

МИНИСТЕРСТВО СЕЛЬСКОГО ХОЗЯЙСТВА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ  
Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение  
высшего образования  
«Казанский государственный аграрный университет»

Институт экономики

Направление подготовки: 38.03.01 Экономика

Кафедра: бухгалтерский учет и аудит

Допустить к защите:

Заведующая кафедрой

\_\_\_\_\_ Клычова Г.С.

«24» мая 2019г.

ВЫПУСКНАЯ КВАЛИФИКАЦИОННАЯ РАБОТА

**Бухгалтерский учет и аудит инвестиций в человеческий капитал на  
примере общества с ограниченной ответственностью «Авангард»  
Буинского района Республики Татарстан**

Обучающийся:

Валиева Эндже Маннуровна

Руководитель:

д.э.н., профессор

Клычова Гузалия Салиховна

Рецензент:

к.т.н., доцент

Кузнецов Максим Геннадьевич

Казань 2019

Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение  
высшего образования  
«Казанский государственный аграрный университет»  
ИНСТИТУТ ЭКОНОМИКИ

Направление подготовки: 38.03.01 Экономика

Кафедра: бухгалтерский учет и аудит

УТВЕРЖДАЮ  
Заведующий кафедрой

\_\_\_\_\_ Клычова Г.С.  
«07» декабря 2017г.

**ЗАДАНИЕ**

на выпускную квалификационную работу

Валиевой Эндже Маннуровны

**1. Тема работы:** Бухгалтерский учет и аудит инвестиций в человеческий капитал на примере общества с ограниченной ответственностью «Авангард» Буинского района Республики Татарстан

**2. Срок сдачи выпускной квалификационной работы** 24.05. 2019г.

**3. Исходные данные к работе:** специальная и периодическая литература, материалы Федеральной службы государственной статистики РФ, Министерства сельского хозяйства и продовольствия РТ, годовые бухгалтерские отчетности сельскохозяйственных организаций, нормативно-правовые документы, результаты личных наблюдений и разработок

**4. Перечень подлежащих разработке вопросов:** понятие человеческого капитала и порядок его формирования; теоретическое обоснование инвестиций в человеческий капитал; особенности методики бухгалтерского учета и аудита инвестиций в человеческий капитал; экономическая характеристика деятельности организации и анализ ее финансового состояния; оценка систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля; современное состояние учета и аудита инвестиций в человеческий капитал; порядок формирования бухгалтерской и управленческой отчетности инвестиций в человеческий капитал; мероприятия по совершенствованию учета и аудита инвестиций в человеческий капитал.

**5. Перечень графических материалов:** \_\_\_\_\_

**6. Дата выдачи задания** «07» декабря 2017г.

Руководитель  
Задание принял к исполнению

Г.С. Клычова  
Э.М. Валиева

## КАЛЕНДАРНЫЙ ПЛАН

Наименование этапов выпускной квалификационной работы	Сроки выполнения	Примечание
ВВЕДЕНИЕ	15.04.18	
1 ЭКОНОМИЧЕСКАЯ СУЩНОСТЬ ИНВЕСТИЦИЙ В ЧЕЛОВЕЧЕСКИЙ КАПИТАЛ И ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ ИХ УЧЕТА	15.04.18	
1.1 Понятие, сущность и методы оценки человеческого капитала		
1.2 Теоретическое обоснование инвестиций в человеческий капитал		
1.3 Особенности методики бухгалтерского учета и аудита инвестиций в человеческий капитал		
2 ОЦЕНКА БИЗНЕСА ООО «АВАНГАРД» БУИНСКОГО РАЙОНА РТ	15.10.18	
2.1 Экономическая характеристика деятельности организации		
2.2 Анализ финансового состояния и оценка эффективности инвестиций в человеческий капитал		
2.3 Организация систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля		
3 СОВРЕМЕННОЕ СОСТОЯНИЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И АУДИТА ИНВЕСТИЦИЙ В ЧЕЛОВЕЧЕСКИЙ КАПИТАЛ И ПУТИ ИХ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ В ООО «АВАНГАРД» БУИНСКОГО РАЙОНА РТ	15.04.19	
3.1 Методика бухгалтерского учета инвестиций в человеческий капитал		
3.2 Формирование бухгалтерской и управленческой отчетности инвестиций в человеческий капитал		
3.3 Методика аудита инвестиций в человеческий капитал		
ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ	10.05.19	
СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ	10.05.19	
ПРИЛОЖЕНИЯ	10.05.19	

**Обучающийся**

Э.М. Валиева

**Руководитель**

Г.С. Клычова

## Аннотация

к выпускной квалификационной работе бакалавра на тему:  
«Бухгалтерский учет и аудит инвестиций в человеческий капитал на примере общества с ограниченной ответственностью «Авангард» Буинского района Республики Татарстан»

Выпускная квалификационная работа изложена на 97 страницах, включает 23 таблицы, 7 рисунков и 6 приложений. При написании выпускной квалификационной работы было использовано 40 источников литературы. Работа состоит из введения, трех глав, выводов и предложений.

В данной работе рассмотрены теоретические основы формирования человеческого капитала в организации, приведено теоретическое обоснование инвестиций в человеческий капитал. В практической части работы дана оценка ООО «Авангард». Разработаны предложения по совершенствованию процесса управления инвестициями в человеческий капитал, представлены разработанные методики бухгалтерского учета и аудита инвестиций в человеческий капитал. ВКР основана на практических материалах исследуемого объекта и выполнена на достаточно высоком уровне. Компетенции, предусмотренные программой государственной итоговой аттестации, освоены в полном объеме. Полученные автором результаты достоверны, выводы и предложения обоснованы и могут быть рекомендованы к внедрению в практическую деятельность сельскохозяйственных организаций.

Annotation to the final qualification work of the bachelor on the theme: “Accounting and auditing of investments in human capital on the example of Avangard limited liability company, of the Buinsky Region of the Republic of Tatarstan”

The final qualifying work is presented on 89 pages, includes 23 tables, 7 figures and 6 annexes. In the final qualifying work were used 40 sources of literature. The work consists of an introduction, 3 chapters, conclusions and suggestions.

This paper discusses the theoretical foundations of the formation of human capital in the organization, provides a theoretical justification for investment in human capital. In the practical part of the work we have assessed the company “Avangard”. We made suggestions to improve the process of investment management in human capital, developed methods of accounting and audit of investments in human capital are presented. The FQW is based on practical materials of the object under study and is made at a high level. The competences provided by the program of the state final certification are mastered in full. The results obtained by the author are reliable, conclusions and suggestions are justified and can be recommended for implementation in the practical activities of agricultural organizations.

## ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ.....	6
1 ЭКОНОМИЧЕСКАЯ СУЩНОСТЬ ИНВЕСТИЦИЙ В ЧЕЛОВЕЧЕСКИЙ КАПИТАЛ И ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ ИХ УЧЕТА .....	9
1.1 Понятие, сущность и методы оценки человеческого капитала.....	9
1.2 Теоретическое обоснование инвестиций в человеческий капитал..	13
1.3 Особенности методики бухгалтерского учета и аудита инвестиций в человеческий капитал.....	18
2 ОЦЕНКА БИЗНЕСА ООО «АВАНГАРД» БУИНСКОГО РАЙОНА РТ....	25
2.1 Экономическая характеристика деятельности организации.....	25
2.2 Анализ финансового состояния и оценка эффективности инвестиций в человеческий капитал.....	34
2.3 Организация систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля.....	46
3 СОВРЕМЕННОЕ СОСТОЯНИЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И АУДИТА ИНВЕСТИЦИЙ В ЧЕЛОВЕЧЕСКИЙ КАПИТАЛ И ПУТИ ИХ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ В ООО «АВАНГАРД» БУИНСКОГО РАЙОНА РТ.....	53
3.1 Методика бухгалтерского учета инвестиций в человеческий капитал.....	53
3.2 Формирование бухгалтерской и управленческой отчетности инвестиций в человеческий капитал .....	59
3.3 Методика аудита инвестиций в человеческий капитал .....	64
ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ .....	77
СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ .....	82
ПРИЛОЖЕНИЯ .....	88

## ВВЕДЕНИЕ

Стремительное развитие инновационных технологий и внедрение их в процесс производства обязывает организации почти всех отраслей деятельности начать функционировать в условиях инновационной экономики или так называемой «экономики знаний».

Как правило, для рационального функционирования в условиях инновационной экономики, а в частности, и для создания условий «экономики знаний» необходимы наиболее ценные ресурсы. Одним из таких ресурсов, представляющих наивысшую ценность для современного общества, является человеческий капитал. Категория «человеческий капитал», вбирающая в себя всю совокупность знаний, умений и способностей человека, является ключевым фактором обеспечения эффективной экономической деятельности любой организации или же предприятия.

В последнее время особую популярность в экономической среде приобретает вопрос инвестирования в человеческий капитал. Следует отметить, что операции, связанные с инвестициями в человеческий капитал, и вообще само понятие «человеческий капитал» еще не настолько активно применяются в сфере бухгалтерского учета и аудита. В связи с этим, с целью более подробного изучения особенностей бухгалтерского учета, анализа и аудита инвестиций в человеческий капитал, была выбрана основная тема данной выпускной квалификационной работы, которая звучит следующим образом: «Бухгалтерский учет, анализ и аудит инвестиций в человеческий капитал».

Актуальность данной темы заключается в том, что на сегодняшний день еще не разработана единая методика учета человеческого капитала и инвестиций, непосредственно направленных на его развитие. А правильная организация учета одного из важнейших объектов экономической деятельности предприятия имеет первостепенное значение.

Цель выпускной квалификационной работы состоит в разработке методического обеспечения бухгалтерского учета и аудита инвестиций в человеческий капитал.

Для достижения поставленной цели необходимо решить ряд задач, представленных ниже:

- изучить теоретические основы оценки человеческого капитала;
- доказать эффективность осуществления инвестиций в человеческий капитал;
- изучить разработанные подходы к учету инвестиций в человеческий капитал;
- выявить ключевые особенности категорий «человеческий капитал» и «инвестиции в человеческий капитал», которые необходимо учесть при разработке методики его учёта;
- разработать методику учета инвестиций в человеческий капитал, которую целесообразно применять в предприятиях АПК;
- изучить вопросы аудита инвестиций в человеческий капитал.

Поставленной целью и приведенными к ней задачами обусловлена структура выпускной квалификационной работы. В связи с этим, данная выпускная квалификационная работа состоит из следующих структурных частей: введение, три главы, заключение, список использованной литературы, приложения к работе. В первой главе рассмотрены основные теоретические аспекты категории «человеческий капитал», в частности, определена ее экономическая сущность, приведена методика оценки человеческого капитала организации, рассмотрены существующие подходы учета инвестиций в человеческий капитал. Во второй главе приводится анализ природно-экономических условий деятельности изучаемой организации, а также анализ его финансового состояния на основании данных бухгалтерского учета. В третьей главе выпускной квалификационной работы отражен порядок организации бухгалтерского учета инвестиций в

человеческий капитал, а также освещены вопросы аудита операций по учету инвестиций в человеческий капитал.

Объектом исследования является сельскохозяйственная организация ООО «Авангард» Буинского района РТ.

Предметом исследования является процесс организации учета, анализа и аудита инвестиций в человеческий капитал в ООО «Авангард» Буинского района Республики Татарстан.

В процессе выполнения работы были использованы следующие методы: экономико-статистический метод, балансовый метод, наблюдение, сравнение, измерение, анализ и синтез, абстрагирование.

Информационной базой для данной выпускной квалификационной работы послужили законодательные акты, регулирующие порядок бухгалтерского учета на территории Российской Федерации, научные труды отечественных и зарубежных авторов, периодические издания по изучаемой нами теме, а также аналитические данные, характеризующие экономико-производственную деятельность ООО «Авангард» Буинского района РТ за 2014-2018 гг.

Основные положения данной выпускной квалификационной работы докладывались на VII Международной научно-практической конференции «Профессия бухгалтера – важнейший инструмент эффективного управления сельскохозяйственным производством», 77-ой студенческой научной конференции «Студенческая наука – аграрному производству», IV Международном конкурсе студенческих научно-исследовательских работ «Проблемы и перспективы развития экономики региона в условиях нестабильности» (Вологодская ГМХА им. Н.В.Верещагина). Также, по материалам данной выпускной квалификационной работы опубликовано три научных статьи в различных рецензируемых сборниках.

# 1 ЭКОНОМИЧЕСКАЯ СУЩНОСТЬ ИНВЕСТИЦИЙ В ЧЕЛОВЕЧЕСКИЙ КАПИТАЛ И ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ ИХ УЧЕТА

## 1.1 Понятие, сущность и методы оценки человеческого капитала

Динамическое развитие экономической системы предопределяет выявление наиболее приоритетных ресурсов, обеспечивающих рациональное функционирование организации. На сегодняшний день, одним из наиболее ценных ресурсов организации признан человеческий капитал. Следует отметить, что категория «человеческий капитал» в экономической науке имеет большое количество трактовок, которые, несомненно, отличаются друг от друга. Термин «человеческий капитал» в экономическую теорию был введен еще в 1961 году Т.-В. Шульцем. Под человеческим капиталом он понимал «приобретенные человеком ценные качества, которые могут быть усилены соответствующими вложениями» [1, с.116].

Развитием идей Т.-В. Шульца занимался Г.С. Беккер. Г.С. Беккер утверждал, что «человеческий капитал представляет собой совокупность врожденных способностей и приобретенных знаний, навыков и мотиваций, эффективное использование которых способствует увеличению дохода и иных благ» [4]. Современные последователи теории человеческого капитала дают аналогичные по сути определения этой категории. Так, С. Фишер, Р. Дорнбуш, Р. Шмалензи в своей работе называют человеческий капитал «мерой воплощенной в человеке способности приносить доход» [23]. Отечественные исследователи А.И. Добрынин, С.А. Дятлов, С.А. Курганский определяют человеческий капитал как «накопленный человеком запас навыков, знаний, способностей, мотиваций, которые целесообразно используются в той или иной сфере общественного воспроизводства, содействуют росту производительности труда и эффективности и тем самым влияют на рост заработков данного человека». [7]. Наиболее точное определение понятия «человеческий капитал» было приведено О.А.

Гришновой: «человеческий капитал – это экономическая категория, характеризующая совокупность сформированных и развитых в результате инвестиций производительных способностей, личных черт и мотиваций индивидов, которые находятся в их собственности, используются в экономической деятельности, способствуют росту производительности труда и благодаря этому влияют на рост доходов (зарботков) своего владельца и национального дохода». [6, с.89].

На основании анализа вышеприведенных трактовок, нами было сформировано собственное определение понятия «человеческий капитал». Человеческий капитал – это совокупность физических, умственных предпринимательских способностей человека, его знания, умения, навыки, профессионализм, опыт, используемые в производстве товаров и услуг и обеспечивающие получение дохода в будущем.

Выделим основные характеристики человеческого капитала:

- человеческий капитал воплощает в себе капитализированную ценность полезных способностей человека, которые выражаются в его знаниях, опыте, мастерстве;

- на уровне предприятия под человеческим капиталом следует понимать совокупную квалификацию и способности всех работников организации;

- «человеческий капитал» предприятия является динамичной категорией, которая при наличии определенных условий имеет тенденцию роста или же уменьшения;

- осуществление затрат, направленных на развитие и увеличение человеческого капитала, обуславливает последующий рост производительности труда и, непосредственно, рост финансового благосостояния организации [2, с.68].

Современная теоретическая база в сфере экономики, как уже было указано ранее, предполагает наличие различных подходов к трактовке понятия «человеческий капитал». На основании всех имеющихся

определений, мы можем выделить три основных подхода к трактовке понятия «человеческий капитал»:

- человеческий капитал как ресурс;
- человеческий капитал как потенциал, возможности;
- человеческий капитал как результат, актив [4, с.176].

В случае определения человеческого капитала в качестве ресурса, важным аспектом является факт наличия данного ресурса у организации. Данный подход раскрывается в трактовке, приведенной В.Л. Иноземцевым: «человеческий капитал – это информация и знания, специфические по своей природе и формам участия в производственном процессе». [9]. Во втором случае, когда человеческий капитал рассматривается как возможность, внимание следует акцентировать на полезном результате, который можно получить от использования данного капитала. В данном случае в качестве полезного результата может выступить ценность, конкурентоспособность, прибыль, инновации, преимущество на рынке. В третьем случае (человеческий капитал как результат) предполагается отождествлять человеческий капитал как актив, или отдельный источник дохода. Данный подход наиболее точно раскрыт в трактовке, приведенной Б.Б. Леонтьевым: «человеческий капитал – это стоимость совокупности имеющихся у человека интеллектуальных активов, включая интеллектуальную собственность, его природные и приобретенные интеллектуальные способности и навыки персонала, а также накопленные базы знаний и полезные отношения с другими субъектами» [8, с.45]. Приведенные выше три подхода к трактовке понятия «человеческий капитал» воплощают в себе процесс его производства и воспроизводства (рис.1).

Человек, обладающий врожденными и приобретенными в течение жизнедеятельности навыками и способностями, представляет собой ресурс. После трудоустройства все навыки и способности человека приобретают форму потенциала (возможности).

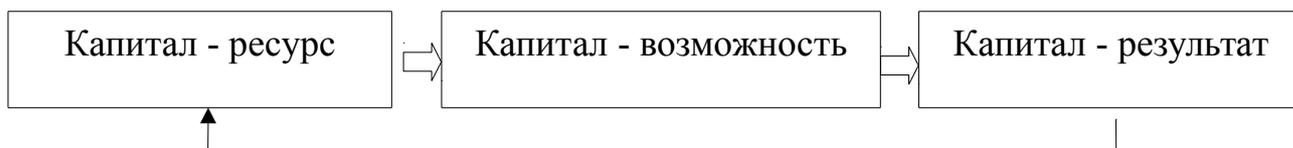


Рис.1 – Стадии производства и воспроизводства человеческого капитала

При этом следует указать, что потенциалом становятся только те категории способностей, которые будут использоваться в соответствии с функционалом занимаемой должности. Знания сотрудника, которые имеют «материализованную» форму (документы, базы данных, собранная информация, его интеллектуальная собственность и т.д.), а также новые знания, приобретенные им в процессе работы в данной организации, являются капиталом-результатом и капиталом – ресурсом одновременно [9, с.82]. В силу того, что категорию «человеческий капитал» в экономической теории и практике широко начали применять не так давно, мы не можем утверждать о существовании единой методики ее оценки. В связи с этим, рассмотрим одну из методик оценки стоимости человеческого капитала организации.

Стоимость одного работника организации, как части совокупного человеческого капитала, можно определить посредством использования следующей формулы:

$$CP = ЗП \times \Gamma_{чк} + И \times П_{вр}, (1)$$

где

CP – оценочная стоимость работника организации, руб.,

ЗП – выплачиваемая работнику сумма заработной платы, руб.,

$\Gamma_{чк}$  – гудвилл человеческого капитала работника (коэффициент),

И – инвестиции за один год,

$П_{вр}$  - период времени.

