

# **Модель стоимостной оценки „человеческого капитала – функции” и методика его отражения в составе интегрированной отчётности бюджетных организаций**

**Дмитрий Алексеевич Панков**

Белорусский Государственный Экономический Университет,  
Учётно-Экономический Факультет  
e-mail: Dapankov@mail.ru

**Анна Александровна Круподёрова**

Белорусский Государственный Экономический Университет,  
Учётно-Экономический Факультет  
e-mail: Kru\_an@mail.ru

DOI: 10.12846/j.em.2014.03.19

## **Аннотация**

Определено понятие „человеческий капитал функция”. Представлены модели учета, оценки и представления человеческого капитала в интегрированных отчетах организаций государственного сектора экономики. Модель разработана как важный элемент информационной системы управления. Исследована и количественно измерена взаимосвязь между результатами деятельности человеческого капитала и величиной его стоимости. Приведено описание совокупности экономических критериев и групп факторов эффективности человеческого капитала в университетах. Разработан метод „эталонного сравнения” для оценки человеческого капитала в вузах на основе использования качественных характеристик. Это позволяет усовершенствовать систему стимулирования работников университетов ориентацией на конечные результаты деятельности.

## **Ключевые слова**

человеческий капитал, учет и оценка человеческого капитала, интегрированная отчетность бюджетных организаций

## **Введение**

В настоящее время одним актуальным направлением развития науки о бухгалтерском учёте за рубежом является идея разработки так называемой интегрированной отчётности. Данная форма отчётности ставит перед собой цель интегрировать финансовые и нефинансовые показатели так, чтобы отражать экологический, этический, социальный, политический контекст её деятельности. Другими словами, эта концепция предполагает, что новая более содержательная интегрированная отчётность отразит рациональное управление такими формами капитала, как, например, интеллектуальный, природный, социальный, что, в свою очередь, позволит оценивать и поддерживать стоимость в долгосрочном периоде. Для бюджетных организаций, деятельность которых в большей степени зависит от трудовых ресурсов, нежели от материальных, проблема составления интегрированной отчётности представляется весьма актуальной.

С целью выработки нового направления развития отчётности, которое бы отвечало требованиям 21 века, в 2010 году был создан Международный комитет по интегрированной отчётности (МКИО). По этому поводу на сайте <http://www.iasplus.com> сообщается, что Международный комитет по интегрированной отчётности (The International Integrated Reporting Committee – IIRC) опубликовал (12.09.2011) для обсуждения документ „По направлению к интегрированной отчётности, устанавливающей связь со стоимостью компании в 21 веке”. Данным документом предполагается, что интегрированная отчётность должна объединять в себе различные формы отчётности, а именно – финансовую, отчётность о корпоративном управлении, отчёты по вознаграждениям работникам, менеджерские отчёты. Интегрированные отчёты позволяют чётко отражать способность каждой организации создавать и поддерживать стоимость в долгосрочном периоде (Мухопад, 2009).

Предпосылками создания нового вида отчётности явилось то, что в последнее время произошли значительные изменения в способах ведения бизнеса, создания ценности, а также в среде, в которой организации осуществляют свою хозяйственную деятельность (глобализация, рост населения, экологические проблемы, ограниченность ресурсов, политическая активность).

В этой связи нами предлагается разработать модель стоимостной оценки человеческого капитала, как элемента интегрированного балансового отчёта и методику его отражения в составе интегрированной отчётности.

## 1. Зарубежный опыт оценки нефинансовых показателей, влияющих на стоимость компании и методы их отражения в интегрированной отчётности

В силу того, что интегрированная отчётность представляет собой новый вектор развития составления финансовой отчётности, практический механизм её построения разработан не в полной мере. Имеются лишь основополагающие блоки структуры интегрированной отчётности, которые базируются на следующих принципах:

- стратегическая направленность;
- ориентация на будущее;
- структурированность и чёткость информации;
- адаптация к изменениям и учёт интересов заинтересованных сторон;
- краткость, надёжность и существенность (*Интегрированная...*).

Но уже на нынешнем этапе данный вид отчёта может обеспечить широкий круг заинтересованных пользователей как финансовой, так и нефинансовой информацией о стратегии компании, её достижениях, методах управления (с экономической, экологической, этической и социальной точек зрения). При этом интегрированная отчётность предполагает не только раскрытие этих сведений, но и указывает взаимосвязь между ними. Например, между финансовыми и нефинансовыми показателями, стратегией и рисками, собственными показателями и показателями других организаций в процессе создания прибавочной стоимости.

