человеческого капитала Когут О.Ю.

Таблица 13 – Оценка стоимости человеческого капитала Когут О.Ю.

Годы	Стоимость обучения, долл.				r_j
	на бакалавриате	в магистратуре	в докторантуре	на курсе повышения квалификации	
1992	131,30				0,650
1993	65,50				1,70
1994	78,11				2,70
1995	136,53				0,450
-	-	-	-	-	-
2010		1482,48			0,070
2011		1592,15			0,075
-	-	-	-	-	-
2015				480,06	0,055
-	-	-	-	-	-
2018			6989,41		0,090
2019					0,093
Результаты тестирования 87%					
Примечание – Расчеты произведены автором самостоятельно [165, р. 231]					

В 1996 г. Когут О.Ю. закончила Казахскую Государственную Академию управления по специальности «Бухгалтерский учет и аудит», в 2012 г. - научно-педагогическую магистратуру. С сентября 2001 г. работает старшим преподавателем кафедры «Финансы и учет» в КазНУ имени аль-Фараби. В 2015 - 2016 гг. прошла курсы повышения квалификации «Профессиональный бухгалтер РК», а в 2018 г. поступила в докторантуру PhD по специальности «Учет и аудит».

$$\begin{aligned} \text{ЧК}_i = & [131,30(1 + 0,65)(1 + 1,70)(1 + 2,70)(1 + 0,450)(1 + 0,320)(1 + 0,185)(1 + \\ & + 0,250) + 65,50(1 + 1,70)(1 + 2,70)(1 + 0,450)(1 + 0,320)(1 + 0,185)(1 + 0,250) + \\ & + 78,11(1 + 2,70)(1 + 0,450)(1 + 0,320)(1 + 0,185)(1 + 0,250) + 136,53(1 + 0,450) (1 + \\ & + 0,320)(1 + 0,185)(1 + 0,250) + (131,3 + 65,50 + 78,11 + 136,53)(1 + 0,200)(1 + \\ & + 0,140)(1 + 0,110)(1 + 0,075)(1 + 0,070)(1 + 0,070)(1 + 0,080)(1 + 0,090)(1 + 0,090)(1 + \\ & + 0,105)(1 + 0,070)(1 + 0,070)(1 + 0,075)(1 + 0,055)(1 + 0,055)(1 + 0,055)(1 + \\ & + 0,055)(1 + 0,055)(1 + 0,103)(1 + 0,090)(1 + 0,093) + 1482,48(1 + 0,070)(1 + 0,075) + \\ & + 1592,15(1 + 0,055)(1 + 0,055) + 480,06(1 + 0,055) + (1482,48 + 1592,15 + 480,06)(1 + \\ & + 0,055)(1 + 0,055)(1 + 0,055)(1 + 0,103)(1 + 0,090)(1 + 0,093) + 6989,41(1 + \\ & + 0,090)(1 + 0,093)] \cdot 0,579 \cdot 0,87. \end{aligned}$$

Расчет произведен с помощью программного средства MS Excel. Индивидуальный человеческий капитал (ЧК_i) О.Ю. Когут на 2020 г. составил 19383,7 долл. [165, р. 231].

В управленческом учете выделяют следующие основные модели оценки вложений в человеческий капитал [132, с.6]:

- модель оценки приведенной текущей стоимости;
- модель оценки ожидаемого дохода от применения трудовых ресурсов в целом по организации;
- модель оценки применения множителей в целях разделения по категориям валовой ценности человеческих ресурсов;
- модель оценки ценности отдельного сотрудника организации путем определения ожидаемой доходности от его деятельности как 1 единицы персонала;
- модель оценки еще не приобретенного гудвилла. Затраты на сотрудников можно считать отнюдь не как стоимостную оценку приобретенных сотрудников, но и идентифицировать их с позиций его умений приносить будущий доход, а также ценности самого сотрудника для этой организации.

В соответствии с МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов», организация должна проверять человеческий актив с неопределенным отрезком времени полезного применения с целью определения обесценивания посредством ежегодного сравнения его возмещаемых показателей с его первоначальной стоимостью [170, 171]. Кроме этого, следует также отметить, что «недопускается судить о степени развития человеческого капитала только по объему вложений в него, поскольку соотношение между вложениями в человеческий капитал (затратами) и качеством и величиной человеческого капитала (результатами) не

всегда оказывается явным» [172]. Поэтому и проводится тестирование сотрудников при приеме на работу и очередной переаттестации (инвентаризации). Новому работнику для оценки умственных способностей предписывается исполнить ряд заданий и тестов для проверки его знаний. Протоколы и другие документы, доказывающие проведение работником тестов и выполнения порядка рецензирования выводов тестирования, станут первичными документами для отображения в учете показателей его интеллектуальных активов. Основа тестового метода состоит в следующем [172, с.119]:

1) должны приниматься в расчет «формальные знания» сотрудника, т.е. наличие диплома и/или квалификационного свидетельства (или дипломов/и/или квалификационных свидетельств), которые не расходятся с требованиями к этой вакансии, на которую надеется сотрудник.

2) необходимо на основании ответов на вопросы тестирования правильно оценить фактические знания и профессионализм, умения нового сотрудника, т.е. его умственные данные.

3) менеджер по персоналу или кто-то из управленческого персонала организации, если есть необходимость, на основании тестов должны дать оценку практическим умениям, которые сам работник не может независимо оценить, например навыки коммуникации с клиентами или профессиональная коммуникабельность.

В итоге нам понадобятся показатели среднего балла диплома (или квалификационного свидетельства) нового сотрудника для первоначальной оценки интеллектуальных (нематериальных) активов организации, а также разработанные тесты, на основании которых будет произведена оценка теоретических знаний, интеллектуальных способностей, а также практических навыков и умений сотрудника.

Для реализации качественного прохождения тестов лучше всего применять систему INDIGO, используемую в таких направлениях [173, 174]:

- тестирование, как применение средств контроля за качеством получаемых знаний обучающихся;
- проведение олимпиад, турниров и конкурсов разных уровней сложности;
- установление уровня профессиональных квалификационных знаний персонала организации;
- с помощью специальных вопросов в тестах установление психологического состояния персонала;
- осуществление различных опросов.

Система тестирования налаживается на головной компьютер (так называемый сервер тестирования) посредством инсталляционного пакета. Система может работать как через Интернет, в локальной сети так и на изолированном персональном ноутбуке/компьютере/ планшете.

Центр тестирования возможно расположить в облаке на серверах INDIGO или на компьютере. Вся программная информация хранится организованно в базе данных системы. Администраторы осуществляют свою деятельность через программу клиента.

Функции администратора:

- управление базой пользователей;
- создание и редактирование базы данных тестов;
- назначение тестов выбранным пользователям;
- проведение тестирования;
- просмотр результатов тестирования;
- создание отчетов и анализ, оценка статистических данных.

Единовременно с разных компьютеров могут осуществлять свою деятельность множество администраторов.

Пользователи могут входить через web-браузеры (Safari, Google Chrome, Opera, Internet Explorer, Mozilla Firefox и прочие). Также в наличии обеспечение работы браузеров на мобильных устройствах (так называемый адаптивный интерфейс). У пользователей следующие функции:

- регистрация и авторизация;
- выбор необходимого теста;
- прохождение самого тестирования;
- просмотр своих результатов и анализ ошибок.

Система владеет многоязычным web-интерфейсом для пользователей и целиком работает с символами всех языков (Unicode). Также система интегрирована с 1С: Предприятием, Active Directory или может работать с любой информационной системой организации.

При составлении вопросов есть возможность использовать мультимедийные файлы. Настройки теста позволяют гибко оценивать ответы, варьируя количество начисляемых баллов за правильные ответы (Приложение И, рисунок И.1).

Разработанные автором тесты для бухгалтеров, старших бухгалтеров и главных бухгалтеров, показаны в Приложении К.

Как система тестирования - INDIGO чрезвычайно успешно применяется во множестве учебных заведениях, а также организациях образования потому, что бесспорно является одной из наиболее действенных и результативных, поскольку в силах предоставить:

- удобство в процессе осуществления работы, потому как располагает современным интерфейсом, а также понятным для любого пользователя;
- в автоматическом режиме высокую эффективность тестирования, что предопределено обширными функциональными преимуществами системы;
- сокращение до минимума затраченного времени и трудовых затрат за счет гибкой обработки данных тестирования в автоматическом режиме.

Система INDIGO располагает следующими функциональными преимуществами:

- 1) организованное хранение данных на сервере;
- 2) администрирование осуществляется через клиентскую часть программы;
- 3) система налаживается на головной компьютер, который выступает в роли сервера, при помощи инсталляционного пакета;
- 4) возможность осуществления работы системы не только на изолированной рабочей станции, но и через Интернет, а также в локальной сети;

5) обширные преимущества администрирования, которые способствуют:

- осуществлять непосредственное управление web-сервером;
- управлять базой данных тестов;
- создавать и редактировать имеющиеся в наличии тесты;
- управлять базой зарегистрированных пользователей;
- координировать управление базой полученных данных тестирования;
- осуществлять оперативное управление за каждым пользователем и за назначением разных тестов;
- создание отчетов и осуществление статистического анализа.

6) возможность осуществления работы несколькими администраторами, которые могут применять разные рабочие станции;

7) пользователи могут осуществлять следующие функции:

- возможность регистрации в системе и следующей за ней авторизации;
- преимущество и возможность выбора конкретного теста;
- непосредственное прохождение тестирования по выбранному или назначенному тесту;
- итоговый просмотр полученных результатов для нахождения ошибок;

8) каждый пользователь может применять тот браузер, к которому привык, к примеру, Google Chrome, Opera, InternetExplorer, MozillaFirefox и пр.

Преимущества возможностей системы INDIGO состоят в:

- безопасность системы;
- организованное хранение всей информации и web-интерфейса пользователей;
- простой инсталляционной системе;
- общие правила тестирования;
- общий интерфейс для администраторов;
- иерархической группировки как пользователей, так и тестов;
- применение нескольких шкал оценивания для одних и тех же вариантов теста;
- широчайшие преимущества по осуществлению редактирования тестов;
- преимущества использования в тестах иерархической группировки вопросов теста.

С помощью программы INDIGO можно создавать тесты с вопросами разных типов.

В определении стоимости человеческого капитала организации «учетно-аналитический подход представляет из себя значимый источник данных для деловых партнеров, инвесторов и т.д. Менеджеры организации применяют такие данные для осуществления управленческих решений (к примеру, расчет бонусов, составление смет и т.п.), но они, в противоположность внешним пользователям, имеют доступ к формируемой в системе управленческого учета организации другой внутренней разрабатываемой информации. Управленческий учет должен демонстрировать все данные о ресурсах и деятельности организации, как профессиональная область знаний и практики» [175].

Выводы по 2 разделу

В управленческом учете изучение методологических аспектов оценки стоимости человеческого капитала привело к следующим выводам. В отношении того, что человеческий капитал состоит огромное количество факторов, его основу целесообразно подвергать оцениванию (количественному и качественному). При этом качественные оценки проводятся с помощью методов экспертных оценок, которые позволяют в оценке применять равным образом как групповые характеристики, при этом представлять сотрудников организации как одного совокупного сотрудника, так и персональные характеристики сотрудников.

Как показал осуществленный нами сравнительный анализ этих групп методов оценки человеческого капитала, основой совершенных расчетов считается оценка вложений в развитие человеческого капитала, натуральные индикаторы, а также капитализация отдачи от этих вложений. Серьезной проблемой в осуществленных расчетах остается нехватка первоначальных данных, огромная возможность возникновения двойного счета для всех компонентов представленной группировки в результате разработки общей методики.

В результате, невзирая на имеющееся теоретическое исследование вопросов учета человеческого капитала, проблемы его определения не проработаны довольно полно, а сами оценки величины данного основного богатства попадают очень редко, несогласовано и оказываются очень противоречивыми. Наблюдается недостаток конкретных методов, а также создают трудности сбор, подготовка и оценка надежности важных статистических данных.

Процесс измерения человеческого капитала необычайно важен, при том, что измерения обычно неточны. Организации понемногу осознают ключевую связь между финансовыми результатами самой организации и учетом человеческого капитала, причем традиционные бухгалтерские методы эту связь не способны принять во внимание и учесть.

Прикладные моменты оценки человеческого капитала относятся к его количественному выражению для формирования и утверждения конкретных управленческих решений на основании полученных итогов.

Оценку стоимости применяемого человеческого капитала целесообразно проводить в управленческом учете на основе анализа результатов экономической деятельности. Информационной базой служат: на микроуровне – данные годовых отчетов предприятий, а это сфера бухгалтерского (финансового) учета; на мезо- и макроуровнях – сведения органов статистики об обороте, полученной прибыли и понесенных затратах в разрезе видов экономической деятельности. Анализ результатов применения учета человеческого капитала во взаимодействии с предпринимательским капиталом имеет не только частное, но и общеэкономическое значение [176].

Мы предлагаем использовать, по аналогии с анализом нематериальных активов, систему экономических показателей, характеризующих состояние и динамику изучаемого объекта именно для анализа состояния и эффективности использования человеческого капитала в управленческом учете. Используемые

коэффициенты анализа человеческого капитала дают нам возможность получить представление об изменении человеческого капитала в динамике, выявить слабые места и не допустить ухудшения ситуации.

Показатели эффективности использования человеческого капитала, которые отражают уровень его влияния на финансовое положение и финансовые результаты деятельности организации, имеют особое значение для анализа.

Мы считаем, что вопросы необходимости управленческого учета человеческого капитала стоят перед современным обществом и перед экономикой. Трудно себе представить организацию, которая бы эффективно работала без применения умений, знаний и навыков специалистов. Повышение эффективности управленческого учета через учет человеческого капитала позволило бы наладить двустороннюю связь между административным персоналом и работниками, а также раскрыло в большей степени возможности организации, тем самым увеличив ее стоимость на рынке.

3 СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ МЕТОДОЛОГИЧЕСКОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА ЧЕЛОВЕЧЕСКОГО КАПИТАЛА И ОТЧЕТНОСТИ

3.1 Проблемы признания человеческого капитала в учете

Точка зрения, относящаяся к развитию, становлению и применению учетных данных в структуре управления человеческими ресурсами, неизменно обращала внимание ученых-исследователей. Изучением этих проблем занимались экономисты зарубежных стран: Э. Фламхольц, С. Брю, К. Макконелл, Р. Германсон, Ф. Крендаль, М. Мелоун, М. Перера, М. Метьюс, Р. Лайкерт, А. Эдвинссон. Эти ученые внесли существенный вклад в становление и формирование концепции учета человеческого капитала, это допускает не только определять расходы на развитие, формирование и использование человеческих ресурсов, но кроме того подвергать анализу преимущества вложений.

В начале 1960-х годов, когда доктор экономики Т. Шульц изложил основы своей теории, началось зарождение особых исследований по бухгалтерскому учету человеческого капитала. Р.Г. Германсон представитель Мичиганского университета взял за основу эту теорию и приступил к разработке принципов бухгалтерской капитализации человеческих ресурсов. Его нововведение сосредоточилось на том, что он отрицал критерий признания активов только по праву собственности, констатируя, что человеческий капитал характеризуется скрытым достоинством для бизнеса и поэтому обязан быть включен в баланс.

Традиционная наука и практика бухгалтерского учета в качестве объекта бухгалтерского учета не принимают во внимание человеческий капитал, в связи с этим в системе счетов бухгалтерского учета всем известная экономическая категория не подлежит регистрации, в том числе отражению в финансовой отчетности. Экономисты М. Мелоун и Л. Едвинссон подчеркивают, что «базу экономики знаний представляют большие вложения в человеческий капитал, а также вложения в инновационные технологии, вместе с тем такие вложения раскрываются в рамках общепринятой науки и практики бухгалтерского учета» [52, с.49].

Известно, что бухгалтеры пробовали учитывать и отождествлять человеческий капитал задолго прежде, чем он был доказан в экономической теории. В частности, еще в начале 1920-х годов Патон считал, что у организаций есть данный актив, тем не менее его способность быть внесенным в отчетность остается под вопросом. Проблема оценки человеческого капитала в целях обобщения в балансе, названная Патоном, по сей день не решена, тем не менее, как оказалось позже, сложности с оценкой представляют не единственную преграду бухгалтерской идентификации данного актива.

Бухгалтерский учет человеческого капитала осуществляется в организации в соответствии с МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы» и «включает рассмотрение следующих вопросов:

- обоснование человеческого капитала как объекта учета;
- разработка счетов бухгалтерского учета человеческого капитала;

- разработка методов оценки стоимости человеческого капитала;
- обоснование методик определения износа, переоценки и амортизации человеческого капитала;
- формирование бухгалтерских записей учета человеческого капитала;
- разработка механизма отражения человеческого капитала в отчетности» [177; 171, с. 155].

МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы» выделяет три существенных признака признания человеческого капитала как объект бухгалтерского учета:

а) такой *актив должен приносить экономическую пользу*. «Любая организация вправе иметь экономические выгоды в будущем от применения человеческого капитала, как активного ресурса в совокупности в течение всего срока действия трудового соглашения;

б) *исполнение контроля над активом*. Пополнение организации сотрудниками имеет характер рекрутинга, регистрируется распоряжением о работе и оформляется трудовым соглашением. Наниматель имеет право вносить условия к компетентности, степени образования, опыту и стажу работы по квалификации и остальные необходимые условия. Организация наделена прерогативами в части человеческого капитала как актива, а также имеет право воздействовать на прибыль посредством выполнения своих прав и обязанностей. Определяется место и дата начала работы, порядок и размер оплаты труда, штатный режим работы и отдыха. Наниматель уполномочивает сотрудника выполнять определенный вид работы, следит за ее выполнением, а в ситуации невыполнения работы сотруднику грозит административная ответственность. Следовательно, наниматель осуществляет контроль за человеческим капиталом» [26, с.4];

в) *оценка актива*. Когда трудовой процесс еще не начался, сотрудник нацеливает свои стремления на приобретение образования. Сотрудник достаточно часто проходит обучение, развивает навыки и умения для того, чтобы приспособиться к постоянно изменяющимся обстоятельствам своей трудовой деятельности. Финансовая составляющая приобретенных способностей человека к труду, знаниям, обучению для наращивания объединяющих показателей при формировании финансовой отчетности организации олицетворяет собой оценку человеческого капитала.

Дискуссия об оценке и отражении в системе бухгалтерского учета человеческого капитала ведется уже давно. Полемика, которая образовалась вокруг оценки человеческого капитала и его признания как актива, базируется на субъективной интерпретации традиционных принципов теории бухгалтерского учета, при этом не принимая во внимание основного – потребностей бизнеса, что закономерно обусловило формирование и становление учетной практики. На фоне этого происходит недооценка человеческого фактора в деятельности современных организаций, включая необходимость создания прозрачного учетно-информационного обеспечения в отношении человеческого потенциала. Как раз этим выражается внимание к человеческому фактору с позиции создания теоретических основ бухгалтерского учета человеческого капитала и его отображения в отчетности [178].

«Большинству зарубежных исследователей свойственно осознание активов как источников вероятных экономических выгод. Профессор Дж. Каннинг в 1929 году в числе первых предоставил формулировку активов под углом зрения приобретения экономических выгод в будущем» [52, с.53]. Как считает профессор Каннинг, активы – это «всякая предстоящая услуга в будущем, которая будет проявлена в деньгах или преобразована в деньги, т.е. это законное и справедливое право, которое может поручиться за получение дохода какому-то определенному лицу или группе лиц» [179].

Профессор Э. Фламхольц, являющийся основоположником концепции учета человеческих ресурсов, предполагал, что особенно ценнейшим ресурсом организации является человеческий капитал, соответственно его необходимо учитывать и признавать, как актив организации. В принятии стратегических решений целесообразны бухгалтерские данные о человеческом ресурсе. «Профессор подчеркнул 3 главных признака признания как актива человеческого капитала: существование прав обладания или контроля со стороны организации, возможность количественного определения в денежном выражении, возможная экономическая выгода в будущих периодах» [106, с.55].

Ученый Я. Фитц-енц сравнивал человеческий капитал как актив, крепкий финансовый рычаг, производительный и чрезвычайно ценный ресурс организации. Английский ученый М. Армстронг в своей формулировке концепции человеческого капитала писал о нем как о важнейшем компоненте рыночной стоимости организации. Его убеждение таково: «стоимость человеческого капитала может быть внесена в отчеты, как значение для инвесторов или тех заинтересованных лиц, которые обсуждают возможности объединения или покупки организации» [180]. Доктор социологии Р. Лайкерт, который практиковался теорией управления человеческим капиталом добивался включить отдельной строкой статью «Инвестиции в персонал» в бухгалтерский баланс и как актив организации зафиксировать эти вложения.

В последнее время заинтересованность бухгалтерской трактовкой человеческого капитала как категории бухгалтерского учета только увеличивается. Это демонстрируют научные труды целого ряда авторов, которые появились в 2010 - 2014 гг., среди них А.И. Добрынин, Е.Д. Цыренова, С.А. Дятлов, Л.А. Чайковская, Ю.О. Быстрова, С.В. Шебек, С.А. Николаева, Я.В. Соколов, С.М. Бычкова, О.А. Агеева, М.И. Кутер, Н.С. Тонкошкурова, А.А. Куликов, А.П. Шихвердиев и др.

Так, в 90-х гг. XX в. профессора А.И. Добрынин, Е.Д. Цыренова и С.А. Дятлов говорили о человеческом капитале как учетной категории, т.е. бухгалтерской. Ими было заявлено о потребности и целесообразности учета в составе нематериальных активов организации человеческого капитала. Это высказывание не было обосновано концептуальной аргументацией и, следовательно, не нашло в научной среде необходимую поддержку.

Изучая проблемы учета и оценки человеческого капитала в общем и элементов интеллектуального капитала в целом, ученые-бухгалтера Ю.О. Быстрова и Л.А. Чайковская, выразили мнение, что «существует вероятность учета в составе нематериальных активов человеческого капитала, и такая

возможность пребывает в подчиненности от условий договора, который будет заключен с работником». Ученые С.А. Николаева и С.В. Шебек, исследуя в качестве актива критерии признания ресурса, подтвердили, что можно и необходимо учитывать человеческий капитал как нематериальный актив организации.

По мнению ученого А.А. Куликова, человеческие ресурсы вполне возможно представить активом организации с точки зрения возможного приобретения экономических выгод в будущем, так как они представляют собой ключевой фактор ее успеха и источник дохода. В процессе рекрутинга, подготовки и переподготовки сотрудников организации целесообразно расставить приоритеты изучения и беспристрастного вычисления вероятных экономических выгод от применения человеческих ресурсов.

«Человеческий капитал в эру глобализации может быть привлечен со всего мира, является международным и не имеет национальных признаков. Ресурсы человеческого капитала в социальном измерении не совсем находятся во власти демографических возможностей, так как страны с большими составом населения могут иметь небольшие ресурсы человеческого капитала и наоборот. Можно найти в теории и практике множество доказательств того, что человеческий капитал представляет ключевой актив организации. Но измерение ценностей этого значимого капитала также, как и прежде сопряжено с множеством вопросов методологического и практического назначения. Как самый важный элемент информационной базы организации в борьбе с конкуренцией - измерение человеческого капитала имеет все большую важность» [181].

Очередные научные исследования касались, большей частью, идеи признания в качестве актива организации человеческого капитала. Оппоненты учета человеческого капитала также полагают: «так как организации не обладают правом собственности на сотрудника, то человеческий капитал включаться в баланс и показываться в учете в виде актива не может. К примеру, ученый-экономист О.А. Агеева также полагает, что человеческий капитал не должен показываться в учете в качестве актива, потому как «нет контроля над этими средствами, потому что люди свободны» [52, с.54]. В соответствии с этой теорией: человеческий капитал – представляет лишь временно привлеченный ресурс, который в соответствии с положениями общепризнанного бухгалтерского учета относится к обязательствам организации по примеру долговых обязательств. Человеческий капитал в бухгалтерском учете не может быть отражен из-за недостаточности правовой базы, но может применяться в работе организации [182]. Профессор М.И. Кутер подчеркнул значимость человеческого капитала как необыкновенно ценного ресурса организации, но при этом предположил, что человеческий капитал нельзя относить к объектам, которые подлежат бухгалтерскому учету в силу отсутствия права собственности и невыполнимости бесспорной, фактической оценки [183].

Среди самых убедительных доводов против отражения человеческого капитала в активах выдвигается дилемма беспристрастного доказательства предвидимых экономических преимуществ от человеческих ресурсов, которые предъявлены в виде актива, и отсутствие права собственности на использование

или владение им. Например, профессора Я.В. Соколов и С.М. Бычкова выступали решительно против включения в финансовую отчетность организации стоимости человеческого капитала. По их убеждению, у организации нет никакой существенной гарантии получения экономических преимуществ от человеческого капитала. К тому же совершенно невозможно обеспечить его объективную оценку. Следовательно, оптимальным решением, по мнению этих профессоров, оказывается раскрытие информации о наиболее квалифицированных сотрудниках в пояснительной записке к балансу [184].

Исследователь Н.С. Тонкошкурова считает в следствие, что организация не владеет правом распоряжения человеческим капиталом (неявными знаниями), то и нецелесообразно отражать человеческий капитал в роли активов (материальных и нематериальных) [172, с.117]. Такого же мнения придерживается О.С. Ясинская, которая считает, что общепризнанный бухгалтерский учет не фиксирует в бухгалтерских документах человеческий капитал и не принимает этих активов, только если к ним нельзя использовать имущественное право, а организация не владеет имущественным правом на обладателя человеческого капитала, т.е. индивида [185].

Тем не менее такие доводы не считаются однозначными, так как не соотносятся с показателями становления экономической мысли и с реальностью, поэтому подвергаются критике последователями противоположного мнения. Они полагают, что человеческий капитал является главнейшим фактором успеха, а также источником получения экономических преимуществ в будущем, используется в хозяйственном функционировании организации, при этом, несомненно, является объектом бухгалтерского учета. Например, профессор А.П. Шихвердиев предполагает, что «как актив человеческий капитал представляет собственность самого сотрудника, а не организации, но при этом в полной мере можно учитывать совокупность сотрудников, работающих в организации, как ее человеческий капитал» [186].

«При трактовании существования актива в международной практике бухгалтерского учета имущественное право не признается главным. Управление активами происходит с позиции обладания приобретенными экономическими преимуществами, а не на основе юридического имущественного права, т.е. подавляющая часть активов пребывает под непосредственным экономическим контролем организации» [52, с.54]. Профессор Дж. Каннинга утверждает, «ключевой признак при утверждении, может ли конкретный ресурс быть активом или нет, наделяется скорее экономическим, чем юридическим смыслом» [179, с. 72]. Это утверждение соответствует принципу бухгалтерского учета «преобладание содержания над формой», сообразно которому хозяйственные операции надо показывать в соотношении не только с их юридической формой, но и главным образом с их экономическим смыслом.

Обладание экономическими преимуществами от эксплуатации актива в своем функционировании, а не его физическим обладанием считается экономическим правом собственности. Исследователи Х. Андерсон, Б. Нидлз и Д. Коуэлл выделяют, «активы представляют потенциальные доходы, которые вероятны ввиду применения этим юридическим лицом закупленных или

проверяемых ресурсов, которые прибыли в организацию в результате случившихся действий в прошлом или ранее выполненных операций» [187].

Невозможность осуществления контроля над этими ресурсами разбирается в качестве важнейшей дилеммы, которая воспрепятствует признанию в учете человеческого капитала. Вместе с тем, по утверждению профессора В.Ф. Паляя, принцип осмотрительности, интерпретируется в целом так, что организация не может полностью осуществлять проверку преданности сотрудников, осуществление их работы в ближайшем будущем, хотя осмотрительность применима к признанию и отождествлению человеческого капитала. Такое утверждение правильно «лишь в части одного из большинства работников всей организации или конкретного работника. «У оставшихся работников, которые продолжают существовать как организационная структура, не отнимает трудоспособности потеря той или иной части персональных обладателей человеческого капитала» [26, с.5]. «Человеческий капитал продолжает находиться в наличии до того времени, пока функционирует организация, как персонал, который проверяется этой организацией» [188].

Понятие юридического контроля шире экономического понятия контролируемого ресурса. С экономической точки зрения можно контролировать ресурс, который принадлежит организации на праве собственности, так и не принадлежащий ей ресурс. К примеру, здесь можно иметь в виду, «актив, который взят организацией в аренду с имущественным правом владения и распоряжения. Причем арендатор на него не имеет имущественного права, а в бухгалтерском учете это имущество будет показано как актив арендатора» [52, с.54].

В МСФО (IAS) 16 «Аренда», в частности, этот подход лег в основу, а именно, стандарт предполагает учет арендуемого объекта, который получен по договору финансового лизинга: учет этого объекта на балансе арендатора. Базой служит та ситуация, что арендатор от эксплуатации арендованного актива получает экономические преимущества в течение значительной части промежутка его экономического использования. В завершении всего финансовый лизинг у арендатора в его бухгалтерском балансе обязан быть показан также и в роли обязательства по выплате арендных платежей в последующем периоде. Если в балансе арендатора финансовый лизинг не показан, тогда степень обязательств, а также экономические активы организации-арендатора становятся намного уменьшенными [171, с.132].

К примеру, так как человеческий капитал отвечает условиям признания актива (т.е. доставляет экономическую пользу, проверяется работодателем через договора и подвергается оценке (пока проверенной методики оценки нет)), его лучше отражать, или на забалансовых счетах, или в системе управленческого учета. Со временем рабочие резервы растрачивают часть своих трудовых свойств вследствие возрастного устаревания, то «разумно также на забалансовом учете или в рамках управленческого учета начислять амортизационные отчисления по человеческому капиталу. Рационально признать учет человеческого капитала как раз в системе управленческого учета и отражать все передвижения трудовых ресурсов» [189]. Но при учете человеческого капитала,

как вариант, можно использовать забалансовые счета (в частности, если в организации не применяют систему управленческого учета). Данную альтернативу учета можно понять с той позиции, что организация не владеет имущественным правом на своих сотрудников.

В рамках финансового учета человеческий капитал не отражается в качестве актива на счетах и пока установилось такое положение в действующем законодательстве, в рамках менеджмента организации, необходимо следовать концепции эффективного управленческого учета человеческого капитала и оперативного управления им (рисунок 20).



Рисунок 20 – Концепция оперативного управления человеческим капиталом и его эффективного учета

Примечание – Составлено на основании источника [132, с.6]

Концепция управленческого учета организации является строго организованной ограниченной корпоративной системой, которая отвечает за сбор своеобразных данных, в которых нуждается руководство организации для утверждения оперативных управленческих решений, их надлежащей регистрации в подготовленных бухгалтерских документах, целесообразного их суммирования и создания сетей снабжения этими данными выражающему интерес в них управленческому аппарату.

Объединив результаты научных исследований, которые посвящены проблемам преобразования методологических аспектов бухгалтерского и управленческого учета человеческого капитала, можно прийти к заключению,

что в качестве ключевой проблемы, препятствующей отражению человеческого капитала в учете, наблюдается невозможность осуществления контроля над этими ресурсами.

Отставание разработок системы бухгалтерского учета относительно человеческого капитала обусловлено рядом причин:

а) человеческий капитал — это специфический объект учета, неоднородный по своему составу, характеру использования, степени влияния на результаты хозяйственной деятельности организации;

б) отсутствие в специальной литературе системы экономических показателей, способных комплексно охарактеризовать формирование, использование и воссоздание человеческого капитала;

в) недооценка роли человеческого капитала руководителями организаций, которые ориентируются на улучшение материально-вещественной базы.

Как экономическая категория собственность выражается в виде соотношения между индивидами по проблемам отличительных друг от друга средств, продуктов производства, материальных благ путем свободного владения, эксплуатации и управления.

