

**Внимание!!! Данная статья ранее была опубликована в научном журнале.  
При использовании материалов для написания научных трудов просьба  
оформлять ссылку на первоисточник**

**Ссылка для списка литературы:**

**Татаров К.Ю. \\УЧЕТ ЧЕЛОВЕЧЕСКОГО КАПИТАЛА. Бухгалтерский  
учет. 2015. № 11. С. 110-115.**

**К. Ю. Татаров,**

*кандидат экономических наук,*

*главный бухгалтер ООО "Группа компаний "ДЕКАРТ",*

### **Учет человеческого капитала**

С началом рыночных преобразований в нашей стране в корне изменились взгляды на объекты бухгалтерского учета. Если ранее, в социалистический период объектами являлись исключительно материальные вещи и объекты, но с началом экономических реформ объекты нематериального мира тоже стали рассматриваться в качестве объектов научного исследования. На сегодняшний день, основной упор сделан на нематериальных активах, основную массу которых составляют авторские и иные права. Вместе с тем, во всем мире, в том числе и в России, в качестве объектов бухгалтерских и научных исследований начинают выступать принципиально новые объекты. Одним из таких объектов является человеческий капитал.

Под термином «человеческий капитал» мы будем понимать индивидуальные качества отдельно взятого человека, как талант, опыт, коммуникативность, коммерческая хватка, способность генерировать идеи и многие другие, которыми наделен индивидуум и которые он использует в своей работе. Основной постулат подобных исследований сводится к тому, что применяя перечисленные и аналогичные им качества в профессиональной деятельности, человек способ-

ствуется личностному росту, индивидуальному развитию и, в конечном счете, коммерческому успеху своего предприятия.

Таким образом, выявляется теснейшая взаимосвязь социальных, психологических и педагогических акцентов с экономической жизнью. С научной точки зрения прослеживается влияние отдельных работников, а также их групп и объединений, на коммерческий результат деятельности фирмы. В частности, доказано, что мастерство и умение вести переговоры с контрагентами, способно принести организации весьма существенные дивиденды. Например, в виде более выгодных условий договоров, изменения в свою пользу базисов поставки продукции, уменьшения штрафных санкций и материальных компенсаций. Личные качества могут оказаться самым весомым аргументом при предоставлении скидки и бонусов, форм и способов оплаты, и в прочих ситуациях. Все вышеперечисленные моменты напрямую способны оказывать положительное влияние на финансовое благополучие организации. Вместе с тем, человеческий капитал неразрывно привязан к человеческому индивидууму и не может существовать без своей материальной оболочки. Отсюда следует вывод, что вложения в человека способствуют увеличению капитализации компании. Которой сотрудник способен приносить экономические выгоды используя свои природные способности. Ученые различают два типа человеческого капитала – врожденный и приобретенный [1]. Врожденный капитал дается нам от рождения, а приобретенный – является собой результат развития личности, а именно воспитания, образования, опыта. В своей профессиональной деятельности человек использует обе эти составляющие, и задачей работодателя в современных экономических условиях становится способствование максимальному раскрытию навыков и талантов своих сотрудников.

Основные исследования человеческого капитала осуществляются в плоскости социологии, исследующей подобное явление с точки зрения человеческого общества. Но при этом, социологи активно используют термин «капитал», что является объектом уже экономической науки. С точки зрения бухгалтерского учета, исследования подобного явления велись В.Ф. Палием [2]. Он первым

предложил теорию исследований человеческого капитала с точки зрения бухгалтерской науки.

Отличительной особенностью бухгалтерского учета от других экономических наук является то, что основной категорией учета является стоимость, то есть денежная оценка того или иного объекта. Поэтому при рассмотрении человеческого капитала встает вопрос достоверности оценки этого явления для правильного отражения его в бухгалтерских регистрах и отчетных формах.

В некоторых хозяйственных операциях оценить человеческий капитал не представляется проблемой. Наиболее показателен здесь мир искусства, в котором всегда практиковалось приглашение звездных артистов. Выплаченное вознаграждение, с определенной долей вероятности, можно рассматривать как оценку человеческого капитала, присущего отдельному человеку, в рассматриваемом примере артисту.

Пример 1: Театр подписывает договор с известным артистом на выступление последнего в пяти репертуарных спектаклях. Сумма контракта составила 100 000 рублей.

Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
Начислен гонорар приглашенному артисту	20	70	100000
Начислены страховые взносы на страховую часть трудовой пенсии с гонорара артиста;	20	69/ПФР	22000
Начислены страховые взносы в ФОМС РФ.	20	69/ФОМС	5100
Удержан НДФЛ с гонорара	70	68/НДФЛ	13000
Выплачен гонорар	70	51	87000

Принимая во внимание, что артист, не является штатный членом труппы, то отношения между ним и администрацией Театра следует рассматривать как вытекающие из договора гражданско-правового характера. В данном случае страховые взносы в Фонд социального страхования не начисляются.

В рассматриваемом примере начисленный гонорар можно признать человеческим капиталом приглашенного артиста. Используя свой талант и свое ма-

стерство, артист регулярно получает доходы в виде гонораров за спектакли. Следовательно, подобная духовная составляющая (в рассматриваемом примере талант и мастерство), способствуют получению прибыли участником экономических отношений, что в полном соответствии с экономической теорией попадает под определение капитала. В учете Театра, подобные выплаты также следует признать направленными на получение дохода. Ведь указывая известную фамилию артиста на афишах, театр способствует привлечению публики и увеличению собственных доходов. Следовательно, начисленный приглашенному артисту гонорар - это расходы, служащие получению доходов, что полностью соответствует законодательству для признания подобных выплат расходами для целей налогообложения.

С точки зрения бухгалтерской отчетности человеческий капитал найдет свое отражение как составная часть себестоимости театральной жизни, отраженной по соответствующей строке «Отчета о финансовых результатах». Для финансового анализа коммерческой деятельности Театра имеет смысл раскрыть информацию в пояснительной записке как информация по сегментам в соответствии с ПБУ-. При этом имеет смысл отдельной строкой показать доходы театра от спектаклей с участием заезжей знаменитости, а также расходы, соответствующие этим доходам. Данная информация позволит заинтересованным пользователям делать правильные управленческие выводы о продолжении или прекращении подобной практики.

Между тем, оценка человеческого капитала может дифференцироваться в зависимости от рыночных обстоятельств. Со временем мы приобретаем профессиональный опыт, что повышает наши шансы на рынке труда на более высокооплачиваемую работу. Можно утверждать, что наш человеческий капитал имеет тренд на увеличение. С другой стороны, приобретенный профессиональный и жизненный опыт прямо пропорционален возрасту. А возраст, к сожалению, способен влиять на оценку нашего человеческого капитала в противоположную сторону.

Более наглядная и достоверная картина оценки человеческого капитала, имеет место в спортивных организациях и объединениях. После 1992 года, с началом новых рыночных отношений, в Россию пришла практика платной передачи спортсменов между клубами. Можно утверждать, что в столь солидные трансфертные суммы, уплачиваемые клубами друг другу, оценивается мастерство данного спортсмена и физические возможности, которые теперь новый хозяин клуба планирует поставить себе на службу. С точки зрения бухгалтерского учета тоже все понятно. Это вариант, когда человеческий капитал можно оценить вполне достоверно потому как на этот случай имеются соответствующие методики и нормативные документы.

Пример 2: Футбольный клуб «Речник» приобрел форварда за 10 000 000 рублей. Контракт со спортсменом подписан на четыре года. По условиям контракта клуб обязан выплачивать игроку ежемесячное денежное содержание в размере 120000 рублей.

Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
Оплата за форварда	76	51	10000000
Величина затрат по приобретению отнесена на расходы будущих периодов	97	76	10000000
Ежемесячное списание (5 лет x12 мес.)	20	97	166 666, 67
Ежемесячное денежное вознаграждение	20	70	120000
Начисление страховых взносов с ежемесячного вознаграждения (30, 2%)	20	69	36240
Удержан НДФЛ с ежемесячного вознаграждения	70	68/1	15600

Однако, с точки зрения управленческого учета, человеческий капитал в данном примере будет рассчитываться по другой методике, нежели в примере 1. В данной ситуации человеческий капитал будет представлять собой ежемесячные отчисления, рассчитываемые из срока контракта с форвардом, а также вели-

чину превышения ежемесячного вознаграждения форварда над месячным содержанием других игроков.

Пример 3. Добавляем пример 2 условием, что ежемесячное вознаграждение второго форварда, который вырос и воспитан из местной спортивной школы, составляет 80 000 руб.

Расчет человеческого капитала, которым обладает приобретенный на стороне форвард, составит:  $166\ 666,67 + (120\ 000 - 80\ 000) = 206\ 666,76$  руб.