Это является отличительной особенностью интегрированной отчётности по сравнению с финансовой. Подтверждением тому служит то, что традиционная финансовая отчётность позволяет „понять” и оценить категорию „финансовый капитал” в процессе создания стоимости. Но осознать, что собой представляет, к примеру, человеческий капитал на основе финансовой отчётности нельзя, по причине отсутствия в ней данной информации. Интегрированная отчётность, напротив, среди прочего, даёт данные о человеческом капитале, интеллектуальном капитале, и о том, что является их источником. Иными словами, концепция интегрированной отчётности подразумевает эффективное управление всеми формами капитала, такими как:

- финансовый капитал (активы используемые организацией в своей деятельности и которые получены за счёт собственного капитала или заёмных средств);
- производственный капитал (созданные физические объекты, предназначенные для использования в хозяйственной деятельности);

- природный капитал (включает воду, леса, минералы, экосистемы, биологическое разнообразие и т.п., и на которые организация оказывает позитивное или негативное влияние);
- кадровый (человеческий) капитал (опыт, навыки и мотивация персонала организации, которые выражаются в способности реализовывать стратегию компании, соблюдать этические ценности, проявлять способность к лидерству и сотрудничеству и т.д.);
- интеллектуальный капитал (нематериальные активы (патенты, программное обеспечение, авторские права, бренды, репутация и другие), которые способны давать конкурентное преимущество);
- социальный капитал связи и отношения, которые устанавливаются как внутри организации, так и с внешним миром (отношение, доверие, лояльность, которые уже завоевала организация и на которые ориентируется в будущем), (*Интегрированная...*).

Необходимо отметить, что в настоящее время одной из проблем, обсуждаемых членами ИРС, является вопрос монетизации, то есть присвоения количественной денежной стоимости данным видам капитала (Панков, 2009).

О необходимости расширения спектра отражаемой в отчётности информации свидетельствуют данные, опубликованные компанией „ДаСтратегия”, которая занимается консультационными услугами в области корпоративной отчётности (рис. 1).

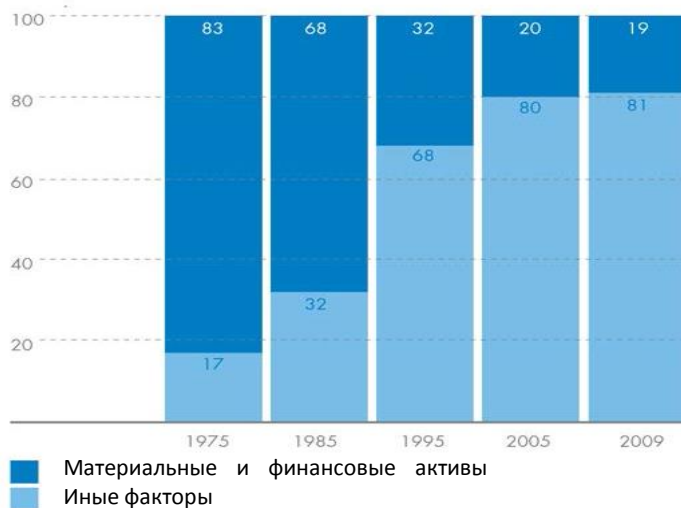


Рис. 1. Составляющие рыночной стоимости компании

Примечание: источник (*Интегрированная...*).

Что в настоящее время небольшой процент рыночной ценности компании выражается в её финансовых и материальных активах (19% в 2009 году против 83% в 1975 году) показывает рис. 1. Остальная ценность компании выражена в нематериальных активах, которые не в полной мере находят своё отражение в традиционной финансовой отчётности. По этой причине интегрированная отчётность призвана предоставить такую структуру отчёта, которая бы отразила информацию, позволяющую оценить стоимость организации в XXI веке.