Если человеческий капитал «обладает способностью порождать будущие экономические преимущества, у организации есть право контролировать его, первоначальная стоимость идентифицируема, тогда он может быть определен в роли объекта учета (бухгалтерского и управленческого) и представляться как актив» [26, с.4]. Исследование человеческого капитала как категории бухгалтерского учета в управлении бизнесом позволяет акцентировать подобающее внимание формированию концепций учета и анализа функциональной работы организации, для использования скрытых возможностей нематериальных активов.

Существуют препятствия, мешающие решению проблемы учета человеческих ресурсов. Среди них – проблема объективного характера, которая связана «с ограничениями ныне существующих моделей бухгалтерского учета, а также проблема субъективного характера – в ее основе социальная некорректность приравнивания человека к механической машине. Однако в ряде научных работ аргументы в пользу признания человеческого капитала в качестве НМА все же существуют, они совпадают с признаками, едиными для всех других активов» [189, с.27].

Таким образом, в данный момент определилось несколько подходов, в частности, есть предложения показывать в виде базового элемента деловой репутации организации, а также учитывать человеческий капитал как активы, отдельные виды нематериальных активов, обязательства, расходы текущего периода. Также фиксируются предложения о рассмотрении человеческого капитала в бухгалтерском учете как одной из разновидностей долгосрочных активов организации. В тоже время расходы на создание и увеличение человеческого капитала ученые предлагают показывать в разрезе таких периодов: поиск, наем, профессиональная ориентация, обучение и повышение квалификации, адаптация сотрудников, оценка стоимости знаний в результате повышения квалификации, достижения профессионализма, уменьшение и

«моральное старение» профессионализма сотрудников, и наряду с этим, амортизировать расходы на становление человеческого капитала (создание и увеличение) и вносить их в стоимость произведенного продукта» [52, с.52].

Как и физический капитал подвержен износу, так и человеческий капитал склонен к физическому и моральному износу. *Физический износ* предполагает уменьшение нетрудоспособности самого человека. *Моральный износ* состоит в старении умений, знаний, навыков человека и в потере результативности вложений в человеческий капитал. Факторами снижения корпоративного человеческого капитала, не считая износа оказываются смертность, увольнение сотрудников или иные причины, которые могут привести к выбытию персонала.

Усиление темпов и скорости научно-технического прогресса обусловило предсказуемый моральный износ человеческого капитала вследствие устаревания способностей, навыков, знаний, квалификационных параметров человеческого капитала. Следовательно, целесообразно в современных условиях систематическое форсирование морального износа не только производственных средств труда, но и морального износа способностей, навыков, знаний, а также повседневных стереотипов рабочего процесса.

У морального износа человеческого капитала есть в наличии две формы. *«Первая форма* сопряжена в рамках современного знания со снижением характеристик человеческого капитала. К такому моральному износу склонны знания из-за их неполноты, в итоге процесс накопления человеческого капитала прекращается. *Моральный износ 2-го вида* сопряжен с возникновением кардинально нового знания, без обучения которому становится немыслимой последующая эксплуатация человеческого капитала» [190].

В различные этапы и под воздействием факторов (внешних и внутренних) наблюдается как процесс увеличения стоимости капитала, так процесс его обесценения это и есть уникальность человеческого капитала. В связи с неизменным влиянием научно-технического прогресса специфическая часть знаний, навыков, трудового опыта теряет свою ценность. В свою очередь ответный процесс получения и применения нового знания, аккумулируемых навыков в значительной степени может возместить, или даже нарастить наибольший человеческий капитал. К повышению квалификации сотрудников подводит равным образом «обучение делу», при этом дает рост человеческого капитала как организации в целом, так и индивида в частности.

На сегодняшний момент в некоторых отраслях экономики имеет место ускоренный износ человеческого капитала, приобретенного в предшествующие десятилетия. Так, к примеру, в сельскохозяйственном производстве довольно широко применяется оборудованное по последнему научному слову техники и технологий высокомеханизированное техническое оснащение. Привлекаются высококвалифицированные работники с высшим техническим образованием для осуществления работы на таких комплексах, стоимость которых превышает миллионы долларов.

В большинстве случаев, к окончанию 20-летней трудовой деятельности, скорость физического и морального износа багажа знаний, умений и квалификации превышает величину постоянно аккумулируемого совсем другого

актива – трудового профессионального опыта сотрудника. В итоге создается уменьшение стоимости человеческого капитала - его обесценение, т.е. «поступление» меньше чем «выбывание». Уровень образования является ключевым моментом, который обуславливает воздействие стажа работы на износ человеческого капитала: для работников с высшим образованием при трудовом стаже работы более двадцати лет производительность возрастает до того момента, пока трудовой стаж работы не превысит отметки в тридцать лет, а далее производительность уменьшается.

«Напрямую находится в зависимости от структуры человеческого капитала, от отличительных черт самого носителя, его индивидуальных характеристик величина и рост его износа. Наличие психологического настроения, мотивации индивида оказывает давление на моральный износ. Как мы уже описывали выше, моральный износ человеческого капитала бывает двух разновидностей. При моральном износе 1-го рода возникает обесценение, утеря аккумулированных знаний, из-за их непродуктивной эксплуатации, недостатка условий использования. Моральный износ 2-го рода возникает в результате внедрения и практического применения завоеваний научно-технической эволюции, при которых использование изживших знаний становится невозможным. Физический и моральный износ человеческого капитала могут существовать в одном направлении, но могут и препятствовать ему. Способствует прогнозированию вероятности проявления в наибольшей мере морального износа человеческого капитала 2-го рода рост темпов научно-технического прогресса» [191].

Ускоряют процессы износа отсутствие способности к маневренности и ее ограничение. Быстрота процессов, которые существуют в международной экономике создает возможность того, что прямо после их приобретения часть получаемых знаний склонна к моральному износу.

В свою очередь, физический износ человеческого капитала возникает как на микроуровне, определяясь условиями работы, морально-психологической атмосферой в трудовом коллективе, а также биологическими, наследственными, социальными и т.п. показателями, так и на макроуровне по причине старения организма человека, ухудшения здоровья из-за болезней, стрессов, которые порождены разными отрицательными показателями, объединенными с негативными экономическими, политическими, экологическими проблемами. В этой совокупности все члены экономического взаимодействия (персонал, организации, страна) должны быть ориентированы на выполнение комплекса мероприятий, содействующих снижению темпов ухудшения уровня здоровья путем вложений в пропаганду здорового образа жизни населения и профилактику здоровья.

В экономической литературе довольно подробно рассмотрен процесс морального и физического износа человеческого капитала. Так, по мнению ученого А.Н. Короба: «Износ человеческого капитала значительно выделяется от износа физических средств производств. В первые годы применения человеческого капитала осуществляется не девальвация, а увеличение его стоимости, которое может увеличиваться за счет применения амортизации.

После этого за счет вложений в развитие способности индивида вероятно сглаживание обесценения. Лишь к завершению профессиональной деятельности сотрудника скорость падения стоимости человеческого капитала превышает скорость его восстановления, т.е. результативность вложений в развитие человека снижается» [192].

По мнению Г.Н. Тугускиной, которая отмечает, что человеческий капитал подчинен физическому и моральному износу и способен аккумулироваться и увеличиваться. В первую очередь износ человеческого капитала основывается на степени устаревания (естественного износа) организма индивида и свойственных ему психофизиологических функций, и во вторую очередь, степенью экономического (морального) износа ввиду старения знаний или переоценки актуальности приобретенного образования. В процессе накопления трудового, профессионального опыта сотрудником и периодического осуществления его переобучения происходит накопление человеческого капитала. Если по мере эксплуатации человеческого капитала такой процесс происходит непрерывно, то его качественные и количественные характеристики (такие как, объем, качество, ценность) улучшаются и увеличиваются [118].

Большинство экономистов считают, что в начальные годы эксплуатации человеческого капитала, за счет физического становления сотрудника и за счет аккумулирования трудового, профессионального опыта, его экономическая ценность не снижается, а увеличивается. В течение первого десятилетия человеческий капитал растет. Темпы роста износа запаса человеческого капитала (морального и физического) к концу второго десятилетия перекрывают наращение другого актива человеческого капитала – профессионального, трудового опыта.

С этого периода осуществляется процесс обесценения человеческого капитала, и к концу третьего десятилетия темпы его растут. Несмотря на это, и по окончании профессиональной, трудовой деятельности нельзя предполагать полную амортизацию человеческого капитала.

В бухгалтерском балансе человеческий капитал показан по рассчитанной первоначальной стоимости, а также одновременно за балансом показывается сумма накопленного износа человеческого капитала. Износ начисляется в конце каждого года. Начисление износа на человеческий капитал производится с первого числа месяца, который идет за месяцем принятия сотрудника на работу, а по уволившимся сотрудникам - останавливается с первого числа месяца, который идет за месяцем увольнения. Сумма начисленного износа человеческого капитала расходами организации не признается.

Коэффициент износа человеческого капитала (K_n) предлагаем рассчитывать с учетом возрастных параметров сотрудника:

$$K_n = [(V_{пен} - V_{фак}) / (V_{пен} - V_{нач})] \quad (40)$$

Вычисленный таким образом коэффициент износа можем преобразовать в стоимостное выражение:

$$И = ЧК_{\text{сотр}} \times K_{\text{и}}, \quad (41)$$

где: И – износ человеческого капитала, тенге;

$ЧК_{\text{сотр}}$ - стоимость человеческого капитала сотрудника, тенге.

Человеческий капитал может добиваться конкретной переоценки по итогам увеличения качества квалифицированных знаний, повышения квалификации. Переоценка показывает влияние на человеческий капитал внешних факторов, потому что он не рассматривается самостоятельно от внешних условий. В то же время знания работников переоцениваются, учитывая воздействия такого рода факторов как:

- вложения в процесс развития работников;
- корректирование знаний на показатель полученного опыта и квалификации;
- корректирование знаний с учетом индивидуальных возможностей работника;
- корректирование знаний на показатель старения и забывания части приобретенных знаний.

Оценку человеческого капитала, заработанного в итоге обучения допускает переоценка. Целесообразно учитывать на счете учета человеческого капитала затраты на получение образования лишь в части полученного человеческого капитала в итоге обучения. С целью списать в расходы затраты на обучение целесообразно начислять амортизацию по частям за период всего срока службы работника в организации сумму затрат на обучение работников, которые дали позитивный эффект. Линейный метод начисления амортизации в значительной степени лучше, чем другие методы показывает суть человеческого капитала. При начислении амортизации за срок работы учитывается то число лет, в продолжение которых планируется, что работник собирается трудиться в организации, но не больше пяти лет, потому что подразумевается, что за период 5 лет знания устаревают.

Переоценка бывает положительной и отрицательной. К отрицательной переоценке предпочтительнее применять термин «износ». В случае положительной переоценки человеческого капитала необходимо иметь документы, подтверждающие стоимость повышения квалификации сотрудника, и результаты тестирования; в случае отрицательной – только результаты тестирования.

При включении в учет человеческого капитала в качестве нематериального ресурса также встает вопрос амортизации, т.е. регулярного распределения стоимости нематериального ресурса в течение периода его эксплуатации. Амортизация рассчитана на возмещение начального капитала по завершении периода его эксплуатации [193].

По мнению доктора экономики Г. Беккера, человеческий и физический капитал отличаются друг от друга, вероятно, скорее размещением во времени амортизационных отчислений, а не их фактом присутствия или отсутствия,

таким образом необходимо отмечать и исследовать именно влияние ускоренного «списания» человеческого капитала на личные доходы.

Американский ученый Дж. Кендрик в 1976 г. предложил понятие амортизации человеческого капитала в рамках стоимостного подхода к его измерению. В этом подходе амортизация определяется как доля инвестиций в человеческий капитал, не давшая прибыли. При этом и инвестиции, и амортизация считаются исключительно в денежном выражении.

Стоит отметить, что американский ученый-экономист Дж. Кендрик рассматривал человеческий капитал с точки зрения вложений именно в образование и развитие навыков населения, опуская при этом такие составляющие, как здоровье, социальный или культурный капиталы. В связи с этим он отмечал, что в то время, когда человек делает основные инвестиции в свое образование, процесс забывания идет весьма быстро, так как знания либо не полностью усваиваются, либо не полностью используются человеком в реализации его экономической деятельности [194].

Некоторые ученые считают, что имеет большое значение рассчитывать амортизацию человеческого капитала, потому как значимость индивида неустойчива: постоянно необходимо помнить про риск, относящийся к болезням и несчастным случаям, старением персонала, образовательной и квалификационной подготовкой сотрудников. Возможно устаревание человеческого капитала (в прямом смысле старение индивидов, неадаптированность индивида к осуществлению своих функций, ленность мышления и обыденность).

Т.В. Давидюк определяет основную особенность человеческого капитала как неимущественного блага — это продолжительный период вложения капитала, отдачи и эксплуатации. Когда мы начнем оценивать за трудоспособный период жизни индивида все показатели человеческого капитала, то «годовой показатель оплаты труда, в том числе отчисления на медицинское и социальное обслуживание, может восприниматься в виде годовой амортизации, рассчитанной за все годы трудоспособного будущего периода работы, высчитываемая за экономический износ человеческого капитала каждый год» [52, с.52].

Профессор В.Т. Смирнов и др. считает, что, «во-первых, отличие человеческого капитала от обычного — он функционирует в производстве, не будучи авансированным владельцем средств производства. Во-вторых, размер переносимой стоимости не связан с фактической величиной затрат на образование какой-либо функциональной зависимостью. Эта особенность является следствием первой» [60, с. 383].

Такого мнения придерживается ученый Д.И. Асланов: «Человеческий капитал методически амортизируется, при этом его амортизация осуществляется не так, как амортизация вещественных средств производства и физического капитала» [195]; ученый Л.А. Шарок: «процесс износа и амортизации человеческого капитала происходит по-другому, чем у материально-вещественных резервов (или человеческий капитал склонен износу с «противоположным знаком»): по мере эксплуатации его значимость и объем не

уменьшаются, а растут, так как зрелый сотрудник, чей человеческий капитал эксплуатируется уже довольно давно, продуктивнее новичка» [196].

Ученые К.В. Кетова, Е.В. Касаткина, Д.Д. Насридинова считают, что человеческий капитал подвержен выбытию, как и производственный капитал, но амортизация человеческого капитала протекает иначе, чем материально-технических ресурсов. За счет физического становления сотрудника, а также за счет аккумуляирования им трудового, профессионального опыта в первые годы жизнедеятельности человеческого капитала экономическая значимость запаса его способностей и знаний абсолютно не сокращается, как это получается с физическим капиталом, а, наоборот, увеличивается. Обычно темпы физического и морального выбытия багажа знаний и квалификации перекрывают показатели постоянно продолжающегося наращивания трудового, профессионального опыта ориентировочно к концу 2-го десятилетия стажа работы. Только с данного момента начинается происходить «обесценение» человеческого капитала [197].

По мнению ученого А.Н. Короб амортизация предусматривает затраты не на реализацию его пенсионного обеспечения, а «затраты только на сохранение «трудоспособности» человеческого капитала. В роли инвестиций предстают расходы на обучение и улучшение квалификации, здравоохранение, приобретение данных, миграцию работников. Человеческий капитал сотрудника со времени выхода на пенсию завершает применение в процессе производства и, собственно, доставляет прибыль организации. Справедливо возникает проблема о ликвидации человеческого капитала в момент наступления длительной нетрудоспособности сотрудника в силу положения здоровья или ухода на пенсию без выполнения трудовых обязанностей» [192, с.68].

Профессора С.А. Дятлов, Е.Д. Цыренова и А.И. Добрынин рекомендовали «показывать человеческий капитал в бухгалтерском учете в составе НМА в полном объеме стоимости за весь срок службы и считать величину амортизации за год основываясь на годовую оплату труда сотрудников, в том числе взносы на медицинские и социальные нужды. Они рекомендуют отражать человеческие ресурсы, включая в учредительные документы организаций размер оплаты труда (который возможно воспринимается как показатель начисления амортизации человеческого капитала), сроки и условия вложения капитала в человеческие ресурсы, осуществляя координацию этих нормативов при составлении коллективных и индивидуальных трудовых соглашений» [36, с.45].

Величина годовой амортизации совокупного человеческого капитала по методологии профессора М.М. Критского определяется как «совокупность фондов потребления, потребительских услуг и производительных способностей» [37, с.17].

По мнению ученых М.А. Кузнецовой и Н.Т. Лабынцева, целесообразно выполнять оценку первоначальной стоимости человеческого капитала как соответствующую объему ожидаемой за год к принятию добавленной стоимости от реализации инновационной программы. В таком случае амортизацию, которая учитывается на субсчете «Человеческий капитал», счета «Амортизация нематериальных активов», будет возможно сравнивать в действительности с полученной прибылью от реализации по информации бухгалтерского учета. С

помощью этого принципа вычисления амортизации рождается вероятность производить каждый месяц оценку в действительности приобретенной за год добавленной стоимости против ее показателя по плану, а оценку ожидаемого объема добавленной стоимости до окончания года – посредством остаточной стоимости человеческого капитала [198].

Предпочтения методики начисления амортизации в части человеческих ресурсов является ключевым моментом. На основании того, что в данный момент не существует необходимого стандартного метода бухгалтерского учета человеческих ресурсов, исключительно важным вопросом на текущий день встает неизбежность поиска метода начисления амортизации человеческих активов. Используемый метод начисления амортизации должен показывать желаемый характер использования организацией экономических преимуществ от актива в будущем. Прямолинейный метод будем применять, если данный характер использования нельзя с уверенностью определить.

Амортизация показывается в бухгалтерском учете посредством накопления надлежащих сумм на отдельном субсчете 2793 «Амортизация человеческого актива». Начисленная амортизация в балансе не отражается. Она уменьшает стоимость амортизируемого человеческого капитала, по которому начислена. То есть, в балансе человеческий капитал отражают по остаточной стоимости.

Погашение амортизации человеческого капитала производится по итогам года из нераспределенной прибыли организации. В случае отсутствия прибыли или недостатка средств не погашенная сумма амортизации попадает на субсчет 4060-1 «Долгосрочные финансовые обязательства по амортизации человеческого капитала». Это положение должно быть законодательно закреплено в стране.

Отсюда, процесс начисления амортизации человеческого капитала выглядит следующим образом (таблица 14).

Таблица 14 – Расчет амортизации человеческого капитала

Годы	Норма амортизации, %	Амортизация за период, долл.	Накопленная амортизация, долл.	Стоимость человеческого капитала, долл.
1	2	3	4	5
				19383,7
2020	6,7	1292,2	1292,2	18091,5
2021	6,7	1292,2	2584,4	16799,3
2022	6,7	1292,2	3876,6	15507,1
2023	6,7	1292,2	5168,8	14214,9
2024	6,7	1292,2	6461,0	12922,7
2025	6,7	1292,2	7753,2	11630,5
2026	6,7	1292,2	9045,4	10338,3
2027	6,7	1292,2	10337,6	9046,1
2028	6,7	1292,2	11629,8	7753,9
2029	6,7	1292,2	12922,0	6461,7

Продолжение таблицы 14

1	2	3	4	5
2030	6,7	1292,2	14214,2	5169,5
2031	6,7	1292,2	15506,4	3877,3
2032	6,7	1292,2	16798,6	2585,1
2033	6,7	1292,2	18090,8	1292,9
2034	6,7	1292,2	19383,7	0
Примечание – составлено автором самостоятельно				

Например, годовая норма амортизации человеческого капитала докторанта PhD Когут О.Ю. равна 6,7% (100 / 15), а его первоначальная стоимость составляет 19383,7 долл.

В связи с этим предлагаем следующий механизм определения амортизации человеческого капитала:

1) с утверждением, что годовой размер оплаты труда человека, в том числе выплаты на социальное и медицинское страхование, можно представлять в виде годовой величины амортизации, мы не согласны. Заработная плата имеет совсем другую природу: это часть вновь созданной (добавленной) стоимости продукции; а источником воспроизводства капитала является амортизация;

2) амортизация для человеческого капитала — значит возвращение вложений в человеческий капитал одного поколения и их инвестиции в человеческий капитал следующего поколения в том же объеме, или обеспечение простого воспроизводства рабочей силы;

3) к моменту заключения трудового договора сотрудник согласовывает с работодателем стоимость своего человеческого капитала в денежном выражении;

4) в течение трудового периода за выполненную работу сотрудник получает часть прибавочной стоимости в форме заработной платы, а оставшаяся часть – в форме амортизации по итогам года из чистой прибыли организации. Это положение должно быть законодательно закреплено в стране;

5) годовая амортизация (А) человеческого капитала сотрудника определяется по формуле:

$$A = \text{ЧК}_{\text{сотр}} \times \text{НП} / \text{ЧК}_{\text{орг}}, \quad (42)$$

где: НП – нераспределенная прибыль организации;

ЧК_{орг} – человеческий капитал организации.

Создание базы данных о человеческом капитале организации становится актуальной проблемой, которую целесообразно разрешать учетно-аналитическим отделам крупных организаций. Вместе с тем характерность законодательства по бухгалтерскому учету не способствует отражению данных по этому вопросу в системе бухгалтерского финансового учета. Таким образом, деятельность в этом направлении целесообразно проводить в рамках

бухгалтерского управленческого учета. Именно результативно подготовленная корпоративная система управленческого учета организации позволяет достичь преимуществ. Благодаря этому, в частности, в системе управленческого учета разумно отражать человеческий капитал и все передвижения трудового состава.

3.2 Формирование механизмов организации синтетического и аналитического учета человеческого капитала

В условиях развития инновационной экономики человеческий капитал, становится, без сомнения, ключевым экономическим ресурсом и в этом случае вынужден быть подготовленным готовой методикой бухгалтерского учета, способами преобразования итогов учета в финансовой отчетности и методикой учетной оценки человеческого капитала. Трудности реконструкции теории учета человеческого капитала сопряжены тем, что протяженным является не только дорога становления и развития человеческого капитала как обладателя знаний, умений, но и процедуры его преобразования в технологические новации. В частности, потенциал индивида, в противовес другим формам активов, отличается тем качеством, что его возникновение занимает долгое время и базируется на умственном труде индивида, который воплощает израсходованное время и ресурсы, но при этом нелегко подвергается учету и оценке в системе обеспечения информацией в организации.

Американская ассоциация бухгалтеров дает такую формулировку: «процесс учета человеческого капитала заключается в его отождествлении, измерении, при этом еще и адресной передачи данных заинтересованным сторонам». Целесообразность для организации учета и анализа человеческого капитала складывается из того, что люди олицетворяют собой ценность, так как они создают материальные ценности и услуги, при этом такие, которые можно количественно измерить.

Единственным нормативно-правовым документом, который «регулирует процессы учета нематериальных активов, есть МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы». Данный стандарт только значительно излагает вопросы бухгалтерского учета нематериальных активов и отражения в отчетности справедливой стоимости и не имеет конкретных моментов о включении в отчетность такой величины, как человеческий капитал» [177]. Применение этих предложений, а также продвижение метода начисления в учетную практику приводят к допущению определенного длительного планирования хозяйственного функционирования, что создаст результативное управление человеческим капиталом посредством применения надежных данных о наличии и воспроизводстве этой ключевой движущей силы производства.

Отличительной особенностью бухгалтерского учета от других экономических наук является то, что основной категорией учета является стоимость, то есть денежная оценка того или иного объекта. Поэтому при рассмотрении человеческого капитала встает вопрос достоверности оценки этого явления для правильного отражения его в бухгалтерских регистрах и отчетности [199].

При этом в нефинансовой отчетности можно рассматривать данные о сотрудниках. Организация может показывать дополнительную информацию, в соответствии с «МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности», которая сопровождает финансовую отчетность, при условии, что исполнительный орган относит ее к ценной, при осуществлении заинтересованными лицами эффективных производственно-экономических решений» [200]. Такими вспомогательными данными на современном этапе развития являются данные о человеческом капитале.

Прикладное значение создания и введения в практическое функционирование методологически доказанного метода бухгалтерского учета человеческого капитала можно трактовать таким образом [185, с.117]:

- внедрение компонента «человеческий капитал» в структуру отчетности допустит увеличения ее содержательности как ресурса фондового рынка и предоставит вкладчику в полной мере достоверные данные для анализа вариаций инвестирования денежных средств;

- бухгалтерский учет как функция управления предоставит владельцу в полной мере достоверные данные о достигнутых итогах производственных процессов по воспроизводству и применению человеческого капитала, что допустит увеличения результативности хозяйственного функционирования;

- внедрение элемента «человеческий капитал» в систему национальных счетов допустит разработать исследовательскую основу для анализа результатов государственной политики в части человеческого капитала, и будет являться информационной базой для последующего научного изучения.

Бухгалтерский учет человеческого капитала является упорядоченной системой получения, оформления и суммирования данных в денежном измерении посредством документально оформленного на постоянной основе, сплошного ведения учета. В своей учетной политике организация показывает методы ведения бухгалтерского учета человеческого капитала, в частности: начального осмотра, текущей классификации, денежного измерения, обобщения результатов.

В воспроизводственном функционировании настоящее восприятие всей сущности человеческих ресурсов представляется необходимым при применении правомерных методов их бухгалтерского учета, при том, что в роли учетной основы предстают эти ресурсы, в том числе их справедливая оценка. Таким образом, выявляется стремление в необходимости стандартизации методов учета человеческих ресурсов, методов вычисления финансовых итогов от использования резервов человеческих ресурсов, применении единой совокупности способов их учета. В общем, ставя целью раскрытие добавленной стоимости от инвестиций в человеческие ресурсы, такая методика должна базироваться на стандартную закономерность: «учетные принципы - учетные процессы - учетные результаты». Под влиянием большого внимания к человеческому капиталу, который возникает в качестве обладателя и генератора новаторских умений, знаний, как и в качестве источника добавленной стоимости, каждая образующая такой взаимосвязи постоянно иллюстрируется разнообразными вариантами в научных и специализированных изданиях.

Демонстрация интереса ученых к методологии учета человеческих ресурсов воплощается в рекомендациях некоторых способов учета, в частности в выяснении роли и места человеческих ресурсов в составе активов организации, качественной и количественной особенностях, которые являются их основной частью, способах оценки человеческих ресурсов в образе объекта учета. Тем не менее данные рекомендации в части человеческих ресурсов диктуют взаимоувязку и стандартизацию всего комплекса средств бухгалтерского учета, что предоставит возможность обозначить необходимость создания стандарта бухгалтерского учета в части человеческого капитала.

Сам капитал признается в качественном аспекте независимого объекта учета в развитии изучения воздействия важных способов учета человеческого капитала, который неотъемлем от человеческих ресурсов и представляет личностный (трудовой) капитал, а также становится обладателем умений, знаний, привлечение которых неизменно происходит в работу воспроизводства организации. Наблюдается повиновение методам кадрового учета обладателей умений, знаний нормам и правилам Трудового кодекса РК, в том случае, когда обладатели умений и знаний выступают в роли трудового капитала.

Учет человеческого капитала регулируется МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы» [177]. Становится реальным формирование конкретного набора учетных блоков по отношению к учету человеческого капитала посредством согласованности правил учета.

В следующем состоит особенность основ методологии бухгалтерского учета человеческого капитала: так как человеческий капитал выступает в качестве актива организации, то происходит причисление его к определенному объекту бухгалтерского учета. В действительности получается комбинирование учета средств, с одновременным поиском балансовых счетов для их учета, поддерживающих капитализацию активов в процессе становления и развития инновационных продуктов. До того, как был признан человеческий капитал в роли отдельного независимого актива в балансе, возник начальный этап этого процесса.

Управленческий учет человеческого капитала в целом должен выступать «вмонтированной» частью структуры управления организацией, потому как результативность структуры управления человеческими ресурсами устанавливается конечными итогами функционирования организации. В связи с этим целью настоящего пункта в современных условиях экономического развития является классификация методических подходов в структуре учета и управления человеческим капиталом к созданию, становлению и использованию управленческих учетных данных.

Совокупность инструментов синтетического учета работает в целях обобщения информации бухгалтерского учета, которая осуществляется в систематизации учетных данных на синтетических счетах. Наиболее развернутая расшифровка информации подготавливается при помощи аналитического учета с применением натуральных измерителей одновременно со стоимостными измерителями и системой субсчетов.

Соответственно, *синтетический* учет является учетом суммарных показателей бухгалтерского учета о составе имущества, видов обязательств, капитале организации и хозяйственных операций по конкретным экономическим показателям, который осуществляется в бухгалтерском учете на синтетических счетах. *Аналитический* учет является учетом, который осуществляется в бухгалтерском учете на лицевых счетах, материальных счетах и других аналитических счетах, которые производят группировку детальной информации о хозяйственных операциях, об имуществе, обязательствах, капитале в разрезе отдельного синтетического счета.

Синтетические счета – это счета, обеспечивающие обобщение информации об источниках формирования имущества, имуществе организации, а также о хозяйственной деятельности, которые объединены по конкретным признакам. Синтетическим счетам бухгалтерского учета предоставлена возможность разбивки счетов на субсчета 2-го порядка, которые рассчитаны для детализации счета.

Аналитические счета применяются в целях подробной характеристики объектов учета в денежном и неденежном измерении, а учет, который производится на таких счетах, называют аналитическим.

В аналитических счетах используется простая запись, здесь нет метода двойной записи. При этом в аналитических счетах всех видов предполагается показывать содержание хозяйственной операции, что повышает их информативность.

Так как информация аналитического учета показывает и конкретизирует данные, которые показаны на синтетическом счете, обобщенной аналитической информации необходимо быть равной итоговому значению синтетического счета. Данные аналитического учета всегда соответствуют информации соответствующего синтетического счета. В этом содержится их взаимосвязь, которая выражается тем, что:

- и синтетические, и аналитические счета по своей структуре включают в себя две части – дебет счета и кредит счета. Эти части счетов показывают сальдо (остатки) счета и по этому счету обороты;
- по аналитическим счетам сальдо (остатки) счета и итоги оборотов неизменно идентичны сальдо (остаткам) счета и оборотам по синтетическому счету, связывающему эти аналитические счета;
- в соответствии с одними и теми же учетными документами все хозяйственные операции учитываются на этих аналитических счетах и на той же стороне счета, где записана хозяйственная операция на синтетическом счете;
- как и на синтетических счетах, на аналитических счетах учитываются аналогичные качественно однородные объекты учета, но по наиболее конкретизированным экономическим признакам;
- если, к примеру, активы отражаются на синтетическом счете (имущество организации, дебиторская задолженность и т.п.), то и на аналитических счетах, связанных с этим синтетическим счетом, показываются те же активы; и наоборот: если, к примеру, отражен капитал или обязательства на синтетическом

счете, то и на аналитических счетах, конкретизирующих его, показываются подобные объекты бухгалтерского учета;

- в корреспонденции с другими счетами аналитические счета не принимают участие. Только через синтетический счет, связывающий аналитические счета, записывается корреспонденция счетов.

Отсюда следует, что данные аналитического учета, в итоге, образуют информацию синтетического учета, а также в полной мере очевидна их взаимозависимость: суммы величин по информации аналитики всегда находятся в соответствии с общей величиной синтетического учета, при чем не может быть из данного правила исключений.

Напротив, если остатки по синтетическому счету и аналитическим счетам по неизвестному поводу не стали равны, тогда этот случай в учете демонстрирует допущенную ошибку.

В связи с этим, условие о бесспорном соответствии информации аналитического и синтетического учета может, кроме прочего, изображать роль и контрольного инструментария в организации в целом в вопросах точности ведения бухгалтерского учета.

