

РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ
ФЕДЕРАЛЬНОЕ ГОСУДАРСТВЕННОЕ БЮДЖЕТНОЕ
ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ УЧРЕЖДЕНИЕ ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ
«КАЗАНСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ АГРАРНЫЙ УНИВЕРСИТЕТ»

Допустить к защите
Заведующий кафедрой
 Клычова Г.С.
«7» февраля 2022 г.

ВЫПУСКНАЯ КВАЛИФИКАЦИОННАЯ РАБОТА

на тему: **Развитие методики внутреннего контроля человеческого капитала для целей формирования показателей финансовой и нефинансовой отчётности в сельскохозяйственных организациях на примере акционерного общества «Авангард» Зеленодольского района Республики Татарстан**

Направление подготовки 38.04.01 Экономика
Направленность Контроль и финансовый консалтинг

Выпускник (магистрант)



А.А. Хайрутдинова

Научный руководитель
к.э.н., доцент



Н.Н. Нигматуллина

Рецензент
к.э.н., доцент



И.М. Логинова

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

ИНСТИТУТ ЭКОНОМИКИ

Направление подготовки 38.04.01 «Экономика»
Кафедра бухгалтерского учета и аудита

УТВЕРЖДАЮ
Заведующий кафедрой
 Клычова Г.С.
«18» ноября 2019 г.

ЗАДАНИЕ

на выпускную квалификационную работу

Хайрутдиновой Айзири Амирзяновны

1. Тема работы: Развитие методики внутреннего контроля человеческого капитала для целей формирования показателей финансовой и нефинансовой отчетности в сельскохозяйственных организациях на примере акционерного общества «Авангард» Зеленодольского района Республики Татарстан

2. Срок сдачи выпускной квалификационной работы «7» февраля 2022 г.

3. Исходные данные к работе: специальная и периодическая литература, материалы Федеральной службы государственной статистики РФ, Министерства сельского хозяйства и продовольствия РТ, годовые бухгалтерские отчетности ООО «Авангард» Буинского района РТ, нормативно-правовые документы

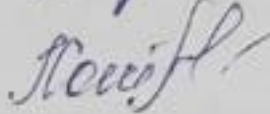
4. Перечень подлежащих разработке вопросов: теоретические аспекты учета человеческого капитала; концепция человеческого капитала; исследование понятия «человеческий капитал» как экономической и учетной категории; модели оценки человеческого капитала; человеческий капитал в системе бухгалтерского учета организации; современное состояние системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля расходов на человеческий капитал; методы учета человеческого капитала в целях внутреннего контроля; совершенствование внутреннего контроля человеческого капитала, разработка методики человеческого капитала в сельском хозяйстве.

5. Перечень графических материалов: 12

6. Дата выдачи задания

Руководитель

Задание принял к исполнению

«18» ноября 2019 г.

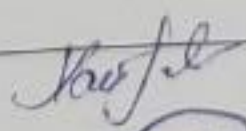
Н.Н. Нигматуллина

А.А. Хайрутдинова

КАЛЕНДАРНЫЙ ПЛАН

Наименование этапов выпускной квалификационной работы	Сроки выполнения	Приме- чание
ВВЕДЕНИЕ	15.04.18	
1 ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ УЧЕТА И ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ ЧЕЛОВЕЧЕСКОГО КАПИТАЛА	15.04.18	
1.1 Концепция человеческого капитала		
1.2 Исследование понятия «человеческий капитал» как экономической и учетной категории		
1.3. Модели оценки человеческого капитала как информационной базы системы внутреннего контроля		
2 ЧЕЛОВЕЧЕСКИЙ КАПИТАЛ В СИСТЕМЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ ОБЩЕСТВА С ОГРАНИЧЕННОЙ ОТВЕТСТВЕННОСТЬЮ «АВАНГАРД» БУИНСКОГО РАЙОНА РТ	15.09.18	
2.1 Современное состояние системы бухгалтерского учета расходов на человеческий капитал		
2.2. Методы учета человеческого капитала для целей внутреннего контроля		
2.3 Совершенствование бухгалтерского учета человеческого капитала в целях усиления контрольных функций		
3 СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ МЕТОДИКИ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ ЧЕЛОВЕЧЕСКОГО КАПИТАЛА НА ПРИМЕРЕ ОБЩЕСТВА С ОГРАНИЧЕННОЙ ОТВЕТСТВЕННОСТЬЮ «АВАНГАРД» БУИНСКОГО РАЙОНА РТ	15.12.18	
3.1 Исследование основных тенденций организации внутреннего контроля человеческого капитала		
3.2 Информационная база внутреннего контроля человеческого капитала		
3.3 Развитие методического инструментария внутреннего контроля для повышения эффективности использования человеческого капитала		
ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ	10.01.19	
СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ	10.01.19	
ПРИЛОЖЕНИЯ	10.01.19	

Обучающийся
Руководитель




А.А. Хайрутдинова
Н.Н. Нигматуллина

Аннотация

к выпускной квалификационной работе магистра
Хайрутдиновой А.А. на тему «Развитие методики внутреннего контроля человеческого капитала для целей формирования показателей финансовой и нефинансовой отчётности в сельскохозяйственных организациях на примере акционерного общества «Авангард» Зеленодольского района Республики Татарстан»

Целью выпускной квалификационной работы является разработка и обоснование теоретических, практических и методических рекомендаций по внутреннему контролю человеческого капитала на примере ООО «Аавнгард» Буинского района РТ.

