

Байдильдина А.М.¹, Джаншанло Р.Е.²

¹д.э.н., профессор, e-mail: baydildina@kaznu.kz

²д.э.н., профессор, e-mail: ramazan1951@mail.ru

Казахский национальный университет имени аль-Фараби,
Казахстан, г. Алматы

ЧЕЛОВЕЧЕСКИЙ КАПИТАЛ КАК ОБЪЕКТ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Современную экономику называют экономикой эффективного человеческого капитала, что подчеркивает его главную роль в развитии экономики и общества как производительного фактора. Человеческий капитал становится важнейшим фактором экономического роста страны, основой устойчивого экономического развития. Актуальность научного исследования обусловлена тем, что эффективность использования и развития человеческого капитала является главным приоритетом для большинства ведущих стран мира. Именно человеческий капитал способствует росту качества жизни населения, а также увеличению эффективности национальной экономики в целом. В статье рассмотрены подходы к определению понятия и теоретическое содержание категории человеческий капитал, его значимость для развития направлений науки и практики. Показано, что человеческий капитал является необходимым самостоятельным фактором, определяющим экономический рост. Обоснована необходимость отражения человеческого капитала в системе учета и отчетности фирм. Выявлены основные проблемы признания этого важнейшего фактора производства, определены направления их дальнейшего решения. Обоснована научная и практическая необходимость введения нового объекта бухгалтерского учета и анализа человеческого капитала. Возможность адекватного учета и оценки, а также достоверного отражения интеллектуального потенциала фирмы в финансовой отчетности является необходимым условием для формирования ее справедливой стоимости. Статья содержит информацию и выводы, которые имеют практический интерес для фирм.

Ключевые слова: человеческий капитал, уровень образования, нематериальный актив, инвестиции, денежные и неденежные выгоды, экономический рост, бухгалтерский учет, объект учета, финансовая отчетность.

Baidildina A.M.¹, Janshanlo R.E.²

¹doctor of Economic sciences, Professor, e-mail: baydildina@kaznu.kz

²doctor of Economic sciences, Professor, e-mail: ramazan1951@mail.ru
Al-Farabi Kazakh National University, Kazakhstan, Almaty

Human capital as an object of accounting

The modern economy is called the economy of the effective human capital, which emphasizes its main role in the development of the economy and society as a productive factor. Human capital becomes the most important factor in the economic growth of the country, the basis of sustainable economic development. The relevance of scientific research is due to the fact that the effectiveness of the use and development of human capital is the main priority for most of the leading countries of the world. The article considers approaches to the definition of the concept and the theoretical content of the category of human capital, its importance for the development of areas of science and practice. It is shown that human capital is a necessary independent factor determining economic growth. The necessity of reflecting human capital in the accounting and reporting system of firms is substantiated. The main problems of recognition of this most important factor of production are identified, and directions for their further solution are defined. The scientific and practical necessity of introducing a new object of accounting and analysis of human capital has been substantiated. The possibility of adequate accounting

and assessment, as well as a reliable reflection of the intellectual potential of the company in the financial statements is a necessary condition for the formation of its fair value. The article contains information and conclusions that have practical interest for firms.

Key words: human capital, level of education, intangible asset, investments, monetary and non-monetary benefits, economic growth, accounting, accounting object, financial statements.

Байдильдина А.М.¹, Джаншанло Р.Е.²

¹Э.ғ.д., профессор, e-mail: baydildina@kaznu.kz

²Э.ғ.д., профессор, e-mail: ramazan1951@mail.ru

әл-Фараби атындағы Қазақ ұлттық университеті, Қазақстан, Алматы қ.

Адами капитал есеп беру объектісі ретінде

Қазіргі экономиканы тиімді адами капиталдың экономикасы деп атайды, бұл оның экономика және қоғам дамуының өндірістік факторы ретінде басты рөлін атап өтеді. Адами капитал елдің экономикалық өсуінің, тұрақты экономикалық дамуының негізін қалайтын маңызды факторға айналады. Ғылыми зерттеудің өзектілігі адами капиталын пайдалану мен дамытудың тиімділігі әлемнің жетекші елдерінің басты көпшілігі үшін басты басымдылық болып табылады. Мақалада адами капитал санатының тұжырымдамасын анықтауға арналған бағыттары және теориялық мазмұны, оның ғылым және тәжірибені дамытуға маңыздылығы қарастырылған. Адами капитал экономикалық өсуінің қажетті өзіндік факторы болып табылатыны көрсетілген. Фирмалардың есеп және есептілік жүйесінде адами капиталын көрсетілуінің қажеттілігі негізделген. Осы аса маңызды өндірістік факторды танудың мәселелері және оларды әрі қарай шешу жолдары анықталған. Бухгалтерлік есептің жаңа объектісін енгізу және адами капиталын талдаудың ғылыми және тәжірибелік қажеттілігі негізделген. Фирманың интеллектуалды әлеуетін дұрыс есепке алу мен бағалау мүмкіндігі және қаржылық есептілікте сенімді көрсетілуі оның әділ құнын құруына қажетті шарты болып табылады. Мақалада фирмаларға тәжірибелік қызығушылығы бар ақпарат пен тұжырымдамалар мазмұндалған.

Түйін сөздер: адами капитал, білім деңгейі, материалдық емес актив, инвестициялар, ақшалай және ақшалай емес пайдалар, экономикалық өсу, бухгалтерлік есеп, бухгалтерлік есептің объектісі, қаржылық есептілік.

Введение

На протяжении практически всей истории человечества, до начала 60-х гг. прошлого столетия, главную роль в производственном процессе играл физический капитал: средства производства, материальные условия и т.п. Требования, предъявляемые к рабочей силе, были минимальными: достаточно было наличия мускульной, «животной», природной силы, которая использовалась как один из ресурсов, как и придаток к технологии. Созидательные способности человека еще не играли определяющей роли в экономическом развитии, и проблемы, касающиеся формирования рабочей силы, не вызывали особого интереса у экономистов.

Традиционно считалось, что рынок труда располагает неограниченным запасом рабочих рук. В случае их нехватки в каком-либо из секторов экономики достаточно повысить в нем ставки заработной платы. Это позволит обеспечить перелив рабочей силы из других отраслей и тем самым получить требуемое количество работников любой квалификации. В мире же набирала силу тенденция, в рамках которой победителем

в XXI в. окажется не тот, у кого больше природных ресурсов или основных производственных фондов, а тот, у кого выше качество человеческого капитала. Поэтому, основным стратегическим направлением долгосрочного развития Казахстана до 2050 г. является развитие человеческого капитала.

