

**МОДЕЛЬ ФОРМИРОВАНИЯ ИНТЕГРИРОВАННОГО БАЛАНСОВОГО ОТЧЕТА
БЮДЖЕТНОЙ ОРГАНИЗАЦИИ И МЕТОДИКА ОЦЕНКИ ЕГО ЭЛЕМЕНТА
«ЧЕЛОВЕЧЕСКИЙ КАПИТАЛ – ФУНКЦИЯ»**

Д.А. Панков, д.э.н., профессор БГЭУ

А.А. Круподёрова, аспирантка кафедры бухгалтерского учета,
анализа и аудита в отраслях народного хозяйства, БГЭУ

Аннотация. В статье рассмотрена модель формирования интегрированного балансового отчета бюджетной организации и методика оценки его элемента «Человеческий капитал – функция».

Abstract. The article studies the model of an integrated balance sheet budget organization and method of evaluation of its elements «Human capital - the function.»

Введение. В настоящее время одним актуальным направлением развития науки о бухгалтерском учете за рубежом является идея разработки, так называемой интегрированной отчетности. Проблема создания интегрированной отчетности особо актуальна для бюджетных организаций, по причине того, что активы данных субъектов хозяйствования являются государственной собственностью и их финансирование осуществляется за счет государственного бюджета.

Основная часть. В настоящее время одним актуальным направлением развития науки о бухгалтерском учете за рубежом является идея разработки, так называемой интегрированной отчетности. По этому поводу на сайте iasplus.com сообщается, что Международный комитет по интегрированной отчетности (The International Integrated Reporting Committee (IIRC)) опубликовал (12.09.2011) для обсуждения документ «(По направлению к интегрированной отчетности, устанавливающей связь со стоимостью компании в 21 веке». Данным документом предполагается, что интегрированная отчетность должна объединять в себе различные формы отчетности, а именно – финансовую отчетность, отчетность о корпоративном управлении, отчеты по вознаграждениям работникам, менеджерские отчеты. Это имеет целью обеспечить четкое отражение способности каждой организации создавать и поддерживать стоимость в долгосрочном периоде [1]. В данном документе сформулированы базовые принципы, которыми следует руководствоваться при составлении интегрированной отчетности:

1. стратегическая направленность;
2. ориентация на будущее;
3. структурированность и четкость информации;
4. адаптация к изменениям и учет интересов заинтересованных сторон;
5. краткость, надежность и существенность [2].

В силу того, что интегрированная отчетность представляет собой новый вектор развития составления финансовой отчетности, практический механизм ее составления разработан не в полной мере. Но при этом уже на нынешнем этапе данный вид отчета способен обеспечить широкий круг заинтересованных пользователей как финансовой, так и нефинансовой информацией о стратегии компании, ее достижениях, методах управления (с экономической, экологической, этической и социальной точек зрения), делая акцент на взаимосвязях между этими аспектами. Это является отличительной особенностью интегрированной отчетности по сравнению с финансовой. Подтверждением тому является то, что традиционная финансовая отчетность позволяет «понять» и оценить категорию «финансовый капитал» в процессе создания стоимости. При этом осознать, что собой представляет человеческий капитал на основе финансовой отчетности нельзя, по причине отсутствия в ней данной информации. Интегрированная отчетность, напротив, среди прочего, дает данные о том, что представляет собой человеческий капитал, интеллектуальный капитал, и что является их источником. Иными словами концепция интегрированной отчетности подразумевает эффективное управление всеми формами капитала. Необходимо отметить, что в настоящее время одной из проблем, обсуждаемых членами IIRC, является вопрос монетизации, то есть присвоения количественной денежной стоимости данным категориям [3].

Востребованность нефинансовой информации как внутренними, так и внешними пользователями с каждым годом возрастает в значительной степени. Подтверждением тому служит анализ, проведенный консультационной компанией «ДаСтратегия», свидетельствующий о том, что в общем объеме экономической информации в 2009 году пользователями финансовой отчетности было затребовано 81 % нефинансовой информации и лишь 19 % финансовой. При этом в 1975 году ситуация была диаметрально противоположной: 17 % против 83 % соответственно [4].

