



ПРОБЛЕМЫ ОБЕСПЕЧЕНИЯ УПРАВЛЕНИЯ БУХГАЛТЕРСКОЙ ИНФОРМАЦИЕЙ

**Коллективная монография
под редакцией**

**д.э.н., профессора Мезенцевой Татьяны
Мартемьяновны**

**д.э.н., профессора Назаровой Веры
Леонидовны**

УДК 657(035.3)
ББК 65.052
П 78

Рецензенты:

Сатубалдин Сагандык Сатубалдиевич – д.э.н., профессор, академик НАН РК, президент Международной экономической академии Евразии – (Республика Казахстан г.Алматы)

Богатырева Валентина Васильевна - д.э.н., профессор Витебского государственного университета им. П.М. Машерова (Республика Беларусь, г.Витебск)

Рожнова Ольга Владимировна - д.э.н., профессор Финансового университета при Правительстве Российской Федерации

Курныкина Ольга Васильевна - д.э.н., профессор Финансового университета при Правительстве Российской Федерации

Проблемы обеспечения управления бухгалтерской информацией: Коллективная монография под редакцией д.э.н., проф. Мезенцевой Т.М. и д.э.н., проф. Назаровой В.Л. - Федеральное государственное образовательное бюджетное учреждение высшего образования «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации» (Финансовый университет) Москва и Алматинская академия экономики и статистики (Республика Казахстан) Алматы, 2019 – 308 с.

ISBN 978-601-7889-95-1

Монография включена в Научную Электронную Базу Российской индекс цитирования НЭБ РИНЦ

Коллективная международная (Россия - Казахстан) монография является научным трудом, в котором обобщены проведенные исследования, по проблемам обеспечения управления бухгалтерской информацией в 21 веке: учет, контроль, анализ. Настоящее исследование проведено в развитие общеуниверситетской (Федеральное государственное образовательное бюджетное учреждение высшего образования «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации») темы «Новая парадигма общественного развития в условиях цифровой экономики», фундаментальной темы «Развитие систем и национальных моделей бухгалтерского учета, анализа и аудита в информационном обществе». Монография представляет интерес для ученых, аспирантов, для магистров учетных и неучетных специальностей, изучающих проблемы современных систем учета и отчетности в России и странах Содружества. Монография может быть использована как на аудиторских занятиях, так и при самостоятельной работе студентов.

Рекомендовано к печати Ученым советом Алматинской академии экономики и статистики (Республика Казахстан, г. Алматы)

Логотип, посвященный 100-летию Финансового университета при Правительстве Российской Федерации, присвоен, согласно протоколу №14 от 23 мая 2019 г., заседания Департамента учета, анализа и аудита (Финансовый университет, г. Москва)

ISBN 978-601-7889-95-1

© Коллектив авторов, 2019

ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ	5
Исследование проблем обеспечения управления бухгалтерской информацией	5
Глава 1 ФИНАНСОВАЯ ОТЧЕТНОСТЬ: НАЦИОНАЛЬНЫЕ И МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ	
1.1 Совершенствование раскрытия информации о собственном капитале в финансовой отчетности	7
1.2 Российская практика применения МСФО (IAS) 2 «Запасы»	11
1.3 Учет аренды в соответствии с ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды» и международной практикой	15
1.4 Обеспечение внешнего и внутреннего управления образовательной организацией отчетными данными	21
Глава 2 ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА И КОНТРОЛЯ НАЛОГОВ И ОБЯЗАТЕЛЬНЫХ ПЛАТЕЖЕЙ	
2.1 Учетно-аналитическое обеспечение процессов налогообложения в условиях цифровой экономики	28
2.2 Бухгалтерский и налоговый учет договора уступки прав требований, особенности аудита	46
2.3 Учет прибыли и ее использования в качестве источника доходов государственного бюджета	55
Глава 3 ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА РАЗНЫХ НАПРАВЛЕНИЙ И ВИДОВ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ	
3.1 К вопросу о формировании стоимости строящихся объектов	64
3.2 Особенности бухгалтерского учета в строительных организациях	72
3.3 Предложения по совершенствованию информационно-аналитического обеспечения доходов и расходов в санаторно-курортных и оздоровительных организациях	77
3.4 Учет затрат и оценка релевантности данных для управления воспроизводством многолетних насаждений	86
3.5 Методы изучения трансферов в туризме	95
3.6 Совершенствование учета, контроля и управления производства экологически чистой продукции	104
3.7 Информационная база учета и управления человеческим капиталом	108
3.8 Мероприятия по совершенствованию бухгалтерского учета в строительной отрасли	119
Глава 4 ИНФОРМАЦИОННО-АНАЛИТИЧЕСКОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ УПРАВЛЕНИЯ, А ТАКЖЕ ОТДЕЛЬНЫХ ПРОЦЕССОВ, АКТИВОВ И ПАССИВОВ ОРГАНИЗАЦИИ	
4.1 Информационное обеспечение внутреннего управленческого аудита экономического субъекта	127
4.2 Методические аспекты формирования учетно-аналитической системы организации	136
4.3 Автоматизация бухгалтерского учета затрат на услуги водоснабжения и водоотведения: проблемы и пути их решения	142

7. Подготовка тары, инвентаря для производства и разлива упаковку продукции.

