Работа выполнена в Институте экономики им. академика Дж. Алышбаева Национальной академии наук Кыргызской Республики

**Научный руководитель:** доктор экономических наук, профессор

Исраилов Мукаш Исраилович

**Официальные оппоненты:** доктор экономических наук, доцент

Осмоналиев Арстанбек Осмоналиевич

кандидат экономических наук, доцент

Сарыгулова Роза Калыгуловна

**Ведущая организация:** Кыргызский Национальный аграрный

университет им. К.И.Скрябина. Адрес: 720005,

г. Бишкек, ул. Медерова,68

Защита диссертации состоится 30 сентября 2014г. в 14:00 часов на заседании диссертационного совета Д.08.13.006 по защите докторских (кандидатских) диссертаций при Кыргызско-Российском Славянском университете им. Б.Н. Ельцина и Кыргызском национальном университете им. Ж. Баласагына по адресу: 720022, пр. Чуй, 6.

С диссертацией можно ознакомиться в научном зале библиотеки Кыргызско-Российского Славянского университета им.Б. Ельцина по адресу: 720000, г. Бишкек, ул. Киевская, 44.

Автореферат разослан «\_\_\_\_» августа 2014г.

Ученый секретарь

диссертационного совета,

к.э.н., доцент Кулова Э.У.

**ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА ИССЛЕДОВАНИЯ**

**Актуальность исследования.** Ориентация экономики на рыночные отношения коренным образом меняет подходы к решению многих экономических проблем и, прежде всего, тех, которые связаны с человеческими ресурсами. Мировой экономический опыт показывает, что успех любой организации все сильнее зависит не только от ее материальных, сырьевых и финансовых ресурсов, но и от человеческого фактора. Признание человека ключевым ресурсом в современных организациях вызывает необходимость научного обоснования потенциала его роли. В связи с этим, инвестиции в формирование и использование человеческих ресурсов рассматриваются как определяющее условие экономического роста компаний, главная движущая сила повышения их эффективности и конкурентоспособности. Создание и совершенствование эффективных методов учета и анализа этих ресурсов требуют разработки и внедрения в практической работе организаций принципиально новых идей в сфере информационного обеспечения.

В разное время вопросы развития методологии учета и анализа человеческих ресурсов исследованы в фундаментальных работах зарубежных ученых: Андриссен Д., Тиссен Р., Беккер, Г., Грейсон Дж., О′ Делл К., Мэтьюс М.Р., Перера М.Х.Б., Фитц-Енц Як., Фламхольц Е.Г., Германсон Р.Х., Лев В., Шварц А., Ликерт Р., Боуэрс Д., Шультц Т. и др. Решение отдельных актуальных проблем учета и анализа человеческих ресурсов найдено в исследованиях и трудах ученых стран СНГ таких, как Агеевой О.А., Иванцевича Д., Шокаманова Ю.К., Лобанова А., Ковалева В.В., Куликова А.А., Леонтьева Б. Б., Соколова Я. В., Чеботарева Н.Ф., Якуповой Н.М., Смирновой Ю.В., Корчагина Ю.А., Добрынина А.И., Дятлова С.А., Цыреновой Е.Д. и др. Экономические и учетно-аналитические аспекты исследуемой темы рассматривались в трудах отечественных ученых: Койчуева Т.К., Кубаева Б.Х., Кумсковой Н.Х., Исакова К.И., Исраилова М.И., Арзыбаева А.А., Кочербаевой А.А.,Черновой Е.П., Лещевой М.В. и др.

Исследование действующей системы бухгалтерского учета позволяет сделать вывод о том, что многие теоретические и практические положения, разработанные зарубежными и отечественными учеными не применяются на практике и не уделяется должного внимания такому объекту, как инвестиции в человеческие ресурсы. Недооценка значимости человеческих ресурсов ведет к существенным потерям и значительно занижает рыночную стоимость организаций. Для принятия заинтересованными лицами адекватных решений относительно инвестирования в человеческие ресурсы и оценки потенциальных экономических выгод существенное значение имеет информация о состоянии человеческих ресурсов в организации, затратах на поиск и подбор работников, на профессиональную подготовку и переподготовку кадров. Однако, существующая система организации учета и показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности не позволяет получать информацию о человеческих ресурсах организаций в объеме и виде, необходимых для принятия обоснованных управленческих решений.

Недостаточность и отсутствие теоретических и практических разработок в области учета, отчетности и анализа человеческих ресурсов определили выбор темы и усилили актуальность исследования.

**Связь темы диссертации с крупными научными и государственными программами.**

Тема диссертационного исследования тесно связана с проводимыми. в стране, реформами в области бухгалтерского учета и подготовки учетных кадров высшей квалификации: «О мерах по реформированию системы бухгалтерской и финансовой отчетности в соответствии с МСФО реального сектора экономики КР» (Указ Президента КР от 3.04.2000г.); «О международных стандартах финансовой отчетности в Кыргызской Республике» (Постановление правительства Кыргызской Республики от 28 сентября 2001г. №593); разработки учебно-образовательных программ в области бухгалтерской и финансовой отчетности в соответствии с МСФО (Государственные образовательные стандарты высшего профессионального образования КР по специальности «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»).

**Цель и задачи исследования.** Основной целью диссертационного исследования является разработка и обоснование теоретических, практических и методических рекомендаций по формированию и использованию учетной и отчетной информации в системе учета и анализа человеческих ресурсов. Достижение поставленной цели предполагает постановку и решение следующих задач:

- систематизация взглядов зарубежных и отечественных исследователей на содержание и понятие «человеческий капитал», «интеллектуальный капитал», «человеческие ресурсы», «трудовые ресурсы»; исследование экономической сущности человеческих ресурсов как объекта учета и выработка собственного определения этой категории;

- исследование методов оценки затрат на формирование и развитие человеческих ресурсов, их эффективности с позиций бизнеса, в контексте современной экономической науки;

- изучение зарубежных концепций учета человеческих ресурсов, основывающихся на идентификации ресурсов как объекта учета, методов их оценки, порядка представления информации заинтересованным пользователям, а также поиск адаптивных путей их применения в деятельности отечественных предприятий;

- анализ действующей, в Кыргызской Республике, системы бухгалтерского учета расходов в человеческие ресурсы и разработка рекомендаций по совершенствованию учета инвестиций и текущих расходов на приобретение, содержание, развитие и выбытие человеческих ресурсов в организации;

- исследование экономической природы деловой репутации организации

и рассмотрение, на этой основе, возможности учета человеческих ресурсов как

составляющей актива, выявление факторов обесценения, а также разработка рекомендаций по тестированию гудвилла с учетом положений международных стандартов финансовой отчетности;

- исследование и анализ систем показателей деятельности организации о человеческих ресурсах, разработка рекомендаций по дополнению и практическому применению показателей, характеризующих приобретение, содержание, эффективность, сохранение и развитие человеческих ресурсов;

- обоснование приемлемого варианта капитализации затрат на человеческие ресурсы в активы и совершенствование раскрытия, отражения этих ресурсов в отчетности.

**Научная новизна исследования** находит свое отражение в постановке, теоретическом обосновании и практическом решении комплекса методологических и научно-практических вопросов, связанных с совершенствованием учетно-аналитической информации о человеческих ресурсах организации.

В процессе работы получены следующие основные научные результаты:

- обоснованы и систематизированы теоретические положения зарубежных исследователей, уточняющие сущность бухгалтерского учета человеческих ресурсов, дана авторская трактовка содержанию человеческих ресурсов, определены их роль и место в современных рыночных предприятиях;

- разработана методика бухгалтерского учета расходов по приобретению и развитию человеческих ресурсов, позволяющая капитализировать эти затраты с использованием предлагаемого нами синтетического счета «Инвестиции в человеческие ресурсы», даны рекомендации по совершенствованию учета расходов по привлечению персонала;

- предложены и обоснованы возможные варианты учета и представления информации о человеческих ресурсах в бухгалтерской (финансовой) отчетности, исходя из специфических особенностей деятельности организаций и потребностей пользователей информации;

- обобщены подходы к учету человеческих ресурсов как составной части гудвилла в отечественном и международном учете, обоснованы методические рекомендации по процедуре тестирования деловой репутации предприятия, даны рекомендации по раскрытию в бухгалтерской (финансовой) отчетности информации о факторах, повлекших обесценение данных ресурсов;

- доказана целесообразность выделения в системе учета организации отдельной составляющей «Человеческие ресурсы», предложены показатели, позволяющие оценить расходы по найму работников, степень их удовлетворенности работой, производственную активность, текучесть, а также развитие (повышение уровня образования, квалификации);

- обоснованы рекомендации по усилению отчетной информации о человеческих ресурсах введением дополнительных показателей в разделы «Приобретение», «Содержание и эффективность», «Сохранение», «Развитие» в отчетностях предприятий;

- обоснованы варианты капитализации затрат на человеческие ресурсы в активы.