Научная новизна исследования находит свое отражение в постановке, теоретическом обосновании и практическом решении комплекса методологических и научн -практических вопросов, связанных с совершенствованием внутреннего контроля человеческого капитала организации.

Annotation

for the final qualifying work of the master
Khairutdinova A.A. on the topic "Development of a methodology for internal control of human capital for the purposes of forming indicators of financial and non-financial reporting in agricultural organizations on the example of the Avangard joint-stock company of the Zelenodolsky district of the Republic of Tatarstan"

The purpose of the final qualification work is to develop and substantiate theoretical, practical and methodological recommendations for the internal control of human capital on the example of Aavngard LLC, Buinsky district of the Republic of Tatarstan.

The scientific novelty of the research is reflected in the formulation, theoretical substantiation and practical solution of a set of methodological and scientific-practical issues related to the improvement of the internal control of the organization's human capital.

ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ	5
1 ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ УЧЕТА И ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ ЧЕЛОВЕЧЕСКОГО КАПИТАЛА	11
1.1 Концепция человеческого капитала	11
1.2 Исследование понятия «человеческий капитал» как экономической и учетной категории	16
1.3. Модели оценки человеческого капитала как информационной базы системы внутреннего контроля	26
2 ЧЕЛОВЕЧЕСКИЙ КАПИТАЛ В СИСТЕМЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ ОБЩЕСТВА С ОГРАНИЧЕННОЙ ОТВЕТСТВЕННОСТЬЮ «АВАНГАРД» БУИНСКОГО РАЙОНА РТ	33
2.1 Современное состояние системы бухгалтерского учета расходов на человеческий капитал	33
2.2. Методы учета человеческого капитала для целей внутреннего контроля	41
2.3 Совершенствование бухгалтерского учета человеческого капитала в целях усиления контрольных функций	49
3 СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ МЕТОДИКИ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ ЧЕЛОВЕЧЕСКОГО КАПИТАЛА НА ПРИМЕРЕ ОБЩЕСТВА С ОГРАНИЧЕННОЙ ОТВЕТСТВЕННОСТЬЮ «АВАНГАРД» БУИНСКОГО РАЙОНА РТ	55
3.1 Исследование основных тенденций организации внутреннего контроля человеческого капитала	55
3.2 Информационная база внутреннего контроля человеческого капитала	64
3.3 Развитие методического инструментария внутреннего контроля для повышения эффективности использования человеческого капитала	69
Заключение	76
Библиографический список	79
Приложения	83

ВВЕДЕНИЕ

Актуальность темы исследования. Инвестиции в формирование и использование человеческого капитала рассматриваются как определяющее условие экономического роста компаний, главная движущая сила повышения их эффективности и конкурентоспособности. Признание человека ключевым ресурсом в современных организациях вызывает необходимость научного обоснования этой его роли. Современные экономические условия выдвигают перед наукой управления необходимость переосмысления роли и места человека в рыночной социально-экономической системе. В процессе управления человеческим капиталом появляется возможность принимать решения о необходимости и размере капитализации в формировании, использовании и развитии человеческого капитала исходя из экономической целесообразности инвестиций.

Создание и совершенствование эффективных методов управления требуют разработки и внедрения в практической работе организаций принципиально новых идей в сфере информационного обеспечения. Необходимым условием эффективного управления человеческим капиталом является создание налаженной информационной системы, ведущая роль в которой отводится бухгалтерскому учету и отчетности.

Оценка действующей в российском бухгалтерском учете системы учета позволяет сделать вывод о том, что в нашей стране не уделяется должного внимания такому объекту, как инвестиции в человеческий капитал. Недооценка человеческого капитала организаций ведет к существенным потерям и значительно занижает рыночную стоимость компаний. Для принятия заинтересованными лицами адекватных решений относительно инвестирования в человеческий капитал и оценки потенциальных экономических выгод существенно значение имеет информация о состоянии человеческого капитала в организации, затратах на поиск и подбор работников, на профессиональную подготовку и переподготовку кадров,

расходов по привлечению стороннего персонала. Однако существующая в настоящее время система показателей бухгалтерско (финансовой) отчетности не позволяет получать информацию о человеческих ресурсах организации в объеме и виде, необходимом для принятия обоснованных управленческих решений.

Актуальность темы исследования, недостаточность теоретических и практических разработок в области учета и отражения в отчетности человеческого капитала предопределили выбор темы выпускной квалификационной работы.

Степень разработанности научной проблемы. Человек традиционно занимает центральное место в социальных и экономических науках. Учеными и практиками было обращено особое внимание на изучение научных проблем, связанных с анализом роли и предназначения человека в этом мире, его производительных способностей, интеллектуальных возможностей, мотиваций и потребностей. Формирование теории человеческого капитала тесно связано с исследованиями прежде всего зарубежных ученых: М. Армстронга, Д. Бегга, Г. Беккера, М. Блауг, У. Боуэна, Э. Дж. Долана, Л. Турроу, Т. Шульца, Я. Фитценца. В современной российской экономической литературе вызывают интерес результаты исследований Г.И. Бондаренко, А. Добрынина, С.А. Дятлова, Б.М. Генкина, Ю.А. Корчагина, О.Н. Мельникова, Е.Д. Цыреновой, А.Р. Закировой, Г.С. Клычовой. Исследования этих авторов направлены на решение широкого круга научных проблем, связанных с процессами формирования и развития человеческого капитала в условиях переходной экономики.