В случае, если нам необходимо определить стоимость человеческого капитала всех работников организации, мы будем использовать такие

показатели, как годовой фонд заработной платы и общий объем инвестиций, которые организация направила на развитие человеческого капитала за текущий год. В данном случае, необходимо уточнить, каким образом мы будем определять величину коэффициента - гудвилл человеческого капитала работника. Данный показатель мы представим как сумму трех отдельных коэффициентов (индексов):

- индекс прибыли человеческого капитала;
- индекс стоимости человеческого капитала;
- коэффициент профессиональной перспективности.

Порядок и формулу расчета каждого из вышеуказанных индексов представим в таблице 1.

Таблица 1 – Формулы для расчета коэффициентов - индексов

Наименование индекса	Формула для расчета	Расшифровка показателей
Индекс прибыли человеческого капитала	$I_{\text{Пр чК}} = \frac{\text{Пр}}{\text{Э}_{\text{РВ}}}$	<i>Пр</i> - сумма прибыли; <i>Э<sub>РВ</sub></i> - эквивалент полного рабочего времени сотрудника.
Индекс стоимости человеческого капитала	$I_{\text{Ст чК}} = \frac{\text{Р}}{\text{Э}_{\text{РВ}}}$	<i>Р</i> - общие расходы на персонал организации; <i>Э<sub>РВ</sub></i> - эквивалент полного рабочего времени сотрудника.
Коэффициент профессиональной перспективности	$K_{\text{ПП}} = O_{\text{УО}} \times (1 + \text{С} : 4 + \text{В} : 18)$	<i>O<sub>УО</sub></i> - оценка уровня образования; <i>С</i> – стаж работы по специальности; <i>В</i> – возраст работника.

При этом, эквивалент полного рабочего времени находится по следующей формуле:

$$\text{ЭРВ} = (\text{РД} * 8) - \text{О} - \text{ПД} - \text{БД}, (2)$$

где

РД – количество рабочих дней в году;

О – дни ежегодно предоставляемого отпуска;

ПД – праздничные дни;

БД – дни отсутствия работника по причинам личного характера или болезни.

Следует отметить, что отсутствие единой методики оценки человеческого капитала предприятия обусловлено тем, что:

- предприятия используют достаточно узкий подход к оценке человеческого капитала, основанный на использовании только количественных показателей;

- многие организации не обладают опытом оценки человеческого капитала;

- предприятие не включает в результаты оценки человеческого капитала результаты влияния технического прогресса и инноваций;

- организации в недостаточной степени используют имеющийся человеческий капитал и не стремятся к его увеличению и совершенствованию [8, с.408].

Решение вышеуказанных вопросов, безусловно, позволит создать наиболее эффективный метод оценки человеческого капитала организации, который можно будет активно применять в практической деятельности. Следует отметить, что наличие рационально организованной системы оценки человеческого капитала гарантирует рост уровня производительности труда в организации. Наряду с этим, организациям необходимо не только уметь оценивать величину и стоимость человеческого капитала, но и поддерживать и преумножать его, главным образом, посредством инвестирования данного объекта. В связи с этим, определим основные виды и уровень значимости инвестиций в человеческий капитал в следующем разделе данной главы.

## 1.2 Теоретическое обоснование инвестиций в человеческий капитал

Человеческий капитал нередко называют скрытыми условиями развития организации. Следует отметить, что для активизации данных скрытых условий развития организации необходимо обеспечить не только рациональное управление человеческим капиталом, но и инвестировать в него.

«Инвестиции в человеческий капитал, – пишут К. Макконелл и С. Брю, – это любое действие, которое повышает квалификацию и способности и, тем самым, производительность труда рабочих. Затраты, которые способствуют повышению чьей либо производительности, можно рассматривать как инвестиции, ибо текущие расходы или издержки осуществляются с тем расчётом, что эти затраты будут многократно компенсированы возросшим потоком доходов в будущем». [16, с. 765]. На сегодняшний день нет единой структуры инвестиций в человеческий капитал. В частности, К. Макконелл и С. Брю выделяют следующие виды инвестиций в человеческий капитал: образование, подготовка и обучение на самом производстве, здравоохранение, мотивация, поиск информации и миграция, фундаментальные и научные разработки, экология и здоровый образ жизни, культура и досуг.

В данной структуре инвестиций в человеческий капитал большее значение имеет образование, подготовка на производстве, так как именно данная категория мероприятий способствуют росту уровня знаний у работника, появлению необходимых навыков и способностей, что в свою очередь обуславливает рост человеческого капитала организации. Следует отметить, что в соответствии с результатом исследований, которые были произведены американскими учеными, повышение уровня образования работника на 10% способствует росту производительности труда на 8,6%, что, безусловно, является исключительно положительным аспектом для самой организации. Для сравнения, укажем, что такое же увеличение основных производственных фондов обеспечивает рост производительности труда всего на 3,4% [10, с.86].

На наш взгляд, более рациональным вариантом является представление совокупности инвестиций в человеческий капитал в качестве отдельных категорий затрат, которые несет организация, непосредственно, обладающая данным капиталом. В соответствии с этим, в структуре инвестиций в человеческий капитал следует выделять следующие категории затрат:

- затраты на поиск и найм подходящего персонала – в данном случае имеются ввиду затраты на организацию системы кадровых служб, занимающихся планированием персонала, подготовкой необходимых документов, заключением договоров и т.д.;

- затраты на персонал в период адаптации на новом рабочем месте – затраты на выплату заработной платы в период испытательного срока (отметим, что величина заработной платы в период испытательного срока на 20-40% ниже);

- затраты на персонал в период накопления потенциала роста – затраты на выплату заработной платы;

- затраты на персонал в период достижения профессионализма – в данном случае к сумме выплачиваемой заработной платы добавляются суммы премий, надбавок и различных видов поощрений за профессионально выполняемую работу;

- затраты на персонал в период обучения, повышения квалификации.

Наряду с представлением теоретического обоснования инвестиций в человеческий капитал, необходимо рассмотреть вопрос и о степени их эффективности. Сторонники человеческого капитала полагают, что чем выше объем и качество человеческого капитала, тем выше его продуктивность. Следует отметить, что мнение сторонников человеческого капитала является абсолютно справедливым. Большие объемы качественного человеческого капитала приносят невообразимый экономический доход. Следует отметить, что эффективность инвестиций в человеческий капитал многократно подтверждена расчетами финансовых аналитиков множественных крупных организаций. А главным экономическим

подтверждением эффективности инвестиций в человеческий капитал является результаты финансовой деятельности организаций, которые улучшаются с каждым отчетным годом.

Оценку эффективности инвестиций в человеческий капитал, главным образом, можно произвести, воспользовавшись методикой, предложенной О.Г. Ваганяном. В соответствии с данной методикой, эффективность инвестиций в человеческий капитал измеряется значением коэффициента эффективности инвестиций в человеческий капитал. Данный коэффициент, в свою очередь, рассчитывается с помощью формулы, приведенной ниже:

$$Z = \frac{X_2 - X_1}{Y}, (3)$$

где

$Z$  – коэффициент инвестиций в человеческий капитал;

$X_1$  - величина человеческого капитала на начало периода;

$X_2$  - величина человеческого капитала на конец периода;

$Y$  – размер инвестиций в человеческий капитал за отдельный период.

На сегодняшний день человеческий капитал является одним из основных конкурентных преимуществ организации. В связи с этим, каждая организация должна быть заинтересована в улучшении его качественного и количественного состава. Как уже было указано ранее, «человеческий капитал» является относительно новой экономической категорией. В связи с этим, большую актуальность приобретает вопрос, относительно осуществления учета расходов связанных с инвестированием в человеческий капитал. На сегодняшний день, нет установленной методики учета инвестиций в человеческий капитал. В связи с этим, осуществление отдельного учета таких инвестиций является несколько затруднительным процессом. Проблемы учета инвестиций в человеческий капитал рассмотрим в следующем разделе данной работы.

### 1.3 Особенности методики бухгалтерского учета и аудита инвестиций в человеческий капитал

Человеческий капитал является неотъемлемым элементом экономической деятельности, способной оказывать существенное влияние на результаты хозяйственной деятельности организации. Несмотря на то, что ведущие экономисты единогласно признали значимость и необходимость правильной оценки и отражения в отчетных документах данной категории, система бухгалтерского учета все еще не содержит никаких данных ни о человеческом капитале, ни об инвестициях в человеческий капитал [11, с.34]. На сегодняшний день нет общепринятых теоретических и методических разработок, посредством применения которых организации могли бы отражать в системе бухгалтерского учета и отчетности изучаемую нами категорию. В связи с этим, проблема учета человеческого капитала и инвестиций в него на данный момент приобрела особую актуальность. Исследованием вопроса учета человеческого капитала и инвестиций в него, безусловно, занимается большое количество как зарубежных, так и отечественных специалистов в области бухгалтерского учета. Каждый из них предлагает свою методику учета данной категории. Рассмотрим некоторые из предложенных методик и определим наиболее рациональный вариант бухгалтерского учета человеческого капитала и инвестиций в него.

Лесневская Н.А. в своем научном труде «Развитие методик бухгалтерского учета вложений в воспроизводство человеческого капитала» предлагает рассматривать человеческий капитал в качестве актива организации. Инвестиции в человеческий капитал предлагается капитализировать по аналогии с инвестициями во внеоборотные активы. Списание инвестиций в данном случае предполагается осуществлять через

амортизационные отчисления до окончания периода получения экономических выгод от использования данного вида актива. [15, с.38].

Автор предлагает ввести в систему счетов новый счет 06 «Вложения на воссоздание человеческого капитала» и отражать данные по предложенному счету в первом разделе бухгалтерского баланса «Внеоборотные активы». К этому счету предлагается открывать представленные ниже субсчета:

-06.1 «Расходы на обучение, переподготовку и повышение квалификации персонала». На данном субсчете будет отражена информация о сумме капитализированных расходов на подготовку сотрудников посредством получения образования в специальных и высших учебных заведениях;

-06.2 "Вознаграждения персоналу, выплаченные по окончании трудовой деятельности". Данный субсчет предназначен для отражения сумм вознаграждений, подлежащих выплате сотрудникам после окончания их трудовой деятельности;

-06.3 «Социальные выплаты, осуществляемые в течение трудовой деятельности». На данном субсчете предполагается отражать стоимость активов организации, которые используются в целях реализации определенных социальных программ, направленных на улучшение условий труда работника.

Куликов А.А. в своей диссертации по теме «Учет и отчетность в системе управления человеческими ресурсами организации» утверждает, что необходимости в капитализации инвестиций в человеческий капитал нет. Автор предлагает учитывать инвестиции в человеческий капитал в качестве расходов текущего периода, и представлять информацию о величине и характере инвестиций в пояснениях к бухгалтерской финансовой отчетности. [14].

Н. Головай предлагает всю совокупность инвестиций в человеческий капитал подразделить на группы расходов на приобретение, содержание, развитие и выбытие работников. При этом автор утверждает, что расходы на

приобретение и развитие необходимо капитализировать, а расходы на содержание и выбытие – учитывать в составе расходов текущего периода. [5, с.52].

М.А. Мейриева предлагает человеческий капитал принимать к учету в качестве нематериального актива организации и отражать в части актива бухгалтерского баланса. Автор предусматривает возможность корректировки норм Положения по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2007) посредством включения в него основ методики по учету человеческого капитала. [17, с.207].

Основываясь на содержании вышепредставленных подходов к учету человеческого капитала и инвестиций в него, мы можем сделать следующие выводы:

- человеческий капитал является активом, обуславливающим получение экономических выгод;
- человеческий капитал занимает промежуточное положение между оборотными и внеоборотными активами;
- обладает свойствами увеличения и уменьшения при наличии соответствующих условий;
- человеческий капитал и инвестиции в него поддаются оценке и могут быть признаны в качестве объекта бухгалтерского учета [6, с.149].

На наш взгляд более рациональным вариантом является учет человеческого капитала в качестве актива организации, так как изучаемый нами объект обладает всеми его признаками. Приведем обоснование данного умозаключения:

- актив должен приносить экономическую выгоду. Как правило, рабочая сила (воплощающая в себе знания, умения и навыки сотрудника) является одним из ключевых факторов, обеспечивающих производственную деятельность организации. То есть именно рабочая сила позволяет работодателю производить и реализовывать произведенную продукцию и получать от этого экономическую выгоду. Значит, рабочая сила, являясь

человеческим капиталом, предоставляет организации или же предприятию получать экономическую выгоду.

- наличие контроля над активом. При найме работника, как правило, обязательно оформляется трудовой договор, в котором прописываются права и обязанности сторон. При этом организация обладает определенными полномочиями в отношении актива, имеет возможность влиять на уровень его доходов, контролирует его рабочий процесс.

- оценка актива. Человек, до начала своей трудовой деятельности в обязательном порядке получает определенный уровень образования, проходит соответствующую подготовку, преумножает свои знания и умения. В связи с этим, финансовую оценку человеческого актива можно представить как денежное выражение накопленных знаний умений и навыков индивидуума для получения обобщающих данных по организации при составлении финансовой отчетности.

Таким образом, можно сделать вывод о том, что человеческий капитал обладает всеми признаками актива, и, следовательно, его можно принять за самостоятельный объект бухгалтерского учёта. Следует отметить, что большее число научных деятелей в области бухгалтерского учета предлагают учитывать инвестиции в человеческий капитал посредством выделения отдельного счета с соответствующими субсчетами. На наш взгляд, подобный подход к организации учета инвестиций в человеческий капитал является наиболее рациональным. Применение отдельного счета для учета расходов на образование, подготовку, обучение персонала, а также на поддержания хорошего состояния здоровья работников организации обеспечит большую детализацию учетного процесса. Наряду с изучением особенностей организации бухгалтерского учета инвестиций в человеческий капитал, необходимо затронуть вопрос о методике проведения аудита инвестиций в человеческий капитал. Раскрытие данного вопроса, безусловно, является необходимым, в связи с тем, что аудит обеспечивает выявление нарушений,

допущенных ошибок и неточностей в бухгалтерской (финансовой) отчетности и в формах внутренней отчетности организации [5, с.120].

Учитывая то, что учет инвестиций в человеческий капитал будет осуществляться по обновленным положениям нормативных актов с использованием новых первичных учетных документов и новых форм внутренней отчетности, вероятность допущения ошибок бухгалтерами, ранее не осуществлявшими учет данной категории расходов, можно признать достаточно высокой. Этим и обуславливается необходимость проведения аудита инвестиций в человеческий капитал. Следует отметить, что единой методики проведения аудита инвестиций в человеческий капитал по аналогии с методикой бухгалтерского учета инвестиций в человеческий капитал еще не существует. В связи с этим, разработанную нами методику аудита мы представим в третьей главе данной выпускной квалификационной работы, а в данном разделе определим основную цель и направления аудита инвестиций в человеческий капитал.

Итак, целью аудита инвестиций в человеческий капитал является проверка соответствия применяемого организацией метода учета инвестиций в человеческий капитал установленным требованиям нормативных актов, осуществляющих регулирование бухгалтерского учета на территории РФ. На данный период времени нет отдельного законодательно установленного нормативного источника, положениями которого можно было бы руководствоваться при бухгалтерском учете и аудите инвестиций в человеческий капитал. В связи с этим, при разработке методики аудита инвестиций в человеческий капитал будет рационально использовать положения Федерального закона от 30.12.2008 г. № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» и Международных стандартов аудита, которые содержат в себе основные правила и нормы по проведению аудиторской проверки.

Методика аудита инвестиций в человеческий капитал, безусловно, схожа с методикой аудита других объектов бухгалтерского учета. Аудит

инвестиций в человеческий капитал также должен осуществляться поэтапно.

На этапе планирования, аудитор должен:

- определить цели и задачи аудиторской проверки,
- определить объем работ, которые необходимо выполнить;
- протестировать эффективность функционирования систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля;
- составить общую стратегию и план аудита.

Основной этап аудита инвестиций в человеческий капитал заключается в проверке:

- правильности определения стоимости человеческого капитала;
- правильности отражения в учете операций, связанных с инвестициями в человеческий капитал;
- правильности и полноты заполнения первичных учетных документов по данному объекту учета;
- правильности отражения в формах бухгалтерской (финансовой) отчетности информации относительно инвестиций в человеческий капитал.

На основании содержания первой главы данной работы, мы можем сделать вывод о том, что необходимость разработки методики учета и аудита инвестиций в человеческий капитал обусловлена тем, что человеческий капитал является наиболее ценным ресурсом любого экономического субъекта. При этом следует указать, что особую значимость человеческий капитал имеет и для сельскохозяйственных организаций. В связи с этим, при разработке методик бухгалтерского учета и аудита инвестиций в человеческий капитал необходимо учесть особенности отрасли сельского хозяйства.

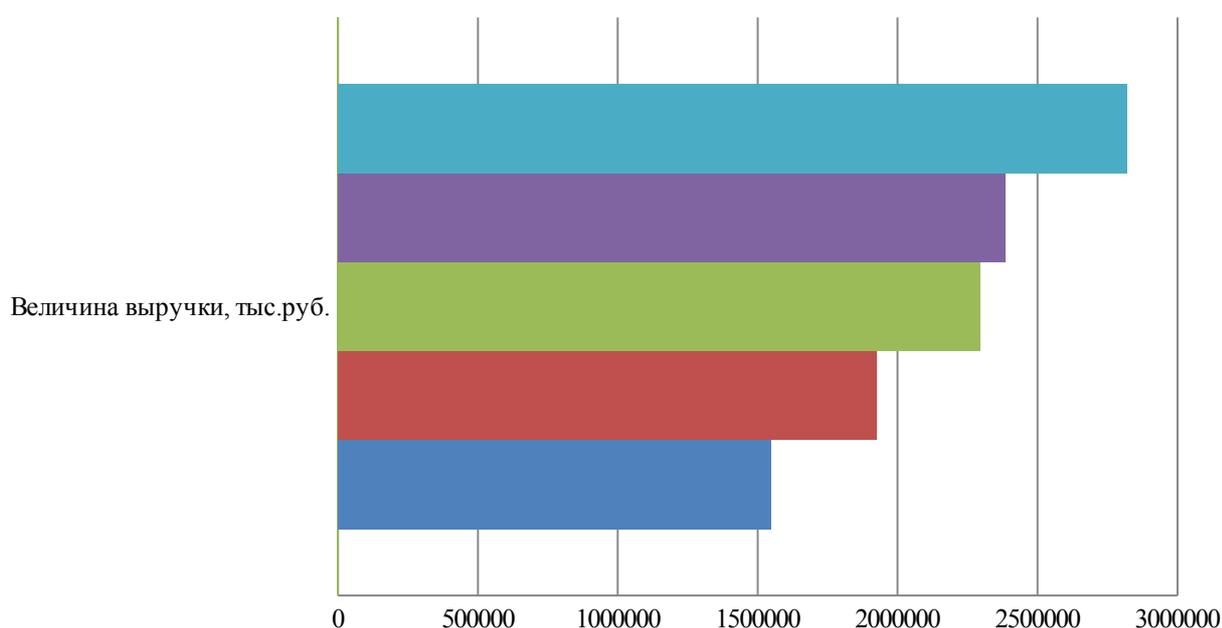
На основании теоретического материала, представленного в данной главе, мы можем подтвердить и то, что принятие единой методологии учёта и аудита нового объекта в лице инвестиций в человеческий капитал будет представлять собой достаточно долгий и затруднительный процесс, требующий труда высококвалифицированных специалистов. Но

функционирование организаций и предприятий в условиях инновационной экономики требует значительного ускорения данного процесса, что, по нашему мнению, и произойдет в ближайшее время. На наш взгляд, для организаций, занимающихся производством сельскохозяйственной продукции, в силу наличия отраслевых особенностей необходимо разработать специальную методику учета и аудита человеческого капитала и инвестиций в него. В связи с этим, в данной выпускной квалификационной работе будет представлена методика учета и аудита инвестиций в человеческий капитал на примере сельскохозяйственной организации ООО «Авангард» Буинского района РТ. Но перед этим необходимо дать экономическую характеристику деятельности данной организации, оценить ее финансовое положение, определить уровень организации бухгалтерского учета и состояние системы внутреннего контроля.