Получение этого вида информации необходим учет на основе этой информации проводится «управленческий контроль». Обеспечение этих требований в производстве экологически чистой продукции потребует постоянного составления плана, планирование вышеперечисленных мероприятий, и вместе с ними ведения управленческого учета имеющих место затрат.

А.И. Белоусов предлагает относить к числу затрат: - затраты связанные с повышением экологически чистой получаемой продукции [7, с.33]. Соглашаясь с автором следует отметить чисто в этом направлении К.Т.Тайгашинова во многих публикациях предлагает организацию учета затрат.

Управленческий учет будет формировать информацию, при необходимости оперативную в целях проведения экономического контроля за затратами, управленческого контроля процесса производства экологически чистой продукции. Сегодня необходимо производить экологически чистую продукцию. Наш взгляд своевременно и справедливо, исследование К.Т.Тайгашиновой и докторантов PhD Н.Бердимурат, А.Бердимурат, Ж. Абылайхан: «Актуальность производства экологически чистой продукции в современной бизнес - стратегии и в будущем не вызывает сомнений». Значительное ухудшение экологической обстановки в нашей стране, и в целом на всем земном шаре спрос на экологически чистую продукцию возрастает [8, с.12]. Спрос на диетическую продукцию постоянно растет. Поэтому необходимо производить, поставлять ее за рубеж, обеспечивать спрос населения в своей стране во исполнении программы правительства в целях сохранения здоровья нации.

3.7 Информационная база учета и управления человеческим капиталом

Вопросы бухгалтерского учета человеческого капитала недостаточно теоретически проработаны, в научной литературе отсутствует четкое определение (дефиниция) человеческого капитала, исследователи не пришли к общему мнению относительно способов его финансовой оценки. В бухгалтерском сообществе персонал компании признается как объект кадрового учета, но не признается как объект бухгалтерского, стоимостного учета.

Тенденцией развития бухгалтерского учета является учет активов и предоставление информации о ресурсах компании, которые не возможно полностью контролировать, которые не поддаются достоверной финансовой оценке, но использование которых приведет к получению экономических выгод. В состав объектов бухгалтерского учета предлагается включать не только собственность предприятия, а все ресурсы, над которыми предприятие осуществляет контроль.

Собственность представлена в основном в виде нематериальных активов (методы идентификации, оценки, учета и отражения в отчетности), в то время как интеллектуальная собственность (человеческий, структурный и потребительский капитал, гудвилл) комплексно еще не достаточно рассмотрена.

Среди направлений развития мировой экономики выделяется переход к цифровым технологиям, где основным ресурсом выступает информация. Этот ресурс имеет огромную ценность и выступает в рамках организаций в виде нематериального актива.

Должным образом на развитие бухгалтерского учета в цифровой экономике должна реагировать методология бухгалтерского учёта. Особенно актуальна проблема переосмысления и разработки методологии учёта затрат и калькулирования процессов и продукции. Решение проблемы вызвано необходимостью анализировать прошлую деятельность и планировать будущую.

Одной из важнейших частей системы бухгалтерского учёта выступает информационная составляющая двух подсистем – финансового и управленческого учёта. Отмечается переориентация с контрольной функции на информативную, базирующуюся на организации точек цифровой трансформации предприятия. Требуется разработка новых показателей, способов сбора и обработки не только финансовой информации, но и достаточности её интеграции с информацией о других сторонах бизнеса и внешней среды. Анализируя содержание литературных и научных источников, посвященных данной проблеме, можно утверждать, что развитие теории и совершенствование практики ведения бухгалтерского учета метафизически связано с расширением информационного потенциала существующего экономического пространства. При этом, IT технологии вызывают существенные модификации как в методологии, так и в прикладном направлении науки о бухгалтерском учёте.

Многие исследователи полагают, что основными направлениями трансформации, в аспекте совершенствования теории бухгалтерского учета и отчетности в условиях цифровой экономики, являются области трансформации цифровой экономики: производство, финансовые услуги, образование, здравоохранение, СМИ. Особо можно выделить исследование возможностей оценки новых учетных объектов, в качестве которых выступают интеллектуальный человеческий капитал, клиентская база, инновационные продукты, результаты НИОКР и т.п.¹¹²

Управление человеческим капиталом в современных условиях является управлением человеком в сторону усиления гуманизации человеческих отношений, что обуславливает дополнительную политическую актуальность темы человеческого капитала на международном уровне.