Вопросы, связанные с исследованием проблем формирования и использования учетной информации в системе управления человеческим капиталом, всегда вызвали научный интерес большого числа специалистов. Исследованием этих проблем занимались в основном зарубежные экономисты: С. Брю, Р. Германсон, Ф. Крендаль, Р. Лайкерт, К. Макконелл, М. Мэлоун, М. Мэтьюс, М. Перера, А.Эдвинссон и прежде всего Э. Фламхольц.

Ученые внесли большой вклад в развитие концепции учета человеческих ресурсов, которая позволяла не только определять затраты на формирование и использование человеческого капитала, но и оценивать выгоды от инвестиций в человеческий капитал.

В отечественной экономической науке вопросы, связанные с изучением проблем учета человеческого капитала и отражения их в отчетности являются наименее разработанными, несмотря на то, что эти проблемы поднимались в трудах И.В. Аверчева, О.А. Агеевой, В.Г. Гетьмана, А.Р. Закировой, Г.С. Клычовой, Р.Г. Каспиной, И.Р. Коноваловой, В.В. Ковалева, М.И. Кутера, В.Ф. Паля, Я.В. Соколова, А.Н. Хорина, А.А. Шапошникова, А.Е. Шевелева и других известных ученых. Вместе с тем, практически отсутствуют работы, содержащие систематизированный, концептуальный подход к методологии бухгалтерского затрат и инвестиций в человеческие ресурсы в современных условиях.

На основе и в развитие исследований зарубежных и российских ученых-экономистов в настоящей выпускной квалификационной работе предпринята попытка проанализировать состояние и дать научно обоснованные рекомендации по совершенствованию системы учета текущих затрат и инвестиций в человеческий капитал и эффективного использования его данных в управлении хозяйствующими субъектами.

Целью выпускной квалификационной работы является разработка и обоснование теоретических, практических и методических рекомендаций по внутреннему контролю человеческого капитала на примере ООО «Авангард» Буинского района РТ. Достижение поставленной цели предполагает постановку и решение следующих задач:

- исследование исторических аспектов возникновения и становления концепций человеческого капитала; систематизация взглядов зарубежных и отечественных исследователей на содержание категории «человеческий капитал» и исследование экономической сущности человеческого капитала как учетной категории;

- изучение моделей оценки стоимости человеческого капитала с позиции возможного их применения в бухгалтерском учете; анализ действующей системы российского бухгалтерского учета расходов в человеческий капитал и разработка рекомендаций по совершенствованию учета инвестиций и текущих расходов в человеческий капитал.

- исследование методов учета и внутреннего контроля человеческого капитала в рамках бухгалтерского учета и разработка алгоритма по подбору наиболее оптимального метода учета и отражения в отчетности человеческого капитала в зависимости от специфических условий хозяйствования организации;

- изучение перспектив повышения информативности данных о человеческом капитале в финансовой и нефинансовой отчетности; разработка концептуальной модели внутреннего контроля человеческого капитала.

Объектом исследования является учетно-методическое обеспечение системы внутреннего контроля человеческого капитала сельскохозяйственных организаций.

Предметом исследования является совокупность теоретических и методических проблем учета и внутреннего контроля человеческого капитала и его отражения в финансовой отчетности.

Теоретическая и методологическая основа исследования послужили труды зарубежных и отечественных ученых в области управления, финансового менеджмента, истории и теории бухгалтерского учета; законодательные и нормативные документы Российской Федерации; международные и российские стандарты бухгалтерской (финансовой) отчетности. Также были использованы публикации в зарубежных и российских изданиях, материалы научных конференций, ресурсы глобальной информационной системы Интернет.

Методика исследования основывалась на наблюдении, характеристике данных, обработке результатов, анализе полученных результатов,

обосновании и практической реализации полученных выводов. При этом использовались методы: экономико-математическое моделирование, графический, сопоставления, детализации и обобщения, группировок, анализа и другие.

Информационной базой исследования являются законодательные и нормативные акты Российской Федерации и Республики Татарстан по вопросам развития и поддержки сельского хозяйства; данные Министерства сельского хозяйства Республики Татарстан, бухгалтерская (финансовая) отчетность сельскохозяйственных организаций Республики Татарстан.

Научная новизна исследования находит свое отражение в постановке, теоретическом обосновании и практическом решении комплекса методологических и научно-практических вопросов, связанных с совершенствованием внутреннего контроля человеческого капитала организации.