В отличие от средств производства, человеческий капитал не является собственностью фирмы. Человеческий капитал воплощен в личность своего обладателя. Особенность человеческого капитала в том, что он неотделим от самого человека. Человеческий капитал не может выступать предметом купли-продажи, его можно только арендовать, заключив договор о найме – трудовой договор. На период найма работодатель покупает право на использование услуг труда работника, а не сам труд, собственником которого продолжает оставаться наемный работник. Поэтому при разработке стратегических планов развития фирмы необходимо принимать во внимание величину и структуру инвестиций в человеческий капитал. С позиции фирмы инвестиции в человеческий капитал представляют собой затраты, которые она несет

с целью поиска, подбора и подготовки персонала, а также их последующей профессиональной переподготовки.

Однако, в современной практике бухгалтерского учета человеческий капитал не учитывается в балансе фирмы. Споры, возникающие вокруг признания и оценки человеческого капитала как актива, основываются на субъективной трактовке традиционных основ теории бухгалтерского учета, не учитывая главного – потребностей бизнеса, что исторически предопределяло развитие учетной практики. На фоне этого происходит недооценка человеческого фактора в деятельности современных фирм, включая недооценку необходимости создания прозрачного учетно-аналитического обеспечения в отношении человеческого потенциала. Именно этим объясняется интерес к человеческому фактору и результатам его интеллектуального труда с точки зрения разработки теоретических основ бухгалтерского учета и анализа человеческого капитала.

Материалы и методы

В процессе исследования человеческого капитала и проблемы его учета использовались фундаментальные труды классиков экономической и философской мысли, монографии, научные труды, статьи отечественных и зарубежных ученых по вопросам анализа человеческого капитала как источника и основы увеличения и эффективной деятельности в экономике. Достижение цели базировалось на методах неоклассической и институциональной экономической теории, системного анализа, закономерностей диалектического развития экономических систем, общенаучных методов познания: анализа и синтеза, индукции и дедукции; научной абстракции и конкретизации, экспертных оценок, социологических опросов, сравнительного и социально-институционального анализа.

Обзор литературы

Истоки изучения человеческого капитала как экономической категории берут свое начало в трудах таких классиков политической экономии, как У. Петти, А. Смит, Д. Рикардо, А. Маршалл, К. Маркс. Позднее концепция человеческого капитала изучалась экономистами Л. Вальрас, Дж.М. Кларк, Ф. Лист, И. Фишер, Т. Шульц, Г. Беккер и др. Важный вклад внесли ученые М.М. Критский, Н.Н. Кошель, С.А. Дят-

лов, И.В. Ильинский, В. Максимович, А.И. Добрынин, Е.Д. Цыренков и др.

Проблемами человеческого капитала занимались и казахстанские ученые К.А. Сагадиев, Ж.С. Булхаирова, Г.Н. Джаксыбекова, И.В. Оношева и др.

Одна из первых формулировок человеческого капитала обнаруживается в «Политической арифметике» У. Петти, который обосновал категорию как «живые действующие силы человека» и предлагал считать их составной частью национального богатства. На научном уровне впервые исследование проблематики человеческого капитала принадлежит А. Смигу. В своей известной работе «Исследование о природе и причинах богатства наций» он доказал, что различия между возможностями людей с разным уровнем образования и профессиональной подготовки отражают различия в их доходе, необходимом, чтобы оплатить приобретение этих навыков. Поэтому доход от инвестиций в профессиональные знания можно сравнить с доходом от инвестиций в материальные средства. Это сопоставление, однако, имеет свои ограничения. Фирмы владеют материальными средствами, но не своими работниками, если, конечно, не говорить о рабовладельческом строе (Смит, 1962: 176).

Д. Рикардо подтвердил эту мысль, объясняя отставание стран в экономическом развитии недостатком образования во всех слоях народа. Он отождествлял воспроизводство рабочей силы с воспроизводством населения и отмечал важность качества рабочей силы для эффективности производства.

В дальнейшее усовершенствование теории человеческого фактора внес свой вклад К. Маркс, который подразумевал под понятием «рабочая сила» полезные возможности индивида. В то же время К. Маркс приходит к заключению, что работник, вступая в трудовые отношения с производством, предлагает собственную рабочую силу, а не труд. На основании теории Маркса можно сделать заключение, что продается не труд, а рабочая сила. Например, в соответствии с законом рынка, изготовитель, покупая рабочую силу по ее цене, получает значительно больше, чем он авансировал. В добавление к вышесказанному надо отметить, что К. Маркс для обмена между трудом и капиталом выделяет два акта, которые отражают возможности человека к труду (Маркс, 1961: 643).

В начале XX в. заметное воздействие и научный вклад в теорию человеческих ресурсов внес А. Маршалл, один из самых больших ав-

торитетов неоклассического направления того времени. В работе «Принципы экономической науки» он отмечает, что главной целью экономических исследований является «качественное развитие человечества – увеличение его численности, улучшение его здоровья и силы, увеличение его познаний и возможностей, обогащение качественных сторон его характера» (Маршалл, 1993: 415). В этом плане раскрывается роль человеческого фактора в формировании и развитии социально-экономических процессов.

Теорию человеческого капитала создали лауреаты Нобелевской премии по экономике Т. Шульц (1979) и Г. Беккер (1992). Они расчетным путем впервые показали преимущества людей со специальным образованием перед людьми с общим средним образованием в части доходов и подняли затраты на образование на уровень производительных инвестиций, а само образование на уровень важнейшего фактора развития (Корчагин, 2012: 14).

Значительный вклад в становление общей теории развития и человеческого капитала, в частности, внес и выходец из России лауреат Нобелевской премии по экономике С. Кузнец (1971). Среди всех необходимых и достаточных факторов развития он выделял в качестве первичного уровня накопленный национальный человеческий капитал. И утверждал, что существует некое пороговое значение накопленного национального человеческого капитала, без достижения которого переход к следующему технологическому укладу экономики невозможен.