## 2 ОЦЕНКА БИЗНЕСА ООО «АВАНГАРД» БУИНСКОГО РАЙОНА РТ

### 2.1 Экономическая характеристика деятельности организации

Общество с ограниченной ответственностью «Авангард» было учреждено 26 марта 2004 года. Основной целью деятельности ООО «Авангард» является получение прибыли и удовлетворение экономических потребностей учредителей организации за счет производства и реализации продукции сельского хозяйства. Основным видом деятельности изучаемой организации является разведение свиней.



Благоприятные природно-экономические условия обуславливают получение организацией положительных результатов финансовой деятельности. Величина выручки, полученной ООО «Авангард» в период с 2014 по 2018 год, отражена на рисунке 2.

Рис.2 – Величина выручки в ООО «Авангард» за 2014-2018 г.

По данным, отраженным на рисунке 2, мы можем сказать, что показатель величины выручки в ООО «Авангард» имеет тенденцию увеличения. Так к концу 2018 года величина выручки возросла на 1 271 698 тысяч рублей или же на 45,1% по сравнению с показателем 2014 года.

Наряду с величиной выручки необходимо выявить динамику такого показателя, как величина чистой прибыли (рис. 3).

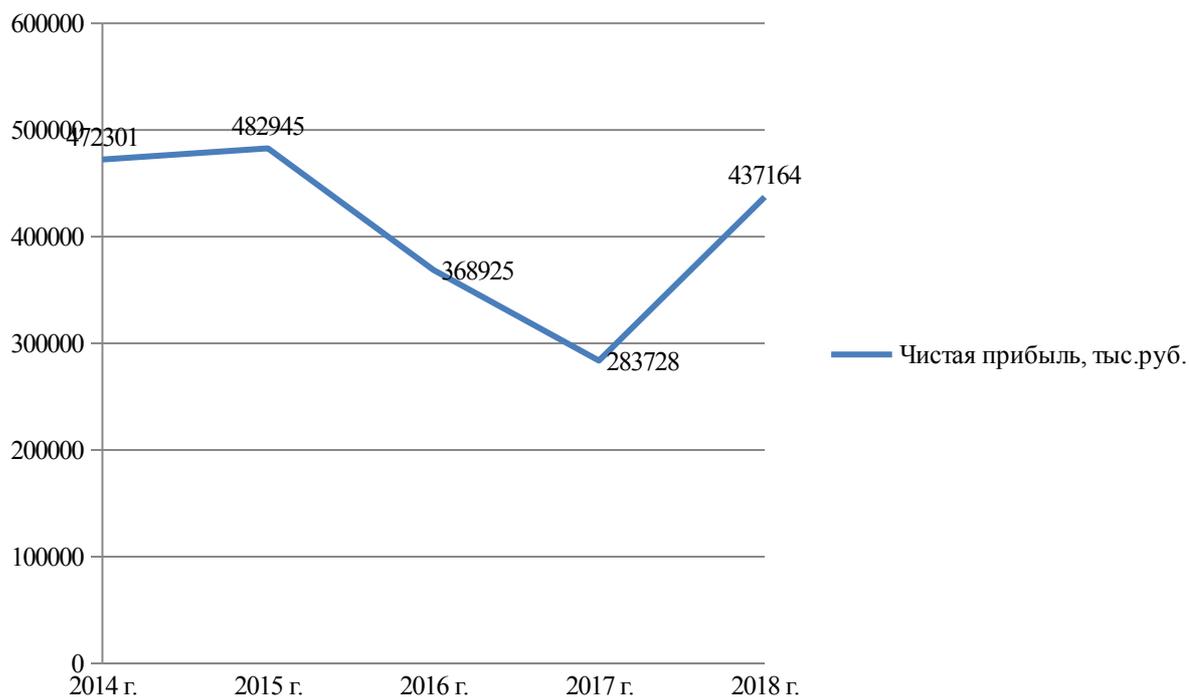


Рис.3 – Динамика величины чистой прибыли в ООО «Авангард», 2014-2018 г.

Как видно по данным рисунка 3, величина чистой прибыли в ООО «Авангард» за 2015-2017 гг. снижалась, а к концу 2018 года резко возросла и

достигла величины в 437164 тысячи рублей, что на 35 137 тысяч рублей меньше чем в 2014 году. Следует отметить, что, снижение величины чистой прибыли в 2015-2017 гг. является последствием роста себестоимости продаж.

Как известно, неотъемлемым условием осуществления производственной деятельности для каждой сельскохозяйственной организации, является наличие земли. В связи с этим, при осуществлении экономической характеристики той или иной сельскохозяйственной организации в первую очередь необходимо определить состав земельных фондов и структуру сельскохозяйственных угодий.

Таблица 2 - Состав земельных фондов и структура сельскохозяйственных угодий в ООО «Авангард» Буинского района РТ, 2014-2018 гг.

Виды Угодий	Годы										Структура в среднем по РТ за 2018 год	
	2014		2015		2016		2017		2018		гаПлощадь,	%Струк-тура,
	гаПлощадь,	Структура, %										
Всего земель	14566	X	14566	X	14566	X	15612	X	19797	X	6654	X
в т.ч. сельхоз угодий	14015	100	14015	100	14015	100	14968	100	19153	100	6442	100,0
из них Пашни	12174	86,9	12174	86,9	12174	86,9	13127	87,7	17312	90,4	5650	87,7
пастбища	1838	13,1	1838	13,1	1838	13,1	1838	12,3	1838	9,6	620	9,6

Процент распаханности, %	X	86,9	X	86,9	X	86,9	X	87,7	X	90,4	X	87,7
--------------------------------	---	------	---	------	---	------	---	------	---	------	---	------

Исходя из данных таблицы 2, мы можем сделать следующие выводы:

- общая площадь земельных угодий ООО «Авангард» в период с 2014 по 2016 год оставалась неизменной, но в 2017 году она значительно увеличилась (на 1083 га), а к концу 2018 года общая площадь земельных угодий достигла величины в 19797 га, что на 5 231 га больше, чем в 2014 году;

- в соответствии с предыдущим пунктом, в 2018 году увеличилась и площадь сельскохозяйственных угодий (на 5138 га), величина которой оставалась неизменной в период с 2015 по 2016 год;

- на 2018 год наибольший удельный вес в структуре сельскохозяйственных угодий составляет площадь пашни – 90,4%, вторую по величине земельную площадь занимают пастбища – 9,6%.

Следует обратить внимание на такой показатель, как процент распаханности, так же отраженный в таблице 2. В 2014 -2016 гг. данный показатель оставался неизменным и составлял 86,9%. В 2018 году данный показатель стал равным 90,4%, что на 2,7% больше среднего показателя по республике.

При экономической характеристике сельскохозяйственной организации необходимо определить специализацию ее производственной деятельности. Данная необходимость обусловлена тем, что от специализации производства напрямую зависят результаты хозяйственной деятельности организации. Основным показателем, характеризующим специализацию сельскохозяйственной организации, является структура товарной продукции. С целью определения специализации производства изучаемой нами организации проанализируем структуру денежной выручки ООО «Авангард», результаты представим в таблице 3.

Исходя из данных таблицы 3, мы можем сказать, что наибольший удельный вес в структуре денежной выручки, полученной ООО «Авангард» за реализацию произведенной продукции, занимает продукция отрасли свиноводства – 74,78 % (в среднем за последние 5 лет). Наряду с этим в ООО «Авангард» развивается и отрасль растениеводства. В общей структуре товарной продукции на долю растениеводства приходится 19,94% от стоимости всей реализованной продукции. В ООО «Авангард» также развивается и направления молочного и мясного скотоводства. Так, в общей структуре готовой продукции величина выручки от реализованного за пять лет молока составляет 2,40%, а мяса КРС – 2,88 %.

В целях определения специализации изучаемой нами организации рассчитаем коэффициент специализации.

Таблица 3 - Структура денежной выручки от реализации готовой продукции в ООО «Авангард» Буинского района РТ за 2014-2018 гг.

Вид продукции	Годы										В средн. за 5 лет, %
	2014		2015		2016		2017		2018		
	Сумма, тыс. Руб	Структура, %									
Зерно	180933	11,8	218458	12,5	262288	15,2	220605	11,6	361846	15,5	13,32
Сахарная свекла	56120	3,7	118332	6,8	153612	8,9	81294	4,3	99897	4,3	5,58
Соя	11486	0,8	31567	1,8	4418	0,3	32363	1,7	16368	0,7	1,04
Молоко	35772	2,3	37917	2,2	43831	2,5	53538	2,8	50546	2,2	2,40
Мясо КРС	9543	0,6	5686	0,3	23450	1,4	102367	5,4	157287	6,8	2,88
Свиньи (в живой массе)	1236039	80,8	1336787	76,4	1238328	71,8	1419973	74,3	1644516	70,6	74,78
Всего	1529893	100	1748747	100	1725927	100	1910140	100	2330460	100	100,0

Для этого воспользуемся следующей формулой:

$$K_c = \frac{100}{\sum y_i(2i-1)}, (4)$$

где

$U_i$  – удельный вес товарной продукции отдельных отраслей;

$i$  – порядковый номер вида товарной продукции в ранжированном ряду

по удельному весу в сумме выручки от реализации.

$$74,78(2*1-1)+13,32(2*2-1)+5,58(2*3-1)+2,88(2*4-1)+2,40(2*5-1)+1,04(2*6-1)=0, \\ K_c = 100/i$$

Полученное значение коэффициента говорит нам о том, что ООО «Авангард» имеет достаточно высокий уровень специализации. И специализируется данное хозяйство на производстве продукции свиноводства.

Ещё одним важным аспектом в экономической характеристике организации является определение величины таких показателей, как фондооснащенность и фондовооруженность труда. Данные показатели, главным образом, позволяют нам определить уровень обеспеченности сельскохозяйственного предприятия основными производственными фондами. Вычисление вышеуказанных показателей отразим в таблице 4.

Таблица 4 - Уровень фондооснащенности и фондовооруженности труда в ООО «Авангард» Буинского района РТ, 2014-2018 гг.

Показатели	Годы					В среднем по РТ, за 2018 год
	2014	2015	2016	2017	2018	
Среднегодовая стоимость основных производственных фондов, тыс.руб.	1877827	2313759	2284686	2670346	2608730	308432
Площадь сельхозугодий, га	14015	14015	14015	14968	19153	6442
Среднегодовое число работников, чел.	354	363	387	426	477	98
Фондооснащенность, тыс.руб. на 100га сельхозугодий угодий,	13399	16509	16302	17840	13620	4787,8
Фондовооруженность, тыс.руб. на 1 работника,	5305	6374	6092	6577	5469	3142,6

Анализируя данные, содержащиеся в таблице 4, мы можем сказать, что показатели фондооснащенности и фондовооруженности труда в ООО «Авангард» с 2014 по 2017г. имели тенденцию роста. Но в 2018 г. значения данных показателей существенно снизились. Так к 2018 году показатель фондооснащенности достиг 13 620 тыс.руб на 100 га сельхозугодий, что на 221 тыс.руб. больше, чем в 2014 году, но на 4220 тыс. руб. меньше, чем в 2017 году. Показатель фондовооруженности труда увеличился на 164 тыс.руб. в 2018 году, по сравнению с 2014 годом, но данное значение на 1108 тыс.руб. ниже, чем в 2017г. В данном случае, снижение значений вычисленных показателей обусловлено уменьшением среднегодовой стоимости основных средств. Вместе с этим, следует отметить, что значение полученных показателей фондооснащенности и фондовооруженности в ООО «Авангард»

значительно выше, чем значение средних показателей по республике за 2018 год.

Важную роль для производственного процесса в сельскохозяйственной организации играют и энергетические ресурсы. К числу основных показателей, позволяющих определить уровень обеспеченности организации энергетическими ресурсами, являются энергообеспеченность и энерговооруженность. В связи с этим, произведем оценку уровня обеспеченности ООО «Авангард» энергетическими ресурсами, результаты представим в таблице 5.

Таблица 5 - Уровень энергообеспеченности и энерговооруженности труда в ООО «Авангард» Буинского района РТ, 2014-2018 гг.

Показатели	Годы					В среднем по РТ, за 2018 г.
	2014	2015	2016	2017	2018	
Сумма энергетических мощностей, л.с.	29268	30 468	31 404	38 225	29498	7769
Площадь пашни, га	12174	12 174	12 174	13 127	17312	5650
Число среднегодовых работников, чел.	354	363	387	426	477	98
Энергообеспеченность, л.с. на 100 га пашни.	240,4	250,3	258,0	291,2	170,4	137,5
Энерговооруженность, л.с. на 1 работника	82,7	83,9	83,7	94,2	61,8	79,2

По данным таблицы 5, мы можем сказать, что уменьшение суммы энергетических мощностей на 8 727 л.с. в 2018 году по сравнению с 2014 годом привело к снижению таких показателей, как энергообеспеченность и энерговооруженность труда. Энергообеспеченность к 2018 году уменьшилась на 70 л.с. (или на 29,1%) по сравнению с показателем 2014 года. При этом следует отметить, что показатель энергообеспеченности в ООО «Авангард» на 32,9 л.с. больше, чем величина этого же показателя в среднем по республике. Тенденцию снижения также имеет и показатель энерговооруженности труда.

К 2018 году снижение данного показателя составило 20,9 л.с. по сравнению с 2014 годом.

Как известно, достаточная оснащенность сельскохозяйственной организации основными производственными фондами и энергетическими ресурсами еще не обеспечивает осуществление непрерывного и рационального производственного процесса. Неотъемлемой частью сельскохозяйственного производства является человеческий труд. И для того, чтобы охарактеризовать экономическое положение той или иной организации необходимо определить запасы труда в данной организации и уровень его использования. Для этого воспользуемся данными таблицы 6.

Таблица 6 - Запас труда и уровень его использования в ООО «Авангард» Буинского района РТ, 2014-2018 гг.

Показатели	Годы					В среднем по РТ, за 2018 г.
	2014	2015	2016	2017	2018	
Численность работников занятых в с/х производстве, чел.	354	363	387	426	477	105
Годовой запас труда, тыс. чел.-час	705	711	714	721	725	191
Фактически отработано, тыс.чел.-час	708	784	902	942	1106	207
Уровень использования запаса труда, %	100,4	110,3	126,3	130,7	152,6	108,4

Исходя из данных таблицы 6, мы можем сказать, что показатель уровня использования запаса труда имеет тенденцию роста, и к 2018 году составляет 152,6%%, что на 52,2% больше, чем в 2014 году, и на 44,2% больше, чем уровень использования запаса труда в среднем по республике. Это говорит нам о том, что изучаемая организация в полной мере использует свои трудовые ресурсы. В условиях использования резерва трудовых ресурсов ООО «Авангард» имеет возможность повысить производительность труда и тем самым увеличить величину прибыли.

Для всесторонней оценки достигнутого уровня экономической эффективности производства в сельском хозяйстве применяется система показателей, характеризующих использование главных факторов производства – земли, производственных фондов и труда. Рассмотрим данные показатели более подробно и отобразим все данные в виде таблицы 7.

Таблица 7 - Показатели экономической эффективности сельскохозяйственного производства в ООО «Авангард» Буинского района РТ, 2014-2018 гг.

Показатели	Годы					В среднем по РТ за 2018 год
	2014	2015	2016	2017	2018	
Стоимость валовой продукции в расчете на:						
100 га сельхозугодий, тыс.руб.	147,8	154,6	167,9	177,1	180,2	63,1
100 га соизмеримой пашни, тыс.руб.	398,7	404,4	423,5	467,8	490,1	246,2
1 среднегод. работника, тыс.руб.	109,7	123,5	134,8	156,8	177,1	41,4
100 руб. осн.произ.фондов, руб.	4,9	5,3	6,7	8,9	11,9	1,3
100 руб. издержек производства, руб.	6,7	8,2	9,7	10,1	13,6	1,9
Стоимость валового дохода в расчете на:						
100 га сельхозугодий, тыс.руб	11046,1	13735,6	16375,8	15940,8	14722,5	510,4
100 га соизмеримой пашни, тыс. руб.	12716,5	15812,8	18852,2	18176,4	16288,2	1992,1
1 среднегод. работника, тыс.руб.	4300,3	5303,2	5930,4	5601,0	5071,6	335
100 руб. осн.произ.фондов, руб.	82,4	83,2	100,5	89,4	108,1	10,7
100 руб. издержек производства, руб.	140,7	148,0	127,4	123,2	128,5	15,7
Сумма прибыли, убытка (-) в расчете на:						
100 га сельхозугодий, тыс.руб.	3370,0	3445,9	2632,4	1895,6	2282,5	129
100 га соизмеримой пашни, тыс. руб.	3879,6	3967,0	3030,4	2161,4	2525,2	503,6
1 среднегод. работника, тыс.руб.	1311,9	1330,4	953,3	666,0	786,3	84,6
100 руб. осн.произ.фондов, руб.	25,2	20,9	16,1	10,6	16,8	2,7
100 руб. издержек производства, руб.	42,9	37,1	20,5	14,6	19,9	4

Уровень рентабельности, убыточности (-), %	42,9	37,1	20,5	14,6	19,9	5,8
--------------------------------------------	------	------	------	------	------	-----

Проанализировав таблицу 7, можно сделать вывод, что за период с 2014 по 2018 годы выход валовой продукции на 100 га соизмеримой пашни увеличился на 32,4 тыс. руб. Стоимость продукции, приходящейся на 1 работника в отчетном году составила 177,1 тыс.руб., что на 67,4 тыс.руб. выше, чем в 2014 году, и на 135,7 тыс. руб. выше, чем в среднем по республике. Стоимость валовой продукции в расчете на 100 руб. издержек производства за период с 2014 по 2018 год увеличивается: если в 2014 году этот показатель был равен 6,7 тыс. руб., то в 2018 увеличился на 6,9 тыс.руб.

