

## БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ

### ТЕОРЕТИЧЕСКОЕ ОБОСНОВАНИЕ ЭКОНОМИЧЕСКОЙ СУЩНОСТИ ЧЕЛОВЕЧЕСКОГО КАПИТАЛА КАК НОВОГО ОБЪЕКТА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И АНАЛИЗА

**О.С. ЯСИНСКАЯ**

*(Белорусский государственный экономический университет, Минск)*

*На основе изучения научных работ зарубежных и отечественных ученых, международных стандартов финансовой отчетности, нормативно-правовых актов, регламентирующих порядок ведения бухгалтерского учета в Республике Беларусь, рассматривается экономическая сущность категории «человеческий капитал». Выявлены основные проблемы признания этого важнейшего фактора производства инновационной экономики в бухгалтерской науке и практике, определены направления их дальнейшего решения. Обоснована научная и практическая необходимость введения нового объекта бухгалтерского учета «человеческий капитал».*

Современный этап развития характеризуется переходом к постиндустриальному обществу, главной отличительной особенностью которого является формирование инновационной экономики (экономики знаний), «основанной на потоке инноваций, на постоянном технологическом совершенствовании, на производстве и экспорте высокотехнологичной продукции с очень высокой добавочной стоимостью и самих технологий» [1].

Общепризнанно, что в современных экономических реалиях ключевым фактором производства и инновационного развития выступает человеческий капитал. Современный экономический рост обусловлен массовыми инновациями, а не концентрацией физического и финансового капитала. «Высокая мобильность в XXI веке производственных факторов и капитала привело к тому, что сегодня не имеет большого значения наличие собственных сырьевых ресурсов (природный капитал) и накопленных сбережений (финансовый капитал). Экономика переходит от конкуренции на основе сравнительных преимуществ (дешевая рабочая сила и богатые природные ресурсы) к конкуренции на основе преимуществ, базирующихся на уникальных изделиях и процессах (интеллектуальный капитал). ... Наличие естественных ресурсов также слабо влияет на конкурентоспособность – при производстве новой продукции (компьютеры, мобильные телефоны, оптоволокно, цифровые товары) их используется немного. Становится важным только два фактора экономического роста: человеческий капитал (знания, навыки и здоровье населения) и умение его использовать (национальная инновационная система)» [2, с. 52]. Примером этому служит опыт стран с развитой инновационной экономикой (США, Германия, Швеция, Япония и др.), которые без масштабного применения либо при отсутствии собственных сырьевых ресурсов на основе реализации политики человеческого капитала вышли на лидирующие позиции в мировой экономике.

Таким, образом, человеческий капитал является главным производительным и социальным фактором развития современной экономики. Этот факт отражен в многочисленных программных и аналитических документах ООН и Всемирного Банка. Согласно данным Всемирного Банка, в рейтинге стран мира по индексу инноваций Республика Беларусь в 2012 году находилась на 12 месте [3]. Поэтому основным приоритетом в соответствии с Программой социально-экономического развития Республики Беларусь на 2011–2015 годы для нашей страны является «развитие человеческого потенциала, включая повышение уровня благосостояния, увеличение продолжительности жизни, укрепление здоровья граждан и их образование» [4]. Именно человек с его знанием, умением и опытом является генератором идей и создателем инновации, а уровень человеческого капитала и эффективность его использования предопределяют инновационное развитие национальной экономики.

Основы теории человеческого капитала заложены в трудах классиков экономической мысли, сторонников трудовой теории стоимости А. Смита, У. Петти, Ж.Б. Сэя, К. Маркса, Дж.С. Милля, А. Маршала и других ученых, которые стали рассматривать человека как носителя трудовой функции, как важнейший ресурс, а труд как часть измеряемых затрат.

