

# БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ, АНАЛИЗ И КОНТРОЛЬ

УДК 331.101.39; 657.4

## ЧЕЛОВЕЧЕСКИЙ КАПИТАЛ И ОСОБЕННОСТИ ЕГО ОТРАЖЕНИЯ В СИСТЕМЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЁТА

**В.О. Бессарабов,**  
канд. экон. наук

ГО ВПО «Донецкий национальный  
университет экономики и торговли имени  
Михаила Туган-Барановского», г. Донецк,  
ДНР, e-mail: bessarabov93@gmail.com

**Л.Н. Абдалян**

ГУ «Институт экономических  
исследований», г. Донецк, ДНР,  
e-mail: abdalyanliliya@list.ru

## HUMAN CAPITAL AND FEATURES OF ITS REFLECTION IN THE ACCOUNTING SYSTEM

**V.O. Bessarabov,**  
candidate of economics

SO HPE « Donetsk national university of  
economics and trade named after Mikhail  
Tugan-Baranovskiy», Donetsk, DPR, e-mail:  
bessarabov93@gmail.com

**L.N. Abdalian**

SI «Economic Research Institute», Donetsk,  
DPR, e-mail: abdalyanliliya@list.ru

### Реферат

**Цель.** Цель статьи заключается в исследовании сущности человеческого капитала и формировании методических основ его отражения в системе бухгалтерского учёта.

**Методика.** В процессе достижения цели были применены следующие методы исследования: теоретического обобщения и сравнения для обоснования сущности человеческого капитала; абстрактно-логического анализа и моделирования – для формирования взаимосвязи бухгалтерских счетов, связанных с учетом человеческого капитала.

**Результаты.** В работе раскрыта сущность человеческого капитала, а также определены его особенности в современных условиях хозяйствования; сформированы методические основы отражения человеческого капитала в системе бухгалтерского учёта.

**Научная новизна.** Получила дальнейшее развитие авторская интерпретация понятия «человеческий капитал», которую отличает направленность на отражение его сущности в системе бухгалтерского учета и обоснование посредством разработанной корреспонденции счетов, а также логики их взаимодействия.

**Практическая значимость.** Полученные результаты направлены на развитие системы бухгалтерского учета на предприятиях всех отраслей экономики и оценки человеческого капитала.

**Ключевые слова:** *человеческий капитал, человеческие активы, бухгалтерский учет человеческого капитала.*

**Постановка проблемы и ее связь с важными научными и практическими задачами.** В последние несколько десятилетий общество стало свидетелем глобального перехода от экономики производства к экономике услуг (сервисной экономике). Одно из основных различий между ними заключается в самой сущности ресурсов/активов. В первом случае – это физические активы (машины и оборудование, сырье, материалы и т.д.), которые, несомненно, имеют огромное значение. В противоположность этому растет желание и готовность сотрудников любого предприятия к получению и усовершенствованию профессиональных навыков. Например, в случае IT-фирмы, стоимость ее материальных активов незначительна по сравнению со значением знаний и навыков своего персонала. Кроме того, в медицинских и научно-исследовательских учреждениях, консалтинговых фирмах и т.п., общая стоимость организации зависит в основном от квалификации своих сотрудников и, как следствие, от качества предоставляемых услуг.

Нельзя не отметить, что Для Российской Федерации, общий объем человеческого капитала Всемирный банк исчислил в размере 30 трлн долл., в то время как валовой внутренний продукт России оценивается примерно в 3,5 трлн долл. (оценка по паритету покупательной способности) и около 1,5 трлн долл. в 2018 году (оценка по рыночному валютному курсу рубля).

Другими словами Всемирный банк высоко оценивает уровень человеческого капитала в России. Поскольку население России составляет около 143 млн человек, то человеческий капитал на душу населения в стране был оценен в 210 тыс. долл. Для сравнения в США – около 300 тыс. долл., то есть примерно в 1,5 раза больше. В целом же в развитых странах и в России различия в размере человеческого капитала в расчете на душу населения невелики.