В теоретическом плане выяснение особенностей, принципов управления человеческим капиталом в современных высококонкурентных условиях может способствовать выработке прогнозных сценариев развития как еди-

¹¹² Karpova, T.P. Accounting management accounting of production: the concept of improvement thesis abstract for the degree of Doctor of Economic Sciences. M., 2004.

ничного предприятия, так и общества в целом в его макроэкономическом масштабе.

Оценка степени разработанности темы управления человеческим капиталом в современных высококонкурентных условиях позволила выявить теоретические лакуны, имеющиеся в работах, посвященных исследованию человеческого капитала.

Как показал анализ теоретических источников, управление человеческим капиталом не ограничивается исключительно экономическими исследованиями его стоимости и ценности (будущей стоимости), но и включает в себя исследование внешних социальных и ментальных (социально-психологических) эффектов, важных как для социальных отношений, так и для внутрисоциальной жизни общества, а также и для международной политики, если говорить о международных отношениях в области производства, распределения и использования знаний и умений, составляющих основу человеческого капитала.

Возрастающее значение человеческого капитала всегда связывалось с появлением нового типа работников – креативного класса в условиях корпорации знаний, характерной для нового типа экономики.

Согласно определению человеческого капитала¹¹³, можно выделить следующие его компоненты:

- возможности работников (образование, профессиональные навыки, опыт, сеть контактов, ценности и идеи);
- потенциал роста работников (потенциал работника к достижению целей организации за пределами своей нынешней роли);
- мотивация сотрудников (ценности фирмы как основа для мотивации сотрудников);
- инновационность деятельности сотрудников (вклад в создание новых продуктов и услуг компании, лояльность к переменам компании, желание учиться).

Разумеется, практически невозможно произвести оценку данных компонентов. Однако в целях измерения работы с человеческими ресурсами, было создано большое количество различных показателей эффективности, в том числе в части оценки затрат и ценообразования. Таким образом, появилась возможность оценить человеческий капитал при помощи подсчета возможности замены сотрудника, в том числе стоимости обучения или найма нового сотрудника. В качестве альтернативного способа оценки человеческого капитала исследователи Б. Лев и А. Шварц в 1971 году предложили¹¹⁴ оценить текущую стоимость всех доходов, которые сотрудник может принести компании в будущем.

¹¹³ Bykova, A.A., Molodchik, M.A. The impact of intellectual capital on the results company activities // Bulletin of St. Petersburg University. Series 8 "Management". - 2011. - Vol. 1. - p. 27-55

¹¹⁴ Lev, B., Schwartz, A. On the economic concept of human capital in financial statements // Accounting Review 46, 1971

Однако данные методы при попытке соответствовать требованиям бухгалтерской отчетности сталкиваются с проблемой в виде неоднозначной природы такого компонента интеллектуального капитала, как человеческий капитал, поскольку его сущность динамична и нестабильна для возможности точной оценки.

Термины «интеллектуальный капитал» и «нематериальные активы» зачастую используются как синонимы. Однако данный подход является неверным, поскольку между этими понятиями существует колоссальная разница. В то время как под интеллектуальным капиталом подразумевают практически все неосозаемые источники создания стоимости, нематериальные активы – это идентифицируемый неденежный актив, не имеющий материальной формы. Нематериальный актив – это ресурс, созданный в результате прошлых действий организации (в том числе покупки или непосредственного создания) и управляемый организацией, с помощью которого организация планирует в будущем получить экономическую выгоду.

Согласно данному подходу, нематериальные активы имеют следующие признаки:

- идентифицируемость;
- возможность юридической защиты;
- установленное право собственности;
- материальные доказательства, подтверждающие существование актива;
- создание в результате определенного события или идентифицируемого временного промежутка;
- возможность уничтожения или прекращения существования в результате определенного события или по истечению времени.

Очевидно, что лишь малая часть интеллектуального капитала может соответствовать вышеуказанным требованиям. Патенты и торговые марки в большинстве случаев удовлетворяют этим условиям. Однако многие другие объекты интеллектуального капитала под эти требования не подходят. Практически невозможно определить момент, когда возникает лояльность клиента к организации, зарождается инновационный дух компании или когда заканчивается компьютерная грамотность сотрудника. В этом и кроется основная причина, почему при работе с активами ИК используются не привычные формулы для расчета стоимости, а скорее интегральные схемы для определения приближенных значений.

К преимуществам моделирования относятся:

- 1) многократное использование для анализа различных ситуаций;
- 2) моделирование систем со сложным решением, которое не может быть выражено одним или несколькими математическими соотношениями;
- 3) требует математических навыков гораздо более низкого уровня, чем модели оптимизации (*optimization models*)¹¹⁵;

¹¹⁵ Rzhantsyna, V.S. Goodwill: Accounting and Taxation // Accounting. - 2007. - № 20

4) бухгалтерский учет фрактален, то есть существует бесконечное многообразие моделей, которые никогда не повторяются в точности, в результате преуспевает та научная или практическая школа, которая сконцентрирует модель, наиболее соответствующую стохастическим условиям рыночной экономики, что привело к использованию в учете нескольких сотен моделей.