Одним из первых ученых-экономистов, которые рассматривали влияние полезных свойств человека на результаты хозяйственной деятельности, был У. Петти. Он выделил категорию «живая действующая сила» людей [5, с. 84], под которой подразумевал разнообразные навыки и умения индивида, сформированные под воздействием материальных и духовных благ и применяемые им в процессе производства. Его идеи получили развитие в исследованиях А. Смита. Уильям Петти изучал не только способности человека к труду, но и его моральные качества (знания, способности, воспитание и прочее), которые ученый включал в «основной капитал». Он отмечал, что «приобретение таких способностей,

считая также содержание их обладателя в течение его воспитания, обучения, всегда требует действительных издержек, которые представляют собой основной капитал, как бы реализующийся в их личности. Эти способности, являясь частью состояния такого лица, вместе с тем становятся частью богатства всего общества» [6, с. 207, 208]. Исследуя труд человека, У. Петти ввел понятия «способность рабочих к труду», «производительные рабочие силы» [6, с. 72, 74, 246, 253], разделил труд на простой и сложный, придавая производительным силам человека главенствующую роль в экономике.

В дальнейшем изучением воспроизводства человеческих способностей занимался Д. Рикардо. Он ввел в экономическую науку понятие «рабочая сила». В ее состав он включал наемных рабочих [7, с. 185], однако не рассматривал их потенциальные способности к творчеству. Согласно учению Д. Рикардо, воспроизводство человеческих способностей непосредственно связано с «потреблением жизненных благ и средств», «а естественная цена труда равняется материальному уровню потребления работника и его семьи» [7, с. 76].

Карл Маркс, в своей теории воспроизводства рабочей силы, которая базируется на трудах представителей классической школы политэкономии, включал человека с его знаниями и способностями в состав основного капитала, однако изучал его в контексте классовых производственных отношений. Согласно Марксу, «рабочая сила» – это не сам человек, а совокупность его способностей и умений [8, с. 178], для развития которых необходимо свободное время [8, с. 178].

Создателями современной теории человеческого капитала считаются представители неоклассической школы: Г. Беккер, Дж. Минцер, Т. Шульц, Л. Вальрас, Ф. Уэлч, Р. Лукас и другие. В их работах человек рассматривался как носитель экономических и социальных функций. Они впервые ввели в понятийный аппарат экономической теории категорию «человеческий капитал», который рассматривали как отдельный вид капитала, который не только обладает определенными свойствами физического и финансового капитала, но и имеет свои особенности. При этом основным источником воспроизводства человеческого капитала являются инвестиции в него: «мотивы, побуждающие человека накапливать человеческий капитал в виде вкладов в образование, подобны тем, которые определяют накопление материального капитала», «стоимость воспитания и образования человека образуют реальные затраты», «труд образованного человека более производителен, следовательно, затраты на образование увеличивают национальное богатство» [9, с. 207, 208].

В дальнейшем исследовании сущности человеческого капитала занимались представители школы американского институционализма и новой институциональной теории: Т. Веблен, У.К. Митчел, Д. Норт, К. Менгер, О. Уильямсон, Дж. К. Гэлбрейт, Х. Демсейц, А. Аличан и другие представители данных научных течений. На современном этапе вопросы развития концепции человеческого капитала отражены в работах Н. Аберкомби, С. Хилла, Б.С. Тернера, Д. Девида, Дж. Джери и других экономистов. В отечественной экономической науке данная научная проблема освещена в трудах таких ученых, как А.В. Бондарь, В.В. Богатырева, И.В. Корнеев, П.Г. Никитенко, С.Ю. Соловников, Е.В. Ванкевич, А.А. Раков и других.

Пройдя длительный путь теоретического и методологического развития, теория человеческого капитала до сих пор является одним из самых актуальных вопросов современной науки. Сегодня это общепризнанный первостепенный фактор инновационного развития общества и ключевая экономическая категория, позволяющая понять и объяснить многие социальные и экономические процессы, происходящие в современном обществе.

Поскольку в процессе эволюции современная теория человеческого капитала испытала влияние различных отраслей науки, существует многообразие подходов к понятию сущности человеческого капитала, которое связано с рассмотрением и актуализацией различных аспектов данного понятия (социального, экономического, демографического и прочих). Поэтому на современном этапе единого и однозначного определения данной экономической категории у научного сообщества нет, в связи с этим разносторонние исследования продолжаются.