Вышесказанное демонстрирует, что успех многих современных предприятий зависит от качества учета стоимости человеческого капитала путем определения знаний, навыков, компетентности, мотивации и в целом, понимания организационных культур и цели предприятия. В основанной на знаниях экономике, крайне важно, чтобы люди были признаны в качестве неотъемлемой части общей стоимости организации. Учитывая вышесказанное, на современном этапе развития экономики возникает необходимость в управлении человеческим капиталом, его бухгалтерском отражении.

**Анализ последних исследований и публикаций.** Термин «человеческий капитал» был введён в науку экономистом Теодором Шульцем [1] в XX веке. Он считал, что человеческий капитал похож на любой другой тип капитала, его можно было бы инвестировать посредством образования, обучения и повышения выгод, которые приведут к улучшению качества и уровня производства. Человеческий капитал представляет собой количественную оценку экономической ценности набора навыков работника. Концепция человеческого капитала признает, что не все сотрудники равны и что качество рабочей силы может быть улучшено путем инвестирования в них; образование, опыт и возможности сотрудников имеют экономическую ценность для работодателей и для экономики в целом.

Последователем Т. Шульца в исследованиях сущности человеческого капитала является английский экономист Г. Беккер. В его работе [2] впервые понятие «человеческий капитал» было упомянуто на микро-уровне. Он раскрывал человеческий капитал как совокупность навыков, знаний и умений человека. С. Фишер под человеческим капиталом понимает меру способности человека приносить доход [2]. Способности он характеризует таким образом: врождённые способности, талант, образование, приобретённая квалификация.

Л.С. Крыжанова [4] определяет человеческий капитал как совокупность таких накопленных человеком способностей как: физическое здоровье, знания, навыки, умения, мотивация. По её мнению данные параметры формируются в результате инвестиций и при эффективном использовании в определенной сфере приносят доход как собственнику рабочей силы, так и работодателю.

Человеческий капитал, как совокупность созидательных способностей также представлена О.И. Кулебакиной [5]. Под способностями понимаются личные качества и мотивации индивидов, применяемые ими в той или иной сфере общественного производства в течение всего периода трудовой жизни работника с целью получения им в будущем большего дохода.

В трактовке Ю.К. Балашова «человеческий капитал» представлен в Большой российской энциклопедии [6]. Он солидарен со многими учёными в том, что человеческий капитал это совокупность способностей, которые используются для удовлетворения потребностей человека и общества. Также он отмечает, что человеческий капитал воплощён в личности человека и играет роль источника будущих доходов. В справочном пособии формирования системы профессиональных квалификаций человеческий капитал охарактеризован как комплекс физических и индивидуальных способностей к труду, реализация которых приведёт к получению прибыли [7].

В работе С.В. Горбуновой [8] «человеческий капитал» представлен как производная от категории «рабочая сила». С точки зрения возрастания стоимости, человеческий капитал раскрывается как комплексная категория, отражающая не только величину стоимости, но и форму, а его накопление -

не столько количественное, сколько качественное приращение переменного капитала.

В результате анализа теоретических основ человеческого капитала можно сделать вывод о том, что он представляет собой совокупность тех или иных способностей, направленных на удовлетворение потребности работодателей с целью получения прибыли. Обобщая проанализированную литературу можно утверждать, что человеческий капитал – это нематериальный актив субъекта хозяйствования (в т.ч. числе инвестиции, связанные с его приобретением и улучшением), необходимый для осуществления хозяйственной деятельности, качество которого обеспечивает приоритетную конкурентную позицию на рынке и позволяет достичь запланированных целей максимально рациональным способом.

**Изложение основного материала исследования.** Общеизвестно, что в теории бухгалтерского учета под термином «нематериальные активы» понимают активы, которые проявляют себя своими экономическими свойствами, но не обладают физической субстанцией, дают права и привилегии их владельцу и приносят ему доходы. В связи с этим, можно утверждать, что человеческие активы для использования в системе бухгалтерского учета и оценки целесообразно относить именно к нематериальным активам.