Средства организации и источники их формирования в балансе и в других формах финансовой отчетности показываются в обобщенном виде и в стоимостном отражении. Синтетический (обобщенный) учет ведется для того, чтобы получить эти данные. Для этого применяют синтетические счета, аккумулирующие все операции, которые связаны с разными группами средств и потом предоставляют собирательные данные по этим группам средств.

Так как синтетический учет рассчитан для составления финансовой отчетности, то такого учета для текущего управления средствами недостаточно. В этом случае необходимы данные не только о разных группах средств, но и данные о номенклатуре средств, потому что при эффективном управлении этими средствами должен осуществляться контроль за этой номенклатурой, за каждым кредитором, дебитором и т.п. В виду этого, вместе с аналитическим учетом осуществляется и синтетический учет. А к синтетическим счетам открываются и ведется учет на аналитических счетах.

Проблемами бухгалтерского учета человеческого капитала и отражение его в отчетности занимались российские и украинские ученые экономисты и бухгалтера С.А. Дятлов, А.И. Добрынин, Е.Д. Цыренова, И.И. Сапего, О.Н. Лапацкая, Н.Т. Лабынцев, М.А. Кузнецова, А.Н. Короб, Л.А. Чайковская, Ю.О. Быстрова, М.А. Мейриева, Н.Н. Парасоцкая, Т.Н. Обущенко, С.Ф. Легенчук, Т.В. Давидюк, А.М. Петрук и др.

Утверждения профессоров С.А. Дятлова, А.И. Добрынина и Е.Д. Цыреновой, рекомендовавших «учитывать в составе нематериальных активов человеческий капитал в бухгалтерском учете в объеме полной стоимости за полный период эксплуатации, а годовое значение амортизации вычислять базирясь на величину оплаты труда сотрудников за год, в том числе возмещение на социальное и медицинское страхование» [36, с.84], но у этого утверждения не было поддержки аргументированным объяснением и, следовательно, не нашло должного содействия в научном мире.

По мнению ученых-бухгалтеров Л.А. Чайковской и Ю.О. Быстровой, которые исследовали вопросы управленческого учета человеческого капитала и его оценки, существует перспектива учета человеческого капитала организации в составе нематериальных активов и она существует в зависимости от условий договора, который заключили с работником.

Н.Н. Парасоцкая считает, что человеческие ресурсы (вследствие того, что они не отождествляются с активом) необходимо показывать в учете и отчетности не как нематериальный актив, а как составляющий элемент профессиональной репутации организации. Мнения и рекомендации этих и других ученых показаны таблице 15.

Таблица 15 – Подходы к бухгалтерскому учету и отчетности человеческого капитала

Авторы / источник	Суть предлагаемого подхода	Комментарии
1	2	3
Добрынин А.И., Дятлов С.А., Цыренова Е.Д., Короб А.Н., Лабынцев Н.Т. и Кузнецова М.А., Сапего И.И. и Лапацкая О.Н.	Предлагают: 1) к счету «Вложения во внеоборотные активы» целесообразно открыть субсчета: - «Учет первоначальных вложений в человеческий капитал»; - «Учет вложений на поиск и подбор персонала»; 2) под изменение значений человеческого капитала создается фонд: Д-т счета «Операционные доходы и расходы» К-т счета «Человеческий капитал»; 3) осуществляется финансирование развития человеческого капитала организации: Д-т счета «Нераспределенная прибыль» К-т счета «Финансовые обязательства по взносам в человеческий капитал»	К счету «Нематериальные активы» рекомендовано открыть субсчет «Право на пользование знаниями и умениями сотрудников» или «Человеческий капитал». Человеческий капитал показывается в активе баланса и амортизируется. Формируются «Финансовые обязательства по вкладам в человеческий капитал» или «Фонд развития профессионального уровня сотрудников организации» за счет нераспределенной прибыли
Чайковская Л.А. и Быстрова Ю.О., Парасоцкая Н.Н., Куликов А.А., Головай Н., Давидюк Т.В.	1. На счете «Инвестиции в человеческие ресурсы» рекомендуют учитывать расходы на наем, развитие сотрудников; 2. Советуют варианты учета вложений в человеческий капитал: а) капитализировать, но при этом учитывать капитал организации, как актив.	Представить в финансовой отчетности: - Баланс (статья «Инвестиции в человеческие ресурсы»); - Баланс (статья «Деловая репутация»), Примечание к финансовой отчетности;

Продолжение таблицы 15

1	2	3
	<p>б) затраты на наем, развитие целесообразно капитализировать, а вот расходы на обеспечение и выбытие учитывать, как текущие;</p> <p>в) показывать, как расходы текущего момента;</p> <p>г) отражать, как составляющий элемент профессионального имиджа организации</p>	<p>- Отчет о прибылях и убытках (включить в состав расходов по обычным видам деятельности),</p> <p>Примечание к финансовой отчетности (показать, как составной элемент текущих расходов)</p>
Лесневская Н.А.	<p>В разделе 1 Баланса «Необоротные активы» рекомендует открыть счет «Вложения на воспроизводство человеческого капитала» и субсчета:</p> <ul style="list-style-type: none"> - «Расходы на обучение, переподготовку и повышение квалификации сотрудников»; - «Вознаграждения сотрудникам, выплаченные по окончании трудовой деятельности»; - «Социальные выплаты, осуществляемые в процессе трудовой деятельности» 	<p>Формирование расходов осуществляется при помощи капитализации текущих активов, а к процедуре рекапитализации влечет их списание или возмещение</p>
Обущенко Т.Н.	<p>1. Могут быть отражены данные о стоимости человеческих активов:</p> <ul style="list-style-type: none"> - в I разделе баланса «Внеоборотные активы»; - во II разделе баланса «Оборотные активы»; - на субсчете «Человеческий капитал» в разделе баланса «Капитал»; - на забалансовых счетах. <p>2. В счете «Добавочный капитал» в разделе «Капитал» рекомендуется открыть новый субсчет «Человеческий капитал».</p> <p>3. Ввести новый счет «Износ человеческих активов» в разделе баланса «Забалансовые счета»</p>	<p>В счете «Добавочный капитал» в разделе баланса «Капитал» открыть субсчет «Человеческий капитал».</p> <p>Счет «Износ человеческих активов», предназначенный для обобщения информации о перемещении сумм износа по объектам человеческого актива</p> <p>В конце отчетного периода, а также на дату выбытия человеческого капитала происходит начисление амортизации</p>
Легенчук С.Ф., Королук Н.М.	<p>Предлагают:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) для учета в составе субсчета «Человеческие активы» на забалансовом счете «Неимущественные интеллектуальные активы» внести изменения в План счетов; 2) на счете «Человеческий капитал» в забалансовом учете показывать человеческий капитал на следующих субсчетах: 	<p>Рекомендуется применять затратный метод при проведении оценки, суть которого: сумма аккумулированных расходов на содержание сотрудников, повышение их квалификации, помноженная на показатель опыта.</p>

Продолжение таблицы 15

1	2	3
	<ul style="list-style-type: none"> - «Человеческий капитал сотрудников административного аппарата»; - «Человеческий капитал сотрудников производственных отделов»; - «Человеческий капитал других сотрудников» 	<p>В составе внутренней отчетности показывать:</p> <p>«Отчет о человеческом капитале», который должен отображать:</p> <ul style="list-style-type: none"> - фактор опыта; - расходы на содержание сотрудников; - расходы на обучение сотрудников
<p>Примечание – Составлено автором на основании источников [26, с.5; 36, с.45; 52, с.51; 192, с. 70; 198, с. 35; 201-208]</p>		

Из таблицы 15 видно, что в данный момент сложилось несколько подходов к отражению в бухгалтерском учете человеческого капитала. Балансовую стоимость «человеческого капитала» большинство ученых предлагают отражать в первом разделе актива бухгалтерского баланса в составе статьи «Нематериальные активы».

М.А. Мейриева также рекомендует отражать в составе нематериальных активов особенно уникальные человеческие ресурсы. По образцу с налоговым учетом рекомендуется применять с привлечением метода двойной записи забалансовый учет. Посредством капитализации всех затрат, которые связаны с рекрутингом сотрудников и их образованием, рассчитывается первоначальная стоимость.

«Подытожив деятельность зарубежных футбольных профессиональных клубов, А.В. Гошунова изучает вероятность и необходимость учета человеческого капитала. Расходы на получение прав распоряжения и использования регистрациями профессиональных футболистов отражаются на счете «Инвестиции в человеческий капитал» как нематериальные активы. Данные расходы аккумулируются на субсчете «Капитализация затрат на получение прав распоряжения и использования регистрациями игроков» счета «Инвестиции в человеческий капитал» [26, с.3].

Возможность учитывать на забалансовых счетах человеческий капитал рассматривают многие ученые, так как человеческий капитал нельзя считать имуществом организации по большинству свойств. «По опыту украинского учета лишь то имущество, которое затрагивает права собственности организации показывается в балансе. В связи с этим для использования в управленческом учете всех данных и наибольшей детализации информации экономического, производственного и юридического признака в деятельности украинского учета применяются забалансовые счета, так как эта страна относится к системе права романо-германского влияния» [52, с.53]. Значительно больше возможностей балансового учета для стран англо-американского влияния, это регламентировано МСФО, где прописано, что активы есть ресурсы, которые в

результате прошлых событий контролируются организацией и от этих ресурсов предполагают поступления будущих экономических преимуществ.

Как считает профессор С.Ф. Легенчук, «главным отличительным признаком, объектов, учитываемых на забалансовых счетах от общепризнанного подхода, является то, что, показываем не «чужие» активы (т.е. те, которые принадлежат другому индивиду), отражая интеллектуальные активы, не принадлежащие этой организации на неимущественных правах владения (неимущественные интеллектуальные активы), а те активы, которые по праву владения не принадлежат «никому» (т.е. в этом случае происходит распределение прав собственности), при этом только организация производит контроль над ними; а забалансовые счета как раз и рассчитаны для учета имущества и источников его образования (наличия и движения), которые какое-то время имеются в его управлении или на его контроле и хранении, но не являются собственностью этой организации» [52, с.53].

Заслуживает внимания работы ученой Т.В. Давидюк [63, с. 73], которая рассматривает теоретические и методологические аспекты развития бухгалтерского учета человеческого капитала. Им выработана в учетной системе методология отображения человеческого капитала в разрезе ее объектов.

Можно сделать вывод, что «возникло предостаточно подходов в данный момент, среди которых человеческий капитал предложено учитывать в составе профессиональной репутации организации, признавать активом, отдельным видом нематериальных активов, обязательством, расходом текущего периода» [209].

Фиксируются инициативы исследователей о признании как долгосрочного актива организации бухгалтерского учета человеческого капитала.

Ученые рекомендуют подвергать амортизации и добавлять в стоимость произведенного продукта расходы на становление и совершенствование человеческого капитала.

Вместе с тем данная методика расчета очень трудоемкая и ее невозможно применить во всех организациях без исключения (таблица 16).

Таблица 16 – Отражение в бухгалтерском учете человеческого капитала

№ п/п	Действие	Отражение в отчетности	Счет
1	2	3	4
1	Капитализировать	Статья «Инвестиции в человеческий капитал - Баланс	Инвестиции в человеческий капитал
	Списать (через амортизационные отчисления)	В составе расходов по обычным видам деятельности - Отчет о финансовых результатах	Текущие расходы
2	Отражать в составе деловой репутации организации	Статья «Деловая репутация» - Баланс	-

Продолжение таблицы 16

1	2	3	4
3	Отражать в составе совокупности расходов по инвестициям	Пассив - в составе обязательств по оплате труда сотрудников - Баланс	-
4	Списать	В составе расходов по обычным видам деятельности - Отчет о финансовых результатах	Текущие расходы
5	Списать при применении	Отчет о финансовых результатах	Текущие расходы
6	При формировании капитализировать	Актив баланса	Инвестиции в человеческий капитал
7	При воссоздании капитализировать	Актив баланса	Инвестиции в человеческий капитал
Примечание – Составлено автором на основании источников [52, с.56; 210]			

Можно представлять расходы на совершенствование человеческого капитала «в виде последовательных фаз: поиск сотрудников, найм, адаптация работников, аккумулярование потенциала роста, достижения профессионализма, профориентация работников, обучение и повышение квалификации работников, преобразование знаний вследствие повышения квалификации, «моральное устаревание», ослабление мастерства работников» [52, с.52].

Бухгалтерский учет считается полезной информационной системой учетно-информационного обеспечения управления человеческим капиталом. Не принижая ценности рассмотренных исследований в этой части экономической науки, необходимо подчеркнуть, что в данный момент не существует методов бухгалтерского учета человеческого капитала и отображения его в отчетности, которые соответствовали актуальным требованиям пользователей учетных данных.

«Интегрированная система для организации управленческого учета позволяет использовать балансовые и забалансовые счета бухгалтерского учета. При этом необходимо отразить в учетной политике организации выбранный вариант организации управленческого учета» [199, с.35].

Бухгалтерский учет человеческого капитала призывает к использованию необходимых аналитических и синтетических счетов, с использованием метода двойной записи создание характерной модели их соотношения с остальными счетами. Человеческий капитал не может использоваться в полной мере на протяжении 1-го производственного цикла и переносить всю стоимость произведенную продукцию. Значит, человеческий капитал не соответствует требованиям признания этого актива как оборотного. В то же время, при найме сотрудника, в большинстве случаев, планируется, что он будет работать в организации долгий период. Вообще не имеет смысла думать о вероятной

реализации человеческого капитала. Следовательно, человеческий капитал вынужден искать свою позицию среди долгосрочных активов.

В число долгосрочных активов входят: основные средства, НМА, финансовые вложения и т.д. Ни одна из них по своему воплощению не отвечает требованиям человеческого капитала. Но по значению для организации он близок нематериальному активу, в связи с этим свою позицию в балансе он вынужден найти вблизи с НМА.

Таким образом, в Типовом плане счетов бухгалтерского учета РК необходимо [211]:

1) в подразделе 2700 «Нематериальные активы» ввести счет 2790 «Человеческий капитал» для отражения операций по движению человеческого актива. К этому счету открыть:

- субсчет 2791 «Стоимость человеческого капитала» для резюмирования данных о существовании и движении человеческого актива. Субсчет активный: по дебету отражается расчетная первоначальная стоимость поступившего человеческого капитала, по кредиту – стоимость выбывшего человеческого капитала;

- субсчет 2792 «Затраты на обучение сотрудников, переподготовку и повышение квалификации» внутри организации и по договорам с учебными заведениями. Пассивный субсчет: по дебету отражаются фактические затраты работодателя на обучение сотрудников, по кредиту – списание сумм на текущие расходы;

- субсчет 2793 «Амортизация человеческого капитала», где отражается движение суммы амортизации человеческого капитала. Субсчет пассивный: по кредиту начисление амортизационных отчислений, по дебету – списание;

2) для учета задолженности по амортизации человеческого капитала открыть:

- в счете 4060 «Прочие долгосрочные финансовые обязательства» открыть субсчет 4060-1 «Долгосрочные финансовые обязательства по амортизации человеческого капитала»;

- в счете 5530 «Резерв на переоценку нематериальных активов» открыть субсчет 5530-1 «Резерв на переоценку человеческого капитала».

3) В бухгалтерском учете стоимость безвозмездно полученного имущества признается доходом. Поэтому в счете 6220 «Доходы от безвозмездно полученных активов» открыть субсчет 6221 «Доходы от безвозмездно полученных активов, необлагаемые налогом». Субсчет активный: по дебету счета показывают суммы прибывшего человеческого капитала в организацию и в сторону увеличения в связи с переоценкой; по кредиту счета показывают преобразование стоимости человеческого капитала с учетом износа, выбытием человеческого капитала и переоценкой в сторону уменьшения;

4) установить счет «Износ человеческого капитала» в разделе «Забалансовые счета» для суммирования данных по объектам человеческого капитала об изменении сумм износа.

Преобразования в активной части баланса обязательно должно также происходить с надлежащими преобразованиями в пассивной части.

Небезызвестно, пассив баланса включает в себя обязательства (краткосрочные и долгосрочные), капитал (уставный, резервный, добавочный и т.д.). Поэтому, необходимо ввести в баланс строку 413-1 «Резерв по человеческому капиталу» (Приложение Л, М).

Следовательно, ни на одном из применяемых счетов учета капитала данные о человеческом капитале не могут быть показаны. Наиболее близким является счет 5530 «Резерв на переоценку нематериальных активов», в котором показаны корреспонденции по переоценке нематериальных активов. В этом счете необходимо открыть субсчет 5530-1 «Резерв на переоценку человеческого капитала».

«Когда индивид поступает на работу по завершении обучения в учебном заведении, в его трудовой книжке в первый раз выполняется запись об устройстве на работу, индивид как физическое лицо становится на учет в Налоговой службе по индивидуальному подоходному налогу, как плательщик пенсионных взносов в Едином накопительном пенсионном фонде и как застрахованный - в Фонде социального и Фонде обязательного медицинского страхования. В балансе появляется новый человеческий капитал, так как в контингенте организации возникает новый работник. Работник определяется в соответствии с документами: удостоверения личности, диплома об образовании; в бухгалтерии в карточке по учету человеческого капитала проставляется учетная запись (по величине приобретенного образования, а также по уровню и стадии образования)» [26, с.4].

В течение всего периода трудовой деятельности работника в карточку заносится информация по вновь созданному человеческому капиталу, увеличение (уменьшение) капитала по результатам переоценки, а также иная информация (Приложение Н). В ходе инвентаризации человеческого капитала можно провести проверку полноты и достоверности произведенных записей.

При принятии работника в штат организации в первую очередь осуществляется установление первоначальной стоимости поступившего человеческого капитала. Оформление поступления человеческого капитала подтверждается заключением трудового договора приема сотрудника на работу.

Корреспонденция счетов при поступлении человеческого капитала:

1) Д-т субсчета 2791 «Стоимость человеческого капитала»

К-т субсчета 6221 «Доходы от безвозмездно полученных активов, необлагаемые налогом»;

2) *учет затрат на внутренне созданный человеческий актив:*

- при обучении по договору с образовательным учреждением (таблица 17) затраты списываются в дебет счета «Краткосрочная кредиторская задолженность поставщикам и подрядчикам» с кредита счета «Денежные средства» в сумме, уплаченной за обучение (таблица 17):

Таблица 17 – Корреспонденция счетов при обучении по договору с образовательным учреждением

Содержание операции	Д-т	К-т
1	2	3
Учет затрат создание человеческого капитала: 1) при обучении по договору с образовательным учреждением	3310 «Краткосрочная кредиторская задолженность поставщикам и подрядчикам»	1000 «Денежные средства»
2) внутри организации и на ее средства:		
- трудовые затраты	2792 «Затраты на обучение сотрудников, переподготовку и повышение квалификации»	3350 «Краткосрочная задолженность по оплате труда»
- отчисления от оплаты труда	2792 «Затраты на обучение сотрудников, переподготовку и повышение квалификации»	3210 «Обязательства по социальному страхованию»
- амортизация основных средств	2792 «Затраты на обучение сотрудников, переподготовку и повышение квалификации»	2420 «Амортизация основных средств»
- сырье и материалы	2792 «Затраты на обучение сотрудников, переподготовку и повышение квалификации»	1310 «Сырье и материалы»
Оприходование человеческого актива	2791 «Стоимость человеческого капитала»	2792 «Затраты на обучение сотрудников, переподготовку и повышение квалификации»
При обучении на собственные средства сотрудника	2791 «Стоимость человеческого капитала»	6221 «Доходы от безвозмездно полученных активов, необлагаемые налогом»
Примечание – Составлено автором		

- при обучении в самой организации – выплаты «приглашенным профессорам, преподавателям, отчисление взносов органам социального и обязательного медицинского страхования, начисление амортизации зданий, компьютеров, использование материалов и пр.» [26, с.8]. Корреспонденция счетов:

3) *начисление износа человеческого капитала.* Расчет износа и начисление амортизации производится в конце отчетного периода. На забалансовом счете «Износ человеческого капитала» будет учитываться износ.

По суммам начисленного износа делается бухгалтерская запись:

Д-т счета «Износ человеческого капитала»

К-т субсчета 2791 «Стоимость человеческого капитала»;

4) *переоценка человеческого капитала.* При увеличении стоимости человеческого капитала сравнительно с предыдущим периодом делается проводка:

Д-т субсчета 2791 «Стоимость человеческого капитала»

К-т субсчета 6221 «Доходы от безвозмездно полученных активов, необлагаемые налогом».

В случае, если была проведена переоценка человеческого капитала и обнаружено, что работник не прогрессирует в развитии в профессиональном плане, а наоборот, его знания имеют наименьшую значимость и устарели, чем какое-то время назад делается обратная проводка:

Д-т субсчета 6221 «Доходы от безвозмездно полученных активов, необлагаемые налогом»

К-т субсчета 2791 «Стоимость человеческого капитала»;

5) *выбытие человеческого капитала*. Подлежит списанию со счетов бухгалтерского учета стоимость выбывающего человеческого капитала:

- сумма остаточной стоимости человеческого капитала выбывающего сотрудника при аннулировании трудового договора и исключении работника из штата списывается следующим образом:

Д-т субсчета 6221 «Доходы от безвозмездно полученных активов, необлагаемые налогом»

К-т субсчета 2791 «Стоимость человеческого капитала»;

- работодатель принимает в расходы затраты на повышение квалификации, которые оплачены организацией, если работник примет решение об увольнении менее чем через 5 лет:

Д-т субсчета 7480-1 «Расходы по амортизации человеческого капитала»

К-т субсчета 2792 «Затраты на обучение сотрудника, переподготовку и повышение квалификации».

В результате обучения стоимость приобретенного человеческого капитала измеряется таким образом: прошедшему обучению работнику, предписывается по материалам прослушанного курса сдать тесты.

Выполнение тестов оценивается в два, три, четыре и пять баллов с присвоением соответствующих коэффициентов 0,4; 0,6; 0,8; и 1.

Полученный коэффициент после этого умножается на стоимость обучения, и в итоге выходит стоимость нового человеческого капитала, приобретенного в результате обучения.

Потом, после выполнения работником тестов по материалам пройденного курса и определения стоимости полученного человеческого капитала оформляется бухгалтерская проводка:

Д-т субсчета 2792 «Расходы на обучение сотрудников, переподготовку и повышение квалификации»

К-т счета 3310 «Краткосрочная кредиторская задолженность поставщикам и подрядчикам».

Если в результате прохождения тестирования по материалам пройденного курса стоимость полученного человеческого капитала получилась меньше

суммы, которую заплатили за обучение, то образованная разница будет списана следующими бухгалтерскими проводками:

Д-т счета 7480 «Прочие расходы» и

К-т счета 3310 «Краткосрочная кредиторская задолженность поставщикам и подрядчикам»;

б) *амортизация человеческого капитала*. Следующим образом производится начисление амортизации человеческого капитала:

Д-т субсчета 2791 «Стоимость человеческого капитала»

К-т субсчета 2793 «Амортизация человеческого капитала».

Погашение амортизации человеческого капитала осуществляется из чистой прибыли организации по итогам года:

Д-т субсчета 2793 «Амортизация человеческого капитала»

К-т счета 5610 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) отчетного года».

Один из самых ключевых и сложнейших участков работы бухгалтера это учет труда и его оплаты, требующий точнейшей и оперативной информации, отражающей изменение числа сотрудников, категории сотрудников, затраты рабочего времени, производственных затрат. Согласно Трудовому Кодексу РК: подписание трудового договора является основанием осуществления трудовых отношений между работодателем и сотрудником (гл.4 Трудовой договор ТК РК) [212].

Ввод нового объекта – человеческого капитала в бухгалтерский учет неизбежно связан с вводом новых документов.

Учетная политика организации, которая разрабатывается с учетом рекомендаций, которые применяются на территории РК, координирует систему учета человеческого капитала.

Учетная политика налаживает систему оценки человеческого капитала:

- система выполнения тестирования для измерения первоначальной стоимости человеческого капитала для того, чтобы провести переоценку этого актива;

- сроки проведения и регулярность оценки или переоценки человеческого капитала;

- порядок осуществления оценки итогов тестирования, а также тесты, которые применяются для нахождения стоимости человеческого капитала.

Трудовой договор является документом, который служит основанием для учета человеческого капитала. Подписывая этот документ, сотрудник дает согласие на применение его знаний, умений в виде человеческого капитала организации.

Трудовой договор может иметь срочный характер, который обеспечивает работодателю какую-то определенность в том, что нахождение у него на балансе человеческого капитала не оказывается в прямом подчинении только от желаний сотрудника, но также юридически закреплено.

В то же время, для сохранения интересов сотрудника при условии подписания срочного договора важно вставить условие о том, что в случае ухудшения условий работы договор может быть досрочно прекращен. В договоре может прояснить по желанию работодателя и сотрудника, что под собой подразумевает ухудшение или не ухудшение условий труда.

Информация о первоначальной стоимости человеческого капитала всех сотрудников собирается в ведомости первоначальной оценки человеческого капитала (таблица 18).

Таблица 18 – Ведомость первоначальной оценки человеческого капитала

Сотрудники	Теоретические знания			Практические навыки			Итого, тыс. тг	Проводка	
	оценка за тесты	k _{теор}	стоимость ЧК*, тыс. тг**	оценка за задания	k _{прак}	стоимость ЧК, тыс. тг		Д-т	К-т
-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Итого ЧК организации	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Примечание ¹ – ЧК* – человеческий капитал; тг** - тенге									
Примечание ² – Разработано автором									

Карточка учета человеческого капитала заводится на нового работника при приеме его на работу, в ней показывается первоначальная стоимость его человеческого капитала, если имели место затраты на обучение, стоимость приобретенных знаний, навыков в результате получения образования, а также результаты переоценки человеческого капитала (Приложение П).

Информация о стоимости поступившего человеческого капитала в результате обучения всех работников, сосредоточенная в ведомости накопленного вследствие получения образования человеческого капитала показана в таблице 19.

Таблица 19 – Ведомость накопленного вследствие получения образования человеческого капитала

Сотрудники	Стоимость полученного образования			Итоговая оценка	k _{об}	Стоимость ЧК			Прочие расходы		
	тг	проводка				тг	проводка		тг	проводка	
		Д-т	К-т				Д-т	К-т		Д-т	К-т
-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Итого	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Примечание –Разработано автором											

Необходимы следующие документы для внесения данных в ведомость приобретенного в результате получения образования человеческого капитала: документы, удостоверяющие достоверность платежа за обучение и ее стоимость; договор об оказании образовательных услуг учреждением образования; экзаменационная ведомость оценок знаний, полученных в результате обучения (итоговые результаты тестирования).

Информация о сумме накопленной амортизации человеческого капитала, полученного после обучения работников, группируется в следующем документе «Справка-расчет амортизации человеческого капитала, полученного в результате обучения сотрудников» (таблица 20).

Таблица 20 – Справка-расчет амортизации человеческого капитала, полученного в результате обучения сотрудников

Сотрудники	Стоимость ЧК, тыс. тг	Начисленная амортизация, тыс. тг									Итого амортизация	Остаточная стоимость ЧК
		январь			...			декабрь				
-	-	-			-			-			-	-
-	-	-			-			-			-	-
Итого	-	-	Д-т	К-т	-	Д-т	К-т	-	Д-т	К-т	-	-
			-	-		-	-		-	-		
Примечание –Разработано автором												

В таблице 21 отражены результаты переоценки человеческого капитала по всем сотрудникам представляются в ведомости переоценки человеческого капитала.

Таблица 21 – Ведомость переоценки человеческого капитала

Сотрудники	Стоимость ЧК на начало отчетного периода			Переоцененная стоимость ЧК			Увеличение/уменьшение ЧК		
	теор. знания	прак. навыки	итого	теор. знания	прак. навыки	итого	тенге	проводка	
								Д-т	К-т
-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Итого	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Примечание –Разработано автором									

Ведомость переоценки человеческого капитала составляется на основе итоговых данных тестов и оценивания практических навыков сотрудников. Информация о стоимости человеческого капитала организации на конец периода показана в таблице 22.

Ведомость стоимости человеческого капитала организации на конец года заполняется на основании результатов тестирования и оценки теоретических знаний и практических навыков за весь отчетный период.

Таблица 22 – Ведомость стоимости человеческого капитала организации на конец года

Сотруд-ники	Теоретические знания			Практические навыки			Итого, тыс. тг
	оценка за тесты	к теор	стоимость ЧК, тыс. тг	оценка за задания	к прак	стоимость ЧК, тыс. тг	
-	-	-	-	-	-	-	-
-	-	-	-	-	-	-	-
Итого	-	-	-	-	-	-	-
Примечание –Разработано автором							

3.3 Модель применения интегрированного отчета о человеческом капитале организации в управленческом учете

Действенные вложения в человеческий капитал способствуют достижению стратегически важных задач за наименьший промежуток времени и на данный момент индивид с его образованием, квалификацией и опытом является важным резервом, побуждающим развитие организации. Такой подход в части человеческого капитала лишь в начале формирования, а вот в отчетности к раскрытию данных об общепринятых ресурсах уже сформировался конкретный подход.

Профессор Э. Фламхольц считает, что отчетность о человеческих ресурсах должна формироваться для того, чтобы увеличить качество финансовых решений посредством информирования внутренних и внешних пользователей об человеческих ресурсах. Он выделяет пять стадий исследования бухгалтерского учета человеческих ресурсов [106, с.1-5]:

На первой стадии (1960 - 1966 гг.) традиционные финансовые отчеты адекватно не раскрывают финансовую позицию организации благодаря тому, что человеческие активы не отображаются, поскольку отсутствует метод их оценки. Подавляющее большинство ранних исследований, посвященных человеческим ресурсам, сконцентрированы на определении стоимости человеческих ресурсов для управления ими менеджерами и инвесторами.

Вторая стадия (1966 - 1971 гг.) пытались сконструировать и проверить предложенные модели отображения человеческих ресурсов в отчетности на практике. Первая попытка экспериментального исследования проводилась в американской компании легкой промышленности «R.G. Barry Corporation in Columbus», которая внедрила программу HRA для учета инвестиционных расходов на человеческие ресурсы с использованием следующих счетов: инвестиционные расходы на найм; расходы на приобретение; официальные расходы на учебу и ознакомление; неофициальные расходы на учебу и ознакомление; инвестиционные расходы на получение опыта; расходы на развитие.

Третья стадия (1971 - 1976 гг.) в развитии человеческих ресурсов была предопределена ростом интереса к их отображению в бухгалтерском учете и отчетности. Американская ассоциация бухгалтеров создала комитет по бухгалтерскому учету человеческих ресурсов, который выдал отчеты о совершенствовании их бухгалтерского учета (CHRA), который назвал учет

человеческих ресурсов «процессом отождествления и установления информации о человеческих ресурсах и передача этих данных заинтересованным пользователям».

Непродолжительность *четвертой стадии (1976 - 1980 гг.)* обусловлена распространением идеи о том, что учет человеческих ресурсов отображал работников в балансе организации и рассматривал их в роли финансовых объектов. Однако, снижение интереса к учету человеческих ресурсов до конца 1970-х гг. было также результатом непрерывных проблем оценки и возникновением риска манипуляции данными.

Пятая стадия (началась в 1980 г.) была связана с оживлением внимания к учету человеческих ресурсов. При этом последователи учета человеческих ресурсов отмечают, что были использованы не финансовые индикаторы человеческих ресурсов, но они достаточны для того, чтобы повлиять на решение управленцев. Используя денежные измерители, в частности расходы, прибыль и стоимость, появляется возможность выполнения трех главных функции бухгалтерского учета человеческих ресурсов:

- 1) обеспечить получение информации о стоимости и значении людей как организационных ресурсов;
- 2) выступить основанием для облегчения принятия решений;
- 3) мотивировать менеджеров и инвесторов к признанию перспективы учета человеческих ресурсов.