Современные экономисты к понятию «человеческий капитал» относятся по-разному. Но они сходятся во мнении, что человеческий капитал является главной движущей силой общества, и что государство, а не только сам индивидуум, должно на формирование человеческого капитала обращать особое внимание.

В экономической литературе можно встретить множество определений понятия «человеческий капитал». Наиболее распространенные определения: Г. Беккер – «Человеческий капитал – это совокупность врожденных способностей и приобретенных знаний, навыков и мотиваций, эффективное использование которых способствует увеличению дохода и иных благ» (Корчагин, 2012: 4); А. Добрынин, С. Дятлов, Е. Цыренова – «Человеческий капитал – это запас здоровья, знаний и умений, навыков, которые способствуют росту производительности труда и влияют на рост доходов» (Добрынин, 2002: 309); В. Максимович – «Человеческий капитал

– это совокупность имеющейся, накопленной и развитой 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 государства» (Максимович, 2011: 204-211).

Таким образом, человеческий капитал предстает, как и любой другой фактор производства, требующий систематических инвестиций, однако в отличие от других ресурсов, способный к еще большему созданию добавленной стоимости. При этом в приведенных выше определениях человеческий капитал выступает и как цель развития экономики, и в качестве основного производительного ресурса, без которого невозможна любая целесообразная деятельность вообще.

«Человеческий капитал» – понятие, которое полностью подпадает под стандартное определение капитала, выработанное экономической наукой. Инвестиции в него, подобно любым другим инвестициям, предполагают, что человек жертвует чем-то меньшим сегодня ради получения чего-то большего завтра. Но поступать так он станет только в том случае, если рассчитывает, что его затраты окупятся и вернуться с отдачей. В этом смысле вложения в человека представляют собой одну из форм распределения ресурсов во времени, когда настоящие блага в той или иной пропорции «обмениваются» на будущее.

По К. Макконнеллу и С. Брю, «Инвестиции в человеческий капитал – это любое действие, которое повышает квалификацию и способности и, тем самым, производительность труда рабочих. Затраты, которые способствуют повышению чьей-либо производительности, можно рассматривать как инвестиции, ибо текущие расходы или издержки осуществляются с тем расчетом, что эти затраты будут многократно компенсированы возросшим потоком доходов в будущем» (Макконнелл, 1992: 399).

Дискуссия о том, что человеческий капитал должен быть оценен и отображен в системе бухгалтерского учета, ведется уже достаточно давно. Все чаще в зарубежной и российской экономической науке обосновывают необходимость его бухгалтерского отображения.

Вопросы, связанные с исследованием проблем формирования и использования учетной информации в системе управления человеческими ресурсами, всегда вызывали научный интерес у специалистов. Исследованиями, направленными на развитие концепции учета че-

ловеческих ресурсов, являются труды зарубежных экономистов: Е. Фламхольца, Я. Фитценца, М. Армстронга, Р. Лайкерта, и т.д.

Э. Фламхольц, основоположник концепции учета человеческих ресурсов, считал, что человеческий капитал является наиболее ценным ресурсом организации, в связи с чем его необходимо учитывать как актив организации. Бухгалтерская информация о человеческом ресурсе необходима в принятии стратегических решений. Он выделил три основные критерии признания человеческого капитала как актива: потенциальная будущая экономическая выгода, наличие прав владения или контроля со стороны хозяйствующего субъекта, измеримость в денежном выражении (Flamholtz, 2012: 390).

Я. Фитценц рассматривал человеческий капитал как актив, мощный финансовый рычаг, наиболее ценный и производительный ресурс организации (Фитценц, 2006: 320). М. Армстронг в своем определении концепции человеческого капитала говорил о нем как о ключевом элементе рыночной стоимости организации. По его мнению, «его цена должна быть включена в расчет как показатель для инвесторов или тех, кто рассматривает возможность слияния или приобретения организации» (Армстронг, 2010: 848). Ввести в бухгалтерский баланс отдельной строкой статью «Инвестиции в персонал» и отражать эти инвестиции как актив фирмы предлагал также Р. Лайкерт, который занимался теорией управления человеческим капиталом» (Куликов, 2007: 64).

Российские экономисты А.И. Добрынин, С.А. Дятлов, Е.Д. Цыренова в своей монографии «Человеческий капитал в транзитивной экономике» предложили отображать в бухгалтерском учете человеческие ресурсы в составе нематериальных активов в размере полной стоимости за весь период использования, а годовую сумму амортизации определять исходя из годовой величины заработной платы работников, включая выплаты на социальное страхование (Добрынин, 2002: 309). Данное ими утверждение не было подкреплено концептуальным обоснованием и, соответственно, не нашло должной поддержки в научной среде.

Гошунова А.В. рассматривает возможность учета человеческого капитала, обобщив опыт зарубежных профессиональных футбольных клубов. Затраты на приобретение прав владения или пользования регистрациями профессиональных спортсменов учитываются как нематериальные активы на счете «Инвестиции в человеческий

капитал». Предварительно затраты собираются на счете «Вложения во внеоборотные активы», субсчет «Капитализация затрат на приобретение прав владения и пользования регистрациями игроков» (Гошунова, 2014: 157-163).

Мейриева М.А. предлагает наиболее ценные человеческие ресурсы учитывать в составе нематериальных активов. Первоначальная стоимость определяется путем капитализации всех затрат, связанных с наймом и обучением работников, при этом используются счета управленческого учета. Как вариант, предлагается использовать забалансовый учет по аналогии с налоговым учетом с использованием двойной записи (Мейриева, 2006:27).

В последние годы интерес к бухгалтерской интерпретации человеческого капитала как учетной категории только возрастает. Об этом свидетельствуют появившиеся в 2010-2014 гг. научные исследования целого ряда авторов, среди которых Л.А. Чайковская, Ю.О. Быстрова, С.А. Николаева, С.В. Шебек, Н. Бонтис, О.А. Агеева, М.И. Кутер, Н.С. Тонкошкурова.

Так, Л.А. Чайковская и Ю.О. Быстрова исследовали вопросы учета и оценки элементов интеллектуального капитала в целом и человеческого капитала в частности. По их мнению, возможность учета человеческого капитала в составе нематериальных активов существует и находится в зависимости от условий контракта, заключенного с сотрудником (Чайковская, 2011:19).