Все эти позиции привели к необходимости разработки и апробирования генеральной модели бухгалтерского учета интеллектуального капитала.

Объекты учета в генеральной модели по отношению к рекомендуемым системам учета рассматриваются следующим образом:

- структурный капитал (отражается в финансовом и транзакционном учете: управленческом и стратегическом);
- потребительский капитал (не отражается в финансовом учете и отражается в транзакционном учете: управленческом и стратегическом);
- человеческий капитал (не отражается в финансовом учете и отражается в транзакционном учете: управленческом и стратегическом);
- гудвил (деловая репутация) отражается в финансовом учете и не отражается в транзакционном учете, то есть во избежание двойного счета, так как транзакционный учет регулирует стоимость деловой репутации с момента приобретения гудвила и результат относится на прогнозируемый гудвил. Деловая репутация подлежит регулярной переоценке.

Генеральная модель бухгалтерского учета интеллектуального капитала рассматривает объекты учета (структурный, потребительский, человеческий капитал, гудвил) с точки зрения общего построения процесса исследования сложной проблемы, отражаемой в виде блоков: учетно-аналитическое обеспечение; модель интеллектуального капитала; паттерн интеллектуального капитала; комплекс определяющих проблем финансового учета (структурированный план счетов; традиционный финансовый учет; интернациональная модель финансового учета); транзакционный учет; учет изменений; выраженные результаты учета в виде чистых активов и чистых пассивов; аудит; контроль.

Генеральная модель бухгалтерского учета интеллектуального капитала строится с точки зрения эффективного использования структурного, потребительского, человеческого капитала и гудвила с позиций выделения активов роста и рассмотрения пассивов как ожидаемой ценности, которая будет создана последующими инвестициями, то есть исходя из требований справедливой оценки и определения стоимости чистых пассивов в рыночной и справедливой оценках¹¹⁶.

Международные стандарты финансовой отчетности, как правило, относят интеллектуальный и человеческий капитал к внутренне созданному гудвилу – расходам, которые несет предприятие с целью получения будущих экономических выгод, не удовлетворяющим таким условиям признания нема-

¹¹⁶ Grafova, T O. Model of Financial, Transactional Management and Strategic Accounting of Intellectual Capital // Management Accounting Journal. - 2011. - №4.

териальных активов, как идентифицируемость (возможность отделения от других активов) и контроль (возможность закрепить за собой и ограничить для других права на получение экономических выгод). Расходы, возникающие при создании внутреннего гудвила, не подлежат капитализации и признаются в периоде их совершения согласно МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы».

Человеческий актив может быть идентифицирован, имеет доказательство своего существования, может возникнуть или прекратить свое существование в организации в идентифицируемый момент времени.

Признаки актива:

а) *Актив приносит экономические выгоды.* Рабочая сила является фактором производства, позволяющим работодателю производить и продавать произведенные работниками продукты, работы, услуги. Компания имеет возможность получать будущие экономические выгоды от использования человеческого актива на протяжении всего срока действия трудового договора.

б) *Наличие контроля над активом.* Приобретение компанией рабочей силы носит процесс найма, оформляется трудовым договором и приказом на работу. Предприятие обладает полномочиями в отношении актива, имеет возможность влиять на доход при помощи осуществления своих полномочий. Работодатель вправе предъявлять требования к уровню образования, стажу работы, опыту работы по специальности и др. требования. Устанавливается дата начала работы, место работы, режим рабочего времени и времени отдыха, размер и порядок выплаты заработной платы. Работодатель поручает сотруднику конкретную работу, контролирует ее выполнение, в случае невыполнения привлекает работника к дисциплинарной ответственности. Таким образом, работодатель контролирует объект актива.

в) *Оценка актива.* На этапе, когда трудовая деятельность еще не начата человек направляет свои усилия на получение воспитания и образования. В целях адаптации к постоянно меняющимся условиям трудового процесса работник неоднократно повышает квалификацию, совершенствует умения и навыки. Финансовая оценка человеческого актива представляет собой денежное выражение накопленных знаний умений и навыков индивидуума для получения обобщающих данных по организации при составлении финансовой отчетности.

Объект способен приносить экономические выгоды в будущем, компания имеет право на получение экономических выгод, первоначальная стоимость определяема и человеческий актив может быть выделен в качестве объекта бухгалтерского учета.

Бухгалтерский учет человеческого актива представляет собой упорядоченную систему сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении путем сплошного, непрерывного и документального учета.

Организация раскрывает в учетной политике способы ведения бухгалтерского учета человеческих активов, а именно: первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки, итогового обобщения.