Проблема создания интегрированной отчетности особо актуальна для бюджетных организаций, потому что это связано с тем, во-первых, активы этих организаций принадлежат государству и являются общественной собственностью; во-вторых, финансирование деятельности бюджетных организаций производится за счет средств государственного бюджета; в-третьих, деятельность государственных организаций отличается исключительно широким спектром разнообразных функций, а значит, и большим количеством разнообразных факторов, влияющих на изменение стоимости данных объектов хозяйствования (органы государственного управления, учреждения образования, органы здравоохранения и т.д.).

На наш взгляд, одним из наиболее важных факторов в формируемой «экономике знаний» является построение интегрированной отчетности в части оценки и отражения в ней человеческого капитала и объектов интеллектуальной собственности. Известно, что Республика Беларусь отличается высоким уровнем развития образования и науки, большим количеством научных школ, сконцентрированных в системе институтов и научно-практических центров Национальной Академии Наук Республики Беларусь и в университетах. Анализ специальной литературы и изучение практики свидетельствует о том, что проблеме создания интегрированной отчетности в части факторов, связанных с использованием человеческого капитала и интеллектуальной собственности применительно к учреждениям образования и науки уделяется недостаточно внимания. Имеют место лишь наиболее общие исследования, касающиеся определения, создания и сущности человеческого капитала как экономической категории, форм и методов ее функционирования. В этой связи можно отметить работы. В учебном пособии Е. Головановой, С. Лочана и Д. Хавина «Инвестиции в человеческий капитал предприятия» рассматриваются вопросы, касающиеся особенностей инвестирования средств в человеческий капитал компании, раскрывается категория «инвестиции в человеческий капитал». Изложен процесс зарождения и развития человеческого капитала как теории, методика его оценки на предприятии и оценка его эффективности [5]. Оценке персонала посвящена работа Брайана Беккера, Марка Хьюзлида и Ричарда Битти, в которой авторы уделяют главное внимание трудовым ресурсам компании как инструмента реализации стратегии, избранной организацией, через ее культуру, образ мышления, способности и соответствующие поведенческие процессы ее сотрудников [6]. Проблемы интеллектуальной собственности в мировой экономике знаний исследованы в монографии В. Мухопода, где интеллектуальная собственность рассматривается с точки зрения мирового рынка интеллектуальной собственности, который сформировался в ходе исторического развития и получил самостоятельное значение в качестве нового сектора мировой экономики. Под воздействием интеллектуальной собственности экономика XXI века все более переходит в новое состояние — мировую экономику, основанную на знаниях. В работе рассматриваются теоретические и методологические основы формирования мирового рынка интеллектуальной собственности, современное состояние и тенденции развития международного рынка лицензий [7]. Необходимо отметить работу В. Мухопода «Коммерциализация интеллектуальной собственности», в которой автором освещены современное состояние и практические аспекты коммерциализации объектов интеллектуальной собственности: введение в хозяйственный оборот, маркетинг, оценка, правовые аспекты, вопросы управления. Показано влияние глобальных изменений в мировой экономике и науке на конъюнктуру и особенности развития мирового и национальных рынков объектов интеллектуальной собственности [8]. Методы оценки товарного знака, деловой репутации, брендов, особенности оценки стоимости договоров об отчуждении прав на секреты производства (ноу-хау), а также методы оценки ущерба от нарушения прав на интеллектуальную собственность рассмотрены в работе Ю. Конова и Л. Гончаренко «Цена интеллектуальной собственности» [10].

Перечисленные труды посвящены в основном теоретическому осмыслению проблем, связанных с человеческим капиталом и интеллектуальной собственностью. В них не затрагиваются вопросы оценки человеческого капитала и отражения его в отчетности.