**Практическая значимость исследования** заключается в возможности использования разработанных положений и рекомендаций в процессе учета и анализа человеческих ресурсов организации, при формировании показателей бухгалтерской (финансовой) и нефинансовой отчетности, направленных на внедрение, развитие и совершенствование системы учета человеческих ресурсов. Полученные результаты исследования могут быть использованы организациями при разработке системы учета затрат на персонал с целью удовлетворения информационной потребности пользователей, в принятии обоснованных управленческих решений, а также для аналитического обеспечения управления предприятием. Практические разработки, содержащиеся в диссертации, также могут быть использованы в учебном процессе ВУЗов страны.

**Экономическая значимость исследования.** Ведение учета и анализа человеческих ресурсов на основе МСФО и отражение в финансовой и нефинансовой отчетности создает основу для реальной и комплексной оценки стоимости организации, позволяет определить фактическую себестоимость человеческих ресурсов, привлечь дополнительные инвестиции, повысить эффективность использования учетной информации при принятии управленческих решений.

**Основные положения диссертации, выносимые на защиту:**

- исследованы теоретические и методологические сущности теории человеческого капитала, бухгалтерского учета и анализа человеческих ресурсов;

- систематизированы методы оценки человеческого капитала и человеческих ресурсов;

- изучены человеческие ресурсы как учетная категория;

- усовершенствован бухгалтерский учет в области отражения человеческих ресурсов в нефинансовой и финансовой отчетности предприятий;

- предложены варианты учета человеческих ресурсов на предприятии;

- разработана методика анализа человеческих ресурсов.

**Личный вклад соискателя.** Авторомобобщены теоретические и практические аспекты основных направлений учета и анализа человеческих ресурсов в соответствии с МСФО и предложены:

* открытие отдельных дополнительных аналитических и синтетических счетов для ведения учета затрат на персонал организации;
* методика отражения инвестиций в человеческие ресурсы по видам расходов, которая позволит реально определить истинную стоимость компании на рынке;
* варианты учета и отражения человеческих ресурсов в финансовой и нефинансовой отчетности.

**Апробация результатов работы.** Основные теоретические положения и практические выводы диссертационной работы изложены в статьях и тезисах, опубликованных в изданиях, рекомендованных ВАК КР, межвузовских сборниках научных трудов, а также использованы в докладах, получивших одобрение на международных научно-практических конференциях:

- «Глобальный экономический кризис: причины, реалии и пути преодоления»: КазЭУ им. Т. Рыскулова, г. Алматы.-2009.; «Экономика - основа государственной политики», посвященная 55-летию экономического факультета и 50-летию первого выпуска экономистов. «Экономика жана финансы» №3 - г.Бишкек: КНУ им. Ж.Баласагына. 2009.; «Роль местных органов управления в социально-экономическом развитии регионов страны» - Бишкек. Вестник академии управления при Президенте Кыргызской республики № 9.-2009.; «Экономическое развитие Кыргызской Республики после Апрельских событий», посвященной 100-летию профессора Мусы Рыскулбекова. Бишкек. - 2011 г.; «Проблемы и перспективы развития национальных систем учета и аудита в условиях Евразийской экономической интеграции». Иссык-Кульский форум бухгалтеров и аудиторов стран Центральной Азии. Вестник КНУ им. Ж.Баласагына., спец. выпуск, г. Чолпон - Ата.-2012; «Проблемы консолидации национальных систем учета и аудита на пути к евразийской экономической интеграции». Вестник КЭУ им. Рыскулбекова, спец. выпуск, г.Чолпон-Ата. - 2013; «Проблемы интеграции в экономику Евразийского и Таможенного союза: экономические, учетно-информационные и правовые». Известия Иссык-Кульского форума бухгалтеров и аудиторов стран Центральной Азии. №2 (5) 2014.

Ряд предложений автора нашел свое практическое применение в компании «Абдыш-Ата», Республиканской специализированной детско-юношеской школы Олимпийского резерва по футболу и «1С-Като Экономикс» (Акт внедрения от 20.05.2011г. «Республиканской специализированной детско-юношеской школы Олимпийского резерва по футболу», Акт внедрения от 10.06.2013г. «1С-Като Экономикс», Акт внедрения от 12.07.2013г. ЗАО «Абдыш-Ата»).

**Полнота отражения результатов диссертации в публикациях.**

По исследуемой теме автором опубликовано 12 научных работ общим объемом 4,2 п.л.

**Структура и объем работы.**

Диссертация изложена на 150 страницах и состоит из введения, трех глав, заключения, библиографического списка использованных источников. Работа содержит 16 таблиц, 3 рисунка, 5 формул, а также 23 приложения.

**ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ РАБОТЫ**

**В первой главе «Теоретико-методологические аспекты учета человеческих ресурсов»** изложены теоретико-методологические вопросы бухгалтерского учета человеческих ресурсов.

В последнее время общее мнение сводится к тому, что эффективность развития экономики, в современных государствах, в большей степени зависит от инвестиций, вложенных в человеческий фактор, без которого невозможно поступательное развитие общества. Поэтому, в США, понекоторым оценкам, размер инвестиций в человеческий капитал составляет более 15% ВВП, превышая валовые «чистые» инвестиции частного капитала в складские помещения, оборудование и заводы[[1]](#footnote-1). В этой связи, с уверенностью можно сделать вывод, что один из значимых показателей уровней вложений в человеческий капитал в мире, напрямую связан с самыми высокими показателями уровней развития экономики в мире.

Человеческий фактор теперь рассматривается как объект инвестиций, не менее важный, чем технологии, оборудование, заводы и т.п. Мировой опыт и практика показывают, что эффективное функционирование экономики, в настоящее время, в большей степени зависит не только от того, как используются основные ресурсы и факторы производства, но и от того, насколько гармонично функционирует механизм их возобновления, воспроизводства и, конечно же, от рационального потребления. Воспроизводство человеческого капитала в экономике КР является, на наш взгляд, одной из наиболее важных и сложных проблем с точки зрения, как практики, так и теории.

Обобщая взгляды ученых на экономическую сущность человеческих ресурсов, приходим к выводу о том, что их следует рассматривать как составную часть активов организации так же, как и другие базисы (материально-технические, природные, интеллектуальные, финансовые). Вместе с тем, человеческие ресурсы являются особым видом ресурсов, их активной частью, которая приобретает наибольшую значимость в современных условиях развития экономики как страны в целом, так и в отдельных предпринимательских структурах. В силу этого, человеческие ресурсы нуждаются в осуществлении инвестиций в их формирование, поддержание и развитие. Проведенное исследование позволило дать авторское определение человеческим ресурсам как экономической категории: «Человеческие ресурсы – совокупность различных качеств людей, определяющих их трудоспособность к производству материальных и духовных благ, и являются обобщающим показателем развития общественного производства». Кроме того, человеческие ресурсы представляют собой составную часть ресурсов предприятия, в формирование и развитие которых осуществляются инвестиции с целью получения будущих экономических выгод.

В соответствии с современной практикой учета, принятой большинством как зарубежных, так и отечественных компаний, инвестиции в человеческие ресурсы рассматриваются, скорее, как расходы, а не активы, что не позволяет достаточно объективно оценивать их величину и уровень отдачи на вложенные ресурсы.

В современной литературе не сложилось достаточно четкого категориального аппарата, вследствие чего категорию «человеческий потенциал» идентифицируют с человеческими ресурсами или с человеческим капиталом, что требует серьезного научного осмысления[[2]](#footnote-2).

Следует отметить, что в настоящее время исследованием проблем, связанных с оценкой человеческих ресурсов, преимущественно занимаются экономисты западных стран. Однако, при оценке человеческих ресурсов в предприятиях постсоветских республик возникает ряд проблем, связанных с

определением состава затрат, отражаемых их по данной статье, а также порядком их списания.