Показатель стоимости валового дохода за пять лет имеет тенденцию роста. Так, показатель в 2014 году составлял 11046,1 тыс. руб., а в 2018 – 14722,5 тыс. руб. Стоимость валового дохода, приходящегося на 1 работника в 2018 году, увеличилась по сравнению с 2014 годом на 771.3 тыс. руб. Стоимость валового дохода, приходящегося на 100 руб. ОПФ за 2014-2018 годы увеличилась на 25,6 тыс. руб. Величина валового дохода на 100 руб. издержек производства имеет тенденцию к снижению – на 25,6 тыс. руб. за пять рассматриваемых лет. Сумма прибыли, приходящейся на 100 га соизмеримой пашни, на 1 работника, на 100 руб. ОПФ, в период с 2014 по 2017 годы, заметно снижается, и приобретает тенденцию роста к 2018 году. Это является положительным моментом для уровня рентабельности хозяйства.

Оценка финансового состояния организации, анализ обеспеченности основными средствами и другие показатели экономической эффективности производственной деятельности ООО «Авангард» представлены в следующем разделе.

## 2.2 Анализ финансового состояния и оценка эффективности инвестиций в человечески капитал

Анализ финансового состояния, как правило, заключается в вычислении основных показателей экономической эффективности

производственной деятельности изучаемой организации. Результаты данного анализа позволят нам сделать выводы об уровне финансовой устойчивости и о степени рентабельности осуществления деятельности общества с ограниченной ответственностью «Авангард».

В рамках проведения анализа финансово-хозяйственной деятельности организации необходимо провести и анализ ликвидности его баланса. Анализ ликвидности баланса заключается в сравнении средств по активу, сгруппированных по степени их ликвидности и расположенных в порядке убывания ликвидности, с обязательствами по пассиву, сгруппированными по срокам их погашения и расположенными в порядке возрастания сроков. В связи с этим, проведем анализ ликвидности баланса ООО «Авангард» за 2017 год, результаты оформим в таблице 8.

Таблица 8 - Анализ ликвидности баланса ООО «Авангард» за 2018 год, тыс.руб.

АКТИВ	На начало года	На конец года	ПАССИВ	На начало года	На конец года	Платежный излишек	
						на начало года	На конец года
1	3	4	5	7	8	9=3-7	10=4-8
1.Наиболее ликвидные активы (А1)	27308	56859	1.Наиболее срочные обязательства (П1)	542585	269988	-515277	-213129
2.Быстро-реализуемые активы (А2)	1157738	1611563	2.Краткосрочные пассивы (П2)	502260	601095	655478	1010468
3.Медленно-реализуемые активы (А3)	704079	825295	3.Долгосрочные пассивы (П3)	980045	1219082	-275966	-393787
4.Трудно-реализуемые активы (А4)	2688863	2576920	4.Постоянные пассивы (П4)	2553098	2980472	135765	-403552

БАЛАНС	4577988	5070637	БАЛАНС	4577988	5070637	-	-
--------	---------	---------	--------	---------	---------	---	---

Баланс считается абсолютно ликвидным, если выполняются условия, указанные в таблице 9.

Таблица 9 - Оценка ликвидности баланса ООО «Авангард»

Абсолютно ликвидный баланс	Соотношение активов и пассивов баланса ООО «Авангард»	
	2018 год	
	на начало года	на конец года
$A1 \geq P1;$	$A1 < P1;$	$A1 < P1;$
$A2 \geq P2;$	$A2 > P2;$	$A2 > P2;$
$A3 \geq P3;$	$A3 < P3;$	$A3 < P3;$
$A4 \leq P4.$	$A4 > P4.$	$A4 < P4.$

Основываясь на полученный результат, отраженный в таблице 8 и таблице 9, мы можем сказать, что баланс изучаемой нами организации нельзя признать абсолютно ликвидным, так как баланс ООО «Авангард» за отчетный 2018 год отвечает лишь одному условию абсолютной ликвидности. При этом выполнение данного условия и говорит нам о том, что ООО «Авангард» может стать платежеспособной в скором времени при соблюдении условия своевременных расчетов с кредиторами и дебиторами ( $A2 > P2$ ). Невыполнение других условий дает основание судить о том, что данная организация не располагает достаточным количеством средств для погашения срочных обязательств на дату составления баланса.

Для более полного анализа имущественного положения изучаемой нами организации необходимо рассчитать аналитические показатели, представленные в таблице 10.

На основании данных, содержащихся в таблице 10, мы можем сделать следующие выводы:

- в конце 2018 года 50,2% состава активов организации отводилось на долю основных средств, значение данного показателя уменьшилось на 8,1%, по сравнению с состоянием на конец 2017 года;

- при этом наблюдается увеличение значения коэффициента износа основных средств (на 0,05) и одновременное снижение коэффициента их обновления на 0,11;

- не существенна разница между показателями рентабельности основных средств (на 6% ниже чем в 2017 году).

Таблица 10 - Оценка имущественного положения ООО «Авангард» за 2018 год, тыс.руб.

Показатель	Фактические значения		Отклонение (+,-)
	На конец 2017 года	На конец 2018 года	
Стоимость основных средств, числящихся на балансе организации	2670346	2547115	-123231
Доля основных средств в активах (%)	58,3	50,2	-8,07
Коэффициент износа основных средств	0,35	0,40	0,05
Коэффициент обновления	0,16	0,05	-0,11
Коэффициент выбытия	0,02	0,02	0,00
Рентабельность ОС (%)	11	17	6

Проведение анализа финансового состояния организации предполагает и оценку ее финансовой устойчивости. Оценка финансовой устойчивости ООО «Авангард» можно провести посредством вычисления показателей, представленных в таблице 11.

Таблица 11 - Оценка финансовой устойчивости ООО «Авангард» на конец 2018 года

Показатель	Значение		Нормальное значение
	На начало года	На конец года	
1. Коэффициент концентрации собственного капитала	0,56	0,59	>0.5
2. Коэффициент финансовой зависимости	1,87	1,76	-

3. Коэффициент маневренности собственного капитала	-0,09	0,11	0.2-0.5.
4. Коэффициент концентрации заемного капитала	0,47	0,43	-
5. Коэффициент структуры долгосрочных вложений	0,36	0,47	<0.6
6. Коэффициент соотношения заемных и собственных средств	0,87	0,76	<1

На основании показателей, отраженных в таблице 11, мы можем сделать следующие выводы:

- коэффициент концентрации собственного капитала соответствует условию нормального значения ( $>0.5$ ). К концу 2018 года значение данного показателя увеличилось на 0,03, что говорит нам о том, что финансовая устойчивость организации несущественно, но повысилась;

- значение коэффициента маневренности собственного капитала, равное 0,11, который по условиям нормальности должен варьировать от 0,2 до 0,5, в свою очередь характеризует финансовую устойчивость ООО «Авангард» как достаточно низкую.

- об этом свидетельствует и полученное на конец 2018 года значение финансовой зависимости организации. Величина данного показателя к концу года снизилась на 0,11 по сравнению со значением показателя на начало года.

В заключение необходимо провести анализ рентабельности деятельности изучаемой организации. Проведение данного анализа позволит сделать выводы о достигнутом уровне рентабельности собственного и совокупного капитала ООО «Авангард», а также позволит определить период окупаемости собственного капитала.

Результаты проведенного анализа рентабельности представлены в таблице 12.

Таблица 12 - Анализ рентабельности деятельности ООО «Авангард» за 2018 год

Показатели	Значение		Нормальное значение
	На начало 2018 г.	На конец 2018г.	

Чистая прибыль, тыс.руб.	283728,0	437134	-
Рентабельность продукции	17,69	20,09	>15%
Рентабельность основной деятельности	14,16	9,06	>20%
Рентабельность совокупного капитала	6,83	9,13	>10%
Рентабельность собственного капитала	17,05	15,83	>12%
Период окупаемости собственного капитала, годы	5	6	-

Основываясь на полученные в таблице 12 результаты, мы можем сделать следующие выводы:

- показатель рентабельности продукции соответствует установленному нормальному значению. При этом к концу 2018 года наблюдается увеличение данного показателя на 2,4% по сравнению с 2017 годом. Это явление, в первую очередь, обусловлено одновременным увеличением размера чистой прибыли и себестоимости произведенной продукции. В целях повышения рентабельности продукции необходимо либо пересмотреть установленные на продукцию цены, либо осуществить жесткий контроль над процессом формирования себестоимости;

- наблюдается увеличение значения рентабельности совокупного капитала (на 2,3%). Это, в свою очередь, также вызвано увеличением размера чистой прибыли и ростом стоимости основных средств организации;

- при этом снизилась рентабельность собственного капитала (снижение на 1,22%), что свидетельствует о снижении эффективности использования собственного капитала.

На основании расчетов, представленных в данном разделе работы, мы можем сказать, что финансовое положение ООО «Авангард» нельзя признать абсолютно устойчивым в связи с ростом финансовой зависимости данной организации. Вместе с этим следует отметить, что ООО «Авангард» имеет шансы улучшить свое финансовое положение и добиться большего экономического роста, посредством повышения рентабельности производимой продукции.

Следует отметить, что одним из ключевых показателей, способных оказать влияние на финансовое положение организации, является величина

инвестиций в человеческий капитал. В связи с этим, наряду с анализом финансового положения организации необходимо осуществить оценку эффективности инвестиций в человеческий капитал ООО «Авангард» Буинского района РТ.

Перед оценкой эффективности инвестиций в человеческий капитал ООО «Авангард» Буинского района РТ необходимо выявить динамику численности работников организации за рассматриваемый период (рис. 4)

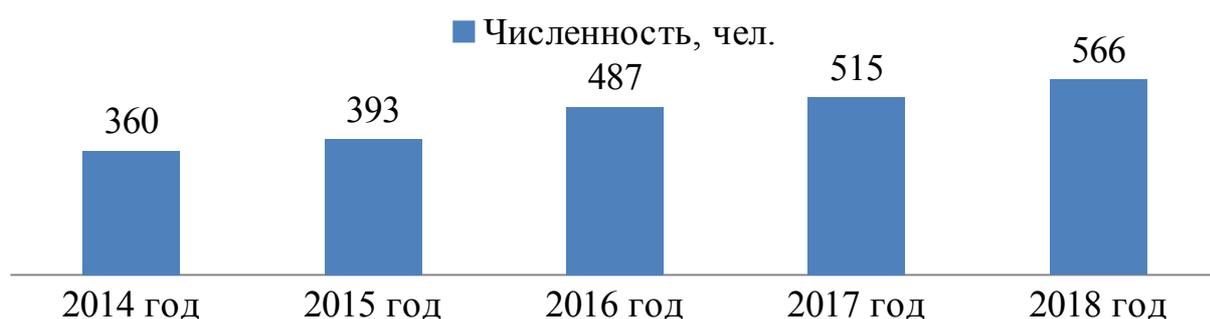


Рис. 4 - Динамика численности работников в ООО «Авангард» Буинского района РТ, 2014-2018 гг.

На основании данных, отраженных на рисунке 4, мы можем сказать, что численность работников ООО «Авангард» Буинского района РТ с каждым годом возрастает. Так, если в 2014 году общая численность работников организации была равна 360, то к концу 2018 года общее число работников достигло 566, что на 36,4% больше, чем в 2014 году.

Большое значение для каждого экономического субъекта имеет качественная структура персонала, которая в данном случае, отражает долю из общего числа работников, которая приходится на руководство, специалистов и других работников организации. В связи с этим, на рис.5 отразим качественную структуру персонала ООО «Авангард».



Рис. 5 - Качественная структура персонала ООО «Авангард» Буинского района РТ (по должностям), 2018 г.



Не менее важное значение для организации имеет уровень образованности работников. В связи с этим, на рисунке 6 приведем качественную структуру работников ООО «Авангард» по уровню образования.

Рис.6 – Качественная структура работников ООО «Авангард» Буинского района РТ (по уровню образования), 2018г.

На основании приведенных выше данных, мы можем рассчитать совокупную стоимость человеческого капитала ООО «Авангард» Буинского района РТ по состоянию на конец 2018 года.

На конец 2018 года численность работников ООО «Авангард» достигло 556 человек. Из общего числа сотрудников 49 человек имеют высшее профессиональное образование, 4 неоконченное высшее, 326 – среднее специальное образование, 177 сотрудников организации имеют общее среднее образование. Средний стаж работы по специальности составляет 7,5 лет, средний возраст - 43 года. Годовой фонд заработной платы организации за 2018 год составил 215 865 тыс. руб. Величина прибыли, полученной организацией в 2018 году, равна 437 164 тыс. руб., в 2017 году – 283 728 тыс.руб. В 2018 году расходы на персонал составили 232 413 тыс.руб., в 2017 году – 224 821 тыс.руб. Величина инвестиций в человеческий капитал организации в 2018 году – 16 548 тыс. руб. Эквивалент полного рабочего времени одного сотрудника в среднем составил: 942 часа в 2018 году и 930 часов в 2017 году. Следовательно, эквивалент полного рабочего времени всех сотрудников организации за 2018 год составит –  $942 \times 556 = 523\,752$  часов, а за 2017 год –  $930 \times 515 = 478\,950$  часов.

Воспользуемся формулами, представленными в таблице 1., и вычислим значения необходимых индексов (коэффициентов).

$$I_{\text{ПрЧК}} = \frac{437164 \times 523752}{283728 \times 478950} = 1,68$$

$$I_{\text{СмЧК}} = \frac{232413 \times 523752}{224821 \times 478950} = 1,13$$

$$K_{III} = (49 \times 1 + 0,75 \times 326 + 177 \times 0,6) \div 556 \times (1 + 7,5 : 4 + 43 : 18) = 3,78$$

Воспользуемся полученными значениями и найдем величину коэффициента - гудвилл человеческого капитала работника:

$$Г_{чк} = I_{прчк} + I_{смчк} + K_{III} = 1,68 + 1,13 + 3,78 = 6,59$$

Вычислим стоимость человеческого капитала ООО «Авангард» Буинского района РТ:

$$CP = 3П \times Г_{чк} + И \times П_{ер} = 215\,865 \times 6,59 + 16\,548 \times 1 = 1\,439\,098 \text{ тыс. руб.}$$

Таким образом, стоимость человеческого капитала ООО «Авангард» Буинского района РТ на конец 2018 года равна 1 439 098 тыс. рублей.

В целях объективной оценки обоснованности изучаемого нами объекта, рассчитаем окупаемость инвестиций в человеческий капитал. Для этого воспользуемся формулой, которую разработал Як Фитц-енц:

$$O_{инв.} = \frac{D - (Z_{общ.} - Z_{чк})}{i}$$

где

Д – доходы организации;

$Z_{общ.}$  - общие затраты организации;

$Z_{чк}$  - затраты на человеческий капитал.

Посредством использования данной формулы, рассчитаем окупаемость инвестиций в человеческий капитал, полученные результаты отразим в таблице 13.

Таблица 13 – Расчет окупаемости инвестиций в человеческий капитал в ООО «Авангард» Буинского района РТ за 2014-2018 гг., тыс.руб.

Показатель	Годы				
	2014	2015	2016	2017	2018
Величина дохода	1 548 108	1 925 050	2 950 072	2 386 020	2 819 806

организации					
Общие затраты	1 100 680	1 392 804	1 903 520	2 041 940	2 305 670
Затраты на развитие ЧК	7 516	7 727	9 050	7 973	16 548
Окупаемость инвестиций в ЧК	60,5	69,9	116,6	44,2	32,1

На основании данных таблицы 13, мы можем сделать вывод о том, что значение коэффициента окупаемости инвестиций в человеческий капитал за рассматриваемый период варьирует, достигая своего максимума в 2016 году (116,6 тыс.руб.). В 2018 году величина коэффициента окупаемости инвестиций в человеческий капитал была равна 32,1 тыс.руб. Это значит, что каждый рубль, затраченный на развитие человеческого капитала, приносит организации 3210 руб. прибыли.

Для получения большего экономического эффекта организациям необходимо разработать стратегию рационального инвестирования средств в человеческий капитал. Для организации, занимающейся производством большого объема сельскохозяйственной продукции и заинтересованной в дальнейшем развитии и расширении, инвестирование в развитие человеческого капитала может обеспечить рост производительности труда, совершенствование процесса реализации готовой продукции, что в свою очередь обуславливает рост величины получаемой выручки.

В связи с этим, для наиболее рационального управления инвестициями в человеческий капитал на конкретном предприятии (в нашем случае это ООО «Авангард» Буинского района РТ), мы предлагаем применять механизм, представленный в приложении А.

В соответствии с представленным механизмом, первым этапом является разработка организационной карты отдельной функциональной службы. В нашем случае, в роли функциональной службы может выступить отдельный цех, бригада или же вся организация в целом. Для составления такой карты необходимо собрать информацию о кадровой структуре и

составе службы, о функциональных характеристиках, а также информацию о распределении трудового времени. На основании организационной карты проводится структурный анализ.

Суть структурного анализа заключается в определении общего количества должностей, профессиональная деятельность которых требует улучшений, то есть оптимизации или же увеличения инвестиций в человеческий капитал.

После структурного анализа мы переходим к определению всех важных функций, выполняемых сотрудниками. Точнее составляем Парето-упорядоченный список данных функций.

Парето-упорядоченный список, основывается на правиле Парето, т.е. соотношении «20% – 80%». Согласно ему, предполагается, что 20% всей деятельности, приносит 80% отдачи. Поэтому эти 20% являются ключевыми функциями, инвестировать в развитие которых следует в первую очередь. А остальные 80% деятельности, которые в сумме приносят всего 20% отдачи, являются второстепенными, следовательно, инвестировать в их развитие можно по остаточному принципу. Как правило, оптимальный Парето-упорядоченный список функций управления включает в себя не менее 20-30 функций, выполняемых в службе конкретными лицами. При этом, необходимо выявить и конкретные инвестиционные затраты в человеческий капитал сотрудников, которые в итоге могли бы их осуществить. Составление Парето-списка функций управления позволяет выявить дорогостоящие функции управления (т.е. те ключевые 20%), поглощающих 80% всех инвестиционных затрат. Соответственно, при инвестициях в человеческий капитал персонала, именно данным функциям необходимо будет уделять особое внимание.

Для того, чтобы четко определить уровень значимости списка функций, была разработана специальная шкала градации:

- весьма высокая значимость (обозначение – ВВ);
- высокая значимость (обозначение – В);

- низкая значимость (обозначение – Н);
- весьма низкая значимость (обозначение – ВН).

На основании данной шкалы необходимо создать квартильную матрицу (приложение Б).

