

**Секция «5. Бухгалтерский учет, анализ, аудит и статистика:
состояние, проблемы, перспективы»**

**Учет инвестиций в человеческий капитал в условиях инновационного
развития экономики**

Григорьев Александр Сергеевич

Студент

Финансовый университет при Правительстве РФ, Учет и аудит, Москва, Россия

E-mail: grigoriev212@mail.ru

Научный руководитель

к. э. н. Артамонова Кира Алексеевна

В условиях развития инноваций в нашей стране и мире, а также увеличения доли сферы услуг в общем объеме экономической деятельности человеческие ресурсы начинают играть все большую роль и становиться основным фактором развития предприятия, страны и мира в целом.

По исследованиям разных ученых доля человеческого капитала в стоимости крупнейших мировых компаний составляет от 30 до 90%. Вложения средств в данный вид ресурсов приносят предприятиям значительный доход. По разным подсчетам, проведенным в США, из каждого доллара, вложенного в развитие средней по размеру компании, 85 центов инвестируется в рабочую силу. Что касается России, то на большинстве предприятий вообще не берутся в расчет инвестиции, которые вкладываются в человеческие ресурсы, а по оценкам разных экспертов, размер данного вида инвестиций в 5 раз меньше чем в США.

Человеческий капитал - это имеющийся у предприятия запас знаний, умений, навыков и мотиваций, сконцентрированных в персонале организации.

Для того чтобы сформировать порядок учета операций по инвестированию в человеческий капитал, необходимо сначала определить виды и перечень таких инвестиций.

Все расходы на персонал целесообразно разделить на 3 группы:

- расходы на поиск и прием (начальное инвестирование);
- расходы на обучение, переобучение, повышение квалификации (текущее инвестирование);
- расходы по смене персонала (конечные инвестиции).

Начальные инвестиции составляют расходы, которые предприятие несет в связи с приемом человека на работу. Ими могут быть:

- заработная плата работников отдела персонала;
- услуги рекрутинговых фирм;
- материальные расходы;
- аренда помещений для проведения переговоров или собеседований;
- амортизация помещения для проведения переговоров или собеседований;
- всякого рода стимулирующие выплаты как в денежном, так и в неденежном выражении (размер данной выплаты характеризует значимость сотрудника для предприятия).

Для отражения в учете человеческого капитала необходимо ввести в план счетов дополнительный счет 06 «Человеческий (е) капитал (активы)». Кроме того, для фор-

мирования первоначальной стоимости данного вида активов целесообразно выделить специальный субсчет "Инвестиции в человеческие ресурсы" к синтетическому счету 08 «Вложения во внеоборотные активы».

Вышеуказанная мера вызвана тем, что в соответствии с законодательством на данный момент времени предусмотрен иной порядок учета данного вида расходов. Требования законодательства не позволяют учитывать данного рода активы в составе нематериальных активов, что являлось бы наиболее логичным. В ПБУ 14/2007 четко определено: «Нематериальными активами не являются: расходы, связанные с образованием юридического лица (организационные расходы), интеллектуальные и деловые качества персонала организации, их квалификация и способность к труду».

В соответствии с предлагаемым нами вариантом, в бухгалтерском учете осуществляются следующие записи:

Д 08.9 К 70 – заработная плата работника отдела кадров включена в состав первоначальной стоимости актива;

Д08.9 К60 – стоимость услуг рекрутинговой фирмы включена в состав первоначальной стоимости актива;

Д19 К60 – отражен входной НДС по полученным услугам;

Д08.9 К10 – стоимость материалов включена в состав первоначальной стоимости актива;

Д08.9 К76/ар. – стоимость аренды помещения включена в состав первоначальной стоимости актива;

Д08.9 К02 – амортизация помещения включена в состав первоначальной стоимости актива;

Д08.9 К76 – прочие выплаты включены в состав первоначальной стоимости актива;

Д06 К08.9 – принят к учету актив (человеческий капитал);

Д68 К19 – отражен налоговый вычет.

К счету 06 целесообразно открыть аналитические счета по каждому сотруднику.

Объект может быть принят к учету при одновременном выполнении следующих условий:

- возможность стоимостной оценки;
- контроль (принадлежность организации);
- будущие экономические выгоды.

Расходы по заработной плате работников являются текущими расходами и не включаются в первоначальную стоимость актива.

После признания расходов в качестве актива, данный объект учета подлежит амортизации. Для осуществления процесса амортизации целесообразно использовать три метода расчета суммы амортизационных отчислений, аналогичных способам, используемым при расчете амортизации объектов нематериальных активов. Таковыми являются:

- линейный способ;
- способ уменьшаемого остатка;
- способ по сумме чисел лет срока полезного использования.

Одной из проблем является определение срока полезного использования. В данной ситуации предприятие может поступить двумя способами: либо устанавливать срок полезного использования исходя из личного суждения руководства и сотрудников отдела

персонала, либо исходя из плана обучения (повышения квалификации) сотрудников, если таковой имеется в организации.

Текущие расходы предприятия на персонал состоят из расходов на обучение, переобучение, повышение квалификации. В их состав можно включить:

- заработную плату специалистов отдела, занимающегося обучением работников;
- плату за услуги образовательных учреждений;
- аренду или амортизацию аудиторий и помещений для проведения обучающих занятий.

Перечисленные выше расходы включаются в стоимость человеческого капитала и увеличивают первоначальную стоимость данного вида активов. В учете это отражается следующими записями:

Д06 К70 – заработная плата обучающего персонала отнесена на увеличение первоначальной стоимости актива;

Д06 К60 – стоимость услуг образовательных учреждений отнесена на увеличение первоначальной стоимости актива;

Д06 К76 – стоимость аренды аудиторий для обучения отнесена на увеличение первоначальной стоимости актива;

Д06 К02 – амортизация помещения для обучения персонала отнесена на увеличение первоначальной стоимости актива.

