



ԱՐՄԵՆ ՃՈՒՂՈՒՐՅԱՆ

ՀՊՏՀ կառավարչական հաշվառման և աուդիտի ամբիոնի պրոֆեսոր,
պնպրեսագիտության դոկտոր

ՆՈՆԱ ԽԱԶԱՏՐՅԱՆ

ԵՊՀ գործարարության և կառավարման ամբիոնի դոցենտ,
պնպրեսագիտության թեկնածու

ՄԱՐԴԿԱՅԻՆ ԿԱՊԻՏԱԼԻ ՀԱՇՎԱՊԱՀԱԿԱՆ ՀԱՇՎԱՌՄԱՆ ՄԵԹՈՂԱԲԱՆԱԿԱՆ ՀԻՄՆԱԽՆԴԻՐՆԵՐԸ ԿԱԶՄԱԿԵՐՊՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐՈՒՄ

Մարդկային կապիտալը, հանդիսանալով ձեռնարկատիրական գործունեության շարժիչ ուժը, իր պապշած արժևորումը դեռևս չի ստանում կազմակերպությունների կողմից և չի ընդգրկվում հաշվապահական հաշվառման համակարգում: Ավելին, ֆինանսական հաշվառման միջազգային ստանդարտները, որոնք համակողմանիորեն կարգավորում են կազմակերպությունների կողմից հաշվապահական հաշվառման հաշվետվություններում հրապարակվող հոդվածների ճանաչումն ու արժևորումը, մինչ օրս չրջանցում են մարդկային կապիտալի հաշվետվական մեկնաբանումների ոլորտը: Այնինչ, կազմակերպությունների աշխատակիցները, որոնք առանցքային դերակատարում ունեն պնպրեսական օգուտների ներհոսքերի սպահովման գործընթացում, պետք է ճանաչվեն որպես ակտիվներ և արտացոլվեն ֆինանսական իրավիճակի մասին հաշվետվությունում: Հոդվածում ներկայացվում է կազմակերպության կողմից օգտագործվող մարդկային կապիտալի հաշվապահական հաշվառման նոր մեթոդաբանություն՝ հիմնվելով ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային սկզբունքների վրա: Այս նպատակով ներկայացվում են, թե հաշվապահական հաշվառման համակարգում ինչ սկզբունքով պետք է ճանաչվեն և չափայնության ենթարկվեն աշխատանքային ռեսուրսները և դրանք հաշվեկշռող մարդկային կապիտալը, հրապարակ-

վող ֆինանսական հաշվետվություններում երբ և ինչպես պետք է իրականացվեն կազմակերպությունների կողմից մարդկային կապիտալի վերագնահատումներ:

Հիմնաբառեր. մարդկային կապիտալի հաշվառում, աշխատանքային ռեսուրսներ, ակտիվների վերագնահատում, ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտներ

JEL: J24, O15

Ներածություն. Արտադրության միջոցները հաշվապահական հաշվառման կողմից ակտիվ են ճանաչվում հենց այն պատճառով, որ կազմակերպություններում դրանց օգտագործմամբ ապահովվում են ոչ ընթացիկ (շենքեր, սարքավորումներ, շարժակազմ) և ընթացիկ (պաշարներ, դրամական միջոցներ և դրանց համարժեքներ) տնտեսական օգուտներ: Սակայն, մյուս կողմից, եթե կազմակերպությունները չներգրավեն աշխատուժ, ապա հաշվապահական հաշվառման կողմից ճանաչված ակտիվները չեն գործի և պարզապես չեն ապահովի տնտեսական օգուտների ձևավորում: Ուրեմն, հարց է առաջանում՝ ինչո՞ւ աշխատուժն ավանդաբար չի դիտարկվում որպես ձեռնարկատիրական գործունեության ակտիվների բաղադրիչ և չի համարվում հաշվապահական հաշվառման օբյեկտ:

Մեր կարծիքով՝ եթե ժամանակակից պայմաններում մարդկային կապիտալն է համարվում տնտեսության զարգացման առաջնային գործոն, ապա այն պետք է իր արժեքային գնահատականը ստանա նաև կազմակերպության կողմից օգտագործվող աշխատուժի կտրվածքով վերջինս դիտարկելով որպես ակտիվ:

Գրականության ակնարկ: Ժամանակակից տնտեսագիտությունը երկրի տնտեսական առաջընթացը պայմանավորում է մարդկային կապիտալի զարգացմամբ: Հետարդյունաբերական հասարակության գլխավոր կապիտալը դառնում է մարդը, ուստի, տնտեսական աճի ավանդական գործոնները՝ կապիտալի կուտակումը, բնակչության թվաքանակի աճը, գիտատեխնիկական առաջընթացը և աշխատանքի արտադրողականությունը, պետք է դիտարկել նոր մոտեցումներով ու գնահատականներով¹:

Մարդկային կապիտալի՝ որպես արտադրության գործոնի, առանձնացումը կարևորվում է այն առումով, որ կազմակերպություններին այն տալիս է լրացուցիչ մրցակցային առավելություններ և երկրորդ՝ արտադրության մյուս գործոնների համեմատությամբ ունի ավելի բարձր արտադրողականություն: Մարդկային կապիտալի գաղափարը խոր արմատներ ունի տնտեսագիտական մտքի պատմության մեջ (*Ա. Սմիթ, Ա. Մարշալ*): Ա. Մարշալն իր «Սկզբունքներում» բավականին մանրամասնորեն նշում է այն գործոնները, որոնք հետագայում պիտի դառնան մարդկային կապիտալի բաղկացուցիչները: Մասնավորապես, նա ազգային հարստության աճը կապում է գիտելիքի և կազմակերպման հետ՝ մեծ նշանակություն վերագրելով նաև բնակչության կրթությանը, առողջությանը և ուժին²:

¹ Տե՛ս **Հ.Ա. Մարզպանյան**, Տնտեսական աճի և մարդկային զարգացման կապի բնույթը Հայաստանում, զարգացման հնարավոր հետազոծեր, Տեղեկատվական տեխնոլոգիաներ և կառավարում, N 5, Եր., 2008 թ., էջ 28:

² Տե՛ս **Մարշալ Ա.**, *Принципы экономической науки*, М., Экономика, 1992, էջ 42:

Սակայն, որպես տնտեսագիտական մտքի առանձին վերլուծական բաժին, մարդկային կապիտալի տեսությունը ձևավորվել է 20-րդ դարի 50-60-ական թվականներին: Այս տեսության հեղինակը ամերիկյան հայտնի տնտեսագետ, Նոբելյան մրցանակի դափնեկիր *Թ. Շուլցն* է³, իսկ բազային տեսական մոդելը մշակվել է Նոբելյան մրցանակի դափնեկիր *Գ. Բեքերի* «Մարդկային կապիտալ» գրքում (1964 թ.)⁴: Որպես ամբողջական հայեցակարգ՝ մարդկային կապիտալի հիմնախնդիրները հիմնականում կենտրոնանում են մարդկային կապիտալում ներդրումների և դրանց արդյունավետության գնահատման վրա: Այս տեսության ներկայացուցիչների բազմաթիվ բնորոշումները հանգում են նրան, որ մարդիկ, իրենց վրա ներդրումներ կատարելով, մեծացնում են սեփական արտադրողական և սպառողական ունակությունները՝ զգալիորեն փոփոխելով եկամուտների կառուցվածքը: Հետևաբար, մարդկային կապիտալը ներկայացնում է ոչ թե բնածին ունակությունները, այլ մարդու ձեռք բերած և կուտակած կարողությունները, որոնք կարող են ձևավորվել յուրաքանչյուր անհատի կենսագործունեության ընթացքում: Բնածին հատկություններն այս դեպքում հանդես են գալիս միայն որպես մարդկային կապիտալի արդյունավետ ձևավորմանը նպաստող գործոններ⁵:

Մարդկային կապիտալի համադրելիությունը կապիտալի մյուս տեսակներին, իհարկե, որոշ դեպքերում վիճելի է: Որպես այս կապիտալների միջև տարբերության ապացույց, նախևառաջ, բերվում է այն փաստարկը, թե ժամանակակից հասարակության մեջ, ի տարբերություն սարքավորման կամ արժեթղթերի փաթեթի, մարդը չի կարող առք ու վաճառքի առարկա լինել: Եվ որպես հետևանք, շուկայում սահմանվում է մարդկային կապիտալի միայն «վարձակալման» գինը՝ որպես աշխատավարձի մեծություն⁶:

Սակայն, եթե անդրադառնում ենք կապիտալի ավանդական սահմանման եզրույթին, ըստ որի՝ ձեռնարկատիրական գործունեությունում կապիտալը համարվում է ավելացված արժեք ապահովող ռեսուրս⁷, ապա պարզ է դառնում, որ այն կարելի է դիտարկել նաև որպես կազմակերպություններում կիրառվող հաշվապահական հաշվառման ուսումնասիրման օբյեկտ:

Հետազոտության մեթոդաբանություն: Աշխատանքային ռեսուրսների ակտիվ ճանաչման, չափման և վերագնահատման հիմնախնդիրները դեռևս իրենց լուծումները չեն ստացել ինչպես գործնական ոլորտում, այնպես էլ տեսական հետազոտություններում:

Ըստ գործող օրենսդրության՝ ակտիվը կազմակերպության կողմից վերահսկվող միջոց է՝ որպես կատարված գործառնությունների (դեպքերի) արդյունք, որից ակնկալվում է ապագա տնտեսական օգուտների ներհոսք⁸: Եթե

³ St'u Schultz T.W., Investment in Human Beings. Chicago, University of Chicago Press, 1962, էջ 28-32:

⁴ St'u Becker G.S., Investment in Human Capital: A Theoretical Analysis//Journal of Political Economy, vol. 70, No. 5, Part 2, 1962, էջ 9-49:

⁵ St'u Մ.Ռ. Պողոսյան, Մարդկային կապիտալի մեկնաբանումների շուրջ, Տնտեսության զարգացման արդի հիմնախնդիրները Հայաստանի Հանրապետությունում, Միջազգային գիտաժողովի նյութեր, 13-14 հունիսի 2014 թ., ԵՀՀ, Եր., էջ 66-74:

⁶ St'u Дятлов С.А., Основы теории человеческого капитала, СПб, М. 1994, էջ 83:

⁷ St'u Galiev E. Sh., Human Capital Reproduction in Economic Cycle Range, Scientific Conference materials, Kazan State University, 2009, էջ 52:

⁸ St'u «Հաշվապահական հաշվառման մասին» ՀՀ օրենքը, 2011, հոդված 5:

այս մոտեցմամբ մեկնաբանենք աշխատանքային ռեսուրսների ընդգրկումը ձեռնարկատիրական գործունեության ոլորտում, ապա կարող ենք համոզմունք հայտնել, որ կազմակերպությունում օգտագործվող մարդկային կապիտալն ապահովում է տնտեսական օգուտների ներհոսք, և այդ առումով այն նույնպես պետք է արտացոլվի կազմակերպության հաշվապահական հաշվեկշռում: Այդ դեպքում հարց է առաջանում, թե ինչ մոտեցմամբ պետք է չափվեն այդ ակտիվները:

Արդեն իսկ վճարվող աշխատավարձը կազմակերպությունը համարում է աշխատանքային ռեսուրսների արդյունք և ներառում է ձեռնարկատիրական գործունեության ծախսերի կազմում: Սակայն, ի տարբերություն ոչ ընթացիկ ակտիվների, որոնց օգտագործման արդյունքը մաշվածքի ձևակերպում է ստանում, աշխատանքային ռեսուրսներին վճարվող աշխատավարձի նկատմամբ այդ մոտեցումը նպատակահարմար չէ կիրառել, քանի որ աշխատուժը չի կարող տարիների ընթացքում ամորտիզացվել և դրա հիմքով արժեքային գնահատումներ չեն կարող կատարվել:

Այս առումով, ակտիվ ճանաչված աշխատանքային ռեսուրսների հաշվապահական հաշվառման մեթոդաբանությունը հանդես է գալիս որոշակի առանձնահատկություններով, որոնք, մեր կարծիքով, հետևյալն են.

Անսոցիալ, թեև կազմակերպությունում օգտագործվող աշխատանքային ռեսուրսներն իրենց արժեքով կարող են զգալի տեսակարար կշիռ զբաղեցնել հաշվեկշռի հանրագումարում, այնուամենայնիվ, դրանք չեն կարող գնահատվել իրական արժեքով: Եթե ըստ գործող հաշվապահական միջազգային ստանդարտների, ակտիվների արժեքը չափվում է իրական արժեքով, այսինքն՝ այն գնով, որը, չափման ամսաթվի դրությամբ, շուկայի մասնակիցների միջև սովորական գործարքում կստացվեր ակտիվի վաճառքից⁹, ապա ակտիվ ճանաչված աշխատանքային ռեսուրսները փոխանակման կամ վաճառքի ենթակա չեն, ուստի, դրանց իրական արժեքը չի կարող որոշվել ավանդական մոտեցումներով:

Երկրորդ, ակտիվ ճանաչված աշխատանքային ռեսուրսները, որպես կանոն, կազմակերպություններում օգտագործվում են մեկ տարուց ավելի ժամկետով, սակայն երկարաժամկետ կտրվածքով չեն ամորտիզացվում, ինչպես ոչ ընթացիկ ակտիվները (շենքեր, սարքավորումներ և այլն): Եվ հիմնական պատճառն այն է, որ այս ակտիվներն առանձնահատուկ են հենց նրանով, որ իրենց արժեքային բաղադրիչով մասնակից են դառնում կազմակերպության ծախսերում՝ աշխատավարձի պարտավորությունների ձևով: Բացի դրանից, հավաքագրված և օգտագործվող աշխատանքային ռեսուրսները կազմակերպություններում արդեն իսկ բարձրարժեք ակտիվ են հանդիսանում, որի արժեքը հիմնականում ոչ թե նվազելով ամորտիզացվում է, այլ ճիշտ հակառակը՝ աճ է ապրում՝ որպես արտադրության միջոցների առանցքային բաղադրիչ:

Երրորդ, ակտիվ ճանաչված աշխատանքային ռեսուրսները կազմակերպություններում պարբերաբար պետք է վերագնահատվեն՝ ելնելով ոչ թե դրանց շուկայական արժեքի փոփոխություններից, ինչպես մյուս ակտիվների

⁹ Տե՛ս Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային 13-րդ ստանդարտ «Իրական արժեքի չափումը», 2009, հոդված 15, կետ 2:

զծով (հիմնական միջոցներ, պաշարներ), այլ մարդկային կապիտալում լրացուցիչ ներդրումներ կատարելիս կամ կապիտալի այդ մասի օգտագործման հատույցի կտրուկ տատանումներից:

Վերլուծություն: Հաշվապահական հաշվառման կողմից մարդկային կապիտալի ճանաչման հիմնախնդիրները վերջին տարիներին արծարծվել են մասնագիտական գրականությունում: Մասնավորապես, հեղինակներն առաջարկում են աշխատանքային ռեսուրսները ճանաչել որպես ակտիվ և ներառել կազմակերպությունների ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում¹⁰: Ընդ որում, առաջարկվում է պարբերաբար վերագնահատել այդ ակտիվները՝ ելնելով դրանց արժեքի փոփոխություններից և վերագնահատման արդյունքները ներկայացնել կազմակերպությունների ֆինանսական արդյունքների հաշվետվությունում: Հեղինակներն անգամ առաջ են քաշում աշխատանքային ռեսուրսների չափման և որպես ակտիվ ճանաչման անհրաժեշտությունը մակրոտնտեսական հարթությունում առաջարկելով վարել երկրի մակարդակով ազգային հարստության ձևավորման հաշվեկշիռ: Ընդ որում, հաշվեկշռի ակտիվում առաջարկվում է ներկայացնել մակրոմակարդակում ամփոփված ոչ ընթացիկ, ընթացիկ ակտիվների, աշխատանքային ռեսուրսների հողվածներ, իսկ պասիվում՝ դրանց հաշվեկշռել «Ազգային հարստություն» հաշվապահական հողվածը¹¹:

Մյուս կողմից, մասնագիտական գրականությունում դեռևս իրենց պատասխանները չեն ստացել հետևյալ հարցադրումները. ինչպե՞ս պետք է չափել ակտիվ ճանաչված աշխատանքային ռեսուրսների արժեքային մեծությունը և ինչպե՞ս պետք է կատարել դրա հետագա վերագնահատումները: Այս հարցում կարծիքները բազմազան են: Մասնավորապես, փորձ է արվում մակրոտնտեսական մակարդակով չափելի դարձնել մարդկային կապիտալը՝ տնտեսաչափական մոդելներով փոխկապակցելով համախառն ներքին արդյունքը, ներդրումներն առողջապահությունում և կրթության ոլորտում¹²: Ներկայացվում են նաև մարդկային կապիտալի կենսագործունեության արժեքային չափայնության մոտեցումներ՝ հիմնված մարդկային ռեսուրսների գործունեությունից ակնկալվող եկամուտների զեղչման վրա: Դրան զուգահեռ, առաջարկվում է համախմբված գործակից-ցուցիչներով գնահատել մարդկային կապիտալի հատույցը՝ որպես ինտեգրալային ցուցանիշների բաղադրիչներ ընդունելով աշխատուժի կառուցվածքն ըստ կրթական ցենզի, ինչպես նաև աշխատուժի օգտագործման կանխատեսվող տարիները¹³: Սակայն, կարծում ենք, որ մարդկային կապիտալի չափայնության այս մոտեցումները հիմնականում մակրոտնտեսական նշանակության են և կիրառելի չեն կազմակերպություններում ընդգրկված մարդկային ռեսուրսների ակտիվների ճանաչման գործընթացում:

¹⁰ Տե՛ս Khachatryan N., The Issue's of measurement and assessment of human capital, Finance and Accounting, 2019 (4), էջ 65:

¹¹ Տե՛ս Sargsyan H., National wealth financial measurement issues, Finance and Accounting, 2020 (5) էջ 174:

¹² Տե՛ս Thamma-Apiroam R., Approaches for Human Capital Measurement with an Empirical Application for Growth Policy, էջ 312:

¹³ Տե՛ս նույն տեղը, էջ 317:

Այս առումով, առավել արժեքավոր են այն առաջարկները, որոնք առնչվում են կազմակերպությունների մակարդակով մարդկային կապիտալի չափայնությանը՝ հիմք ընդունելով աշխատուժի ընտրության և հետագա վերապատրաստման ծախսերը¹⁴։ Շեշտադրում է կատարվում նաև կազմակերպությունում օգտագործվող մարդկային կապիտալի՝ շահութաբերության հիմքով չափայնության կառուցման վրա։ Սակայն, դրան զուգահեռ, մասնագիտական գրականությունում չի ներկայացվում, թե աշխատանքային ռեսուրսների արժեքային չափումից հետո ինչպես պետք է դրանք ակտիվ ճանաչվեն և ներկայացվեն կազմակերպությունների ֆինանսական հաշվետվություններում։

Ներկայումս անհրաժեշտություն է ծագում կազմակերպություններում ակտիվ ճանաչված աշխատանքային ռեսուրսները հաշվեկշռելու ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվության պասիվային մասում ներկայացվող «Մարդկային կապիտալ» հոդվածով։ Եվ եթե կազմակերպությունները հրապարակվող ֆինանսական հաշվետվություններում ցույց տան, թե տնօրինվող ակտիվներում ինչ չափաբաժնով աշխատանքային ռեսուրսներ ունեն, իսկ պասիվների բաժնում ներկայացնեն, թե ինչ արժևորում է ստանում օգտագործվող մարդկային կապիտալը, ապա դրանով իսկ կառավարչական որոշումների ընդունման համար օգտակար տեղեկատվություն կձևավորվի ձեռնարկատիրական գործունեության թե՛ ներքին, թե՛ արտաքին շահառուների շրջանում։