В процессе работы получены следующие основные научные результаты:

- на основе всестороннего теоретического анализа уточнено определение экономической категории «человеческий капитал» как элемента интеллектуального капитала организации, аккумулирующего в себе производительные способности человека, в формирование и развитие которого осуществляются вложения с целью получения будущих экономических выгод;

- разработан алгоритм подбора наиболее оптимального подхода к учету и отражению в отчетности человеческого капитала исходя из специфических особенностей деятельности организаций и потребностей пользователей информации; усовершенствована методика бухгалтерского учета расходов по набору и развитию человеческого капитала, позволяющая капитализировать эти расходы с использованием синтетического счета «Инвестиции в человеческий капитал»;

- предложены рекомендации по учету и отражению в отчетности информации о человеческом капитале на основе информации о расходах в

человеческий капитал, сгруппированных по стадиям жизненного цикла; обоснованы направления анализа человеческого капитала, в рамках которого осуществляется как традиционный анализ трудовых ресурсов, так и анализ эффективности инвестиций в человеческий капитал;

– предложена целесообразность осуществления инвестиций в человеческий капитал на основе экономико-математического моделирования эффективности инвестиций в человеческий капитал.

Теоретическая значимость исследования заключается в обобщении, уточнении и разработке новых методологических и организационно-методических основ учета и оценки человеческого капитала организаций.

Практическая значимость полученных результатов исследования заключается в возможности использования его результатов в процессе управления человеческим капиталом организации, при формировании показателей бухгалтерской (финансовой) и нефинансовой отчетности.

Апробация и внедрение результатов исследования. Основные положения и результаты исследования рассмотрены и одобрены на научно-практических конференциях ФГБОУ ВО «Казанский государственный аграрный университет», проводимых ежегодно (2019-2020 гг.).

1 ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ УЧЕТА И ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ ЧЕЛОВЕЧЕСКОГО КАПИТАЛА

1.1 Концепция человеческого капитала

Проблема развития человеческого капитала имеет глубокие корни в истории экономической мысли. Первая попытка оценки денежной стоимости производительных качеств человека была сделана родоначальником английской классической политэкономии У. Пети. Он первым обосновал категорию «живые действующие силы человека» и назвал ее составной частью национального капитала. Позднее идея человеческого капитала нашла отражение в трактате «Исследование о природе и причинах богатства народов» А. Смита. Автор утверждал, что фактором, способствующим увеличению богатства страны, является образование. Он считал, что затраты на обучение представляют собой инвестиции в профессиональные знания и по своей сущности сравнимы с доходом от инвестиций в материальные средства. Различия в уровне доходов людей с разным уровнем образования и профессиональной подготовки обусловлены необходимостью платы за приобретение навыков.

В дальнейшем эту мысль развил Д. Рикардо, отождествляя воспроизводство рабочей силы с воспроизводством населения. Он отмечал, что качество рабочей силы имеет большое значение для эффективного производства.

К. Маркс рассматривал рабочую силу как совокупность физических и духовных способностей, которыми обладает человек и которыми он пользуется в процессе производства потребительской стоимости. Главной производительной силой общества. По мнению К. Маркса человек представляет собой основной капитал, большое значение в его развитии и накоплении принадлежит образованию, производственному опыту и затратам свободного времени.

Основная часть экономистов конца 19-го – начала 20-го века считала капиталом самого человека, а не его способности (Л. Вальрас, Дж. МакКуллох, А. Маршалл, И.Ф. Тюнен, Т. Уинштейн, У. Фарр, И. Фишер). Однако, некоторые экономисты, такие как Ф. Лист, В. Рошер, Г. Сиджуин, Дж. С. Уолш и другие человеческим капиталом признавали не самого человека, а унаследованные и приобретенные им способности к труду и такие качества, как образование и квалификация.

Так, Р. Дорнбуш, К. Шманлези, С. Фишер в качестве человеческого капитала рассматривали не только знания и умения людей, способности к труду, но и физические, психологические, мировоззренческие, культурные свойства человека: физическую силу, внешнюю привлекательность, коммуникабельность, и организаторские способности. При этом наличие образования рассматривалось предпосылка, а не гарантия жизненного успеха.

Стоит отметить, что большинство исследований начала 20-го века в большей степени носили прикладной характер. В частности, Л. Дублин, Ф. Крам, И. Фишер, С.Х. Форси предпринимали попытки определения стоимости отдельного человека, минимальные, средние и максимальные размеры государственной помощи для воспитания детей, выделения соответствующих статей расходов семейных бюджетов. Дж. Уолш произвел конкретные расчеты влияния профессионального образования на национальный доход США, ввел понятие «альтернативные издержки», предпочтение благ во времени и другие, вошедшие в категориальный инструментарий современной теории человеческого капитала.

Основоположник неоклассического направления в экономической теории А. Маршалл в своей научной работе «Принципы экономической науки» не признавал человеческий капитал, но включал в состав нематериального богатства силу, способности и навыки человека, которые способствуют росту производительности труда, и ввел категорию «персональный капитал».

Формирование теории человеческого капитала как самостоятельной научной концепции произошло в 60-е годы 20-го века.

Классикой современной экономической мысли стал труд лауреата нобелевской премии по экономике Г. Беккера «Человеческий капитал». Г. Беккер в своем труде обосновывал, что формирование человеческого капитала происходит за счет инвестиций в человека, среди которых можно выделить обучение, подготовку на производстве, расходы на здравоохранение, миграцию, поиски информации о ценах и доходах. Он первым осуществил статистически корректный расчет эффективности образования.