Таким образом, в рассматриваемом примере человеческий капитал оценивается исходя из двух составляющих. Если бы руководство клуба приняло бы решение об отказе от приобретения стороннего игрока и использования исключительно местных человеческих ресурсов, то рассчитанные нами в примере суммы удалось бы сэкономить. Однако, при этом был бы поставлен под вопрос спортивный результат, и как следствие, финансовое благосостояние клуба. Следовательно, полученный результат можно рассматривать как вложения в человеческий капитал. Подобные суммы в бухгалтерском финансовом учете отражения не находят. Однако, они имеют место в управленческом учете. Принимая во внимание отсутствие нормативного регулирования управленческого учета, подобный подход имеет право на существование. В рассматриваемом моменте управленческий учет начинает выполнять высшие задачи своего существования. А именно, предоставлять оперативную и полезную информацию, служащую целям улучшения управления организацией. Специалист по управленческому учету, основываясь на своем опыте и профессиональном суждении, сможет выделить из всего массива положительной деловой репутации именно то, что, по его мнению, касается социального капитала. Экстраполировав данные бухгалтерской отчетности, имеется возможность определить стоимость человеческого капитала организации. Данные выводы могут быть доведены до руководства организации путем представления внутренней управленческой отчетности. Принимая во внимание конфиденциальность подобных документов, проверка правильности расчетов не будет осуществлена никогда. Но сделанные руководством вывод будут напрямую способствовать успеху фирмы.

Между тем, существует ряд общепринятых методик, которые, по нашему мнению, могут применительно способствовать задаче оценки и учета человеческого капитала. В этом разрезе, необходимо упомянуть о таком явлении, как положительная деловая репутация, регламентируемая VIII разделом ПБУ-14/2007 «Учет нематериальных активов». Микроэкономика определяет, что в состав деловой репутации входят доброе имя организации, приобретенные клиенты, многолетние наработки, а также кадровый потенциал. Последний показатель следует рассматривать как сотрудников организации, с их навыками и способностями к труду. Вклад каждого сотрудника способствует экономическому процветанию компании-работодателя. Совокупность положительных качеств сотрудников организации способна существенно влиять на финансовые результаты деятельности. Следовательно, человеческий капитал, как неотделимый элемент кадрового потенциала организации, входит в состав положительной деловой репутации. ПБУ-14/2007 рассматривает положительную деловую репутацию как разницу между стоимостью предприятия как имущественного комплекса и стоимостью его активов и обязательств по бухгалтерскому учету.

Пример 4: Коммерсант приобрел юридическое лицо как имущественный комплекс за 100 млн. рублей. При принятии приобретения к бухгалтерскому учету, сумма активов по бухгалтерскому балансу передающей стороны составила 95 млн. руб. (для упрощения примера обязательства и НДС не рассматриваем)

Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит	Сумма, млн.
Оплата за приобретаемую организацию, как за имущественный комплекс	76	51	100
Отражение вложений во внеоборотные активы	08	76	100
Оприходование приобретенного имущества по балансовой стоимости	01,10,41...	76	95
Положительная деловая репутация приобретенного объекта	04	08	5

Таким образом, возникшая разница отражается как нематериальный актив и являет собой положительную деловую репутацию. Как самостоятельный объект бухгалтерского учета, она получит свое отражение по соответствующей строке бухгалтерского баланса. Так же, в пояснительной записке к бухгалтерской отчетности будет раскрыта аналитическая информация, касающаяся остаточной стоимости деловой репутации. Исходя из этого, можно утверждать, что человеческий капитал попадает в бухгалтерскую отчетность, но достоверно индивидуализировать его не представляется возможным, так как существующие на сегодняшний день методики учета не дифференцируют положительную деловую репутацию по элементам. Однако, в соответствии с методикой бухгалтерского учета, положительная деловая репутация подлежит амортизации. С математической точки зрения человеческий капитал, как составная часть, положительной репутации, также начинает приобретать тренд на понижение. Возникает парадокс. Как любой капитал организации, человеческий капитал должен стремиться к развитию и совершенству, но применяемые методики обесценивают его. Допуская постулат о рассмотрении человеческого капитала в составе положительной деловой репутации, отражаемой в качестве нематериального актива, необходимо отметить, что подобный объект учета не допускает переоценки. Между тем, подобный подход широко применяется по отношению к нематериальным активам. Следовательно, на сегодняшний день переоценка человеческого капитала не представляется правомерным.