Применительно к проблемам учета человеческого капитала можно выделить работу «Бухгалтерский учет интеллектуальной собственности». В ней И. Маслакова и С. Поленова охватывают широкий комплекс теоретических и практических вопросов правового обеспечения, защиты и регулирования экономических отношений движения объектов интеллектуальной собственности, их оценки, бухгалтерского учета и налогообложения поступления, выбытия, начисления амортизации. В исследовании изложена методика учета и налогообложения интеллектуальной собственности в условиях коммерческой деятельности, представлена зарубежная практика учета, приведены практические примеры комплекса учетных операций, документы правового и учетного характера, регулирующие и отражающие ее движение [11]. Кроме того, заслуживает внимания работа Т. Давидюк «Развитие бух-

галтерского учета человеческого капитала: теория и методология». В этой монографии описываются теоретические и методологические аспекты развития бухгалтерского учета человеческого капитала. Отдельное внимание уделено историко-гносеологическому анализу научных истоков теории человеческого капитала, проблемам терминологического обеспечения развития человеческого капитала, обоснованию концептуальной трансформации бухгалтерского учета человеческого капитала в условиях постиндустриальной экономики. Раскрыты методологические принципы бухгалтерской оценки человеческого капитала. Разработана методология отображения человеческого капитала в учетной системы в разрезе ее объектов. Раскрыты пути информирования о человеческом капитале предприятий благодаря конвергенции бухгалтерской отчетности и отчетности в области устойчивого развития [12].

Проблемам оценки человеческого капитала в спорте была посвящена работа Д.А. Панкова и С. Б. Репкина «Экономическая оценка человеческого капитала в спорте». В ней авторы рассматривают систему экономического управления спортивной организацией, методы оценки стоимости человеческого капитала и эффективности инвестиций в спорте, а также современные методы финансово-экономического планирования деятельности спортивной организации [13].

Перечисленные работы были одними из первых серьезных научных исследований в области оценки человеческого капитала и методах его отражения в бухгалтерском учете и отчетности. Отдавая должное авторам и высоко оценивая их вклад в исследуемую проблему, тем не менее, остались неза тронутыми вопросы о методике создания и разработки отчетов об формировании и эффективности использования человеческого капитала в системе интегрированной отчетности бюджетных организаций. Между тем, данная проблема нуждается в решении, поскольку человеческий капитал в значительной мере сосредоточен именно в организациях и учреждениях, находящихся на финансировании государства. В этой связи рассмотрим далее то, каким образом на наш взгляд можно давать количественную оценку, измерять и отражать в интегрированной отчетности бюджетных организаций стоимость человеческого капитала, задействованного в сфере высшего образования и науки.

Предлагается методика, которая основывается на не перечне критериев, которые могут использоваться в качестве индикаторов «натурально-вещественной» результативности человеческого капитала, задействованного в данных сферах. По своей сути эти критерии являются «физически материализованным» продуктом труда ученых, педагогов и преподавателей. На наш взгляд, именно конкретный вклад ученых, воплощенный в научных исследованиях, измеряемых в виде конкретных физических единиц научной продукции (идея, открытие, лицензия, патент, монография, учебник), должен лежать в основе стоимостной оценки и эффективности использования человеческого капитала. Помимо установления собственно перечня критериев, необходимо определить степень значимости каждого из них (весомость) в общей системе факторов, влияющих на конкретные результаты деятельности бюджетных организаций в сфере науки и образования. В своей совокупности предложенную систему критериев мы предлагаем рассматривать в качестве натуральных показателей для количественных и качественных измерений, задействованного в бюджетной организации человеческого капитала.

Исходя из этого, нами предлагается следующая методика отражения человеческого капитала в интегрированной отчетности бюджетных организаций сферы образования и науки, используя дедуктивный метод. Проиллюстрируем сказанное на примере бухгалтерского баланса. Предлагается следующий формат и состав показателей бухгалтерского баланса в системе интегрированной отчетности бюджетных организаций (таблица 1).

Рассмотрим то, каким образом на наш взгляд можно рассчитать стоимость человеческого капитала как функции на примере ВУЗа.

Для этого предлагается использовать штатное расписание ВУЗа с конкретным перечнем должностей, фамилий работников занимающих данные должности, их квалификацию и функциональные обязанности.