В настоящее время финансовые отчеты не в состоянии измерить и показать наиболее существенные факторы бизнеса, которыми является человеческий, организационный и клиентский капитал. Финансовые отчеты не могут сообщить управленцам, обществу, инвесторам о роли человеческих ресурсов в будущем росте доходов организации.

В текущих экономических условиях для целей формирования и раскрытия информации о затратах на персонал, на основании рассмотренных методов и подходов можно заключить, что несмотря на возникающие сложности с признанием в качестве самостоятельного вида долгосрочных активов, идентификацией и объективной стоимостной оценкой в денежном выражении инвестиций в человеческий ресурс организации, невозможно выделить какую-то одну универсальную модель формирования информации о различных аспектах деятельности организации. Каждый подход индивидуален и требует точечной настройки под действующую финансово-хозяйственную деятельность субъекта.

В составе данных финансовой отчетности лимитированное раскрытие человеческого капитала сопровождало в бухгалтерском учете и отчетности выработку отдельных версий представления данных об этом ресурсе. В таблице 23 среди всего разнообразия версий представления информации о человеческом капитале подчеркнем такие подходы в финансовой отчетности.

Вместе с тем, в нефинансовой отчетности можно показывать информацию о персонале. В соответствии с МСФО 1 «Представление финансовой отчетности»: «организация может показывать дополнительные данные, которые сопровождают финансовую отчетность, при условии, что исполнительный орган воспринимает при утверждении экономических решений ее ценной для

заинтересованных лиц» [200]. Этими дополнительными данными на современном этапе развития могут выступать данные о человеческом капитале.

Таблица 23 – Подходы, показывающие включение человеческого капитала в финансовую отчетность

Подход	Недостатки	Комментарий
1	2	3
1. По статье «Инвестиции в человеческий капитал» показать человеческий капитал в балансе	В качестве актива несогласованность критериям признания. Трудности с определением срока полезного применения	Человеческий капитал является активом, вложения в человеческий капитал капитализируются
2. По статье «Деловая репутация» показать человеческий капитал в балансе и в финансовой отчетности раскрытие информации о человеческом капитале	Внутренне сформированная деловая репутация организации в качестве актива не признается, потому что очень трудно ее идентифицировать и провести убедительную оценку	При покупке бизнеса организация, которая приобретает бизнес оплачивает не только активы, которые показаны в учете организации, но платит и за специально обученных сотрудников
3. В составе текущих расходов раскрытие информации о человеческом капитале в финансовой отчетности	Такой вариант учета человеческого капитала соответствует лишь для организаций, в которых небольшой удельный вес затрат на человеческие ресурсы	
4. В составе обязательств показать человеческий капитал в пассиве баланса	В той же мере, что и в предшествующем подходе, человеческий капитал отражен опосредованно и данных о человеческом капитале не хватает	Рекомендуется сформировать фонд «Финансовые обязательства по платежам в человеческий капитал» за счет нераспределенной прибыли
Примечание – Составлено автором на основании источников [213, 214]		

«В частности, для раскрытия данных о человеческом капитале Институт управления человеческим капиталом, осуществляющий услуги в области аналитики кадров и прогнозирования величин управления человеческим капиталом, подготовил три отчета, известные нам как отчеты о человеческом капитале, которые состоят из:

- баланс человеческого капитала – этот отчет способствует количественно определить значимость человеческих ресурсов, а также рассчитать стоимость человеческого капитала с учетом категории сотрудников;

- отчет о движении человеческого капитала обеспечивает данными о перемещении человеческих ресурсов с разделением по длительности времени с анализированием ситуации, где и как человеческий капитал размещается и применяется;

- отчет о воздействии человеческого капитала на итоговые финансовые результаты – отчет дает количественную оценку того, каким способом человеческий капитал проявляет воздействие на финансовые величины» [214, с.2].

Необходимо отметить, что в данный период инвестиции в человеческий капитал владеют значительной долей в общем капиталовложении и поэтому отображение в отчетности информации о человеческом капитале представляет огромную ценность. Качество данных о человеческом капитале и стратегии управления им, которые подлежат раскрытию в отчетности и способствуют пользователям в оценке результативности таких вложений, в настоящий период не имеет конкретного регламентирования и требует более детального исследования, то данные об активах и обязательствах, которые показаны в финансовой отчетности организации, являются доступными для пользователей, а также могут быть подвержены анализу. Поэтому от современных ученых поступают предложения формировать внутреннюю финансовую отчетность для управленческого персонала, которая строится на группировке расходных статей по формированию, воспроизводству и использованию человеческого капитала на уровне организации с целью эффективного им управления.

В бухгалтерской науке присутствуют довольно фундаментальные правила и принципы, зависимость между объектами, которые в течение столетий оказываются неизменными, но бухгалтерская наука не имела бы возможности для развития, если бы в науке не появлялись новые подходы и новые направления, способствующие подходить учетно-отчетным данным, первое, степени развития общества, экономики, передовых информационных технологий и, второе, не противоречить информационному спросу пользователей. Регулярно создаваемые учетные нововведения - от незначительных до глобальных, весьма часто не содержат долговременного характера или касаются небольшого числа организаций. Но отдельные нововведения в бухгалтерской науке обретают широкую популяризацию и, существуя вполне длительный период, совместно создают новый этап ее формирования, скорее всего и новую модель.

Исследование направлений становления финансовой отчетности сопряжено с проблемой – трудности изучения финансовой отчетности отдельно от других видов учетов и отчетностей, а не только от финансового учета. Все виды информации, технологии и методологии ее развития соотносятся между собой на нынешнем этапе становления информационной поддержки экономики.

Стандарт по интегрированной отчетности, который был создан в 2013 году Международным советом по интегрированной отчетности является одним из ключевых документов, который регулирует отражение в отчетности данных о человеческом капитале. В этом стандарте определены все принципы, концепции, рекомендации и требования для составления интегрированного отчета.

Потребность введения интегрированной отчетности можно описать тем, что вкладчики настаивают на всем большем раскрытии в отчетности данных о разного рода сторонах работы организации. Инвесторы заинтересованы не только в данных о финансовом положении организации и результатах ее работы,

которые отражены в финансовой отчетности, но и данными об экономических и социальных факторах. Представление пользователям интегрированной отчетности в ситуации большой конкуренции является результативным средством роста репутации организации и ее инвестиционного достоинства.

В результате чего, интегрированная отчетность будет содействовать внедрению организациями наиболее мотивированных решений с точки зрения целей устойчивого развития, а вкладчики и другие инвесторы извлекут более существенные данные о результатах их работы. Такие действия нуждаются в разработке и становлении новой системы отчетности, сочетающей в себе требования, которые могут использоваться при подготавливании традиционной финансовой отчетности, включая при создании интегрированной отчетности наилучшие стратегии.

Тем временем, на данный момент не существует конкретного регулирования того, в каком виде в интегрированной отчетности должны быть показаны данные о человеческом капитале, а также какие величины рентабельности стратегии управления этим резервом являются приемлемыми. Организация обязана конкретно в области управления персоналом обозначить свою политику, вдобавок предложить анализ того, как именно осуществляется достижение стратегических целей в этой области, т.е. в той ее части, которая затрагивает человеческий капитал при создании интегрированной отчетности.

Формирование интегрированной отчетности вызвало возникновение концепции «интегрированной отчетности». В свою очередь, интегрированный отчет рассчитан для выражения связей между финансовой деятельностью организации, экономической, природной и социальной ситуации, в которой она осуществляет свою деятельность, подготовка нужных данных о перспективах, стратегии управления, результативности организации в разрезе экономической, природной и социальной среды.

Концепция интегрированной отчетности является собой процесс, в результате чего организация предоставляет данные в виде периодического отчета, который связывающего между собой финансовые и нефинансовые данные. Ее также определяет стратегически обращенный фокус раскрытия информации. В соответствии с определением, которое зафиксировано в МСИО, интегрированный отчет — это лаконичное обозначение того, как управление, стратегия, перспективы и результаты организации во взаимосвязи с внешней средой подводят к воспроизведению стоимости в долгосрочной, среднесрочной и краткосрочной перспективе развития организации.

Ее цель состоит в возникновении общей концепции корпоративной интегрированной отчетности, которая могла бы быть организована вокруг ее модели бизнеса, всех стратегических задач и корпоративного управления организации. Задачи данной концепции определены таким образом [215]:

- выполнить требования долгосрочных инвесторов по удовлетворению их информационных потребностей, проиллюстрировав при этом результаты принятия решений в перспективе на долгосрочный период;
- показать взаимосвязь между финансовыми факторами и факторами ESG в принятии решений, который могут повлиять на долгосрочные итоги

осуществления работы бизнеса, при этом выработав прозрачную и понятную связь между его экономической ценностью и устойчивостью бизнеса;

- для регулярного введения в процесс принятия решений подготовить по ESG-факторам формат отчетности;

- с краткосрочных на долгосрочные показатели сдвинуть акцент в данных оценки результатов деятельности бизнеса;

- показать в отчетности больше данных для ежедневного управления операциями, которые применяет менеджмент.

Ключевые компоненты интегрированной отчетности отражены на рисунке 21.



Рисунок 21 – Структура концепции интегрированной отчетности

Примечание – Составлено автором на основании источников [215, с. 2; 216]

На рисунке 21 отображены ключевые компоненты интегрированной отчетности, которые находят свое место в формируемой концепции: уже сейчас издаваемые в различных формах финансовые данные, данные по воздействию бизнеса на окружающую среду и по социальному фактору, данные по осуществлению надзора и имеющимся вознаграждениям руководства, а также разъяснения менеджмента.

Такое понятие как корпоративная прозрачность непосредственно связано с концепцией интегрированной отчетности. Интегрированный отчет способствует наиболее конкретному и наглядному отражению важных данных о возможностях организации образовывать стоимость на протяжении краткосрочного, среднесрочного и долгосрочного этапов.

Выполнение условий прозрачности определяется тем, что организация не только показывает информацию о финансовом капитале, но также и сведения о человеческом, интеллектуальном, производственном, социальном, природном капиталах и их взаимодействии и взаимосвязи между собой, которое, равным образом, оказывает влияние на возможность образования организацией своей стоимости в разные промежутки времени как для самой организации, так и для ее акционеров.

Человеческий капитал необходимо не только развивать, но и сохранять. Для этого целесообразно постоянно создавать дополнительные капиталовложения в его формирование и становление, а также обеспечивать действенную систему управления человеческим капиталом. Вследствие этого в условиях цифровой

экономики формирование и становление методологии комплексной оценки человеческого капитала, а также отображения человеческого капитала в отчетности организаций являет собой актуальную задачу, которая обладает научным и практическим содержанием.

Для осуществления процесса подготовки и становления интегрированной отчетности о человеческом капитале целесообразно усовершенствование подходов к отображению в учетно-информационной системе данных о деятельности организации [217].

При рассмотрении точек зрения американских исследователей С.А. Дипиазы и Р.Дж. Экклза, единый отчет — это документ, который включает в себя финансовые и нефинансовые данные о работе организации [218]. Как отмечает директор программы по деловой этике Т. Лессидренска, являющаяся уполномоченной Глобальной инициативы по отчетности, интегрированный отчет в первую очередь представляет собой управленческую отчетность, рассматриваемую как практическую базу для управления организацией [219].

Профессор С.Ф. Легенчук подчеркнул такие единые направления становления бухгалтерского учета и отчетности [220]:

в учете:

- использование учетных данных для гарантирования утверждения эффективных управленческих решений;
- увеличение состава объектов бухгалтерского учета;
- плавный переход к оценкам по справедливой стоимости и прогнозным значениям от исторических оценок;

в отчетности:

- разработка ориентации финансовой отчетности для общего пользования;
- потребность снабжения данными: перспективного и прогнозного назначения; нефинансовых о важных факторах, формирующих стоимость для организации; финансовых и нефинансовых данных о социальном и экологическом функционировании организации; об объектах высокопроизводительной экономики.

У ученых прослеживаются противоречия из-за видов капитала, которые должны быть обязательно проанализированы в отчетности. Например, ученые-экономисты О.В. Плотникова и В.С. Плотников, Н.В. Малиновская, М.А.Вахрушина, О.В. Ефимова, Л.Н. Герасимова, С.А. Самусенко соглашались с необходимостью раскрытия в интегрированной отчетности информации по шести видам капитала.

В связи с этим исследуем понятия интегрированной отчетности, которые отражены в различных научных изданиях (таблица 24).

На основании данного рассмотрения определено, что помимо группировки составляющих человеческий капитал, для составления данных бухгалтерского учета и их предстоящего отражения в отчетности, создание методологии интегрированной отчетности призывает к детализации определения «интегрированная отчетность».

Таблица 24 – Обзор определений понятия «интегрированная отчетность»

№ п/п	Автор / источник	Определение
1	Когденко В.Г. и Мельник М.В.	Интегрированная отчетность представляет собой отчет, передающий информацию акционерам о будущем тенденции развития организации, и отражает социально-экологическую ответственность и доходность ее деятельности
2	Малиновская Н.В. и Малиновский М.Д.	Интегрированная отчетность представляет собой современную модель корпоративной отчетности, которая базируется на концепции интегрированного мышления и содержит данные управленческой и финансовой отчетности, а также отчета об устойчивом развитии организации
3	Гетьман В.Г.	Интегрированная отчетность, в противоположность от традиционной, содержит данные, которые целесообразны для управления финансовым и остальными видами капитала; имеет наибольшую прозрачность и предлагает данные кратко- и средне- и долгосрочного направления
4	Коротецкий И.	Интегрированная отчетность есть современный инструмент, который в скором времени сможет подготовить эффективную деятельность организаций с разными рынками сбыта и широким кругом акционеров
5	Штукельбергер К.	Цель интегрированной отчетности состоит в том, чтобы увязать финансовую и нефинансовую информацию, отражающую вероятность воссоздать свое преимущество в кратко-, средне- и долгосрочных планах
6	Федоров Д.Р	Интегрированная отчетность – это процесс сбора, анализа и обобщения количественных и качественных показателей работы организации в процессе составления интегрированного отчета
Примечание – Составлено на основании источников [221-226]		

Рассмотренные понятия интегрированной отчетности, дополняющие и не противоречащие друг другу, позволили изложить наше авторское определение: «Интегрированная отчетность представляет собой современный подход, являющийся новым этапом развития бухгалтерского учета, а также новейший способ информирования акционеров о финансовом положении и результатах работы организации, который содержит не только финансовые, но и нефинансовые данные» [227].

Интегрированная отчетность является комбинированием (но не автоматическим) финансовых данных, представленных по МСФО, с нефинансовыми данными в области устойчивого развития. Интегрированная отчетность должна основываться на 3-х концепциях.

В противовес финансовой отчетности интегрированная включает в себя совокупные данные о человеческом капитале организации. При ее составлении обязательно учитываются стратегические цели, что позволяет делать прогноз развития организации, как показано в таблице 25.

Таблица 25 – Сравнительная характеристика интегрированной и финансовой отчетности

Критерий	Интегрированная отчетность	Финансовая отчетность
Состав информации	Включает информационные данные не только о финансовых результатах деятельности, но и о внешних действиях	Охватывает данные об активах, пассивах, финансовых результатах и денежных потоках
Капитал	Включает данные о шести видах капитала (финансовый, промышленный, человеческий, интеллектуальный и т.д.)	Включает информационные данные только о финансовом капитале
Взаимосвязь информации	Взаимозависимая информация	Разрозненные данные и интерпритации руководства
Периметр отчетности	Подчиняется рискам, возможностям и результатам, оказывающим значительное воздействие на способность организации образовывать стоимость	Подчиняется стандартам отчетности, которые регулируют понятие контроля
Точность отражения элементов отчетности	Более точно учитывает ресурсы организации, а также результаты ее работы	Не точно и ограничено показаны отдельные элементы отчета
Способность к адаптации	Высокая, способность отвечать на обстоятельства	Низкая, конкретное соблюдение правил
Временной промежуток	Кратко-, средне- и долгосрочный	Краткосрочный
Возможность прогнозирования	Нацеливание на будущие периоды, заполнение проводится с необходимым учетом всех видов рисков и стратегических целей организации	Нацеливание на прошлые результаты работы не дает возможность прогнозировать будущее организации
Прозрачность	Высокая прозрачность, потому что отражается больше информации осуществления работы организации	Невысокая прозрачность, потому что отражается небольшое количество информации осуществления работы
Регламентация	Не регулируется МСФО	Регулируется законодательством и МСФО
Примечание – Составлено автором на основании источников [228, 229, 230]		

1-ой фундаментальной концепцией интегрированной отчетности выступает концепция множественности капиталов, которая состоит в том, что капиталы являются источниками образованной стоимости и ресурсами в бизнес-модели организации.

2-ой фундаментальной концепцией является бизнес-модель, которая находится в основе интегрированной отчетности. Бизнес-модель организации является подобранной ею структурой ресурсов, ведение бизнеса, результатов и продуктов, которая направлена на образование стоимости в кратко-, средне- и

долгосрочных этапах времени и ее возможно принять за базовую деятельность организации.

3-ей фундаментальной концепцией интегрированной отчетности выступает «создание стоимости». Интегрированная отчетность показывает, как организация образует стоимость, повышая, сокращая или модифицируя размер капиталов, которые увязаны с деятельностью организации. Интегрированная отчетность отражает наиболее широкую взаимосвязь образования стоимости, в отличие от традиционной отчетности. При этом она должна предоставлять стейкхолдерам не только необходимые данные, но и составить целостную картину взаимозависимости и взаимосвязанности отличных друг от друга видов капитала (таблица 26).

Таблица 26 – Виды капитала, применяемые в организации

Тип капитала	Определение капитала
Производственный	Физические объекты, которые организациями возможно применять для производства товаров и оказания услуг
Финансовый	Собственные и заемные средства организации, используемые для производства товаров и услуг
Человеческий	Умения и опыт индивидов, их восприимчивость к инновациям. Компоненты: - соглашение и содействие управления организацией этическими ценностями (к примеру, признание прав людей); - навык в понимании и реализации стратегии организации; - поддержка и стимул для повышения качества, способность к сотрудничеству и лидерству
Социальный	Институты и взаимоотношения внутри и между сообществами, группами акционеров и остальные взаимоотношения. Компоненты: - единые ценности, поведение; - основные отношения, доверие, поддержка, которые организация выстраивает и старается поддерживать с партнерами и клиентами; - лицензии организации на работу
Интеллектуальный	Нематериальные активы, которые создают конкурентное преимущество: репутация, бренд и сама интеллектуальная собственность (авторское право, патенты, программное обеспечение и т.д.)
Природный	Обязательные ресурсы для производства товаров, оказания услуг, а также воздействие организации на окружающую среду. Включает: - земля, вода, ресурсы, полезные ископаемые, леса; - здоровье экосистемы и биоразнообразие
Примечание – Составлено автором на основании источников [231, 232]	

Интегрированная отчетность рассчитана для решения таких проблем: отчетность, отражающая не только финансовые, но и нефинансовые данные в сжатой и удобной для пользователя форме. Основной целью интегрированной отчетности является формирование универсальной и общей концепции

корпоративной отчетности, которая создана применительно к самой бизнес-модели, к стратегическим целям и стандартам управления организацией.

Другой важной составляющей отчета является концепция интегрированного мышления. Согласно МСИО развитие такого мышления будет способствовать финансовой стабильности и устойчивому развитию компании, так как такое мышление нацелено на эффективное и продуктивное распределение капитала. Более того, само внедрение составления интегрированной отчетности в организации требует от руководства организации лидерского типа поведения, основанного на социальной ответственности бизнеса.

Мы можем сделать заключение о том, что стратегия управления человеческим капиталом может быть отражена в интегрированной отчетности:

1) *образование и становление концепции стратегического планирования организации в целом с целями, а также с задачами организации в отношении управления человеческими ресурсами;*

2) *подготовка и осуществление индивидуальных мер по привлечению в организацию квалифицированных специалистов;*

3) *организация результативной системы получения образования к задачам развития организации;*

4) *создание общих стандартов организации по вознаграждениям и возмещениям для мотивации человеческого капитала;*

5) *формирование и модернизация инструментов по оценке деятельности персонала;*

6) *благодаря увеличению производительности труда рост эффективности деятельности организации.*

Не исключено, что внедрение данных о человеческом капитале в интегрированную отчетность предоставит возможность выявить результативное распределение дефицитных ресурсов, создав, в результате, информационную необходимость заинтересованным пользователям в информации, которая представляет существенную ценность, а не только производить оценку политики организации в отношении управления человеческим капиталом в долгосрочном периоде.

Основные задачи использования интегрированной отчетности это [233]:

- раскрытие взаимозависимости и взаимосвязи при принятии решений между финансовыми факторами и факторами «ESG», которые проявляют значительное воздействие на долгосрочные результаты работы бизнеса, путем выражения конкретной и доступной взаимосвязи и взаимозависимости между эффективностью бизнеса и его устойчивостью;

- применение менеджерами организации не только финансовых величин эффективности, но также нефинансовых, что даст возможность, имея четкое видение происходящего, абсолютно точно принимать решения и прогнозировать на долгосрочный период;

- снабжение отчетности данными по факторам «ESG» посредством их постоянного внедрения в этап принятия управленческих и производственных решений;

- осуществлять информационные требования стратегически важных инвесторов путем обоснованного и рационального пояснения последствий принятия очередных управленческих решений в долгосрочном периоде;

- существенность при создании системы основных данных для оценки результатов осуществления работы организации, которая переносится в область долгосрочных перспектив, а не краткосрочных.

Организация представляет информацию в интегрированной отчетности по каждому направлению своей работы и раскрывает собственные отношения с каждым стейкхолдером. Основными элементами этого отчета выступают стратегия организации и ее бизнес-модель. Интегрированная отчетность определяет пути последующей деятельности, достижения своих результатов, многообещающих тенденций, а также конкретные требования бизнес-среды. В результате, в интегрированном отчете организация показывает не только собственные результаты и достижения за отчетный момент, но также весь комплекс работ по образованию стоимости бизнеса долго-, средне- и в краткосрочном периодах.

Анализ теоретических позиций, которые изложены в экономических изданиях, дал возможность суммировать принципы формирования интегрированной отчетности, классифицированные в таблице 27.

Таблица 27 – Принципы формирования интегрированной отчетности организации

Принцип	Содержание
1	2
Направленность на стратегические цели и ориентация на будущее	Представление и сохранение приоритетных направлений осуществления работы организации, содействие в определении и достижении целей для того, чтобы организации выжить в будущем
Связность информации	Все факторы деятельности организации взаимообусловлены и данные о них должны предоставить потребителям подробное изложение для формирования планов и для принятия решений
Комплексность	Отчетность должна показать полную картину осуществления работы организации в отношении факторов, которые могут повлиять на создание стоимости
Адресность	Внедрение в состав отчетности данных, которые будут своевременны для разных стейкхолдеров
Взаимодействие с заинтересованными группами	Доброжелательное расположение пользователей к организации и пересмотрении концепции осуществления работы организации с учетом их мнения
Существенность и краткость	Информация о работе организации должна быть емкой и сжатой, но достаточной для того, чтобы объяснить перспективы развития и ее стратегию

Продолжение таблицы 27

1	2
Рациональность и лаконичность	Отчет не должен быть перегружен излишней информацией; данные должны быть убедительными, максимально полезными для пользователя и стоимость ее получения не должна превышать выгоду от ее применения
Достоверность и полнота	Отчет должен содержать в себе все стороны осуществления работы организации (положительные и отрицательные)
Постоянство и сопоставимость	Основа предоставления данных должна быть регулярной для того, чтобы в случае надобности возможно было сравнить с деятельностью других организаций
Динамичность	Отчет характеризует все современные бизнес-процессы, а управленческие решения, которые принимаются на основании отчетности, должны принимать во внимание потребность в инновациях в разнообразных сферах деятельности организации, при этом отчет регулярно модифицируется
Примечание – Разработано на основе источников [232, с. 51; 234]	

Сущность интегрированной отчетности устанавливается соотношением финансовых и нефинансовых показателей эффективности деятельности организации, которые равным образом можно разделить на отчетные и прогнозные значения. Нефинансовые значения могут быть показаны количественно в денежном выражении, а не только качественно, что позволяет пользователям анализировать данные за различные периоды и прогнозировать динамику на будущее.

Интегрированная отчетность может включать такие разделы:

1. *Единая информация об организации* (виды деятельности, миссия, стратегия развития, показатели деятельности и пр.).

2. *Экологическая информация*: данные о людях, фактах, предметах, событиях, процессах и явлениях, которые имеют значение для охраны окружающей среды, гарантирования экологической безопасности, охраны здоровья населения и прочие данные, вне зависимости от формы их доставки, объяснение экологической обстановки в населенных местах.

3. *Социальная информация*: расходы на становление и развитие человеческого капитала; динамика приема и увольнения работников; расходы на социальные пакеты для сотрудников; расходы на поддержку школам, детским садам и домам и др.

4. *Инновационная деятельность* включает расходы на осуществление НИИОКР, расходы на внедрение новейших технологий или покупку современной техники.

5. *Характеристика системы внутреннего контроля* показывает такие основные аспекты:

- контроль актуальности и убедительности представленной информации в отношении их адресности - руководство должно определить круг обязанностей

отдельного работника, который отвечает за исполнение поставленных плановых значений, с учетом графика рабочих процедур;

- оценка качества учетной информации - осуществляется службой внутреннего аудита;

- мониторинг соблюдения запланированных значений - создание системы нормативных данных, определение исполнителей и причин невыполнения.

7. *Расшифровки показателей отчетности* - конкретизация отдельных данных отчетности и раскрытие категорий, которые не нашли отражения в составе данных отчетности.

8. *Анализ финансовых результатов и финансового положения деятельности организации.*

Характерная структура и состав показателей показан на рисунке 22.

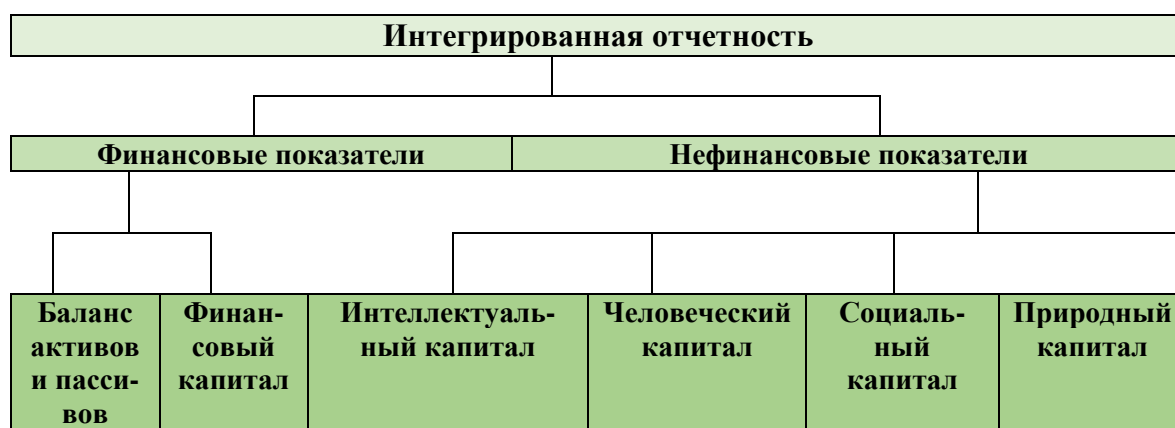


Рисунок 22 – Структура и состав показателей интегрированной отчетности

Примечание – Разработано на основе источников [235, 236]

Структура разделов и их информационное значение связано с особенностями организации и свойствами внешней экономической среды, целенаправленных установок высшего звена менеджмента и других факторов. Создание интегрированной отчетности находится в сфере профессиональной работы менеджмента организации. Следовательно, интегрированная отчетность представляет собой один из видов управленческой отчетности, при этом содержание и состав ее зависят не только от внешних и внутренних обстоятельств, но и от направления интереса на пользователей этой учетной информации (т.е. мы говорим о внешней и внутренней интегрированной отчетности).

Важнейшие показатели интегрированной отчетности классифицируются по таким составляющим [221, с.6]:

- *экономическая составляющая*: доходы и нераспределенная прибыль, выплаты работникам, поставщикам материалов, сырья, капитала, государству;

- *экологическая составляющая*: результаты работы, которые объединены с поступлением энергии, воды, сырья; расходы на окружающую природу; операции выброса и сброса отходов;

- *социальная составляющая*: количество сотрудников и текучесть кадров, образование и обучение, безопасность на рабочем месте, здоровье, отношения между руководством и сотрудниками, величина заработной платы и т.п.

Прежде всего, от того, что человеческий капитал имеет принципиальные отличительные черты этим и объясняется трудность отражения в интегрированной отчетности информации о человеческом капитале. Так, при реализации рабочая сила оказывается капиталом, хотя первоначально она принадлежит индивиду. Однако этот вид капитала, в противовес другим, возможно только арендовать за указанную плату и невозможно отделить от самого индивида. Таким образом, для работодателя предметом аренды в отношении приобретения дохода от человеческого капитала являются знания, навыки, квалификация индивида.

Организация обязана конкретно в области управления персоналом обозначить свою политику, вдобавок предложить анализ того, как именно осуществляется достижение стратегических целей в этой области, т.е. в той ее части, которая затрагивает человеческий капитал при создании интегрированной отчетности. Наряду с этим, на данный момент не существует конкретного регулирования того, в каком виде в интегрированной отчетности должны быть показаны данные о человеческом капитале, а также какие величины рентабельности стратегии управления этим резервом являются приемлемыми.

Ключевой задачей каждой организации считается создание стратегии управления человеческим капиталом, вдобавок наличие вероятности оценки эффективности данной стратегии, потому как человеческий капитал, как и остальные виды капитала, подвластен воздействию определенных видов риска, к примеру, риску окупаемости, риску рациональности капиталовложений в человеческие ресурсы. Результативная и продуктивная стратегия управления человеческим капиталом способствует определению наиболее благоприятной потребности в человеческих ресурсах, прогнозу расходов на становление и сохранение человеческого капитала в краткосрочном, среднесрочном и долгосрочном периодах и в данный момент чрезвычайно важна. Переизбыток человеческих ресурсов нередко вызывает уменьшение результативности работы организации и увеличению аналогичных затрат, которые связаны с сотрудниками и этот факт нельзя игнорировать. В данном случае возникает ухудшение качества работ так как дефицит человеческого капитала неблагоприятно проявляется на работе организации.

Современная модель отчетности создана давать ясное и сжатое видение о качестве административного ресурса в организации, показывая, вместе с тем ее возможность воссоздавать и сохранять стоимость в данное время и в будущем периоде; определять степень применения и зависимости от разнообразных ресурсов; взаимосвязь человеческого, интеллектуального, финансового, социального, производственного, природного капиталов организации. Интегрированная отчетность является универсальным средством, которое способствует решить задачу приобретения полных данных о деятельности организации, как в проекте на будущее, так и в прошлых периодах.

В процессе нашего изучения были определены такие вопросы:

- необходимость установления главных подходов к процессу создания системы управленческого учета организации, базирующейся на классификации финансовых и нефинансовых показателей разных сторон деятельности организации;

- подготовка формы интегрированного отчета о человеческом капитале организации для обеспечения в полном объеме общего понимания о формировании стоимости в кратко-, средне- и долгосрочном периоде и аргументирование ее показателей;

- разработка инструментов расширения данных о человеческом капитале в интегрированной отчетности.

