

ЧЕЛОВЕЧЕСКИЙ КАПИТАЛ – НОВЫЙ ОБЪЕКТ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

В настоящее время интеллектуальная собственность уже рассматривается как объект бухгалтерского учёта, но не менее важным является и такой актив как человеческий капитал. Чтобы человеческий капитал правильно и эффективно использовать необходимо разработать методику его учета. Международные стандарты финансовой отчетности, в которых содержатся эталонные правила учета, затрагивают только общие мировые принципы учета всех видов имущества и обязательств. В Республике Беларусь разработаны национальные стандарты учета. Однако они не признают человеческий капитал объектом учета. При этом всё чаще в зарубежной экономической науке приводятся обоснования необходимости учёта человеческого капитала.

Для того чтобы признать человеческий капитал объектом бухгалтерского учета необходимо отделить данный объект учета от других. Поэтому необходимо обосновать стоимость, по которой его можно принять к учету. Также необходимо рассмотреть экономическую природу человеческого капитала как особого объекта бухгалтерского учета.

На основании определения человеческого капитала можно выделить три подхода к оценке стоимости человеческого капитала:

1. Человеческий капитал как составляющая интеллектуального капитала;
2. Человеческий капитал как совокупность затрат по его созданию;
3. Человеческий капитал как элемент добавленной стоимости.

Согласно первому подходу (как составляющая интеллектуального капитала), человеческий капитал не является собственностью предприятия. Организация не имеет прав на данный объект бухгалтерского учета и лишь временно использует его в своих интересах. Поэтому, по мнению авторов, человеческий капитал является составляющей деловой репутации фирмы. Согласно постановлению Министерства финансов Республики Беларусь «О внесении изменений в Положение по бухгалтерскому учёту нематериальных активов» от 31 марта 2003 г. № 48, с 1 апреля 2003 г. деловая репутация фирмы не относится к нематериальным активам. Поэтому предлагается создавать фонд под изменение величины человеческого капитала организации. Данный фонд предполагается создавать за счет операционных доходов. При увеличении рыночной оценки величины человеческого капитала, следует данную операцию отражать корреспонденцией счетов:

Дебет счета 91 «Операционные доходы и расходы»

Кредит счета 85 «Человеческий капитал» – на сумму создаваемого фонда под изменение величины человеческого капитала.

При уменьшении рыночной оценки стоимости человеческого капитала предлагается делать следующую запись на счетах:

Дебет счета 85 «Человеческий капитал»

Кредит счета 91 «Операционные доходы и расходы» – на сумму уменьшения фонда под изменение величины человеческого капитала.

При составлении бухгалтерского баланса сальдо по счету 04 «Нематериальные активы» (субсчет «Права на человеческий капитал») показывается с учетом увеличения (уменьшения) фонда под изменение величины человеческого капитала. При этом на сумму созданного фонда под изменение величины человеческого капитала в учетных регистрах не изменяется фактическая стоимость нематериальных активов, под которые создан фонд.

Согласно второму подходу (как совокупность затрат), человеческий капитал может учитываться в пассиве баланса в составе обязательств. А балансовая стоимость капитала определяется исходя из заработной платы работников. Данный подход целесообразно применять для учета человеческого капитала в сфере услуг (аудиторские фирмы, университеты). Подобную теорию предлагают российские экономисты. По мнению автора статьи, уровень заработной платы не отражает реальную оценку величины человеческого капитала, т. к. не ясен период, за который будет определяться вознаграждение работникам (день, неделя, месяц). Тем более что в некоторых отраслях заработная плата варьируется в зависимости от сезона. Предполагается за счет нераспределенной прибыли создавать фонд «Финансовые обязательства по вкладам в человеческий капитал», из которого будет финансироваться развитие человеческого капитала организации. При этом на сумму создаваемого фонда должна производиться следующая бухгалтерская запись:

Дебет счета 84 «Нераспределенная прибыль»

Кредит счета 65 «Финансовые обязательства по вкладам в человеческий капитал».

Согласно третьему подходу (как элемент добавленной стоимости), права на человеческий капитал можно признать нематериальным активом, подвергать амортизации и учитывать в активе баланса. Данный подход автор предлагает как наиболее целесообразный способ учета человеческого капитала в экономике инновационного типа.

Затраты на создание человеческого капитала как нематериального актива невозможно признать в учёте, поскольку сложно определить финансовую эффективность данного вида капиталовложений. При этом данный актив неотделим от самого человека, что противоречит принципу признания его в бухгалтерском учёте. Частично данную проблему может разрешить использование такого элемента гражданско-правовых отношений, как контракт. Для понимания сущности данного инструмента целесообразно обратиться к системе отношений, действующей в «большом» спорте, – «игрок-клуб», подразумевающей оценку игрока клубом в виде стоимости заключённого с ним контракта. При этом появляется юридический документ, подтверждающий стоимость человеческого капитала.

Наиболее целесообразным в экономике инновационного типа является признание человеческого капитала объектом интеллектуальной собственности. Тем самым это позволит:

- повысить эффективность системы коммерциализации интеллектуальной собственности;
- стимулировать труд разработчиков;
- соразмерно соотносить вознаграждение разработчиков с эффективностью коммерциализации созданных объектов интеллектуальной собственности;
- оценить состояние и перспективы развития человеческого капитала;
- развивать экономику инновационного типа в республике;
- повысить эффективность инвестиций в человеческий капитал;
- создавать совместные предприятия путем вклада в уставный фонд прав на человеческий капитал.

Применение права на человеческий капитал объектам интеллектуальной собственности и разработка системы управления ими даст возможность Республике Беларусь создавать совместные организации по созданию инновационного продукта на нашей территории. Уставный фонд данных предприятий может состоять из двух составляющих: человеческого капитала – с белорусской стороны, и современного исследовательского оборудования – с зарубежной стороны. Это позволит не только иностранству получить интеллектуальную рента, но и пригласить сотни научных кадров из-за рубежа в другие сектора экономики.