В целях создания эффективного бухгалтерского учета и управленческой отчетности в условиях организации элементы человеческого капитала должны классифицироваться и учитываться как отдельные и независимые человеческий капитал-активы. При этом классификация человеческого капитала в некоторой степени выполнима: количество новых продуктов, оценка лояльности клиентов, процент сотрудников, имеющих ученую степень – данные количественные показатели практически тождественны активам человеческого капитала (человеческий, структурный и отношенческий капитал). Однако активы человеческого капитала зачастую взаимосвязаны, что исключает возможность отделения друг от друга и последующей независимой классификации. Именно из-за сложной природы человеческого капитала распространен подход к включению всех активов человеческого капитала в один актив – гудвилл¹¹⁷. Фактическая величина «гудвилл» есть сравнение рыночной стоимости материальных и нематериальных активов с контрактной ценой на приобретаемое предприятие (фирму). Если контрактная цена превышает рыночную стоимость всех активов, возникает положительный гудвилл. И, наоборот, если контрактная цена ниже рыночной стоимости всех активов, возникает отрицательный гудвилл¹¹⁸.

Однако данные количественные показатели все равно затруднительно перевести в денежную стоимость, чтобы включить их в отчетность или использовать в качестве механизма управления. Более того, даже если денежная оценка станет возможной, то убедить менеджмент в ее необходимости гораздо сложнее. Так, к примеру, если попытаться оценить уникальные бизнес-методы компании, то их патентование, оценка и определение стоимости может привести к потере их уникальности, например в результате публикации патентной документации, что понизит их «стоимость» и уничтожит конкурентное преимущество компании.

Вместе с тем, инициатива создания системы строгой отчетности, оценки и управления активами человеческого капитала должна исходить, прежде всего, от инвесторов и топ-менеджмента компании, которые готовы вкладывать свои ресурсы в создание и развитие человеческого капитала, и заинтересованы в принятии взвешенных решений на основании разработанной системы отчетности активов человеческого капитала. Разработка подобной системы отчетности требует от инвесторов определенных вложений, которые, впрочем, окупятся многократно в результате внедрения данной системы отчетности.

Рассматривая в качестве рабочего примера человеческий капитал, попробуем представить, что данный актив человеческий капитал и его характеристики будут отражены в системе отчетности компании. Предположим, что сотрудники рассматриваемой компании имеют более высокую компьютерную грамотность, чем сотрудники конкурентов, и что эта особенность явля-

¹¹⁷ Tseng, C., Goo, YJ. Intellectual capital and corporate value in an emerging economy: empirical study of Taiwanese manufacturers // R&D Management. Vol. 35, issue 2, 2005. pp. 187-201.

¹¹⁸ Lev, B., Schwartz, A. On the economic concept of human capital in financial statements // Accounting Review. 46, 1971.

ется конкурентным преимуществом организации и, следовательно, причиной создания стоимости. Разумеется, в данном случае инвесторы компании будут готовы инвестировать в мероприятия по повышению компьютерной грамотности сотрудников, а значит, разработка такой системы отчетности для организации необходима, ведь если компьютерная грамотность сотрудников – это конкурентный актив компании, то он обязательно должен быть отражен в бухгалтерской отчетности.

Однако сложно оценить рост компьютерной грамотности персонала, возникший благодаря вложениям инвесторов, и отделить его от предыдущего уровня компьютерной грамотности, а также от всей совокупности ИТ-навыков сотрудников (таких как программирование, системное администрирование и т.д.) и общей организационной культуры компании. Это порождает проблему денежной оценки такого отдельно взятого актива, как компьютерная грамотность персонала, а значит, не позволит определить необходимые вложения инвесторов для роста и управления этим активом.

В то же время, компания не может погасить долг перед кредиторами при помощи ИТ-навыков сотрудников или части организационной культуры, поощряющей освоение компьютерной грамотности, учредители не могут ликвидировать ИТ-навыки сотрудников в результате банкротства компании, а сэйлз-менеджмент не в состоянии продать этот человеческий капитал-актив лицам, желающим его приобрести. Таким образом, учитывая, что ИТ-грамотность сотрудников – актив, не имеющий ликвидности на рынке, инвесторы и учредители компании не всегда поддерживают разработку специальной системы отчетности для учета человеческого капитала-активов.

В связи с этим, многие инвесторы не готовы вкладывать средства в создание подобной системы отчетности человеческого капитала-активов, а многие финансовые аналитики не могут извлечь выгоду согласно существующей системе отчетности, ввиду проблематичной денежной оценки человеческого капитала - активов.

Интеллектуальные ресурсы компании – основные генераторы стоимости в экономике знаний¹¹⁹. В связи с этим, такая инициатива менеджмента знаний, как создание отчетности ИК в управленческих целях может помочь расширить перечень возможностей для оценки человеческого капитала на организационном уровне. Данная инициатива, увязывающая анализ и оценку человеческого капитала, позволит структурировать приоритеты и цели организации, что в условиях экономики знаний становится первоочередной задачей.

