

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ ФОРМИРОВАНИЯ ЧЕЛОВЕЧЕСКОГО КАПИТАЛА ОРГАНИЗАЦИИ КАК СИСТЕМА ИНФОРМАЦИОННОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ УПРАВЛЕНИЯ ИМ

Панков Д.А., доктор экономических наук, профессор БГЭУ
Богатырева В.В., кандидат экономических наук, доцент ПГУ

Аннотация. Рассмотрена экономическая сущность понятий «человеческие ресурсы» и «человеческий капитал». Обоснована взаимосвязь категорий «человеческие ресурсы» и «человеческий капитал». Изложены теоретические аспекты формирования информационной системы финансового управления человеческими ресурсами, а значит человеческим капиталом. Предложена методика отражения на счетах бухгалтерского учета формирования человеческого капитала по стадиям: приобретение, содержание, развитие, сохранение. Обоснована целесообразность создания фонда возмещения стоимости потребленного работником финансового ресурса организации. Обозначена практическая значимость предложенной методики учета формирования человеческого капитала.

Accounting of human capital formation as information support system of its management in the organization

prof. Pankov D., Bogaturova V.

The economic essence of such concepts as «human resources» and «human capital» is considered. The interrelation of categories «human resources» and «human capital» is proved. Theoretical aspects of formation of information system of finance administration by human resources, so the human capital, are stated. It is offered the technique of reflection of human capital formation on accounts by stages: acquisition, maintenance, development, preservation. The expediency of creation of the fund for compensation of financial resource cost consumed by the worker in organization is proved. The practical importance of the offered account technique of human capital formation is designated.

Введение. В настоящее время все более пристальное внимание уделяют человеку. Причем человека рассматривают как «фундаментальную категорию философии, являющуюся смысловым центром практически любой философской системы. Кредо социологизаторского подхода можно выразить известной марксовской фразой о том, что «в своей действительности сущность человека есть совокупность всех общественных отношений»» [1, с.923].

Общепризнанным является утверждение, что важным фактором, определяющим уровень национального хозяйства, является его экономический потенциал, основу которого составляет человеческий капитал, во многом определяющий способность государства действовать в мировой экономической системе. Исследование человеческого ресурса как важного актива отдельно взятой организации и национальной экономики в целом, а также изучение процесса формирования указанных ресурсов и человеческого капитала организации имеет огромную практическую значимость. В предыдущих работах автором были рассмотрены многие аспекты формирования, учета, оценки, управления обозначенными категориями. Однако до сих пор не было опубликовано методики отражения на счетах бухгалтерского учета и соответственно в формах финансовой отчетности приобретения, накопления человеческого ресурса и человеческого капитала организации. Другими словами, необходимым представляется разработка (формирование) информационно-аналитической базы для эффективного финансового управления человеческим капиталом организации.

Теоретической основой настоящего исследования послужили работы представителей классической школы политэкономии (А.Смит, К.Маркс, Дж.С.Миль, Ж.Б.Сей, У.Петти, Д.Рикардо), неоклассиков (Т.Шульц, А.Маршалл, Р.Солоу, А.Маслоу). Особый интерес для данной публикации представляет работы Я.Фитц-енца, в которых были сформулированы и предложены стадии формирования человеческого капитала.

Основная часть.

В современных условиях хозяйствования доминирующими факторами производства являются труд и предпринимательская способность. Качественный состав указанных факторов обусловлен важнейшим участником хозяйственного процесса – работником. Причем работник выступает с одной стороны как наниматель, с другой – как наемный персонал. Трудовые ресурсы – есть источник человеческих ресурсов, участвующих в финансово-хозяйственной деятельности определенного субъекта экономики.

Формирование системы финансового управления такой категории как «человеческий капитал» и «че-

ловеческий ресурс» - неординарное и вызывающее огромный практический интерес действо. Ведь с одной стороны как можно управлять тем, что не принадлежит (в полном смысле слова) организации, а с другой стороны эффективное управление чем – есть необходимость. Человек своей деятельностью участвует в обеих подсистемах финансового управления: с одной стороны; в управляющей подсистеме – с другой в управляемой. И той и другой подсистеме необходимо иметь достаточно объективную, полную, четкую информационную базу для принятия (правильного восприятия) тех или иных управленческих решений, в том числе финансовых.