В Казахстане существует ряд проблем со сложностями продвижения интегрированной отчетности:

- действующий опыт ведения учета и предоставления отчетности;

- нехватка конкретного нормативно-правового урегулирования (для многих организаций МСФО не может быть обязательным);

- дефицит общей системы и методики определения оценки нефинансовых данных, которые с точки зрения различных областей дадут возможность рассчитать итоги работы организации;

- довольно большие финансовые и временные расходы на разработку интегрированной отчетности;

- недостаточность требуемого опыта в формировании интегрированных отчетов;

- недостаточность профориентационных программ переподготовки специалистов.

Также, должны найти отражение и отраслевые отличительные черты финансово-хозяйственного функционирования организаций в организации интегрированной отчетности и составе ее данных.

Отражение управления человеческим капиталом состоит из методов управления. В каждом из методов существуют средства структурирования примененных средств и их детальное отражение. Интеграция методов управления человеческим капиталом в управленческую отчетность будет наиболее показательной. Различные исследователи предлагают отражать человеческий капитал, либо с точки зрения бухгалтерского учета, либо в рамках отчетов об устойчивости развития и предлагают рассматривать человеческий капитал с точки зрения управления и отражать методы в управленческой отчетности. [237].

Процесс подготовки и составления интегрированной отчетности включает в себя 2 этапа: основной и предварительный [238, 239].

Можно отметить 2 ключевых аспекта *на основном этапе подготовки и составления интегрированной отчетности*: методический и организационный, значение которых показано на рисунке 23.

Необходимо на предварительном этапе:

- исследовать сходства и различия интегрированной и финансовой отчетности, а также отчетности в области устойчивого развития;

- подвести итоги международного опыта в области составления публичной отчетности.

- провести сравнительный анализ данных, которые уже образуются, и тех, которые необходимо приготовить для того, чтобы сформировать интегрированный отчет.



Рисунок 23 – Процесс подготовки и составления интегрированной отчетности

Примечание – Разработано на основании источников [235, с. 23; 240]

«Интегрированная отчетность не является унифицированной и одинаковой для всех организаций, потому как включает качественные характеристики и это выступает одной из важнейших ее отличительных особенностей.

Взяв в расчет предложения Международной компании в области аудита, налогообложения, консультирования Ernst&Young Global Limited по реализации практических действий в процессе подготовки интегрированного отчета, а также

резюмировав исследования ученых» [238, с.119], нами разработана форма интегрированного отчета, показанная в Приложении П. Она дает ясное представление о перспективном направлении работы организации, соответственно, повышает прозрачность, что является существенным достоинством в условиях конкурентной экономики.

Для анализа состояния и эффективности использования человеческого капитала предлагаем, по аналогии с анализом нематериальных активов, применять систему экономических показателей, дающих представление о состоянии и динамике исследуемого объекта. Коэффициенты анализа человеческого капитала предоставляют возможность получить понимание об трансформации человеческого капитала в динамике, выявить уязвимые стороны, не позволяя осложнения положения. Важным значением для анализа обладают показатели эффективности применения человеческого капитала, которые показывают степень его воздействия на финансовое положение организации и финансовые результаты ее деятельности.

Для установления текущего положения и продуктивности применения человеческого капитала организации следует осуществить анализ:

- в составе активов организации определить место человеческого капитала;
- по уровню амортизации положение человеческого капитала;
- прибыльности и отдачи человеческого капитала;
- динамики человеческого капитала.

По уровню его амортизации на *1-ом этапе* анализа оценивается положение человеческого капитала. В течение данной оценки применяются коэффициенты:

- *коэффициент годности человеческого капитала* ($K_{гчк}$). Этот коэффициент отражает вероятность дальнейшего применения, уровень невозмещения затрат на развитие человеческого капитала.

Для того, чтобы подготовить постоянство успехов, необходимо сохранять и аккумулировать в организации запасы человеческого капитала. Для этой цели на *2-ом этапе* проверяется место человеческого капитала в составе активов организации и применяются коэффициенты:

- *коэффициент нахождения в валюте баланса организации удельного веса человеческого капитала* ($K_{вбчк}$);

- *коэффициент нахождения в составе долгосрочных активов удельного веса человеческого капитала* ($K_{дчк}$);

- *коэффициент зависимости основных средств и человеческого капитала* ($K_{осчк}$).

На *3-ем этапе* осуществляется анализ динамики изменений в объеме человеческого капитала организации за отчетный период по сравнению с показателями базового периода.

В данном случае применяются такие данные:

- темп роста среднегодовой остаточной стоимости человеческого капитала;

- абсолютный прирост среднегодовой остаточной стоимости человеческого капитала;

- отношение темпа роста среднегодовой остаточной стоимости человеческого капитала к темпу роста валюты баланса;

- отношение абсолютного прироста человеческого капитала к абсолютному приросту валюты баланса.

Анализ эффективности использования человеческого капитала характеризуется отдачей, ёмкостью, валовой и чистой рентабельностью человеческого капитала.

На 4-ом этапе осуществляется анализ эффективности использования человеческого капитала, который определяется такими коэффициентами:

- *отдача человеческого капитала*, которая определяется объемом продаж продукции, работ, услуг, требующейся на 1 тенге среднегодовой стоимости человеческого капитала ($O_{чк}$);

- *ёмкость человеческого капитала*, определяющая необходимость в человеческом капитале для производства продукции, работ, услуг по стоимости 1 тенге ($E_{чк}$);

- *валовая рентабельность человеческого капитала*, определяющая размер валовой прибыли, требующейся на 1 тенге человеческого капитала ($ВР_{чк}$);

- *чистая рентабельность человеческого капитала*, определяющая размер чистой прибыли, требующейся на 1 тенге человеческого капитала ($ЧР_{чк}$).

Конечный результат применения человеческого капитала показывается в единых результатах хозяйственной деятельности организации: уменьшении затрат на производство, снижении объемов сбыта продукции, росте платежности и устойчивости финансового положения организации, увеличении прибыли.

В системе управленческого учета преимущественно заведено фиксировать центры затрат, продаж, инвестиций, прибыли, которые в любом случае относятся к формированию данных о капиталах организации. В связи с этим, для урегулирования вопроса формирования интегрированной отчетности о человеческом капитале, в контексте системы управленческого учета возможно зафиксировать специальный центр ответственности – «центр капиталов». В единой системе управленческого учета место данного центра ответственности согласовано с его ключевым назначением, заключающимся в формировании интегрированной отчетности. Отчет о человеческом капитале организации станет создаваться в контексте интегрированной отчетности.

В результате, применение рекомендованных коэффициентов современного состояния и эффективности применения человеческого капитала предоставит возможность глубже изучать факторы, которые воздействуют на эффективность его использования, определить резервы роста и усовершенствовать прогнозирование, которое поможет аргументированному принятию управленческих решений.

Выводы по 3 разделу

В представленном исследовании ставились задачи обосновать как объект учета человеческий капитал, рассмотреть методические аспекты учета и разработать систему отражения данных о человеческом капитале в отчетности. Исследование показало, что значения человеческого капитала подвергаются влиянию комплекса значений: возможностям работников, степени квалификации и образования, их жизненного опыта и профессионального стажа,

мотивированию (к данной деятельности или совершенствованию квалификации), ситуации со здоровьем (в частности, если такая работа диктует способности к работоспособности, ответственность и пр.), затрат, которые организация тратит на поиск персонала, для обучения и переобучения сотрудников и т.п.

Являясь специфическим активом организации, на самом деле, одним в числе составляющих ее человеческого капитала, приумноженными возможностями внутриорганизационных традиций корпоративной культуры, содействует росту конкурентному преимуществу организации с перспективой на будущие периоды.

Человеческий капитал следует отражать по переоцененной стоимости, выражающей его справедливую стоимость на конкретную дату совершения переоценки только после первоначального признания. Переоценка должна проводиться с целью, чтобы балансовая стоимость актива на конец отчетного периода не вызывала отличия от его справедливой стоимости. В бухгалтерском балансе человеческий капитал показывается по расчетной первоначальной стоимости параллельно с учетом суммы начисленного износа за балансом.

Ценность индивида изменчива, поэтому имеет большое значение расчет амортизации человеческого капитала: постоянно необходимо учитывать риск, который увязан с болезнями и несчастными случаями, старением сотрудников, образовательной и профессиональной подготовкой персонала. Может наблюдаться старение человеческого капитала (старение индивидов в буквальном смысле, неприспособленность работника к исполнению своих задач, леность мышления и обыденность). Нормативный износ человеческого капитала (временной период жизненного цикла капитала) выражается в потребности амортизации физического капитала.

Однако, характер данных о человеческом капитале, а также стратегии управления им, которые должны быть раскрыты в интегрированной отчетности и способствующие пользователям дать оценку эффективности этим капиталовложениям, в данный момент не имеет ясного регулирования и настаивает на детальном исследовании, а данные об активах и обязательствах, которые показаны в финансовой отчетности, считаются публичными для пользователей и могут быть подвержены анализу. Необходимо подчеркнуть, что в данный момент капиталовложения в человеческий капитал составляет значительную долю в общем объеме инвестирования и отражение в отчетности информации о нем имеет огромную важность.

Вследствие этого, одной в числе важных тенденций развития науки бухгалтерского учета считается создание интегрированной отчетности для управленческого учета. Данная форма отчетности нацелена на интеграцию финансовых и нефинансовых данных управленческого учета, для чтобы проиллюстрировать политическую, социальную и экологическую стороны осуществления работы организации. Таким образом, этот принцип предполагает, что наиболее значимая интегрированная отчетность станет отражать рациональный менеджмент схожими формами капитала, такими как человеческий, природный и социальный.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Исследуя проблемы учетно-информационного обеспечения управления человеческим капиталом, сделаны выводы, которые заключаются в следующем:

Раскрытие сущности и проведение классификации состава человеческого капитала, обоснование необходимости его учета. Нами была выявлена «природа» и роль человеческого капитала в современной экономике знаний, исследована и систематизирована классификация видов человеческого капитала и рассмотрена учетно-информационная база управления человеческим капиталом организации при определении научного обоснования роли человеческого капитала в экономике и необходимости его учета.

В частности, нами определено, человеческий капитал является экономическим средством в виде квалификации сотрудников и их способности к трудовой деятельности. Человек является объектом капитала. Он, несомненно, представляет ключевую движущую силу развития современного передового общества, для этого целесообразна в применении обоснованная и систематическая политика в сфере развития человеческих ресурсов и уравновешенных инвестиций в человеческий капитал, в равной степени как с позиции конкретной организации, так и с позиции государства в целом. Инвестиции в здоровье и образование являются в настоящее время жизненно важными из имеющихся нескольких видов в наличии инвестиций в человеческий капитал.

На современном этапе человеческий капитал являет собой основной социальный и производительный показатель становления, который неотрывно согласован с индивидуумом, его интеллектуальными возможностями, создается за счет вложений в увеличение умственного показателя, научной, информационной и технологической обеспеченности рабочего места, степени показателя качества жизни народа, включая в здоровье, образование, воспитание, предпринимательскую активность, информационное содействие, а также в культуру и науку. Вместе с тем некоторые компоненты человеческого капитала, представляющего фактор, который наращивает или уменьшает стоимость организации, не признаются.

Более того, на фоне перехода от физической деятельности к интеллектуальной необходимы иные аспекты его оценки. Возможность организации создать надежную позицию на рынке складывается прежде всего достоинством ее человеческого капитала, который целесообразно не только создавать, но и постоянно подвергать оценке, поддержке и развитию на основании стратегических планов организации.

Вследствие этого нами обозначено, что характерную актуальность принимает повышение качества структуры исследований посредством дополнения ее методологическим обеспечением учета человеческого капитала организаций.

Установление роли учетной информации в управлении человеческим капиталом. Бухгалтерский учет, как функция управления, предоставляет владельцу полные и достоверные данные о применении человеческого капитала

и реальных итогах работы по воспроизводству. Внедрение в систему национальных счетов категории «человеческий капитал» предоставит возможность обеспечить исследовательскую основу для анализа результатов политики, которую ведет государство в части человеческого капитала, и будет информационной базой для последующих научных разработок.

Нами выявлено, что человеческий капитал может выступать объектом бухгалтерского учета, поскольку его первоначальная стоимость определяема, сотрудник способен обеспечить положительное влияние на экономику организации, а организация имеет право на приобретение экономической пользы от применения данного актива.

Следует обозначить, что через расширение сферы использования информационной системы, т.е. системы бухгалтерского учета, который требует переосмысления значения учетной информации в общем информационном обеспечении пользователей относительно инвестиций в человеческий капитал можно создать действенную систему информирования об инвестициях в формирование, использование и воссоздание человеческих ресурсов организации: обеспечить мероприятия по организации бухгалтерского учета, которые способствуют обеспечению повышения аналитической учетной информации пользователей относительно формирования, использования и воссоздания человеческих ресурсов организации, для целей принятия управленческих решений о необходимости последующих инвестиций в человеческий капитал, с использованием элементов бухгалтерского учета, таких как документирование, план счетов, внутренняя отчетность.

Благодаря согласованным управленческим решениям, которые принимаются и реализуются в системе управления персоналом, может быть достигнута главная цель функционирования организации.

В настоящее время в условиях конкурентной среды проявляется большая заинтересованность в учетной информации о размещении и использовании финансовых ресурсов организации, которые могут быть нацелены на вознаграждения сотрудников. В системе управленческого учета, являющегося одним из новых и перспективных направлений бухгалтерской науки и практики и который, является логическим последователем эволюционного развития традиционного бухгалтерского учета, нами определено, что необходима учетная информация для успешного управления организацией.

Проведение оценки стоимости человеческого капитала на разных экономических уровнях. Человеческий капитал в современных условиях в Казахстане представляется важным фактором интенсивного экономического развития. Тем не менее потребность оценки человеческого капитала представляет из себя бесспорную истину. Вместе с тем, в этой сфере наблюдается ряд проблем субъективного и объективного характера.

В действительности при определении стоимости человеческого капитала имеется много нерешенных проблем, несмотря на огромное количество направлений исследований, посвященных ее оценке. Часть показателей человеческого капитала невозможно измерить, к примеру, не существует

способа количественно или финансово установить стоимость человеческих способностей и это является главной проблемой.

Метод, базирующийся на анализе затрат, является особенно действенным методом оценки стоимости человеческого капитала и предусматривает группировку расходов на получение образования сотрудников, повышение их квалификации, обучение и переподготовку, здоровья и культуры. Так как он построен на анализе тех данных, к которым в данный момент уже сформирован конкретный подход, поэтому является чрезвычайно простым. Но мы считаем, что этот метод полностью не принимает во внимание зависимое положение между затратами на аренду человеческого капитала и его эффективностью и поэтому в полном объеме не позволит организации выдать объективную оценку человеческому капиталу.

Нами был проведен сравнительный анализ методов и методик оценки стоимости человеческого капитала, которые используются на практике. При разработке авторской методики оценки стоимости человеческого капитала организации были обнаружены недостатки этих методов и методик, в связи с чем, предлагаем использовать для оценки стоимости человеческого капитала авторскую методику, базирующуюся на учете произведенных затрат. Эта методика, основана на расчете затрат на обучение и повышение квалификации, поддержание здоровья и формирование культуры сотрудника. Для сбора необходимой информации предлагаем ввести в практику для каждого человека карточку учета затрат на человеческий капитал, разработанную нами в рамках диссертационного исследования.

Предложенные нами ведомости первоначальной оценки, переоценки, стоимости человеческого капитала, а также человеческого капитала, приобретенного в результате обучения, позволят при помощи учета детализировать, сгруппировать информацию и получить наглядное представление о человеческом капитале организации в рамках управленческого учета.

Обоснование признания человеческого капитала в учете и рассмотрение методологического обеспечения управленческого учета. В ходе работы над формированием методологических аспектов (износ, переоценка и амортизация) учета человеческого капитала мы пришли к выводу, что имеет место актуальная потребность в признании категории «человеческий капитал» в качестве нового объекта бухгалтерского учета. Такая возможность способствует изучению его учетного содержания и сущности для того, чтобы выработать совершенную научно-обоснованную методику управленческого учета человеческого капитала с помощью применения специализированных и общенаучных методов.

Однако самой важной проблемой в этой области являются разногласия между теорией и практикой человеческого капитала, вместе с тем, пока бухгалтерский учет человеческого капитала и бухгалтерский учет нематериальных активов не будут друг от друга изолированы, вероятность создания точной системы отчетности активов человеческого капитала является спорным моментом.

Выглядит очень проблематичной идея признания активом организации человеческого капитала. Отсутствие права собственности на использование или владение человеческими ресурсами, а также проблема беспристрастного доказательства предполагаемых экономических выгод от человеческих ресурсов, которые показаны в виде актива являются самыми значительными доводами против признания человеческого капитала активом.

Также нами было отмечено, что типизация методологии опирается на следующие компоненты учета:

- обоснование человеческого капитала как объекта бухгалтерского учета;
- разработка методики оценки стоимости человеческого капитала;
- обоснование методик определения износа, переоценки и амортизации человеческого капитала;
- разработка счетов бухгалтерского учета человеческого капитала;
- формирование бухгалтерских записей учета человеческого капитала;
- разработка механизма отражения человеческого капитала в отчетности.

В ходе разработки бухгалтерских счетов и записей учета человеческого капитала в организации мы столкнулись с тем, что в системе бухгалтерского учета человеческий капитал все еще не нашел должного отражения в том виде и объеме, который необходим для принятия правильных и своевременных управленческих решений, то же самое наблюдается и в финансовой отчетности, где имеет место опосредованное отражение данных человеческого капитала, что, в свою очередь, приводит к занижению рыночной стоимости организаций.

В связи с этим возникает необходимость в разработке качественной системы учетно-информационного обеспечения управления данным видом капитала.

Требует разработки методик отражения в бухгалтерском учете хозяйственных операций, связанных с человеческим капиталом и внесения изменений и дополнений к типовому Плану счетов появление нового объекта.

Посредством использования, предложенных нами субсчетов 2791 «Стоимость человеческого капитала», 2792 «Затраты на обучение сотрудников, переподготовку и повышение квалификации» внутри организации и по договорам с учебными заведениями, 2793 «Амортизация человеческого капитала», 4060-1 «Долгосрочные финансовые обязательства по амортизации человеческого капитала», 5530-1 «Резерв на переоценку человеческого капитала» и т.д. может быть решена проблема бухгалтерского учета человеческого капитала.

Разработка модели отражения информации о человеческом капитале в управленческой отчетности. При разработке модели отражения информации о человеческом капитале в интегрированном отчете мы пришли к выводу, что на сегодняшний день интегрированная отчетность — это наиболее совершенный инструмент повышения прозрачности отчетности организации, объединяя финансовую и нефинансовую информацию в понятной и краткой для пользователя форме.

В соответствии с целью исследования было уточнено понятие «интегрированная отчетность», обоснована необходимость ее формирования, рассмотрены методические основы ее формирования.

В частности, предложенный нами вариант интегрированной отчетности, а также внедрение интегрированной отчетности в нашей стране будет результатом добровольного перехода организации к принципам интегрированного подхода к формированию информационной базы, а это приведет руководство и менеджеров организации к пересмотру своей роли в обществе, соблюдению принципов социальной ответственности бизнеса. Процесс подготовки необходимой информации для интегрированного отчета приведет к улучшению как системы бухгалтерского учета и отчетности.

На сегодняшний день потребность в эффективной системе отчетности нематериальных активов остается высокой, и концепция человеческого капитала, совместно с обыкновенной финансовой отчетностью, для этих целей является наиболее подходящей в условиях новой экономики, где знание является источником богатства. Целесообразно, чтобы теоретические результаты были применены при выработке методик и определенных рекомендаций, практическое воплощение которых будет содействовать успешному становлению и распространению системы учета человеческого капитала в части управленческого учета в экономике.

Более того обстоятельства складываются так, что есть потребность наращивания опыта в сопровождении, ведении бухгалтерского учета, а также раскрытия данных в отчетности на основании существенных модификаций в сфере получения, обработки и взаимного обмена экономической информации в экономике.

В настоящее время непосредственно в системе управленческого учета организации есть возможность осуществления регистрации и мониторинга человеческого капитала. Но и при данных условиях еще отсутствует концептуальная основа финансовой оценки человеческого капитала, тем временем которое бы широко использовалось в управленческом учете и управления им: нет общепринятого суждения о методах и способах финансовой оценки человеческого капитала, к отражению экономических, финансовых показателей итогов трудового функционирования, интеллектуальных и деловых качеств.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

- 1 Послание Президента Республики Казахстан - лидера нации Н. А. Назарбаева народу Казахстана «Стратегия «Казахстан-2050»: утв. 14 декабря 2012 года. <https://primeminister.kz/ru/gosprogrammy/strategiya-kazahstan-2050> 12.04.2021.
- 2 Послание Президента Республики Казахстан Н. А. Назарбаева «Новые возможности развития в условиях четвертой промышленной революции»: утв. 10 января 2018 года. https://www.akorda.kz/ru/addresses/addresses_of_president/poslanie-prezidenta-respubliki-kazahstan-n-nazarbaeva-narodu-kazahstana-10-yanvary-2018-g 12.04.2021.
- 3 Развитие человеческого капитала в Республике Казахстан. Под общим руководством А.О. Исекешева. Фонд Первого Президента Республики Казахстан – Елбасы. 2020 год. <https://crcons.com/storage/01903f793f3e88b9241a63ab605c1ff8.pdf> 12.04.2021.
- 4 Государственная Программа "Цифровой Казахстан": утв. 12 декабря 2017 года, № 827 с изменениями, внесенными постановлением Правительства РК от 20.12.2019, № 949. <https://adilet.zan.kz/rus/docs/P1700000827> 07.08.2021.
- 5 Петти В. Экономические и статистические работы. – М.: Соцэкгиз, 1940. - 324 с.
- 6 Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов. – М.: Соцэкгиз, 1956. - 490 с.
- 7 Антология экономической классики в 2-х томах. Под ред. И.А.Столяров. – М.: Эконов. 1993. – 961 с.
- 8 Милль Дж.С. Основы политической экономии и некоторые аспекты их приложения к социальной философии. Т. 1. – М.: Прогресс, 1980. - 496 с.
- 9 Корчагин Ю. Человеческий капитал как интенсивный социально-экономический фактор развития личности, экономики, общества и государственности. – М.: ВШЭ, 2011. - 145 с.
- 10 Тоффлер Э. Третья волна. – М.: АСТ, 1999. – 784 с.
- 11 Schultz T.W. Investment in human capital: the role of education and research. – N.Y. - 1971.
- 12 Becker G.S. Human capital: A Theoretical and Empirical Analysis with Special Reference to Education. – N.-Y.: Columbia University Press. - 1975.
- 13 Bowen H. Investment in Learning. – San Francisco. - 1978.
- 14 Thurow L. Investment in human capital. – Belmont: Wadsworth Publ. – 1970. – 96 p.
- 15 Фишер С., Дорнбуш Р., Шмалензи Р. Экономика. Пер. со 2-го англ. изд. – М.: Дело ЛТД. - 1995. - 864 с.
- 16 Keeley V. Human capital: how what you know shapes your life? – Paris: OECD, 2007.
- 17 Долан Э., Линдсей Дж. Рынок: микроэкономическая модель. – СПб., 1992. – 477 с.

- 18 Блауг М. Методология экономической науки или Как экономисты объясняют // Вопросы экономики. – 2004. – № 3. – С. 300 – 317.
- 19 Гришнова Е.А. Человеческий капитал: формирование в системе образования и подготовки. – Киев: Знания, 2001. – 254 с.
- 20 Добрынин А., Дятлов С., Курганский С. Методология человеческого капитала // Экономика образования. – 1999. - № 1. – С. 10.
- 21 Худобко Е.В. Особенности формирования и свойства человеческого капитала // Вестник Брянского государственного университета. – 2011. – № 3. – 6 с.
- 22 Ошуркова Т.Г. Концепция человеческого капитала. <https://center-yf.ru/data/economy/Koncepciya-chelovecheskogo-kapitala.php> 26.03.2021.
- 23 Тугускина Г. Моделирование структуры человеческого капитала // Кадровый менеджмент. – 2009. - № 9. - С. 12 - 20.
- 24 Максимович В.І. Роль інвестицій в людський капітал у економічному розвитку держави // Вісник КЕФ КНЕУ ім. В. Гетьмана. – 2011. – № 2. – С. 204 – 211.
- 25 Бородина Е. Человеческий капитал как основной источник экономического роста // Экономика Украины. – 2003. – № 7.
- 26 Обущенко Т.Н. Бухгалтерский учет человеческого капитала // Интернет-журнал «Науковедение». – 2016. – № 3, Т. 8. – С. 1 – 10.
- 27 Рунов А.А. Бухгалтерский учет человеческого актива. <https://www.elibrary.ru/item.asp?id=35690666> 26.03.2021.
- 28 Арабян К.К. Методика оценки человеческого капитала // Вестник Московского университета МВД России. – 2010. – № 8. – С. 61 - 65.
- 29 Бортник А.Л. Теория человеческого капитала. <https://be5.biz/ekonomika1/r2014/2644.htm> 26.03.2021.
- 30 Капелюшников Р.И. Сколько стоит человеческий капитал России? – М.: Высшая школа экономики, 2012. – 76 с.
- 31 Иванченко О.В. Интегрирование интересов личности и организации // Экономический анализ: теория и практика. – 2011. - № 25. – С. 19 – 21.
- 32 Носкова К.А. Многоуровневая модель формирования человеческого капитала // Экономика и менеджмент инновационных технологий. – 2014, № 10. <https://ekonomika.snauka.ru/2014/10/6067> 12.04.2021.
- 33 Форрестер С.В. Сущность, формирование и роль человеческого капитала в экономике знаний // Интернет-журнал «НАУКОВЕДЕНИЕ». – 2015. – Т. 7, № 3.
- 34 Лимачко Е.Е. Человеческий капитал в современной экономике - некоторые теоретические аспекты. <http://www.econom.nsc.ru/ieie/SMU/conference/articles/%CB%E8%EC%E0%F7%E A%E E.doc> 26.03.2021.
- 35 Радько С.Г., Дембицкий С.Г., Пришляк Е.А. Компетентностный подход к управлению человеческим капиталом // Дизайн и технологии. - 2017. - С. 95 - 104.

- 36 Добрынин А.И., Дятлов С.А., Цыренова Е.Д. Человеческий капитал в транзитивной экономике: формирование, оценка, эффективность использования. – СПб.: Наука, 1999. - 178 с.
- 37 Критский М.М. Человеческий капитал. – Л.: Изд-во ЛГУ. - 1991. - 120с.
- 38 Schultz T.W. The Economic Value of Education. – New York: Columbia University Press. 1963. - 123 p.
- 39 Беккер Г. Воздействие на заработки инвестиций в человеческий капитал // США: экономика, политика, идеология. – 1993. - № 11.
- 40 Роцин С.Ю., Разумова Т.О. Экономика труда: экономическая теория труда: Учебное пособие. – М.: ИНФРА-М. 2001. - 193 с.
- 41 Генкин Б.М. Экономика и социология труда. Учебник для вузов. – 5 изд., допол. – М.: Норма. - 2003. 416 с.
- 42 Симкина Л.Г. Человеческий капитал в инновационной экономике: дисс. ...док. экон. наук: 08.00.01. – Санкт-Петербург, 2000. – 349 с.
- 43 Ильинский И.В. Инвестиции в будущее: образование в инновационном воспроизводстве. - СПб.: УЭФ, 2006. - 164 с.
- 44 Маклакова Е.А. Человеческий капитал: понятие, оценка, учет // Вестник Ленинградского государственного университета им. А.С. Пушкина. - 2010. - С. 56 - 69.
- 45 Глухова З.В., Куклина Е.С. Человеческий капитал и человеческий потенциал: подходы к оценке // Вестник Сибирской государственной автомобильно-дорожной академии. – 2013. - № 2. С. 95 - 100.
- 46 Пупышева Т. Методология анализа человеческого капитала: социологический подход // Вестник КЭУ: экономика, философия, педагогика, юриспруденция. - 2015. <https://articlekz.com/article/27940> 21.04.2021.
- 47 Болотин А.А. Человеческий капитал как фактор экономического развития современного предприятия // Вопросы экономики. – 2011. - № 46. - С. 13 - 20.
- 48 Кендрик Дж. Экономический рост и формирование капитала. // Вопросы экономики. - 1976. - № 11. - С. 54-56.
- 49 Дырка С., Назарова В.Л. Человеческий капитал как один из основных элементов интеллектуального капитала // Статистика, учет и аудит. – 2018. - № 3 (70). - С.134-139.
- 50 Овчинникова Т.И., Гончарова О.В., Хорева М.Г. Человеческий капитал как фактор экономического роста современного предприятия // Кадры предприятия. – 2005. - № 10.
- 51 Минеева Н.Н., Неганова В.П. Характеристика видов человеческого капитала // Journal of new economy. – 2009. - № 4. - С. 29 - 35.
- 52 Давидюк Т.В. Дискуссионные проблемы бухгалтерского отражения человеческого капитала фирмы. Зарубежный опыт // Международный бухгалтерский учет, 2011, № 3. С. 49 - 57.
- 53 Кобзистая Ю.Г. Человеческий капитал: понятие и особенности // Фундаментальные исследования. – 2018. - № 2. - С. 118 - 122.

- 54 Человеческий капитал как фактор социально-экономического развития России. – СПб.: Нестор-История, 2016. - 264 с.
- 55 Какие механизмы могут обеспечить прорывной рост экономики. https://ludirosta.ru/post/kakie-mekhanizmy-mogut-obespechit-proryvnoy-rost-ekonomiki_1815 26.03.2021.
- 56 Особенности человеческого капитала. <https://helpiks.org/6-84797.html> 26.03.2021.
- 57 Акимочкина Т.А. Понятие, задачи, принципы и типология видов диагностики человеческого капитала. - Ялта: Гурзуф. - 2006. - С. 254 - 256.
- 58 Новгородов П.А. Интеллектуальный капитал: понятие, сущность, структура // Вестник Удмуртского университета. Серия «Экономика и право». - 2017. - Т. 27, вып. 2. - С. 38 - 49.
- 59 Лукичева Л.А. Управление интеллектуальным капиталом (учебное пособие). - М.: Омега-Л. - 2007. - 572 с.
- 60 Смирнов В.Т., Сошникова И.В. и др. Человеческий капитал: содержание и виды, оценка и стимулирование: монография. - М.: Машиностроение-1, Орел: ОрелГТУ. - 2005. - 513 с.
- 61 Степаненко С.В. Знание как определяющий фактор экономического развития общества в XXI столетии // Вестник государственного и муниципального управления. - 2013. - С. 36 - 39.
- 62 Клепиков Н.В. Проблемы и перспективы учета человеческих ресурсов // Вестник Научно-исследовательского центра корпоративного права, управления и венчурного инвестирования Сыктывкарского государственного университета. – 2018. - № 1. - С. 120 - 124.
- 63 Давидюк Т. Развитие бухгалтерского учета человеческого капитала: теория и методология. - Editorial: LAP LAMBERT Academic Publishing. - 2011.
- 64 Распертова Е.Е. Особенности формирования человеческого капитала в современных условиях // Транспортное дело России. – 2011. - С. 100 - 102.
- 65 Гонин Д. В. Методика оценки человеческого капитала в сфере государственного управления: современный подход // Управленческое консультирование. - 2017. - № 5. – С. 178-187.
- 66 Каплан Р.С., Нортон Д.П. Система сбалансированных показателей: от стратегии к действию. - Москва, ЗАО «Олимп-Бизнес». – 2003. - 214 с. file:///C:/Users/User/Downloads/balanced_scorecard.pdf 26.03.2021.
- 67 Набиева Х.Н. К вопросу о теории человеческого капитала и человеческого фактора // Вестник Таджикского государственного университета права, бизнеса и политики. Серия общественных наук. - 2015. - С. 52 - 60.
- 68 Нестеров Л., Аширова Г. Национальное богатство и человеческий капитал // Вопросы экономики. – 2003. - № 2.
- 69 Леденева М.В. Современные оценки величины и структуры мирового богатства // Вестник Института комплексных исследований аридных территорий. – 2011. - № 1 (22). - С. 5-13.
- 70 Зверев В.И. Управление инвестициями в человеческий капитал. – Москва. - 2011. - 70 с.