С.А. Николаева, С.В. Шебек, рассматривая критерии признания ресурса в качестве актива, доказывали, что человеческий капитал можно и нужно учитывать как нематериальный актив организации. Я.В. Соколов выступал категорически против отражения стоимости человеческого капитала организации в ее финансовой отчетности. По его мнению, у фирмы не существует никакой гарантии получения экономических выгод от человеческого капитала. Кроме того, практически невозможно произвести его объективную оценку. Таким образом, наилучшим решением, по мнению данного ученого, остается раскрытие информации в пояснительной записке о наиболее квалифицированном персонале.

Н. Бонтис выделил основные причины, по которым бухгалтеры и финансовые аналитики отвергли идею учета человеческого капитала. Причина столь скептического отношения к научной концепции заключается в том, что все модели оценки человеческого капитала в той или иной степени носят субъективный, неопре-

деленный характер, что не дает уверенности в точности измерения. Кроме того, важную роль играет моральная сторона вопроса (Гошунова, 2014: 240).

Последующие научные изыскания касались, главным образом, идеи признания человеческого капитала в качестве актива фирмы. Противники концепции учета человеческого капитала считают, что поскольку фирмы не имеют право собственности на человека, то человеческий капитал не должен отображаться в учете и балансе в виде актива. Например, О.А. Агеева считает, что человеческий капитал не может отражаться в учете в качестве актива, поскольку «люди свободны, нет контроля над этими ресурсами». 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 организации, но из-за отсутствия правовой базы не может быть признан в бухгалтерском учете (Агеева, 2006: 51-57). М.И. Кутер отметил важность человеческого капитала как наиболее ценного ресурса фирмы, но полагал при этом, что его нельзя относить к объектам, подлежащим бухгалтерскому учету в силу невозможности достоверной оценки и отсутствия права собственности (Кутер, 1977: 496).

Н.С. Тонкошкурова также не считает правильным признавать человеческий капитал в качестве материальных и нематериальных активов в силу того, что у фирмы нет права распоряжения человеческим капиталом (неявными знаниями). Но при этом автор полагает, что ресурс в виде «знаний» как самостоятельный актив может быть признан в учетном процессе при определении особых условий для его признания (Тонкошкурова, 2010: 170-174).

Однако данные аргументы 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 фирмы, является ключевым фактором успеха и источником получения будущих экономических выгод. Например, А.П. Шихвердиев считает, что «человеческий капитал как актив является собственностью не фирмы, а самого работника, но совокупность работников, которые трудятся в фирме, вполне возможно рассматривать как ее человеческий ка-

питал. 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 фирмы, в сущности, одним из компонентов ее человеческого капитала, способствует повышению конкурентоспособности фирмы «на длинной дистанции» (Шихвердиев, 2012: 136).

В настоящее время сложилось несколько подходов, среди которых человеческий капитал предлагают признавать расходом текущего периода, обязательством, активом, отдельным видом нематериальных активов, рассматривать в виде составной части деловой репутации фирмы. Вносятся предложения о бухгалтерском учете человеческого капитала как одного из видов долгосрочных активов фирмы. При этом расходы на формирование и развитие человеческого капитала исследователи предлагают амортизировать и включать в стоимость созданного продукта, а расходы на развитие человеческого капитала отображать в разрезе следующих этапов: профориентация, поиск, найм, адаптация персонала, накопление потенциала роста, достижения профессионализма, учебы и повышения квалификации, капитализация знаний в результате повышения квалификации, снижение и «моральное старение» профессионализма. Однако такая методика расчета достаточно трудоемка и не может быть использована во всех без исключения фирмах.

Кроме того, предлагается учитывать все инвестиции в человеческий капитал по хронологической модели расходов, которая предусматривает использование обычного порядка бухгалтерского учета основных средств, модифицированного под особенности человеческого капитала. При этом авторы предлагают использовать счета для отображения расходов по следующим направлениям: «Набор и отбор персонала», «Введение в должность», «Первичная учеба», «Учеба в период работы» и другие, а отображение инвестиций в учебу персонала на счете «Чистые инвестиции в человеческий капитал» (Давидюк, 2011: 49-57).

подавляющее большинство украинских исследователей предлагают отображать челове-

ческий капитал на забалансовых счетах. Это можно прокомментировать следующим образом. Человеческий капитал по всем признакам нельзя относить к имуществу фирмы. В украинской практике в балансе отображается только то имущество, которое охватывает права собственности фирмы. Как пишет А.М. Петрук, это является объективным действием романо-германской системы права, к которой принадлежит и Украина. Поэтому для отображения в учете всей управленческой информации и большей конкретизации информации юридического и хозяйственного характера в Украине используются забалансовые счета (Петрук, 2000: 212). Для стран, на которые распространяется англо-американское влияние, возможности балансового учета намного шире, что и предусмотрено МСФО, согласно которым активами являются ресурсы, контролируемые организацией в результате прошлых событий, от которых ожидают поступления будущих экономических выгод.

По мнению С.Ф. Легенчука, основным отличием от общепринятого подхода к объектам, которые отображаются на забалансовых счетах (забалансовые счета предназначены для учета наличия и движения имущества и источников его образования, которые не принадлежат данной фирме, однако находятся определенное время в его распоряжении или на его сохранении), будет то, что, учитывая интеллектуальные активы, которые не принадлежат организации на правах собственности (неимущественные интеллектуальные активы), отображаем не «чужие» (принадлежащие другому лицу) активы, а те, которые по праву собственности не принадлежат «никому» (происходит распределение прав собственности), однако мы осуществляем контроль над ними (Легенчук, 2006: 264).

Однако такой подход к признанию человеческого капитала активом фирмы вызывает споры среди экономистов. Одним из камней преткновения является проблема объективного подтверждения ожидаемых экономических выгод от человеческих ресурсов, представленных в виде актива.

Восприятие активов как источников потенциальных экономических выгод характерно для многих зарубежных авторов. Одним из первых определение активов с точки зрения получения будущих экономических выгод дал в 1929 г. профессор Стенфордского университета Дж. Каннинг. По его мнению, активы – это «любая будущая услуга, выраженная в деньгах или конвертированная в деньги, право, которое за-

конно и справедливо гарантирует доход какому-то лицу или группе лиц» (Canning, 1929: 55-56).

