

Савич Ульяна Дмитриевна
Санкт-Петербургский государственный университет

Человеческий капитал в корпоративной отчетности

Аннотация. В статье рассматривается актуальность и необходимость включения информации о человеческом капитале в отчетность компании. Анализируются существующие подходы к оценке и отражению человеческого капитала, их преимущества и недостатки. Особое внимание уделяется влиянию нематериальных активов, в частности человеческого капитала, на конкурентоспособность и долгосрочную устойчивость компании. В статье обсуждаются практические проблемы, связанные с измерением и представлением информации о человеческом капитале, а также предлагаются рекомендации по совершенствованию отчетности в данной области, учитывая лучшие практики и современные тенденции. Целью исследования является обоснование значимости учета человеческого капитала для повышения прозрачности и информативности отчетности компании, что, в свою очередь, способствует более эффективному принятию управленческих решений и привлечению инвестиций.

Ключевые слова: учет человеческого капитала, отображение в отчетности компании, управление человеческим капиталом.

Savich Ulyana Dmitrievna
Saint Petersburg State University

Human capital in corporate reporting

Abstract. The article discusses the relevance and necessity of including information on human capital in the company's reporting. Existing approaches to assessing and reflecting human capital, their advantages and disadvantages are analyzed. Particular attention is paid to the impact of intangible assets, in particular human capital, on the competitiveness and long-term sustainability of the company. The article discusses practical problems associated with measuring and presenting information on human capital, and offers recommendations for improving reporting in this area, taking into account best practices and modern trends. The purpose of the study is to substantiate the importance of accounting for human capital to increase the transparency and informativeness of the company's reporting, which, in turn, contributes to more effective management decision-making and attracting investment.

Keywords: accounting for human capital, reflection in the company's reporting, human capital management.

В условиях современной конкурентной экономики человеческий капитал, включающий знания, навыки и опыт персонала, является ключевым фактором успеха компании. Оценка его стоимости, анализ эффективности инвестиций и определение приоритетных направлений вложений становятся все более актуальными задачами как для научных исследований, так и для практической деятельности организаций. Инвестиции в развитие персонала — охватывающие образование, повышение квалификации и заботу о здоровье сотрудников — обеспечивают компаниям существенное конкурентное преимущество и способствуют устойчивому развитию.

Вопрос о включении человеческого капитала в систему бухгалтерского учета неизбежно поднимает вопрос о его сущности. В экономической литературе существует несколько подходов к определению этого понятия. Одни исследователи рассматривают

человеческий капитал прежде всего как фактор, влияющий на рост дохода индивида и прибыль предприятия. Другие акцентируют внимание на его ценности для саморазвития личности. Третьи трактуют человеческий капитал как объект инвестирования. Отсутствие единого общепринятого определения затрудняет его практическое применение в бухгалтерском учете.

Человеческий капитал, включающий знания, навыки, компетенции и опыт сотрудников компании, приобретает всё большее значение в формировании конкурентных преимуществ и обеспечении долгосрочного развития бизнеса. В условиях экономики, основанной на знаниях, умение привлекать, удерживать, развивать и эффективно использовать человеческий капитал становится одним из ключевых факторов успеха. Традиционная бухгалтерская отчетность, ориентированная преимущественно на материальные активы, часто не позволяет полностью оценить вклад человеческого капитала в стоимость компании. Поэтому возникает необходимость разработки и внедрения новых методов учета и представления информации о человеческом капитале, которые позволят более полно и объективно отразить его значение в формировании стоимости организации.

Для признания человеческого капитала как отдельного нематериального актива в соответствии с МСФО, необходимо доказать способность компании контролировать ресурс, а не просто иметь его в распоряжении, обеспечить право на получение обоснованно ожидаемых будущих экономических выгод, надежно определить срок полезного использования (если применимо) и разработать валидированную методику оценки стоимости. Сложность учета человеческого капитала обусловлена множеством взаимосвязанных факторов, определяющих его ценность, и зависимостью от внешних факторов, находящихся вне контроля компании.