Որպես ակտիվ ճանաչված աշխատանքային ռեսուրսների արժեքի չափման սկզբունք՝ առաջարկում ենք աշխատուժի օգտագործումից ավելացված արժեք ստեղծելու հատկությունը։ Եթե կազմակերպությունների կողմից թողարկվող արտադրանքի կամ մատուցվող ծառայությունների արժեքում ընդգրկվում են ոչ ընթացիկ ակտիվների ամորտիզացված բաժնեչափը, միանվագ կարգով օգտագործված ընթացիկ ակտիվների ամբողջական մասը, ինչպես նաև աշխատանքային փոխհատուցումները, ապա ավելացված արժեքը, որը գեներացվում է իրացման շահույթում, ձևավորվում է հենց աշխատանքային ռեսուրսների օգտագործման հաշվին։ Այս հիմնավորմամբ, առաջարկում ենք աշխատանքային ռեսուրսների և դրանք հաշվեկշռող մարդկային կապիտալի արժեքային չափայնության հիմքում դնել կազմակերպություններում իրացման շրջանառության նորման։

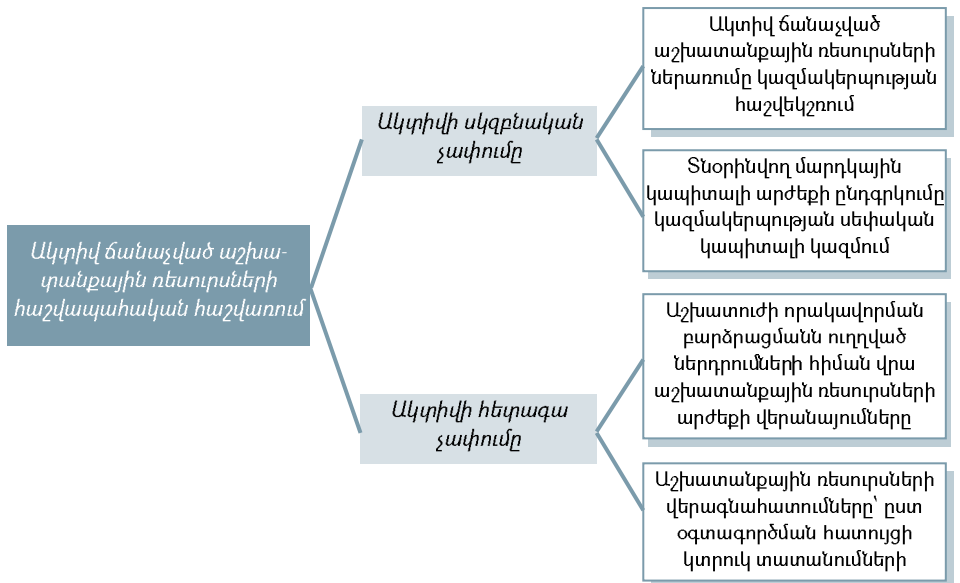
Այսպես, եթե կազմակերպության գործունեության մեկնարկին սահմանվել է շահութաբերության նորմա՝ իրացման շրջանառության նկատմամբ 4%, ապա դա հիմք է տալիս ենթադրելու, որ այն ձևավորվելու է տնօրինած մարդկային կապիտալի օգտագործումից, որն էլ դրվում է ակտիվ ճանաչված աշխատանքային ռեսուրսների չափայնության հիմքում։ Օրինակ, եթե կազմակերպության բիզնես-պլանով սահմանվել է թողարկվող արտադրանքի իրացման տարեկան շրջանառություն 500 մլն ՀՀ դրամ 4% շահութաբերության նորմայով, ապա հավաքագրված աշխատուժը, որպես տնտեսական օգուտներ բերող ակտիվ, կզնահատվի 20 մլն ՀՀ դրամ (500x0,04)։

Ակտիվ ճանաչված աշխատանքային ռեսուրսների և դրանք հաշվեկշռող մարդկային կապիտալի հետագա չափումները և վերագնահատումները կազ-

¹⁴ Sten Das S. Ch., Valuation of Human Capital: An Analysis of Practicing Models, KAIM Journal of Management and Research, (Bi-Annual Journal) vol. 4 No.1-2, May, 2012:

մակերպությունների հաշվապահական հաշվառման համակարգում կարևորվում և բխում են ֆինանսական հաշվետվությունների ներկայացման միջազգային ստանդարտների կիրառման սկզբունքներից: Կազմակերպության գործունեության մեկնարկին ակտիվ ճանաչված՝ հավաքագրված աշխատանքային ռեսուրսները հետագա տարիներին, մեր կարծիքով, պետք է ենթարկվեն վերագնահատումների՝ կապված աշխատուժի որակական փոփոխությունների, ինչպես նաև աշխատուժի օգտագործման հատույցի կտրուկ տատանումների հետ:

Այսպես, եթե կազմակերպությունը պարբերաբար բարձրացնում է հավաքագրված աշխատուժի որակական աստիճանը՝ կազմակերպելով վերապատրաստումներ և դասընթացներ, ապա դրանով իսկ աճում է այդ ակտիվների արժեքը: Կամ, եթե մրցակցության արդյունքում կազմակերպությունը ձգտում է հավաքագրել առավել որակավորված աշխատուժ՝ նպատակ ունենալով կտրուկ բարձրացնելու շահութաբերության նորմայի սահմանված շեմը և արդյունքում փոփոխության է ենթարկում հավաքագրված աշխատուժի որակական կազմը, ապա, որպես հետևանք, աճում է նաև վերջինիս արժեքը: Հակառակ դեպքում, կարող է տեղի ունենալ նաև հավաքագրված աշխատուժի արժեզրկում, որը նույնպես կպարտադրի իրականացնել ակտիվ ճանաչված աշխատանքային ռեսուրսների վերագնահատում:



Գծապատկեր 1. Կազմակերպություններում ակտիվ ճանաչված աշխատանքային ռեսուրսների արժեքային չափման առաջարկվող մոդելը¹⁵

Ակտիվ ճանաչված աշխատանքային ռեսուրսների չափայնության մոդելը: Կազմակերպությունում ակտիվ ճանաչված աշխատանքային ռեսուրսների արժեքի չափելիությունն իրագործվում է երկու ուղղությամբ՝ սկզբնական գնահատումներով և հետագա չափումներով ու պարբերաբար վերագնահատումներով: Ընդ որում, եթե առաջին ուղղության հիմքում ակտիվի

¹⁵ Կազմել են հեղինակները:

օգտագործման հատույցի մեծությունն է, ապա երկրորդ դեպքում առաջարկում ենք հաշվի առնել աշխատանքային ռեսուրսների որակական հատկանիշների բարձրացմանն ուղղված՝ կազմակերպության ներդրումները (գծապատկեր 1):

Այսպես, «Z» ԲԲԸ-ի հիմնադրման գործարար-պլանով կազմակերպության գործունեության մեկնարկը նախատեսված է հետևյալ ակտիվներով և դրանց ձևավորման աղբյուրներով. հիմնական միջոցներ՝ 200 մլն ՀՀ դրամ, պաշարներ՝ 150 մլն ՀՀ դրամ, կանոնադրական կապիտալ՝ 320 մլն ՀՀ դրամ, վարկային պարտավորություններ՝ 30 մլն ՀՀ դրամ: Այս պարագայում, պետք է վարել հաշվապահական հաշվառման այնպիսի քաղաքականություն, որով պարզորոշ կդառնան կազմակերպության կողմից հավաքագրված աշխատանքային ռեսուրսների արժեքային չափումը և դրա արտացոլումը ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում:

Հաշվի առնելով այն հանգամանքը, որ «Z» ԲԲԸ-ի գործունեության գործարար-պլանում նախատեսված է տարեկան 600 մլն ՀՀ դրամի իրացումից եկամուտ՝ 6% շահույթի նորմայով, շահութաբերության այդ նորմը պետք է դնել տնօրինվող աշխատանքային ռեսուրսների մեկնարկային արժեքի չափելիության հիմքում՝ 36 մլն ՀՀ դրամով (600 x 6%) և կազմակերպության մեկնարկային հաշվեկշիռը ներկայացնել հետևյալ տեսքով:

Աղյուսակ 1

«Z» ԲԲԸ-ի ֆինանսական վիճակի մասին մեկնարկային հաշվետվությունը (մլն ՀՀ դրամ)

Ակտիվներ	Գումար	Կապիտալ և պարտավորություններ	Գումար
Հիմնական միջոցներ	200	Կանոնադրական կապիտալ	320
Պաշարներ	150	Մարդկային կապիտալ	36
Աշխատանքային ռեսուրսներ	36	Վարկային պարտավորություններ	30
Հաշվեկշիռ	386	Հաշվեկշիռ	386

Եթե «Z» ԲԲԸ-ն գործունեության մեկնարկից հետո որոշում ընդունի մասնագիտացված կազմակերպությունների կողմից աշխատակիցների վերապատրաստում իրականացնելու մասին՝ այդ նպատակով ծախսելով 4 մլն ՀՀ դրամ, ապա գումարը «կկապիտալացվի» ակտիվ ճանաչված աշխատանքային ռեսուրսների արժեքին՝ հետևյալ հաշվապահական թղթակցությամբ.

Դպ «Աշխատանքային ռեսուրսներ»՝ 4 մլն ՀՀ դրամ,

Կպ «Պարտավորություններ սրացված ծառայությունների գծով»՝ 4 մլն ՀՀ դրամ:

Փաստորեն, այս դեպքում կարձանագրվի ակտիվ ճանաչված աշխատանքային ռեսուրսների արժեքի աճ: Իսկ երբ հաջորդ տարի պարզվի, որ «Z» ԲԲԸ-ն, շնորհիվ իր հավաքագրած որակյալ աշխատուժի օգտագործման, կարողացել է 2%-ով իրացման շրջանառության շահութաբերության հավելյալ ապահովել, ապա այն հիմք կծառայի վերագնահատելու ակտիվ ճանաչված աշխատուժը՝ հետևյալ հաշվապահական թղթակցությամբ.