От стоимости человеческого капитала зависит эффективность работы предприятия/организации любого уровня и сферы деятельности. Оценка стоимости человеческого капитала позволяет определить эффективность личной и коллективной работы сотрудников предприятия, выявить сильные стороны кадрового состава и обнаружить зоны некомпетентности. Для этого должна быть разработана и применяться система оценки и учета кадров. Это позволит создать и сохранять рационально функционирующую организацию, эффективно распределять трудовые ресурсы, определять уровень их эффективности. Оценка и учёт человеческого капитала дает возможность выявить направления оптимизации работы кадров.

Необходимость проведения учёта вызвана следующими причинами: высокий уровень текучести кадров; отсутствие на предприятии единой системы оценки человеческих активов; изменение структуры предприятия, его оптимизация; потребностью в формировании планов и программ обучения и повышения квалификации персонала; снижением показателей результативности работы и др.

С учётом существующих норм и правил учётной политики, бухгалтерский учет человеческих активов целесообразно вести на отдельном счете 128 – «Человеческие активы». Для отображения изменений в пассиве баланса, соответствующих изменениям стоимости человеческих активов, целесообразно использовать счет 426 «Человеческий капитал». Для отображения различных составляющих человеческих активов на счете 128 – «Человеческие активы» можно открыть следующие субсчета: 128.1 –

«Человеческие активы сотрудников»; 128.2 – «Обучение сотрудников»; 128.3 – «Профессиональные навыки сотрудников».

Система аналитических счетов человеческих активов обеспечит повышение информативности по отдельным структурным подразделениям предприятия. Как вариант счет 128.1 можно еще более детализировать для нужд аналитического учета: 128.1.1 – «Человеческие активы административного персонала»; 128.1.2 – «Человеческие активы общепроизводственного персонала»; 128.1.3 – «Человеческие активы других сотрудников». Счет 128 активный, по дебету отражается увеличение человеческих активов, по кредиту – уменьшение.

Субсчет 128.1 «Человеческие активы сотрудников» (активный) используется в случае приема на работу нового сотрудника. По данным субсчета отражается первоначальная оценка человеческих активов: по дебету в корреспонденции со счетом 426 «Человеческий капитал» – увеличение стоимости человеческих активов: в случае принятия нового сотрудника. По кредиту счета 128.1 «Человеческие активы сотрудников» в корреспонденции со счетом 426 «Человеческий капитал» – уменьшение стоимости человеческих активов: в случае расторжения трудового договора.

Субсчет 128.2 «Обучение сотрудников» (активный) предназначен для учета человеческих активов, приобретенных в результате обучения сотрудников. По дебету счета в корреспонденции со счетами учета затрат на обучение отражается увеличение стоимости человеческих активов в результате обучения. По кредиту счета в корреспонденции со счетами затрат отражается уменьшение стоимости человеческих активов, полученных в результате обучения, посредством начисления амортизации.

Субсчет 128.3 «Профессиональные навыки сотрудников» (активный) в корреспонденции со счетом 426 «Человеческий капитал» используется для отображения результатов переоценки человеческих активов. По дебету счета отражается увеличение стоимости человеческих активов, по кредиту – ее уменьшения.

Счет 426 «Человеческий капитал» (пассивный) не имеет субсчетов и предназначен для учета увеличения или уменьшения стоимости человеческого капитала предприятия в результате приема или увольнения сотрудника, а также в случае переоценки человеческих активов.

Принимая во внимание вышесказанное в таблице 1 представлена рекомендуемая корреспонденция счетов по учету человеческого капитала.

Таблица 1 - Корреспонденция бухгалтерских счетов при учете человеческого капитала (активов)

Содержание операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Принятие нового сотрудника	128.1	426
Увеличение стоимости человеческого актива путем обучения сотрудника	128.2	685 631
Уменьшение стоимости человеческого актива	949	128.2

Содержание операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
(путем амортизации)		
Дооценены человеческие активы	128.3	426
Уценка человеческих активов	426	128.3
Увольнение сотрудника	426	128.1

Взаимодействие указанных счетов в таблице 1 схематично показано на рисунке 1. Использование предложенного взаимодействия счетов бухгалтерского учета методики позволит уменьшить конфликт между экономическими и социальными целями хозяйствования в условиях построения социально ориентированной рыночной экономики, при которой обязательным является сочетание принципов рыночной экономики и социально ответственной деятельности.