МСФО позволяют отражать косвенно некоторые аспекты человеческого капитала в составе нематериальных активов, например, в стоимости приобретенных прав или специализированных знаний, закрепленных в контрактах. Однако возможность признания и точной оценки во многом зависит от условий конкретного контракта, экономической целесообразности и строгого соответствия критериям МСФО.

МСФО (IAS) 19 «Вознаграждения работникам». обязывает компании признавать расходы и обязательства, которые возникают в связи с выплатой вознаграждений работникам. Сюда включаются заработная плата, отпускные выплаты, пенсионные отчисления и другие льготы. Важно отметить, что, хотя стандарт напрямую не признает «человеческий капитал» как актив, он отражает те затраты, которые непосредственно связаны с содержанием и вознаграждением персонала.

МСФО (IFRS 2) «Опционы на акции и другие вознаграждения, основанные на акциях» требует признания расходов, связанных с предоставлением работникам опционов на акции или других вознаграждений, основанных на стоимости акций компании. Это можно рассматривать как частичное отражение стоимости человеческого капитала. Предоставление таких вознаграждений стимулирует работников к повышению эффективности труда и, как следствие, к росту стоимости компании, что, в свою очередь, увеличивает их вознаграждение.

Финансовая отчетность по МСФО (IAS 38 «Нематериальные активы» и IFRS 3 «Объединение бизнеса») включает гудвилл – актив, представляющий будущие экономические выгоды от приобретенных активов, которые не могут быть индивидуально идентифицированы и отдельно признаны. Гудвилл может включать компоненты интеллектуального капитала и отражается в отчетности только при объединении бизнеса. Его стоимость определяется как разница между ценой приобретения и справедливой стоимостью идентифицируемых активов и обязательств. Однако гудвилл не всегда предоставляет полезную информацию для понимания вклада человеческого капитала, поскольку не раскрывает структуру и стоимость отдельных элементов интеллектуального капитала. Кроме того, его оценка определяется только при слиянии/поглощении, хотя

элементы интеллектуального капитала постоянно меняются и развиваются. Существуют риски, связанные с ошибками расчета и спекулятивной составляющей сделки, что снижает надежность оценки гудвилла. В связи с этим, некоторые авторы предлагают альтернативные подходы к оценке интеллектуального капитала, например, рассчитывать его как разницу между рыночной и балансовой стоимостью активов, полагая, что рыночная капитализация дает более полную картину деятельности компании, учитывающую нематериальные факторы. Однако данный подход также имеет ограничения и не является общепринятым [5.10].

Согласно МСФО (IAS) 38, для признания любого элемента, в том числе потенциально относящегося к человеческому капиталу, в качестве нематериального актива необходимо соблюдение трех основных условий: контролируемость ресурса компанией, наличие вероятных будущих экономических выгод, связанных с этим ресурсом, и возможность надежной оценки его стоимости.

Подконтрольность подразумевает способность компании контролировать поступление экономических выгод от актива, например, посредством исключительных прав или коммерческой тайны. Однако отсутствие юридических прав затрудняет демонстрацию контроля. По этой причине расходы на переподготовку персонала, знания клиентов, рыночная позиция и клиентская лояльность не могут быть признаны нематериальными активами, так как компания не может гарантированно контролировать выгоды от этих ресурсов (персонал может уволиться, клиенты могут уйти к конкурентам) [9].

Надежная оценка требует выделения отдельного денежного потока, генерируемого активом, и затрат на его разработку. Однако для многих элементов человеческого капитала это невозможно. Невозможно точно определить затраты на разработку нематериального актива или выявить генерируемый им денежный поток, что препятствует его надежной оценке [3,7].

МСФО 38 устанавливает особые правила для нематериальных активов (НМА), созданных внутри компании, разделяя затраты на исследования и разработки, капитализируя только затраты на разработку. Российские стандарты (РСБУ) и ФСБУ 14/2022 имеют отличия, создающие сложности в учете компонентов интеллектуального капитала.