Одним из приоритетных направлений приращения знаний о сущности и экономической природе человеческого капитала является определение влияния человеческого капитала в распределении и перераспределении прибыли; разграничение расходов на воспроизводство человеческого капитала на потребительскую и инвестиционную составляющие.

Дальнейшее направление исследования и развития современной теории человеческого капитала В.В. Богатырева определяет следующим образом: «человеческий капитал приносит доход не только его носителю, но и предприятию (организации), где человек применяет свои знания (умения), и этот доход необходимо распределять между ними, учитывая интересы и вклад всех участников. Данная категория формируется за счет инвестиций как нанимателя, так и самого работника. Причем требования к качеству человеческого капитала в инновационной экономике подразумевают осуществление таких вложений не разово и не периодически, а на протяжении всей жизни человека. Дальнейшее исследование категории «человеческий капитал» обусловлено тем, что необходимо оценивать эффективность осуществляемых

инвестиций, выявлять ту часть финансового результата, которая формируется за счет использования человеческого капитала в финансово-хозяйственной деятельности как отдельной организации, так и государства» [10, с. 39].

Для решения поставленных задач требуется достоверная информационная база количественного выражения исследуемых показателей. Тем не менее на данный момент, несмотря на высокую потребность в информации о наличии и воспроизводстве человеческого капитала, как на макро-, так и на микроуровне не уделяется должного внимания разработке методик информационного обслуживания разработанных теорий, что препятствует их реализации на практике.

По этому поводу Дж. Кендрик пишет: «однако для получения показателей совокупных инвестиций по отраслям экономики необходима дальнейшая перестройка экономических счетов с целью включения в них вещественных инвестиций, воплощенных в человеке (расходы на воспитание детей), а также не вещественных инвестиций, воплощенных и не воплощенных в человеке, что позволит оценить совокупные инвестиции страны с распределением по секторам экономики. Только таким путем можно проверить теории экономического роста Т. Шульца и других экономистов ...» [11, с. 33].

Таким образом, для целей эффективного управления человеческим капиталом необходима достоверная информация о фактах, изменениях и результатах хозяйственных процессов по его воспроизводству, которая должна аккумулироваться в системе бухгалтерского учета – важнейшей управляющей функции системы экономического управления. В данной подсистеме информация путем сплошного, непрерывного взаимосвязанного отражения данных о деятельности организации, ее обработки, обобщения предоставляется соответствующим пользователям для обоснования и принятия решений [12, с. 11].

Впервые вопрос бухгалтерского учета человеческого капитала был рассмотрен в конце 1960-х годов Р. Ликертом, Р. Брамметом, Е. Фламхольцем, У. Пайлом. Далее эта проблема была освещена в трудах С. Брю, Р. Германсона, Ф. Кренделя, К. Макконела, М. Мэтьюса, М. Перера, А. Эдвинсона и других. Отдельные моменты бухгалтерского учета человеческого капитала рассмотрены в работах ученых СНГ: О.А. Агеевой, А. Лобанова, Я.В. Соколова, Н.М. Якуповой, С.А. Дятлова и других. В Республике Беларусь учетно-аналитические аспекты по исследуемой теме затронуты в трудах А.В. Бондаря, В.В. Богатыревой, Я. Житкевича и других ученых.

В современном бухгалтерском сообществе наиболее дискуссионным является вопрос о том, является ли «человеческий капитал» и опосредованная им категория «человеческие ресурсы» объектом бухгалтерского учета.

Традиционная бухгалтерская наука и практика не рассматривают человеческий капитал в качестве объекта бухгалтерского учета. Поэтому данная общепризнанная экономическая категория не подлежит регистрации в системе счетов и раскрытию в бухгалтерской отчетности. Основным аргументом является то, что предприятие не имеет права собственности на носителя человеческого капитала человека, а традиционный бухгалтерский учет не признает активов и не отражает в бухгалтерских регистрах ресурсы, если к ним не применимо право собственности.