Коллега Г. Беккера, профессор Чикагского университета, Т. Шульц, основоположник теории человеческого капитала обосновывал, что одной из формой человеческого капитала является образование, а человеческим его называют, потому что эта форма становится частью человека, а капиталом является потому что представляет собой источник будущих доходов организации или будущих заработков работника, либо и тем, и другим одновременно. Образование является фактором, обеспечивающим экономический рост. Процесс улучшения качества рабочей силы есть закономерный итог дополнительных вложений средств в образование, то есть инвестиций. Дополнительный источник дохода сверх отдачи на инвестиции, обеспечиваемый знаниями, навыками, способностями человека, есть человеческий капитал. Появилась идея о возможности измерения отдачи от вложений в человеческий капитал.

Другой известный экономист Л. Туроу полагал, что человеческий капитал неотделим от его носителя, то есть человека, и включает в себя такие свойства человека, как уважение к политической и социальной стабильности, а приобретаются данные свойства преимущественно в результате соответствующего воспитания и образования.

Одна из наиболее интересных и известных попыток использования теории человеческого капитала на корпоративном уровне - концепция «анализ человеческих ресурсов»(HumanResourcesAccounting), предложенная Эриком Флэмхольцем в начале 60-х годов XX века.

Возникновение данной концепции связано с появлением интереса к персоналу как к важному ресурсу организации, в использовании которого скрыты значительные резервы. Любой ресурс характеризуется экономической эффективностью его использования. Поэтому необходимо было разработать инструменты, позволяющие менеджерам эффективнее использовать свой персонал, оценить эту эффективность и привести ее к общей для других видов ресурсов денежной оценке. Существовавшая тогда и существующая сейчас система учета не позволяет рассматривать персонал как объект для инвестиций. Так, приобретение обычного компьютера за пару тысяч долларов будет рассматриваться как увеличение активов компании, а затраты в несколько десятков тысяч долларов на поиск высококлассного специалиста - как единовременные расходы, снижающие прибыль в отчетном периоде.

В своих первых работах Э. Флэмхольц указал три основные задачи концепции «анализ человеческих ресурсов»: предоставить информацию, необходимую для принятия решений в области управления персоналом как для менеджеров по персоналу, так и для высшего руководства; обеспечить менеджеров методами численного измерения стоимости человеческих ресурсов, необходимых для принятия конкретных решений; мотивировать руководителей думать о людях не как о затратах, которые следует минимизировать, а скорее, как об активах, которые следует оптимизировать.

Таким образом, можно сказать, что концепция «анализ человеческих ресурсов» - это процесс выявления, измерения и предоставления информации о человеческих ресурсах лицам, принимающим решения в организации.

Представители школы человеческого капитала (К. Ланкастер, Р. Уиллис, М. Коллингсворт) устанавливают с помощью метода количественного анализа воздействие на производительность труда и заработную плату сроков обучения, производственного опыта, стажа работы, личных способностей, но однозначных выводов об их влиянии нет.

Во второй половине 20-го века возникают альтернативные подходы к оценке экономического значения образования: метод межстрановых

сопоставлений (Л. Андерсен, С. Беннет, М. Боум, М. Кайзер, Д. Мак-Клелланд); метод оценки эффективности образования с точки зрения «требований производства» (А.Берг, В. Роулинз, Дж. Сковилл, Л. Уильман).

Дж. Минсер, Н. Хичучи в 1988 году обосновали то, что дополнительные вложения фирмы в повышение квалификации и подготовку работников вызывают увеличение угольного наклона кривой заработков относительно временной оси.

Т. Шульц в 90-е годы 20-го века занимались вопросами инвестирования в человеческий капитал. Ими разработана идея использования человеческого капитала в странах с развитой рыночной экономикой в практике управления образованием и повышения квалификации на макро- и микроуровне.

В отечественной экономической литературе долгое время не уделялось внимания человеческому капиталу. Лишь в 70-80-х годах наблюдается критическое осмысление буржуазных концепций человеческого капитала и экономики образования с позиции политической экономии социализма.

М. Критский считал, что человеческий капитал есть всеобщее-конкретная форма человеческой жизнедеятельности, ассимилирующая предшествующие формы (потребительская и производственная), адекватные эпохам присваивающего и производящего хозяйства, и осуществляющаяся как итог исторического движения человеческого общества к его собственному состоянию. Таким образом, человеческий капитал рассматривается как фундаментальная категория.

На современном этапе развития концепций человеческого капитала большое внимание уделяется вопросам возможности отражения человеческого капитала в учете и отчетности в качестве актива, определению стоимости и оценке эффективности использования человеческого капитала.

1.2 Исследование понятия «человеческий капитал» как экономической и учетной категории

«Самым ценным активом компании 20-го века было ее производственное оборудование, самым ценным активом организаций 21-го века, как в бизнесе, так и в других областях, будут их интеллектуальные работники и их производительность», - предположил один из ведущих теоретиков по вопросам управления Питер Ф. Друкер в 1999 году. Согласно исследованиям ОсеанТомо, финансовой организации, оказывающей услуги, связанные с объектами интеллектуальной собственности, изменилась структура активов. Так, если в 1975 году более 80% от рыночной стоимости компаний, входящих в число S&P 500, составляли материальные активы, в 2015 году наблюдается обратная ситуация - 84% от рыночной стоимости компаний из числа S&P 500 составляют нематериальные активы.

