

© А. А. Рунов, 2018

Самарский государственный экономический
университет (СГЭУ), Россия
E-mail: runovAA@samng.ru

СОВРЕМЕННЫЕ ПОДХОДЫ И ОСНОВНЫЕ ПРОБЛЕМЫ, СВЯЗАННЫЕ С ОТРАЖЕНИЕМ ИНВЕСТИЦИЙ В ЧЕЛОВЕЧЕСКИЕ РЕСУРСЫ, В ОРГАНИЗАЦИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

В статье рассмотрены и структурированы основные подходы к раскрытию информации о затратах на персонал организации и отражении на счетах бухгалтерского учета. Проанализированы способы наиболее полного раскрытия данных о человеческом капитале в бухгалтерской (финансовой) отчетности. С целью анализа существующих проблемных мест учетных политик организации в части обеспечения человеческих ресурсов были рассмотрены теории следующих авторов: Н. А. Лесневской, А. А. Куликова, Т. В. Давидюка, А. Н. Короба, С. Ф. Легенчука, Н. Н. Парасоцкой.

Ключевые слова: бухгалтерский учет, бухгалтерская отчетность, раскрытие информации о человеческих ресурсах, инвестиции в человеческий капитал.

Введение

В настоящее время возрастает роль бухгалтерского учета в раскрытии финансовой и нефинансовой информации о человеческих ресурсах организации. На данный момент в Российской Федерации анализ затрат на человеческий капитал не поддается достоверной и надлежащей количественной и качественной оценке, поэтому одним из основных, а главное — перспективных направлений развития теории и практики бухгалтерского учета становится всестороннее развитие и модернизация действующих учетных систем.

Важнейшим показателем эффективности управления человеческими ресурсами организации является показатель производительности на рубль инвестиций [2]. Но раскрытие информации о человеческих ресурсах невозможно без настроенного и комплексно функционирующего информационного обеспечения, в основе которого лежат данные бухгалтерского и налогового учета.

Своевременное предоставление и глубина представленных данных является ключевым базисом, который позволяет менять политику организации в области развития персонала управления человеческими ресурсами в соответствии с актуальными производ-

ственными и экономическими требованиями. Потребность в полном и всестороннем раскрытии данных бухгалтерского учета формирует современный тренд — вызов, касающийся создания такой гибридно-модифицированной учетной политики организации, которая будет раскрывать всю необходимую информацию, касающуюся инвестиций в человеческий капитал.

В ряде научных статей отечественных экономистов [4, 6, 7, 9, 10, 12] для экономического роста страны в качестве основного ресурса рассматривается человеческий капитал. Многие из них сходятся во мнении, что применяемая система отражения затрат на персонал в российском бухгалтерском учете и отчетности не дает необходимый объем статистических данных касательно сумм инвестиций в человеческий капитал и экономической отдачи от них. В связи с этим появилась потребность формирования совершенно новой концепции нормативного обеспечения и раскрытия информации об одном из факторов экономического роста предприятия.

Действующие в Российской Федерации методы раскрытия информации о человеческих ресурсах в системах бухгалтерского и налогового учета не совершенны, что, в свою очередь, приводит к стратегическим ошибкам в управленческом учете.

В этой связи, изучение основных способов отражения в учете расходов на персонал организации и экономической эффективности его производственной деятельности становится особенно важно, учитывая множество методологических подходов, применяемых на практике. Это обусловлено тем, что рассматриваемые способы создания алгоритмов раскрытия информации о человеческих ресурсах в учетных системах весьма различны по своим целям и вариантам реализации.

Цель исследования заключается в выявлении проблемных моментов учетной политики для последующей доработки или разработки новых ее пунктов в части обеспечения человеческих ресурсов.

Предметом исследования являются способы наиболее полного раскрытия данных о человеческом капитале в бухгалтерской (финансовой) отчетности. Объектом исследования выступают теории Н. А. Лесневской, А. А. Куликова, Т. В. Давидюка, А. Н. Короба, С. Ф. Легенчука, Н. Н. Парасоцкой.

Результаты исследования

В ходе исследования перспективных и уже апробированных и зарекомендовавших себя практик были структурированы основные подходы к отражению затрат на человеческий капитал в системе бухгалтерского учета и выделены их основные недостатки.