Как считает О.А. Агиева, человеческие ресурсы не следует рассматривать в качестве актива предприятия, так как «люди свободны, нет контроля над этими ресурсами» [13, с. 53]. Поэтому согласно данной концепции человеческий капитал – это лишь временно привлеченное средство, относимое в соответствии с правилами традиционного бухгалтерского учета к пассивам подобно долговым обязательствам. Он может быть использован в деятельности предприятия, но из-за отсутствия правовой базы не может быть признан в бухгалтерском учете.

Однако данные аргументы, на наш взгляд, не являются однозначными, не соответствуют реалиям и уровню развития экономической мысли, поэтому критикуются сторонниками другой позиции. Они считают, что человеческий капитал является объектом бухгалтерского учета, так как он применяется в хозяйственной деятельности предприятия, является ключевым фактором успеха и источником получения будущих экономических выгод.

На тот факт, что «основой так называемой экономики знаний являются громадные инвестиции в человеческий капитал и информационные технологии, но как ни странно, ни то ни другое не находит позитивного отражения в рамках традиционного бухгалтерского учета» [14, с. 34], обращают внимание Л. Эдвинссон и М. Мэлоун.

Российский ученый А.П. Шихвердиев считает, что «человеческий капитал как актив является собственностью не организации, а самого работника, но совокупность работников, которые трудятся в организации, вполне возможно рассматривать как ее человеческий капитал. Его масштабы зависят от комплекса факторов: способностей сотрудников, их трудового и жизненного опыта, уровня образования и квалификации, состояния здоровья (особенно если эта работа ответственная и требует выносливости и др.), мотивации (к самой работе, повышению квалификации), затрат, которые фирма осуществляет для обучения и воспитания персонала, подбора кадров и т.д. Накопленный потенциал внутрифирменных традиций корпоративной культуры, будучи своеобразным активом компании, в сущности, одним из компонентов

ее человеческого капитала, способствует повышению конкурентоспособности организации «на длинной дистанции»» [15, с. 22–23].

Для признания актива наличие права собственности не является ключевым фактором. При рассмотрении данного вопроса акцент делается на экономическом праве собственности, которое является более широким понятием, чем юридическое.

Собственность как экономическая категория проявляется в виде отношений между людьми по поводу различных средств, продуктов производства, материальных благ путем беспрепятственного пользования, владения и распоряжения. Как экономическая категория – это не сами по себе средства производства или их продукты, не отношение отдельного человека или группы людей к средствам производства и их продуктам, а отношение между людьми по поводу средств производства и производимых ими материальных благ [16].

Экономическое право собственности предполагает владение экономическими выгодами от использования актива в своей деятельности, а не физическом владении. «Активы, – отмечают Б. Нидлз, Х. Андерсон и Д. Коуэлл, – потенциальные доходы, возможные вследствие использования данным юридическим лицом приобретенных или контролируемых ценностей, поступивших на предприятие в результате ранее проведенных операций или произошедших в прошлом событий» [17, с. 324].

Как утверждает Дж. Кеннинг, «основной критерий при определении, является ли данный объект активом или нет, носит скорее экономический характер, чем юридический» [18, с. 19]. Аналогичной точки зрения придерживается Я.В. Соколов: «...в случае, если между юридическим и экономическим осмыслением факта хозяйственной жизни существует противоречие, бухгалтеру следует выбрать экономическую интерпретацию факта хозяйственной жизни» [19, с. 65]. Данная позиция согласуется с принципом бухгалтерского учета «приоритет содержания над формой», согласно которому операции и другие события следует отражать в соответствии с их экономической реальностью, а не только их юридической формой.

В международной практике данный подход реализован в МСФО 17 «Аренда», согласно которому на балансе арендатора отражается арендуемый объект, приобретенный на правах финансового лизинга. Одновременно субъект приобретает финансовые выгоды от использования арендуемого актива на протяжении большей части срока его экономической службы. При этом в целях объективного отражения уровня экономических ресурсов и обязательств финансовый лизинг в бухгалтерском балансе арендатора должен быть отражен в качестве обязательства по выплате будущих арендных платежей.

Важным шагом к признанию «нетрадиционных» активов [20, с. 255] является признание возможности отражать в бухгалтерской отчетности в соответствии с МСФО 38 «Нематериальные активы» и МСФО 3 «Объединение компаний» деловой репутации предприятия гудвила.