Ключевое различие заключается в признании неисключительных прав на объекты интеллектуальной собственности. ФСБУ 14/2022 требует исключительных прав для признания НМА, в отличие от МСФО 38. Это исключает из учета многие составляющие интеллектуального капитала. ФСБУ 14/2022 разрешает включать заработную плату персонала, создающего интеллектуальные продукты, в стоимость НМА, но не позволяет признавать интеллектуальные и деловые качества персонала, квалификацию и способность к труду как активы компании из-за отсутствия прямого контроля. Хотя человеческий капитал не отражается в балансе, он критически важен для потенциала и устойчивого развития компании. Инвестиции в обучение и развитие персонала, которые в бухгалтерском учете считаются расходами, на деле приносят многократную отдачу, но это не отражается в отчетности [2].

Значительная часть человеческого капитала не отражается в бухгалтерском балансе, что искажает картину инвестиций в его создание и развитие. В соответствии с действующими стандартами бухгалтерского учета, для отражения затрат на приобретение или создание актива необходимо его идентификация и соответствие критериям признания в качестве актива, затраты признаются в качестве расходов отчетного периода, что снижает чистую прибыль. Это характерно, например, для инвестиций в обучение персонала и рекламу, которые традиционно рассматриваются как операционные расходы, а не долгосрочные инвестиции. В результате теряется прямая связь между затратами и будущими доходами [6].

В соответствии с ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения» и МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы», капитализация затрат допустима только в отношении тех ресурсов, которые в дальнейшем могут быть признаны и отражены в бухгалтерском балансе как нематериальные активы, отвечающие установленным критериям признания. Оценка стоимости структурного и клиентского капитала как элементов интеллектуального капитала также затруднена из-за отсутствия общепринятых и стандартизированных методов. Кроме того, определение срока полезного использования для целей амортизации таких активов представляет собой дополнительную сложность, поскольку они подвержены моральному устареванию и влиянию внешних факторов. [10]

В традиционной финансовой отчетности, составляемой согласно существующим стандартам, информация о человеческом капитале представлена очень ограниченно. Обычно это лишь задолженность перед персоналом, отражаемая в пассиве баланса, и затраты на оплату труда, включённые в отчет о финансовых результатах. Такая ограниченность данных о важном ресурсе, как человеческий капитал, стимулировала разработку альтернативных методов учета и представления этой информации в бухгалтерии и корпоративной отчетности.

Существует несколько подходов к отражению человеческого капитала в финансовой отчетности. Один из них рассматривает человеческий капитал как актив и предлагает капитализировать инвестиции в него, списывая их равномерно через амортизационные отчисления. Однако этот подход сталкивается с проблемами: человеческий капитал не всегда соответствует критериям признания актива, а срок его полезного использования определить сложно.

Другой подход отражает человеческий капитал в балансе через статью «Деловая репутация». При покупке бизнеса покупатель платит не только за материальные активы, но и за специально обученный персонал, способный повышать прибыль. Однако внутренняя деловая репутация не признаётся активом из-за невозможности её точной оценки и идентификации, а отражается в балансе только при сделках купли-продажи.

Также практикуется отражение затрат на человеческий капитал в отчёте о финансовых результатах как обычные операционные расходы. Этот способ приемлем для компаний с низкой долей затрат на персонал, но не подходит для организаций, где люди являются ключевым ресурсом, например IT-компаний или спортивных клубов.

Наконец, человеческий капитал может учитываться в пассиве баланса как обязательства, основанные на размере заработной платы, или через создание специального фонда из нераспределённой прибыли для финансирования развития персонала. Однако и в этом случае учёт человеческого капитала остаётся косвенным, а информация — недостаточной. [4].

Составление корпоративной нефинансовой отчетности во многом носит добровольный характер, хотя требования могут ужесточаться в отдельных юрисдикциях. Это предоставляет компаниям значительную свободу в выборе методологических подходов, при этом они часто опираются на различные существующие международные и национальные стандарты и руководства.

Среди наиболее признанных международных подходов выделяется Международная Основа Интегрированной Отчетности. Основная цель IR Framework — продемонстрировать, как стратегия, управление, результаты деятельности и перспективы организации во взаимодействии с внешней средой способствуют созданию стоимости в кратко-, средне- и долгосрочной перспективе. Человеческий капитал в рамках этой основы рассматривается как один из шести ключевых капиталов, влияющих на создание стоимости, и отчетность должна раскрывать информацию о том, как компания управляет им, развивает его и какие результаты это приносит.