Подобное изменение структуры активов организации привело к переоценке значения человеческого капитала. Развитие человеческого капитала в современных условиях позволяет существенно повысить конкурентоспособность организаций. В экономической литературе существует множество понятий, так или иначе соотносимых с человеком и его производительными способностями. Среди них можно выделить такие понятия как «трудовые ресурсы», «человеческие ресурсы» и «человеческий капитал». На наш взгляд, данные понятия имеют разную сущность и их необходимо различать.

В экономической литературе существует множество определений понятия «человеческий капитал». Большинство исследователей сходятся во мнении, что человеческий капитал представляет собой совокупность навыков, способностей и качеств человека.

Лауреат нобелевской премии по экономике Г. Беккер определяет человеческий капитал как «имеющийся у каждого запас знаний, способностей и мотиваций» .

Лестер Туроу отмечает, что человеческий капитал это способности, знания, навыки, позволяющие производить товары и оказывать услуги [129, с. 90].

У. Боуэн считает, что человеческий капитал «состоит из приобретенных знаний, навыков, мотиваций и энергии, которыми наделены человеческие существа и которые могут использоваться в течение определенного периода времени в целях производства товаров и услуг» [116, с. 362].

Эдвин Дж. Долан под человеческим капиталом понимает умственные способности человека, полученные посредством образования или практического опыта [31, с. 260].

Таким образом, во всех приведенных выше определениях, человеческий капитал ассоциируется с производительными качествами работника. Формирование стоимости человеческого капитала, по мнению данных исследователей теории человеческого капитала, происходит за счет инвестиций в человеческий капитал. «Среди многих видов таких инвестиций - писал Г. Беккер, - можно назвать учебу, подготовку на производстве, медицинскую помощь, миграцию и поиски информации о ценах и доходах» [114, с. 91]. Отечественные исследователи теории человеческого капитала поддерживают своих зарубежных коллег и в общем виде определяют человеческий капитал как совокупность некоторых качеств, которыми обладает человек.

О.Н. Мельников рассматривает человеческий капитал как суммарные способности всех работников приносить доход организации [20, с. 66].

По мнению Б.М. Генкина, человеческий капитал представляет собой совокупность качеств, определяющих производительность труда, при этом данные качества могут стать источниками дохода для человека, семьи, организации и общества [20, с. 66]. В частности, к таким качествам исследователь относит здоровье, природные способности, образование, профессионализм, мобильность.

Одно из наиболее комплексных определений человеческого капитала дано С. А. Дятловым в учебном пособии «Теория человеческого капитала: «человеческий капитал - это сформированный в результате инвестиций и накопленный человеком определенный запас здоровья, знаний, навыков, способностей, мотиваций, которые целесообразно используются в той или иной сфере общественного воспроизводства, содействуя росту производительности труда и эффективности производства и тем самым влияют на рост заработков (доходов) данного человека» [35, с. 26].

Согласно данному определению, человеческий капитал – это не просто совокупность здоровья, способностей, навыков, знаний, мотиваций, а накопленный их запас, который сформирован посредством инвестиций. В основу этого определения положена конечная цель осуществления инвестиций в человеческий капитал – повышение производительности труд и эффективности производства организации, и непосредственно рост доходов самого человека.

В работах некоторых авторов в зависимости от уровня агрегирования различается понятие человеческого капитала на микро- и макроуровнях. Если на микроуровне рассматривают человеческий капитал отдельных индивидов и организаций, то на макроуровне – совокупный человеческий капитал в масштабах национальной экономики.

Человеческий капитал на макроуровне оценивается по ряд показателей, таких как уровень жизни, грамотности, образованности, долголетия (всего 46 показателей). На базе этих показателей определяется интегральный показатель – индекс человеческого капитала, на основе которого Всемирный экономический форум ранжирует страны по уровню развития человеческого капитала. Согласно отчету о человеческом капитале, опубликованном в 2015 году, Россия занимает 26 место из 124 стран со значением индекса 77,54 балла, в то время как в 2013 год наша страна занимала 55 место из 187 стран.

Стоит отметить, что по уровню образования Россия занимает ведущие позиции по всем возрастным категориям, кроме того, имеет неплохие позиции

по доле квалифицированных кадров (12 место в Европе по доле высококвалифицированного населения). Среди показателей, отрицательно влияющих на индекс развития человеческого капитала можно выделить низкую продолжительность жизни (61 год и 81 место в рейтинге).

На микроуровне человеческий капитал рассматривают как элемент капитала организации. В экономической теории и предпринимательской практике нет общепризнанной трактовки понятия «капитал». На наш взгляд, наиболее комплексное определение капитала представил А. С. Булато . По его мнению, капитал - это сумма благ в виде материальных, интеллектуальных и финансовых средств, используемых в качестве ресурсов целях производства большего количества благ. В современных условиях капитал условно можно разделить на три вида: физический, финансовый и интеллектуальный капитал.

Большинство современных исследователей рассматривают человеческий капитал как составляющую интеллектуального капитала. Так, Л. Эдвинссон и М. Мелоун разработали структуру интеллектуального капитала для известной шведской страховой компании Scandia, в которой они представили интеллектуальный капитал как совокупность человеческого и структурного капитала.