Международные стандарты финансовой отчетности все более глубоко освещают вопросы бухгалтерского учета нематериальных активов и раскрытия справедливой стоимости в отчетности. Использование данных рекомендаций, а также внедрение метода начисления в бухгалтерскую практику создают предпосылки для точного долгосрочного планирования хозяйственной деятельности, что обеспечит эффективное управление человеческим капиталом путем использования достоверной информации о наличии и воспроизводстве данного важнейшего фактора производства.

Как считают Ж. Шевич и А. Рабончук, «если новые подходы одобряются и принимаются в традиционном бухгалтерском учете, то в будущем бухгалтера будут более лояльны в отношении учета человеческих ресурсов и их отображения в бухгалтерской отчетности. Наряду с интересами практикующих бухгалтеров и регулятивных органов касательно информации о нематериальных активах и договорах аренды в финансовой отчетности это может служить основанием для создания новой концептуальной основы финансового учета с нетрадиционной для настоящего времени практикой отчетности... Учет человеческих ресурсов всегда означал выход за границы основных принципов бухгалтерского учета сопоставления доходов и расходов и намерение предоставления нефинансовой информации в финансово привлекательный способ» [20, с. 255, 268].

Таким образом, на данный момент в мировой теории и практике имеется достаточная теоретическая и практическая база для разработки эффективных методик бухгалтерского учета человеческого капитала и их внедрения в бухгалтерскую деятельность. Основной задачей является удовлетворение информационных потребностей внутренних и внешних пользователей в достоверной информации о состоянии, воспроизводстве и эффективности использования данного конкурентного ресурса современной экономики.

В последнее время наблюдается все возрастающий интерес общественности к внешней финансовой отчетности. Внешним пользователям требуется все более детализированная информация о деятельности предприятия. Это обусловлено тем, что их рыночная стоимость все чаще превышает балансовую в связи с постоянным увеличением доли неосязаемого интеллектуального капитала, в том числе его составляющей – человеческого капитала, в общей структуре активов предприятия. Данный процесс В.П. Колесов характеризует следующим образом: «В эпоху индустриального развития стоимость компаний определялась величиной инвестированного в нее капитала, которая находила отражение в бухгалтерских балансах

в виде стоимости материальных и финансовых активов, оборотных средств и других показателей. С переходом к постиндустриальному развитию, связанному с инновациями, ростом услуг и удельного веса знаниеёмкой продукции, капитализация фирм стала все чаще превышать стоимость ее материальных активов. Разница эта получила название «стоимость неосязаемых (нематериальных активов)», величина которых показывает, во что оценивает рынок ассигнования компаний в НИОКР, обучение работников, улучшение управленческих маркетинговых и других направлений совершенствования своей деятельности. Сегодня эта разница весьма существенна» [21, с. 527].

Поэтому при анализе возможности выгодного вложения средств в условиях становления и развития инновационной экономики инвестора интересует информация об интеллектуальном капитале предприятия и его важнейшей составляющей – человеческом капитале, которые не являются объектами традиционного бухгалтерского учета и, соответственно, не подлежат раскрытию в финансовой отчетности.

Изменения в структуре активов предприятия, которое вызвано инновационной направленностью развития общества, изменяет характер управления бизнесом. «Человеческий капитал на микроуровне экономики – это производительный фактор предприятия в знания, в НИОКР и информационную систему с целью усиления интеллектуального потенциала и конкурентных преимуществ предприятия и, как следствие, повышения его капитализации, увеличения доходов и стоимости бренда» [22, с. 97].

Знания и профессиональные качества, носителями которых являются сотрудники компании, становятся основным ресурсом бизнеса. Так как собственник предприятия заинтересован в получении максимального эффекта от применения данного ресурса в своей коммерческой деятельности, то в современных условиях все более возрастает необходимость в управлении человеческим капиталом.