Анализ действующей системы бухгалтерского учета позволяет сделать вывод, что человеческие ресурсы отражаются опосредованно, где одним из направлений является учет заработной платы и труда. Традиционно в рамках данного направления решаются некоторые задачи:

- учет личного состава всех работников;

- учет отработанного ими объема и времени выполненных работ;

- правильное начисление оплаты труда и сумм удержаний;

- учет расчетов с пенсионными фондами, органами социального страхования, бюджетом, работниками, фондами обязательного медицинского страхования;

- контроль над использованием трудовых ресурсов;

- правильное отнесение сумм начисленной зарплаты и отчислений по социальным нуждам на счета обращения и издержек производства и целевых источников.

В отчете «О финансовом положении» (форма №1) информация о человеческих ресурсах отражается в виде расходов на оплату труда – в активе бухгалтерского баланса, а в пассиве - задолженность предприятия перед рабочими. В отчете «О совокупном доходе» (форма №2) представлены данные о себестоимости услуг, работ, продукции, расходы на оплату труда, которые являются одним из элементов. Мы видим, что объектом бухгалтерского учета являются: незавершенное производство и расходы будущих периодов. Учет работников в организации, учет начисления заработной платы и удержаний из нее - неотъемлемая часть учетной системы любого современного предприятия. Вместе с тем, бухгалтерский учет человеческих ресурсов является более широким понятием и не ограничивается только учетом труда и заработной платы.

Генри Форд говорил: «… мой главный капитал – люди. Они значат для меня все. И именно они делают меня богатым, а в бухгалтерском балансе об этом ничего не написано».[[3]](#footnote-3)

В странах СНГ, в частности в России, руководители многих организаций стали придавать должное значение учету трудовых ресурсов лишь в последние годы, а в Кыргызской Республике, на наш взгляд, бухгалтерский учет человеческих ресурсов пока не представляет ценности для многих предприятий.

Проблема коммерческого использования человеческих ресурсов, как актива в современной практике – комплексная и многогранная проблема, которая включает в себя не только правовые, социальные, психологические и экономические вопросы. Человеческие ресурсы, на наш взгляд, как актив должны иметь стоимостную оценку, и, как всякий актив, найти отражение в бухгалтерском балансе компании.

Каждая модель оценки ценности человеческих ресурсов, с учетом ее особенностей, довольно сложна и может быть подвергнута критике. На сегодняшний момент, метод оценки человеческих ресурсов, который был бы широко признан или применялся бы достаточным числом компаний, еще не создан. В диссертации автором приведены наиболее распространенные, в Западном мире, модели оценки человеческих ресурсов и определены критерии их выбора.

Рассматривая множество моделей оценки стоимости человеческих ресурсов, автор диссертации выделил отдельные из них и определил их «плюсы» и «минусы»:

1. Историческая (первоначальная) цена (Б.Андердоун, М.В.Глаутьер)[[4]](#footnote-4). Все затраты на кадровый состав создают исходную сумму, ежегодно уменьшающуюся на амортизацию, вычисленную по средней продолжительности работы сотрудника.

Плюсы: реальность базы оценок, простота вычисления.

Минусы: настоящая цена рабочей силы не обязательно привязана к историческим произведенным затратам; повышение амортизации рабочей силы и стоимость ее субъективны.

2. Цена возмещения (Э. Фламхольц)[[5]](#footnote-5). Считается, замена сотрудника приведет к лишним затратам, новая цена выразит в деньгах стоимость трудовых ресурсов.

Плюсы*:* объективность и простота, потому что во внимание берется текущая ситуация на рынке рабочей силы.

Минусы: смена сотрудника редко эквивалентна; в некоторых случаях смена сотрудника снижает стоимость рабочей силы; на практике цену смены сотрудника вычислить сложно, и любой администратор выясняет ее по-разному.

3. Возможная себестоимость (Д.Г.Джонс, С.Хекиман)[[6]](#footnote-6).Администрация внутри организации устраивает аукцион. Все работники «распродаются» начальникам отделов, становящихся «покупателями». Получает цену 0 тот, на кого «спроса» не было, а стоимость остальных работников в сумме и есть цена трудовых ресурсов.

Плюсы: натуральность оценки, потому что истинную цену своих работников лучше знают в коллективе.

Минусы: включение в итог только котировавшихся, дискриминирует людей и снижает общую цену; теряют квалифицированных сотрудников менее доходные отделы организации и получаются экономически неликвидными; оценка аморальна и экономически искусственна.

4. Компенсационная модель (А. Шварц, Б. Лев) показывает, что будущая компенсация человека - суррогат его стоимости[[7]](#footnote-7):



VT - цена человеческих ресурсов;  
j(t) - годовой доход человека до увольнения;  
r - для данного человека ставка дисконта;  
t - срок (время) увольнения;  
T - число внештатных и штатных работников.

Плюсы: учитывается дисконт; берется во внимание вся работа сотрудника.

Минусы: крайне субъективно, это обусловлено ставкой дисконта и временем ожидаемой работы, величиной заработной платы в будущем.

5. Ожидаемая зарплата (Р.Х. Германсон)[[8]](#footnote-8). Метод дает возможность оценить ресурсы применяя следующую модель, состоящую из 5 годовых экономически эффективных коэффициентов (из них каждому присвоен убывающий удельный вес).



RFi - величина годовой прибыли на собственные активы;  
REi - величина годовой прибыли для всех организаций страны;  
i - от 0 до 4 лет.

Плюсы: основывается на оценке эффективности применения активов организации.

Минусы: невозможно точно предугадать величину прибыли за год в перспективе по всем организациям, исходя из этого – оценка необъективна.

В диссертации автором сделан вывод о том, что наиболее приемлемым в практике деятельности отечественных компаний является метод первоначальной стоимости. В первоначальную стоимость человеческих ресурсов включаются: затраты на поиск работников компаний; затраты, связанные с наймом работников; затраты на предварительное обучение работников и другие. Важно отметить, что состав этих затрат зависит от конкретного случая, целей, для которых они рассчитываются, и, наконец, доступности данных.

Каждая модель оценки значимости человеческих ресурсов, с учетом ее особенностей, довольно сложна и может быть подвергнута критике. На сегодняшний момент, метод оценки человеческих ресурсов, который был бы широко признан или применялся бы достаточным числом компаний, еще не создан. Исходя из этого, автором определены критерии выбора той, или иной модели оценки человеческих ресурсов.

Тем не менее, несмотря на многие пробелы и нерешенные вопросы, систему бухгалтерского учета человеческих ресурсов в Кыргызской Республике необходимо организовать и вести с учетом наличия следующих обстоятельств:

* неадекватность традиционных балансов в обеспечении достаточной информации о предприятии;
* проблемы измерения, вытекающие из оценки человеческих ресурсов;
* перераспределение социальной ответственности между государственным и частным секторами;
* относительная безопасность в области занятости;
* совершенствование управления людскими ресурсами.

Следует также отметить, что в действующей методологии бухгалтерского учета воздействие человеческих ресурсов на результат деятельности компании не находит своего отражения.

**Во второй главе «Состояние организации учета и анализа человеческих ресурсов в современных условиях»** исследованы состояния организации учета и анализа человеческих ресурсов, как за рубежом, так и в Кыргызской Республике.

Проведенные исследования зарубежных ученых (Э. Фламхольц, С. Доусон, А. Голл, М. Александер, Т. Ланди) доказали, что от применения информации Human Resource Accounting «HRA» (бухгалтерский учет человеческих ресурсов) выиграют не только администрации предприятий, инвесторы, но и все общество.

Американский институт труда (Work Institute in America, WIA) придерживается мнения, что основные функциональные цели HRA есть:

1. показывать ценностно-затратную информацию для выработки управленческих решений о покупке, развитии, поддержании и размещении человеческого капитала для достижения эффективно-затратных организационных целей;

2. предоставлять возможность сотрудникам управления производить эффективный мониторинг применения человеческого капитала;

3. организовать контроль стоимости активов, т.е. выяснять, возросла, уменьшилась или осталась неизменной;

4. помогать в создании принципов управления, объясняя финансовые последствия мер, которые будут приняты[[9]](#footnote-9).

Разработанные концепции учета человеческих ресурсов(Human Resourсes Accounting) американскими учеными Р. Ликертом, Р. Германсоном, Э. Фламхольцем, М. Александерем, Т. Ланди, а также анализ результатов практического применения этих концепций в компаниях R.G.Barry Corporation, Electrotech Corporation, Touche Ross and Company, аудиторской фирме Lester Witte and Company сводится к трем составляющим: идентификации человеческих ресурсов как объекта учета, их оценки и представления соответствующей информации заинтересованным пользователям. В основе этих концепций лежит измерение стоимости человеческих ресурсов не только как совокупности затрат на их приобретение, но и определение ценности ресурсов для организации или способности приносить будущую выгоду.