В частности, по данной таблице видно, что нужно увеличить финансирование по подготовке к выполнению функции № 1, а финансирование к подготовке к выполнению функции № 3 – либо сократить, либо иным образом оптимизировать. Финансирование к подготовке к выполнению функции № 2 остается неизменной, так как оно сформировано оптимально.

Приведенная в приложении Б квартильная матрица, позволяет приступить к дальнейшим исследованиям, в частности, определить направления перераспределения финансирования к подготовке и выполнения функций, увеличения и/или сокращения инвестиционных затрат. В итоге, можно получить новую квартильную матрицу, по которой определяют результат от оптимизационных мер.

Применение предложенного механизма управления инвестициями в человеческий капитал на наш взгляд, поспособствует рациональной организации бухгалтерского учета этих инвестиций.

### 2.3. Оценка организации бухгалтерского учета и системы внутреннего контроля

Организации хорошего уровня ведения бухгалтерского учета в ООО «Авангард» Буинского района Республики Татарстан придают большую значимость, так как данная организация оперирует внушительными аналитическими данными, поэтому важным является правильное их отражение в учетных регистрах.

Ведение бухгалтерского учета в ООО «Авангард», как правило, регламентировано общепринятыми нормативно-правовыми источниками

федерального и отраслевого значения. Основным регламентирующим документом является Федеральный закон РФ «О бухгалтерском учете в Российской Федерации» от 06.12.2011г. № 402-ФЗ. Вместе с этим, все способы и методы организации бухгалтерского учета в Обществе прописаны в Учетной политике, утвержденной Приказом №185/18 от 31 декабря 2018 года. Данный документ регламентирует вопросы бухгалтерского и налогового учета финансово-хозяйственной деятельности, технологию и методологию учета, разграничивает зоны ответственности в Обществе, обязателен к применению во всех структурных подразделениях организации.

Бухгалтерский учет в данной организации осуществляется централизованной бухгалтерией, которую возглавляет главный бухгалтер Мухамедрахимова Рушания Равилевна. В структуру подразделения кроме главного бухгалтера входят: кассир, бухгалтер-расчетчик, бухгалтер по растениеводству, бухгалтер по животноводству, бухгалтер по учету материально-производственных запасов.

Работники централизованной бухгалтерии обеспечивают соответствие осуществляемых хозяйственных операций законодательству Российской Федерации, федеральным и отраслевым стандартам. Учет в ООО «Авангард» автоматизирован, используется программа «1С:Бухгалтерия предприятия 8.3». В ООО «Авангард» большая часть первичной учетной документации составляется и заполняется именно с помощью данной программы. В ней же формируются и регистры бухгалтерского учета. Это обуславливает быстрое и точное заполнение всех учетных форм и возможность скорейшего исправления допущенных ошибок и неточностей.

Следует отметить, что первичные учетные документы и регистры бухгалтерского учета заполняются надлежащим образом, в них отражается вся необходимая информация, соответствующая действительности. Все документы материального, денежного и расчетного характера вовремя подписываются руководителем организации и главным бухгалтером. Данные в подобных документах тщательно проверяются.

Вся первичная учетная документация и другие учетные формы поступают в бухгалтерию в соответствии со сроками, установленными в графике документооборота. Это обуславливает повышение производительности труда бухгалтерской службы и способствует своевременному принятию управленческих решений руководителем организации. Все факты хозяйственной жизни отражаются в бухгалтерском учете надлежащим образом, бухгалтерами составляются корректные корреспонденции счетов.

Бухгалтерская (финансовая) отчетность в ООО «Авангард» составляется в соответствии с установленными нормами и правилами и отвечает всем требованиям. Отчетность предоставляется в органы государственной статистики, налоговый орган в установленные сроки.

В целях оценки надежности системы бухгалтерского учета и системы внутреннего контроля в ООО «Авангард» нами было проведено тестирование, результаты которого представлены в таблицах 14 и 15.

Ключ к таблице 14 - Тестирование системы бухгалтерского учета ООО «Авангард» Буинского района РТ:

- высокая надёжность системы бухгалтерского учета – 11-14 ответа(ов) «Да»- (81-100%);
- средний уровень надёжности системы бухгалтерского учета – 6-13 ответов «Да» - (41-80%);
- низкий уровень надёжности системы бухгалтерского учета – 2-5 ответа(ов) «Да» (11-40%);
- полное отсутствие системы бухгалтерского учета - 0-1 ответа «Да» - (0-10%).

Таблица 14 – Тестирование системы бухгалтерского учета в ООО «Авангард» Буинского района РТ

№ п/п	Направления и вопросы контроля	Вариант ответа
----------	--------------------------------	-------------------

		Да/Нет
1	Используется ли в организации автоматизированная система бухгалтерского учета?	Да
2	Имеется ли в организации разработанная и утвержденная учетная политика?	Да
3	Разработана ли организационная структура бухгалтерской службы?	Да
4	Имеются ли должностные инструкции с распределением фактических обязанностей и полномочий бухгалтерской службы?	Да
5	Разработан ли рабочий план счетов бухгалтерского учета?	Да
6	Разработан ли единый график документооборота?	Да
7	Применяются ли унифицированные формы первичной документации?	Да
8	Заполняются ли все обязательные реквизиты в первичных учетных документах?	Нет
9	Имеется ли в организации положение о порядке проведения инвентаризации?	Да
10	Соответствует ли порядок ведения бухгалтерского учета в организации установленным законодательным нормам?	Да
11	Осуществляется ли арифметическая проверка правильности бухгалтерских записей?	Нет
12	Верно ли отражаются хозяйственные операции в регистрах бухгалтерского учета?	Да
13	Производится ли сверка расчетов?	Да
14	Имеются ли образцы заполнения документов, образцы подписей материально ответственных лиц?	Да

На основании полученных результатов, мы можем сказать, что в ООО «Авангард» Буинского района РТ функционирует система бухгалтерского учета, имеющая достаточно высокий уровень надежности (12 баллов из 14 возможных). К основным из имеющихся недостатков в системе бухгалтерского учета, мы можем отнести то, что в некоторых первичных учетных документах не указываются все необходимые реквизиты, а также в изучаемой организации не осуществляется арифметическая проверка правильности бухгалтерских записей.

Не менее важное значение для любой организации имеет наличие и успешное функционирование системы внутреннего контроля. В связи с этим, мы проверили и уровень организации внутреннего контроля в ООО «Авангард» (таблица 15).

Таблица 15 – Тестирование системы внутреннего контроля в ООО «Авангард» Буинского района РТ

№ п/п	Направления и вопросы контроля	Вариант Ответа Да/Нет
1	Осуществляется ли контроль за выполнением графика документооборота?	Нет
2	Составляются ли приходные и расходные документы на каждую операцию?	Да
3	Соответствует ли законодательству порядок организации хранения документов?	Да
4	Проводятся ли внеплановые инвентаризации?	Нет
5	Существует ли отлаженная система осведомления руководства организации об организации и достоверности данных бухгалтерского учета и отчетности?	Да
6	Фиксируются ли документы (счета-фактуры, доверенности) в журналах регистрации?	Да
7	Прикладываются ли первичные документы к отчётам материально ответственных лиц?	Да
8	Организовано ли в организации структурное подразделение для осуществления внутреннего контроля (отдел внутреннего контроля, ревизионная комиссия, служба внутреннего аудита и т.д.)	Нет
9	Существует ли утвержденное положение об отделе внутреннего контроля?	Нет
10	Имеется ли утвержденная программа, график проведения проверок?	Нет
11	Оперативно ли вносятся в бухгалтерский учет изменения по результатам деятельности органов внутреннего контроля?	Нет

Ключ к таблице 2.3.2 - Тестирование системы внутреннего контроля ООО «Авангард» Буинского района РТ:

- высокая надёжность системы внутреннего контроля – 9-11 ответа(ов) «Да»- (81-100%);

- средний уровень надёжности системы внутреннего контроля – 5-8 ответов «Да» - (41-80%);

- низкий уровень надёжности системы внутреннего контроля – 2-4 ответа(ов) «Да» (11-40%);

- полное отсутствие системы внутреннего контроля - 0-1 ответа «Да» - (0-10%).

На основании полученных результатов, мы можем сказать, что система внутреннего контроля в ООО «Авангард» Буинского района РТ имеет средний уровень надежности (5 баллов из 11 возможных). Это в первую

очередь связано с тем, что в данной организации нет отдельного структурного подразделения, которое на постоянной основе могло бы осуществлять функции внутреннего контроля. Нет в наличии и утвержденной программы и графика проверок. Данную ситуацию можно обосновать тем, что для многих сельскохозяйственных организаций создание системы внутреннего контроля носит чисто формальный и локальный характер. Из-за отсутствия системы внутреннего контроля или же из-за слабой ее организации в экономическом субъекте присутствуют проблемы с качеством формирования учетной политики, уровнем подготовки кадров и созданием нормативных документов, которыми следовало бы руководствоваться при осуществлении внутреннего контроля.

ООО «Авангард» является крупнейшей сельскохозяйственной организацией республики. В связи с этим, необходимым условием её рационального функционирования является наличие хорошо организованной системы внутреннего контроля. Как мы выяснили, в ООО «Авангард» не функционирует постоянная служба внутреннего контроля. В связи с этим, внутренний контроль осуществляется как руководством и управляющим персоналом организации. В данной организации периодически осуществляются контрольные мероприятия и принимаются скорейшие меры по устранению выявленных нарушений и ошибок. Но вопрос о необходимости создания постоянной службы внутреннего контроля все еще остается открытым.

В ООО «Авангард» Буинского района РТ созданы все условия для обеспечения безопасных условий труда для своих сотрудников. В частности, на сотрудников центральной бухгалтерии, как и для работников других подразделений данной организации, распространяется действие общего «Положения (инструкции) по охране труда и безопасности жизнедеятельности в ООО «Авангард». Данная инструкция разработана в соответствии с действующим законодательством и нормативно-правовыми актами в области охраны труда и дополнена особыми требованиями

применительно к должности бухгалтера. Инструкция утверждается генеральным директором организации и подлежит пересмотру каждые 5 лет. В данной инструкции прописаны основные требования безопасности, требования охраны труда на рабочем месте бухгалтера, требования охраны труда в аварийных ситуациях и т.д.

Обеспечение безопасности жизнедеятельности в организации, как известно, тесно связано с мероприятиями, обеспечивающими поддержание хорошего состояния физического здоровья сотрудников. Работа в центральной бухгалтерии ООО «Авангард» предполагает большую загруженность сотрудников, использование компьютерных программ и сидячее положение на протяжении всего рабочего дня. В связи с этим, с целью предотвращения профессиональных заболеваний в изучаемой нами организации предусмотрены официально разрешенные паузы во время работы. В качестве обязательной к применению меры в работе бухгалтера имеются две 10-минутные физкультурные паузы в течение рабочего дня.

Эффективность работы центральной бухгалтерии ООО «Авангард» обеспечивается также и за счет соблюдения сотрудниками норм и правил, которые обусловлены культурой делового общения. В связи с этим, в изучаемой нами организации действуют локальные нормативные документы, обеспечивающие должное соблюдение этих норм и правил. Среди таких нормативных документов особо следует выделить «Кодекс деловой этики и делового общения», «Корпоративная социальная ответственность» и т.д.

Компетенции, предусмотренные программой государственной итоговой аттестации, безопасности жизнедеятельности, физической культуре, деловому общению и иностранному языку освоены в полном объеме (Приложения В, Г, Д).

Обобщая весь материал, отраженный во второй главе данной выпускной квалификационной работы, мы можем сделать следующие выводы:

- ООО «Авангард» является одним из крупнейших организаций Республики Татарстан, которое производит высококачественную сельскохозяйственную продукцию;

- площадь сельскохозяйственных угодий организации с каждым годом возрастает, что в свою очередь способствует росту площади пашни и следовательно объемов производимой продукции;

- в данной организации трудятся порядка 500 работников, 477 из которых заняты в сельскохозяйственном производстве;

- в ООО «Авангард» активно инвестируют в человеческий капитал, что в свою очередь, обеспечивает организации получение высокой прибыли;

- уровень организации системы бухгалтерского учета в организации можно признать достаточно высоким, так как учет осуществляется должным образом.

### 3 СОВРЕМЕННОЕ СОСТОЯНИЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И АУДИТА ИНВЕСТИЦИЙ В ЧЕЛОВЕЧЕСКИЙ КАПИТАЛ И ПУТИ ИХ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ В ООО «АВАНГАРД» БУИНСКОГО РАЙОНА РТ

#### 3.1 Методика бухгалтерского учета инвестиций в человеческий капитал

На основании содержания первых двух глав данной выпускной квалификационной работы мы можем сказать, что одной из первостепенных задач каждой сельскохозяйственной организации является формирование человеческого капитала. Следует отметить, что под формированием человеческого капитала, мы, в первую очередь, понимаем процесс развития

производительных способностей человека с помощью инвестиций в его деятельность.

Задачей системы бухгалтерского учета является разработка теоретической концепции человеческого капитала, раскрытия сути его, учетной методологии и путей ее усовершенствования, характеристика качественного превращения человеческого капитала работников предприятия в информацию, которая используется для создания продукции. Однако следует еще раз отметить, что в настоящее время отображение человеческого капитала в учете является дискуссионным и практически не решенным вопросом.

Наиболее интересным с точки зрения практики является вопрос относительно отображения информации об инвестициях в человеческий капитал в бухгалтерском учете.

На наш взгляд, инвестициями в человеческий капитал организации можно признать любые вложения в человека, которые влияют на рост его доходов и производительность труда.

В ООО «Авангард» Буинского района Республики Татарстан инвестиции в человеческий капитал не рассматриваются как отдельная категория расходов. В связи с этим в бухгалтерском учете организации отражаются расходы на выплату заработной платы сотрудникам, посредством использования счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», расходы на образование, переподготовку персонала, на оплату путевок в оздоровительные центры и т.д. учитываются в составе прочих расходов. Организация также не использует отдельно разработанных первичных учетных документов по учету инвестиций в человеческий капитал. Используются только унифицированные формы первичных учетных документов по учету заработной платы. В соответствии с этим, информация об инвестициях в человеческий капитал не находит отражения и в содержании форм годовой бухгалтерской финансовой отчетности.

В соответствии со всем вышесказанным, с целью совершенствования и конкретизации бухгалтерского учета в ООО «Авангард» Буинского района РТ, мы предлагаем отдельную методику бухгалтерского учета инвестиций в человеческий капитал, разработанную автором данной выпускной квалификационной работы. Данная методика предполагает осуществление учета инвестиций в человеческий капитал в качестве различных категорий расходов.

Рассмотрим предлагаемую нами методику отражения этих расходов в бухгалтерском учете ООО «Авангард» Буинского района РТ.

В составе инвестиций в человеческий капитал, осуществляемых ООО «Авангард» Буинского района РТ, следует выделить следующие категории:

- инвестиции в образование, профессиональную подготовку и переподготовку работников;
- средства, вкладываемые в профилактические мероприятия, направленные на укрепление здоровья;
- средства, вкладываемые в повышение качества трудовой жизни работников.

На наш взгляд, наиболее рациональным вариантом является осуществление учета инвестиций в человеческий капитал в составе следующих счетов:

- 08 «Вложения во внеоборотные активы»;
- 20 «Основное производство»;
- 23 «Вспомогательные производства»;
- 25 «Общепроизводственные расходы»;
- 26 «Общехозяйственные расходы»;
- 29 «Обслуживающие производства и хозяйства».

В связи с этим, к каждому счету, представленному выше, необходимо открыть новый субсчет – «Инвестиции в человеческий капитал». Данный субсчет, в свою очередь, будет иметь аналитические счета, в зависимости от вида осуществляемых организацией инвестиций.

Большой удельный вес в составе инвестиций в человеческий капитал изучаемой нами организации занимают инвестиции в образование, профессиональную подготовку и переподготовку работников. Обучение работников ООО «Авангард» Буинского района РТ осуществляется по двум направлениям, в частности, обучение сотрудника может производиться в связи с производственной необходимостью, либо без производственной необходимости.

В первом случае, для отражения в бухгалтерском учете расходов, связанных с обучением сотрудников, которое, в свою очередь, вызвано производственной необходимостью, следует составить следующую бухгалтерскую запись:

Дт 20,23,25,26,29 субсчет «Инвестиции в человеческий капитал» -  
«Расходы на обучение работников организации»

76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

В случае, если обучение сотрудника организации не связано с производственной необходимостью, в бухгалтерский учет ООО «Авангард» следует внести запись:

Дт 20,23,25,26,29 субсчет «Инвестиции в человеческий капитал» -  
«Расходы на обучение работников организации»

Кт 91 «Прочие доходы и расходы».

ООО «Авангард» Буинского района РТ активно инвестирует в здравоохранение своих работников. В соответствии с этим, ООО «Авангард» заключило договор со страховой организацией, предметом которого является добровольное медицинское страхование работников.

В бухгалтерском учете расходы на добровольное медицинское страхование работников будет отражаться по аналогии с расходами по подготовке и обучению работников. В связи с этим, мы будем составлять следующую бухгалтерскую запись:

Дт 20,23,25,26,29 субсчет «Инвестиции в человеческий капитал» -  
«Расходы на добровольное медицинское страхование работников»

Кт 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» субсчет «Расчеты по имущественному и личному страхованию».

В случае, если в ООО «Авангард» Буинского района РТ будет предусмотрено предоставление работникам бесплатных путевок в санатории и иные оздоровительные центры, затраты на приобретение подобных путевок в бухгалтерском учете следует отражать посредством использования бухгалтерской записи:

Дт 20,23,25,26,29 субсчет «Инвестиции в человеческий капитал» - «Расходы на оплату путевок в оздоровительные центры»

Кт 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Как уже было отмечено, в качестве инвестиций в человеческий капитал необходимо принимать и средства, вкладываемые в повышение качества трудовой жизни работников. В данном случае, примером повышения качества трудовой жизни работника может послужить:

- обеспечение благоприятных физических и гигиенических условий труда;
- обеспечение наличия хорошей социально-бытовой инфраструктуры в организации;
- обеспечение благоприятного морально-психологического климата в коллективе.

В целях реализации вышеуказанных мероприятий, организации придется понести определенный объем расходов. В первом случае, для обеспечения благоприятных физических и гигиенических условий труда, будет необходимо нанять обслуживающий персонал или заключить договор об оказании услуг с определенной компанией. Для обеспечения благоприятного морально-психологического климата в коллективе ООО «Авангард» может привлекать различных специалистов, которые будут проводить тренинги, а также высококвалифицированных кадровых аналитиков. Для отражения данных категорий расходов в бухгалтерском учете организации будет оформлена бухгалтерская запись:

Дт 20,23,25,26,29 субсчет «Инвестиции в человеческий капитал» - «Расходы на повышение качества трудовой жизни работников»

Кт 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Рассмотрим порядок применения предложенного нами субсчета и аналитических счетов к нему на конкретном примере.