Դպ «Աշխատանքային ռեսուրսներ»՝ 12 մլն ՀՀ դրամ (600x0,02),

Կպ «Մարդկային կապիտալ»՝ 12 մլն ՀՀ դրամ:

Առաջարկվող հաշվապահական հաշվառման թղթակցությունների արդյունքում հրապարակվող ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում պարզորոշ կերևա «Մարդկային կապիտալ» հաշվեկշռային հոդվածի վերա-

գնահատման արժեքային աճը: Եվ եթե ընդունենք, որ հաշվեկշռային մյուս հոդվածները վերլուծվող ժամանակաշրջանում մնացել են անփոփոխ, ապա կազմակերպությունում աշխատանքային ռեսուրսների արժեքի հետագա չափումից և վերագնահատումներից հետո կունենանք ֆինանսական վիճակի մասին հրապարակվող հետևյալ հաշվետվությունը:

Աղյուսակ 2

«Z» ԲԲԸ-ի ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունը աշխատանքային ռեսուրսների վերագնահատումներից հետո (մլն ՀՀ դրամ)

Ակտիվներ	Գումար	Կապիտալ և պարտավորություններ	Գումար
Հիմնական միջոցներ	200	Կանոնադրական կապիտալ	320
Պաշարներ	150	Մարդկային կապիտալ	48
Աշխատանքային ռեսուրսներ	52	Վարկային պարտավորություններ	30
		Պարտավորություններ ստացված ծառայությունների գծով	4
Հաշվեկշիռ	402	Հաշվեկշիռ	402

Իսկ եթե հետագա տարիներին պարզվի, որ կազմակերպությունը չի կարողանում ապահովել իրացման շահութաբերության մրցակցային նորման, ապա կկատարվի օգտագործվող մարդկային կապիտալի երկրորդ վերագնահատումը, արդեն իսկ արժեզրկման մասով: Այսպես, եթե դիտարկվի իրացման շրջանառության շահութաբերության անկում 3%-ով, ապա այն կհանգեցնի կազմակերպության կողմից հավաքագրված աշխատանքային ռեսուրսների արժեզրկման 18 մլն ՀՀ դրամի չափով (600x0,03), որի գծով կծնակերպվի հետևյալ հաշվապահական թղթակցությունը.

Դր «Մարդկային կապիտալ»` 18 մլն ՀՀ դրամ,

Կր «Աշխատանքային ռեսուրսներ»` 18 մլն ՀՀ դրամ:

Այս դեպքում, կազմակերպության կողմից հրապարակվող ֆինանսական հաշվետվություններում կնվազեն աշխատանքային ռեսուրսների և մարդկային կապիտալի գծով հոդվածները, որից արդեն հետևություններ կանեն տեղեկատվության ինչպես ներքին, այնպես էլ արտաքին օգտագործողները:

Եզրակացություններ: Կազմակերպությունների կողմից իրենց իսկ նախաձեռնությամբ հավաքագրված աշխատանքային ռեսուրսների ակտիվ ճանաչումը և այդ ուղղությամբ հաշվապահական հաշվառման վարումը ինքնանպատակ չեն: Հրապարակվող ֆինանսական հաշվետվություններով նման տեղեկության տրամադրումը տալիս է մի շարք առավելություններ:

Նախ, կազմակերպությունները հնարավորություն են ստանում արժեքային տեսքով ներկայացնելու հավաքագրված աշխատանքային ռեսուրսները և ցույց տալու դրանց տեսակարար կշռի փոփոխությունը տնօրինած ակտիվների կազմում: Իսկ դա արդեն իսկ գրավիչ է համարվում արտաքին գործընկերների շրջանում, և վերջիններս առավել վստահությամբ են համագործակցում որակյալ մարդկային կապիտալ ունեցող կազմակերպությունների հետ: Հրապարակվող ֆինանսական հաշվետվություններից տեղեկանալով, որ կազմակերպության կողմից ներգրավված մարդկային կապիտալի տեսակարար կշիռն աճման միտում է ցուցաբերում կազմակերպության ընդհանուր կապիտալի կազմում, ներդրողները, փոխառություն տրամադրողները, մատակարարները առավել բարձր են գնահատում իրենց գործընկերոջ մրցակ-

ցային հնարավորությունները և վստահությամբ են համագործակցում վերջինիս հետ:

Բացի դրանից, աշխատանքային ռեսուրսների ակտիվ ճանաչումը և հաշվապահական հաշվառման համակարգում դրանց ընդգրկումն ունեն նաև ներկառավարչական նշանակություն: Երբ կազմակերպության կառավարիչները տևական ժամանակ չեն արձանագրում աշխատանքային ռեսուրսների արժեքային աճի միտումներ, այդ դեպքում իրենք իսկ միջոցներ են ձեռնարկում մարդկային կապիտալի որակական կազմի բարելավման ուղղությամբ, որպեսզի շուկայում պահպանեն մրցակցային դիրքեր: Այս նպատակով պատշաճ մրցունակություն և գործարար ակտիվություն ապահովելու համար կազմակերպությունները ձգտում են բարձրացնել աշխատանքային ռեսուրսների հավաքագրման որակը, ակտիվացնել աշխատակիցների պարբերաբար վերապատրաստումների գործընթացը:

Եվ վերջապես, հաշվապահական հաշվառման համակարգում աշխատանքային ռեսուրսների ներգրավումը և դրանց արժեքային ներկայացումը կազմակերպություններին հնարավորություն են ընձեռում հրապարակվող ֆինանսական հաշվետվություններում ներկայացնելու ներգրավված մարդկային կապիտալը: Եթե ներկայումս, ֆինանսական հաշվառման միջազգային ստանդարտներով, կազմակերպությունների կապիտալը ներկայացվում է սեփական և փոխառու կտրվածքով, ապա մարդկային կապիտալի նշանակալից չափաբաժնի արտացոլումը ընդհանուր կապիտալի բաժնում վկայում է ձեռնարկատիրական գործունեության մրցակցային առավելությունների մասին:

Օգտագործված գրականություն

1. «Հաշվապահական հաշվառման մասին» ՀՀ օրենք, 2011, հոդված 5:
2. Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային 13-րդ ստանդարտ «Իրական արժեքի չափումը», 2009, հոդված 15, կետ 2:
3. Մարգարյան Հ.Ա., Տնտեսական աճի և մարդկային զարգացման կապի բնույթը Հայաստանում, զարգացման հնարավոր հետազոտություններ, Տեղեկատվական տեխնոլոգիաներ և կառավարում, # 5, Եր., 2008:
4. Պողոսյան Մ.Բ., Մարդկային կապիտալի մեկնաբանումների շուրջ, Տնտեսության զարգացման արդի հիմնախնդիրները Հայաստանի Հանրապետությունում, Միջազգային գիտաժողովի նյութեր, 13-14 հունիսի, 2014 թ., ԵՀՀ, Եր.:
5. Дятлов С. А., Основы теории человеческого капитала, СПб, М. 1994.
6. Маршал А., Принципы экономической науки, М., Экономика, 1992.
7. Becker G.S., Investment in Human Capital, A Theoretical Analysis//Journal of Political Economy, vol. 70, No.5, Part 2, 1962.

8. Das S. Ch., Valuation of Human Capital: An Analysis of Practicing Models, KAİM Journal of Management and Research, (Bi-Annual Journal) vol.4 No.1-2, May, 2012.
9. Galiev E. Sh., Human Capital Reproduction in Economic Cycle Range, Scientific Conference materials, Kazan State University, 2009.
10. Khachatryan N., The Issues of Measurement and Assessment of Human Capital, Finance and Accounting, 2019 (4).
11. Sargsyan H., National Wealth Financial Measurement Issues, Finance and Accounting, 2020 (5).
12. Schultz T.W., Investment in Human Beings, Chicago: University of Chicago Press, 1962.
13. Thamma-Apiroam R., Approaches for Human Capital Measurement with an Empirical, Application for Growth Policy.

АРМЕН ДЖУГУРЯН

*Профессор кафедры управленческого учета и аудита АГЭУ,
доктор экономических наук*

НОННА ХАЧАТРЯН

*Доцент кафедры бизнеса и менеджмента ЕГУ,
кандидат экономических наук*

Методологические проблемы бухгалтерского учета человеческого капитала в организациях. – Сотрудники, вовлеченные в бизнес деятельность организаций, хотя играют ключевую роль в процессе получения притока экономических выгод, традиционно не признаются в качестве активов и не отражаются в финансовой отчетности. В статье представлен тезис о том, что трудовые ресурсы организации должны признаваться активами в бухгалтерском учете и тем самым интерпретироваться в системе бухгалтерского учета со всеми принципами признания активов. В частности, в статье представлена методология бухгалтерского учета человеческого капитала на основе принципов международных стандартов представления финансовой отчетности. С этой целью представлен принцип, по которому трудовые ресурсы и человеческий капитал, который их уравнивает, должны быть признаны и измерены в бухгалтерском учете, а также в опубликованных финансовых отчетах организаций, когда и как должна быть осуществлена переоценка человеческого капитала.

Ключевые слова: *учет человеческого капитала, трудовые ресурсы, переоценка активов, международные стандарты финансовой отчетности.*

JEL: J24, O15

ARMEN TSHUGHURYAN

*Professor at the Chair of Managerial Accounting and Audit at ASUE,
Doctor of Economics*

NONNA KHACHATRYAN

*Associate Professor at the Chair of Business and Management at YSU,
PhD in Economics*

Methodological Issues of Human Capital Accounting in Organizations.– Although employees, involved in the activities of organizations, play a key role in the process of economic benefits inflow, they are not traditionally recognized as assets and are not reflected in the financial statements. The paper presents the thesis that the organization's labor resources should be recognized as an asset in the accounting system and interpreted according to the principles of asset use. Particularly, in the paper, a methodology of human capital accounting has been developed which is based on the principles of international financial reporting standards. For this purpose, some principles have been proposed according to which labor resources and the human capital that balances them should be recognized and measured in accounting. The principles of how organizations should re-evaluate human capital and reflect the results in financial statements have also been provided.

Key words: accounting of human capital, labor resources, assets revaluation, international financial reporting standards.

JEL: J24, O15