Как отмечалось ранее, Международный комитет по интегрированной отчётности не предлагает форму, содержание и структуру данного вида отчёта. Однако значительное количество компаний предприняли попытки по её составлению, руководствуясь принципами, предлагаемыми МКИО. На сайте GAAP.RU отмечается, что значительных успехов в составлении интегрированной отчётности достигла ЮАР. Кроме того, с конца 2010 – начала 2011 года данный вид отчётности стал обязательным к составлению и представлению. Члены АССА Джилл Соломон (Королевский колледж, Лондон) и Уорен Мароуном (Витватерсрандский университет, Йоханнесбург) провели академическое исследование „Интегрированная отчётность: новый облик социальной, этической и экологической отчётности в Южной Африке?”. В ходе этого исследования было изучено 10 годовых отчётов компаний ЮАР (добывающие компании Impala Platinum и Royal Bafokeng и нефтегазовая Sasol) за 2009 год, когда компании составляли традиционную финансовую отчётность, и за 2010 год, когда интегрированная отчётность стала обязательной.

По результатам исследования глава устойчивого развития в АССА отмечает: „Наша главная цель была очевидна: выяснить, имели ли место отличия до и после обязательного внедрения интегрированной отчётности на примере Южноафриканской Республики. Мы хотели точно знать, что работает, а что нет, как компании находят подход к интегрированной отчётности, и – что самое главное – есть ли какая-то существенная разница. Результаты показали, что разница „до” и „после” есть, и что все исследованные нами организации постепенно пришли к осознанию, что нефинансовые факторы имеют последствия для их финансовых результатов. Произошло изменение в подходах к оценке вопросов устойчивости с позиции риска и существенности” (*Интегрированная...*). Проанализировав отчётности исследуемых компаний, было выявлено, что благодаря интегрированной отчётности было раскрыто значительно больше социальной, экологической и этической информации.

В Российской Федерации компания Росатом на протяжении последних 4 лет имеет опыт по составлению интегрированной отчётности. Главным при-

ёмом, которым пользуются в Росатоме при составлении этой отчётности, является ориентировка на приоритетные темы. Для этого выбирается одна или несколько наиболее важных тем, которые проходят „красной нитью” через весь отчёт. Значимым элементом интегрированной отчётности является система индикаторов-показателей, которые придают облик отчёту. Компания Росатом раскрыла 106 индикаторов, которые включают в себя показатели по основной деятельности и по устойчивому развитию (таб. 1).

Что приоритетным направлением устойчивого развития Росатом является обеспечение ядерной безопасности видно из таб. 1. Индикатором данного направления является вывод из эксплуатации ядерно-и радиационно-опасных объектов (ЯРОО). В свою очередь, на данный индикатор влияют такие показатели как количество остановленных ЯРОО и количество ЯРОО, подготовленных к выводу из эксплуатации.

Таб. 1. Пример индикаторов и показателей Росатом

Направление деятельности	Аспект результативности	Индикатор	Показатели	Раскрытие индикатора
Обеспечение ядерной безопасности	Вывод из эксплуатации объектов использования атомной энергии	Вывод из эксплуатации ядерно-и радиационно-опасных объектов (ЯРОО)	Количество остановленных ЯРОО, Количество ЯРОО, подготовленных к выводу из эксплуатации	Выведение из эксплуатации 7 ЯРОО, Подготовлено к выводу из эксплуатации 18 ЯРОО

Примечание: источник (*Интегрированная...*).

Рассмотренный опыт показывает, что преимуществами интегрированной отчётности являются:

- большая прозрачность;
- контроль за всеми видами капитала;
- высокая степень реагирования на конкретные обстоятельства;
- сфокусированность на прошлом и на будущем во взаимосвязи, на стратегии;
- ориентация на краткосрочный, среднесрочный и долгосрочный период.

Проблема создания интегрированной отчётности особо актуальна для бюджетных организаций, ввиду того, что, во-первых, активы этих организаций принадлежат государству и являются общественной собственностью, во-вторых, финансирование деятельности бюджетных организаций производится за

счёт 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).

Таким образом, на наш взгляд, одним из наиболее важных факторов в формируемой экономике знаний является построение интегрированной отчётности 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, в университетах.

## **2. Анализ состояния и проблемы стоимостной оценки человеческого капитала**

Анализ специальной литературы и изучение практики свидетельствует о том, что проблеме создания интегрированной отчётности 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 её функционирования. В этой связи можно отметить работы.

В учебном пособии Головановой и др. „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 (Голованова и др., 2011). Оценке персонала посвящена работа Беккера и др., в которой авторы уделяют главное внимание трудовым ресурсам компании как инструмента реализации стратегии, избранной организацией, через её культуру, образ мышления, способности и соответствующие поведенческие процессы её сотрудников (Беккер и др., 2007). Про-

блемы интеллектуальной собственности в мировой экономике знаний исследованы в монографии 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 всё 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 (Круподёрова, 2012).