Одним из примеров применения HRA является опыт R.G. «Barry Corporation», небольшой компании из отрасли легкой промышленности, которая ввела в 1969-1971 годах программу Human Resources Accounting (HRA) по учету вложений в человеческий капитал. В этой методике учета инвестиционных расходов по себестоимости, используемой в корпорации «Barry Corporation», при оценке человеческого капитала было внедрено шесть счетов основного капитала:

1. recruiting outlay costs (инвестиционные затраты по найму);
2. acquisition costs (расходы на приобретение);
3. formal training and familiarization costs (официальные затраты на ознакомление и обучение);
4. informal training and familiarization costs (неофициальные затраты на обучение, на ознакомление);
5. investment building experience costs (инвестиционные затраты на приобретение опыта);
6. development costs (затраты на развитие).

Информация о состоянии человеческого капитала в «Отчете о человеческом капитале» представлялась администрации каждый квартал. Начиная с 1969 и 1971 годов в корпорации «Barry Corporation» составлялся «Отчет о прибылях и убытках» и «Бухгалтерский баланс», показавшие влияние результатов учета человеческого капитала на традиционные показатели. Во всех случаях был зафиксирован значительный рост прибыли.

Woodruff (Вудрафф), вице-президент R.G. «Barry Corporation», отметил, что, как показало проведенное исследование, система HRA может не только обеспечить менеджеров более точными сведениями о прибыльности и повысить осведомленность администрации о важности человеческих ресурсов, но и также помочь найти ответы на такие вопросы, как, например: Каким образом компании следует распределять ресурсы при наличии различных конкурирующих альтернатив? Каковы реальные издержки текучести кадров? Какие инвестиционные вложения на развитие требуются, чтобы получить людей, готовых принять на себя новую ответственность или освоить новую технологию?[[10]](#footnote-10)

В зарубежных футбольных клубах затраты на приобретение спортсменов капитализируются и отражаются в составе внеоборотных нематериальных активов. В учетные регистры вносятся записи как «Player, Registrations and Contracts» (регистрация игроков и контракты). Одной из важных проблем учета игроков в футбольном клубе является определение стоимости этих игроков. В связи с тем, что существует активный рынок профессиональных игроков, футбольные клубы могут капитализировать вновь приобретенных игроков по цене их приобретения. Так как человеческие ресурсы в зарубежных футбольных клубах учитываются в составе нематериальных активов, они подлежат амортизации, т.е. систематическому распределению амортизируемой суммы актива на протяжении срока его полезной службы (в течение срока действия контракта).

Практика учета человеческих ресурсов в зарубежных футбольных клубах показывает, что игроки являются объектом купли-продажи и основными активами, от которых ожидаются экономические выгоды в будущем. Анализ динамики и структуры операционных расходов футбольного клуба Manchester United за последние 5 лет показал, что не менее 68% операционных расходов имеют непосредственное отношение к человеческим ресурсам, при этом, амортизация регистраций игроков составляет не самую существенную ее часть.

По нашему мнению, капитализация затрат учета спортсменов в финансовой отчетности как нематериальных активов может применяться и в отечественных футбольных клубах, где практикуется купля-продажа игроков. Расходы на покупку следует распределять на весь срок заключенного контракта, то есть начислять амортизацию прямолинейным методом. В связи с этим, целесообразно рассмотреть практику учета человеческих ресурсов в Кыргызской Республике на примере компании «Абдыш - Ата».

В отечественном бухгалтерском учете вложения в человеческие ресурсы не рассматриваются как особый объект учета, в том числе и в ЗАО «Абдыш-Ата». Данные инвестиции растворяются в общей сумме расходов компании. Эти расходы можно подразделить на следующие виды:

- расходы по найму работников;

- расходы по подготовке и переподготовке кадров;

- расходы на повышение квалификации кадров и обучение смежным профессиям;

- текущие затраты на оплату труда персонала;

- расходы на поддержание здоровья работников;

- содержание социальной сферы и другие.

По нашему мнению, расходы на человеческие ресурсы целесообразно сгруппировать следующим образом:

-расходы на приобретение:

- расходы на содержание;

-расходы на выбытие.

Расходы на приобретение и развитие следует капитализировать, а расходы на содержание и выбытие рассматривать как текущие расходы предприятия. Кроме того, часть расходов на содержание работников включаются в состав расходов, связанных с производством и реализацией, а часть расходов (расходы на социальные выплаты) являются прочими расходами предприятия, не включаемыми в себестоимость произведенной продукции, выполненных работ, оказанных услуг. Для капитализации расходов на приобретение и развитие работников может быть предусмотрен синтетический счет «Инвестиции в человеческие ресурсы» по аналогии со счетом «Вложения во внеоборотные активы».

В отечественном бухгалтерском учете инвестиции в человеческие ресурсы не рассматриваются как особый объект учета. Названные инвестиции «растворяются» в общей сумме расходов организации. С целью обобщения информации о расходах организаций в человеческие ресурсы, в зависимости от этапов их функционирования, целесообразна следующая группировка этих расходов: расходы на приобретение, содержание, развитие, выбытие человеческих ресурсов. Перечень расходов на человеческие ресурсы предлагаем представить следующим образом (таблица 1). Рассмотрим порядок учета некоторых видов расходов.

Таблица 1. - Расходы на приобретение, содержание, развитие и выбытие человеческих ресурсов организации.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Группа расходов | Наименование расходов | Порядок учета |
| Расходы на приобретение работников | Расходы на размещение в средствах массовой информации объявлений о найме  Расходы на оплату услуг кадровых агентств  Расходы на предварительное тестирование  Расходы на первоначальное обучение на рабочем месте | Капитализируются |
| Расходы на содержание работников | Расходы на оплату труда (суммы, начисленные по тарифным ставкам, должностным окладам, сдельным расценкам или в процентах от выручки в соответствии с принятыми в организации формами и системами оплаты труда)  Стимулирующие выплаты за производственные результаты (премии, надбавки за профессиональное мастерство, высокие достижения в труде и иные подобные показатели)  Компенсационные выплаты (надбавки за работу в тяжелых, вредных, особо вредных условиях труда, за сверхурочную работу, за работу в ночное время, работу в многосменном режиме, за совмещение профессий, расширение зон обслуживания, работу в выходные и праздничные дни) | Включаются в состав расходов по обычным видам деятельности |
| Расходы на содержание работников (расходы социального характера) | Расходы на обязательное и добровольное медицинское страхование, пенсионное страхование и негосударственное пенсионное обеспечение, страхование жизни работников  Пособия по временной нетрудоспособности  Компенсация при несчастных случаях на производстве и профессиональных заболеваний  Расходы по бесплатному предоставлению работникам коммунальных услуг, питания и продуктов (денежная компенсация за непредставление бесплатного жилья, коммунальных и иных подобных услуг)  Расходы по оздоровлению в санаториях, профилакториях, домах отдыха  Расходы на лечебно-профилактическое питание  Расходы на материальную помощь работникам и их семьям  Расходы на охрану труда  Расходы на проведение социально-культурных спортивных мероприятий | Включаются в состав прочих издержек |
| Расходы на развитие работника | Расходы на подготовку и переподготовку кадров  Расходы на профессиональную подготовку, переподготовку и повышение квалификации  Расходы по обучению вторым профессиям  Расходы по тестированию и проведению тренингов работающих сотрудников | Капитализируются |
| Расходы на выбытие работников | Единовременные пособия работникам при уходе на пенсию  Расходы на выплату негосударственных пенсий  Единовременные пособия при увольнении работников | Включаются в состав прочих расходов |

Мы считаем, что исходя из экономического содержания, расходы на приобретение и развитие человеческих ресурсов следует капитализировать, а затраты на их содержание и выбытие рассматривать как текущие расходы организации. Часть затрат на содержание работников должна быть включена в состав расходов, связанных с производством и реализацией, а часть затрат (расходы на социальные выплаты) включена в состав прочих расходов организации, не включаемых в себестоимость производимой продукции, выполненных работ, оказанных услуг. Для капитализации расходов на приобретение и развитие работников предложено использование синтетического счета «Инвестиции в человеческие ресурсы».