- 71 Цапенко И.В., Миронова Д.Д. Человеческий капитал и инновационные факторы его развития // Инженерный вестник Дона. - 2012. - С. 153 - 163.
- 72 Лавров В.Н. Человеческий капитал как исходная предпосылка и стратегический фактор конкурентоспособности фирмы // Вестник Уральского института экономики, управления и права. – 2008. - № 4. - С. 64 - 75.
- 73 Караткевич С.Г., Добрынин В.Н., Багрецов С.А. Методы формирования и оценки человеческого капитала социотехнических систем // Вопросы экономики и права. – 2011. - № 7. - С. 54 - 58.
- 74 Беккер Г.С. Человеческое поведение: экономический подход. - М.: ГУ ВШЭ, 2003. - 672 с.
- 75 Кендрик Дж. Совокупный капитал США и его формирование. Пер. с англ. - М.: Прогресс, 1978. - 275 с.
- 76 Конев А.А. Социальный капитал как фактор экономического роста в современной экономике. Автореф. дисс. на соиск. уч. ст. канд. экон. наук, Иркутск, 2007. - 23 с.
- 77 Забелина О.В., Козлова Т.М., Романюк А.В. Человеческий капитал региона: проблемы сущности, структуры и оценки // Экономика, Статистика и Информатика. – 2013. - № 4. - С.52 - 57.
- 78 Вигурская С.П. Воспроизводство человеческого капитала специалистов инновационной сферы экономики в системе послевузовского образования: автореф. дис.... канд. экон. наук. / Вигурская С.П. – Орел. - 2001. – С. 10–11.
- 79 Терновский Д.Б. Воспроизводство человеческого капитала в условиях формирования информационного общества: Автореф. дисс. на соиск. учен. ст. канд. экон. Наук. - Москва, 2005.
- 80 Смирнов Б.В., Ткаченко А.В. Методологические основы классификации человеческого капитала // Власть и управление на Востоке России. – 2009. - № 4. - С. 119 - 126.
- 81 Понятие, виды, классификация человеческого капитала. https://life-prog.ru/2_82541_ponyatie-vidi-klassifikatsiya-chelovecheskogo-kapitala.html 26.03.2021.
- 82 Горбунова О.Н., Гегамян М.А., Гладышева А.А. Человеческий капитал и проблема распределения доходов // Социально-экономические явления и процессы. – 2013. - № 5 (51). - С. 81-84. <https://cyberleninka.ru/article/n/chelovecheskiy-kapital-i-problema-raspredeleniya-dohodov/viewer> 26.03.2021.
- 83 Былков В.Г. Компоненты человеческого капитала: вопросы теории и практики // Известия Байкальского государственного университета. – 2011. - № 6. - С. 109 - 116.
- 84 Сыройжко В.В. Методические подходы к классификации человеческого капитала для целей бухгалтерского учета // Аудит и финансовый анализ. – 2017. - № 3-4. - С. 90 - 94.

- 85 Линева А.И. Формирование структуры человеческого капитала организаций для целей учета и анализа // Карельский научный журнал. - 2016. - Т. 5, № 3. - С. 14 - 17.
- 86 Голева Т.В., Данакин Н. С. Структура человеческого капитала организации // Вестник Тамбовского университета. Серия: Гуманитарные науки. - 2013. - Т. 117, № 1. - С. 221 - 226.
- 87 Васильев И.В. Классификация человеческого капитала и инвестиций в него // Балтийский экономический журнал. – 2010. - № 2. - С. 8 - 18.
- 88 Мызин А.Л., Гурбан И. А. Проблемы оценки человеческого капитала в контексте исследования национального богатства регионов России // Экономика региона. – 2011. - № 1. - С. 104 - 109.
- 89 Поздняков В.А. Сущность и содержание категории «человеческий капитал» // Фундаментальные исследования. – 2012. - № 11 - 3. - С. 572 - 575.
- 90 Курганский С.А. Структура человеческого капитала и его оценка на макроуровне // Известия Иркутской государственной экономической академии. – 2011. - № 6. - С. 15 - 22.
- 91 Казмалова О.Н. Влияние человеческого капитала на валовой региональный продукт // Вестник Академии. – 2012. - № 4. - С. 100 - 107.
- 92 Амирханова П. М. Трансформация понятия человеческого капитала // Научный журнал «Управленческий учет», г. Москва. - 2021. - № 6. - С. 5-11.
- 93 Клепиков Н. В. Проблемы и перспективы учета человеческих ресурсов // Вестник Научно-исследовательского центра корпоративного права, управления и венчурного инвестирования Сыктывкарского государственного университета. - 2018. - № 1. - С. 120-124.
- 94 Брюхов А.М. Научный анализ понятий «Человеческий капитал» и «Управление человеческим капиталом» // Челябинский гуманитарий. – 2012. - № 1. – С. 23-26.
- 95 Носкова К.А. Методы управления человеческим капиталом // Гуманитарные научные исследования. – 2013. - № 9.
- 96 Когут О.Ю. Информационная база учета и управления человеческим капиталом // Проблемы обеспечения управления бухгалтерской информацией: Коллективная монография. – Россия, Москва: «ФГОБУВО «Финансовый университет при Правительстве РФ» и Казахстан, Алматы: «Алматинская академия экономики и статистики», 2019. – С.108-119.
- 97 Корженгулова А.А. Управленческий учет 1: Учебник. – Алматы: «Фортуна полиграф», 2019. – С. 51.
- 98 Тайгашинова К.Т., Ержанов М.С. Управленческий учет: Учебник, изд. 3-е доп. дораб. – К.Т. Тайгашинова, М.С.Ержанов. – Алматы: АЭСА, 2020. – С. 99.
- 99 Тайгашинова К.Т. Система развития управленческого учета: логистические затраты, их классификация, сервис логистических услуг: монография. – Алматы: Экономика, 2014. – 212 с.
- 100 Васькин А.А. Оценка менеджеров. - М.: Компания Спутник. - 2000. - 237 с.

- 101 Назарова В.Л. Управленческий учет: Учебник. – Алматы: «Фортуна полиграф», 2021. – 414 с.
- 102 Мишенин А.И. Теория экономических информационных систем: учебник для вузов / А.И. Мишенин. - М.: Финансы и статистика, 2000. – 240 с.
- 103 Роль информации в процессе принятия решений. <https://economy-ru.info/info/147403/> 26.03.2021.
- 104 Информация в системе управления. <https://works.doklad.ru/view/1QndEHMAwLQ.html> 26.03.2021.
- 105 Роль и место информации в управлении. <https://lib.sale/teoriya-upravleniya-besplatno/102-rol-mesto-informatsii-54309.html> 26.03.2021.
- 106 Flamholtz E.G. Human Resource Accounting: Advances in Concepts, Methods and Applications the Jossey-Bass management series. - Springer Science & Business Media. - 2012. - 390 p.
- 107 Kogut O. Yu., Janshanlo R. Es., Czerewacz-Filipowicz K. Human capital accounting issues in the digital economy // Международная конференция - Conference Scopus “Digital Transformation of the Economy: Challenges, Trends and New Opportunities” book series “Advances in Intelligent Systems and Computing”, Russia, Samara: - 2019. – Volume 908. - P.296–305.
- 108 Симоненко Н.Н., Симоненко В.Н. Проблемы оценки эффективности управления человеческим капиталом // Международный журнал прикладных и фундаментальных исследований. – 2013. - № 10. - С. 306 - 308.
- 109 Нестеров А.К. Управление человеческим капиталом. <http://odiplom.ru/lab/upravlenie-chelovecheskim-kapitalom.html> 26.03.2021.
- 110 Руус Й., Пайк С, Фернстем Л. Интеллектуальный капитал: практика управления. - СПб: Высшая школа менеджмента СПбГУ. - 2007.
- 111 Джигоев А. В. Современные проблемы оценки интеллектуального капитала компаний // Научный журнал "Управленческий учет". - 2021. - № 7. – С. 224-230.
- 112 Татаров К.Ю. Учет человеческого капитала // Бухгалтерский учет. – Москва. - 2015. - № 11. - С. 110-115. <http://ktatarov.ru/wp-content/uploads/2020/stat/47.pdf> 07.08.2021.
- 113 Ощепкова Д.С. К вопросу об оценке человеческого капитала // Вестник Томского государственного университета. Экономика. - 2016. - № 2. - С. 88 - 97.
- 114 Доходный подход. <https://laws.studio/otsenka-biznesa-ku/dohodnyiy-podhod-23587.html> 20.03.2021.
- 115 Анализ социально-экономического развития города Алматы. Коллективная монография. / Под ред. Ешпановой Д.Д. – Алматы: «Алматинская академия экономики и статистики». - 2015. – 148 с.
- 116 Омельченко С.Н. Анализ методических подходов к оценке человеческого капитала // Перспективи розвитку економіки України: теорія, методологія, практика: матеріали XVI міжнар. наук.-практ. конф. (24 - 25 трав. 2011 р.). - Луцьк: Волин.мистецька агенція «Терен». - 2011. - С. 54 - 55.

117 Руссиян Е.А., Ляшок Н.Ю. Оценка человеческого капитала промышленного предприятия в условиях экономических кризисов // Экономика промышленности. – 2012. - № 1-2 (57-58).

118 Тугускина Г.Н. Сравнительный анализ методик и показателей оценки человеческого капитала предприятий // Современные технологии управления. – 2015. - № 6 (54). <https://sovman.ru/article/5409/> 20.03.2021.

119 Лосева О.В. Методика оценки состояния и анализа динамики развития человеческого интеллектуального капитала в организации // Известия Пензенского государственного педагогического университета им. В.Г. Белинского. – 2009. - № 12. - С. 75 - 81.

120 Круговая А.А., Панкова М.М. Бухгалтерский учет и оценка эффективности вложений в человеческий капитал. <http://dspace.nbu.gov.ua/bitstream/handle/123456789/92335/09-Krugovaia.pdf?sequence=1> 20.03.2021.

121 Парушина Н.В., Лытнева Н.А., Семиделихин Е.А. Методы измерения и оценки человеческого капитала (научный обзор) // Научное обозрение. Экономические науки. – 2017. - № 2. - С. 89 - 99.

122 Краковская И.Н. Измерение и оценка человеческого капитала организации: подходы и проблемы // Экономический анализ: теория и практика. – 2008. – № 19. - С. 41-50.

123 Якунина Р.П. Методы оценки стоимости человеческого капитала организации. <https://www.izron.ru/articles/razvitie-ekonomiki-i-menedzhmenta-v-sovremennom-mire-sbornik-nauchnykh-trudov-po-itogam-mezhdunarodn/sektsiya-1-ekonomicheskaya-teoriya-spetsialnost-08-00-01/metody-otsenki-stoimosti-chelovecheskogo-kapitala-organizatsii/> 20.03.2021.

124 Мустафин А.Н. Формирование механизма оценки человеческого капитала на микроуровне в инновационной экономике // Известия Санкт-Петербургского государственного аграрного университета. - 2016. - С. 286 - 292.

125 Czerewacz-Filipowicz K., Kogut O. Yu. Comprehensive methodology for assessing human capital and problems of its assessment // Вестник КазНУ. Серия экономическая - The Journal of Economic Research & Business Administration. – Алматы: «Қазақ университеті», 2019. - №1(127). - С.286-298.

126 Бусыгин Д.Ю. Необходимость отражения в отчетности человеческого капитала // Материалы 16-го Международного научного семинара «Мировая экономика и бизнес-администрирование малых и средних предприятий». – Минск: «Право и экономика». - 2020. – С.111-113.

127 Линёв А.И. Учетно-аналитические аспекты стоимости человеческого капитала предприятия // Вопросы региональной экономики. - 2017. - №2(31). – С. 163-169.

128 Самусенко С. А., Харченко Т. О. Сравнительный анализ методов оценки человеческих ресурсов организации // Учет. Анализ. Аудит. - Финансовый университет при Правительстве РФ, Москва. – 2015. - № 4. – С. 23-36.

- 129 Чигоряев К.Н., Скопинцева Н.А., Ульященко В.В. Оценка стоимости человеческого капитала на основе произведенных затрат // Известия Томского политехнического университета. - 2008. - Т. 313, № 6. - С. 54 - 56.
- 130 Носкова К.А. Оценка человеческого капитала i-го сотрудника организации // Актуальные вопросы экономических наук: материалы II Междунар. науч. конф. (г. Уфа, апрель 2013 г.). - Уфа: Лето. - 2013. - С. 4 - 8.
- 131 Царев В.В., Евстратов А.Ю. Оценка индивидуальной стоимости работника предприятия // Управление персоналом. – 2008. - № 24. - С. 34 - 39.
- 132 Рунов А. А. Инвестиции в человеческий капитал и определение состава затрат на персонал в коммерческих организациях // Вестник Евразийской науки. - Издательство «Мир науки». – 2018. - №5, Т. 10. – 8 с.
- 133 Солдатова А. С., Ванчухина Л. И. Совершенствование управленческого учета для целей управления персоналом // Материалы IX Международной научно-практической конференции «Бухгалтерский учет, анализ и аудит: современное состояние и перспективы развития», Екатеринбург. - 2018. – С. 96-99.
- 134 Аллавердян В. Оценка стоимости кадрового потенциала предприятия. https://www.cfin.ru/management/people/value_people.shtml 20.03.2021.
- 135 Цапенко И.В. Проблема эффективного воспроизводства человеческого капитала и инновационные подходы к ней // Инновации. - 2010. - №4 (138). - С. 95-98.
- 136 Ревуцкий Л.Д. Человеческий капитал предприятия: количественные оценки // Аудиторские ведомости. – 2009. - № 12.
- 137 Иманбердиев Б.Д., Куаныш Б. Финансирование человеческого капитала в Казахстане // Вестник КазНПУ. - 2010. <https://articlekz.com/article/11068> 23.04.2021.
- 138 Ивлиева Н.Н. Оценка стоимости интеллектуального капитала предприятия. Дисс. на соис. уч. ст. канд. экон. наук. - Москва, 2005.
- 139 Русяк И.Г. Кетова К.В. Оценка и моделирование динамики человеческого капитала // Современные наукоемкие технологии. – 2007. - № 9. - С. 56 - 58.
- 140 Fisher S. Jekonomicheskaja teorija. - М.: Juniti. - 2002.
- 141 Фридмен М., Хайек Ф. О свободе. - М.: Социум. 2003. - 182 с.
- 142 Тугускина Г. Методика оценки человеческого капитала предприятий // Управление персоналом. – 2009. - № 5. <https://www.top-personal.ru/issue.html?1936> 10.04.2021.
- 143 Morse W. A Note on the Relationship between Human Assets and Human Capital. The Accounting Review. - July 1973. - pp. 583 - 592.
- 144 Розина Е.В. Управление развитием человеческого капитала организации. - М.: Проспект. - 2014.
- 145 Семенова М.В. Оценка человеческого капитала. <http://cons.ru/analytics/articles/88> 12.04.2021.
- 146 Иванов В.В. Оценка интеллектуального капитала высших учебных заведений // Проблемы современной экономики. - 2010. - С. 334 - 336.

- 147 Mulligan C., Martin X. A Labor Income-Based Measure of the Value of Human Capital: An Application to the States of the United States // Japan and the World Economy. - 1997. - Vol. 9, № 2. - P. 159 - 191.
- 148 Кириянов Д.А. Методы оценки человеческого капитала: анализ объективности и достаточности исходных данных // Теория и практика общественного развития. – 2011. - № 3.
- 149 Большов А.В. Проблемы совершенствования стоимостной оценки человеческого капитала современной организации. // Вестник экономики, права и социологии. – 2014. - № 2. С. 15 - 19.
- 150 Графова Т.О. Система ресурсного управления интеллектуальным капиталом: монография. - Ростов-на-Дону: Южный федеральный университет. - 2010. - 450 с.
- 151 Индекс человеческого развития. <https://gtmarket.ru/ratings/human-development-index> 20.03.2021.
- 152 Доклад о развитии человека 2010 года «Реальное богатство народов: пути к развитию». https://www.un.org/ru/development/hdr/2010/hdr_2010_complete.pdf 20.03.2021.
- 153 Программа развития ООН: индекс человеческого развития в странах мира в 2011 году. <https://gtmarket.ru/news/state/2011/11/03/3705> 26.03.2021.
- 154 Программа развития ООН: индекс человеческого развития в странах мира в 2013 году. <https://gtmarket.ru/news/2013/03/14/5622> 26.03.2021.
- 155 Программа развития ООН: индекс человеческого развития в странах мира в 2014 году. <https://gtmarket.ru/news/2014/07/24/6843> 26.03.2021.
- 156 Список стран по индексу человеческого развития. https://ru.qaz.wiki/wiki/List_of_countries_by_Human_Development_Index 26.03.2021.
- 157 Рейтинги стран и регионов. <https://gtmarket.ru/research/country-rankings> 26.03.2021.
- 158 Доклад о развитии человека 2010 года «Реальное богатство народов: пути к развитию». https://www.un.org/ru/development/hdr/2010/hdr_2010_complete.pdf 20.03.2021.
- 159 Программа развития ООН: индекс человеческого развития в странах мира в 2011 году. <https://gtmarket.ru/news/state/2011/11/03/3705> 26.03.2021.
- 160 Программа развития ООН: индекс человеческого развития в странах мира в 2013 году. <https://gtmarket.ru/news/2013/03/14/5622> 26.03.2021.
- 161 Программа развития ООН: индекс человеческого развития в странах мира в 2014 году. <https://gtmarket.ru/news/2014/07/24/6843> 26.03.2021.
- 162 Список стран по индексу человеческого развития. https://ru.qaz.wiki/wiki/List_of_countries_by_Human_Development_Index 26.03.2021.
- 163 Рейтинги стран и регионов. <https://gtmarket.ru/research/country-rankings> 26.03.2021.
- 164 Janshanlo R. Es., Kogut O. Yu., Czerewacz-Filipowicz K. Human capital management trends in innovative economy of Kazakhstan // Polish Journal of

Management Studies. – Poland, Czestochowa: - 2019. - Volume 20. - No.2. – P.267-278.

165 Janshanlo R. E., Kogut O. Yu., Sultanova B. B., Jakisheva U. K., Arystambaeva A. Z. Human Capital Valuation in the Knowledge Economy of Kazakhstan // Journal of Contemporary Issues in Business and Government. - Australia, Melbourne: -2020. - Volume 26, No.1. - P. 217-234.

166 Колос Е.А. Тенденции и пути развития человеческого капитала и интеллектуального потенциала казахстанского общества // Основы экономики, управления и права. - 2014. - № 4. - С. 123 - 127.

167 Переверзева А.В. Человеческий капитал как основа модернизации. <https://core.ac.uk/download/pdf/38539604.pdf> 26.03.2021.

168 Зунтова И.С. Методика оценки уровня интеллектуального капитала образовательных учреждений высшей школы // Вопросы региональной экономики. – 2016. - № 3 (28). - С.156-160.

169 Валеев Э.Р., Камашева А.В. Человеческий капитал здоровья как базовое условие социально-экономического развития // Экономические науки. – 2014. - № 11. - С.16 - 18.

170 Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 36 «Обесценение активов». https://online.zakon.kz/Document/?doc_id=1051741 26.03.2021.

171 Корженгулова А.А. Финансовый учет 1: учебное пособие. – Алматы, Экономика. - 2018. – 274 с.

172 Тонкошкурова Н.С. Бухгалтерский учет интеллектуальных активов // Аудит и финансовый анализ. – 2012. - № 5. - С. 115 - 122.

173 Программа для создания тестов и онлайн тестирования. <https://indigotech.ru/> 26.03.2021.

174 Обзор системы Indigo для тестирования знаний. <https://www.ispring.ru/elearning-insights/sistema-testirovaniya/indigo> 26.03.2021.

175 Мельгуй А.Э., Кузнецова О.Н., Дворецкая Ю.А. Человеческий капитал: проблемы признания в учете // Научный журнал «Экономика. Социология. Право». - Брянский государственный университет имени академика И.Г. Петровского. – 2018. - №3(11). – С. 46-53.

176 Kogut O. Yu. Analysis of human capital cost assessment methods // Статистика, учет и аудит. - Алматы: «Алматинская академия экономики и статистики», 2019. - №4(75). - С.13-19.

177 Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 38 «Нематериальные активы». https://online.zakon.kz/Document/?doc_id=1051743 26.03.2021.

178 Kogut O. The role of human capital as an object of accounting // Международная научно-практическая конференция «Казахстан в мультиполярном мире: экономические сценарии». – Алматы: «Қазақ университеті», 2019 г. – С.248-253.

179 Canning J.B. The Economics of Accountancy. - N.Y.: Ronald Press. - 1929. – 367 p.

- 180 Армстронг М. Практика управления человеческими ресурсами. 8-е изд. – М.:2004. – С. 67.
- 181 Дырка С., Даузова А.М. Роль человеческого интеллектуального капитала в управлении организациями // Статистика, учет и аудит. – 2018. - № 2 (69). - С.16-19.
- 182 Агеева А.О. Требования к формированию отчетности по МСФО // Бухгалтерский учет. – 2006. - № 14. – С. 51-57.
- 183 Кутер М.И. Бухгалтерский учет: основы теории: учеб. пособие. М.: Экспертное бюро – М, 1997. – 496 с.
- 184 Соколов Я.В., Бычкова С.М. О приоритете содержания перед формой: проблемы учета // Бухгалтерский учет. – 2000. - № 1.
- 185 Ясинская О.С. Теоретическое обоснование экономической сущности человеческого капитала как нового объекта бухгалтерского учета и анализа // Вестник Полоцкого государственного университета. - 2015. - С. 112 - 118.
- 186 Шихвердиев А.П. Управление человеческим капиталом как фактор обеспечения корпоративной безопасности предприятия. – Сыктывкар: Изд. СыктГУ, 2012. – 136 с.
- 187 Нидлз Б., Андерсон Х., Кондуэлл Д. Принципы бухгалтерского учета: Пер. с англ. / Под ред. Я.В. Соколова. - М.: Финансы и статистика. - 1993. - 496 с.
- 188 Палий В.Ф. Человеческий капитал: вопросы учета и оценки // Бухгалтерский учет. – 2011. - № 6. - С. 80.
- 189 Герман О.И., Бобровская Т.В. Проблемы информационного обеспечения учета человеческого капитала предприятия // Журнал «Экономика и бизнес: теория и практика». – Новосибирск: ООО «Капитал». - 2018. - № 8. – С. 26-28.
- 190 Лесневская Н.А. Развитие методик бухгалтерского учета вложений в воспроизводство человеческого капитала // Бухгалтерский учет и анализ. – 2009. - № 7. - С. 32 - 40.
- 191 Матершева В.В. Особенности износа человеческого капитала в современной экономике России // Современная экономика: проблемы и решения. – 2016. - № 2. - С. 8 - 15.
- 192 Короб А.Н. Человеческий капитал – новый объект бухгалтерского учета // Сборник научных трудов Академии управления При Президенте Республики Беларусь. — Минск, 2009. — Вып. 11: Государственное управление. Идеология. Экономика. Право. Языкознание. — С. 64 –73.
- 193 Kogut O. Yu. Some questions of methodical aspects of accounting human capital // Статистика, учет и аудит. - Алматы: «Алматинская академия экономики и статистики», 2020. - №2(77). - С.7-11.
- 194 Kendrick J. W. Expanding Imputed Values in the National Income and Product Accounts // The Review of Income and Wealth. – 1979. – Vol. 25, No. 4. – P. 350–354.
- 195 Асланов Д.И. Человеческий капитал - важнейший фактор экономического роста // Известия Уральского государственного экономического университета. - 2010. - Т. 28, № 2. - С. 71 - 75.

- 196 Шарок Л.А. Инвестиции в человеческий капитал как основной фактор экономического роста. <http://www.e-rej.ru/Articles/2006/Sharok.pdf> 21.04.2021.
- 197 Кетова К.В., Касаткина Е.В., Насридинова Д.Д. Прогнозирование показателей социально-экономического развития региона // Экономические и социальные перемены: факты, тенденции, прогноз. – 2013. - № 4. - С. 104 - 120.
- 198 Лабынцев Н.Т., Кузнецова М.А. Методические аспекты учета человеческого капитала в условиях инвестирования активов в человеческие ресурсы // Учет. Анализ. Аудит. – 2017. - № 6. - С. 30 - 37.
- 199 Чепик О. В., Калинина Г. В., Лучкова И. В. Информационное обеспечение системы управления персоналом как элемент управленческого учета // Журнал «Учет и статистика», Россия, Ростов-на-Дону. – 2018. - №2 (50). – С. 32-39.
- 200 Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности». https://online.zakon.kz/Document/?doc_id=1051785 26.03.2021.
- 201 Сапего И.И., Лапацкая О.Н. Человеческий капитал как нематериальный актив. <http://www.5rik.ru/na5/2061-1.php> 21.04.2021.
- 202 Чайковская Л.А., Быстрова Ю.О. Интеллектуальный капитал в финансовой отчетности // Международный бухгалтерский учет. – 2011. - № 4. - С. 10 – 19.
- 203 Парасоцкая Н.Н. Учет инвестиций в человеческий капитал // Финансовый вестник: финансы, налоги, страхование, бухгалтерский учет. – 2011. - № 12.
- 204 Куликов А.А. Учет и отчетность в системе управления человеческими ресурсами организации. Автореф. дисс. на соис. уч. ст. канд. экон. наук. - Казань, 2008. - 24 с.
- 205 Головай Н. Людський капітал в облігово-аналогічній системі підприємства // Концепція розвитку бухгалтерського облігу, аналізу і аудиту в умовах міжнародної інтеграції: Тези доповідей (20 - 22 квітня 2005 р.). Частина 1 / вып. ред. А. Д. Бутко. - К.: Киев. нац. торг. экон. ун-т. - 2005. - С. 96 - 99.
- 206 Лесневская Н.А. Развитие методик бухгалтерского учета вложений в воспроизводство человеческого капитала // Бухгалтерский учет и анализ. – 2009. - № 7. - С. 32 - 40.
- 207 Легенчук С.Ф. Бухгалтерское отображение интеллектуального капитала. Дисс. на соис. уч. ст. канд. экон. наук. - Житомир, 2006. - 264 с.
- 208 Королюк Н.М. Облік і контроль у системі управління людським капіталом підприємства: методика та організація: Автореф. дисс. на соис. уч. ст. канд. экон. наук. – Київ, 2010. - 18 с.
- 209 Kogut O. Yu. Classification of human capital in terms of accounting // XIX Международная научно-практическая конференция «МОЛОДЕЖЬ И НАУКА». - Алматы: «Алматинская академия экономики и статистики», 2020. – С.367-373.

- 210 Кузина Е.И. Человеческий капитал: проблемы отражения в бухгалтерском учете и отчетности // Вестник Волжского университета им. В.Н. Татищева. – 2020. - № 3, т. 2. - С. 185 - 194.
- 211 Kogut O. Human capital as an object of accounting in the knowledge economy // Международная конференция - SHS Web of Conferences "Eurasia: Sustainable Development, Security, Cooperation - 2019". - Russia, Samara: - 2019. – Volume 71. - P.1-5.
- 212 Назарова В.Л. Бухгалтерский учет: Учебное пособие. – Алматы, Изд. «АЭСА», 2021. - 624 с.
- 213 Финансовая отчетность компании. <https://www.1cashflow.ru/Finansovaya-otchetnost> 26.03.2021.
- 214 Человеческий капитал: проблемы отражения в учете и отчетности. <https://scienceproblems.ru/chelovecheskij-kapita/2.html> 26.03.2021
- 215 Сорокина К.В. Интегрированная отчетность – новая модель отчетности бизнеса. <https://finotchet.ru/print/articles/684/> 26.03.2021.
- 216 Интегрированная отчетность: вызов менеджменту / А.И. Агеев, М.В. Галушкина, Е.В. Копкова, В.А. Смирнова, К. Штукельбергер. - М.: Институт экономических стратегий, Национальный центр научно-технической информации. - 2017. - 212 с.
- 217 Валебникова О. А. Необходимость отчетности о процессе управления человеческим капиталом // Сборник трудов всероссийской научной и учебно-практической конференции «Фундаментальные и прикладные исследования в области управления, экономики и торговли». - Санкт-Петербург: Политех-пресс. – 2020. С.132-139.
- 218 Дипиаза С. А., Эклз Р. Дж. Будущее корпоративной отчетности / Пер. с англ. В. Ионова. – М.: Альпина Паблишер, 2003. – 216 с.
- 219 Лессидренска Т. Интегрированный отчет – платформа для управления компанией // Экономические стратегии. – 2012. – № 5. – С. 8-9.
- 220 Легенчук С.Ф. Мировые тенденции развития бухгалтерского учета в условиях постиндустриальной экономики // Международный бухгалтерский учет. – 2011. - № 8. - С. 56 - 62.
- 221 Когденко В.Г., Мельник М.В. Интегрированная отчетность: вопросы формирования и анализа. Реформирование отчетности // Международный бухгалтерский учет. – 2014. - №10. - С. 2 - 15.
- 222 Малиновская Н.В., Малиновский М.Д. Международные тенденции развития интегрированной отчетности // Международный бухгалтерский учет. - 2018. - Т. 21, № 3. - С. 332 - 343.
- 223 Гетьман В.Г. О концептуальных основах и структуре международного стандарта по интегрированной отчетности // Учет. Анализ. Аудит, 2014.
- 224 Коротецкий И. Что такое интегрированная отчетность? <https://www.buhgalteria.ru/article/chto-takoe-integririvannaya-otchetnost> 26.03.2021.

- 225 Штукельбергер К. Интегрированная отчетность как ключевая новация в этическом управленческом мышлении // Экономические стратегии, 2017, № 6, С. 194 – 200.
- 226 Федоров Д.Р. Интегрированная отчетность как новейшая модель системы корпоративной отчетности // Современные научные инновации и практики. – 2016. - № 29.
- 227 Джаншанло Р.Е., Когут О.Ю. Концептуальные основы формирования интегрированной отчетности // Central Asian Economic Review. - Алматы: «АО университет Нархоз», 2020. - № 1(130). - С.111-123.
- 228 Рудакова Т.А., Трубченкова Е.И. Интегрированная отчетность как информационный источник группы взаимосвязанных организаций // Экономика. Профессия. Бизнес. – 2017. - № 3. - С. 59 - 64.
- 229 Мартынова Т.А. Теоретико-методические основы формирования интегрированной отчетности. https://bstudy.net/640651/pravo/teoretiko_metodicheskie_osnovy_formirovaniya_integrirovannoy_otchetnosti 26.03.2021.
- 230 Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки». https://online.zakon.kz/Document/?doc_id=1051790 12.04.2021
- 231 Integrated reporting - IAS Plus. <https://www.iasplus.com/en-gb/resources/integrated-reporting> 26.03.2021.
- 232 Калабихина И.Е., Волошин Д.А., Досиков В.С. Интегрированная отчетность как новый уровень развития корпоративной отчетности // Международный бухгалтерский учет. – 2015. - № 31. - С. 47 - 57.
- 233 Калабихина И. Е., Волошин Д. А., Досиков В. С. Интегрированная отчетность как новый уровень развития корпоративной отчетности // Международный бухгалтерский учет. – 2015. – № 31. – С. 47–57.
- 234 Панков Д.А., Круподерова А.А. Модель формирования интегрированного балансового отчета бюджетной организации и методика оценки его элемента «человеческий капитал - функция» // Бухгалтерский учет и анализ. – 2013. - № 1. - С. 44 - 46.
- 235 Кондрашова О.Р. Интегрированная отчетность в системе управленческого учета // Международный бухгалтерский учет. - 2018. - Т. 21, № 1. - С. 17 - 29.
- 236 McNeill D. The diffusion of ideas in development theory and policy // Global Social Policy. – 2006. - № 3. - P. 334 - 354. <https://doi.org/10.1177%2F1468018106069204> 26.03.2021.
- 237 Велькер Л. Ю., Чепракова Т. Н. Проблема учета человеческих ресурсов в качестве активов организации // Сборник научных статей 5-ой Всероссийской конференции «Экономический рост как основа устойчивого развития России». – 2020. – С.94-97.
- 238 Шевелев А.Е., Андреева О.М. Интегрированный отчет как инструмент повышения корпоративной прозрачности и инвестиционной привлекательности строительной организации // Вестник Южно-Уральского

государственного университета. Серия: Экономика и менеджмент. - 2018. - Т. 12, № 1. - С. 116 - 124.