Пример: С 8 по 19 января 2019 года главный бухгалтер ООО «Авангард» Буинского района РТ проходил курсы по повышению квалификации. Стоимость прохождения данных курсов была равна 15 тыс. руб.

В период с 10 по 27 января этого же года для 10 сотрудников основного производства были организованы выездные курсы по обучению английскому языку. В соответствии с заключенным с образовательным учреждением договором, стоимость предоставленных услуг по обучению была равна 150 тыс. руб.

В 27 января 3 работника свинокомплекса получили бесплатные путевки в санаторий «Солнечная поляна», общая стоимость путевок составила 95 тыс. руб.

В конце месяца для вспомогательного производства ООО «Авангард» был проведен тренинг, направленный на повышение эффективности совместной деятельности в коллективе организации. Стоимость проведенного привлеченным специалистом тренинга была равна 12 тыс. руб.

Для отражения вышепредставленных операций в бухгалтерском учете организации будут использованы бухгалтерские записи, отраженные в таблице 16.

Таблица 16 - Бухгалтерские записи по учету инвестиций в человеческий капитал ООО «Авангард» Буинского района РТ

№ п/п	Содержание операции	Бухгалтерская запись		Сумма, тыс. руб.
		Дт	Кт	
1	Отражены затраты по	26.4 «Расходы на	76 «Расчеты с	15

	договору о предоставлении услуг образовательным учреждением (пов.квал.)	обучение работников организации»	разными дебиторами и кредиторами»	
2	Отражены затраты по договору о предоставлении услуг образовательным учреждением (англ.яз.)	20.4 «Расходы на обучение работников организации»	76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»	150
3	Отражены расходы на оплату стоимости путевок в санаторий «Солнечная поляна»	20.4 «Расходы на оплату путевок в оздоровительные центры»	76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»	95
4	Отражены расходы по оплате за услуги проведения тренинга	23.4«Расходы на повышение качества трудовой жизни работников»	76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»	12

Проблема учета инвестиций в человеческий капитал на сегодняшний день является одной из самых актуальных. Необходимость разработки методики учета изучаемого нами объекта обусловлена тем, что человеческий капитал является наиболее ценным ресурсом любого экономического субъекта. Особую значимость человеческий капитал имеет и для сельскохозяйственных организаций. Для того, чтобы успешно функционировать в условиях современной экономики, сельскохозяйственным организациям необходимо развиваться в данном направлении, преумножать и улучшать свой человеческий капитал, что в свою очередь, требует осуществления финансовых вложений.

Применение предложенного способа отражения в бухгалтерском учете инвестиций в человеческий капитал, на наш взгляд, является наиболее рациональным и приемлемым. Открытие нового субсчета «Инвестиции в человеческий капитал» к уже существующему счету 26 «Общехозяйственные

расходы» позволит вести детализированный учет инвестиций в человеческий капитал ООО «Авангард».

Выделение отдельного самостоятельного счета в составе рабочего плана счетов для учета инвестиций в человеческий капитал, на наш взгляд, только усложнит процесс осуществления бухгалтерского учета в организации, так как бухгалтеру придется регистрировать дополнительные бухгалтерские записи, для того, чтобы списать собранные на отдельном счете расходы по инвестициям в человеческий капитал на счета учета расходов организации.

Следует отметить, что количественные показатели инвестиций в человеческий капитал ООО «Авангард» Буинского района РТ должны отражаться не только в бухгалтерских записях, но и в первичных учетных документах, а также в формах годовой бухгалтерской (финансовой и управленческой) отчетности.

### 3.2 Формирование бухгалтерской и управленческой отчетности инвестиций в человеческий капитал

Начало осуществления бухгалтерского учета нового объекта предполагает возникновение обязанности отражения в бухгалтерской финансовой и управленческой отчетности полной информации о данном объекте. Как уже было сказано в первом разделе данной главы, отдельно разработанных первичных учетных документов по учету инвестиций в человеческий капитал, а также отдельных отчетных форм по финансовому и управленческому учету рассматриваемого объекта в ООО «Авангард» на данный момент не используют. Это связано с тем, что инвестиции в человеческий капитал чаще всего учитываются в составе прочих расходов организации. Но, как известно, система бухгалтерского учета в любой организации должна обеспечивать конкретизацию всех категорий расходов. В связи с этим, в нашем случае, становится необходимым отражение в

бухгалтерской финансовой и управленческой отчетности информации об инвестициях в человеческий капитал, как отдельной категории расходов.

Следует отметить, что информация, которую предполагается отражать в бухгалтерской финансовой отчетности, будет формироваться во взаимосвязи с отчетными данными бухгалтерского управленческого учета. Для обеспечения полноты бухгалтерской информации первоначально в сфере управленческого учета должны формироваться отчетные данные, имеющие не только количественную, но и качественную характеристику персонала организации.

В связи с этим, мы предлагаем в ООО «Авангард» ежегодно формировать две новые отчетные формы по управленческому учету «Личная карточка работника» (приложение Е) и «Оценка состояния структуры работников основного производства». Личная карточка работника» будет содержать основную информацию о работнике организации, включая его возраст, уровень профессиональной подготовки, или же уровень его квалификации, перечень курсов и обучающих программ, которые прошел данный работник, а также общие затраты организации на обеспечение прохождения работником данных мероприятий.

Цель внедрения отчетной формы «Оценка состояния структуры работников основного производства» в ООО «Авангард» заключается в том, что на основе информации, содержащееся в ней, руководство сможет сделать выводы о влиянии той или иной категории на суммарную производительность труда и результаты работы организации, выявлять потребности в расширении, определять необходимую численность сотрудников и их профессиональный и квалификационный состав. А следовательно, на основании данной отчетной формы будут определяться участки, требующие инвестирования в человеческий капитал. Макет отчетной формы, описанной выше, представлен в таблице 17 (в таблице приведены условные данные).

Таблица 17 - «Оценка состояния структуры работников основного производства»

Наименование производственных подразделений	Растениеводство		Животноводство		Промышленные производства	
	цех (бригада) № 1	...	Молочно-товарная ферма №1	...	цех №1	...
Общее количество работников в подразделении	43		55		24	
Средний возраст работников	37		43		45	
Количество работников						
- с высшим уровнем образования	8		7		4	
- со средним профессиональным уровнем образования	15		17		7	
- со средним общим уровнем образования	20		31		13	
Количество работников						
- с высоким уровнем профессиональной подготовки	25		27		14	
- со средним уровнем профессиональной подготовки	10		13		8	
- с низким уровнем профессиональной подготовки	8		15		2	
Уровень производительности труда по подразделению на начало отчетного года	X		X		X	
Уровень производительности труда по подразделению на конец отчетного года	X		X		X	

Конкретная величина расходов на инвестиции в человеческий капитал может быть отражена в отдельном управленческом отчете о расходах организации. В данной отчетной форме будут отражены как плановые, так и фактические значения расходов на инвестиции в человеческий капитал организации. Как правило, в начале отчетного года каждый экономический субъект планирует свой бюджет. В связи с этим, ООО «Авангард» следует в начале года определить сумму, которую можно использовать в целях улучшения и увеличения человеческого капитала, а в конце года по предложенному отчетному документу сверить итоговые суммы по плану и по

факту. На основании такого простого анализа в последующем отчетном году можно будет определить более точную и корректную сумму расходов на инвестиции в человеческий капитал. Форма «Отчет о расходах организации на инвестиции в человеческий капитал» представлена в таблице 18.

Таблица 18 - Форма «Отчета о расходах ООО «Авангард» Буинского района РТ на инвестиции в человеческий капитал» за 2018 год

Наименование расходов	План	Факт
Оплата курсов по повышению квалификации (по договору с образовательным учреждением)	60 000,00	78 000,00
Расходы на оплату стоимости путевок в санаторий «Солнечная поляна»	80 000,00	95 000,00
Расходы по оплате за услуги проведения тренинга	15 000,00	12 000,00
ИТОГО:	155 000,00	185 000,00

Во взаимосвязи с управленческим учетом необходимо формировать отчетность и по бухгалтерскому финансовому учету.

Как правило, бухгалтерский финансовый учет требует более точной и детализированной информации о расходах организации. В связи с этим, в отчетной форме по бухгалтерскому финансовому учету следует отражать все затраты на инвестиции в человеческий капитал по каждому работнику ООО «Авангард», которые имели место быть в отчетном году.

Для обеспечения достоверного и детализированного учета расходов в ООО «Авангард» Буинского района Республики Татарстан, мы предлагаем применять отчетную форму по бухгалтерскому финансовому учету – «Бухгалтерский финансовый отчет о расходах по инвестициям в человеческий капитал» (приложение Ж).

В данной отчетной форме будут отдельно указываться следующие категории расходов на инвестиции в человеческий капитал:

- Расходы на обучение работников организации;
- Расходы на добровольное медицинское страхование работников;
- Расходы на оплату путевок в оздоровительные центры;
- Расходы на повышение качества трудовой жизни работников.

Как правило, количественная информация, нашедшая отражение в первичных документах бухгалтерского финансового учета, должна быть отражена и в формах годовой бухгалтерской отчетности. В связи с этим, мы предлагаем в состав статей бухгалтерского баланса включить новую статью «Инвестиции в человеческие ресурсы». Вместе с этим, суммарное значение расходов на инвестиции в человеческий капитал следует отражать в отчете о финансовых результатах в составе расходов по обычным видам деятельности. Данное предложение мы можем обосновать тем, что в предложенной в первом разделе данной главы методике мы использовали счета учета расходов по обычным видам деятельности.

На наш взгляд, инвестиции в человеческий капитал, являясь в свою очередь определенной категорией расходов организации, должны найти отражение в форме годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности. При этом следует указать, что информация, отражаемая в данной отчетности, должна быть точной и достоверной. Одним из способов обеспечения данного условия является проведение периодических аудиторских проверок. В связи с этим, в следующем разделе данной выпускной квалификационной работы рассмотрим методику аудиторской проверки инвестиций в человеческий капитал.

### 3.3 Методика аудита инвестиций в человеческий капитал

На сегодняшний день активно используется практика аудита человеческих ресурсов организации. Но методика такого аудита в большей степени направлена на достижение управленческих целей, и проводится он для определения скрытых трудовых резервов и улучшения деловых связей между сотрудниками.

В нашем случае целесообразно разработать методику аудита инвестиций в человеческий капитал, которая будет направлена на проверку правильности осуществления различных процедур бухгалтерского учета.

В соответствии с этим, основной целью аудита инвестиций в человеческий капитал является проверка соответствия применяемого организацией метода учета инвестиций в человеческий капитал установленным требованиям нормативных актов, осуществляющих регулирование бухгалтерского учета на территории РФ.

На данный период времени нет отдельного законодательно установленного нормативного источника, положениями которого можно было бы руководствоваться при бухгалтерском учете и аудите инвестиций в человеческий капитал. В связи с этим, при разработке методики аудита инвестиций в человеческий капитал будет рационально использовать положения Федерального закона от 30.12.2008 г. № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» и Международных стандартов аудита, которые содержат в себе основные правила и нормы по проведению аудиторской проверки.

Предлагаемая далее методика аудиторской проверки инвестиций в человеческий капитал была разработана с учетом особенностей деятельности ООО «Авангард» Буинского района РТ. В связи с этим, перед тем как рассмотреть данную методику нам необходимо выяснить, подлежит ли данная организация обязательному ежегодному аудиту.

В соответствии с п.1 ст.5 Федерального закона «Об аудиторской деятельности» №307-ФЗ, организация подлежит обязательному аудиту в случае, если объем выручки от продажи продукции (продажи товаров, выполнения работ, оказания услуг) организации за предшествовавший отчетному год превышает 400 миллионов рублей или сумма активов бухгалтерского баланса по состоянию на конец предшествовавшего отчетному года превышает 60 миллионов рублей.

Согласно данным, отраженным в бухгалтерской (финансовой) отчетности, величина выручки, полученной ООО «Авангард» в 2018 году,

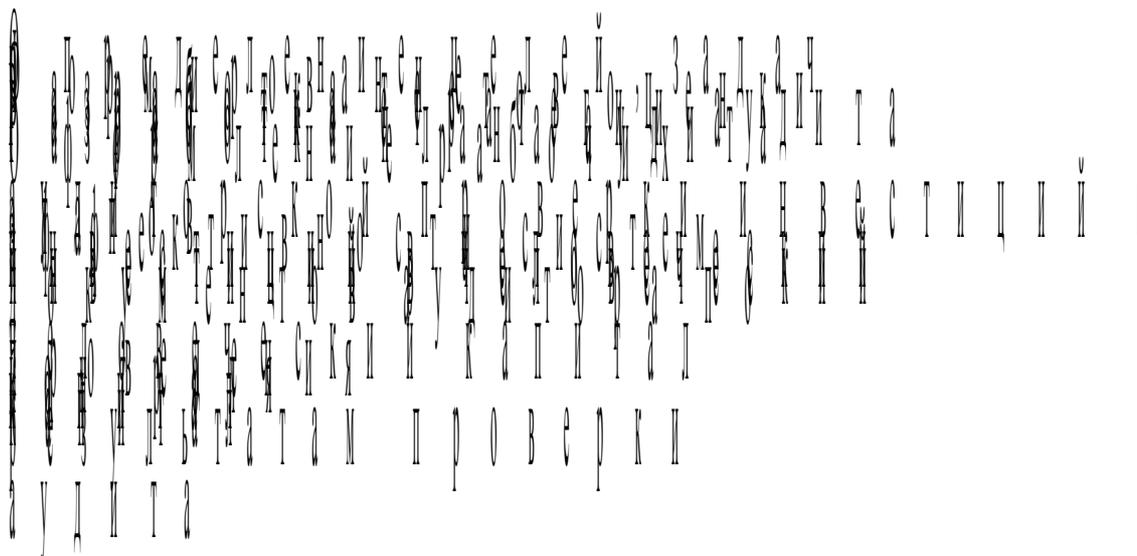
равна 2 819 806 тыс. руб., а сумма активов бухгалтерского баланса на конец этого же года равна 5 070 637 тыс. руб. На основании приведенных данных, мы можем сказать, что ООО «Авангард» Буинского района РТ подлежит обязательному аудиту, который должен проводиться ежегодно.

В связи с этим, наряду с проведением аудита других объектов бухгалтерского учета, в изучаемой нами организации необходимо проводить и аудит инвестиций в человеческий капитал. На наш взгляд, при проведении аудита инвестиций в человеческий капитал ООО «Авангард» Буинского района РТ целесообразнее использовать пообъектный подход.

Пообъектный подход предполагает изучение отдельных элементов учета, подлежащих аудиту, что в свою очередь обеспечивает большую детализацию аудиторской информации по объектам бухгалтерского учета. В соответствии с данным подходом, мы можем выделить аудит операций с инвестициями в человеческий капитал как отдельный сегмент в составе общего аудита человеческого капитала организации.

Аудит инвестиций в человеческий капитал в ООО «Авангард» Буинского района РТ предлагается проводить в разрезе этапов, отраженных на рисунке 7.

Как правило, основополагающим этапом аудита любого объекта бухгалтерского учета или же цикла операций, совершающихся в хозяйственной жизни организации, является планирование. На данном этапе осуществляется расчет уровня существенности и величины аудиторского риска, также аудитором разрабатывается общая стратегия и план аудиторской проверки.



Р

Рис. 7 – Предлагаемые этапы проведения аудита учета инвестиций в человеческий капитал

В связи с этим, воспользуемся данными годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности изучаемой организации за 2018 год и вычислим такие показатели, как уровень существенности (таблица 19) и величина аудиторского риска.

Таблица 19 – Определение уровня существенности бухгалтерской финансовой отчетности ООО «Авангард» Буинского района РТ за 2018 год

Наименование базового показателя	Значение базового показателя, тыс. руб.	Доля, (%)	Значение, применяемое для нахождения уровня существенности, тыс.руб.
Чистая прибыль	437164	5	21858
Валовый объем	2819806	2	56396

Валюта баланса	5070637	2	101413
Собственный капитал	2885220	10	288522
Общие затраты	2307439	2	46149
Итого:			514338

Используя данные таблицы 19, вычислим среднеарифметическое значение уровня существенности:

$$УС_{ср. ар.} = \frac{(21858 + 56396 + 101413 + 288522 + 46149)}{5} = 102868 \text{ тыс. руб.}$$

Далее необходимо определить процент отклонения наименьшего и наибольшего уровня существенности от среднего значения:

$$1) \frac{102868 - 21858}{102868} \times 100 = 78,8 ;$$

$$2) \frac{288522 - 102868}{102868} \times 100 = 180,5 .$$

В связи с тем, что процент отклонения наибольшего и наименьшего значения уровня существенности от среднего значения превышает установленную норму в 20%, мы можем отбросить данные значения.

Используя оставшиеся 3 показателя, рассчитаем новое среднее значение уровня существенности:

$$УС = \frac{(56396 + 101413 + 46149)}{3} = 67985,9 \text{ тыс. руб.}$$

Полученное значение уровня существенности необходимо округлить в пределах 20%. В связи с этим, за значение уровня существенности мы будем принимать 70 000 тыс. руб.

Различие между значениями уровня до и после округления составляет:

$$(70\ 000 - 67985,9) / 67985,9 \times 100\% = 2,9\%, \text{ что находится в пределах } 20\%.$$

Еще одной важной процедурой в ходе планирования аудита поступления основных средств в счет вклада в уставный капитал является определение значения аудиторского риска.

Как известно, аудиторский риск включает в себя три элемента, это внутрихозяйственный риск, риск средств контроля и риск необнаружения. В связи с этим, общий аудиторский риск мы можем найти, воспользовавшись нижеприведенной формулой:

$$AP = PB \times PK \times PH, (6)$$

где

AP – аудиторский риск аудиторской проверки;

PB – риск внутрихозяйственного контроля (неотъемлемый риск);

PK – риск контроля;

PH – риск необнаружения.

В соответствии с произведенными расчетами значение внутрихозяйственного риска решено принять равным 26,6 %, значение риска контроля – 38,87 %, значение риска необнаружения - 33,34 %. Воспользуемся данными значениями и рассчитаем величину общего аудиторского риска:

$$AP = (0,266 \times 0,388 \times 0,333) \times 100 = 3,4 .$$

На основании произведенных расчетов, мы можем сказать, что общий аудиторский риск равен 3,4%, что отвечает установленному требованию о максимально допустимой величине аудиторского риска в 5%.

Следующим этапом аудиторской проверки является составления общего плана и стратегии аудита.

В таблице 20 приведена общая стратегия аудита инвестиций в человеческий капитал, разработанная на примере сельскохозяйственной организации – ООО «Авангард» Буинского района РТ.