Расходы по приобретению работников включают в себя затраты на размещение, в средствах массовой информации, материалов об имеющихся вакансиях, объявлений о найме, командировочные расходы агентов по подбору кандидатов, на аренду помещений для собеседования и тестирования. Расходы по найму работников целесообразно учитывать на отдельном субсчете «Расходы по приобретению работников», открываемом к синтетическому счету «Инвестиции в человеческие ресурсы». Введение этого субсчета позволит обобщить все затраты, связанные с приобретением работников, для оценки эффективности работы кадровых служб организации и дальнейшего принятия решений по списанию названных расходов. Рассматривая порядок учета затрат на развитие работников, можно сделать вывод о том, что расходы, связанные с ученическим договором, заключенным с работником, желающим получить профессию (специальность) в организации, целесообразно капитализировать на отдельном субсчете «Расходы на развитие работников» к синтетическому счету «Инвестиции в человеческие ресурсы».

В том случае, если с работником, впоследствии, будет заключен трудовой договор, то эти затраты можно отнести в состав расходов по обычным видам деятельности равномерно в течение одного года. Если с учеником не заключается трудовой договор, то затраты по выплате стипендии целесообразно учитывать как прочие расходы, не признаваемые для целей налогообложения.

Анализ человеческих ресурсов (АЧР) представляет собой процесс выявления, измерения и предоставления информации о человеческих ресурсах лицам, принимающим решения в организации. В пояснительных записках, составляемых отечественными предприятиями, отсутствует информация о человеческих ресурсах. В связи с этим, считаем необходимым, интегрировать сведения о кадровом составе предприятия ЗАО «Абдыш-Ата» в разрезе категорий работников и размере заработной платы (приложение 18). Однако, по нашему мнению, для оценки кадрового потенциала организации таких сведений явно недостаточно. В настоящее время, оценка деятельности организаций традиционно основывается на системе финансовых показателей, отражаемых в финансовой отчетности, которые не раскрывают многие важные факторы, в том числе и используемые человеческие ресурсы.

Традиционные показатели финансовой отчетности ЗАО «Абдыш-Ата» (активы, обязательства, капитал, доходы и расходы) являются недостаточно полезными для полной характеристики компании. Недостатками показателей, приводимых в финансовой отчетности, являются следующими:

- недостоверность информации для принятия управленческих решений, поскольку традиционные финансовые показатели отражают результаты деятельности в предшествующие периоды, и информация такого рода может привести к принятию решений, не отвечающих стратегическим целям;

- сложность финансовых показателей для понимания работниками компании, т.к. они являются обрывочной информацией;

- недостаточное внимание к деловой среде, в которой функционирует компания, т.к. традиционная система финансовых показателей не отражает возможного поведения потребителей и конкурентов в будущем;

- ориентация на текущие результаты деятельности компании, которая может привести к манипулированию финансовыми показателями для приукрашивания текущего состояния компании, в результате чего принимаются ошибочные решения.

В компании «Абдыш-Ата» не составляют нефинансовую отчетность. На наш взгляд, нефинансовую отчетность целесообразно составлять на базе применения системы показателей «Человеческие ресурсы» с отражением этих показателей по разделам «Приобретение», «Содержание и эффективность», «Сохранение», «Развитие». Отчет может содержать такие показатели как «Мотивация труда», «Социальная защита работников», «Развитие персонала».

Проведенное исследование методического обеспечения анализа человеческих ресурсов в компании «Абдыш-Ата» позволяет сделать вывод, что для полной оценки кадрового потенциала компании в финансовой и нефинансовой отчетности (пояснительной записке) нет достаточной информации. Разработанная и апробированная методика анализа человеческих ресурсов. на примере компании «Абдыш-Ата», сущность которой состоит в том, что исследуются сотрудники не только с количественной стороны, но и с качественной, анализируется конкурентоспособность персонала и работа кадровой службы.

Анализ человеческих ресурсов проводится по следующим этапам:

1. Анализ состава работников.
2. Анализ структуры человеческих ресурсов по уровню образования.
3. Анализ затрат на персонал (затраты на развитие, сохранение, обучение, переобучение).

Методика анализа человеческих ресурсов должна учитывать специфику деятельности производственных предприятий.

Анализ затрат на персонал (затраты на развитие, сохранение, обучение, переобучение).

Таблица 2. - Система показателей «Человеческие ресурсы» в ЗАО «Абдыш-Ата» (за 2009-2013 гг.)

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| № | Показатели  . | 2009 | 2010 | 2011 | 2012 | 2013 |
|  | Приобретение | | | | | |
| 1 | Число вновь принятых работников, человек | 673 | 710 | 847 | 932 | 942 |
|  | Содержание и эффективность | | | | | |
| 2 | Общая удовлетворенность работой персонала, в % | 77 | 78,2 | 79,4 | 80,2 | 86,3 |
| 3 | Среднемесячная заработная плата, сом | 2956,8 | 3033,8 | 3089,9 | 3387,3 | 3312,9 |
| 4 | Выработка на одного работающего, тысяч сом | 321,3 | 345,7 | 300,3 | 358,4 | 377,1 |
|  | Сохранение | | | | | |
| 5 | Число выбывших работников в течение года к общей численности рабочих и служащих, в % | 19,8 | 20,8 | 18,2 | 18,6 | 19,2 |
|  | Развитие | | | | | |
| 6 | Число сотрудников, имеющих высшее образование, в % к общему числу рабочих и служащих | 64,6 | 73,2 | 80,6 | 82,1 | 84,7 |
| 7 | Число сотрудников, прошедших переобучение, в % к общему числу рабочих и служащих | 4,5 | 4,6 | 5 | 6,1 | 6,5 |
| 8 | Сумма расходов на обучение на одного работника, прошедшего обучение | 4250 | 4500 | 5000 | 5200 | 5500 |
| 9 | Доля расходов на обучение в общей сумме расходов организации, в % | 0,5 | 0,8 | 1 | 1,8 | 2,5 |

Таблица 3. - Влияние уровня инвестиций в человеческие ресурсы на производительность труда работников ЗАО «Абдыш-Ата» (за 2009-2013гг.)

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| № | Показатели | 2009 | 2010 | 2011 | 2012 | 2013 |
| 1 | Валовая продукция, тыс.сом | 216234,1 | 245421,3 | 254312,6 | 334035,3 | 355237,5 |
| 2 | Среднегодовая численность работников, человек | 673 | 710 | 847 | 932 | 942 |
| 3 | Выработка на одного работника (стр.1: стр.2)х100, тыс.сом | 321,3 | 345,7 | 300,3 | 358,4 | 377,1 |

Расчеты показали, что увеличение размера инвестиций на обучение работников с 0,5% в 2009 г. до 2,5% в 2013 г. привело к увеличению выработки продукции на одного работника, за указанный период, с 321,3 тыс. сом до 377,1 тыс. сом.

Таблица 4. – Расходы на программы по обучению персонала компании «1С- Като Экономикс» (за 2011-2013гг.)

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Показатели | 2011 | 2012 | 2013 |
| 1 | Всего работников, человек | 65 | 73 | 81 |
| 2 | В т.ч. рабочие  руководители и служащие | 57  8 | 65  8 | 71  10 |
| 3 | Из числа работников обучено:  На курсах специального назначения | 20 | 29 | 35 |
| 4 | Освоили вторую профессию | 5 | 6 | 8 |
| 5 | Переподготовлено | 5 | 4 | 4 |
| 6 | Повысили разряды по итогам обучения | 6 | 5 | 7 |

Таблица 5.- Итоги обучения персонала компании «1С- Като Экономикс» (за 2011-2013гг.)

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| № | Показатели | 2011 | 2012 | 2013 |
| 1 | Валовая продукция, сом | 10442250 | 12618123 | 15233105 |
| 2 | Среднегодовая численность работников, человек | 65 | 73 | 81 |
| 3 | Выработка на одного работника (стр.1: стр.2)х100, сом | 160650 | 172851 | 179213 |

На протяжении последних лет в компании сложилась и функционирует целостная система непрерывного профессионального образования, включающая в себя подготовку и повышение квалификации работников, специалистов среднего звена и высшего менеджмента компании. Наблюдается рост выработки на одного работника в компании, что напрямую связано с увеличением расходов на программу по обучению персонала. В исследовании автором обосновано, что при росте инвестиций в человеческие ресурсы, отдача от них увеличивается.