1 этап. На примере профессорско-преподавательского состава рекомендуется следующий типичный набор натуральных показателей и весовая значимость каждого из них (таблица 2).

2 этап. По представленным в таблице 2 показателям и баллам составляется сводная таблица результативности отдельных групп ППС (профессора, доценты, ассистенты). Допустим, что в нашем условном примере в ВУЗе работает 3 профессора и согласно таблице 2 за отчетный период деятельность каждого из них была оценена следующим образом.

Таблица 1

Структура и состав основных разделов интегрированного бухгалтерского баланса

Актив	Пассив
1. Показатели традиционного бухгалтерского баланса	
Основные средства	Финансирование и займы, расчеты по финансированию
Материальные запасы	Фонды и средства целевого назначения
Отдельные предметы в составе оборотных средств	Расчеты
Затраты на производство	Реализация
Денежные средства	Доходы и финансовые результаты
Расчеты	Финансирование капитального строительства
Расходы	
Убытки	
Затраты на капитальное строительство	
ИТОГО	ИТОГО
2. Стоимость задействованного человеческого капитала, как элемента интегрированной отчетности	
Стоимость человеческого капитала как функции	Стоимость человеческого капитала как источника
ИТОГО	ИТОГО
3. Экологические факторы	
ИТОГО	ИТОГО
4. Социальные факторы	
ИТОГО	ИТОГО
5. Политические факторы	
ИТОГО	ИТОГО
и др.	
ВСЕГО	ВСЕГО

Таблица 2

Показатели деятельности профессорско-преподавательского состава

Показатели деятельности ППС*	Баллы**
1. Учебно-методическая работа (издание учебника и учебного пособия с грифом Минобразования, издание учебника и учебного пособия с грифом УМО вузов Республики Беларусь и др.)	
2. Научно-исследовательская работа и подготовка научных кадров (руководство НИР, участие в НИР, издание монографий, публикации научных статей, тезисов и материалов конференций, защита диссертаций и др.)	
3. Идеологическая и воспитательная работа (повышение профессионального уровня и педагогического мастерства, кураторская работа, участие в конкурсах культурно-массовых мероприятиях вуза, выполнение научной темы в области идеологической и воспитательной работы и др.)	
4. Международное сотрудничество (участие в международных конференциях, проектах, программах, публикации за рубежом и в соавторстве с иностранными учеными и др.)	
ИТОГО	

* данные показатели формируются агрегировано исходя из конкретных результатов ППС.

** балльная значимость должна устанавливаться на основе общепринятой в научном сообществе значимости научных достижений. Важным представляется вопрос унификации этих балльных оценок в вузах и научных учреждениях для обеспечения объективности измерения стоимости человеческого капитала в масштабах государства.

Таблица 3

Сводная таблица показателей деятельности профессорско-преподавательского состава

Показатели деятельности ППС	Профессор 1	Профессор 2	Профессор 3
1. Учебно-методическая работа (издание учебника и учебного пособия с грифом Минобразования, издание учебника и учебного пособия с грифом УМО вузов Республики Беларусь и др.)			
2. Научно-исследовательская работа и подготовка научных кадров (руководство НИР, участие в НИР, издание монографий, публикации научных статей, тезисов и материалов конференций, защита диссертаций и др.)			
3. Идеологическая и воспитательная работа (повышение профессионального уровня и педагогического мастерства, кураторская работа, участие в конкурсах культурно-массовых мероприятиях вуза, выполнение научной темы в области идеологической и воспитательной работы и др.)			
4. Международное сотрудничество (участие в международных конференциях, проектах, программах, публикации за рубежом и в соавторстве с иностранными учеными и др.)			
ИТОГО	400	260	340

3 этап. Расчет стоимости человеческого капитала по группе ППС по методу «эталонного» профессора.

На этом этапе данные показатели сводятся в единый учетный регистр, в котором производится расчет стоимости человеческого капитала по каждой профессиональной группе (в нашем примере по профессорам). Для этого используются балльные значения результативности профессиональной деятельности профессоров, уровень заработной платы, рассчитывается коэффициент результативности и стоимость человеческого капитала. В этом учетном регистре следует показывать натуральные показатели эффективности работы каждого профессора и уровня оплаты их труда.