Я. Фитц-енц сетует: «Насколько бухгалтерский учет игнорировал человеческий капитал, можно увидеть практически в любой книге по бизнес-коэффициентам.....показатели, относящиеся к работникам, появляются лишь единожды, и то в качестве расхода, а отнюдь не прибыли»¹²⁰.

¹¹⁹ Wang, WY., Chang, C. Intellectual capital and performance in causal models: Evidence from the information technology industry in Taiwan // Journal of Intellectual Capital. Vol. 6, issue 2, 2005. pp. 222-236.

¹²⁰ 6. Fitts-ents, Ya. Return on investment in staff. Measuring the economic value of staff – M.: Vershina. 2006. 320 s.

Э. Фламгольд, выделял три основных критерия признания человеческих ресурсов как актива: потенциальная выгода, наличие прав владения или контроля со стороны хозяйствующего субъекта, измеримость в денежном выражении¹²¹.

Противники концепции HRA полагают: человеческие ресурсы не могут отражаться в учете в качестве актива вследствие того, что компания не имеет права собственности на человека.

Исследователи стремятся учесть всю полноту факторов, оказывающих воздействие на величину оценки человеческого капитала: здоровье, уровень культуры, интеллектуальные качества индивидуума и т.п., предлагаются формулы расчетов, по которым величина стоимости человеческого капитала «невывисляемая».

Для целей инвестиционных проектов, бизнес планов важно наличие базы данных для вычислений, чтобы все корпорации рассчитывали стоимость единообразно (по единой методике), в этом случае показатель для инвесторов будет информативен.

Г. Беккер стоимость человеческого капитала определял по инвестициям на специальную подготовку. Это потраченное время и усилия самого обучающегося работника, преподавательской деятельности, осуществляемой другими, а также используемого оборудования и материалов. К инвестициям в человеческий капитал Г. Беккер относил также оплату услуг агентств занятости, расходы на поиски нового места работы, время, затрачиваемое на интервьюирование, тестирование, наведение справок и канцелярскую деятельность, инвестиции в здоровье, обеспечивающие повышение производительности труда [1].

Б. Ньюмен утверждает, что в определенной степени капитализация человеческого капитала отражается в такой статье отчетности, как «гудвилл» и полагает, что стоимость человеческого интеллектуального капитала оценивается покупателями приобретаемой компании [11].

Я. Фитценц к расходам на человеческий капитал (HCCF) относит выплаты по ведомости сотрудников и льготы, затраты на непостоянную рабочую силу, потери из-за отсутствия сотрудников на рабочем месте, потери от текучести кадров [6].

Компетенции определяют и навыки, необходимые для эффективного выполнения работы, в то время как человеческий капитал рассматривает глобальную проблему. То есть, компетенции относятся к разложению, дезинтеграции и реализации человеческого капитала. Таким образом, человеческий капитал рассматривается как единое целое, или разумное с ценностью и уникальностью знаний. Принимая во внимание взаимосвязь между компетенциями и человеческим капиталом, возникает следующий вопрос о том, что мы рассматриваем, какие компетенции определяют человеческий капитал в компании? Достаточно

¹²¹ Flamholtz, Eric G.: Human Resource Accounting: Advances in Concepts, Methods and Applications The Jossey-Bass management series, Izdatel' Springer Science & Business Media -2012. 390 s.

ли сказать, что это ценно или уникально? Или: можно ли определить, какие условия компетенции и определить ценность и уникальность человеческого капитала? Значение и уникальность человеческого капитала - это два понятия, которые различаются по содержанию, и в этой связи они связаны со стратегией компании, что четко указывает на определение этих двух значений [3].

Человеческий капитал в аудите имеет фундаментальное значение в аудиторской отрасли. Влияет ли человеческий капитал в аудиторской деятельности (на уровень образования, на уровень заказчиков аудиторов) на вероятность финансового искажения. Есть ли связь между профессиональным опытом, уровнем образования и финансовым искажением. Однако остается открытым вопрос о том, влияет ли человеческий капитал в аудиторской деятельности на качество аудита. Человеческий капитал может быть сформирован посредством образования и профессионального опыта, полученного на рабочем месте, обучение, потребление и глубокое знание экономической системы. Среди этих факторов образование и профессиональный опыт рассматриваются как два важнейших аспекта человеческого капитала. Образование, важный компонент человеческого капитала, может помочь людям улучшить свои познавательные способности и решить этические проблемы человеческого капитала в аудиторской деятельности.

Организационное обучение становится все более важным для стратегического обновления организаций в условиях цифровой и наукоемкой экономики. Организации, обладающие огромным разнообразием, особенно успешны в нынешних условиях, когда фирмы должны быть эффективными и быстро адаптироваться к изменениям. Результаты исследований показывают различия в обучении между маркетинговыми и производственными подразделениями, а также различные методы управления персоналом и видов человеческого капитала. Человеческий капитал выступает посредником между практикой HRM и обучением [4].