Обобщив результаты исследований, посвященных вопросам реформирования методологических подходов бухгалтерского учета человеческого капитала, можно сделать вывод, что в качестве центральной проблемы, которая препятствует отражению человеческого капитала, рассматривается невозможность демонстрации контроля над данными ресурсами. Однако, по мнению профессора В.Ф. Палия, принцип осмотрительности, применяемый к идентификации и признанию человеческого капитала, трактуется таким образом, что организация не может в полной мере контролировать лояльность персонала, продолжение его работы в обозримом будущем. Это справедливо только в отношении отдельного сотрудника (одного из многих) в коллективе организации. Утрата некоторой части индивидуальных носителей человеческого капитала не лишает работоспособности оставшийся коллектив, продолжающий функционировать как организационная система. До тех пор, пока существует фирма, продолжает существовать и человеческий капитал, как коллектив сотрудников, контролируемый данной фирмой.

Результаты и обсуждение

Согласно мнению Т. Шульца, «одной из форм капитала является образование, человеческим его называют потому, что эта форма становится частью человека, а капиталом является вследствие того, что представляет собой источник будущих удовлетворений или будущих заработков, или и того и другого вместе». Позднее Т. Шульц дополнил свою теорию следующим образом: «Рассматривайте все человеческие способности либо как врожденные, либо – как приобретенные свойства, которые являются ценными и которые могут быть развиты с помощью соответствующих вложений, будут человеческим капиталом» (Schultz, 1963: 123).

Современные тенденции мировой экономики отражают трансформацию роли человека, который является не только целью общественного производства, но и важнейшим ресурсом социально-экономического прогресса. Человек становится значимым фактором и движущей силой производства, поскольку обладает уникальными способностями не только воспроизводиться, но и «добавлять новую стоимость» благодаря своему физическому и интеллектуальному потенциалу. Если обратиться к опыту технологически

развитых стран, то переход к экономике знаний основан, прежде всего, на способности человека создавать инновации, сберегающие традиционные ресурсы и приносящие колоссальные доходы. Фактически, конкурентная борьба в мировой экономике превращается в конкуренцию новых знаний, носителем которых является человек. Данное понимание его роли крепнет во всем мире и наблюдается поэтапный разворот политики в сторону всемирного укрепления и увеличения человеческого потенциала за счет возрастающих инвестиций в его качество.

С учетом вышеизложенного, человеческий капитал – это совокупность компетенций, знаний, умений, навыков, используемых для удовлетворения многообразных потребностей человека и общества в целом, а также социальные атрибуты личности, в том числе творческие, познавательные способности, воплощенные в трудовые способности. Человеческий капитал рассматривается как деятельность, которая не может быть делегирована третьим лицам. Человеческий капитал может быть создан в результате профессионального обучения или накоплен производственной деятельностью. Он подвержен технологическому или моральному износу, также как и материальные активы. Однако он не может быть продан или передан другому лицу, а значит, не может служить залогом в обеспечение кредита.

К основным характерным особенностям человеческого капитала как части человеческих ресурсов и как объекта бухгалтерского учета можно отнести следующие (Кузнецова, 2016: 578-582):

- зависимость функционирования человеческого капитала от продолжительности жизни его носителя;
- возможность превращения потенциала человеческого капитала в конкретные научно-технические разработки;
- во многом стремление человеческого капитала к интеграции с производством как подтверждающим его инновационный характер;
- зависимость человеческого капитала от физического и морального износа;
- сложность расчета экономической выгоды от вложений в человеческий капитал до момента реального получения дохода.

Традиционная бухгалтерская наука и практика не рассматривают человеческий капитал в качестве объекта бухгалтерского учета, поэтому эта общепризнанная экономическая категория не подлежит регистрации в системе счетов бух-

галтерского учета и раскрытию в финансовой отчетности. Основным аргументом О.С. Ясинская считает то, что фирма 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 (Ясинская, 2015: 112-118). Это отмечают и американские экономисты Л. Едвинссон и М. Мелоун, что основой так называемой экономики знаний являются огромные инвестиции в человеческий капитал и информационные технологии, но они не находят позитивного отображения в рамках традиционного бухгалтерского учета» (Edvinsson, 1997: 164).

Отсюда, в настоящее время идея признания человеческого капитала активом фирмы выглядит проблематичной. Среди самых весомых аргументов против признания человеческого капитала активом выдвигается отсутствие права собственности на использование или владение им.

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.

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 в организацию в результате ранее проведенных операций или произошедших в прошлом событий» (Нидлз, 1993: 496).

В международной учетной практике при определении существования актива право собственности не является первостепенным. Большинство активов находятся под экономическим контролем фирмы, когда управление активами осуществляется не на основе юридического права собственности, а с позиции владения полученными экономическими выгодами. По мнению Я.В. Соколова, «...в случае, если между юри-

дическим и экономическим осмыслением факта хозяйственной жизни существует противоречие, бухгалтеру следует выбрать экономическую интерпретацию факта хозяйственной жизни» (Сokolov, 2003: 62-67). 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.

Этот 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.

Международные стандарты финансовой отчетности трактуют активы как контролируемые организацией ресурсы, от которых фирма ожидает экономических выгод в будущем. Признаки актива (Обущенко, 2016: 5-7):

а) *актив приносит экономические выгоды.* Рабочая сила является фактором производства, позволяющим работодателю производить и продавать произведенные работниками продукты (работы, услуги). Фирма имеет возможность получать будущие экономические выгоды от использования человеческого капитала как актива на протяжении всего срока действия трудового договора;

б) *наличие контроля над активом.* Приобретение организацией рабочей силы носит процесс найма, оформляется трудовым договором и приказом на работу. Фирма обладает полномочиями в отношении человеческого капитала как актива, имеет возможность влиять на доход при помощи осуществления своих полномочий. Работодатель вправе предъявлять требования к уровню образования, стажу работы, опыту работы по специальности и другие требования. Устанавливается дата начала работы, место работы, режим рабочего времени и времени отдыха, размер и порядок выплаты заработной платы. Работодатель поручает сотруднику конкретную работу, контролирует ее выполнение, в случае невыполнения привлекает работника к дисциплинарной ответственности. Таким обра-

зом, работодатель контролирует человеческий капитал;

в) *оценка актива.* На этапе, когда трудовая деятельность еще не начата, человек направляет свои усилия на получение воспитания и образования. В целях адаптации к постоянно меняющимся условиям трудового процесса работник неоднократно повышает квалификацию, совершенствует умения и навыки. Оценка человеческого капитала представляет собой денежное выражение накопленных знаний умений и навыков индивидуума для получения обобщающих данных по организации при составлении финансовой отчетности.