Таблица 20 – Предлагаемая общая стратегия аудита инвестиций в человеческий капитал ООО «Авангард» Буинского района РТ

Планируемые виды работ	Период проведения	Исполнители
Осуществление процедур по оценке существующих рисков	01.02.2019-03.02.2019	Мухамедрахимова Р.Р., Валиева Э.М.
Аудит учетной политики организации	04.02.2019-06.02.2019	Мухамедрахимова Р.Р., Валиева Э.М.
Аудит инвестиций в человеческий капитал	07.02.2019-24.02.2019	Мухамедрахимова Р.Р.,

организации		Валиева Э.М.
Завершение аудита	25.02.2019- 26.02.2019	Мухамедрахимова Р.Р., Валиева Э.М.

Общая стратегия аудита состоит из наиболее укрупненных направлений аудиторских процедур. В связи с этим, необходимо раскрыть каждый пункт, входящий в состав общей стратегии. С этой целью составляют общий план аудиторской проверки (таблица 21).

Таблица 21 – Предлагаемый план аудита инвестиций в человеческий капитал «Авангард» Буинского района РТ

№ п/п	Планируемые виды работ	Аудиторские процедуры
1	Осуществление процедур по оценке существующих рисков	
1.1	Формирование знаний о системе внутреннего контроля: - оценка общей системы внутреннего контроля; - оценка системы бухгалтерского учета поступления основных средств.	Тестирование системы внутреннего контроля
1.2	Аналитический обзор отчетности с целью выявления рисков в их области	Аналитические процедуры
1.3	Оценка возможных областей искажений отчетности в результате ошибок или недобросовестных действий	Тестирование Аналитические процедуры
1.4	Детальная оценка уровня существенности и аудиторских рисков	Тестирование Аналитические процедуры
2	Аудит учетной политики организации	
2.1	Анализ учетной политики в целях бухгалтерского учета	Сопоставление положений
2.2	Анализ учетной политики в целях бухгалтерского учета	учетной политики с нормативными документами
3	Аудит инвестиций в человеческий капитал	
3.1	Проверка правильного определения первоначальной стоимости человеческого актива	Арифметическая проверка, просмотр и сопоставление документов
3.2	Проверка правильности документального отражения операций по инвестициям в человеческий капитал	Просмотр и сопоставление документов
3.3	Проверка правильности отражения в учете инвестиций в человеческий капитал	Просмотр и сопоставление документов
3.4	Проверка правильности порядка расчета итоговых сумм по инвестициям в человеческий капитал	Арифметическая проверка

После того, как будут разработаны общая стратегия и план, можно перейти непосредственно к проведению аудита, который заключается в проверке правильности осуществления учета инвестиций в человеческий капитал и достоверности бухгалтерской финансовой отчетности.

Основной целью аудитора в данном случае является получение достаточных надлежащих доказательств, на основании которых он сможет сформулировать обоснованные выводы относительно полученных результатов проверки и подтвердить или же опровергнуть достоверность финансовой отчетности аудируемого лица.

К источникам получения аудиторских доказательств в случае, если в изучаемой организации учет будет вестись в соответствии с методикой, представленной в первом разделе данной главы, мы можем отнести:

- приказ об учетной политике организации;
- регистры бухгалтерского учета по счетам 08 «Вложения во внеоборотные активы», 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 91 «Прочие доходы и расходы»;
- первичные учетные документы по учету инвестиций в человеческий капитал.

В связи с тем, что на момент проведения проверки в изучаемой организации еще не осуществлялся отдельный учет расходов на инвестиции в человеческий капитал, проверке подверглись регистры бухгалтерского учета по вышеназванным счетам и первичные учетные документы по учету заработной платы, по расчетам с поставщиками и подрядчиками (предоставление услуг по обучению персонала и т.д.).

Важное значение в ходе аудита имеет процесс проверки правильности отражения хозяйственных операций по инвестициям в человеческий капитал. Для осуществления данной проверки воспользуемся данными таблицы 22.

Таблица 22 – Рабочий документ аудитора №1 «Проверка правильности отражения хозяйственных операций по инвестициям в человеческий капитал в ООО «Авангард» Буинского района РТ»

По данным организации		Сумма, руб.	Хозяйственные операции	По мнению аудитора		Сумма, руб.	
Дт	Кт			Дт	Кт		
26.4	76	15 000	Отражены затраты по договору о предоставлении услуг образовательным учреждением		26.4	76	15 000
20.4	60	95 000	Отражены расходы на оплату стоимости путевок в санаторий «Солнечная поляна» работникам основного производства		20.4	60	95 000
19	60				19	60	
08	60	86 000	Отражены расходы на создание комнаты для отдыха в здании центральной бухгалтерии (подрядным путем)		08	60	86 000

В соответствии с информацией, отраженной в данном рабочем документе, мы можем сказать, что хозяйственные операции по учету инвестиций в человеческий капитал составлены корректно. Но, несмотря на это, в ходе аудиторской проверки было выявлено несколько нарушений:

- отсутствует первичный учетный документ, подтверждающий расходы на прохождение работниками организации курсов по английскому языку (отсутствует договор на предоставление услуг, а также счет об оплате);

- первоначальная стоимость человеческого актива рассчитана неправильно (допущена арифметическая ошибка в расчетах);

- расходы по оплате путевок в оздоровительный центр учтены в составе основных расходов и списаны в дебет счета 90 «Продажи».

В целях более наглядного представления ошибок, выявленных в ходе проведения аудита инвестиций в человеческий капитал, предлагаем использовать рабочий документ аудитора - «Обобщение ошибок, выявленных в ходе проверки и их влияние на достоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности ООО «Авангард» Буинского района РТ» (таблица 23). Данный документ позволяет в компактном виде представить перечень всех выявленных в ходе аудиторской проверки ошибок и определить уровень их существенности.

Таблица 23 - «Обобщение ошибок, выявленных в ходе проверки и их влияние на достоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности ООО «Авангард» Буинского района РТ»

Предпосылки подготовки бухгалтерской отчетности	Результаты аудиторской проверки	Сумма, руб.
Существование и полнота	Реальность объекта учета не подтверждена первичными документами	34 000,00
Возникновение	Отраженные в БУ операции по инвестициям в человеческий капитал имеют место в течение отчетного периода	-
Стоимостная оценка	Рассчитанная первоначальная стоимость не соответствует фактическому значению	5 000,00
Измерение	В учете операции отражены в правильной оценке согласно законодательству и учетной политике	-
Представление и раскрытие	Не выявлены факты нарушения положений бухгалтерского учета	-
	Данные об объекте учета отражены в отчетности полностью	-
	Все финансово-хозяйственные операции классифицированы правильно	-

На наш взгляд, применение данного рабочего документа аудитора будет способствовать более рациональной и эффективной организации аудита инвестиций в человеческий капитал.

Завершающим этапом аудита инвестиций в человеческий капитал является формирование аудиторского заключения. В связи с этим, для подведения итогов проведенной нами аудиторской проверки в ООО

«Авангард» Буинского района РТ, составим аудиторское заключение (Приложение 3).

На основании всей информации, отраженной в третьей главе данной выпускной квалификационной работы, мы можем сделать следующие выводы:

- учет инвестиций в человеческий капитал следует осуществлять в разрезе на три основные категории расходов: инвестиции в образование, профессиональную подготовку и переподготовку работников, средства, вкладываемые в профилактические мероприятия, направленные на укрепление здоровья, средства, вкладываемые в повышение качества трудовой жизни работников;

- наиболее рациональным вариантом учета инвестиций в человеческий капитал является осуществление учета с использованием счетов 08 «Вложения во внеоборотные активы», 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства»;

- выделение отдельного субсчета для учета расходов на инвестиции в человеческий капитал организации к вышеуказанным счетам будет способствовать дальнейшей детализации учета;

- на данный момент бухгалтерский учет инвестиций в человеческий капитал в ООО «Авангард» не организован надлежащим образом, что подтверждают результаты проведенной нами аудиторской проверки. Следует отметить, что плановое проведение аудита инвестиций в человеческий капитал является гарантией или же обеспечением рационального использования и сохранности финансовых средств организации. Проверка правильности оформления бухгалтерских записей, правильности исчисления суммы расходов, направленных на увеличение человеческого капитала

организации способствует созданию и поддержанию устойчивого финансового положения любого экономического субъекта.

## ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ

Одним из основных источников успешного экономического развития организаций является высококвалифицированный и рационально подобранный кадровый состав. В связи с этим, большое число крупных компаний Республики Татарстан, понимающих особую значимость данного ресурса, инвестируют в человеческий капитал большие суммы денежных средств и получают от этого положительный эффект.

Следует отметить, что практика инвестирования в человеческий капитал довольно редко применяется в сельскохозяйственных организациях Республики Татарстан. Это, в первую очередь, связано с тем, что сельскохозяйственные организации, имеющие достаточно низкое значение показателя «чистой прибыли» не стремятся увеличивать статьи расходов своей хозяйственной деятельности.

Второй, не менее важной причиной, является отсутствие методологической базы по бухгалтерскому учету и аудиту инвестиций в человеческий капитал. В связи с этим, в данной выпускной квалификационной работе была изучена проблема учета и аудита инвестиций в человеческий капитал на примере сельскохозяйственной организации ООО «Авангард» Буинского района РТ.

На основании содержания первой главы данной работы мы можем сделать следующие выводы:

- одним из основных способов преумножения человеческого капитала, который представляет собой совокупность физических, умственных способностей, знаний и умений человека, является инвестирование в сотрудников самой организации;

- среди ключевых сдерживающих развитие инвестиционной деятельности в отношении человеческого капитала факторов следует выделить отсутствие единой разработанной методики бухгалтерского учета и аудита инвестиций в человеческий капитал;

- необходимость разработки методики учета и аудита инвестиций в человеческий капитал обусловлена тем, что человеческий капитал является наиболее ценным ресурсом любого экономического субъекта;

- особую значимость человеческий капитал имеет и для сельскохозяйственных организаций, поэтому, при разработке методик бухгалтерского учета и аудита инвестиций в человеческий капитал должны быть учтены особенности отрасли сельского хозяйства.

Во второй главе данной выпускной квалификационной работы приведена экономическая характеристика деятельности ООО «Авангард» Буинского района РТ. В связи с этим, основываясь на содержание второй главы, мы можем сделать следующие выводы:

- ООО «Авангард» имеет достаточно большие площади сельскохозяйственных угодий, которые, в соответствии с полученными данными из годовых отчетов, имеют тенденцию роста. Так, 2018 году площадь сельскохозяйственных угодий изучаемой организации достигла значения 19153 га, что на 5138 га больше, чем в 2014 году;

- на 2018 год наибольший удельный вес в структуре сельскохозяйственных угодий составляет площадь пашни – 90,4%, вторую по величине земельную площадь занимают пастбища – 9,6%;

- наибольший удельный вес в структуре денежной выручки, полученной ООО «Авангард» за реализацию произведенной продукции, занимает продукция отрасли свиноводства – 74,78 % (в среднем за последние 5 лет). Наряду с этим в ООО «Авангард» развивается и отрасль растениеводства. В общей структуре товарной продукции на долю растениеводства приходится 19,94% от стоимости всей реализованной продукции. В ООО «Авангард» также развивается и направления молочного

и мясного скотоводства. Так, в общей структуре готовой продукции величина выручки от реализованного за пять лет молока составляет 2,40%, а мяса КРС – 2,88 %;

- показатели фондооснащенности и фондовооруженности труда в ООО «Авангард» с 2014 по 2017г. имели тенденцию роста. Но в 2018 г. значения данных показателей существенно снизились. Так к 2018 году показатель фондооснащенности достиг 13 620 тыс.руб на 100 га сельхозугодий, что на 221 тыс.руб. больше, чем в 2014 году, но на 4220 тыс. руб. меньше, чем в 2017 году. Показатель фондовооруженности труда увеличился на 164 тыс.руб. в 2018 году, по сравнению с 2014 годом, но данное значение на 1108 тыс.руб. ниже, чем в 2017г.

- на основании произведенных в данной главе расчетов, мы также можем сказать, что ООО «Авангард» Буинского района РТ имеет не достаточно устойчивое финансовое положение. Но с учетом того, что к концу 2018 года данная организация значительно улучшило свои финансовые показатели по сравнению с предыдущими годами, мы можем спрогнозировать увеличение уровня финансовой устойчивости в следующем отчетном периоде.

Третья глава данной работы была посвящена изучению вопросов бухгалтерского учета и аудита инвестиций в человеческий капитал. В соответствии с этим, в данной главе мы представили разработанные методики учета и аудита изучаемого объекта.

Согласно разработанной методике бухгалтерского учета, было осуществлять учет инвестиций в человеческий капитал в разрезе на три основные категории расходов: инвестиции в образование, профессиональную подготовку и переподготовку работников, средства, вкладываемые в профилактические мероприятия, направленные на укрепление здоровья, средства, вкладываемые в повышение качества трудовой жизни работников.

На наш взгляд, наиболее рациональным вариантом учета инвестиций в человеческий капитал является осуществление учета с использованием

счетов 08 «Вложения во внеоборотные активы», 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства».

При этом в соответствии с разработанной методикой к вышеуказанным счетам будет выделен отдельный субсчет – «Инвестиции в человеческий капитал», соответственно, для учета расходов на инвестиции в человеческий капитал организации, что безусловно, будет способствовать дальнейшей детализации учета в ООО «Авангард» Буинского района РТ. Данный субсчет, в свою очередь, будет иметь аналитические счета, в зависимости от вида осуществляемых организацией инвестиций.

В целях должной организации как бухгалтерского финансового, так и управленческого учета, нами были разработаны и предложены первичные учетные документы:

- «Личная карточка работника», которая будет содержать основную информацию о работнике организации, включая его возраст, уровень профессиональной подготовки, перечень курсов и обучающих программ, которые прошел данный работник, а также общие затраты организации на обеспечение прохождения работником данных мероприятий;

- «Оценка состояния структуры работников основного производства»- на основе информации, содержащееся в данной форме, руководство сможет сделать выводы о влиянии той или иной категории на суммарную производительность труда и результаты работы организации;

- «Отчет о расходах на инвестиции в человеческий капитал» - в данной форме отражены как плановые, так и фактические значения расходов на инвестиции в человеческий капитал организации за отчетный период.

Как правило, процесс бухгалтерского учета любого объекта идет в тесной взаимосвязи с аудитом. В связи с этим, в данной работе также была представлена методика аудита инвестиций в человеческий капитал, разработанная с учетом особенностей изучаемой нами организации. Для

более эффективной организации аудиторской проверки нами была предложена новая стратегия и план аудита инвестиций в человеческий капитал, а также новый рабочий документ - «Обобщение ошибок, выявленных в ходе проверки и их влияние на достоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности ООО «Авангард» Буинского района РТ». На основании проведенной нами аудиторской проверки было выяснено, что на данный момент бухгалтерский учет инвестиций в человеческий капитал в ООО «Авангард» не организован надлежащим образом. В связи с этим, возрастает необходимость в применении в изучаемой организации разработанной нами методики бухгалтерского учета и аудита инвестиций в человеческий капитал. На наш взгляд, использование предложенных нами методик аудита и бухгалтерского учета, позволит организации наиболее рационально управлять инвестициями в человеческий капитал, обеспечить должный уровень организации бухгалтерского учета и четко разграничивать категории расходов.

В завершение следует еще раз подчеркнуть, что для успешного функционирования в условиях современной экономики, сельскохозяйственным организациям необходимо развиваться в данном направлении, преумножать и улучшать свой человеческий капитал, что в свою очередь, требует осуществления финансовых вложений, которые, безусловно, окупятся в ближайшем будущем.

## СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. Авдеев Е.В. К вопросу об экономической сущности и содержании категории «Человеческий капитал» / Е.В. Авдеев // Вестник Воронежского государственного аграрного университета. – 2014. – Вып. 4 (43). – С. 115-123.
2. Аганбегян А.Г. Человеческий капитал и его главная составляющая - сфера «экономики знаний», как основной источник социально-экономического роста // Экономические стратегии. 2017. № 3. С. 66-79.
3. Антоненко В.В. Целесообразность инвестиций в человеческий капитал современной российской молодежи: мнение работодателей / В.В.Антоненко, Е.Г.Лактюхина, Г.В.Антонов // Нац. интересы: приоритеты и безопасность. - 2016. - N 2. - С.118-130.
4. Балякина О.М., Шигаева Е.В. Роль человеческого капитала в развитии современной фирмы. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: URL: <http://sisupr.mrsu.ru/2008-2/pdf/110-Baliakin.pdf> (дата обращения: 13.05.19).
5. Беккер Г.С. «Человеческий капитал: теоретический и эмпирический анализ» [Электронный ресурс] – URL: <https://www.booklot.org/genre/spravochnaya-literatura/spravochniki/book/geri-s-bekker/> (Дата обращения: 08.04.2019)
6. Биксина Н.А. Инвестиции в человеческий капитал как важнейший фактор экономического роста // Академия управления. 2014. № 4. С. 76–78.
7. Булдашев Е.С. Влияние размера инвестиций на результаты инвестирования в человеческий капитал // Теория и практика общественного развития. 2013. № 4. С. 237–240.
8. Головай Н., Давидюк Т. В. Дискуссионные проблемы бухгалтерского отражения человеческого капитала предприятия // Международный бухгалтерский учет. - 2015. - № 3. - С. 49-58.
9. Гришнова О.А. Развитие человеческого капитала и трансформация форм занятости: взаимовлияние и взаимообусловленность / Демография и социальная экономика. – 2015.- №1(21).-С.85-96.
10. Добрынин А.И., Дятлов С.А., Курганский С. А. Человеческий капитал: (методологические аспекты анализа) - [Электронный ресурс] – URL: <https://search.rsl.ru/ru/record/01000628684> (Дата обращения: 08.04.2019)

11. Дроздова А. А. Роль человеческого капитала в эффективности функционирования банковского сектора // Наука и современность. — 2014. — № 32–2. — С. 145–150.
12. Егорова Е.О. Капитал здоровья как компонента человеческого капитала // Экономические науки и прикладные исследования: сборник научных трудов XII Всероссийской научно-практической конференции студентов, аспирантов и молодых учёных, Томск: Изд-во ТПУ, 2015. С. 387– 392.
13. Жабина О.А. Инвестиции в человеческий капитал // Актуальные проблемы гуманитарных и естественных наук. 2014. № 5. С. 167–169.
14. Закирова А.Р. Методы оценки кадровых рисков в системе управления персоналом // Развитие АПК и сельских территорий в условиях модернизации экономики: Материалы I международной научно-практической конференции, посвященной 90-летию со дня рождения д.э.н., профессора Н.С. Каткова. – Казань, Издательство Казанского ГАУ, 2018. – 310 с.
15. Закирова А.Р. Сущность и функции службы управления персоналом // В сборнике: Роль социально-экономической науки в обеспечении продовольственной безопасности страны материалы Международной научно-практической конференции. Казанский государственный аграрный университет. 2018. С. 42-46.
16. Иноземцев В. Л. К теории постэкономической общественной формации.- [Электронный ресурс] – URL: <http://зачётка.рф/book/7415/301237/Заключение.html> (Дата обращения: 08.04.2019)
17. Камилова, Э.Р. Цель, задачи и организационно-правовые основы аудита человеческих ресурсов / Э.Р. Камилова // Новая наука: Стратегии и векторы развития. – 2015. - №6-1. – С.118-121
18. Клычова, Г.С., Камилова, Э.Р., Сиразиева, А.Р. Человеческий капитал: проблемы отражения в учете и отчетности / Г.С. Клычова, Э.Р. Камилова, А.Р. Сиразиева // Профессия бухгалтера - важнейший инструмент эффективного управления сельскохозяйственным производством сборник научных трудов по материалам III Международной научно-практической конференции, посвященной памяти профессора В.П. Петрова. – 2015. - С. 148-150.