В условиях ориентации на информационные потребности стейкхолдеров в цифровой экономике повышаются требования к раскрытию информации, сокращению сроков подготовки и представления бухгалтерской (финансовой) отчетности. «Регулирующие органы многих стран мира и дальновидные руководители современного бизнеса уже активно продумывают изменения, необходимые для того, чтобы преуспеть в условиях повышенного риска, когда к их бизнесу будет предъявляться больше требований»¹²².

Человеческий капитал представляет собой совокупность относительно устойчивых качеств индивидов, определяющих способность людей генерировать эффективные решения и позволяющих создавать и распространять инновации в окружающем мире. Важнейшие функции данного компонента интеллектуального капитала как единой экономической ценности любого бизнеса заключаются в создании и распространении инноваций, создании и использовании уникальных решений возникших проблем. Функционирова-

¹²² Kaspin, L. Ye. Possibilities of using XBRL in the formation of integrated reporting / L. E. Kaspin // Innovative development of the economy. -2013. -No 1 (13). -WITH 148-149

ние человеческого капитала служит обновлению, развитию и прогрессированию экономических субъектов [12].¹²³

На текущий момент потребность в эффективной системе отчетности нематериальных активов остается высокой, и концепция человеческого капитала, совместно с обыкновенной финансовой отчетностью, для этих целей является наиболее подходящей в условиях новой экономики, где знание является источником богатства. Нами были исследованы причины необходимости создания системы человеческого капитала-отчетности, а также факторы, которые препятствовали для внедрения человеческого капитала - отчетности на большинстве хозяйствующих субъектов.

Человеческий капитал-активы с трудом поддаются классификации, оценке и идентификации и зачастую могут использоваться лишь в совокупности с другими человеческий капитал-активами, что затрудняет их отдельную оценку, и, в конечном счете, влияет на надежность предложенных систем человеческого капитала-отчетности. В то же время неэффективный рынок человеческого капитала-активов не позволяет произвести точную оценку и многократно увеличивает цену контракта при сделке с участием человеческого капитала-активов, что, в свою очередь, влияет на участников рынка и владельцев активов, которые не ходят вкладывать свои ресурсы в создание системы отчетности человеческого капитала-активов ввиду высоких издержек. Однако самой важной проблемой в этой области являются разногласия между практикой и теорией человеческого капитала, поскольку до тех пор, пока бухгалтерский учет нематериальных активов и бухгалтерский учет человеческого капитала не будут отделены друг от друга, возможность создания точной системы отчетности активов человеческого капитала является спорным моментом.

Необходимо, чтобы теоретические результаты были использованы при разработке методик и конкретных рекомендаций, практическая реализация которых будет способствовать эффективному внедрению и развитию системы бухгалтерского учёта человеческого капитала в цифровой экономике. Кроме того, ситуация полагает, что есть необходимость накопления опыта ведения учёта и раскрытия экономической информации в отчётности на основе кардинальных модификаций в сфере получения, обмена и обработки экономической информации в цифровой экономике.

Наблюдение и измерение человеческого капитала на сегодняшний день возможно лишь в системе управленческого учета организации. Но и здесь еще не создана концептуальная основа финансовой оценки человеческого капитала, которая бы широко использовалась бы для управления им: нет однозначного суждения о подходах к финансовой оценке человеческого капитала, к раскрытию финансовых показателей интеллектуальных и деловых качеств, трудовых результатов.

¹²³ Pronina, I.V. Intellectual capital: essence, structure, functions. - M: VES, 2008. - 178 p.

Рыжова Жанна Анатольевна Аспирант кафедры учета, анализа и аудита ФГАОУ ВО «Крымский федеральный университет им. В.И. Вернадского» Институт экономики и управления Россия, Республика Крым, г. Симферополь

Волошина Елена Ивановна к.э.н., доцент кафедры учета, анализа и аудита Института экономики и управления (структурное подразделение) ФГАОУ ВО «Крымский федеральный университет им. В.И. Вернадского» Республика Крым, г. Симферополь

Сметанко Александр Васильевич д.э.н., доцент кафедры учета, анализа и аудита Института экономики и управления ФГАОУ ВО «Крымский федеральный университет им. В.И. Вернадского» Республика Крым, г. Симферополь

Кулякина Елена Леонидовна ассистент кафедры учета, анализа и аудита Института экономики и управления ФГАОУ ВО «Крымский федеральный университет им. В.И. Вернадского» Республика Крым, г. Симферополь

Алейникова Марина Юрьевна к.э.н., доцент, доцент Департамента учета, анализа и аудита Финансового университета при Правительстве Российской Федерации, г. Москва

Блинова Ульяна Юрьевна д.э.н., профессор, профессор Департамента учета, анализа и аудита Финансового университета при Правительстве Российской Федерации г. Москва