Необходимо отметить работу 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 (Маслакова, 2009). 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 Конова и Гончаренко „Цена интеллектуальной собственности” (*Интегрированная...*).

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 отчётности.

Применительно к проблемам учёта человеческого капитала можно выделить работу „Бухгалтерский учёт интеллектуальной собственности”. В ней Маслакова и Поленова охватывают широкий комплекс теоретических и практических вопросов правового обеспечения, защиты и регулирования экономических отношений движения объектов интеллектуальной собственности, их оценки, бухгалтерского учёта и налогообложения поступления, выбытия, начисления амортизации. В исследовании изложена методика учёта и налогообложения интеллектуальной собственности в условиях коммерческой деятельности, представлена зарубежная практика учёта, приведены практические примеры комплекса учётных операций, документы правового и учётного характера, регулирующие и отражающие её движение (Конов, 2010).



Кроме того, заслуживает внимания работа Давидюк „Развитие бухгалтерского учёта человеческого капитала: теория и методология”. В этой монографии описываются теоретические и методологические аспекты развития бухгалтерского учёта человеческого капитала. Отдельное внимание уделено историко-гносеологическому анализу научных истоков теории человеческого капитала, проблемам терминологического обеспечения развития человеческого капитала, обоснованию концептуальной трансформации бухгалтерского учёта человеческого капитала в условиях постиндустриальной экономики. Раскрыты методологические принципы бухгалтерской оценки человеческого капитала. Разработана методология отображения человеческого капитала в учётной системе в разрезе её объектов. Раскрыты пути информирования о человеческом капитале предприятий благодаря конвергенции бухгалтерской отчётности и отчётности в области устойчивого развития (Давидюк, 2011). Проблемам оценки человеческого капитала в спорте была посвящена работа Панкова и 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 (*Об утверждении...*).

Перечисленные работы были одними из первых серьёзных научных исследований в области оценки человеческого капитала и методах его отражения в бухгалтерском учёте и отчётности. Отдавая должное авторам и высоко оценивая их вклад в исследуемую проблему, тем не менее, остались незатронутыми вопросы о методике создания и разработки отчётов об формировании и эффективности использования человеческого капитала в системе интегрированной отчётности 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 отчётности бюджетных организаций стоимость человеческого капитала, задействованного в сфере высшего образования и науки.

### **3. Модель стоимостной оценки „Человеческого капитала – функции” и методика его отражения в составе интегрированной отчётности бюджетных организаций**

Предлагается методика, которая основывается на 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 учёных, педагогов и преподавателей. На наш взгляд, именно конкретный вклад учёных, воплощённый 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 представленную систему критериев мы предлагаем рассматривать в качестве натуральных показателей для количественных и качественных измерений, задействованного в бюджетной организации человеческого капитала.

Исходя из этого, используя дедуктивный метод, нами предлагается следующая методика отражения человеческого капитала в интегрированной отчётности бюджетных организаций сферы образования и науки. Проиллюстрируем сказанное на примере бухгалтерского баланса. Предлагается следующий формат и состав показателей бухгалтерского баланса в системе интегрированной отчётности бюджетных организаций (таб. 2).

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.

**Таб. 2.** Структура и состав основных разделов интегрированного бухгалтерского баланса

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

Примечание: собственная разработка.

1 этап. На примере ППС используется следующий типичный набор натуральных показателей и весовая значимость каждого из них (таб. 3).

Таб. 3. Показатели деятельности ППС

Показатели деятельности ППС*	Баллы**
Учебно-методическая работа (издание учебника и учебного пособия с грифом Минобразования, издание учебника и учебного пособия с грифом УМО вузов Республики Беларусь и др.)	
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.)	
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.)	
Международное сотрудничество (участие в международных конференциях, проектах, программах, публикации за рубежом и в соавторстве с иностранными учёными и др.)	
ИТОГО	

\* данные показатели формируются агрегировано исходя из конкретных результатов ППС.

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

Примечание: собственная разработка.

2 этап. По представленным в таб. 3 показателям и баллам составляется сводная таблица результативности отдельных групп ППС (профессоры, доценты, ассистенты). Допустим, что в нашем условном примере в ВУЗе работает 3 профессора и согласно таб. 4 за отчётный период деятельность каждого их них была оценена следующим образом.