Социальный эффект является своеобразным аналогом экономического эффекта в «традиционных» методиках учета. Он не может рассчитываться по принципу «затраты – выгоды – прибыль». Однако ввиду того, что социальный эффект является результатом преобразований в социальной сфере, его определение должно способствовать четкому результату. С этой целью индикатор социального эффекта – стоимость человеческого капитала.

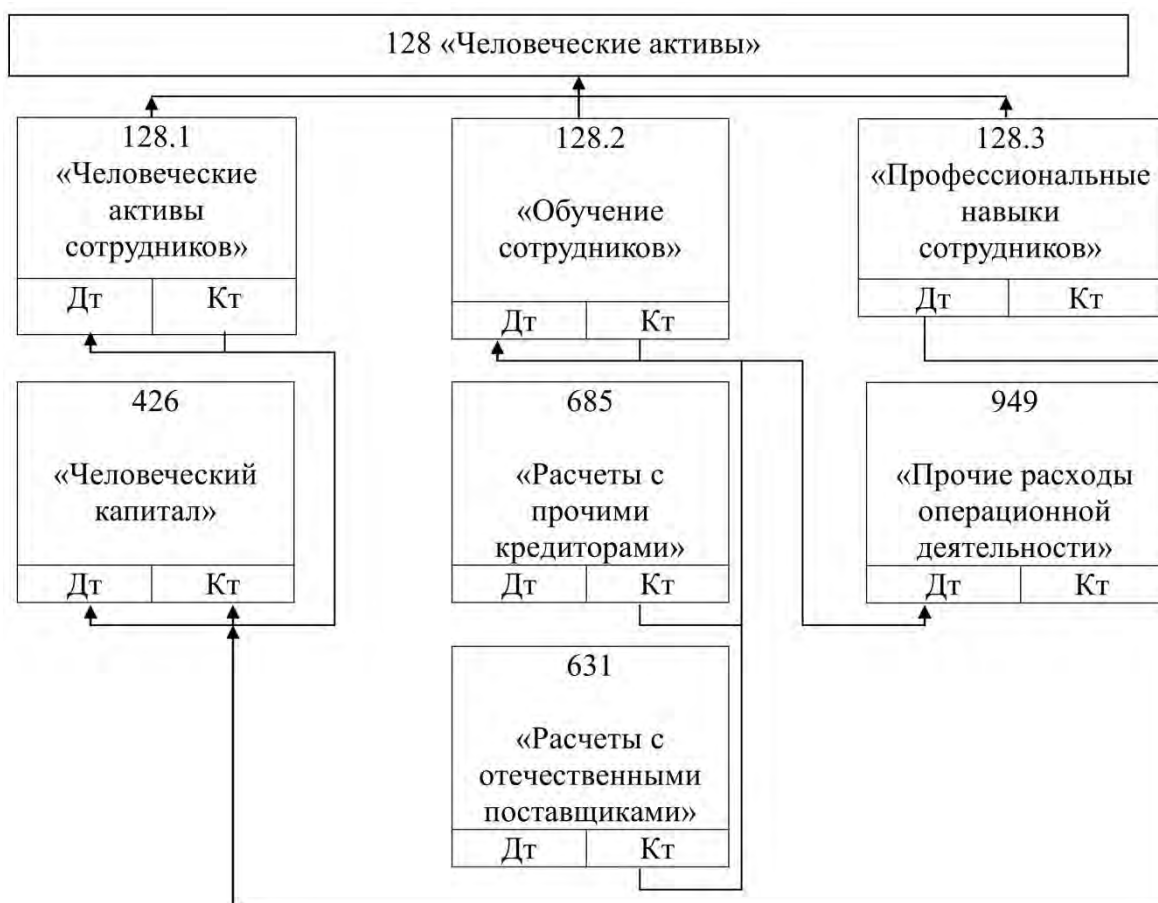


Рисунок 1 - Взаимодействие бухгалтерских при учете человеческих активов

Анализируя содержание социального эффекта от применения методики учета человеческого капитала, отметим, что он может быть двух видов: личный и общественный.