Также возможен вариант учета с использованием счета 08.9 «Инвестиции в человеческий капитал».

После осуществления данных расходов в зависимости от продолжительности обучения и его актуальности срок полезного использования может быть увеличен, либо может остаться неизменным.

Конечные расходы состоят из расходов, которые организация несет при увольнении работника. Таковыми могут являться:

- заработная плата работников, занятых оформлением документов на увольнение сотрудника;
- материальные затраты;
- выходные пособия и компенсационные выплаты.

В состав данного вида расходов напрашивается включение издержек на поиск замены для увольняющегося работника, но по мнению автора, это является нецелесообразным и неправильным, так как эти виды расходов включаются в состав первоначальных затрат при приеме нового сотрудника на работу.

В связи с тем, что в настоящее время осуществляется стремительное внедрение международных стандартов финансовой отчетности на территории Российской Федерации, размер конечных расходов целесообразно будет включить по аналогии с ликвидационной стоимостью основных средств, определенной в МСФО (IAS) 16 «Основные средства», в уменьшение первоначальной стоимости актива при его принятии к учету.

При выбытии актива из организации, то есть при увольнении работника, бухгалтерская служба может столкнуться с двумя ситуациями, которые требуют разного отражения в учете:

- работник подписал соглашение, которое предусматривает то, что сотрудник обязан отработать после обучения в данной организации определенный промежуток времени, либо возместить расходы по его обучению;

- работник не подписывал никаких соглашений, либо отработал предусмотренный договором период времени.

В первом случае, в учете должны быть отражены операции по признанию дохода в виде средств, внесенных сотрудником в счет компенсации за предоставленное обучение, и расхода по выбытию человеческого капитала с предприятия.

На счетах бухгалтерского учета производятся следующие записи:

Д70, 73 К 91.1 – отражен доход от внесения сотрудником компенсации за предоставленное обучение;

Д06/выб. К06 – списана первоначальная стоимость актива;

Д02 К06/выб. – списана накопленная амортизация актива;

Д91.2 К06/выб. – признана в составе расходов остаточная стоимость актива.

В данном случае у предприятия может возникнуть как отрицательный (убыток), так и положительный (прибыль) финансовый результат.

Во втором случае, в учете признается только расход от выбытия актива и осуществляются следующие записи:

Д06/выб. К06 – списана первоначальная стоимость актива;

Д02 К06/выб. – списана накопленная амортизация актива;

Д91.2 К06/выб. – признана в составе расходов остаточная стоимость актива.

При таком стечении обстоятельств у организации может возникнуть либо убыток от выбытия актива, либо нулевой финансовый результат.

Появление нового объекта учета вызовет изменения как в бухгалтерском учете, так и в бухгалтерской (финансовой) отчетности, подготавливаемой предприятием. В первый раздел бухгалтерского баланса (так как срок эксплуатации данного актива превышает один год) необходимо будет ввести дополнительную статью «Человеческий (е) капитал (активы)» перед строкой «Нематериальные активы», так как организация не вправе продавать данный вид активов, что является свидетельством его нулевой ликвидности. Данные изменения повысят аналитичность и прозрачность бухгалтерской отчетности, что положительно скажется на инвестиционной привлекательности предприятия.

Предложенные выше нововведения окажут влияние как на организации в частности, так и на государство в целом.

Если говорить о предприятиях, то одним из основных преимуществ введения нового объекта и порядка его учета является формирование информационной базы о персонале и появление возможности управления человеческим капиталом в целях повышения эффективности его использования. На основании сформированной информации появится возможность расчета аналитических показателей, которые позволят выявить текущую значимость для организации кадров, эффективность проведения образовательных мероприятий и прочее. В результате, это поможет точнее применять меры по управлению организацией.

Помимо этого, повысится прозрачность отчетности предприятий, доля человеческого капитала в которых очень велика, что приведет к повышению их привлекательности для инвесторов.

Однако затронутый процесс не лишен и отрицательных сторон.

Во-первых, перевод расходов на персонал из состава текущих расходов в отдельный объект учета увеличивает текущие налоговые обязательства предприятия, так как

общую сумму расходов будет невозможно одновременно принять для уменьшения налоговой базы по налогу на прибыль.

Во-вторых, амортизационные отчисления будут увеличивать себестоимость выпускаемой продукции, что может отрицательно сказаться на конкурентоспособности выпускаемых товаров.

В отношении государства наблюдаются только положительные результаты.

Введение нового объекта учета позволит повысить объем налоговых поступлений в бюджет и снизить количество махинаций, связанных с уходом от уплаты налогов либо занижением своих налоговых обязательств посредством уменьшения налоговой базы по налогу на прибыль при помощи включения в нее расходов на обучение персонала.

Предложенный вариант учета инвестиций в человеческий капитал не лишен и ограничений в его применении:

- не каждое предприятие способно организовать такую систему учета затрат, которая позволит точно выделить все расходы, понесенные на прием или обучение конкретного сотрудника;

- не в каждой организации возможно провести анализ влияния данного вида инвестиций на результаты её деятельности.

Данные ограничения вызваны в первую очередь особенностями сферы деятельности предприятия, выбранным способом учета и детализации затрат, институциональным построением фирмы.

В заключении хотелось бы уточнить, что затронутая автором проблема является новой и еще не достаточно изученной. В связи с этим она требует дальнейшего изучения и разработки, а предложенные варианты ее решения являются лишь одними из возможных.