Таб. 4. Сводная таблица показателей деятельности ППС

Показатели деятельности ППС	Профессор 1	Профессор 2	Профессор 3
Учебно-методическая работа (издание учебника и учебного пособия с грифом Минобразования, издание учебника и учебного пособия с грифом УМО вузов Республики Беларусь и др.)			
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.)			
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.)			
Международное сотрудничество (участие в международных конференциях, проектах, программах, публикации за рубежом и в соавторстве с иностранными учёными)			
ИТОГО	400	260	340

Примечание: собственная разработка.

3 этап: расчёт стоимости человеческого капитала по группе ППС по методу „эталонного сравнения”. На этом этапе данные показатели сводятся в единый учётный регистр, в котором производится расчёт стоимости человеческого капитала по каждой профессиональной группе (в нашем примере по профессорам). Для этого используются бальные значения результативности профессиональной деятельности профессоров, уровень заработной платы, рассчитывается коэффициент результативности и стоимость человеческого капитала. В этом учётном регистре следует показывать натуральные показатели эффективности работы каждого профессора и уровень оплаты их труда. На основе

полученных натуральных показателей выстраивается иерархия и рассчитываются коэффициенты результативности профессоров по отношению к „эталонному” профессору, чей коэффициент берётся за единицу. В связи с тем, что в нашем примере сотрудник 1 набрал наибольшее количество баллов, ему присваивается звание „эталонного” профессора и устанавливается коэффициент результативности в размере 1. Исходя из этого, коэффициенты результативности профессора 3 и 2 составляют 0,85 и 0,65 соответственно (таб. 5 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 у.е. является базой для расчёта стоимости человеческого капитал в целом по организации. Таким образом, стоимость человеческого капитала, подлежащая отражению в балансе, по профессору 1 составит 1000 у.е. ( $1 * 1000$ ), по профессору 3 – 850 у.е. ( $0,85 * 1000$ ), по профессору 2 – 650 у.е. ( $0,65 * 1000$ ) (таб. 3, столбец 5).

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

Таб. 5. Расчёт стоимости человеческого капитала по ППС

ФИО	Баллы	Коэффициент результативности	Заработная плата за период, у.е.	Стоимость человеческого капитала, у.е.
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

Примечание: собственная разработка.

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

$$Счк = ЗПэ \times \sum_1^n КР, \quad (1)$$

где:

- n – коэффициенты результативности научных сотрудников,
- Счк – 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). Это может служить основанием для отражения в интегрированной отчётности стоимости человеческого капитала в качестве отдельного раздела, а не включения в традиционную систему отчётности, которая, в большей степени, связана с отражением расходов, возникших в процессе начисления заработной платы и отнесением её 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 отчётности о финансовых результатах), чем его текущей стоимости, которая должна отражаться в балансе.

В основе каждой стоимостной оценки всегда находится некая материальная субстанция (штука, час, сантиметр, публикация, печатные листы и др.), единице которой придаётся первичное стоимостное измерение (цена, тариф). По этой причине результат в натуральном выражении первичен по отношению к его последующему преобразованию в стоимость (учётную, отчётную, 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 могут быть разные уровни потребления, оплаты труда). Исходя из этого, в нашей методике критериями эталона учёного выбраны его функциональные достижения за отчётный период (баллы), а не текущий уровень его оплаты труда, так как оплата труда не всегда и необязательно бывает увязана с эффективностью труда учёного.

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 отчётности организации.

Для балансировки актива и пассива II раздела интегрированной отчётности 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 отчётность учреждения образования и науки позволит более полно показать экономическую ценность конкретного университета в сложившихся условиях хозяйствования.

Использование в качестве основы для расчётов 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 счёт 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.

Предложенная методика оценки человеческого капитала и отражения его в отчётности может служить основой, во-первых, для более объективной мотивации учёных 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.