Человеческий капитал, как любая философская категория, находится в постоянном развитии и изменении. Организация – работодатель имеет множество рычагов воздействия на этот процесс. По наблюдениям автора во многих организациях приветствуется обучение сотрудников, оплата повышения квалификации, стажировок на передовых предприятиях, включая зарубежные, и прочие аналогичные аспекты. Подобный подход руководства к развитию человеческого капитала сотрудников способствует внедрению в организации передовых технологий, лучших современных практик и профессиональных позиций. К сожалению, на сегодняшний день, еще многие руководители рассматривают по-



добный процесс как обременение, стараясь максимально урезать расходы на его поддержание. Нам подобный подход представляется глубоко ошибочным.

Пример 5: Организация оплатили своим сотрудникам профессиональную учебу по повышению квалификации. Расходы на подобно мероприятие составили 50 тысяч рублей.

Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
Оплата услуг корпоративного обучения	76	51	50000
Отнесение произведенных расходов в состав внереализационных расходов	20, 26	76	50000

В рассматриваемом примере, все уплаченные суммы мы признаем расходами для целей бухгалтерского учета, так и для налогообложения. Между тем расходы на обучение персонала следует дифференцировать в зависимости от обстоятельств. В некоторых случаях, ежегодное повышение квалификации является требованием законодательства. В качестве примера можно привести профессии аудитора, бухгалтера, оценщика и многие другие. Подобное обучение осуществляется через учебные центры, имеющих соответствующую лицензию, и проводящих обучение по утвержденным и согласованным программам на договорной основе. Подобная организация обучения полностью соответствует нормам Трудового кодекса РФ (статья 196). Затраты на обучение следует признавать расходами для целей налогообложения на основании статьи 264 Налогового кодекса РФ. Также следует добавить, что удерживать НДФЛ с сумм оплаты не надо.

Одновременно с этим, на сегодняшний день, в экономической деятельности организаций используются и иные подходы к увеличению и развитию человеческого капитала. Помимо обязательного, получает широкое распространение система альтернативного обучения. Подобное явление осуществляется коммерческими центрами, не имеющими образовательной лицензии, и способствующих повышению человеческого капитала через систему тренингов, семинаров, ма-

стер-классов и иных форм коллективного и индивидуального обучения. В отличие от курса подготовки, переподготовки или повышения квалификации, подобное образование продолжается, как правило, один день и не влечет за собой выдачу какого-либо официального документа о прохождении обучения.

Отношение налоговых органов к подобному обучению двояко. В частности, при проверках инспекторы снисходительно относятся к подобному обучению, однозначно направленному на получение прибыли. Тренинги по продажам, мастер-классы ведущих маркетологов и иные аналогичные по тематике мероприятия, как правило, вопросов не вызывают. Что же касается тренингов социально-психологической направленности, то здесь возможно появление вопросов. Речь идет о мероприятиях по развитию личности, командообразовании (teambuilding), медитации, йоги. Несмотря на то, что часть вышеперечисленных программ напрямую способствуют развитию человеческого капитала каждого сотрудника, а также способствуют расширению и укреплению внутренних корпоративных связей (социальный капитал), налоговики отказывают в признании подобных затрат расходами для целей налогообложения прибыли, мотивируя это экономической необоснованностью. Второй причиной отказа признания подобных расходов в налоговом учете является не соответствие подобного обучения нормам закона «Об образовании», а также отсутствие соответствующей лицензии у организации-исполнителя. Опираясь на собственный опыт, автор может рекомендовать относить подобные затраты без уменьшения налогооблагаемой базы по налогу на прибыль организации, а также удерживать НДФЛ с участников этого мероприятия.

Пример 6: Организация оплатила для своих сотрудников тренинг по теме «Совершенствование личности» в сумме 80 000 руб. В тренинге принимало участие 10 человек.

Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
Оплата услуг корпоративного обучения	76	51	80000
Отнесение произведенных расходов в со-	91\2	76	80000

став внереализационных расходов			
Начислено постоянное налоговое обязательство	99	68\Прибыль	16000
Удержание НДФЛ из участников обучения	70	68/НДФЛ	11400

Основываясь на ранее сделанных нами выводах о том, что социальный капитал, являясь частью полного капитала организации, служит получению прибыли, можно согласиться с предложениями о признании подобных расходов для целей налогообложения. Однако, подобных норм на сегодняшний день в налоговом законодательстве не содержится. Поэтому налоговые органы вполне обоснованно отказывают таким расходам в существовании. Классический пример первоочередности научных разработок над практическим внедрением. Остается только надеяться на законодательное изменение налогового законодательства в соответствии с рыночными преобразованиями в России.