Сорокина Елена Степановна старший преподаватель кафедры учета, анализа и аудита Крымского института экономики и управления ФГАОУ ВО «Крымский федеральный университет им. В.И. Вернадского» Республика Крым, г. Симферополь

Терлова Валентина Ивановна, к.э.н., доцент кафедры учета, анализа и аудита Института экономики и управления, ФГАОУ ВО «Крымский федеральный университет им. В.И. Вернадского» Республика Крым, г. Симферополь

Мезенцев Алексей Александрович к.э.н., доцент кафедры бухгалтерского учета и налогообложения экономического факультета ОУП ВО «Академия труда и социальных отношений» г. Москва

Грекова Вита Анатольевна к.э.н., доцент кафедры учета, анализа и аудита, Крымский федеральный университет имени В.И. Вернадского Институт экономики и управления (структурное подразделение), Республика Крым, г. Симферополь

АВТОРЫ ИЗ БЕЛОРУССИИ

Глинник Елена Павловна канд. экон. наук, доцент кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита в торговле Белорусского государственного экономического университета

Зенькова Инга Владимировна к.э.н., доцент кафедра экономики, Полоцкого государственного университета

Тиванова Анна Александровна аспирант кафедры экономики, Полоцкого государственного университета

АВТОРЫ ИЗ КАЗАХСТАНА

Назарова Вера Леонидовна д.э.н., профессор, зав. Кафедрой «Учет, аудит и статистика» Алматинской академии экономики и статистики

Березюк Валентина Ивановна к.э.н., доцент зав. кафедрой «Бухгалтерский учет и аудит», Карагандинского экономического университета Казпотребсоюза

Тяйгашинна Кусникамал Тортубаквна д.э.н., профессор Алматинской академии экономики и статистики

Ержанов Мухтар Салтаевич д.э.н., профессор, Университет «Туран»

Ержанов Абдулла Калиевич д.э.н., профессор Алматинской академии экономики и статистики

Корженгулова Асия Акановна к.э.н., профессор Алматинской академии экономики и статистики

Сапарбаева Сауле Саулебаевна – к.э.н., ассоциированный профессор, кафедра «Учет и анализ» Евразийский Национальный университет им. Л.Н. Гумилева, г. Нур-Султан, Казахстан

Турбекова Бажан Отемаратовна – к.э.н., и.о. доцента кафедры «Учет и анализ» Евразийский Национальный университет им. Л.Н. Гумилева, г. Нур-Султан, Казахстан

Акимова Бибигуль Жармухаметовна – к.э.н., и.о. доцента кафедры «Учет и анализ» Евразийский Национальный университет им. Л.Н. Гумилева, г. Нур-Султан, Казахстан

Когут Оксана Юрьевна старший преподаватель, докторант 2 курса специальности «Учет и аудит» Казахский Национальный университет имени аль-Фараби

Бердимурат Назымгуль докторант PhD Университет «Нархоз»

Бердимурат Арман докторант PhD Университет «Нархоз»

АВТОРЫ ИЗ КИРГИЗИИ

Исраилов Мукаш Исраилович д.э.н., профессор, зав. кафедрой Бухгалтерского учета, анализа и аудита Кыргызско-российского славянского университета имени Б.Н. Ельцина

Кулова Эркина Усеналиевна д.э.н., профессор, декан Экономического факультета Кыргызского национального университета им. Ж.Баласагына

Сурапаев Туратбек Джамалбекович д.э.н., профессор, проректор по административно-хозяйственной работе Кыргызского национального университета им. Ж.Баласагына

Нуралиева Чолпон Аскарровна д.э.н., профессор, Кыргызско-российского славянского университета имени Б.Н. Ельцина

Малисова Салтанат Абдысатаровна к.э.н., доцент Международная академия управления, права, финансов и бизнеса Кыргызская Республика, г. Бишкек

Нудель Сара Акылбековна преподаватель кафедры Бухгалтерский учет, анализ и аудит Экономического факультета Кыргызского национального университета им. Ж.Баласагына

АВТОРЫ ИЗ ТАДЖИКИСТАНА

Зокирова Фарзона Джумаевна, ассистент кафедры бухгалтерского учета, аспирант Таджикского национального Университета

ПРОБЛЕМЫ ОБЕСПЕЧЕНИЯ УПРАВЛЕНИЯ БУХГАЛТЕРСКОЙ ИНФОРМАЦИЕЙ

Коллективная монография

под редакцией

д.э.н., профессора Мезенцевой Татьяны Мартемьяновны

д.э.н., профессора Назаровой Веры Леонидовны

Подписано в печать 24.06.2019

Печать офсетная Формат 60*84 1/16

Усл.п.л.19.2. Тираж 1000 экз.

Отпечатано в ТОО «Жания-Полиграф»

г.Алматы, ул. Жандосова 58, оф. 114.