Другим широко используемым набором являются стандарты Глобальной инициативы по отчетности. Это наиболее распространенные в мире стандарты для отчетности в области устойчивого развития. Стандарты GRI помогают организациям

понять и сообщить о своих воздействиях на экономику, окружающую среду и общество. В части человеческого капитала, стандарты GRI предлагают подробные метрики и подходы к раскрытию информации по таким темам, как практика трудовых отношений, обучение и развитие персонала, многообразие и равные возможности, недискриминация и соблюдение прав человека.

Многие из тематических стандартов GRI напрямую связаны с человеческим капиталом, охватывая широкий спектр аспектов, таких как: условия занятости, характер трудовых отношений, охрана труда и обеспечение безопасности на рабочем месте, программы обучения и профессионального развития персонала, обеспечение равенства возможностей и недискриминации, а также соблюдение прав человека в трудовой деятельности [1].

Важно отметить, что стандарты GRI все чаще применяются не только в отчетах об устойчивом развитии, но и в интегрированной отчетности, что способствует повышению прозрачности, сопоставимости и надежности информации, в том числе и в отношении человеческого капитала. Использование GRI стандартов оказывает существенное влияние на систему управленческого учета компании, которая формирует исходные данные для отчетности, на процессы консолидации и агрегации данных для представления заинтересованным сторонам, а также на развитие бизнес-аналитики, предоставляющей данные в различных аналитических разрезах для целей принятия управленческих решений [9].

Несмотря на отсутствие строгих нормативных требований к раскрытию информации о человеческом капитале, что связано с трудностями стандартизации, необходимостью защиты коммерческой тайны и другими факторами, современная практика показывает устойчивую тенденцию к добровольному предоставлению таких данных. Это свидетельствует о том, что потенциальные преимущества – повышение прозрачности, улучшение репутации и укрепление доверия со стороны заинтересованных сторон – все чаще перевешивают возможные риски. Компании понимают, раскрытие информации о человеческом капитале помогает привлекать и удерживать талантливых сотрудников, повышать их мотивацию и лояльность, а также улучшать взаимоотношения с инвесторами и другими заинтересованными сторонами.

Таким образом, отсутствие в финансовой отчетности отдельной статьи «человеческий капитал» объясняется сложностью его измерения и оценки, а также отсутствием единого подхода к его признанию в качестве актива. Из-за этого многие специалисты выступают против включения данного показателя в отчет о финансовом положении. В современных условиях, учитывая влияние нефинансовых показателей на финансовые результаты, актуальность анализа человеческого капитала резко возрастает. Необходимость применения новых методов оценки и показателей, отражающих специфику человеческого капитала и его вклад в создание стоимости для компании и её стейкхолдеров, ведет к широкому использованию таких метрик, как вовлеченность, лояльность и удовлетворенность персонала, добавленная стоимость человеческого капитала и окупаемость инвестиций в него.

Однако в современных условиях, когда нефинансовые факторы оказывают существенное влияние на финансовые результаты, значимость анализа человеческого капитала многократно возрастает. Для адекватной оценки его вклада необходимо применение инновационных подходов, отражающих его специфику и вклад в создание стоимости.

Следовательно, для более полного и релевантного отражения информации о человеческом капитале в корпоративной отчетности требуется не только совершенствование методологии бухгалтерского учета, но и расширение практики добровольного раскрытия нефинансовой информации. Это предполагает включение информации о стратегиях управления персоналом, программах развития сотрудников и

оценке их эффективности, а также о нематериальных активах, формируемых человеческим капиталом, в годовые отчеты и отчеты об устойчивом развитии.