Люди приходя на работу должны иметь четкое представление о системе распределения полученного дохода и о степени своего индивидуального участия в этом процессе. Так, человеческий ресурс, который использует наниматель в целях достижения желаемого результата, может быть задействован не в полном объеме. Причины этому могут быть следующие обстоятельства: нежелание работника использовать весь свой возможный потенциал и (или) неумение нанимателя создать условия, при которых потенциал его работников будет раскрыт в полном объеме. А ведь только та часть человеческого ресурса участвует в приращении капитала, которая задействована в финансово-хозяйственной деятельности. Значит именно эту часть необходимо выявить и отразить в соответствующем регистре.

В целях обеспечения индивидуального подхода в оценке участия каждого работника в приращении капитала, прежде всего необходимо:

- определить степень участия работника в зарабатывании прибыли, т.е. необходимо ранжировать весь состав работающих по степени их влияния на результат финансово-хозяйственной деятельности;
- четко сформировать расходы связанные с «приобретением» и «ростом» человеческого ресурса в лице отдельных работников.

В основу формирования информационной системы финансового управления человеческими ресурсами, а значит человеческим капиталом, было положено формирование человеческого капитала по каждой стадии определения размера содержание матрицы деятельности в сфере человеческого капитала, разработанной Фитц-енцем [2]. Она показывает четыре основных вида деятельности организации, в результате осуществления которых формируется человеческий капитал: приобретение, содержание, развитие, сохранение.

Таким образом, человеческий ресурс – это и есть совокупность задействованных и незадействованных в финансово-хозяйственной деятельности организации знаний, навыков, умений, способностей ее (этой организации) работника. На наш взгляд (принимая во внимание сущность категории «ресурс») человеческие ресурсы – это не только способность к труду в настоящее время, но и способность развивать уже имеющиеся возможности и приумножение опыта, а также желание передать свой опыт. Тогда человеческий капитал – есть совокупность стоимости приобретенного человеческого ресурса, прирост стоимости человеческого ресурса в процессе его содержания, развития и сохранения, обуславливающий рост дохода организации-нанимателя, как в настоящем, так и в будущем периодах.

В процессе принятия участия в финансово-хозяйственной деятельности человеческие ресурсы способствуют либо наращиванию, либо уменьшению стоимости человеческого капитала. Этот процесс тоже необходимо своевременно контролировать, имея объективную информацию о росте, снижении, структурном изменении исследуемого капитала.

Таким образом, человеческий капитал — это интенсивный производительный фактор экономического развития, формируемый по следующим стадиям: приобретение, содержание, развитие, сохранение. Исходя из стадий формирования человеческого капитала, нами разработана методика оценки, базирующаяся на применении основ теории нечетких множеств. В основу этой методики положены следующие факторы: «образование», «производительность труда», «своевременность выполнения задания», «точность выполнения задания», «творческий подход при выполнении задания», «стаж работы в рассматриваемой отрасли», «повышение уровня профессиональной подготовки», «применение полученных знаний на практике», «желание обучаться», «желание обучать», «стаж работы всего», «стаж работы всего», «возраст», «рекомендации». Суммирование результатов оценки каждого из которых и будет определять стоимость человеческого капитала.