19. Клычова Г.С., Закирова А.Р., Мухина И.А. Показатели социально ответственной деятельности предприятий в сфере управления персоналом // В сборнике: Развитие экономики, учетно-аналитических и контрольно-оценочных функций управления в АПК материалы Международной научно-производственной конференции, посвященной 75-летию ФГБОУ ВО Ижевская ГСХА. ФГБОУ ВО Ижевская государственная сельскохозяйственная академия; Ответственный за выпуск И.Ш. Фатыхов. 2018. С. 179-182.
20. Клычова Г.С., Козменкова С.В., Закирова А.Р. Функции и задачи кадрового аудита // В сборнике: Профессия бухгалтера - важнейший инструмент эффективного управления сельскохозяйственным производством Сборник научных трудов по материалам VI Международной научно-практической конференции, посвященной памяти профессора В.П. Петрова. 2018. С. 96-100
21. Клычова Г.С., Закирова А.Р. Понятие диагностики системы управления персоналом // В сборнике: Профессия бухгалтера - важнейший инструмент эффективного управления сельскохозяйственным производством Сборник научных трудов по материалам VI Международной научно-практической конференции, посвященной памяти профессора В.П. Петрова. 2019.
22. Кобзистая Ю. Г. Исследование методов оценки величины человеческого капитала // Фундаментальные исследования. — 2016. — № 5–1. — С. 148–155.
23. Короб А. Н. Человеческий капитал — новый объект бухгалтерского учета // Экономика глазами молодых: материалы I международного экономического форума молодых ученых (Вилейка, 12—14 сентября 2014 г.). Минск: ООО «ТМ Агро-графикс», 2014. 224с.
24. Куликов А.А. Учет и отчетность в системе управления человеческими ресурсами организации.- [Электронный ресурс] – URL: <https://www.dissercat.com/content/uchet-i-otchetnost-v-sisteme-upravleniya-chelovecheskimi-resursami-organizatsii> (Дата обращения: 08.04.2019)
25. Лесневская Н. А. Развитие методик бухгалтерского учета вложений в воспроизводство человеческого капитала // Бухгалтерский учет и анализ. 2014.- № 7. С. 32—40.

- 26.Макконел К.Р., Брю С.Л. Экономикс / ИНФРА-М-Новое издание- 2014.- 983с.
- 27.Мейриева М. А. Развитие методического обеспечения учета и анализа человеческих ресурсов коммерческой организации: стратегический аспект : дис. . канд. экон. наук. -Ростов н/Д, 2016. - 303 с.
- 28.Носкова К.А. Себестоимость «человеческого капитала» // Экономика и менеджмент инновационных технологий. 2017. № 10 [Электронный ресурс]. URL: <http://ekonomika.snauka.ru/2017/10/1342> (дата обращения: 07.05.2019).
- 29.Обущенко Т.Н. Бухгалтерский учет человеческого капитала // Интернет-журнал «НАУКОВЕДЕНИЕ» Том 8, №3 (2016) — URL:<http://naukovedenie.ru/PDF/93EVN316.pdf>
- 30.Палий В.Ф. Человеческий капитал: вопросы учета и оценки // Бухгалтерский 2011 №6. С. 80-84.—учет.
- 31.Паршина Н.В. Человеческий капитал: сущность, содержание, особенности // Мир современной науки. 2015. № 3. С. 1–7.
- 32.Призова С. В. Оценка эффективности использования человеческого капитала // Молодой ученый. — 2017. — №44. — С. 85-88. — URL <https://moluch.ru/archive/178/46266/> (дата обращения: 02.02.2019).
- 33.Поздняков В.А. Сущность и содержание категории «Человеческий капитал» // Фундаментальные исследования. – 2016. – № 11 (часть 3) – С. 572-575.
- 34.Романчин В.И., Никитин И.А. Человеческий капитал как основополагающий фактор эффективного антикризисного управления [Электронный ресурс] // Pandia.ru. 2016. URL: <http://www.pandia.ru/plproject.ru/part08-014.php> (дата обращения: 18.05.2019).
- 35.Сапрунова Е. В., Неведник М. Н., Зыкова О. Б. Информационно-методологическая база оценки эффективности управления человеческим капиталом // В сборнике: Актуальные направления научных исследований: перспективы развития сборник материалов международной научно-практической конференции. — 2017. — С. 405–410.
- 36.Семенова М.В. Оценка человеческого капитала [Электронный ресурс] // Consulting square. 2014. URL: <http://www.cons-s.ru/articles/88> (дата обращения: 15.05.2019).
- 37.Фахрутдинова Е.В. Человеческий капитал в Республике Татарстан: динамика развития // Вопросы экономики и права. 2013 6 (103). С. 121-124.

38. Фишер С., Дорнбуш Р., Шмалензи Р. Экономика - [Электронный ресурс] – URL: <https://nashol.com/2011061456389/ekonomika-fisher-s-dornbush-r-shmalenzi-r.html> (Дата обращения: 08.04.2019)
39. Черепанова Н.В. Социальная ответственность. Томск: Изд-во Томского политехнического университета, 2015. 21 с.
40. Щетинин В. Человеческий капитал и неоднозначность его трактовки. //Мировая экономика и международные отношения. – 2015. – № 12. – С. 6.



Рис. 1 – Предлагаемый механизм управления инвестициями в человеческий капитал ООО «Авангард» Буинского района РТ

		Степень важности функций			
		Требует увеличения затрат	←	→	Требует уменьшения затрат
		ВВ	В	Н	ВН
Уровни затрат на подготовку к выполнению функции	ВВ				
	В	Функция №1 150 тыс.руб.			Функция №3 144 тыс. руб.
	Н			Функция №2 99 тыс. руб.	
	ВН				

Рис. 2 – Матрица функций с суммой инвестиционных затрат на подготовку к их выполнению

## **ИНСТРУКЦИЯ**

### **по охране и безопасности труда для бухгалтера**

Инструкция разработана на основании нормативно-правовых и законодательных актов в области охраны труда и безопасности жизнедеятельности, действующих на территории Российской Федерации. Настоящая инструкция может быть дополнена требованиями применительно к конкретной должности, с учетом особенностей выполняемых работ. Проверка и корректировка инструкций по охране труда для работников осуществляется работодателем. Положения настоящей инструкции должны подлежать пересмотру и корректировке каждые 5 лет.

#### 1. Общие требования безопасности.

1.1. К самостоятельной работе в качестве бухгалтера допускаются лица, к самостоятельной работе допускаются лица, имеющие соответствующую квалификацию, прошедшие вводный инструктаж и первичный инструктаж на рабочем месте по охране труда и пожарной безопасности, инструктаж по электробезопасности, стажировку, обученные безопасным методам и приемам выполнения работ и оказанию первой помощи, пострадавшим при несчастных случаях на производстве.

1.2. Бухгалтер обязан соблюдать Правила внутреннего трудового распорядка, установленные режимы труда и отдыха; режим труда и отдыха инструктора-методиста определяется графиком его работы.

1.3. Осуществление функций бухгалтера активизируется воздействием приведенных ниже опасных и вредных для здоровья работника факторов:

- ухудшение зрения работника, связанное с недостаточной освещенностью рабочего места, а также зрительное утомление при достаточно длительной работе за ПК;

- поражение электрическим током при прикосновении к токоведущим частям с нарушенной изоляцией или заземлением (при включении или выключении электроприборов и (или) освещения в помещениях;

- снижение иммунитета организма работающего от чрезмерно продолжительного (суммарно – свыше 4 ч. в сутки) воздействия электромагнитного излучения при работе на ПК (персональной электронно-вычислительной машине);

- снижение работоспособности и ухудшение общего самочувствия ввиду переутомления в связи с чрезмерными для данного индивида фактической продолжительностью рабочего времени и (или) интенсивностью протекания производственных действий;

- получение травм вследствие неосторожного обращения с канцелярскими принадлежностями либо ввиду использования их не по прямому назначению;

- получение физических и (или) психических травм в связи с незаконными действиями работников, учащихся (воспитанников), родителей (лиц, их заменяющих), иных лиц, вошедших в прямой контакт с экономистом для решения тех или иных вопросов производственного характера.

1.4. Лица, нарушившие или допустившие невыполнение настоящей Инструкции, несут дисциплинарную ответственность, и обязуются пройти повторную проверку знаний правил охраны труда.

2. Требования охраны труда перед началом работы.

2.1. Проверить исправность электроосвещения в кабинете.

2.2. Проверить работоспособность ПК, иных электроприборов, а также средств связи, находящихся в кабинете.

2.2. Проветрить помещение кабинета.

2.3. Проверить безопасность рабочего места на предмет стабильного положения и исправности мебели, стабильного положения находящихся в

Продолжение приложения В

сгруппированном положении документов, а также проверить наличие в достаточном количестве и исправность канцелярских принадлежностей.

2.4. Уточнить план работы на день и, по возможности, распределить намеченное к исполнению равномерно по времени, с включением 15 мин отдыха (либо кратковременной смены вида деятельности) через каждые 45 мин. однотипных производственных действий, а также с отведением времени в объёме не менее 30 мин. для приёма пищи ориентировочно через 4-4,5 ч. слуха, памяти, внимания - вследствие ром для решения тех или иных вопросов производственного характера.

3. Требования охраны труда во время работы.

3.1. Соблюдать правила личной гигиены.

3.2. Исключить пользование неисправным электроосвещением, неработоспособными ПЭВМ, иными электроприборами, а также средствами связи, находящимися в кабинете.

3.3. Поддерживать чистоту и порядок на рабочем месте, не загромождать его бумагами, книгами и т.п.

3.4. Соблюдать правила пожарной безопасности.

3.5. Действуя в соответствии с планом работы на день, стараться распределять намеченное к исполнению равномерно по времени, с включением 15 мин. отдыха (либо кратковременной смены вида деятельности) через каждые 45 мин. однотипных производственных действий, а также с отведением времени в объёме не менее 30 мин. для приёма пищи.

4. Требования охраны труда в аварийных ситуациях.

4.1. О каждом несчастном случае, очевидцем которого он был, работник должен немедленно сообщить главному бухгалтеру, а пострадавшему оказать

первую доврачебную помощь, вызвать врача или помочь доставить пострадавшего в ближайшее медицинское учреждение. Если несчастный

Продолжение приложения В

случай произошел с самим работником, он должен по возможности обратиться в медицинское учреждение, сообщить о случившемся главному бухгалтеру или попросить сделать это кого-либо из окружающих.

4.2. В аварийной обстановке оповестить об опасности окружающих людей, доложить непосредственному руководителю – главному бухгалтеру о случившемся и действовать в соответствии с полученными указаниями.

4.3. В случае поломки оборудования работник должен отключить оборудование и сообщить об этом главному бухгалтеру.

4.4. В случае обнаружения пожара или признаков горения (задымление, запах гари, повышение температуры и т.п.) каждый работник должен:

- прекратить работу;
- по возможности отключить электрооборудование;
- нажать кнопку пожарной сигнализации и подать сигнал о пожаре;
- сообщить о случившемся руководителю подразделения (указать должность);
- немедленно вызвать пожарную охрану;
- принять меры по эвакуации людей;
- принять по возможности меры по тушению пожара (используя имеющиеся средства пожаротушения) и сохранности материальных ценностей.

## Физическая культура на производстве

Мероприятия, обеспечивающие поддержание хорошего состояния физического здоровья сотрудников, являются обеспечением хорошего уровня производительности труда в организации.

Работа в центральной бухгалтерии ООО «Авангард» предполагает большую загруженность сотрудников, использование компьютерных программ и сидячее положение на протяжении всего рабочего дня. В связи с этим, с целью предотвращения профессиональных заболеваний у работников организации предусмотрены официально разрешенные паузы во время работы, длительностью в 10 минут. Вместе с этим, для сотрудников организации, работающих за компьютером, утверждены перерывы, общей длительностью 90 минут в день, в соответствии с постановлением Минздрава России от 3 июня 2003 г. № 118.

### Культура делового общения на предприятии

Уровень деловой репутации организации обуславливается соблюдением сотрудниками норм и правил, которые трактует культура делового общения. В связи с этим, ООО «Авангард» действуют локальные нормативные документы, обеспечивающие должное соблюдение этих норм и правил. Среди таких нормативных документов особо следует выделить «Кодекс деловой этики и делового общения», «Корпоративная социальная ответственность» и т.д.

ЛИЧНАЯ КАРТОЧКА РАБОТНИКА

ООО «Авангард» Буинского района РТ

ФИО работник: Ахмадуллин Ильнар Гумерович

Дата приема на работу, номер трудового договора: 22.07.2018, № ТД455-12

Возраст: 29 лет

Уровень образования: Высшее

Год	Занимаемая должность	Уровень профессиональной подготовки (квалификация)	Мероприятия по повышению квалификации/ переквалификации	Подтверждающий документ	Финансовое обеспечение (курсы, обучение), руб.
2019	Экономист	1 кв. группа	Курсы по повышению квалификации «Инновационный подход к управлению финансами сельскохозяйственного предприятия» (08.01.2019-18.03.2019)	Сертификат № 99876545	35 000,00
2020					
2021					
...					

**БУХГАЛТЕРСКИЙ ФИНАНСОВЫЙ ОТЧЕТ**  
*о расходах по инвестициям в человеческий капитал*  
за 20\_\_ год

№ п/п	ФИО работника	Категории расходов			
		Обучение	Добровольное мед.страхование	Путевки в оздоровитель ные центры	Повышение качества трудовой жизни
<b>Растениеводство</b>					
1	Мухамадеев И.Х.	-	7500,00	15 000,00	5000,00
2	Хаматова Л.Р.	14 500,00	7500,00	15 000,00	5000,00
3	Файзуллин М.К.	-	7500,00	-	5000,00
...		...	...	...	...
ИТОГО по работникам растениеводства:					
<b>Животноводство</b>					
1	Адигуллин М.М.	16 900,00	7500,00	-	5000,00
2	Скворцов М.Н.	16 900,00	7500,00	-	5000,00
3	Рубцова Г.Р.	-	7500,00	20 000,00	5000,00
...		...	...	...	...
ИТОГО по работникам животноводства:					
<b>Промышленные производства</b>					
1	Каримов И.Н.	-	7500,00	15 000,00	5000,00
2	Ханбиков Р.Р.	-	7500,00	15 000,00	5000,00
3	Яковлева Л.Р.	20 500,00	7500,00	-	5000,00
...	...	...	...	...	...
ИТОГО по работникам пром.производств:					
ИТОГО по организации:					
<b>Всего расходов на инвестиции в человеческий капитал:</b>					

Главный бухгалтер

Мухамедрахимова Р.Р

Аудиторское заключение

Аудируемое лицо: Общество с ограниченной ответственностью «Авангард» Буинского района РТ

Место нахождения: 422430, Республика Татарстан, Буинский район, село Кайбицы, улица Центральная, дом 1.

Государственная регистрация: 26 марта 2004 года.

Отчет аудитора

Нами был проведен аудит инвестиций в человеческий капитал ООО «Авангард» Буинского района РТ за период с 1 января по 31 декабря 2018 года включительно.

Ответственность за подготовку и предоставление бухгалтерской (финансовой) отчетности несет аудируемое лицо – ООО «Авангард». Наша обязанность заключается в том, чтобы выразить свое мнение о достоверности во всех существенных отношениях данной отчетности по участку учета поступления основных средств в счет вклада в уставный капитал и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации на основе проведенного аудита.

Аудит проводился в соответствии с:

- Федеральным законом «Об аудиторской деятельности» от 30.12.2008 №307-ФЗ;
- Международными стандартами аудита;
- иными нормативными актами и внутрифирменными стандартами аудита.

Проведенный нами аудит инвестиций в человеческий капитал включал в себя:

- проверку документального оформления операций по инвестициям в человеческий капитал;

Продолжение приложения 3

- проверку правильности определения первоначальной стоимости человеческого актива;

- проверку правильности осуществления расчета общей суммы инвестиций в человеческий капитал организации.

В ходе аудиторской проверки поступления основных средств в счет вклада в уставный капитал были выявлены ошибки на общую сумму 39 000,00 рублей. Данная сумма не превышает установленный уровень существенности, который равен 70 000,00 руб.

Выделим ряд нарушений и ошибок, которые были выявлены в ходе аудиторской проверки:

- отсутствует первичный учетный документ, подтверждающий расходы на прохождение работниками организации курсов по английскому языку (отсутствует договор на предоставление услуг, а также счет об оплате);

- первоначальная стоимость человеческого актива рассчитана неправильно (допущена арифметическая ошибка в расчетах);

- расходы по оплате путевок в оздоровительный центр учтены в составе основных расходов и списаны в дебет счета 90 «Продажи».

В связи с этим от лица руководителя аудиторской группы рекомендуется:

- обеспечить осуществление плановых и внеплановых проверок правильности и полноты оформления первичных документов по учету инвестиций в человеческий капитал;

- ужесточить контроль над процессом формирования и расчета первоначальной стоимости человеческого актива;

- провести проверку уровня квалификации имеющих в штате бухгалтеров на факт знания положений учетной политики организации в части оформления бухгалтерских записей по операциям, связанным с инвестициями в человеческий капитал.

### Продолжение приложения 3

Выявленные в ходе аудиторской проверки ошибки и нарушения, в данном случае, не приводят к существенному искажению данных бухгалтерской (финансовой) отчетности. Но, несмотря на это, данные замечания должны быть устранены, ошибки должны быть исправлены.

В целом же, состояние бухгалтерского учета в организации во всех существенных аспектах соответствует требованиям Федерального Закона от 06.12.2011.г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете». Применяемые методы ведения учета, в пределах произведенной выборки, соответствуют законодательству Российской Федерации, нормативным актам России. Принципы и методы ведения бухгалтерского учета закреплены в Учетной политике. Бухгалтерский учет в данной организации дает необходимую информацию о состоянии и движении имущества, денежных средств, кредитов, фондов, о расходах и доходах, а также о финансовых результатах деятельности. По нашему мнению, бухгалтерская отчетность отражает достоверно во всех существенных отношениях финансовое положение организации ООО «Авангард» Буинского района РТ по состоянию на 31 декабря 2018 года, результаты ее финансово-хозяйственной деятельности и движение денежных средств за 2018 год в соответствии с установленными правилами составления бухгалтерской отчетности.

Аудитор Валиева Э.М.

16.05.2019г.