На основе полученных натуральных показателей выстраивается иерархия и рассчитываются коэффициенты результативности профессоров по отношению к «эталонному» профессору, чей коэффициент берется за единицу. В связи с тем, что в нашем примере сотрудник 1 набрал наибольшее количество баллов, ему присваивается звание «эталонного» профессора. Ему присваивается коэффициент результативности в размере 1. Исходя из этого, коэффициенты результативности профессора 3 и 2 составляют 0,85 и 0,65 соответственно (таблица 4, столбец 4).

Для определения человеческого капитала в целом по организации рассчитывается стоимость каждого профессора исходя из уровня оплаты труда «эталонного» профессора и остальных профессоров, ранжированных в зависимости от их достижений. Так как коэффициент результативности профессора 1 принят за 1, следовательно, его заработная плата в размере 1000 является базой для расчета стоимости человеческого капитала в целом по организации. Таким образом, стоимость человеческого капитала, подлежащая отражению в балансе, по профессору 1 составит 1000 у.е. ($1 \cdot 1000$), по профессору 3 — 850 у.е. ($0,85 \cdot 1000$), по профессору 2 — 650 у.е. ($0,65 \cdot 1000$) (таблица 4, столбец 5).

Таким образом, суммируя стоимости всех профессоров, начиная от «эталонного» можно получить достоверную оценку стоимости человеческого капитала, например ВУЗА по группе профессора за отчетный период. В нашем примере она составит 2 500 у.е. ($1000 + 850 + 650$).

Таблица 4

Расчет стоимости человеческого капитала по профессорско-преподавательскому составу

ФИО	Баллы	Коэффициент результативности	Зарботная плата за период, у.е.	Стоимость человеческого капитала, у.е.
1	2	3	4	5
Профессор 1	400	1	1000	1000 (1 * 1000)
Профессор 3	340	0,85 (340/400)	1100	850 (0,85 * 1000)
Профессор 2	260	0,65 (260/400)	900	650 (0,65 * 1000)
ИТОГО			3000	2500

В общем виде расчет стоимости человеческого капитала по профессиональной группе можно представить следующей формулой:

$S_{чк} = ЗПэ * \sum КР$, где

n – коэффициенты результативности научных сотрудников;

$S_{чк}$ – стоимость человеческого капитала;

$ЗПэ$ – заработная плата «эталонного» профессора;

$КР$ – коэффициенты результативности.

На наш взгляд, одной из характерных особенностей изменения стоимости человеческого капитала является то, что интенсивность его использования сопровождается не только амортизацией (старение научных кадров), но и, напротив, увеличением его стоимости (приобретение нового опыта, повышение педагогического мастерства и т.д.). Это может служить основанием для отражения в интегрированной отчетности стоимости человеческого капитала в качестве отдельного раздела, а не включения в традиционную систему отчетности, которая, в большей степени, связана с отражением расходов, возникших в процессе начисления заработной платы и отнесения ее на расходы. В этой связи включение в баланс человеческого капитала как функции и источника имеет своей целью отразить изменение стоимости человеческого капитала под влиянием интенсивного и экстенсивного его использования через взаимосвязь с измеряемыми стоимостными показателями, в которых обобществляется существующая в стране система оплаты труда в бюджетных организациях.

Получать данную стоимость простым суммированием из заработной платы без увязки с конкретными достижениями (сумме баллов) на наш взгляд не совсем правомерно, так как, во-первых, не учитывается функциональная эффективность (величина баллов) профессоров; во-вторых, уровень заработной платы ставится в зависимость от действующего законодательства (тарифная сетка, тарифная ставка и т.д.); в-третьих, заработная плата в принципе является категорией скорее отражающей расход ресурса (который отражается в отчетности о финансовых результатах), чем его текущей стоимости, которая должна отражаться в балансе.