Личный социальный эффект достигается при обычных трудовых отношениях между работником и субъектом хозяйствования. Он связан с формированием положительного мнения о деятельности с позиций личной выгоды работников.

Общественный социальный эффект не имеет индивидуального характера и распространяется на неограниченный круг лиц. Он связан с формированием положительного мнения о деятельности субъекта хозяйствования с позиций выгоды для общества в целом.

Тем не менее, личный и общественный социальный эффект достигается при осуществлении затрат на поиск или обучение работников с основной целью – получение прибыли (в конечном итоге). В этом смысле социальный эффект связан с повышением эффективности производства (сферы услуг), развитием необходимой инфраструктуры, увеличением профессиональных навыков работников и т.д.

**Выводы и перспективы дальнейших исследований.** По результатам проведенного исследования можно сделать следующие выводы: предложена авторская интерпретация понятия «человеческий капитал», которую отличает направленность на отражение его сущности в системе бухгалтерского учета и обоснование посредством разработанной корреспонденции счетов и логики их взаимодействия; отражение человеческих активов в системе бухгалтерского учета позволит усовершенствовать общую систему учета на предприятии, путем расширения видов активов предприятия и исполнение главной цели бухгалтерского учета – предоставление пользователям для принятия решений полной, правдивой и непредвзятой информации о состоянии предприятия; установлено, что человеческие активы как объекты бухгалтерского учета являются составной частью понятия «человеческий капитал» и сопровождаются финансовыми вложениями предприятия и могут быть учтены как приобретенные характеристики сотрудников (образование, знания, умения, навыки, профессионализм и опыт работы) на разработку методов, оценки которых должны быть направлены дальнейшие исследования.

### **Список литературы**

1. Shultz, T. Investment in Human Capital. N.Y., London, 1971. – 272 p.
2. Becker, Gary S. Human Capital. – N.Y.: Columbia University Press, 1964.
3. Фишер, С. Экономика / С. Фишер, Р. Дорнбуш, Р. Шмалези // Пер. со 2-го англ. изд. – М.: Дело ЛТД, 1995. – 864 с.
4. Крыжанова, Л.С. Рынок труда в системе рыночного хозяйства / Л.С. Крыжанова // Вестник Кыргызско-Российского Славянского университета. – 2012. – Том 12. – № 6. – С. 147-151.

5. Кулебакина, О.И. Современные подходы к исследованию качества рабочей силы / О.И. Кулебакина // Вестник Кемеровского государственного университета. – 2013. – №1. – С. 256-260.
6. Большая российская энциклопедия [Электронный ресурс] / Режим доступа: <https://bigenc.ru/economics/text/3487368> (дата обращения 10.10.2019).
7. Формирование системы профессиональных квалификаций: словарно-справочное пособие. – М.: Издательство «Перо» 2016. – 48 с.
8. Горбунова, С.В. Культурология человеческого капитала и рабочей силы: соотношение понятий / С.В. Горбунова // Аналитика культурологии. – 2007. – №9. – С. 33-38.



Научный журнал

**ТОРГОВЛЯ И РЫНОК**

Выпуск 4'(52), том 1, 2019

Scientific publication

**TRADE AND MARKET**

Collection of research papers  
Edition 4'(52), Volume 1, 2019

Свидетельство о регистрации средства массовой информации  
№ 000056 от 28.10.2016 г.

Подписано к печати 25.09.2019 г. Формат 60×84/16. Бумага офсетная.  
Гарнитура Times New Roman. Печать – ризография. Усл. печ. л. 9,18 .  
Уч.-изд. л.8,58. Тираж 150 экз.

---

Отпечатано в Цифровой типографии (ФЛП Артамонов Д.А.)  
Свидетельство о регистрации ДНР серия АА02 № 51150 от 09.02.2015 г.  
г. Донецк, тел.: (050) 886-53-63