239 Серебрякова Т.Ю. Интегрированный учет и отчетность: институциональный подход // Учет. Анализ. Аудит. - 2016. - № 2. - С. 24 - 33.

240 Малиновская Н.В. Интегрированная отчетность: теория, методология и практика. Дисс. на соис. уч. ст. д-ра. экон. наук. - Москва, 2016. - 378 с.

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

242 Данильченко Т. Социально-экономическое содержание человеческого капитала и его влияние на инновационную восприимчивость экономики // Журнал международного права и международных отношений. – 2016. - № 3-4. -С. 84 - 92.

243 Жиленкова Е.П., Буданова М.В., Свиридова Н.А. Формирование системы и механизма управления человеческим капиталом региона. http://www.science-bsea.bgita.ru/2016/ekonom_2016_25/gilenkova_form.htm 21.04.2021.

244 Герасимов Б.Н., Карпова Т.П. Подпроцесс управления человеческим капиталом: сущность, значимость и место в процессе управления персоналом // Вестник Самарского муниципального института управления. – 2018. - № 4. - С. 112 - 122.

245 Разработка методики оценки человеческого капитала в стоимости предприятия. https://bstudy.net/650912/ekonomika/razrabotka_metodiki_otsenki_chelovecheskogo_kapitala_stoimosti_predpriyatiya 20.03.2021.

246 Индиго тестирование онлайн. Система тестирования «Indigo» как средство контроля знаний учащихся. Указание веса задания. <https://ukbut.ru/indigo-testirovanie-onlain-sistema-testirovaniya-indigo-kak-sredstvo.html> 26.03.2021.

ПРИЛОЖЕНИЕ А

Цепочка прибыльности услуг



Рисунок А.1 – Цепочка прибыльности услуг

Примечание – Составлено автором на основании источников [66, с.56; 241]

ПРИЛОЖЕНИЕ Б

Таблица Б.1 – Базовые составляющие человеческого капитала

Человеческий капитал	Компоненты
1	2
Капитал здоровья	<ul style="list-style-type: none"> - наследственность по состоянию здоровья; - общее состояние здоровья; - физический и психологический потенциал; - психическое здоровье; - обеспечение безопасности (физической, экономической, экологической, производственной, социальной); - уровень развития здравоохранения; - психологическая и социальная устойчивость
Капитал культуры	<ul style="list-style-type: none"> - воспитание; - общая культура и искусство; - социально-культурная мотивация к саморазвитию
Капитал образования	<ul style="list-style-type: none"> - общие знания; - навыки исследовательской работы; - специальные знания; - социальная ценность знаний; - навыки самообразования
Профессиональный капитал	<ul style="list-style-type: none"> - профессиональный опыт работы; - общепрофессиональные знания, навыки и умения; - креативные способности; - организационные способности; - производительные способности; - предпринимательские способности; - способность к разработке и внедрению инноваций
Поведенческий капитал	<ul style="list-style-type: none"> - нормы поведения; - преобладающие социальные ценности; - уровень развития социальной инфраструктуры; - трудовая мотивация; - потенциал социального взаимодействия
Примечание – Составлено автором на основании источников [9, с.99-100; 83, с.114]	

ПРИЛОЖЕНИЕ В

Основные составляющие человеческого капитала и факторы, его формирующие

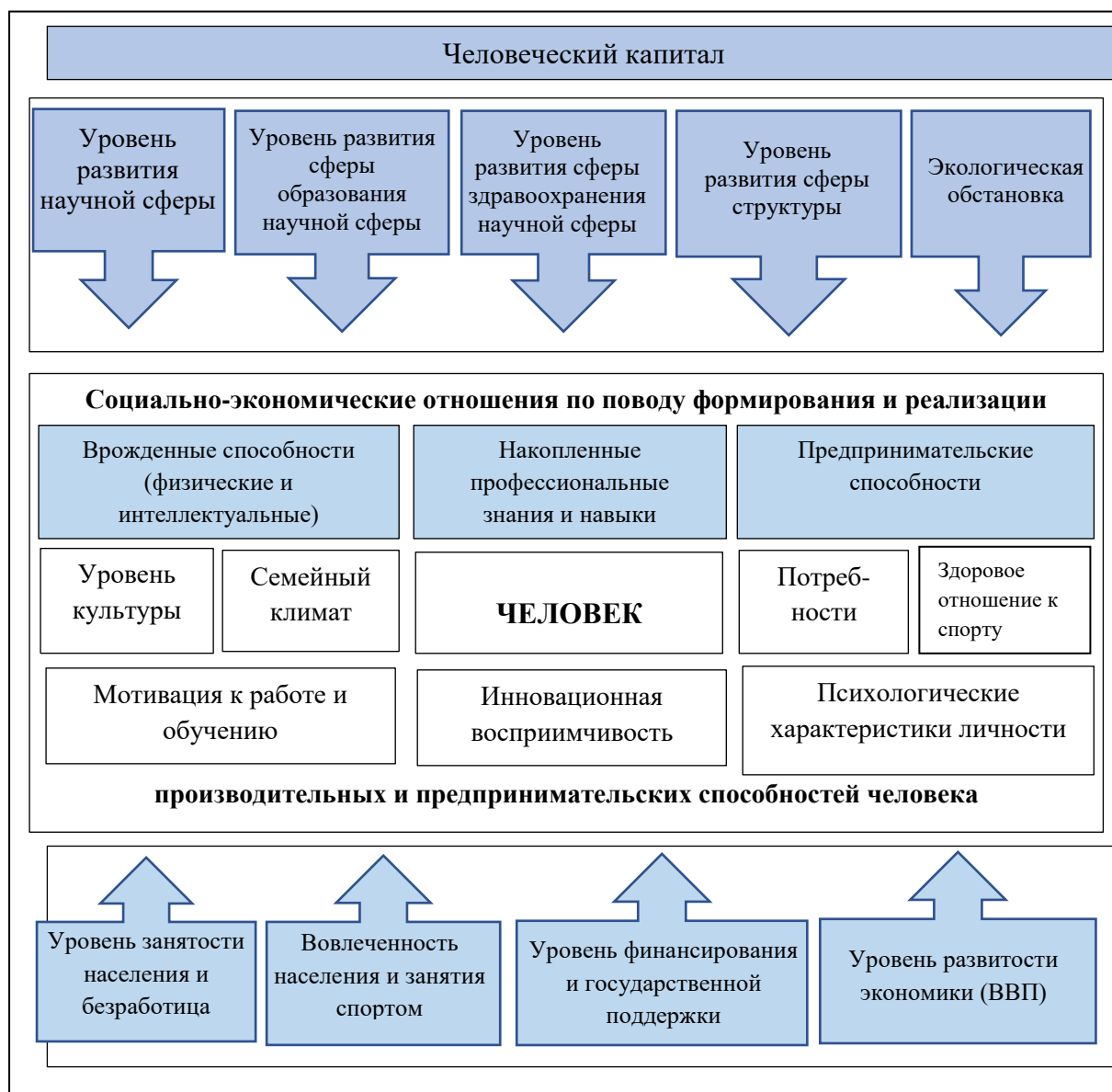


Рисунок В.1 - Основные составляющие человеческого капитала и факторы, его формирующие

Примечание – Составлено автором на основании источников [21, с. 6; 242]

ПРИЛОЖЕНИЕ Г

Модель системы управления человеческим капиталом



Рисунок Г.1 – Модель системы управления человеческим капиталом

Примечание – Составлено автором на основании источников [243, 244]

ПРИЛОЖЕНИЕ Д

Структурная схема процесса принятия решения

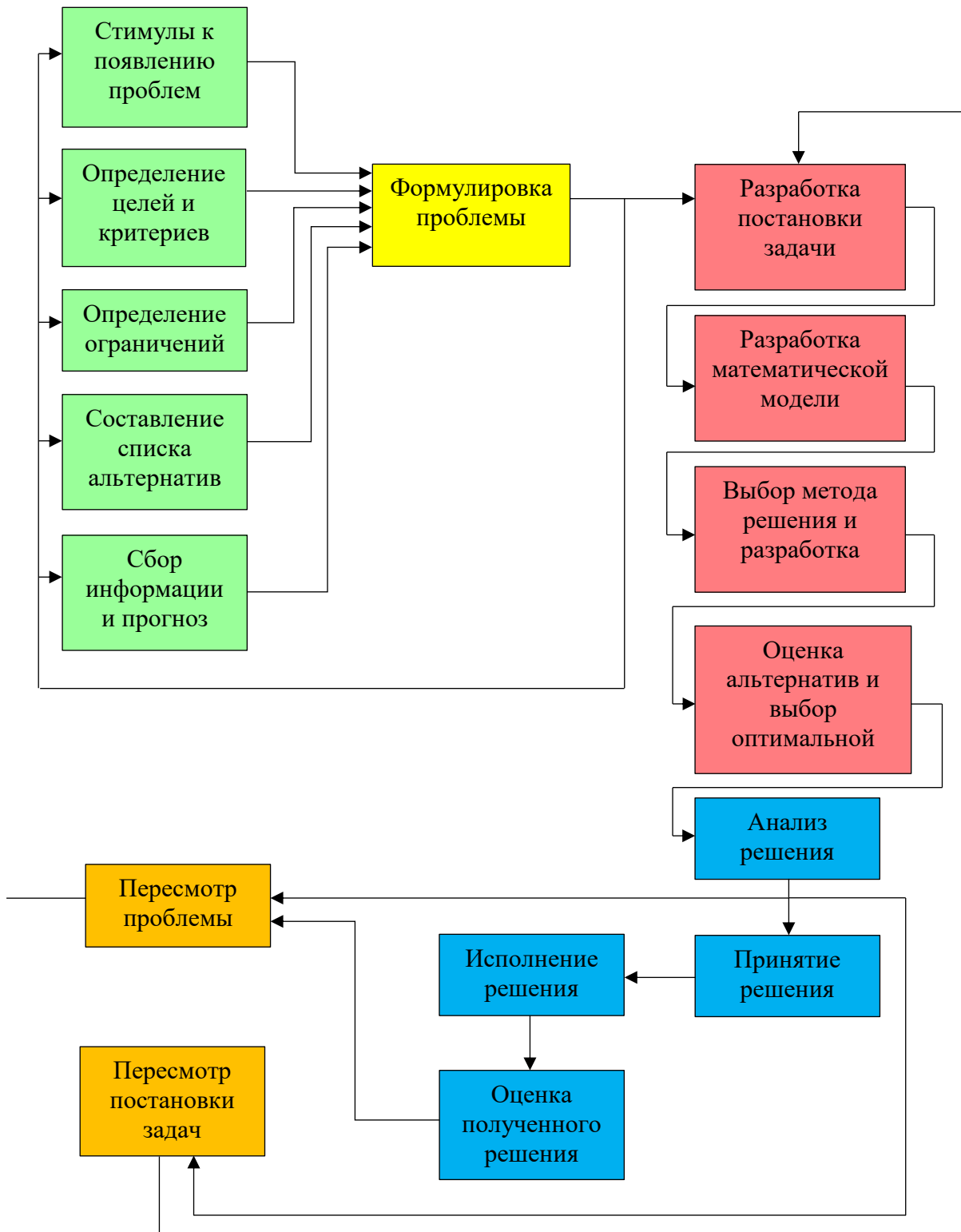


Рисунок Д.1 – Структурная схема процесса принятия решения

Примечание – Составлено автором на основании источников [243, 244]

ПРИЛОЖЕНИЕ Е

Структурная модель мониторинга развития человеческого капитала в инновационной экономике

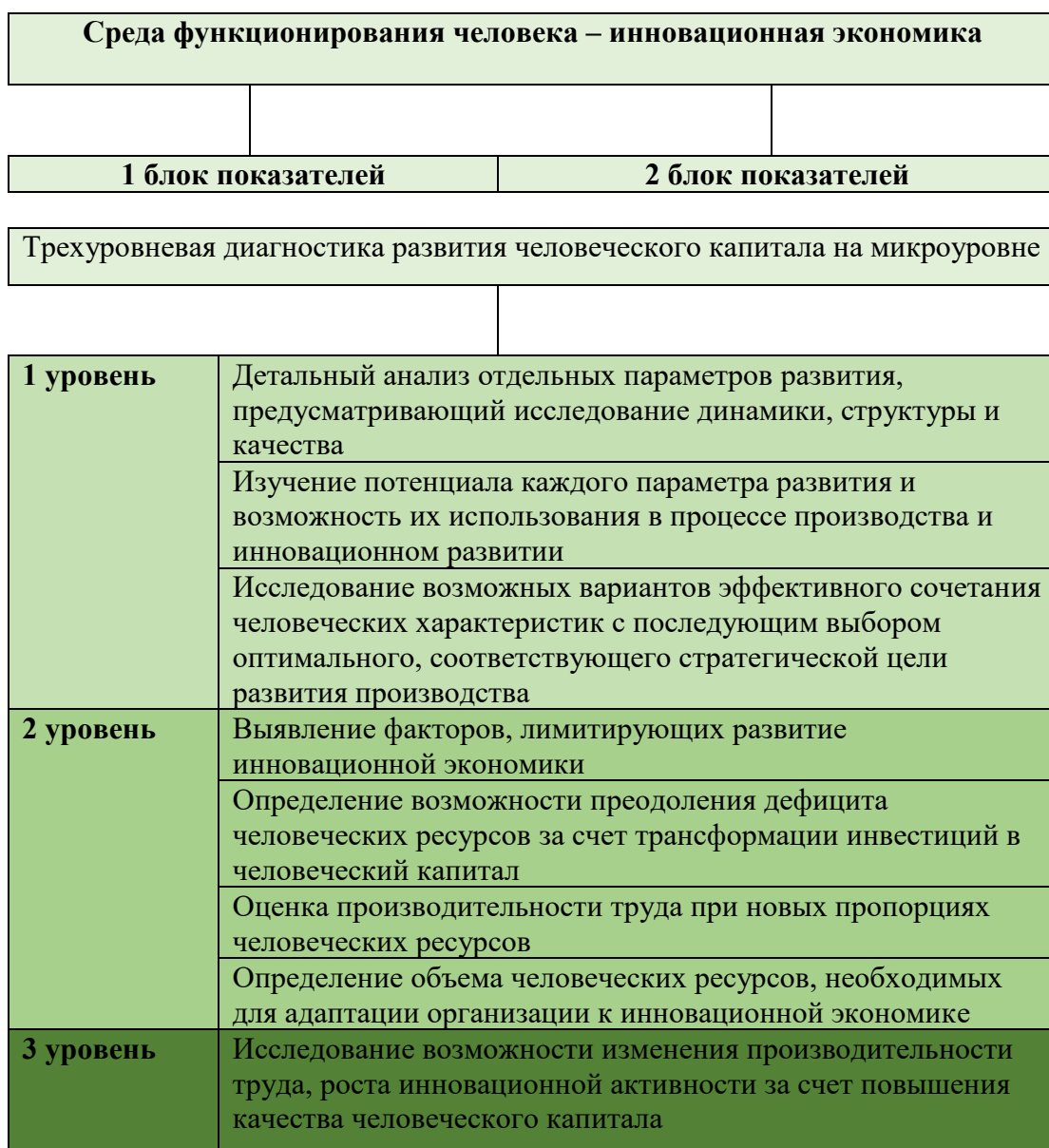


Рисунок Е.1 – Структурная модель мониторинга развития человеческого капитала в инновационной экономике

Примечание – Составлено автором на основании источников [124, с. 288; 123]

ПРИЛОЖЕНИЕ Ж

Алгоритм оценки стоимости человеческого капитала



Рисунок Ж.1 – Алгоритм оценки стоимости человеческого капитала

Примечание – Составлено автором на основании источников [245]

ПРИЛОЖЕНИЕ И

Система тестирования INDIGO

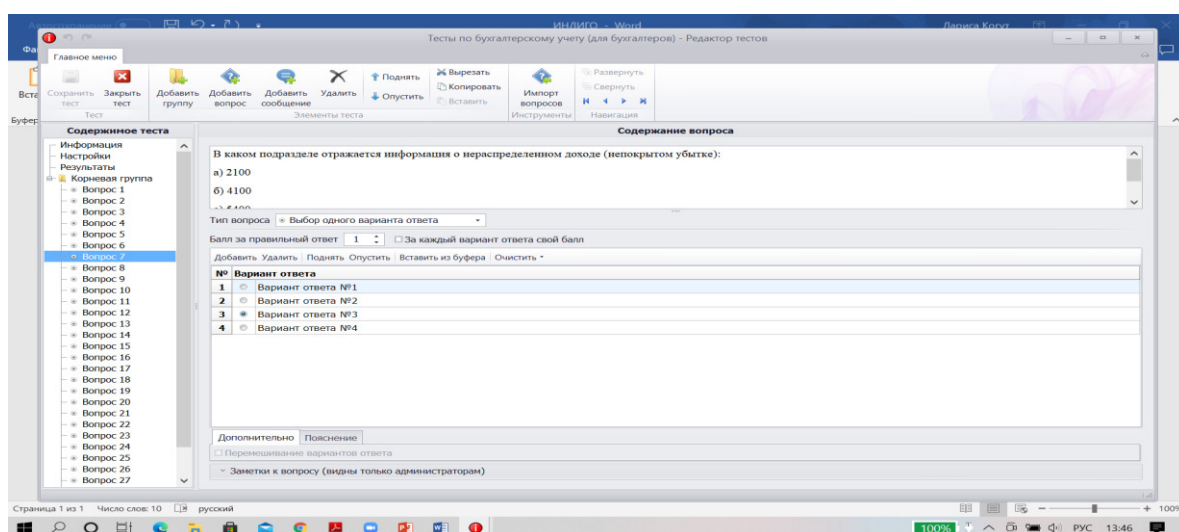
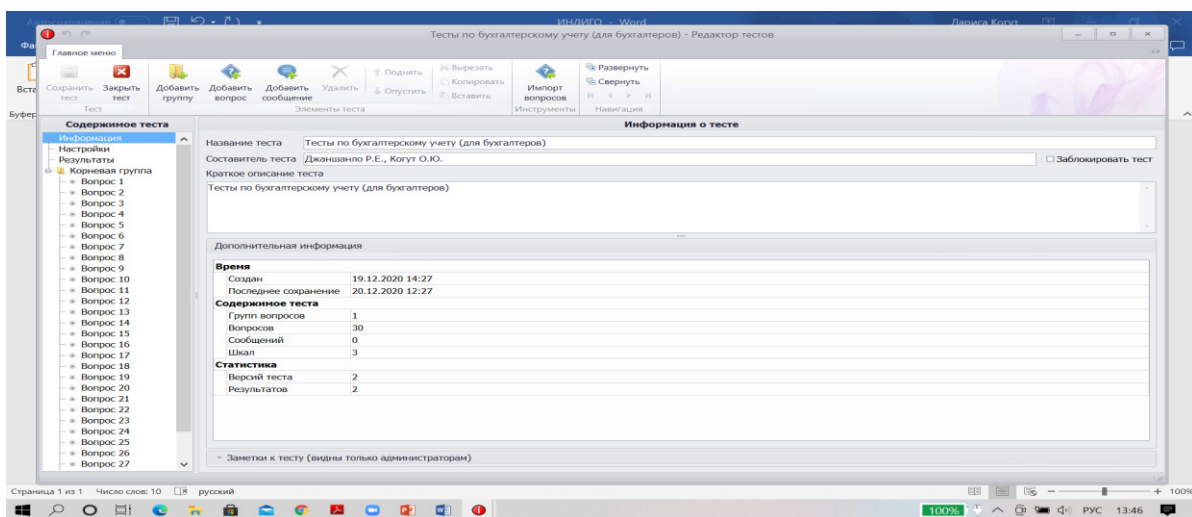
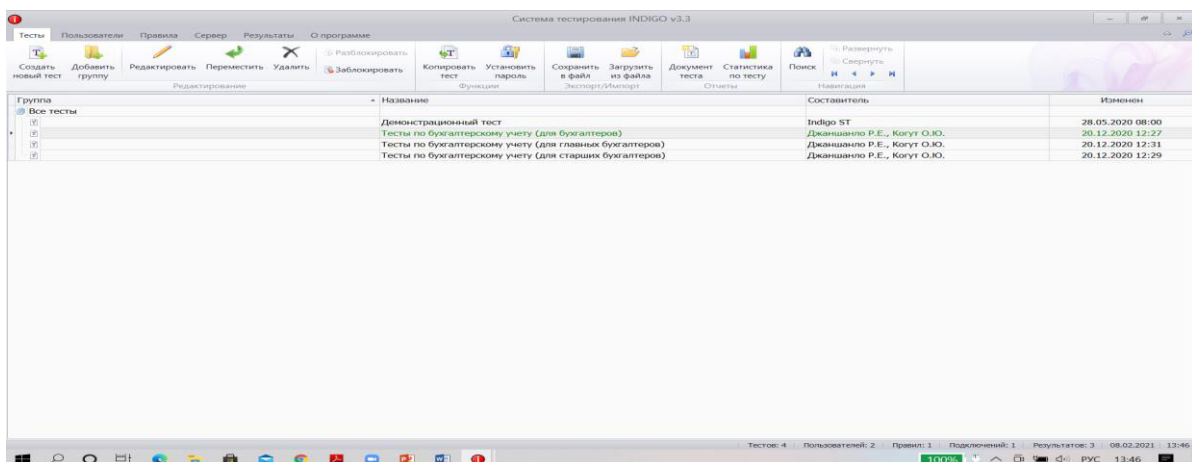


Рисунок И.1 – Система тестирования INDIGO

Примечание – Разработано автором на основе источников [173, 246]

ПРИЛОЖЕНИЕ К

Таблица К.1 - Тесты по бухгалтерскому учету

Вопросы	Правильные ответы
<i>Для бухгалтеров</i>	
1	2
1. Актив баланса состоит из: а) краткосрочных обязательств и долгосрочных обязательств б) краткосрочных активов и капитала в) краткосрочных активов и долгосрочных активов г) краткосрочных обязательств и долгосрочных активов	в)
2. Баланс, составления на момент ликвидации организации: а) заключительный баланс б) разделительный баланс в) начальный баланс г) ликвидационный баланс	г)
3. Баланс, сформированный на момент отделения структурного подразделения в самостоятельную организацию или разделение одной организации на несколько независимых друг от друга: а) разделительный баланс б) заключительный баланс в) ликвидационный баланс г) начальный баланс	а)
4. В бухгалтерском балансе текущая инвестиция показывается в: а) краткосрочных активах б) долгосрочных активах в) долгосрочных обязательствах г) краткосрочных обязательствах	а)
5. Основные средства подразделяются в зависимости от характера использования на: а) находящиеся на техническом обслуживании и ремонте б) действующие, бездействующие и находящиеся в запасе в) находящиеся на техническом обслуживании и в запасе г) действующие, бездействующие и находящиеся на ремонте	б)
6. В каком подразделе ведется учет долгосрочной кредиторской задолженности: а) 4100 б) 2100 в) 5400 г) 1200	а)

Продолжение таблицы К.1

1	2
<p>7. Информация о нераспределенном доходе (непокрытом убытке) в каком подразделе показывается:</p> <p>а) 4100 б) 2100 с) 5400 д) 1200</p>	с)
<p>8. В каком подразделе учитывается долгосрочная дебиторская задолженность?</p> <p>а) 1200 б) 4100 с) 5400 д) 2100</p>	д)
<p>9. В каком подразделе учитывается краткосрочная дебиторская задолженность?</p> <p>а) 4100 б) 1200 с) 2100 д) 5400</p>	б)
<p>10. В каком разделе баланса показывается информация о денежных средствах организации:</p> <p>а) краткосрочные активы б) долгосрочные активы с) краткосрочные обязательства д) капитал</p>	а)
<p>11. В каком разделе баланса показывается информация о долгосрочной кредиторской задолженности:</p> <p>а) капитал в) долгосрочные активы с) краткосрочные активы д) долгосрочные обязательства</p>	д)
<p>12. В каком разделе баланса показывается информация о долгосрочной кредиторской задолженности:</p> <p>а) долгосрочные активы в) долгосрочные обязательства с) краткосрочные активы д) капитал</p>	в)
<p>13. В каком разделе баланса показывается информация о долгосрочных займах банка:</p> <p>а) долгосрочные обязательства в) капитал с) долгосрочные активы д) долгосрочные кредиты</p>	а)

Продолжение таблицы К.1

1	2
<p>14. В каком разделе баланса показывается информация о задолженности по оплате труда:</p> <p>а) долгосрочные обязательства б) долгосрочные активы с) краткосрочные активы д) краткосрочные обязательства</p>	д)
<p>15. В каком разделе баланса показывается информация о запасах организации:</p> <p>а) долгосрочные активы б) краткосрочные активы с) долгосрочные обязательства д) краткосрочные обязательства</p>	б)
<p>16. В каком разделе баланса показывается информация о нематериальных активах:</p> <p>а) краткосрочные активы б) краткосрочные обязательства с) долгосрочные активы д) долгосрочные обязательства</p>	с)
<p>17. В каком разделе баланса показывается информация о нераспределенном доходе (непокрытом убытке):</p> <p>а) краткосрочные активы б) долгосрочные обязательства с) капитал д) краткосрочные обязательства</p>	с)
<p>18. В каком разделе баланса показывается информация об амортизации основных средств:</p> <p>а) краткосрочные активы б) краткосрочные обязательства с) долгосрочные обязательства д) долгосрочные активы</p>	д)
<p>19. В результате чего чаще всего возникает дебиторская задолженность:</p> <p>а) покупки материальных ценностей в) выплаты заработной платы с) реализации товаров и услуг в кредит д) получения кредитов</p>	с)
<p>20. В состав фонда заработной платы включаются:</p> <p>а) зарботки и премии б) все виды зарботков с) зарботки и социальные отчисления д) социальные и пенсионные отчисления</p>	б)

Продолжение таблицы К.1

1	2
<p>21. Все фактически произведенные затраты по возведению или приобретению основных средств включают в эту стоимость:</p> <p>а) первоначальная б) остаточная с) балансовая д) средневзвешенная</p>	с)
<p>22. Виды учета материальных запасов:</p> <p>а) непрерывный и периодический в) ФИФО с) ЛИФО д) средневзвешенный</p>	а)
<p>23. Выпущенные с дочерними организациями или государством, банковские депозиты - вложения в акции, облигации и другие ценные бумаги:</p> <p>а) депозиты в) финансовые займы с) долгосрочные вложения д) финансовые инвестиции</p>	д)
<p>24. Возвращены неиспользованные денежные средства, выданные в подотчет:</p> <p>а) Д-т сч. 1250 К-т сч. 1010 в) Д-т сч. 1220, 1230 К-т сч. 6220 с) Д-т сч. 1010 К-т сч. 1250 д) Д-т сч. 2210 К-т сч. 6280</p>	с)
<p>25. Выберите основное балансовое уравнение:</p> <p>а) Активы = Пассивы + Капитал в) Активы = Обязательства + Капитал с) Активы = Пассивы - Капитал д) Краткосрочные активы + Долгосрочные активы = Обязательства</p>	в)
<p>26. Выданы денежные средства из кассы в подотчет работникам:</p> <p>а) Д-т сч. 1250 К-т сч. 1010 в) Д-т сч. 1250 К-т сч. 1030 с) Д-т сч. 1010 К-т сч. 1250 д) Д-т сч. 1220, 1230 К-т сч. 6220</p>	а)
<p>27. Готовая продукция оценивается по:</p> <p>а) по договорным и розничным ценам в) производственной себестоимости, полной себестоимости, по договорным и розничным ценам с) производственной себестоимости д) полной себестоимости</p>	в)

Продолжение таблицы К.1

1	2
<p>28. Безвозмездно поступила инвестиция от юридических и физических лиц, определите журнальную запись на хозяйственную операцию:</p> <p>а) Д-т сч. 7110 К-т сч. 2740 в) Д-т сч. 1220, 1230 К-т сч. 6220 с) Д-т сч. 2210 К-т сч. 6280 д) Д-т сч. 8310 К-т сч. 2740</p>	с)
<p>29. Начислен износ объектов нематериальных активов, используемых во вспомогательном производстве, определите журнальную запись:</p> <p>а) Д-т сч. 7110 К-т сч. 2740 в) Д-т сч. 8310 К-т сч. 2740 с) Д-т сч. 2210 К-т сч. 6280 д) Д-т сч. 1220, 1230 К-т сч. 6220</p>	в)
<p>30. Начисление амортизации на нематериальные активы общехозяйственного назначения, определите журнальную запись:</p> <p>а) Д-т сч. 1220, 1230 К-т сч. 6220 в) Д-т сч. 2210 К-т сч. 6280 с) Д-т сч. 8310 К-т сч. 2740 д) Д-т сч. 7110 К-т сч. 2740</p>	д)
<i>Для старших бухгалтеров</i>	
<p>1. Этический подход к бухгалтерскому учету. Дайте определение:</p> <p>а) это все современные теоретические построения, устанавливающие акценты справедливости и честности, тем самым получается, что достоверность финансовых отчетов зависит от правильности принятых правил и принципов, которые лежат в основе формирования отчетных данных б) он предполагает, что организация, как экономическая единица является организацией, действующей в течение неопределенного времени и нет подтверждения о том, что она имеет намерения ликвидироваться в ближайшем будущем или существенно сократить свою деятельность с) он применяется для оформления права должностного лица выступать в качестве доверенного субъекта при получении ТМЗ (ее оформляет бухгалтерия и выдает под расписку получателю) д) оценка товарно-материальных запасов предполагает расчет себестоимости единиц товарно-материальных запасов, которые обычно не являются взаимозаменяемыми</p>	а)
<p>2. Эти регистры фиксируют результаты фактов хозяйственной жизни по мере их возникновения:</p> <p>а) аналитические в) временные с) синтетические д) хронологические</p>	д)

Продолжение таблицы К.1

1	2
<p>3. Этот метод оценки товарно-материальных запасов предполагает в первую очередь списать стоимость запасов, приобретенных первыми:</p> <p>а) ФИФО в) специфической идентификации с) ЛИФО д) метод прямого списания</p>	а)
<p>4. Поступление нематериальных активов от юридических и физических лиц с оплатой из кассы. Определите журнальную запись:</p> <p>а) Д-т сч. 7110 К-т сч. 2740 в) Д-т сч. 8310 К-т сч. 2740 с) Д-т сч. 2730 К-т сч. 1010 д) Д-т сч. 1220, 1230 К-т сч. 6220</p>	с)
<p>5. Определите журнальную запись. Приобретены нематериальные активы у юридических и физических лиц:</p> <p>а) Д-т сч. 2730 К-т сч. 3390 в) Д-т сч. 2730 К-т сч. 1010 с) Д-т сч. 8310 К-т сч. 2740 д) Д-т сч. 7110 К-т сч. 2740</p>	а)
<p>6. Этот счет предназначен для обобщения информации о доходах, полученных в отчетном периоде, но относящихся к будущим отчетным периодам:</p> <p>а) счет 1620 в) счет 3520 с) счет 4010 д) счет 3110</p>	в)
<p>7. Этот счет предназначен для отражения информации о корпоративном подоходном налоге, подлежащем уплате:</p> <p>а) счет 4010 в) счет 3110 с) счет 3520 д) счет 1620</p>	в)
<p>8. Оприходованы запасные части при ликвидации основных средств. Определить журнальную запись:</p> <p>а) Д-т сч. 2730 К-т сч. 1010 в) Д-т сч. 8310 К-т сч. 2740 с) Д-т сч. 1310 К-т сч. 6210 д) Д-т сч. 2730 К-т сч. 3390</p>	с)