В основе каждой стоимостной оценке всегда находится некая материальная субстанция (штука, час, сантиметр, публикация, печатные листы и др.), единице которой придается первичное стоимостное измерение (цена, тариф). По этой причине результат в натуральном выражении первичен по отношению к его последующему преобразованию в стоимость (учетную, отчетную, рыночную, справедливую). В этом смысле оценка человеческого капитала не является исключением. Поэтому при разработке методики оценки человеческого капитала нами в качестве основополагающего принципа используется его функциональная результативность, выражающаяся в виде специфических натуральных показателей, характерных для соответствующего вида деятельности (образование, наука). Такой подход представляется нами наиболее оправданным для сферы науки и образования, где результат труда должен, прежде всего, измеряться конкретным материальным (патент, изобретение) и нематериальным (идея) эффектом. Это значит, что, например, ценность открытия, имеющего мировое значение не может зависеть от страны происхождения (в разных странах может быть разные уровни потребления, оплаты труда). Исходя из этого, в нашей методике критерием эталона ученого выбраны его функциональные достижения за отчетный период (баллы), а не текущий уровень его оплаты труда, так как оплата труда не всегда и необязательно бывает увязана с эффективностью труда ученого.

Аналогичным образом, можно рассчитать стоимость человеческого капитала как функции по каждой категории занятых, получив тем самым в конечном итоге общую стоимость человеческого капитала, подлежащую отражению в интегрированной отчетности организации.

Для балансировки актива и пассива II раздела бухгалтерского баланса интегрированной отчетности

необходимо сделать бухгалтерскую запись:

Дебет «Человеческий капитал как функция»;

Кредит «Человеческий капитал как источник».

В случае уменьшения стоимости человеческого капитала за период бухгалтерская запись будет выглядеть следующим образом:

Дебет «Человеческий капитал как источник»;

Кредит «Человеческий капитал как функция»

Предложенный вариант оценки человеческого капитала и включения его в качестве элемента в интегрированную отчетность учреждения образования и науки позволит более полно показать экономическую ценность конкретного университета в сложившихся условиях хозяйствования. Использование в качестве основы для расчетов стоимости человеческого капитала уровень оплаты «эталонного» профессора, определяемого по его функциональному вкладу в результаты деятельности организации более справедливо, чем по уровню оплаты труда, который не столько отражает эффективность деятельности организации, сколько расходы организации на использование трудовых ресурсов. Поэтому нами выбран в качестве основы вариант делающий упор на уровень достигнутых функциональных показателей работников, что более полезно с точки зрения оценки человеческого капитала, подлежащего отражению в балансе. Возможные существенные расхождения между функциональным измерением «эталонного» профессора и уровнем его оплаты труда по сравнению с другими может быть основанием для уточнения системы стимулирования труда.

Предлагаемую методику можно углубить за счет применения так называемого закона Парето, который в наиболее общем виде формулируется, как «20 % усилий дают 80 % результата, а остальные 80 % усилий — лишь 20 % результата». Группировка ППС по этому признаку на основе сравнения с достижениями «эталонного» профессора позволит, с одной стороны, уточнить стоимость человеческого капитала, а с другой, установить часть сотрудников, находящихся в зоне низкой эффективности. Представленный методический подход может быть использован при отслеживании динамики и оценки влияния факторов, от которых зависит величина стоимости человеческого капитала. Проиллюстрируем сказанное в следующем примере.

Таблица 5

Расчет стоимости человеческого капитала по ППС за первый отчетный период

ФИО	Баллы	Коэффициент результативности	Заработная плата за период, у.е.	Стоимость человеческого капитала, у.е.
1	2	3	4	5
Профессор 1	400	1	1000	1000 (1 * 1000)
Профессор 2	340	0,85 (340/400)	1100	850 (0,85 * 1000)
Профессор 3	260	0,65 (260/400)	900	650 (0,65 * 1000)
ИТОГО	1000		3000	2500

Таблица 6

Расчет стоимости человеческого капитала по ППС за второй отчетный период

ФИО	Баллы	Коэффициент результативности	Заработная плата за период, у.е.	Стоимость человеческого капитала, у.е.
1	2	3	4	5
Профессор 1	360	1	800	800 (1 * 800)
Профессор 2	350	0,97 (350/360)	1100	776 (0,97 * 800)
Профессор 3	300	0,83 (300/360)	1000	664 (0,83 * 800)
ИТОГО	1010		2900	2240

Расчет стоимости человеческого капитала за первый отчетный период представлен в таблице 5. Предположим, что в следующем отчетном периоде стоимость человеческого капитала была рассчитана, как показано в таблице 6.