Одним из современных приемов удержания ценных кадров и использования их человеческого капитала в коммерческих целях, является представление «социального пакета». Под данным понятием в современном обществе понимают затраты организации на оплату личных интересов сотрудников, такие как оплаты медицинского обслуживания, связи, транспорта, отдыха и иные аналогичные мероприятия. Между тем, подобные вложения следует рассматривать как вложения организации в человеческий капитал. Отдохнувшие сотрудники, с крепкой нервной системой, пользующиеся качественной медицинской помощью, способны более интенсивно и плодотворно работать, обеспечивая работодателю непрерывную прибыль. Более того, опасения потери указанных привилегий, способствуют уменьшению текучести кадров, что является уже элементом кадрового менеджмента. С точки зрения бухгалтерского учета и налогообложения подобные расходы хорошо изучены и подробно описаны в профессиональной литературе. Поэтому автор позволит себе не рассматривать их подробно.

В отдельных случаях, действия «социального пакета» продолжается и после расторжения трудового договора (контракта). В западной экономической литературе это явление получило название аутплейсминга (Outplacement). Подоб-

ное явление, с одной стороны, служит определенной социальной защитой. А, с другой стороны, позволяют в некоторых случаях использовать человеческий капитал уже уволившихся работников. Их наработки, связи и знакомства продолжают эксплуатироваться прежним работодателем. Отличительной особенностью подобных отношений является то, что они оказываются выборочно. То есть, набор социальных благ может быть дифференцирован по определенным показателям и может существенно различаться в субъективном плане. Подобная дифференцированность дает возможность проследить величину затрат, понесенных в каждом отдельном случае. В частности, для нужного человека, приносящего в свое время прибыль, может быть предусмотрено право пользования корпоративной стоянкой. Так же их могут приглашать на корпоративные праздники, вручать подарки или каким-либо иным образом благодарить сотрудника за хорошую работу. Так как объект подобных благ может быть безошибочно персонализирован, то подобные затраты возможно рассматривать как оценку человеческого капитала, хоть и в индивидуальном разрезе. При нескольких подобных случаях уже возникает возможность более достоверной оценки общего человеческого капитала организации, как совокупности понесенных затрат и из дифференцированности с течением времени. Если же для учета подобных затрат в бухгалтерском учете ведутся отдельные регистры, то имеется возможность достоверной оценки человеческого капитала. Во избежании споров с проверяющими органами могу рекомендовать подробно прописать возможность подобных затрат в коллективном договоре.

Пример 7: Организация, в соответствии с нормами коллективного договора, оплачивает сокращаемым сотрудникам дополнительные два месяца, сверх установленных законодательством. Предполагается, что оплачиваемый по среднемесячному заработку период будет использован для поиска новой работы. Сотруднику Петрову, увольняемому по сокращению, начислено 50 000 рублей, что составило средний двухмесячный заработок.

Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.

Начислены дополнительные выплаты при увольнении в составе внереализационных расходов	91\2	70	50000
Начислены страховые взносы на дополнительные выплаты	91\2	69	15100
Удержан НДФЛ с выплат	70	68/НДФЛ	6500
Произведена выплата	70	51	43500

Рассматривая такое явление как человеческий капитал необходимо обратить внимание на лучшие зарубежные практики. В экономической литературе последнего времени стал появляться принципиально новый термин, ранее не имевший распространение в российских отчетных стандартах. Речь идет о публичном нефинансовом отчете. Данный документ представляет собой аналогию пояснительной записки к бухгалтерскому годовому балансу, но полностью посвящается активам, не отражаемым в финансовой отчетности, но используемой организацией. Одним из элементов подобного отчета является человеческий капитал. Публикация и обнародование подобного документа доводит до заинтересованных пользователей информацию, формируемую в управленческом учете. Подобное явление уже стало элементом корпоративной культуры. Акционеры, инвесторы и иные заинтересованные лица имеют возможность ознакомления с кадровым потенциалом организации, уровнем обучения и квалификации сотрудников, затратах организации на социальные проекты и прочими интересными моментами. В некоторых случаях подобный документ подлежит заверению независимым аудитором. Но в России на сегодняшний день подобная отчетность может формироваться исключительно с внутренней информационной направленностью.

Литература:

1. Маклакова Е.А. Человеческий капитал: понятия, оценка, учет // Вестник Ленинградского государственного университета им. А.С.Пушкина. 2010. Т.6 №1;

2. Палий В.Ф. Человеческий капитал: вопросы учета и оценки // Бухгалтерский учет. 2011. №6.