Сегодня бухгалтерский учет является востребованной информационной подсистемой экономического управления предприятием. Однако, не умаляя важности работ зарубежных и отечественных ученых в данной отрасли экономической науки, следует отметить, что на данный момент отсутствуют комплексные исследования, направленные на разработку методик бухгалтерского учета человеческого капитала, отвечающих современным потребностям пользователей информации. Это препятствует развитию, эффективному применению и дальнейшему изучению этого важнейшего современного конкурентного ресурса.

Исследования человеческого капитала и попытки внедрения их результатов в учетную практику активно проводятся во многих странах мира. Однако в Республике Беларусь они остаются довольно редкими и не систематическими. Поэтому в нашей стране важным направлением исследования является анализ зарубежного опыта внедрения теории человеческого капитала в учетную практику.

В скандинавских странах и Европейском союзе правительством поощряется раскрытие информации о человеческом капитале в отчетности. В скандинавских странах Модель VDT («Value Driving Talks»), разработанная А. Сандервагом в 2000 году, прошла апробацию на норвежских предприятиях. Она базируется на исчислении прибыльности инвестиций организации в развитие компетентности сотрудников, основное внимание уделяется повышению их квалификации и профессиональному росту, вложения в развитие сотрудников становятся в один ряд с общей стратегией бизнеса. Данная модель способствует более эффективному стратегическому управлению трудовыми ресурсами. Аналогичные разработки проводились в 90-х годах XX столетия в Швеции, где попытки составления похожего отчета были приняты национальной телекоммуникационной компанией «Телия». Управление гражданской авиацией Швеции составляло отчет о прибылях и убытках и баланс с включением человеческих ресурсов. При этом раскрывалась информация об изменении стоимости человеческого капитала, численности сотрудников, а также другие ключевые показатели, характеризующие кадровый состав [20, с. 254]. В Дании отчеты о человеческих ресурсах/капитале согласно законодательным нормам должны составляться с учетом общепринятых бухгалтерских критериев. Данной информации придается высокая национальная и социальная значимость [20, с. 268].

Таким образом, для разработки методик бухгалтерского учета человеческого капитала целесообразно обратиться к мировой теории и практике, применить их с учетом особенностей экономического развития Республики Беларусь и приоритетных целей.

Анализ публикаций отечественных ученых и нормативно-правовых актов, регламентирующих порядок ведения бухгалтерского учета в нашей стране, позволяет сделать вывод, что в Республике Беларусь «человеческий капитал» не является объектом бухгалтерского учета, в то время как на государственном уровне он признан важнейшим ресурсом. При этом человеческий капитал, как и все виды капитала, способен накапливаться и требует затрат на воспроизводство. Однако действующей системой счетов бухгалтерского учета не предусмотрена возможность отражения данных хозяйственных операций.

В учетной системе человеческие ресурсы отражаются опосредованно и односторонне. Внимание уделяется только учету труда и заработной платы, которые в соответствии с Типовым планом счетов бухгалтерского учета, утвержденным Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь № 50 от 29.06.2011, аккумулируются на счете 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», однако данная информация является недостаточной для решения вопросов рассмотренных ранее. Других возможностей для отражения информации о человеческом капитале планом счетов не предусмотрено.

В соответствии с Инструкцией о порядке составления бухгалтерской отчетности, утверждённой Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 31 октября 2011 г. № 111, в бухгалтерском балансе (форма № 1) информация о человеческих ресурсах в активе отражается как расходы на оплату труда (строки 213, 214, 215), в пассиве как задолженность предприятия перед работниками (строка 635). В отчете о прибылях и убытках (форма № 2) представлены данные о себестоимости реализованной продукции, товаров, работ, услуг (строка 20), в состав которой входят расходы на оплату труда как один из элементов затрат.

Учет труда и заработной платы – неотъемлемая часть учетной системы любого современного предприятия, но бухгалтерский учет человеческих ресурсов является более широким понятием и не ограничивается только этим направлением. В связи с тем, что человеческий капитал не является объектом бухгалтерского учета и не существует методики его отражения на бухгалтерских счетах и в системе финансовой отчетности данный ресурс «растворяется» в таких объектах учета, как готовая продукция, незавершенное производство, расходы будущих периодов.