Сравнивая данные таблицы 5 и 6 можно рассчитать влияние факторов обусловивших уменьшение стоимости человеческого капитала во втором отчетном периоде по сравнению с первым: (2240 – 2500 = - 60). Очевидно, что на изменение стоимости человеческого капитала оказали влияние следующие

факторы:

1. Изменение физической результативности научного труда профессоров;
2. Изменение средней заработной платы «эталонного» профессора.

Это отклонение можно детализировать в разрезе каждого профессора. Таким образом, уменьшение стоимости человеческого капитала в общем по группе профессоров произошло за счет уменьшения стоимости профессора 1 ($800 - 1000 = -200$), что связано как с его падением баллов ($360 - 400 = -40$), так и с уменьшением уровня оплаты труда ($800 - 1000 = -200$).

По второму профессору уменьшение стоимости произошло на 74 у.е. ($776 - 850 = -74$). В этом изменении положительное влияние оказал рост физического вклада в общий совокупный научный продукт этого профессора на 10 баллов ($350 - 340 = +10$), но отрицательное влияние оказало падение уровня оплаты труда эталонного профессора ($800 - 1000 = -200$). Вклад третьего профессора был положительным ($664 - 650 = +14$), что связано с опережением его положительного вклада в общий научный результат организации, измеренный в баллах над снижением уровня оплаты труда эталонного профессора.

Заключение. Предложенная методика оценки человеческого капитала и отражения его в отчетности наряду с методикой анализа изменения стоимости человеческого капитала может служить основой, во-первых, для более объективной мотивации ученых к труду, во-вторых, к совершенствованию системы оплаты труда в зависимости от конечных результатов и вклада в общие результаты деятельности научного коллектива. Выявление причин изменения стоимости человеческого капитала может способствовать разработке более эффективных систем оплаты труда научных работников.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. <http://www.as-audit.ru/news/show/?newsid=1782>
2. <http://www.buhgalteria.ru/article/n52953#>
3. <http://gaap.ru/articles/122410/>
4. www.seminar-go.ru/files/DA_Yakhnina.pptx
5. Инвестиции в человеческий капитал предприятия: учебное пособие / Е. Голованова, С. Лочан, Д. Хавин. - Инфра-М., 2011. - 88 с.
6. Оценка персонала: как управлять человеческим капиталом, чтобы реализовать стратегию / Брайан Беккер, Марк Хьюзлид, Ричард Битти. - Вильямс., 2007. - 432 с.
7. Интеллектуальная собственность в мировой экономике знаний / В. Мухопад. - НИИ школьных технологий., 2009. - 256 с.
8. Коммерциализация интеллектуальной собственности / В. Мухопад. - Инфра-М., 2010. - 512 с.
9. Основы интеллектуальной собственности / Александр Полторац, Пол Лернер. - Вильямс., 2004. - 208 с.
10. Цена интеллектуальной собственности / Ю. Конов, Л. Гончаренко. - Альфа-Пресс., 2010. - 320 с.
11. Бухгалтерский учет интеллектуальной собственности / Ирина Маслакова, Светлана Поленова. - Дашков и К., 2009. - 470 с.
12. Развитие бухгалтерского учета человеческого капитала: теория и методология / Татьяна Давидюк. - LAP LAMBERT Academic Publishing., 2011. - 172 с.
13. Экономическая оценка человеческого капитала в спорте: учеб.-метод. Пособие / Д.А. Панков, С.Б. Репкин. - Минск: Зорны Верасок, 2009. - 148 с.