Считаем целесообразным учитывать формирование человеческого капитала по каждой стадии. Так, на стадии приобретения работника человеческий капитал будет равен накопленной стоимости человеческого ресурса этого работника. Эта стоимость будет равна стоимости образования индивида (начиная с момента получения общего образования заканчивая получением диплома о специальном образовании) плюс накопленная стоимость за время трудовой деятельности этого индивида в другой организации (предприятии). Человеческий ресурс, исходя из анализа содержания МСФО, - есть актив. Так, согласно Международным стандартам финансовой отчетности «актив – это ресурс, который

контролируется организацией в результате прошлых событий и от которого ожидается поступление в организацию будущих экономических выгод» [3]. Человеческий ресурс участвует в деятельности организации, зарабатывая прибыль, и оплата за такое участие должна включаться в стоимость изготавливаемой продукции. В предыдущих работах авторов было доказано, что человеческий ресурс правомерно отнести к нематериальным активам. Из анализа содержания стандарта №38 «Нематериальные активы» следует, что критерии отнесения активов к нематериальным следующие: идентифицируемость, контроль над ресурсами, наличие будущих выгод. Международными стандартами также определено, что нематериальные активы с неопределенным сроком полезной службы, к которым мы отнесли человеческий ресурс, не подлежат амортизации. Однако, срок полезной службы неамортизируемого нематериального актива должен анализироваться постоянно на предмет выяснения, продолжают ли события и обстоятельства обеспечивать правильность оценки нематериального актива. Так, стоимость человеческого актива должна пересматриваться в зависимости от изменения качественного уровня, что мы и предполагаем осуществлять. Человеческому ресурсу как части нематериальных активов организации присущи признаки: относятся к прочим нематериальным активам; поступают со стороны; срок использования, устанавливается хозяйствующим субъектом-наимателем; неамортизируемые; невыделяемые.

Итак, стоимость этапа приобретения будет определена исходя из расчета факторов «образование», «стаж работы в рассматриваемой отрасли», «стаж работы всего», «возраст», «рекомендации». На счетах бухгалтерского учета приобретение человеческого ресурса следует отражать следующим образом (табл. 1). При этом фактор «образование» носит стоимостной характер, а факторы «стаж работы в рассматриваемой отрасли», «стаж работы всего», «возраст», «рекомендации» - качественные характеристики приобретаемого ресурса.

Таблица 1- Формирование человеческого капитала на стадии «приобретение»

Наименование хозяйственной операции	Дебет	Кредит	Сумма
Работник принят нанимателем	04	87	исходя из расчета факторов «образование», «стаж работы в рассматриваемой отрасли», «стаж работы всего», «возраст», «рекомендации»

Причем, принимая на работу человека, наниматель рассчитывает на то, что он (принимаемый работник) будет применять в работе все имеющиеся у него знания, навыки, способности. Другими словами, на стадии приобретения человеческого капитала формируется посредством всего объема приобретенных человеческих ресурсов принимаемого работника. Поэтому на стадии «приобретение» стоимость человеческого ресурса, принятого организацией, предопределяет и равна величине человеческого капитала этой организации. В бухгалтерском балансе приобретение человеческого ресурса и, соответственно, человеческого капитала отразится в активе в разделе «Внеоборотные активы» и пассиве в разделе «Капитал и резервы» соответственно.

На стадии содержания стоимость человеческого капитала будет определена приростом стоимости человеческого ресурса, способствующем росту дохода организации-нанимателя – по оценке факторов: «производительность труда», «своевременность выполнения задания», «точность выполнения задания». Указанные факторы предполагаем оценивать один раз в год по окончании отчетного периода. Необходимо принять во внимание тот факт, что при оценке перечисленных факторов уже накопленная стоимость может как увеличиться, так и уменьшиться. При этом расходы организации по содержанию работника, прежде всего величина его оплаты труда, будут увеличивать стоимость человеческого ресурса, и при включении в расходы организации, сформируют своего рода фонд возмещения стоимости потребленного работником финансового ресурса организации (забалансовые счета). Указанный фонд по своей сути близок к известному всем амортизационному фонду, но лишь в части целевых накоплений денежных средств. Однако, формирование предлагаемого автором фонда возмещения стоимости потребленного работником финансового ресурса организации не предполагает уменьшения стоимости человеческого ресурса. Наоборот, с течением времени используемый в финансово-хозяйственной деятельности человеческий ресурс будет качественно прирастать. На счетах бухгалтерского учета содержание человеческого капитала следует отражать следующим образом (табл. 2).