**В третьей главе «Пути совершенствования учетно-аналитической информации человеческих ресурсах»** предложено несколько вариантов учета человеческих ресурсов:

- инвестиции в человеческие ресурсы, по аналогии с инвестициями во внеоборотные активы, капитализировать, а сами ресурсы учитывать как актив организации. Поскольку предполагается длительный срок использования ресурсов и получения по ним доходов, инвестиции в человеческие ресурсы подлежат списанию на расходы по обычным видам деятельности равномерно в течение определенного периода через амортизационные отчисления. Этот период устанавливается, исходя из ожидаемого срока, в течение которого организация может получать экономические выгоды (доход) от использования человеческих ресурсов. Амортизация рассматривается как процесс списания расходов, понесенных в данном отчетном периоде, на ряд следующих периодов. Такой вариант учета и отражения в отчетности человеческих ресурсов, может быть, вполне применим в профессиональном спорте и модельном бизнесе;

- инвестиции в человеческие ресурсы (расходы по найму, повышению квалификации, подготовке, переподготовке и т.д.) не капитализировать, а отражать как расходы текущего периода. Эти расходы целесообразно показывать в аналитическом учете отдельно от других текущих затрат и раскрывать в пояснениях к финансовой отчетности. Такой вариант учета человеческих ресурсов может быть применен в организациях, где в составе затрат на производство, затраты на человеческие ресурсы незначительны;

- инвестиции в человеческие ресурсы подразделить на следующие группы:

расходы на приобретение, содержание, развитие, выбытие работников. Расходы

на приобретение и развитие капитализировать, а расходы на содержание и выбытие отражать как текущие расходы организации. Предлагаемая методика учета позволит выделить из состава текущих затрат те расходы, которые, в современных условиях деятельности организаций, приобретают особую значимость. Капитализация затрат на приобретение и развитие человеческих ресурсов даст возможность обобщения данных, на основании которых можно производить оценку эффективности работы кадровых служб и учебных центров организации;

- человеческие ресурсы учитывать как составную часть деловой репутации

организации.

Таким образом, в бухгалтерской (финансовой) отчетности информацию об инвестициях в человеческие ресурсы можно представить следующим образом:

- непосредственное отражение в балансе по балансовой статье «Инвестиции

в человеческие ресурсы»;

- отражение в «Отчете о прибылях и убытках» в составе расходов по обычным

видам деятельности и раскрытие информации о человеческих ресурсах как составной части текущих расходов организации в пояснениях к финансовой отчетности;

- отражение в балансе по балансовой статье «Деловая репутация» и раскрытие информации о человеческих ресурсах как составной части деловой репутации организации в пояснениях к финансовой отчетности.

С категорией человеческие ресурсы непосредственно связан термин «деловая репутация». Трактовка содержания этой категории в настоящий момент неоднозначна. В международной практике эта категория известна как гудвилл. На основании всестороннего изучения экономической сущности, как приобретенной, так и внутренне созданной деловой репутации, сделан вывод о том, что к числу отдельных компонентов деловой репутации относятся человеческие ресурсы. Критический анализ методов оценки внутренне созданной деловой репутации, предлагаемых в экономической литературе, показал, что наиболее приемлемым методом оценки является оценка, исходящая из объема рыночной капитализации и величины чистых активов организации.

В диссертации обоснованы методические рекомендации по процедуре тестирования деловой репутации на предмет ее обесценения. Этапы тестирования представлены следующим образом: идентификация генерирующих единиц, между которыми распределяется деловая репутация; распределение деловой репутации между генерирующими единицами; выбор времени для тестирования генерирующих единиц на обесценение; проверка генерирующих единиц на обесценение; признание убытка от обесценения (при наличии такового); отражение в отчетности убытка от обесценения; раскрытие, в отчетности, информации об убытке от обесценения деловой репутации. Большое внимание в диссертации уделяется выявлению факторов, которые привели к обесценению деловой репутации и подлежат раскрытию в отчетности. Такими факторами могут быть: понижение уровня квалификации кадров, отсутствие умений, навыков и опыта персонала, отсутствие прогрессивной организации труда, системы мотивации персонала и другие.

Финансовая и нефинансовая отчетность отечественных компаний не содержит показателей, тем или иным образом связанных с человеческими ресурсами, которые необходимы для пользователей.

Показатели составляющей «Человеческие ресурсы», по нашему мнению,

должны быть представлены по разделам «Приобретение», «Содержание и эффективность», «Сохранение», «Развитие» (табл. 5).

Таблица 5. - Предлагаемые показатели составляющей «Человеческие ресурсы» в системе бухгалтерского учета предприятия.

|  |  |
| --- | --- |
| Показатель | Методика расчета |
| Приобретение | |
| Расходы по найму работников | Общая сумма расходов, связанных с наймом работников (расходы на объявления, тестирования, собеседования и т.д.) |
| Число вновь принятых работников | Сведения о вновь принятых работниках |
| Содержание и эффективность | |
| Степень удовлетворенности сотрудников | Опросы, оцениваемые по балльной системе |
| Средняя заработная плата сотрудников | Отношение общего фонда оплаты труда к среднесписочному числу работников |
| Показатель эффективности труда работника | Отношение объема выпуска продукции на 1 работающего |
| Сохранение | |
| Показатели сохранения кадровой базы | Коэффициент текучести кадров, коэффициент замещения |
| Развитие | |
| Образовательный уровень сотрудников | Отношение числа сотрудников имеющих высшее образование к общему числу работников |
| Показатель переобучения персонала | Отношение числа сотрудников, прошедших переобучение к общему числу работников |
| Показатель расходов на обучение одного сотрудника, прошедшего обучение | Отношение суммы расходов на обучение к числу сотрудников, прошедших обучение |
| Показатель расходов на обучение одного сотрудника | Отношение суммы расходов на обучение к общему числу сотрудников |

Предложены следующие корреспонденции счетов в конкретных случаях:

а) на сумму заключенного с сотрудником трудового договора:

Дт «Вложения во внеоборотные активы»

Кт «Человеческий капитал»

Дт «Нематериальные активы»

Кт «Вложения во внеоборотные активы»

б) на сумму страхования рисков по трудовому договору:

Дт «Основное производство»

Кт «Расчеты с прочими кредиторами»

в) на сумму ежемесячно начисленной амортизации на нематериальный актив:

Дт «Прочие неоперационные расходы»

Кт «Амортизация нематериальных активов»

г) на сумму начисленного вознаграждения сотруднику:

Дт «Человеческий капитал»

Кт «Начисленная заработная плата»

д) на сумму начисленной заработной платы сотруднику:

Дт «Основное производство»

Кт «Начисленные обязательства по заработной плате»;

е) на сумму выплаченной заработной платы сотруднику:

Дт «Начисленная заработная плата»

Кт «Касса», «Расчетный счет».

Для определения суммы гудвилла компании «Абдыш-Ата» произведен расчет чистых активов на основе бухгалтерского баланса за 2013 год (таблица 6).

Таблица 6. - Расчет чистых активов ЗАО «Абдыш-Ата» (в балансовой оценке, на конец 2013 года; сом)

|  |  |
| --- | --- |
| **Активы, всего** | 579971856 |
| из них: |  |
| Денежные средства | 213006 |
| Дебиторская задолженность | 5811375 |
| Запасы | 63621796 |
| Авансы выданные | 429007 |
| Прочие оборотные активы | - |
| Основные средства | 424626469 |
| Незавершенное строительство | 85270203 |
| Нематериальные активы | - |
| Долгосрочные и краткосрочные финансовые вложения | - |
| Прочие внеоборотные активы | - |
| **Пассивы, всего** | 140120301 |
| из них: |  |
| Краткосрочные обязательства | 30827241 |
| Кредиты и займы | - |
| Дивиденды к оплате | - |
| Прочие краткосрочные обязательства | 273171 |
| Долгосрочные кредиты и займы | 109019889 |
| Прочие долгосрочные обязательства | - |
| Стоимость чистых активов | 439851555 |

Расчет деловой репутации произведен по формуле: Внутренне созданная деловая репутация = Суммарная рыночная стоимость акций – Стоимость чистых активов

Внутренне созданная деловая репутация = 440717832 – 439851555 = 866277

На основе определения гудвилла составлен баланс неидентифицируемых нематериальных активов и интеллектуального капитала ЗАО «Абдыш-Ата» (таблица 7.)