Однако методологические принципы современной отечественной учетной системы, отраженные в Законе Республики Беларусь от 12.07.2013 № 57-3 «О бухгалтерском учете и отчетности», оппонируют признанию категории «человеческий капитал» и опосредованной им категории «человеческие ресурсы» в качестве объекта бухгалтерского учета: в пункте 7 статьи 3 Закона признается принцип преобладания экономического содержания; в пункте 2 статьи 12 допускается учетная оценка активов по приведенной (дисконтированной) стоимости; в статье 17 в качестве технических нормативных актов допускается применение на территории Республики Беларусь международных стандартов финансовой отчетности. Данные теоретические принципы, по сути, являются основными аргументами сторонников концепции бухгалтерского учета человеческого капитала при обосновании своей научной позиции. Поэтому можно сделать вывод, что в Республике Беларусь существуют законодательно закрепленные предпосылки для создания и развития концепции отечественной теории человеческого капитала, соответствующей уровню развития экономической науки, имеющей научное значение и прикладную направленность.

Заключение. Путем изучения и систематизации отечественных и зарубежных литературных источников рассмотрен генезис и сущность экономической категории «человеческий капитал», проведен критический анализ действующей системы бухгалтерского учета, закрепленной в международных стандартах финансовой отчетности и нормативно-правовых актах. Исследование показало, что на современном этапе уровень развития бухгалтерской науки и практики не соответствует уровню развития экономической мысли. Человеческий капитал признан важнейшим фактором развития современного инновационного общества. Однако данный объект экономической действительности не находит своего отражения в системе традиционного бухгалтерского учета. Следовательно, не все факты современной хозяйственной жизни подлежат регистрации, что нарушает принцип объективности.

Поэтому существует острая необходимость в выделении нового объекта бухгалтерского учета «человеческий капитал». Это позволит путем применения общенаучных и специальных методов исследовать его учетную природу в целях разработки эффективной научно обоснованной методики бухгалтерского учета человеческого капитала. В итоге данный объект будет отражен в системе бухгалтерских счетов и в финансовой отчетности.

Практическую значимость разработки и внедрения в практическую деятельность научно обоснованной методики бухгалтерского учета человеческого капитала можно сформулировать следующим образом:

- включение элемента «человеческий капитал» в состав финансовой отчетности позволит повысить ее информативность как ресурса фондового рынка и обеспечит инвестора полной достоверной информацией при анализе вариантов вложения денежных средств;
- как функция управления бухгалтерский учет обеспечит собственника полной и достоверной информацией о фактических результатах хозяйственных процессов по воспроизводству и использованию человеческого капитала, что позволит повысить эффективность хозяйственной деятельности;
- включение категории «человеческий капитал» в систему национальных счетов позволит создать исследовательскую базу для анализа результатов политики, проводимой государством в сфере человеческого капитала, и станет информационным ресурсом для дальнейших научных исследований.

#### ЛИТЕРАТУРА

1. Инновационная экономика // Свободная электронная энциклопедия «Википедия» [Электронный ресурс]. – 2001. – Режим доступа: [https://ru.wikipedia.org/wiki/Инновационная экономика](https://ru.wikipedia.org/wiki/Инновационная_экономика). – Дата доступа: 04.03.2015.
2. Ковалев, М.М. Человеческий капитал – фундамент экономики знаний / М.М. Ковалев, Е. Г. Господарик // Проблемы управления. – 2011. – № 3(40). – С. 46–56.