На стадии развития стоимость человеческого капитала также будет определена приростом стоимо-

Таблица 2- Формирование человеческого капитала на стадии «содержание»

Наименование хозяйственной операции	Дебет	Кредит	Сумма
<i>ежемесячно</i>			
Работнику начислена заработная плата	04	70	Вознаграждение нанимателем за труд
Зарботная плата отнесена на затраты организации	20,25, ...	05	Вознаграждение нанимателем за труд
<i>по окончании отчетного года</i>			
Сформирован фонд возмещения стоимости потребленного работником финансового ресурса организации	020		Вознаграждение нанимателем за труд
<i>после оценки качественных факторов данной стадии</i>			
При положительных значениях факторов	04	87	исходя из расчета факторов «производительность труда», «своевременность выполнения задания», «точность выполнения задания»; на сумму нарастания стоимости человеческого капитала организации
При отрицательных значениях факторов	87	04	исходя из расчета факторов «производительность труда», «своевременность выполнения задания», «точность выполнения задания»; на сумму уменьшения стоимости человеческого капитала организации

сти человеческого ресурса, способствующем росту дохода организации-нанимателя, – по оценке факторов: «повышение уровня профессиональной подготовки», «применение полученных знаний на практике», «желание обучаться», «желание обучать». А расходы субъектов экономики на оплату всевозможных способов повышения профессиональной подготовки (переподготовки) работника тоже будут увеличивать стоимость человеческого ресурса, и при отнесении в расходы увеличат фонд возмещения стоимости потребленного работником финансового ресурса организации. Необходимо отметить, что вложения в работника могут принести дополнительный доход нанимателю, т.е. быть эффективно вложенными, а могут так и остаться всего лишь расходами нанимателя.

На счетах бухгалтерского учета развитие человеческого капитала следует отражать следующим образом (табл.3):

Таблица 3- Формирование человеческого капитала на стадии «развитие»

Наименование хозяйственной операции	Дебет	Кредит	Сумма
<i>По возникновении</i>			
Работнику оплатили повышение его квалификации	04	76	Оплата нанимателем повышения квалификации работника
Сумма оплаты отнесена на затраты организации	20,25, ...	05	Оплата нанимателем повышения квалификации работника
<i>по окончании отчетного года</i>			
Сформирован фонд возмещения стоимости потребленного работником финансового ресурса организации	020		На сумму оплаты нанимателем повышения квалификации работника

Продолжение таблицы 3

<i>после оценки качественных факторов данной стадии</i>			
При положительных значениях факторов	04	87	исходя из расчета факторов «повышение уровня профессиональной подготовки», «применение полученных знаний на практике», «желание обучаться», «желание обучать»; на сумму нарастания стоимости человеческого капитала организации
При отрицательных значениях факторов	87	04	исходя из расчета факторов «повышение уровня профессиональной подготовки», «применение полученных знаний на практике», «желание обучаться», «желание обучать»; на сумму уменьшения стоимости человеческого капитала организации

Стадия «сохранение» предполагает в высшей степени нестандартный подход нанимателя при оценке возможных перспектив «использования» конкретного работника для достижения поставленных производственных целей. Прирост человеческого капитала на этой стадии возможен для работников внесших весомый вклад в развитие организации. Для этой стадии в разработанной нами методике оценки человеческого капитала введен специальный фактор «творческий подход при выполнении задания». Этот фактор мы предполагаем оценивать в таком же диапазоне как фактор «производительность труда», что придает ему особую значимость. Очевидно, что стоимость капитала такого работника может быть увеличена в соответствии с расходами по его сохранению (например, приобретение жилья работнику за счет нанимателя).