Продолжение таблицы К.1

1	2
<p>9. Два метода учета сомнительной дебиторской задолженности:</p> <p>а) метод прямого списания и метод резерва</p> <p>в) ФИФО</p> <p>с) специфической идентификации</p> <p>д) ЛИФО</p>	<p>а)</p>
<p>10. Возникающие в результате операционной, инвестиционной или финансовой деятельности денежные поступления и платежи от имени клиентов, когда потоки денежных средств отражают скорее деятельность клиента, а не деятельность компании, могут представляться в отчетах:</p> <p>а) по средневзвешенному методу</p> <p>в) по методу специфической идентификации</p> <p>с) по брутто методу</p> <p>д) по нетто методу</p>	<p>д)</p>
<p>11. Данные об активах, капитале и обязательствах, доходах и расходах, движении денежных средств для удовлетворения информационных потребностей пользователей должны быть представлены в виде:</p> <p>а) бухгалтерского баланса, отчета о прибылях и убытках, отчета о движении денежных средств, отчета об изменениях в капитале</p> <p>в) отчета о движении денежных средств, отчета об изменениях в капитале</p> <p>с) отчета о прибылях и убытках, отчета о движении денежных средств</p> <p>д) бухгалтерского баланса, отчета о прибылях и убытках</p>	<p>а)</p>
<p>12. Документ, является оправдательным документом для списания материальных запасов со склада и применяемый для оформления отпуска запасов, систематически потребляемых при изготовлении продукции, для текущего контроля за соблюдением установленных лимитов отпуска, а также запасов на производственные нужды:</p> <p>а) накладная</p> <p>в) ведомость</p> <p>с) счет-фактура</p> <p>д) лимитно-заборная карта</p>	<p>д)</p>
<p>13. Долги и иные обязательства организации, выполнение которых, как ожидается, потребует использования в этих целях, имеющихся на данный момент оборотных средств организации:</p> <p>а) долгосрочные</p> <p>в) краткосрочные</p> <p>с) собственные</p> <p>д) заемные</p>	<p>в)</p>

Продолжение таблицы К.1

1	2
<p>14. Если запасы повреждены или полностью устарели, то запасы оцениваются:</p> <p>а) по остаточной стоимости в) по переоцененной стоимости с) по балансовой стоимости д) по чистой стоимости реализации</p>	<p>д)</p>
<p>15. Журнальная запись Д-т сч. 1310 К-т сч. 1250 означает:</p> <p>а) отпуск материалов в основное производство в) поступление материалов в счет подотчетных сумм с) закрытие счета в конце года д) переоценка материальных ценностей</p>	<p>в)</p>
<p>16. Журнальная запись Д-т сч. 8110 К-т сч. 1310 означает:</p> <p>а) отпуск материалов в основное производство в) закрытие счета в конце года с) поступление материалов в счет подотчетных сумм д) переоценка материальных ценностей</p>	<p>а)</p>
<p>17. За счет чего формируется выпущенный капитал акционерного общества:</p> <p>а) долгосрочных финансовых займов в) продажи основных средств с) выпуска и продажи акций д) долгосрочных кредитов</p>	<p>с)</p>
<p>18. На каком счете учитываются изделия, приобретенные для продажи в комплекте, стоимость которых не включается в себестоимость производимой продукции:</p> <p>а) 1330 в) 3030 с) 3350 д) 1010</p>	<p>а)</p>
<p>19. Может быть сформирована информация о денежных потоках операционной деятельности предполагающим непосредственное раскрытие денежных потоков по всем основным группам поступлений и платежей: поступление выручки, выплаты сотрудникам, приобретение сырья и комплектующих и т.п.:</p> <p>а) цепной подстановки в) абсолютных разниц с) прямой метод д) косвенный метод</p>	<p>с)</p>
<p>20. Как называется данный принцип: информация, предоставляемая в финансовой отчетности, должна быть свободной от предвзятости для того, чтобы быть надежной:</p> <p>а) непрерывность деятельности в) начисления с) сопоставимость д) нейтральность</p>	<p>д)</p>

Продолжение таблицы К.1

1	2
<p>21. Использование резервного капитала: Начислены дивиденды и доходы участникам:</p> <p>а) Д-т сч. 2730 К-т сч. 1010 в) Д-т сч. 8310 К-т сч. 2740 с) Д-т сч. 1310 К-т сч. 6210 д) Д-т сч. 5510 К-т сч. 3030</p>	д)
<p>22. бухгалтерского баланса, включающий регулирующие статьи:</p> <p>а) баланс-брутто б) экстра-баланс с) баланс-нетто д) платежный баланс</p>	а)
<p>23. Название способа исправления ошибок, который применяется в том случае, когда корреспонденция счетов указана правильно, а сумма занижена:</p> <p>а) корректирующая запись в) дополнительная запись с) сторнировочная запись д) балансовая запись</p>	в)
<p>24. Название суммы денежных средств или их эквивалентов, которая должна быть уплачена в том случае, если такой же или эквивалентный актив приобретался бы в настоящее время:</p> <p>а) первоначальная стоимость в) текущая стоимость с) прогнозная стоимость д) оценочная стоимость</p>	в)
<p>25. Название суммы уплаченных денежных средств или эквиваленты денежных средств, или справедливая стоимость другого возмещения, переданного для приобретения актива на момент его приобретения или сооружения:</p> <p>а) первоначальная стоимость в) оценочная стоимость с) прогнозная стоимость д) текущая стоимость</p>	а)
<p>26. Как называются счета для учета доходов и расходов?</p> <p>а) торговыми обязательствами в) постоянные с) аналитические д) транзитные</p>	д)
<p>27. Какая хозяйственная операция отражается по Д-т сч. 3350 К-т сч. 1010?</p> <p>а) погашение кредиторской задолженности из кассы в) выплачена заработная плата из кассы с) выплачена премия из кассы д) приобретены канцелярские изделия из кассы</p>	в)

Продолжение таблицы К.1

1	2
<p>28. Функциональная полезность объекта зависит от времени его использования и не меняется на протяжении срока полезной службы, т.е. амортизация производится посредством равномерного распределения амортизируемой стоимости объекта в течение срока полезной службы - какой из методов начисления амортизации это предполагает:</p> <p>а) метод списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования в) метод уменьшаемого остатка с) метод списания стоимости пропорционально объему продукции (работ) д) метод прямолинейного списания</p>	<p>д)</p>
<p>29. Инвестиции первоначально учитываются в сумме произведенных инвестором фактических затрат (по себестоимости), а затем балансовая стоимость инвестиций корректируется на изменения доли инвестора в чистых активах объекта инвестиции, произошедшие после даты приобретения инвестиции - какой метод это предусматривает:</p> <p>а) метод учета по затратам и доходам в) метод долевого участия с) метод учета по себестоимости д) метод равномерного списания</p>	<p>в)</p>
<p>30. Пользователи, имеющие прямой финансовый интерес к бухгалтерской информации - кто не относится к этой категории:</p> <p>а) финансовые органы в) акимат с) силовые органы д) налоговые органы</p>	<p>д)</p>
<p><i>Для главных бухгалтеров</i></p>	
<p>1. Материалы, прошедшие определенные стадии обработки, но не являющиеся еще готовой продукцией — это:</p> <p>а) основные средства в) покупные полуфабрикаты с) оборотные средства д) запасы</p>	<p>в)</p>
<p>2. Методы оценки себестоимости запасов:</p> <p>а) средневзвешенной стоимости в) ЛИФО, специфической идентификации с) ФИФО, специфической идентификации д) средневзвешенной стоимости, ФИФО, специфической идентификации</p>	<p>д)</p>
<p>3. На каком счете отражается эмиссионный доход:</p> <p>а) 5000 в) 5310 с) 2710 д) 2930</p>	<p>в)</p>

Продолжение таблицы К.1

1	2
<p>4. На каком счете учитывается незавершенное строительство:</p> <p>а) 7200 в) 2930 с) 2700 д) 2410</p>	<p>в)</p>
<p>5. Определить журнальную запись. Начислен износ объектов нематериальных активов, используемых во вспомогательном производстве:</p> <p>а) Д-т сч. 8310 К-т сч. 2740 в) Д-т сч. 8110 К-т сч. 2420 с) Д-т сч. 8110 К-т сч. 3350 д) Д-т сч. 7110 К-т сч. 2740</p>	<p>а)</p>
<p>6. Определить журнальную запись. Начислена амортизация по технологическому производственному оборудованию. Определите проводку:</p> <p>а) Д-т сч. 7110 К-т сч. 2740 в) Д-т сч. 8110 К-т сч. 3350 с) Д-т сч. 8110 К-т сч. 2420 д) Д-т сч. 8110 К-т сч. 2720</p>	<p>с)</p>
<p>7. Определить журнальную запись. Начислена заработная плата работникам основного производства:</p> <p>а) Д-т сч. 8110 К-т сч. 2720 в) Д-т сч. 8110 К-т сч. 2420 с) Д-т сч. 7110 К-т сч. 3350 д) Д-т сч. 8110 К-т сч. 3350</p>	<p>д)</p>
<p>8. Определить журнальную запись. Начислены дивиденды к выплате за счет нераспределенного дохода:</p> <p>а) Д-т сч. 5510 К-т сч. 3380 в) Д-т сч. 8110 К-т сч. 2420 с) Д-т сч. 8110 К-т сч. 3350 д) Д-т сч. 7110 К-т сч. 3350</p>	<p>а)</p>
<p>9. Неденежные активы, не имеющие физической сущности, предназначенные для использования и течения длительного периода времени (более 1 года) в производстве или реализации товаров (работ, услуг) в административных целях и сдаче в аренду другим субъектам называется:</p> <p>а) краткосрочные активы в) нематериальные активы с) запасы д) текущие активы</p>	<p>в)</p>
<p>10. Неденежные активы, не имеющие физической сущности, предназначенные для использования в течение длительного времени в производстве или при реализации товаров, в административных целях и сдаче в аренду другим организациям:</p> <p>а) текущие активы в) краткосрочные активы с) запасы д) нематериальные активы</p>	<p>д)</p>

Продолжение таблицы К.1

1	2
<p>11. Определить журнальную запись. Некомпенсируемые убытки от стихийных бедствий:</p> <p>а) Д-т сч. 7510 К-т сч. 2410 в) Д-т сч. 8110 К-т сч. 2420 с) Д-т сч. 5510 К-т сч. 3380 д) Д-т сч. 7110 К-т сч. 3350</p>	а)
<p>12. Эта деятельность обычно представлена покупкой или продажей долгосрочных активов: основных средств, финансовых вложений, не относящихся к эквивалентам денежных средств и не являющихся объектом торговой деятельности организациями прочих активов, которые обеспечивающие поступление денежных средств в будущем:</p> <p>а) коммерческая деятельность в) инвестиционная деятельность с) финансовая деятельность д) некоммерческая деятельность</p>	в)
<p>13. Это один из элементов отчета о прибылях и убытках, отражающий потребление ресурсов, необходимых для получения доходов:</p> <p>а) доход в) прибыль с) расход д) себестоимость</p>	с)
<p>14. Оплату труда вспомогательных и других рабочих определяют в %-х к оплате основных рабочих обслуживаемого участка, цеха при следующей форме оплаты труда:</p> <p>а) косвенной сдельной в) косвенной почасовой с) прямой почасовой д) прямой сдельной</p>	с)
<p>15. Определить журнальную запись. Оплачена из кассы стоимость приобретенных нематериальных активов:</p> <p>а) Д-т сч. 1320 К-т сч. 1010 в) Д-т сч. 2730 К-т сч. 1010 с) Д-т сч. 2410 К-т сч. 5020 д) Д-т сч. 1320 К-т сч. 8110</p>	в)
<p>16. Определить журнальную запись. Оприходована готовая продукция из основного производства:</p> <p>а) Д-т сч. 1320 К-т сч. 1010 в) Д-т сч. 2410 К-т сч. 5020 с) Д-т сч. 2730 К-т сч. 1010 д) Д-т сч. 1320 К-т сч. 8110</p>	д)
<p>17. Определить журнальную запись. Оприходование основных средств в счет вкладов в уставный капитал:</p> <p>а) Д-т сч. 1320 К-т сч. 8110 в) Д-т сч. 2730 К-т сч. 1010 с) Д-т сч. 1320 К-т сч. 1010 д) Д-т сч. 2410 К-т сч. 5020</p>	д)

Продолжение таблицы К.1

1	2
<p>18. Определить журнальную запись. Отпущены материалы в основное производство:</p> <p>а) Д-т сч. 1320 К-т сч. 1010 в) Д-т сч. 2410 К-т сч. 5020 с) Д-т сч. 8110 К-т сч. 1310 д) Д-т сч. 1320 К-т сч. 8110</p>	с)
<p>19. Определить журнальную запись. Отпущены материалы для исправления брака в производстве:</p> <p>а) Д-т сч. 8110 К-т сч. 1310 в) Д-т сч. 1320 К-т сч. 1010 с) Д-т сч. 2730 К-т сч. 1010 д) Д-т сч. 1320 К-т сч. 8110</p>	а)
<p>20. Определить журнальную запись. Отражены суммы полученных кредитов банков:</p> <p>а) Д-т сч. 2730 К-т сч. 1010 в) Д-т сч. 1030 К-т сч. 4010 с) Д-т сч. 1320 К-т сч. 1010 д) Д-т сч. 1320 К-т сч. 8110</p>	в)
<p>21. Патенты и авторские права относятся к:</p> <p>а) нематериальным активам б) краткосрочным активам с) краткосрочным обязательствам д) текущим активам</p>	а)
<p>22. Определить журнальную запись. Перечисление социального налога в бюджет:</p> <p>а) Д-т сч. 2730 К-т сч. 1010 б) Д-т сч. 8110 К-т сч. 1310 с) Д-т сч. 3140 К-т сч. 1030 д) Д-т сч. 1320 К-т сч. 8110</p>	с)
<p>23. Первоначальная или текущая стоимость основных средств за вычетом суммы накопленного износа, по которой актив отражается в учете и финансовой отчетности:</p> <p>а) первоначальная стоимость в) остаточная стоимость с) износ д) балансовая стоимость</p>	д)
<p>24. Это письменное указание: в дебет и кредит, каких счетов отнести стоимостную оценку показателя, характеризующего конкретный хозяйственный факт:</p> <p>а) бухгалтерские записи в) синтетический учет с) бухгалтерские проводки д) аналитический учет</p>	с)

Продолжение таблицы К.1

1	2
<p>25. По времени составления балансы бывают:</p> <p>а) вступительные, текущие, промежуточные, санируемые, ликвидационные, разделительные, объединительные</p> <p>в) вступительные, текущие, промежуточные, санируемые, ликвидационные</p> <p>с) текущие, промежуточные, санируемые, ликвидационные, разделительные, объединительные</p> <p>д) промежуточные, санируемые, ликвидационные, разделительные, объединительные</p>	а)
<p>26. Следующая хозяйственная операция отражается по Д-т сч. 1010 К-т сч. 1030:</p> <p>а) поступила выручка на банковский счет из кассы</p> <p>в) поступили денежные средства на банковский счет от покупателей за полученную продукцию</p> <p>с) поступление денежных средств в кассу с банковского счета</p> <p>д) денежные средства в пути поступили на банковский счет</p>	с)
<p>27. Следующая хозяйственная операция отражается по Д-т сч. 1030 К-т сч. 1010:</p> <p>а) поступление денежных средств в кассу с банковского счета</p> <p>в) поступили денежные средства на банковский счет от покупателей за полученную продукцию</p> <p>с) поступила выручка на банковский счет из кассы</p> <p>д) приобретены основные средства, оплачены наличными</p>	с)
<p>28. При помощи какого приема проверенные суммы отмечаются знаком «V», в результате чего проверяющий видит, какие суммы им уже проверены и где может скрываться еще не найденная ошибка?</p> <p>а) пунктировка</p> <p>в) выборка</p> <p>с) отражение</p> <p>д) группировка</p>	а)
<p>29. При помощи какого приема находят ошибки, приводящие к расхождению между данными синтетического и аналитического учета:</p> <p>а) пунктировка</p> <p>в) отражение</p> <p>с) выборка</p> <p>д) группировка</p>	с)
<p>30. Поступление в организацию основных средств оформляется:</p> <p>а) карточкой складского учета</p> <p>в) актом приемки передачи (перемещения) основных средств</p> <p>с) приходным кассовым ордером</p> <p>д) актом приемки передачи нематериальных активов</p>	в)

ПРИЛОЖЕНИЕ Л

Таблица Л.1 - Бухгалтерский баланс

тыс. тенге			
Наименование статьи	Код строки	На конец отчетного периода	На начало отчетного периода
Активы			
1	2	3	4
I. Краткосрочные активы			
Денежные средства и их эквиваленты	010		
Финансовые активы, имеющиеся в наличии для продажи	011		
Производные финансовые инструменты	012		
Финансовые активы, учитываемые по справедливой стоимости через прибыли и убытки	013		
Финансовые активы, удерживаемые до погашения	014		
Прочие краткосрочные финансовые активы	015		
Краткосрочная торговая и прочая дебиторская задолженность	016		
Текущий подоходный налог	017		
Запасы	018		
Прочие краткосрочные активы	019		
Итого краткосрочных активов (сумма строк с 010 по 019)	100		
Активы (или выбывающие группы), предназначенные для продажи	101		
II. Долгосрочные активы			
Финансовые активы, имеющиеся в наличии для продажи	110		
Производные финансовые инструменты	111		
Финансовые активы, учитываемые по справедливой стоимости через прибыли и убытки	112		
Финансовые активы, удерживаемые до погашения	113		
Прочие долгосрочные финансовые активы	114		
Долгосрочная торговая и прочая дебиторская задолженность	115		
Инвестиции, учитываемые методом долевого участия	116		
Инвестиционное имущество	117		
Основные средства	118		
Биологические активы	119		
Разведочные и оценочные активы	120		
Нематериальные активы	121		
Человеческий капитал	121-1		
Отложенные налоговые активы	122		
Прочие долгосрочные активы	123		
Итого долгосрочных активов (сумма строк с 110 по 123)	200		
Баланс (строка 100 + строка 101 + строка 200)			

Продолжение таблицы Л.1

Обязательство и капитал			
1	2	3	4
III. Краткосрочные обязательства			
Займы	210		
Производные финансовые инструменты	211		
Прочие краткосрочные финансовые обязательства	212		
Краткосрочная торговая и прочая кредиторская задолженность	213		
Краткосрочные резервы	214		
Текущие налоговые обязательства по подоходному налогу	215		
Вознаграждения работникам	216		
Прочие краткосрочные обязательства	217		
Итого краткосрочных обязательств (сумма строк с 210 по 217)	300		
Обязательства выбывающих групп, предназначенных для продажи	301		
IV. Долгосрочные обязательства			
Займы	310		
Производные финансовые инструменты	311		
Прочие долгосрочные финансовые обязательства	312		
Долгосрочная торговая и прочая кредиторская задолженность	313		
Долгосрочные резервы	314		
Отложенные налоговые обязательства	315		
Прочие долгосрочные обязательства	316		
Итого долгосрочных обязательств (сумма строк с 310 по 316)	400		
V. Капитал			
Уставный (акционерный) капитал	410		
Эмиссионный доход	411		
Выкупленные собственные долевые инструменты	412		
Резервы	413		
Резерв на переоценку человеческого капитала	413-1		
Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	414		
<i>Человеческий капитал</i>	415		
Итого капитал, относимый на собственников материнской организации (сумма строк с 410 по 414)	420		
Доля неконтролирующих собственников	421		
Всего капитал (строка 420 +/- строка 421)	500		
Баланс (строка 300 + строка 301 + строка 400 + строка 500)			

ПРИЛОЖЕНИЕ М

Таблица М.1 - Отчет о прибылях и убытках

За 202__ год

тыс. тенге

Наименование показателей	Код строки	За отчетный период	За отчетный период
1	2	3	4
Себестоимость реализованных товаров и услуг	011		
Выручка	010		
Себестоимость реализованных товаров и услуг	011		
Валовая прибыль (строка 010 - строка 011)	012		
Расходы по реализации	013		
Административные расходы	014		
Прочие расходы	015		
Прочие доходы	016		
Итого операционная прибыль (убыток) (+/- строки с 012 по 016)	020		
Доходы по финансированию	021		
Расходы по финансированию	022		
Доля организации в прибыли (убытке) ассоциированных организаций и совместной деятельности, учитываемых по методу долевого участия	023		
Прочие неоперационные доходы	024		
Расходы на формирование человеческого капитала	024-1		
Прочие неоперационные расходы	025		
И т.д.			

ПРИЛОЖЕНИЕ Н

Таблица Н.1 - Карточка учета затрат на человеческий капитал

Фамилия, имя, отчество _____

Число, месяц и год рождения _____ Пол _____

1. Затраты на образование

Назначение затрат	Дата	Источники затрат, тыс. тенге				Примечание
		государс тво	юрндиче ские лица	фзичес кие лица	всего	
Получение среднего общего образования (включая детсад)						
Получение среднего профессионального образования (ПТУ)						
Получение среднего специального образования (колледж)						
Получение вузовского образования: - бакалавриат						
- магистратура						
- докторантура						
Повышение квалификации						
Итого:						
Примечание – Разработано автором						

Продолжение таблицы Н.1

2. Затраты на здоровье

Источники финансирования	Дата	Назначение затрат, тыс. тенге				Примечание
		лечение	медикаменты	спорт и туризм	итого	
Государство						
Юридические лица						
Физические лица						
Итого:						
Примечание – Разработано автором						

3. Затраты на культуру

Назначение затрат	Дата	Источники финансирования, тыс. тенге				Примечание
		государство	юридические лица	физические лица	всего	
Обучение в школах и училищах культуры и искусства						
Занятие физической культурой и спортом						
Посещение учреждений культуры (театры, библиотеки, музеи и т.п.) и искусства						
Итого:						
Примечание – Разработано автором						

ПРИЛОЖЕНИЕ П

Таблица П.1 - Интегрированный отчет о человеческом капитале

Наименование организации _____

ИНТЕГРИРОВАННЫЙ ОТЧЕТ О ЧЕЛОВЕЧЕСКОМ КАПИТАЛЕ

за 202__ год

				тыс. тенге			
Показатели	Код строки	На конец периода	На начало периода	Показатели	Код строки	На конец периода	На начало периода
1	2	3	4	5	6	7	8
<i>Нефинансовые показатели</i>				<i>Финансовые показатели</i>			
1. Численность сотрудников - всего, чел.	010			8. Стоимость человеческого капитала - всего	080		
в том числе:	011			в том числе:			
• мужчин				• капитала образования	081		
• женщин	012			• капитала здоровья	082		
из них по уровню образования:				• капитала культуры	083		
• с неполным средним	013			9. Расходы на формирование человеческого капитала	090		
• со средним общим	014			10. Изменение стоимости человеческого капитала в результате переоценки (+, -)	100		
• со средним профессиональным	015			11. Износ человеческого капитала	110		
• с высшим	016			12. Амортизация человеческого капитала	120		
• кандидат наук, доктор PhD	017			13. Фонд заработной платы сотрудников	130		
• доктор наук	018			14. Изменение заработной платы в результате повышения квалификации (+, -)	140		
2. Изменение численности сотрудников (+, -), чел.	020						

Продолжение таблицы П.1

3. Средний возраст сотрудников - всего, лет	030			15. Расходы на оздоровительные и спортивные мероприятия	150		
в том числе:				16. Расходы на набор сотрудников	160		
• мужчин	031			17. Расходы на оплату больничных листов	170		
• женщин	032			18. Стоимость основных средств	180		
4. Средний стаж работы сотрудников - всего, лет	040			19. Стоимость долгосрочных активов	190		
в том числе:				20. Валюта баланса	200		
• до 10 лет	041			21. Выручка от реализации продукции	210		
• 10 - 20 лет	042			22. Изменение выручки в результате повышения квалификации сотрудников (+, -)	220		
• 20 и более лет	043			23. Валовая прибыль	230		
5. Продолжительность командировок, дн.	050			24. Чистая прибыль	240		
6. Потеря времени из-за болезни, дн.	060						
7. Нахождение в декретном отпуске, дн.	070						

Исходящий № 24/124 - 09
от 23.02.2021 года

Акт
о внедрении результатов диссертационного исследования на соискание степени
доктора философии (PhD) по специальности
6D050800 - Учет и аудит
Когут Оксаны Юрьевны
на тему «Учетно-информационное обеспечение управления человеческим
капиталом»

Компонентом человеческого капитала на предприятии являются люди. Человеческий капитал сегодня определяет основную долю национального богатства страны, регионов, муниципальных образований. Человек как носитель социально-экономических отношений в одном лице совмещает две основные роли: с одной стороны, является производственно-экономическим субъектом и социальной личностью, и одновременно, с другой стороны, индивидуален по своему характеру, физическим и умственным способностям. В связи с этим определение места и роли человеческого капитала в системе экономических категорий труда, выявление признаков классификации и определение структуры человеческого капитала имеет определенное практическое значение.

Для оценки стоимости человеческого капитала предлагается использовать авторскую методику, основанную на учете произведенных затрат. Эта методика, основана на расчете затрат на обучение и повышение квалификации, поддержание здоровья и формирование культуры сотрудника. Увеличение стоимости человеческого капитала возможно по результатам переоценки, а также по завершении обучения работника за время работы в организации независимо от источника финансирования. Уменьшение в случае списания выбывающего человеческого капитала и по результатам переоценки.

Исходя из практической значимости работы, нами была использована, разработанная в ходе исследования Карточка учета затрат на человеческий капитал, а также Ведомости по учету, оценки, переоценки, износа и стоимости человеческого капитала организации.

Выдвинутые и аргументированные в работе методологические и методические рекомендации направлены на повышение эффективности применения разработанной методики оценки стоимости, методологии учета и отражения в отчетности человеческого капитала организации.

Практическая и теоретическая значимость исследования заключается в возможности эффективного применения разработанной методики оценки стоимости, методологии учета и отражения в отчетности человеческого капитала организации. Выводы и результаты работы, а также разработки и предложения Когут О.Ю. могут быть использованы в любых организациях и производственных сферах, быть учтены при проведении аудиторских проверок.

Директор ТОО «Аудиторская компания «Учёт»



Некрасов Д.В.

ҚАЗАҚСТАН РЕСПУБЛИКАСЫ



РЕСПУБЛИКА КАЗАХСТАН

СВИДЕТЕЛЬСТВО

О ВНЕСЕНИИ СВЕДЕНИЙ В ГОСУДАРСТВЕННЫЙ РЕЕСТР ПРАВ НА ОБЪЕКТЫ, ОХРАНЯЕМЫЕ АВТОРСКИМ ПРАВОМ

№ 15375 от «22» февраля 2021 года

Фамилия, имя, отчество, (если оно указано в документе, удостоверяющем личность) автора (ов):
КОГУТ ОКСАНА ЮРЬЕВНА

Вид объекта авторского права: **произведение литературы**

Название объекта: **Карточка учета затрат на человеческий капитал**

Дата создания объекта: **01.09.2020**



Құжат түпнұсқалығын <http://www.kazpatent.kz/ru> сайтының
"Авторлық құқық" бөлімінде тексеруге болады. <https://copyright.kazpatent.kz>

Подлинность документа возможно проверить на сайте [kazpatent.kz](http://www.kazpatent.kz)
в разделе «Авторское право» <https://copyright.kazpatent.kz>

Подписано ЭЦП

Оспанов Е.К.

**"АЛМАТЫ ГУМАНИТАРЛЫ -
ЭКОНОМИКАЛЫҚ УНИВЕРСИТЕТІ"**
Мекемесі



Учреждение
**"АЛМАТИНСКИЙ ГУМАНИТАРНО -
ЭКОНОМИЧЕСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ"**

050035, КР, Алматы қаласы,
Жандосов көшесі, 59
тел: +7 (727) 309-58-15, 355-77-92
факс: +7 (727) 309-30-00
<https://www.aesa.kz>
e-mail: aesa2005@mail.ru

050035, РК, г. Алматы, ул.
Жандосова, 59
тел: +7 (727) 309-58-15, 355-77-92
факс: +7 (727) 309-30-00
<https://www.aesa.kz>
e-mail: aesa2005@mail.ru

16.11.2022. № 06-06/0297

АКТ

о реализации научных результатов, полученных в диссертационном исследовании Когут Оксаны Юрьевны на соискание степени доктора философии (PhD) по специальности 6D050800 - Учет и аудит, на тему «Учетно-информационное обеспечение управления человеческим капиталом»

Комиссия в составе: ректора АГЭУ, д.п.н., профессора Корвякова В.А.; членов комиссии: первого проректора, к.э.н, профессор Бекеновой Л.М., проректора по науке и воспитательной работе, к.э.н, профессора Сейтхамзиной Г.Ж., зав. кафедрой «Учет, аудит и статистика» д.э.н, профессора Назаровой В.Л. составили настоящий акт в том, что выдвинутые и аргументированные в работе Когут О. Ю. методологические и методические рекомендации направленные на повышение эффективности применения разработанной методики оценки стоимости, методологии учета и отражения в отчетности человеческого капитала организации были использованы в учебном процессе Алматинского гуманитарно-экономического университета при разработке учебно-методического комплекса дисциплин Финансовый учет, Анализ финансовой отчетности, Финансовая и налоговая отчетность, при этом использованы разработанные соискателем «Карточка учета затрат на человеческий капитал», а также «Ведомости по учету, оценки, переоценки, износа и стоимости человеческого капитала» организации, и применены в практике для преподавания этих курсов как в бакалавриате по образовательной программе «Учет и аудит» направление подготовки 6В041 "Бизнес и управление", так и в магистратуре по образовательной программе «Учет и аудит» направление подготовки 7М041 "Бизнес и управление" по дисциплине «Методика анализа финансовой отчетности» с выделением отдельного раздела «Анализ человеческого капитала».

Следует отметить, что в рамках новой парадигмы развития стран и мирового сообщества экономическая категория «человеческий капитал» - это самый ценный ресурс, более важный, чем природные ресурсы или накопленное богатство. Человеческий капитал, а не оборудование и производственные запасы, является краеугольным

камнем

000314

конкурентоспособности, экономического роста и эффективности работы предприятия.

Наличие состоятельных, трудолюбивых и амбициозных граждан (человеческий капитал организации) является главным производительным и социальным фактором развития современной экономики.

Именно человек с его знанием, умением и опытом является генератором идей и создателем инновации, а уровень человеческого капитала и эффективность его использования определяют инновационное развитие национальной экономики.

Ректор АГЭУ, д.п.н., профессор



Корвяков В.А.

Первый проректор
к.э.н, профессор

Бекенова Л.М.

Проректор по научной и воспитательной
работе, к.э.н, профессор

Сейтхамзина Г.Ж.

Зав. кафедрой «Учет, аудит и статистика»
д.э.н, профессор

Назарова В.Л.