3. The Global Innovation Index // Cornel INSEAD WIPO. – Johnson Cornell University, 2012 – [Electronic resource]. – 2010. – Mode of access: <http://www.globalinovationindex.org/content.aspx?page=GI-Home>. – Date of access: 14.09.2012.
4. Программа социально-экономического развития Республики Беларусь на 2011–2015 годы: Указ Президента Респ. Беларусь от 11 апр. 2011 года, № 136 // Нац. правовой интернет-портал Респ. Беларусь. – Минск, 2010 [Электронный ресурс]. – 2002. – Режим доступа: <http://pravo.by/main.aspx?guid=3871&p2=1/12462>. – Дата доступа: 01.12.2011.
5. Петти, У. Экономические и статистические работы / У. Петти. – М.: Соцэкгиз, 1940. – 324 с.
6. Смит, А. Исследование о природе и причинах богатства народов / А. Смит. – М.: Соцэкгиз, 1962. – 473 с.
7. Рикардо, Д. Сочинения / Д. Рикардо. – М.: Госполитиздат, 1955. – 360 с.
8. Маркс, К. Капитал: в 3 т / К. Маркс. – М.: Политиздат, 1983. – Т. 1: Процесс производства капитала. – 556 с.
9. Солодуха, П.В. Институциональные основы воспроизводства человеческого капитала / П.В. Солодуха. – М.: Маркетинг, 2004. – 259 с.
10. Богатырева, В.В. Финансовое управление воспроизводством человеческого капитала в инновационной экономике: теория, методологии, моделирование / В.В. Богатырева. – Новополоцк: ПГУ, 2013. – 400 с.
11. Кендрик, Дж. Совокупный капитал США и его формирование / Дж. Кендрик. – М.: Прогресс, 1978. – 275 с.
12. Папковская, П.Я. Теория бухгалтерского учета: учебник / П.Я. Папковская. – 2-е изд. – Минск: ООО «Информпресс», 2006. – 236 с.
13. Агеева, О.А. Требования к формированию отчетности по МСФО / О.А. Агеева // Бухгалтерский учет. – 2006. – № 14. – С. 51–57.
14. Edvinsson, L. Intellectual Capital: Realizing Your Company's True Value by Finding Its Hidden Brainpower / L. Edvinsson, M.S. Malone. – N.Y., 1997.
15. Шихвердиев, А.П. Управление человеческим капиталом как фактор обеспечения корпоративной безопасности предприятия / А.П. Шихвердиев. – Сыктывкар: Изд. СыктГУ, 2012. – 136 с.
16. Собственность как юридическая и правовая категория // «Закон сегодня» юридический портал. – Copyright©2009–2012 All Rights Reserved [Электронный ресурс]. – 2009. – Режим доступа: <http://lawtoday.ru/razdel/biblio/tgp/041.php>. – Дата доступа: 19.03.2015.
17. Нидлз, Б. Принципы бухгалтерского учета / Б. Нидлз, Х. Андерсон, Д. Кондуэлл; пер. с англ. под ред. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 1993. – 496 с.
18. Canning, J.V. The Economics of Accountancy / J.V. Canning. – N.Y.: Ronald Press, 1929.
19. Соколов, Я.В. Бухгалтерский учет как метод концептуальной реконструкции хозяйственных процессов / Я.В. Соколов, С.М. Бычкова // Бухгалтерский учет. – 2003. – № 15. – С. 62–67.
20. Теория измерения капитала и прибыли: моногр. / под общ. ред. проф. Ф. Бутынца, проф. М. Добринина. – Краков: Fundacja Uniwersytetu. Ekonomicznego w Krakowie, 2010. – 400 с.
21. Человеческое развитие: новое измерение социально-экономического прогресса: учеб. пособие под общ. ред. проф. Колесова (Экономический факультет МГУ). – 2-е изд., доп. и перераб. – М.: Права человека, 2008. – 636 с.
22. Корчагин, Ю.А. Российский человеческий капитал: фактор развития или деградации / Ю.А. Корчагин. – Воронеж: ЦИРЭ, 2005. – 252 с.

Поступила 01.04.2015

## THEORETICAL JUSTIFICATION OF ECONOMIC ESSENCE OF HUMAN CAPITAL AS A NEW OBJECT OF ACCOUNTING AND ANALYSIS

**O. YASINSKAYA**

*On the basis of studying scientific works of foreign and domestic scientists as well as the international standards of financial statements and the legal acts regulating the order of conducting accounting in Belarus, the economic essence of the category “human capital” is considered. The main problems of recognition of this major production factor in the innovative economy in accounting science and practice are revealed, the directions of their further decision are defined. Scientific and practical necessity of introduction of the new accounting object “human capital” is proved.*