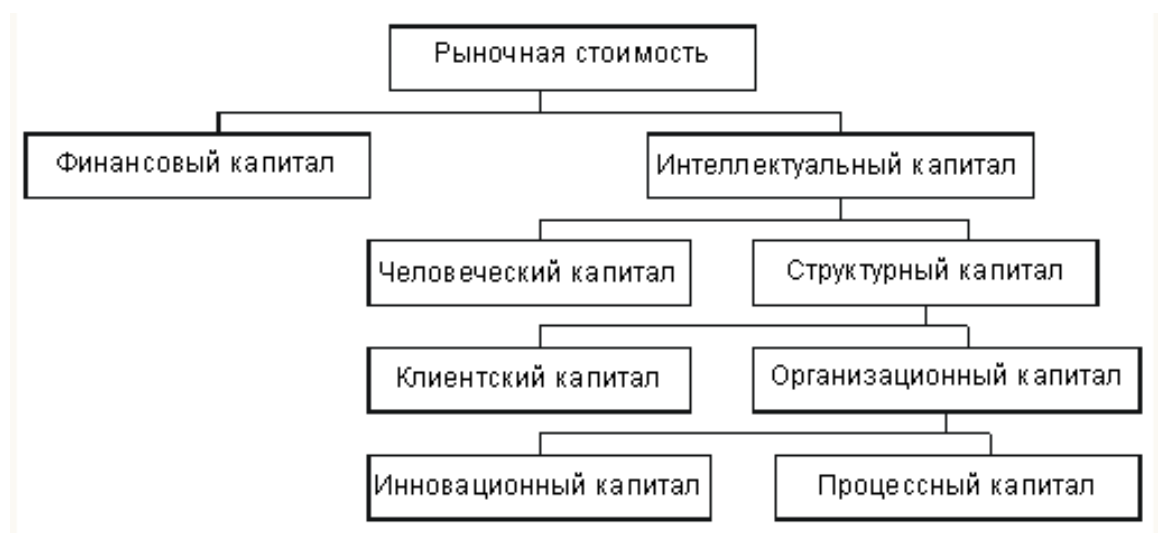


Рис. 1.1 Структура индивидуального капитала, предложенная Л. Эдвинссоном и М. Мелоуном

Авторы под человеческим капиталом понимают совокупность знаний, практических навыков и творческих способностей компании, а также моральные ценности компании, культур труда и общий подход к делу. В состав структурного капитала они включили программное обеспечение, организационную структуру, патенты, торговые марки, а также отношения компании с ее основными клиентами, иначе говоря, все, что является собственностью компании и может быть продано [109, с. 434].

Э. Валл, Р. Кирк и Г. Мартин в своей книге «Интеллектуальный капитал» выделяют следующую структуру интеллектуального капитала: человеческий капитал, клиентский капитал или капитал отношений, организационный или структурный капитал. Компоненты интеллектуального капитала представлены в приложении 3. По мнению авторов, человеческий капитал выступает фундаментом для создания организационного капитала, в дальнейшем происходит взаимодействие человеческого и организационного капитала и создается клиентский капитал.

Иной позиции придерживается Ю. А. Корчагин, полагая, что интеллектуальный капитал является элементом человеческого капитала. На наш взгляд, подобная позиция автора обусловлена тем, что такие формы интеллектуального капитала, как патенты, программные продукты, ноу-хау являются результатом интеллектуальной деятельности работников, а значит, их можно расценивать как нематериальное воплощение человеческого капитала работников организации, получающее юридическое оформление. В целом, позиция автора имеет рациональное зерно, так как интеллектуальный капитал неразрывно связан со своим носителем – человеком. Однако мы считаем, что человеческий капитал является элементом интеллектуального, так как необходимо отделять результат деятельности работников от субъекта деятельности, его способностей, навыков и опыта, способствующего получению дохода организации.

Человеческий капитал является одним из основных активов компаний, приносящий будущие экономические выгоды. В связи с этим интересно

исследование этого актива как учетной категории. В соответствии с современной практикой учета, принятой большинством как зарубежных, так и российских организаций, инвестиции в человеческий капитал рассматриваются скорее как расходы, а не активы, что искажает показатель отдачи на вложенные ресурсы.

Международные стандарты финансовой отчетности трактуют активы как ресурсы, контролируемые организацией в результате событий прошлых периодов, от которых компания ожидает экономические выгоды в будущем. Международными стандартами выделяются три существенных признака признания активов организации: вероятность получения будущи экономических выгод; подконтрольность со стороны компании; происхождение из операций и других событий прошедших периодов.

Восприятие активов как источника потенциальных экономических выгод весьма характерно для многих зарубежных авторов. Одним из первых определение активов с точки зрения получения будущих экономических выгод дал в 1929 году профессор Стэнфордского университета Джон Каннинг. По его мнению, активы — это «любая будуща услуга, выраженная в деньгах или конвертируема в деньги...право, которое законно и справедливо гарантирует доход некоторому лицу или группе лиц» [124, с.22].