Обобщая способы раскрытия информации о человеческом капитале в отчетности организации, нужно выделить отдельно следующие основные подходы (см. табл. 1):

– отражение данных о затратах на персонал в балансе по статье «Деловая репутация» и в дальнейшем в пояснительной записке к финансовой отчетности как непосредственно составной части деловой репутации организации;

– прямое отражение затрат по статье «Инвестиции в человеческие ресурсы» в балансе организации;

– информация о человеческом капитале отражается в текущих расходах организации, при этом в пояснениях к финансовой отчетности затраты на персонал отражаются в составе расходов по обычным видам деятельности и показываются в отчете о финансовых результатах организации;

– затраты отражаются в обязательствах в пассиве баланса, и стоимость затрат прямо пропорциональна размеру заработной платы работников.

Таблица 1

Способы раскрытия информации о затратах в человеческий капитал в финансовой отчетности организации

<i>Подход</i>	<i>Комментарий</i>	<i>Недостатки</i>
Баланс организации. Статья «Деловая репутация»	При покупке организации мы рассматриваем не только активы организации, но и специально обученный персонал, который создает прибыль организации [3]	Созданная внутри организации деловая репутация (гудвил) не может быть признанной в качестве актива, так как затруднительна ее как отдельная идентификация, так и надежная стоимостная оценка. Деловая репутация находит отражение в балансе только при проведении сделок купли-продажи предприятия [12]
Баланс организации. Статья «Инвестиции в человеческий капитал»	Рассматриваем человеческий капитал как актив организации, способный приносить прибыль. Инвестиции в человеческий капитал списываются равномерно через амортизационные отчисления и капитализируются	Обязательно строгое соответствие критериям признания затрат в качестве актива. Методологические сложности с определением срока полезного использования актива

Окончание табл. 1

<p>Отчет о финансовых результатах. Расходы по обычным видам деятельности. Дополнительно раскрытие информации в пояснениях к финансовой отчетности в составе текущих расходов</p>		<p>Применим в организациях, где низкий удельный вес затрат на человеческие ресурсы. Этот метод не применим в организациях, где иногда работники являются ключевым ресурсом создания капитализации. Это профессиональные спортивные команды, организации, занимающиеся высокими технологиями</p>
<p>Показываем затраты на человеческий капитал как обязательства в пассиве баланса</p>	<p>Использование для развития человеческого капитала нераспределенной прибыли организации в виде создаваемого фонда</p>	<p>Информация о человеческом капитале раскрывается не в полном объеме. Недостатки, указанные в предыдущем методе, присущи и данному методу</p>

Данные о человеческом капитале в бухгалтерском балансе раскрываются как кредиторская задолженность предприятия перед персоналом по оплате труда [5]. При этом мы видим, что информация о расходах на оплату труда в отчете о финансовых результатах включается в себестоимость продукции [8]. Раскрытие информации о деятельности организации по данным аналитического учета позволяет сделать вывод о размере заработной платы в разрезе не только подразделения, группы или отдела, но и каждого работника. Пользователям информации, раскрываемой в аналитическом учете, важно понимать вклад каждого работника в хозяйственную деятельность предприятия, при этом учитывается вид деятельности организации. Это может быть количество произведенного товара или отработанное на производстве время [13].

Обзор рассмотренных подходов говорит о методологических различиях в самом понимании раскрытия информации о вложениях в человеческие ресурсы организации в бухгалтерском учете и отчетности. Поэтому каждый из подходов – индивидуален, он должен учитывать специфику деятельности организации, так как невозможно применение некоего универсального подхода в широком смысле, т.к. рассмотренные методы ни лишены недочетов и требуют индивидуальной настройки. В таблице 2 представлены основные концепции отражения затрат на человеческий капитал и разобраны сложности и

риски, возникающие при применении того или иного метода.