Если человеческий капитал способен приносить экономические выгоды в будущем, фирма имеет право контроля, первоначальная стоимость определяема, то он может рассматриваться как актив, и быть выделен в качестве объекта бухгалтерского учета. Изучение человеческого капитала как учетной категории в управлении бизнесом позволяет уделить должное внимание развитию концепций учета и анализа деятельности фирмы, для использования скрытых потенциалов нематериальных ресурсов.

Бухгалтерский учет человеческого капитала представляет собой упорядоченную систему сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении путем сплошного, непрерывного и документального учета. Фирма раскрывает в учетной политике способы ведения бухгалтерского учета человеческого капитала, а именно: первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки, итогового обобщения.

Когда человек по окончании учебного заведения устроился на работу, впервые в трудовой книжке делается запись о приеме на работу, в штате фирмы появляется новый работник, а в балансе фирмы возникает новый человеческий капитал. На основании удостоверения, диплома об образовании идентифицируется сотрудник, в автоматизированной бухгалтерской системе в карточке по учету человеческого капитала делается учетная запись по уровню и этапу образования, объему полученного образования. За время работы сотрудника в карточку вносятся данные по вновь созданный человеческий капитал, увеличение (уменьшение) капитала по результатам переоценки, другие данные. Проверить полноту и достоверность записей можно в ходе инвентаризации человеческого капитала.

Человеческий капитал относят к нематериальным активам, которые не имеют физической

формы, но при этом имеют для фирмы определенную ценность. Человеческий капитал превращается в активы фирмы. Человеческий капитал не является взаимозаменяемым. В фирме индивидуальный человеческий капитал формирует корпоративную культуру, среду. Человеческий капитал присущ людям и не может находиться в собственности фирмы.

Нематериальные активы – проблемный в настоящее время вопрос в методологии бухгалтерского учета как для казахстанских, так и для зарубежных фирм, что прежде всего связано со сложностью самого предмета, определение критериев классификации и признания нематериальных активов. Если обратиться к МСФО 38 «Нематериальные активы» и ряду положений МСФО 3 «Объединение бизнеса», МСФО 36 «Обесценение активов» и другие, можно проследить, что международный подход к определению нематериальных активов опирается на перечень критериев их идентификации из остальной массы активов, исходя из формы актива и целей исследования.

Однако человеческий капитал в условиях развития инноваций, став, бесспорно, главным экономическим ресурсом, должен быть обеспечен методикой бухгалтерского учета и методикой его учетной оценки, приемами трансформации результатов учета в финансовой отчетности. Сложность обновления теории учета человеческого капитала усилена тем, что длительным является не только путь формирования человеческого капитала как носителя знаний, но и процесса его превращения в технологические новации. Именно человеческий потенциал, в отличие от иных форм активов, различается тем свойством, что его создание занимает длительное время и основано на умственной деятельности человека, которая олицетворяет затраченное время и ресурсы, но которая тяжело поддается учету и оценке в информационной системе субъекта (Каплан, 2003: 320).

По определению Американской ассоциации бухгалтеров, «процесс учета человеческого капитала состоит в его идентификации, измерении, а также передачи информации заинтересованным сторонам». Необходимость учета и анализа человеческого капитала для фирмы определяется тем, что люди представляют из себя ценность, потому что они производят материальные ценности и услуги, которые можно количественно измерить. Однако, в отличие от других видов активов, данная ценность не может находиться в чьей-либо собственности. Фирма не может ее

присвоить. Кроме того, ценность человека как производственного ресурса во многом зависит от того, каким образом организован сам производственный процесс и каковы формирующиеся в фирме человеческие отношения. Последний факт не принимается во внимание классической микроэкономической теорией. Игнорировался он и традиционной практикой учета и анализа финансово-хозяйственной деятельности. В рассуждении о качественном и количественном представлении информации в отчетности фирмы уместным будет вопрос о том, насколько целесообразно и в каком объеме представлять информацию в финансовой отчетности о человеческом капитале, который по сути есть капитал в форме интеллектуальных способностей и практических навыков, полученных в процессе образования и осуществления практической деятельности человека (Кузьменко, 2013: 170-174).

Единственным регламентирующим порядок учета нематериальных активов документом является МСФО 38 «Нематериальные активы». Но международный стандарт не содержит специальных акцентов об отражении в отчетности такого показателя, как человеческий капитал. Поэтому назрела необходимость в разработке новых классификационных позиций счета 2700 «Нематериальные активы». Как один из вариантов рекомендуем следующую схему: к счету 2700 открыть субсчет 2701 «Право на пользование знаниями и умениями сотрудников» (аналитический учет организовывается по каждому сотруднику).

В то же время информацию о персонале можно представлять в нефинансовой отчетности. Согласно МСФО 1 «Представление финансовой отчетности», фирма может представлять дополнительную информацию, сопутствующую финансовой отчетности, если исполнительный орган считает ее полезной для заинтересованных пользователей при принятии экономических решений. В современных условиях такой дополнительной информацией может быть информация о человеческом капитале.

Заключение

Функционируя подобно физическому капиталу, человеческий капитал имеет некоторые фундаментальные отличия, главное из которых заключается в его неотделимости от лица своего носителя. Как следствие, на рынке устанавливаются только цены за «аренду» человеческого капитала (в виде ставок заработной платы),

тогда как цены на его активы отсутствуют. Это серьезно усложняет анализ. Во-вторых, человеческий капитал способен повышать эффективность деятельности как в рыночном, так и вне-рыночном секторе экономики. При этом доход от него может принимать как денежную, так и неденежную формы. 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.

Существует острая потребность учитывать человеческий капитал в бухгалтерском учете, с отражением инвестиций в данный актив, а также анализировать их эффективность. Появление нового объекта требует внесения изменений и дополнений к типовому Плану счетов и разработки методик отражения в бухгалтерском учете хозяйственных операций, связанных с инвестированием средств в человеческий капитал.