## **Резюме**

К основным научным результатам данного исследования можно отнести следующие:

- научно обоснована модель формирования интегрированного балансового отчёта бюджетной организации, разработаны методика стоимостной оценки и порядок отражения в составе этого отчёта такого элемента, как „Человеческий капитал – функция”;
- в работе обоснованы натурально-вещественные критерии, которые могут применяться в качестве индикаторов результативности использования человеческого капитала, задействованного в бюджетной сфере, показан порядок измерения степени значимости каждого критерия в общей системе факторов и разработаны алгоритмы придания стоимостных оценок физическим показателям эффективности использования трудовых ресурсов;
- предложен четырехтактный механизм расчета стоимости человеческого капитала по методу эталонного сравнения. Такой подход направлен на обеспечение объективной оценки эффективности труда. Это позволяет формировать адекватные модели усиления мотивации научно-педагогических работников вузов путем установления зависимости оплаты их труда от достижения конкретных результатов посредством персонификации вклада в общие итоги деятельности трудового коллектива.

## Список литературы

1. Беккер Б. (2007), *Оценка персонала: как управлять человеческим капиталом, чтобы реализовать стратегию*, Вильямс
2. Голованова Е. (2011) *Инвестиции в человеческий капитал предприятия: учебное пособие*, в: Е. Голованова, С. Лочан, Д. Хавин, М. Инфра
3. Давидюк Т. (2011), *Развитие бухгалтерского учета человеческого капитала: теория и методология*, Lap Lambert Academic Publishing
4. *Интегрированная отчетность – возможности и перспективы развития в России*, Росатом, <http://www.rosatom.ru/journalist/news/f91ac9004c4c2af9b18eb9da0118fee> [15.11.2012]
5. *Интегрированная отчетность*, IFRS, <http://gaap.ru/news/129377/> [15.11.2012]
6. *Интегрированная отчетность*, PWC, <http://www.pwc.ru/ru/ifrs/express/september-2011-1.jhtml> [15.11.2012]
7. *Интегрированная отчетность: перспективы и опыт применения в России*, DA-стратегия, [http://www.seminar-go.ru/files/DA\\_Yakhnina.pptx](http://www.seminar-go.ru/files/DA_Yakhnina.pptx) [15.11.2012]
8. Конов Ю. (2010), *Цена интеллектуальной собственности*, в: Ю. Конов, Л. Гончаренко, Альфа-Пресс
9. Круподёрова А. А. (2012), *Интегрированная отчётность как форма конвергенции национальной системы бухгалтерского учёта бюджетных организаций с МСФОГС*, Бух.учёт и анализ 11, с. 30-34
10. Маслакова И. (2009), *Бухгалтерский учет интеллектуальной собственности*, И. Маслакова, С. Поленова, К. Дашков
11. Мухопад В. (2009), *Интеллектуальная собственность в мировой экономике знаний*, НИИ школьных технологий
12. Мухопад В. (2010), *Коммерциализация интеллектуальной собственности*, Инфра-М
13. *На один шаг ближе к интегрированной отчетности: новый подход в 21 веке*, МКИО, [http://www.ifrs.ru/upload/IR-Discussion-Paper-2011\\_single-rus.pdf](http://www.ifrs.ru/upload/IR-Discussion-Paper-2011_single-rus.pdf) [15.11.2012]
14. *Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учёта автономных учреждений и Инструкции по его применению*, Приказ Минисва Финансов Рос. Федерации, 2010, 183Н, <http://www.klerk.ru/doc/207589/> [15.10.2012]
15. Панков Д. А. (2009), *Экономическая оценка человеческого капитала в спорте: учеб-метод*, Д. А. Панков, С. Б. Репкин, Минск: Зорны Верасок
16. Панков Д. А. (2013), *Модель формирования интегрированного балансового отчёта бюджетной организации и методика оценки его элемента „Человеческий капитал-функция”*, Д. А. Панков, А. А. Круподёрова, Бух.учёт и анализ 1, с. 44-51

17. Панков Д. А. (2013), *Развитие теории и методики бухгалтерского учёта и отчётности бюджетных организаций на основе концепции конвергенции с международными стандартами*, Д. А. Панков, А. А. Круподёрова, Минск

## **Accounting model and evaluation of human capital of public sector organizations**

### **Abstract**

The definition of „human capital function” are described. The accounting model of evaluation and representation of human capital in integrated statements of public sector organizations were presented. The model is designed as important part of information managerial system. The links between results of activities of human capital and its value are established and measured. The set of economic criterios and factors groups of efficiency human capital in universities are described. The method of „etalon comparison” of evaluation of human capital in universities is worked our. The system of motivation employees is suggested. The directions of development quality characteristics rationalized.

### **Keywords**

human capital, accounting model and evaluation of human capital, integtated financial statements of public sector organizations