Таблица 7. - Баланс неидентифицируемых нематериальных активов и интеллектуального капитала ЗАО «Абдыш-Ата» (на конец 2013года)

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Неидентифицируемые нематериальные активы (гудвилл) | Сумма, тыс.сом | Интеллектуальный капитал, тыс.сом | Сумма, тыс.сом |
| Финансовая группа:  - масштабы деятельности;  - темпы роста;  - финансовая стабильность;  - привлекательность для инвесторов | 259 883 | Человеческий капитал | 259 883 |
| Рыночная группа:  - клиенты и партнерские отношения;  - качество продукции и сервис;  - позиционирование компании на рынке | 389 285 | Структурный капитал | 173 255 |
| Корпоративная группа:  - репутация одного лица;  - престижность работы в компании;  - квалификация сотрудников;  - состояние менеджмента;  - взаимодействие со СМИ | 129 942 | Клиентский капитал | 433 139 |
| Социальная группа:  - участие в социальных программах общества, отрасли, региона, компании;  - поддержка социально уязвимых слоев населения | 87 167 |
| Итого: | 866277 | Итого: | 866277 |

Предлагаемый баланс, на наш взгляд, поможет пользователям и управленцам предприятий принимать обоснованные экономические решения.

Внедрение в практику разработанных в диссертации методологических положений обеспечит принятие научно-обоснованных решений в процессе учета и анализа человеческих ресурсов организации.

**ВЫВОДЫ**

Результаты проведенного исследования позволяют сделать следующие обобщения, выводы и предложения, направленные на совершенствование учета и отчетности в сфере человеческих ресурсов:

1. Для переосмысления роли и места человека в рыночной системе хозяйствования, для выработки научно-обоснованных решений эффективности вложений в человека необходимо ввести в научный оборот новую терминологию. Человеческие ресурсы – совокупность различных качеств людей, определяющих их трудоспособность к производству материальных и духовных благ, и являются обобщающим показателем развития общественного производства.
2. В соответствии с современной практикой учета, инвестиции в человеческие ресурсы рассматриваются как расходы, а не активы, что искажает показатель отдачи на вложенные ресурсы. С позиции вероятностного получения будущих экономических выгод человеческие ресурсы можно считать активом предприятия, поскольку они являются основным фактором ее успеха и источником прибыли. Вложения в человеческие ресурсы, от которых организация ожидает будущие экономические выгоды, являются специфическим объектом бухгалтерского учета. Отражение в учете этих вложений должно определяться спецификой деятельности организации и удельным весом этих вложений в общей их сумме, исходя из принципов существенности и рациональности учета.
3. При рассмотрении моделей оценки стоимости человеческих ресурсов, предлагаемых современной наукой, в работе выделены следующие: модель оценки по первоначальной стоимости; модель цены замещения; модель альтернативных издержек. Первые две модели вызывают интерес при определении стоимости человеческих ресурсов и отражении ее в финансовой отчетности в профессиональном спорте, модельном бизнесе, а также в компаниях, занимающихся аудиторской и консалтинговой деятельностью, поскольку роль человеческого фактора в них очень велика.
4. В профессиональном спорте человек (спортсмен) является объектом купли-продажи. Человеческие ресурсы учитываются в зарубежных футбольных клубах в составе нематериальных активов, они подлежат амортизации, то есть систематическому распределению амортизируемой суммы актива на протяжении срока его полезной службы. Такая методика учета может быть применена в профессиональном спорте в Кыргызской Республики, например в футбольном клубе «Абдыш-Ата».
5. Исходя из потребностей пользователей информации о человеческих ресурсах, предложены несколько вариантов учета человеческих ресурсов:

- инвестиции в человеческие ресурсы, по аналогии с инвестициями во внеоборотные активы, капитализировать, а сами ресурсы учитывать как актив предприятия. Поскольку предполагается длительный срок использования ресурсов и получения по ним доходов, инвестиции в человеческие ресурсы подлежат списанию на расходы по обычным видам деятельности равномерно в течение определенного периода. Данный вариант учета может быть применен в профессиональном спорте и модельном бизнесе;

- человеческие ресурсы учитывать как составную часть деловой репутации, в бухгалтерском балансе:

А) непосредственное отражение по статье «Инвестиции в человеческие ресурсы»;

Б) отражение по статье «Деловая репутация» и раскрытие информации о человеческих ресурсах как составной части деловой репутации компании в пояснениях к финансовой отчетности.

Деловая репутация компании включает в себя активы, которые не могут быть индивидуально идентифицированы и отдельно признаны. Такими активами являются человеческие ресурсы. В соответствии с МСФО, деловую репутацию целесообразно учитывать как отдельный специфический объект бухгалтерского учета. Ежегодно должно проводиться тестирование на обесценение деловой репутации. Факторами, приведшими к обесценению гудвилла и подлежащими к раскрытию в отчетности, могут быть: понижение уровня квалификации кадров, отсутствие умений, опыта, навыков, отсутствие прогрессивной организации труда и системы мотивации персонала и т.д.

Внедрение в практику разработанных в диссертации теоретических положений приведет к совершенствованию информационного обеспечения принимаемых научно-обоснованных решений в процессе учета на предприятии.

**СПИСОК ОПУБЛИКОВАННЫХ РАБОТ**

1. Ким. С.А. Основные преимущества анализа человеческого капитала предприятия. // Материалы международной научно-практической конференции «Глобальный экономический кризис: причины, реалии и пути преодоления» - Алматы: Казахский экономический университет им. Т. Рыскулова, 2009. - с. 180-187. (в соавт. Исраилов М.И.).
2. Ким. С.А. Проблемы признания человеческого капитала в качестве актива и отражения в финансовой отчетности предприятия. // Материалы научно-практической конференции «Экономика - основа государственной политики», посвященная 55-летию экономического факультета и 50-летию первого выпуска экономистов. «Экономика жана финансы» №3, г. Бишкек.-2009.- с. 176-180.
3. Ким С.А. Интеллектуальный капитал как актив при определении истиной стоимости компании. // Вестник Ошского государственного университета №5, г. Ош.-2009.- с. 148-151.
4. Ким С.А. Человеческий капитал как главный актив предприятий. // Материалы научно-практической конференции «Роль местных органов управления в социально-экономическом развитии регионов страны» Вестник Академии управления при президенте Кыргызской республики № 9, г. Бишкек.-2009.- с. 93-96.
5. Ким С.А. Человеческий капитал как основной объект учета в профессиональном спорте. // Международный научно-информационный журнал «Экономика и статистика» № 3, г. Бишкек.-2009г.- с. 61-64.
6. Ким С.А. Проблемы учета и оценки человеческого капитала на современном этапе. // НАН КР, Институт экономики имени Д.А. Алышбаева. Журнал «Экономика» № 7, г. Бишкек.- 2010г. - с. 44-50.
7. Ким С.А. Интеллектуальный капитал – новый взгляд на нематериальные активы. // Вестник Кыргызского экономического университета №2(15) г. Бишкек.-2010.- с. 165-169.
8. Ким. С.А. Бухгалтерский учет человеческих ресурсов в условиях развития рыночных отношений. // Вестник Кыргызского национального университета имени Жусупа Баласагына. Материалы научно-практической конференции «Экономическое развитие Кыргызской Республики после Апрельских событий», посвященной 100-летию профессора Муссы Рыскулбекова, г. Бишкек.-2011 г., с.
9. Ким. С.А. О возможности учета человеческих ресурсов на предприятии // Вестник Кыргызского национального университета имени Жусупа Баласагына. Материалы Иссык-Кульского форума бухгалтеров и аудиторов стран Центральной Азии «Проблемы и перспективы развития национальных систем учета и аудита в условиях Евразийской экономической интеграции». Специальный выпуск 2012.-с.236-240.
10. Ким. С.А. Бухгалтерский учет трудовых ресурсов ахиллесова пята в бухгалтерии // Вестник КЭУ им. М.Р. Рыскулбекова. Спец.выпуск, посвященный Иссык-Кульскому форуму бухгалтеров и аудиторов стран Центральной Азии, 2013.- с.172-179.
11. Ким С.А. От теории человеческого капитала к бухгалтерскому учету человеческих ресурсов. Материалы международной конференции «Международные стандарты учета и финансовой отчетности» Сибирская Академия финансов и банковского дела. Новосибирск, 2013г.
12. Ким. С.А. Отражение информации о человеческих ресурсах в финансовой отчетности (на примере футбольного клуба «Абдыш – Ата») // Известия Иссык-Кульского форума бухгалтеров и аудиторов стран Центральной Азии № 2(5) 2014. Международная научно-теоретическая и практическая конференция «Проблемы интеграции в экономику Евразийского и Таможенного союза: экономические, учетно-информационные и правовые» 2014.- с. 238-243

**08.00.12 – Бухгалтердик эсеп, статистка адистиги боюнча экономика илимдеринин кандидаты окумуштуу даражасын изилденүүгө берилген «Адамдык ресурстун бухгалтердик эсептеги жана талдоодогу көйгөйлөрү: уюштурулуусу жана методологиясы (Кыргыз Республиканын материалында)» темасындагы Ким Светлана Александровнанын диссертациясынын**

**РЕЗЮМЕСИ**

**Түйүндүү сөздөр:** адамдык капитал, адамдык ресурс, интеллектуалдык капитал, адамдык ресурстун бухгалтердик эсеби, финансылык отчеттуулуктун эл аралык стандарты, гудвилл, ишкердүүлүк репутация, финансылык отчеттуулук.