Таблица 2

Подходы к раскрытию информации о человеческих ресурсах

<i>Отражение затрат</i>	<i>Методика отражения</i>	<i>Возникающие сложности</i>	<i>Авторы методики</i>
В активе организации	Затраты на человеческий капитал необходимо капитализировать по аналогии с инвестициями во внеоборотные активы	Предложенный способ с классификацией инвестиций в человеческие ресурсы на капитализируемые и текущие (и последующим разделением их учетом) также представляет определенные сложности, связанные с формированием первоначальной стоимости отдельных объектов бухгалтерского наблюдения	Н. А. Лесневская [10]
В пассиве баланса в составе обязательств	Предлагается создать фонд «Финансовые обязательства по вкладам в человеческий капитал» и наполнять его за счет нераспределенной прибыли. В последствии из этого фонда должно финансироваться развитие человеческого капитала компании	В связи с тем что балансовая стоимость определяется на основании размера заработной платы, пользователь не получает всей необходимой информации	А. Н. Короб [6]
На забалансовом счете «Неимущественные интеллектуальные активы» в составе субсчета «Человеческие активы»	Человеческий капитал нельзя отнести к имуществу предприятия, принадлежащему ему на правах собственности	Из-за того что каждое предприятие, исходя из специфики своей деятельности, будет самостоятельно вводить забалансовые счета для организации внутреннего управления и контроля, возникает риск в соблюдении целостности всей системы счетов бухгалтерского учета	С. Ф. Легенчук [9]

<p>В аналитическом учете — как расходы текущего периода. В финансовой отчетности — раскрываются в пояснении к балансу</p>	<p>Затраты на человеческие ресурсы скапливаются отдельно от других текущих затрат</p>	<p>Данный способ предпочтителен в компаниях, где в общей массе расходов на производство удельный вес затрат на человеческие ресурсы незначителен</p>	<p>А. А. Куликов [7]</p>
<p>Человеческие ресурсы учитывать в виде составной части деловой репутации организации</p>	<p>Специально обученные люди являются активом организации. Поэтому когда компания приобретает бизнес, она платит за человеческий ресурс, который учитывается как составная часть деловой репутации</p>	<p>В ряде случаев критерии в отношении признания человеческих ресурсов выполнить достаточно сложно. В отечественной и в зарубежной практике учета созданная внутри организации деловая репутация не признается активом организации, т.к. ее невозможно идентифицировать и дать ей надежную оценку</p>	<p>Н. Н. Парасоцкая [12]</p>
<p>В нефинансовой отчетности посредством формирования так называемого отчета о человеческом капитале организации</p>	<p>Руководствуясь п. 39 Положения по бухгалтерскому учету 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации», где сказано, что организация может представлять дополнительную информацию, сопутствующую бухгалтерской отчетности, если исполнительный орган считает ее полезной для заинтересованных пользователей при принятии экономических решений [11]</p>	<p>Отчеты о человеческом капитале не могут являться стандартизированной формой составления отчетности. Они представляют из себя набор индивидуальных показателей для формирования отчетов о различных аспектах финансово-хозяйственной деятельности организации, но тем не менее - это первый шаг в признании человеческих ресурсов объектом специального наблюдения</p>	<p>Т. В. Давидюк [4]</p>

В современной практике бухгалтерского учета затраты в человеческие ресурсы рассматриваются скорее в качестве расходов организации, а не в виде активов. Это ведет к искажению показате-

лей отчетности, невозможно определить отдачу во вложенные ресурсы. В связи с этим мы рассматриваем человеческий капитал как один из основных активов компаний, который в первую очередь должен рассматриваться как учетная категория.

Но при этом, несмотря на то, что человеческий капитал по своей сути функционирует как физический капитал, он имеет ряд фундаментальных отличий.

Во-первых, основным отличием является то, что человеческий капитал по своей сути неотделим от своего носителя. Следствием этого является то, что рынок регулирует «аренду» человеческого капитала посредством ставок заработной платы, тогда как цены на его активы отсутствуют, что не позволяет проводить факторный анализ.

Во-вторых, человеческий капитал способствует повышению эффективности деятельности организации в рыночном и вне рыночном секторах экономики. В-третьих, человеческий капитал позволяет организации получать доход как в денежной, так и в неденежной формах.

Поэтому возникшая потребность в разработке универсальных подходов и методик отражения в бухгалтерском учете затрат, связанных с формированием навыков, умений и профессиональных знаний работников, воссоздания человеческого капитала, сегодня нашли достаточную основу для теоретического исследования человеческого капитала на современном этапе развития методологии бухгалтерского и налогового учета.