Литература

- Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов. – М.: Соцэкгиз, 1962. – 176 с.
- Маркс К., Энгельс Ф. Сочинения. Издание 2. Том 24. – М.: Политиздат, 1961. – 643 с.
- Маршалл А. Принципы экономической науки. – М.: Прогресс, Т. 1, 1993. – 415 с.
- Возникновение и развитие понятия социально-экономической категории «человеческий капитал». – <http://www.lerc.ru/?part=articles&art=25&page=14>
- Добрынин А.И., Дятлов С.А., Цыренова Е.Д. Человеческий капитал в транзитивной экономике. – М.: Наука, 2002. – 309 с.
- Максимович В.І. Роль інвестицій в людський капітал у економічному розвитку держави // Вісник КЕФ КНЕУ імені В. Гетьмана, №2, 2011. – С. 204 – 211.
- Макконнелл К.Р., Брю С.А. Экономикс. В 2 т. – М.: Инфра-М, 1992. – 399 с.
- Flamholtz E. Human Resource Accounting: Advances in Concepts, Methods, and Applications The Jossey-Bass management series. Izdatel Springer Science & Business Media, 2012. – 390 s.
- Фитц-енц Я. Рентабельность инвестиций в персонал. Измерение экономической ценности персонала. – М.: Вершина, 2006. – 320 с.
- Армстронг М. Практика управления человеческими ресурсами. – 10-е изд. / Пер. с англ.; под ред. С.К. Мордовина. – СПб.: Питер, 2010. – 848 с.
- Куликов А.А. Человеческие ресурсы как учетная категория. – <http://www.misbfm.ru/article/chelovecheskie>
- Гошунова А.В. Контроль в бухгалтерском учете инвестиций в человеческий капитал спортивных организаций // Экономика и управление: анализ тенденций и перспектив развития: материалы докладов XII Межд. науч.-прак. конфер., 28 апреля 2014 г. – Новосибирск: ЦРНС, 2014. – С. 157-163.
- Мейриева М.А. Развитие методического обеспечения учета и анализа человеческих ресурсов коммерческой организации: стратегический аспект: специальность: Дис. на соис. уч. ст. канд. экон. наук. – Ростов н/Д., 2006. – 27 с.
- Чайковская Л.А., Быстрова Ю.О. Интеллектуальный капитал в финансовой отчетности // Международный бухгалтерский учет, №4, 2011. С. 10 – 19.
- Гошунова А.В. Учет инвестиций в человеческий капитал в профессиональных спортивных организациях: Дис. на соис. уч. ст. канд. экон. наук, Нижний Новгород, 2014. – 240 с.
- Агеева О.А. Требования к формированию отчетности по МСФО // Бухгалтерский учет, №14, 2006. С. 51 – 57.
- Кутер М.И. Бухгалтерский учет: основы теории: Учеб. пособие. – М.: Экспертное-бюро-М, 1977. – 496 с.
- Тонкошкурова Н.С. О представлении информации о знаниях сотрудников в отчетности, составляемой в соответствии с МСФО // Аудит и финансовый анализ, №2, 2010. С. 170 – 174.
- Шихвердиев А.П. Управление человеческим капиталом как фактор обеспечения корпоративной безопасности предприятия. – Сыктывкар: Изд. СыктГУ, 2012. – 136 с.
- Давидок Т.В. Дискуссионные проблемы бухгалтерского отражения человеческого капитала предприятия // Международный бухгалтерский учет, №3, 2011. С. 49 – 57.
- Петрук О.М. Договірні зобов'язання і права в бухгалтерському облжу: Дис. канд. экон. наук. – Житомир, 2000. – 212 с.
- Легенчук С.Ф. Бухгалтерське вщображення штелектуального кашгалу: Дис. на соис. уч. ст. канд. наук. – Житомир, 2006. – 264 с.
- Canning J.B. The Economics of Accountancy. – N.Y.: Ronald Press, 1929.
- Schultz T.W. The Economic Value of Education. – New York: Columbia University Press, 1963. – 123 p.
- Кузнецова М.А. Учетный подход к управлению человеческими ресурсами в инновационной экономике // Фундаментальные исследования, №2-3, 2016. С. 578 – 582.
- Ясинская О.С. Теоретическое обоснование экономической сущности человеческого капитала как нового объекта чета и анализа // Вестник Полоцкого государственного университета. Серия «Экономические и юридические науки», №5, 2015. С. 112 – 118.

Edvinsson L, Malone M.S. Intellectual Capital: Realizing Your Company's True Value by Finding Its Hidden Brainpower. – N.Y., 1997.

Нидлз Б., Андерсон Х., Коуэлл Д. Принципы бухгалтерского учета / Пер. с англ.; под ред. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 1993. – 496 с.

Соколов Я.В. Бухгалтерский учет как метод концептуальной реконструкции хозяйственных процессов // Бухгалтерский учет, №15, 2003. – С. 62 – 67.

Обущенко Т.Н. Бухгалтерский учет человеческого капитала // Интернет-журнал «Науковедение», №3, том 8, 2016.

Каплан Р.С., Нортон Д.П. Сбалансированная система показателей. От стратегии к действию. Пер. с англ. – М.: ЗАО «Олимп-Бизнес», 2003. – 320 с.

Кузьменко О.А., Масюк Н.А. Человеческий капитал как объект бухгалтерского учета и отчетности // Вопросы экономики и права, №12, 2013. – С. 170 – 174.

References

Armstrong M. (2010) Praktika upravleniya chelovecheskimi resursami [Practice of management of human resources]. 10 edition Per. s angl.pod red. S.K. Mordovina. SPb.: Piter, p. 848.

Ageeva O.A. (2006) Trebovaniya k formirovaniyu otchetnosti po MSFO [Requirements to formation of the reporting under IFRS]. Buhgalterskiy uchet, vol. 14, pp. 51-57.

Canning J.B. (1929) The Economics of Accountancy. NY: Ronald Press, pp. 55-56

Chaykovskaya L.A., Byistrova Yu.O. (2011) Intellektualnyy kapital v finansovoy otchetnosti [The intellectual capital in financial statements]. Mezhdunarodnyy buhgalterskiy uchet, vol. 4, pp. 10-19.

Davidyuk T.V. (2011) Diskussionnyye problemy buhgalterskogo otrazheniya chelovecheskogo kapitala predpriyatiya [Debatable problems of accounting reflection of the human capital of the enterprise]. Mezhdunarodnyy buhgalterskiy uchet, vol.3, pp. 49-57.