Российскому бухгалтерскому учету, ориентированному на гармонизацию с международными стандартами, требуются новые подходы, отвечающие реалиям постиндустриальной экономики. Это включает разработку и внедрение методик оценки и раскрытия информации об интеллектуальных ресурсах, в частности, о человеческом капитале, как ключевом факторе создания стоимости для компании и всех заинтересованных сторон. Внедрение таких практик позволит улучшить прозрачность и информативность отчетности, способствуя принятию более обоснованных управленческих и инвестиционных решений.

Список источников

1. Бровкин А. В. Интеллектуальный капитал: оценка, признание и отражение в финансовой отчетности / А. В. Бровкин, В. В. Ряховская // Экономика и предпринимательство. – 2017. – № 6(83). – С. 400-407.
2. Волкова О. Н. Управленческий учет: краткий курс / О. Н. Волкова. - Москва: ИНТУИТ, 2016. - 361 с.
3. Грибко, Л. В. Дискуссионные вопросы отражения человеческого капитала в бухгалтерском учете = Debatable issues of the reflection of human capital in accounting / Л. В. Грибко // Экономическая наука сегодня : сборник научных статей / редкол.: С. Ю. Солодовников (гл. ред.) [и др.]. – Минск : БНТУ, 2024. – Вып. 19. – С. 151-158..
4. Евлоева А. Б. Влияние цифровизации на развитие агропромышленного комплекса // Материалы Международной научно-практической конференции "Инновационное развитие экономики Казахстана: взгляд в будущее", посвященной 60-летию Экономического факультета Казахского агротехнического университета им. С. Сейфуллина – Астана, 2023. – URL: <https://kazatu.edu.kz/webroot/js/kcfinder/upload/files/наука/ЭФ-60лет/Евлоева.pdf> (дата обращения: 09.02.2024).
5. Зенкина И. В. Раскрытие человеческого капитала в корпоративной отчетности и его оценка на основе инструментов бизнес-анализа / И. В. Зенкина // Экономический анализ: теория и практика. – 2021. – Т. 20, № 2(509). – С. 223-250. – DOI 10.24891/ea.20.2.223.
6. Капелюшников Р. И. Трансформация человеческого капитала в российском обществе : (на базе «Российского мониторинга экономического положения и здоровья населения») / Р. И. Капелюшников, А. Л. Лукьянова ; Р. И. Капелюшников, А. Л. Лукьянова ; Фонд «Либеральная миссия». – Москва : Фонд «Либеральная миссия», 2010.
7. Кузина Е. И. Человеческий капитал: проблемы отражения в бухгалтерском учете и отчетности // Вестник ВУиТ. 2020. №3 (46).
8. Нестеров А.К. Человеческий капитал // Образовательная энциклопедия ODiplom.ru - URL.: <http://odiplom.ru/lab/chelovecheskii-kapital.html> - (Дата обращения: 29.10.2024).
9. Пушинин А. В. Совершенствование методики анализа и отражения в финансовой отчетности организации сведений об инвестициях в человеческий капитал / А. В. Пушинин // Журнал правовых и экономических исследований. – 2019. – № 1. – С. 171-176.
10. Сейтхожина Д. А. Анализ методик оценки человеческого капитала / Д. А. Сейтхожина, А. Б. Майдырова // Экономическая серия Вестника ЕНУ им. Л.Н. Гумилева. – 2022. – № 2. – С. 84-96.

Сведения об авторах

Савич Ульяна Дмитриевна, магистрант кафедры статистики, учёта и аудита ФГБОУ ВО «Санкт-Петербургский государственный университет», г. Санкт-Петербург, Россия

Научный руководитель

Татьяна Олеговна Терентьева, кандидат экономических наук, доцент, доцент кафедры статистики, учёта и аудита Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего образования «Санкт-Петербургский государственный университет», г. Санкт-Петербург, Россия

Information about the authors

Savich Ulyana Dmitrievna, Master's student, Department of Statistics, Accounting and Audit, FSBEI HE "Saint Petersburg State University", Saint Petersburg, Russia

Scientific supervisor

Terentyeva Tatiana Olegovna, PhD in Economics, Associate Professor, Associate Professor of the Department of Statistics, Accounting and Auditing Federal State Budgetary Educational Institution of Higher Education "Saint Petersburg State University", Saint Petersburg, Russia