Заключение

Таким образом, рассмотрев представленные авторами подходы, можно сделать следующие выводы о структуре человеческого капитала, который:

- несмотря на сложности, поддается оценке для целей отображения в учете и отчетности;
- является активом, обеспечивая при этом получение экономических выгод от использования других активов организации;
- занимает промежуточную классификацию между необоротными и оборотными активами;
- имеет общие критерии с любым активом с точки зрения жизненного цикла (приобретение, доведение до работоспособного состояния, эксплуатация и выведение из эксплуатации);
- поддается уменьшению или увеличению полезности.

Создание новых методологических концепций отражения в

учете затрат на человеческий капитал организации находит поддержку научных работников и практиков. Это доказывает важность исследования с научной точки зрения вопросов, связанных с учетом человеческих ресурсов, позволяя создавать дискуссионную среду, направленную на продуцирование большого количества новых идей в этом направлении, тем самым подталкивая исследователей к созданию универсального метода.

В текущих экономических условиях для целей формирования и раскрытия информации о затратах на персонал, на основании рассмотренных методов и подходов можно сделать вывод о том, что несмотря на возникающие сложности с признанием в качестве самостоятельного вида внеоборотных активов, идентификацией и объективной стоимостной оценкой в денежном выражении инвестиций в человеческий ресурс организации, невозможно выделить какую-то одну универсальную модель формирования информации о различных аспектах деятельности организации. Каждый подход индивидуален и требует точечной настройки под действующую финансово-хозяйственную деятельность субъекта.

Литература

1. Агеева О. А. Требования к формированию отчетности по МСФО // Бухгалтерский учет. 2006. № 14. С. 51–57.
2. Армстронг М. Практика управления человеческими ресурсами: пер. с англ. / под ред. С. К. Мордовина; 8-е изд. СПб.: Питер, 2004. 832 с.
3. Грюнинг Х. ван, Коэн М. Международные стандарты финансовой отчетности. Практическое руководство: на рус. и англ. яз. / Всемирный банк; 2-е изд., испр. и доп. М.: Весь мир, 2004. 336 с.
4. Давидюк Т. В. Дискуссионные проблемы бухгалтерского отражения человеческого капитала предприятия // Международный бухгалтерский учет. 2011. № 3. С. 49–58.
5. Добрынин А. И. Человеческий капитал в транзитивной экономике / А. И. Добрынин, С. А. Дятлов, Е. Д. Цыренова. М.: Наука, 2002. С. 68–72.
6. Короб А. Н. Человеческий капитал — новый объект бухгалтерского учета // Экономика глазами молодых: материалы I Международного экономического форума молодых ученых (Вилейка, 12-14 сентября 2008 г.). Минск: «ТМ Агро-графикс», 2008. 141 с.
7. Куликов А. А. Учет и отчетность в системе управления человеческими ресурсами организации: дисс. ... канд. экон. наук / А. А. Куликов. Казань, 2008. 243 с.
8. Кутер М. И. Бухгалтерский учет: основы теории: учеб. пособие. М.: Экспертное бюро-М, 1997. 496 с.
9. Легенчук С. Ф. Мировые тенденции развития бухгалтерского

учета в условиях постиндустриальной экономики // Международный бухгалтерский учет. 2011. № 8. С. 56–62.

10. Лесневская Н. А. Развитие методик бухгалтерского учета вложений в воспроизводство человеческого капитала // Бухгалтерский учет и анализ. 2009. № 7. С. 84–115.

11. Мейриева М. А. Развитие методического обеспечения учета и анализа человеческих ресурсов коммерческой организации: стратегический аспект: дисс. канд. экон. наук / М. А. Мейриева. Ростов н/Д, 2006. 303 с.

12. Парасоцкая Н. Н. Учет инвестиций в человеческий капитал // Финансовый вестник: финансы, налоги, страхование, бухгалтерский учет. 2011. № 12. С. 22-27

13. Шилова Л. Ф. Методология и инструментарий бухгалтерской отчетности организаций: монография. Йошкар-Ола: «Стринг», 2010. 210 с.

*Статья поступила в редакцию 24.04.18 г.
Рекомендуется к опубликованию членом Экспертного совета
канд. экон. наук, доцентом Е. С. Поротькиным*