На счетах бухгалтерского учета сохранение человеческого капитала следует отражать следующим образом (табл.4):

Таблица 4- Формирование человеческого капитала на стадии «сохранение»

Наименование хозяйственной операции	Дебет	Кредит	Сумма
<i>По возникновении</i>			
Работнику оплатили дополнительные расходы	04	76	Оплата нанимателем дополнительных расходов работника
Сумма оплаты отнесена на затраты организации, не уменьшающие прибыль	20,25, ...	05	Оплата нанимателем дополнительных расходов работника
<i>по окончании отчетного года</i>			
Сформирован фонд возмещения стоимости потребленного работником финансового ресурса организации	020		На сумму оплаты нанимателем доп расходов работника
<i>после оценки качественных факторов данной стадии</i>			
При положительных значениях факторов	04	87	исходя из расчета факторов «творческий подход при выполнении задания»; на сумму нарастания стоимости человеческого капитала организации
При отрицательных значениях факторов	87	04	исходя из расчета факторов «творческий подход при выполнении задания»; на сумму уменьшения стоимости человеческого капитала организации

Итак, совокупность стоимости приобретенного человеческого ресурса, прирост стоимости человеческого ресурса в процессе его содержания, развития и сохранения, обуславливающий рост дохода организации-нанимателя, как в настоящем, так и в будущем периодах – есть человеческий капитал. В результате применения на практике предложенной методике учета формирования человеческого капитала станет возможным:

- отражать величину человеческого капитала организации на счетах бухгалтерского учета и в отчетности;
- сравнивать величину инвестиций в работника с результативными показателями деятельности организации;
- формировать фонд возмещения стоимости потребленного работником финансового ресурса организации;
- выявлять реально используемую часть человеческого ресурса в процессе осуществления финансово-хозяйственной деятельности, обуславливающую рост дохода организации.

ОПТИМИЗАЦИЯ ИСТОЧНИКОВ ФИНАНСИРОВАНИЯ ОБОРОТНОГО КАПИТАЛА ПРЕДПРИЯТИЯ

*Т.А. Бучик, аспирант кафедры финансов и кредита
Гомельский государственный университет им. Франциска Скорины*

Аннотация Совершенствование механизма управления оборотным капиталом предприятия является одним из главных факторов повышения эффективности производства на современном этапе развития отечественной экономики. Грамотное построение политики управления оборотным капиталом позволяет изыскать имеющиеся резервы ускорения оборачиваемости и обеспечить высвобождение денежных ресурсов, что является актуальным как для отдельных предприятий, так и для экономики в целом.

Abstract Improving working capital management company is a major factor in improving production efficiency at the present stage of development of the domestic economy. Proper construction of working capital management policy can seek the reserves and accelerate the turnover of money to ensure the release of resources that is relevant for both individual businesses and the economy as a whole.

Введение. В процессе функционирования перед любым хозяйствующим субъектом встает проблема повышения эффективности управления оборотным капиталом, так как от организации процесса формирования и использования оборотного капитала в значительной степени зависит успешность производственно-коммерческой деятельности предприятия, а также его ликвидность, платежеспособность, кредитоспособность и финансовая устойчивость, как в краткосрочном периоде, так и в долгосрочной перспективе.

Среди задач, решаемых в процессе оптимизации системы управления оборотным капиталом, особое место занимает определение объема и состава источников его финансирования с целью обеспечения эффективного использования собственного капитала и поддержания финансовой устойчивости предприятия на высоком уровне.

Основная часть. Многие авторы указывают на необходимость увязки оборотных активов с источниками их формирования. В качестве таких источников американские экономисты выделяют краткосрочные обязательства. Бригхэм Ю. Ф. отмечает: «управление оборотным капиталом включает управление оборотными средствами и краткосрочными обязательствами в рамках стратегической линии фирмы» [1, с 420]. Шим Д. К., Сигел Д. Г. рассматривают управление оборотным капиталом как «регу-

Список использованных источников

1. Большой энциклопедический словарь: философия, социология, религия, эзотеризм, политэкономия / Главн. науч. ред. и сост. С.Ю. Солодовников. – Мн: МФЦП, 2002. – 1008 с.
2. Фитценц Я. Рентабельность инвестиций в персонал: измерение экономической ценности персонала. – М.: Вершина, 2006. – 320с.
3. Международные стандарты финансовой отчетности 2006. – М.: Аскери-ACCA, 2006. – 1060с.