Dobryinin A.I., Dyatlov S.A., Tsyrenova E.D. (2002) Chelovecheskiy kapital v tranzitivnoy ekonomike [The human capital in transitive economy]. M.: Nauka, p. 309.

Edvinsson L., Malone M.S. (1997) Intellectual Capital: Realizing Your Company's True Value by Finding Its Hidden Brainpower. NY.

Fittsents Y. (2006) Rentabelnost investitsiy v personal. Izmerenie ekonomicheskoy tsennosti personala [Profitability of investments into personnel]. M.: Vershina, p. 320.

Flamholtz Eric G. (2012) Human Resource Accounting: Advances in Concepts, Methods and Applications. The Jossey-Bass management series. Springer Science & Business Media, 390 p.

Goshunova A.V. (2014) Kontrol v buhgalterskom uchete investitsiy v chelovecheskiy kapital sportivnykh organizatsiy [Control in accounting of investments in the human capital of sports organizations]. Materialy dokladov XII mezhd. nauch.-prak. konfer. Novosibirsk, pp. 157-163.

Goshunova A.V. (2014) Uchet investitsiy v chelovecheskiy kapital v professionalnykh sportivnykh organizatsiyah [Accounting of investments into the human capital in the professional sports organizations]. Nizhniy Novgorod, p. 240.

Kaplan R.S., Norton D.P. (2003) Sbalansirovannaya sistema pokazateley. Ot strategii k deystviyu [Balanced system of indicators. From strategy to action] Per. s angl. M.: ЗАО «Олимп-Бизнес», p. 320.

Kuzmenko O.A., Masyuk N.A. (2013) Chelovecheskiy kapital kak ob'ekt buhgalterskogo ucheta i otchetnosti [Human capital as object of accounting and reporting]. Voprosy ekonomiki i prava, vol. 12, pp.170-174.

Kuznetsova M.A. (2016) Uchetnyy podhod k upravleniyu chelovecheskimi resursami v innovatsionnoy ekonomike [Registration approach to management of human resources in innovative economies]. Fundamentalnyye issledovaniya, vol. 2-3, pp. 578-582.

Kulikov A.A. (2007) Chelovecheskie resursy kak uchelnaya kategoriya [Human resources as registration category]. <http://www.misbfm.ru/article/chelovecheskie>, vol. 1, pp. 64-67.

Kuter M.I. (1977) Buhgalterskiy uchet: osnovy teorii [Accounting: theory bases]. Ucheb. posobie. M.: Ekspertnoe-byuro-M, p. 496.

Korchagin Yu.A. (2012) Perspektivy razvitiya Rossii. Chelovecheskiy kapital i innovatsionnaya ekonomika [Emergence and development of a concept of social and economic category «human capital»] <http://www.lerc.ru/?part=articles&art=25&page=14,-page=14>.

Legenchuk S.F. (2006) Buhgalterskev schobrazhennya intelektualnogo kapitala [Accounting display of the intellectual capital]. Zhitomir, p. 264.

Makkonnell K.R., Bryu S.A. (1992) Ekonomiks [Economy(science)]. V 2 t. M.: Infra-M, p. 399.

Maksimovich V.I. (2011) Rol Investitsiy v lyudskiy kapital u ekonomichnomu rozvitu derzhavi [Role of investments into the human capital in economic development of the state]. VIsnik KEF KNEU ImenI V. Getmana, vol. 2, pp. 204-211.

Marks K., Engels F. (1961) Sochineniya [Compositions]. M.: Politizdat, vol. 2, no 24, p. 643.

Marshall A. (1993) Printsipy ekonomicheskoy nauki [Principles of economic science]. M.: Progress, vol. 1, p. 415.

Meyrieva M.A. (2006) Razvitiye metodicheskogo obespecheniya ucheta i analiza chelovecheskiykh resursov kommercheskoy organizatsii: strategicheskyy aspekt [Development of methodical ensuring account and analysis of human resources of the commercial organization: strategic aspect]. Rostov n/D, p. 27.

Nidlz B. (1993) Printsipy buhgalterskogo ucheta [Principles of accounting]. Per. s angl.pod red. Ya.V. Sokolova. M.: Finansy i statistika, p. 496.

Obuschenko T.N. (2016) Buhgalterskiy uchet chelovecheskogo kapitala [Accounting of the human capital]. Internet-zhurnal «Naukovedenie», №3, vol. 8., pp. 5-11.

Petruk O.M. (2000) Dogovirni zobov'yazannya i prava v buhgalterskom uoblzhu [Contractual obligations and the rights in accounting]. Zhitomir, p. 212.

Schultz T.W. (1963) The Economic Value of Education. New York: Columbia University Press, p. 123. <https://business-plan.jimdo.com/>

Smit A. (1962) Issledovanie o prirode i prichinah bogatstva narodov [Research about the nature and the reasons of wealth of the people]. M.: Sotsekgiz, 176 p.

Shihverdiev A.P. (2012) Upravlenie chelovecheskim kapitalom kak factor obespecheniya korporativnoy bezopasnosti predpriyatiya [Management of the human capital as factor of ensuring corporate safety of the enterprise]. Syiktyivkar: Izd. SyiktGU, p. 136.

Sokolov Ya.V. (2003) Buhgalterskiy uchet kak metod kontseptualnoy rekonstruktsii hozyaystvennykh protsessov [Accounting as method of conceptual reconstruction of economic processes]. Buhgalterskiy uchet, vol. 15, pp. 62-67.

Tonkoshkurova N.S. (2010) O predstavlenii informatsii o znaniyakh sotrudnikov v otchetnosti, sostavlyаемой в соответствии с MSFO [About submission of information on knowledge of employees in the reporting made according to IFRS]. Audit i finansovyy analiz, vol. 2, pp. 170-174.

Yasinskaya O.S. (2015) Teoreticheskoe obosnovanie ekonomicheskoy suschnosti chelovecheskogo kapitala kak novogo ob'ekta ucheta i analiza [Theoretical reasons for an economic entity of the human capital as new accounting item and analysis]. Vestnik Polotskogo gosudarstvennogo universiteta. Seriya «Ekonomicheskie i yuridicheskie nauki», vol. 5, pp. 112-118.