**Изилдөөнүн максаты:** Адамдык ресурс жөнүндөгү эсептик жана отчеттуулук маалыматты түзүүдө адаптацияланган теориялык жана методикалык сунуштарды иштеп чыгуу.

**Изилдөөнүн объектиси:** Базар мамилеси шартындагы Кыргыз Республикасынын иштеп жаткан ишканаларындагы адамдык ресурстун бухгалтердик эсебиндеги жана талдоосундагы теория- методологиялык жана уюштуруу методикалык көйгөйлөрү.

**Изилдөөнүн ыкмалары:** ата мекендик жана чет элдик окумуштуулардын башкаруу областындагы эмгектери, финансылык менежмент, бухгалтердик эсептин теориясы жана тарыхы, Кыргыз Республикасынын закондук жана нормативдик документтери, финансылык отчеттуулуктун эл аралык стандарты, жана дагы чет элдик жарык көрүүлөр, илимий конференциялардын материалдары, чон информациялык интернет системасынын маалыматтык булактары, ар түрдүү маалыматтык статистикалык жардамчы материалдар, системалаштырылган жана автор тарабынан иштеп чыгылган ыкмалар колдонулду.

**Изилдөөнүн илимий жаңылыгы жана алынган жанылыктын теориялык маанилүүлүгү:**Адамдык ресурс жөнүндөгү эсептик-аналитикалык маалыматты өркүндөтүүдөгү илимий – практикалык суроолорду, жалпы методологиялык жана практикалык чечимдерди теориялык негиздөө.

**Изилдөөнүн жыйынтыгы.** Диссертациялык жумушта адам ресурсунун бухгалтердик эсебинин өнүгүү системасынын жана талдоосунун комплекстүү талдоосу жүргүзүлдү, бул негизги тенденциялык көйгөйлөрдү, жана ушул системанын өнүгүүсүнө жолдомо чыгарат.

**Пайдалануу даражасы:** иштелип чыккан жыйынтыктар жана багыттамалар спорттук ишканалардын практикалык ишкердүүлүгүндө пайдалануу маанилерине ээ, ошондой эле диссертациядагы иштелип чыккан теоретикалык багыттамалар жана иштелмелер Кыргыз Республиканын жогорку окуу жайларында окуу предметтердин жана окуу программаларын өркүндөтүүдө колдонуу.

**РЕЗЮМЕ**

**диссертационного исследования Ким Светланы Александровны на тему:**

**«Проблемы бухгалтерского учета и анализа человеческих ресурсов: методология и организация (на материалах Кыргызской Республики)»**

**на соискание ученой степени кандидата экономических наук по специальности 08.00.12 - Бухгалтерский учет, статистика.**

**Ключевые слова:** человеческий капитал, человеческие ресурсы, интеллектуальный капитал, бухгалтерский учет человеческих ресурсов, международные стандарты финансовой отчетности, гудвилл, деловая репутация, финансовая отчетность.

**Цель исследования.** Разработка, обоснование и адаптация теоретических и методических рекомендаций по формированию и использованию учетной и отчетной информации о человеческих ресурсах.

**Объект исследования.** Теоретико-методологические и организационно-методические проблемы бухгалтерского учета и анализа человеческих ресурсов в организациях Кыргызской Республики, функционирующих в условиях рыночных отношений.

**Методы исследования.** Теоретической основной послужилитруды отечественных, российских и зарубежных ученых в области управления, финансового менеджмента, истории и теории бухгалтерского учета; законодательные и нормативные документы Кыргызской Республики; Международные стандарты финансовой отчетности. Также были использованы публикации зарубежных и российских изданий, материалы научных конференций, ресурсы глобальной информационной системы Интернет, различные обзорные статистические и справочные материалы, систематизированные и обработанные автором.

**Научная новизна и теоретическая значимость полученных результатов.** Теоретическое обоснование и практическое решение комплекса методологических и научно-практических вопросов, связанных с совершенствованием учетно-аналитической информации о человеческих ресурсах.

**Полученные результаты.** В диссертационной работе проведен комплексный анализ развития системы бухгалтерского учета и анализа человеческих ресурсов, что позволило выявить основные тенденции и проблемы, а также выработать рекомендации по совершенствованию данной системы.

**Степень использования.** Разработанные рекомендации могут использоваться в практической деятельности спортивных организаций, модельном бизнесе, консалтинговых компаниях и др. Кроме того, теоретические положения и выводы, сформулированные в работе, могут быть использованы в целях совершенствования учебных программ по соответствующей дисциплине в ВУЗах республики.

**RESUME**

**Dissertation research on Kim Svetlana Alexandrovna covering:**

**«Problems of accounting and analysis of human resources:**

**methodology and organization (on basis of Kyrgyz Republic)**

**a scientific degree in Economic Sciences, specialty 08.00.12- Accounting and statistics**

**Key words:** human capital, human resources, intellectual capital, accountancy and human resources, International Financial Reporting Standards, business reputation, goodwill, financial statements.

**Purpose of research:** development, justification and adaptation of theoretical and methodological recommendations on the formation and use of

accounting and reporting information in human resources.

**Object of research:** Theoretical and methodological, organizational and

methodological problems of accounting and analysis of human resources in organizations in the Kyrgyz Republic, operating in a market economy.

**Methods of research.** The theoretical basis was from Russian and foreign

scientists in the field of management, the works of Russian financial management, history and theory of accounting; legislative and normative documents of the Kyrgyz Republic; International Financial Reporting Standards. I also used Russian and foreign publications, materials from scientific conferences, global information resources from the Internet, various statistical and overview and reference materials, classified and processed by the author.

**Scientific novelty and theoretical significance of the results.** Theoretical basis and practical solution to the complex methodological and theoretical and practical issues related to the improvement of accounting and analytical information on human resources.

**Obtained results:** In the dissertation work a comprehensive analysis of the accounting system and analysis of human resources, which identified the main trends and issues, and develop recommendations for improving systems.

**Degree of use:** The recommendations can be used in the practice of sports organizations, modeling, consulting firms, and others. Moreover, theoretical propositions and conclusions of the work can be used to improve the curriculum of the relevant discipline in the universities of the country.

1. Беккер, Г. Не жалейте денег на людей /Г. Беккер // Бизнес-уик. -1996. № 1, с.6. [↑](#footnote-ref-1)
2. Агеева О.А. Требования к формированию отчетности по МСФО // Бухгалтерский учет, 2006, №14, с.51-57. [↑](#footnote-ref-2)
3. Соколов Я. В. Денежная оценка трудовых ресурсов организации. \\ Персонал Микс, 2001, №1, с.29-33. [↑](#footnote-ref-3)
4. Flamholtz E.G. A Model for Human resource Valuation: A Stochastic Process with Service Rewards. I Accounting Review, April, 1971. [↑](#footnote-ref-4)
5. Flamholtz, E.G. The metaphysics of human resource accounting and its implications for managerial accounting. Accounting forum. 1975, p.51-81. [↑](#footnote-ref-5)
6. Hekimian J. C., Janes C.H., Put People on your Balance Sheet. \\ Harvard Business Review, January – February, 1967. [↑](#footnote-ref-6)
7. Lev. B. and Schwartz. A. On the use of the economic concept of human capital in financial statements. Accounting review. 1971, p. 46, 103-112 [↑](#footnote-ref-7)
8. Hermanson, R.H. Accounting for human assets. Occasional paper No.14 East Lansing, Michigan: Bureau of business and economic research, Michigan state University, 1964. [↑](#footnote-ref-8)
9. Work Institute in America, Inc. Studies in productivity. Scarsdale, New York. 1978. [↑](#footnote-ref-9)
10. Robinson D. Two approaches to human assets accounting. Accountancy (England), 1975, р.15. [↑](#footnote-ref-10)