Международными стандартами финансовой отчетности признается, что будущая экономическая выгода, заключенная в активе, - это потенциал, который войдет прямо или косвенно в поток денежных средств компании. Компания может получит будущие экономические выгоды от активов, если активы могут быть: использованы отдельно или в сочетании с другим активами при производстве товаров и услу , продаваемых компанией; обменены на другие активы; использованы для погашения обязательств; распределены среди собственников компании.

Поскольку человеческий капитал является особым активом, вряд ли компания может получать потенциальные экономические выгоды в результате обмена человеческого капитала на другой актив, или их использования для

погашения обязательств. Тем более, человеческий капитал не может быть распределены среди собственников компании. Вместе с тем, экономические выгоды компания может получать от использования человеческого капитала в процессе производства товаров (работ, услуг). Конечно, с такой позицией можно согласиться, поскольку компания, вкладывая средства в человеческий капитал, ожидает получить от него отдачу.

По нашему мнению, с позиций вероятного получения будущих экономических выгод человеческий капитал можно считать активом компании, поскольку они являются основным фактором ее успеха и источником прибыли. В процессе организации набора, отбора, подготовки и переподготовки работников компании необходимо ставить целью исследование и объективное измерение потенциальных экономических выгод от использования человеческого капитала в деятельности организации. Одной из существенных характеристик любых активов является контроль над ними со стороны компании. При этом под контролем понимается способность компании получать выгоды от использования контролируемых активов или же ограничивать права других лиц на использование этих выгод. Следует отметить, что проблема контроля тесным образом связана с юридическим правом собственности.

Противники концепции HRA считают, что поскольку компания не имеет права собственности на человека, то человеческий капитал не должны отражаться в учете и балансе как актив компании. Такой же позиции придерживаются и российские экономисты. Так, Агеева О. А. отмечает, что человеческий капитал, ресурсы, оцениваемый по затратам на обучение или путем измерения приносимой им добавочной стоимости, не включается в активы организаций, поскольку «люди свободны, нет контроля над этими ресурсами» [4, с. 53].

Вместе с тем, в международной учетно практике право собственности не является первостепенным при определении существования актива. Большинство активов находится под экономическим контролем

хозяйствующего субъект, когда управление активами осуществляется не на основе юридического права собственности, а с позиций владения извлекаемыми экономическими выгодами. Следует отметить, что экономическое понятие контролируемого ресурса шире понятия юридического контроля. К экономически контролируемому ресурсу относится ресурс, как принадлежащий, так и не принадлежащий компании на праве собственности. В связи с этим некоторые французские экономисты ввели понятие субстанциональной собственности, то есть той собственности, которой администрация реально владеет, пользуется и распоряжается. К такой собственности, например, относится имущество, полученное компанией в финансовую аренду на праве владения и пользования. Это имущество отражается в учете как актив арендатора, хотя арендатор не имеет права собственности на этот актив.

Такой подход в настоящее время получил отражение в международных стандартах финансовой отчетности (МСФО). В частности, МСФО 17 «Аренда» предусматривает отражение арендуемого объекта, полученного на условиях

финансового лизинга, на балансе арендатора. Обоснованием этого является тот факт, что арендатор приобретает экономические выгоды от использования арендованного актива на протяжении большей части срока его экономической службы. Кроме того, финансовый лизинг в бухгалтерском балансе арендатора должен быть отражен и в качестве обязательства по выплате будущих арендных платежей. В том случае, если финансовый лизинг не отражен в балансовом отчете арендатора, экономические ресурсы и уровень обязательств организации-арендатора оказываются заниженными, тем самым нарушая финансовые соотношения.

В этой связи представляется уместным утверждение ЮджиИдзири о многогранности понятия контроля над ресурсами. Он утверждает, что контроль может основываться не только на юридическом праве собственности или экономическом контроле, но и административной ответственности [68, с.

267]. Действительно, человек, работник организации ответственен перед администрацией и в этой связи осуществляется контроль над использованием человеческих ресурсов.

Третьим и, пожалуй, основным критерием признания человеческого капитала в качестве активов компании, является их объективная оценка. Активами можно считать только те экономические ресурсы, которые можно оценить в денежном выражении.

Американские ученые Джош и Скайген [123], а также Николе [127] считают, что бухгалтер не способен разработать систему оценки человеческого капитала. В том случае, если человеческий капитал отражать как актив компании, необходимо капитализировать затраты, связанные с этими ресурсами, и впоследствии их амортизировать. Николе указал на то, что в связи с начислением амортизации и обновлением человеческого капитала возникнут трудности.

Российские учены придерживаются аналогичной позиции. Так, профессор М.И. Кутер при определении экономического ресурс обращает внимание на необходимость их объективной оценки в денежном выражении и принадлежности организации.

«Хотя работники предприятия, - считает М.И. Куте , - вероятно, его наиболее ценный ресурс, тем не менее, они не относятся к ресурсам, принадлежащим бухгалтерскому учету (не имеют стоимости и не считаются собственностью предприятия)» [56, с. 150].

Вместе с тем, в настоящее время исследованием проблем, связанных с оценкой человеческого капитала, занимаются многие экономисты. При оценке человеческого капитала возникает ряд проблем, связанных с определением состава затрат, отражаемых по данной статье, а также порядком их списания. В свое время Эрик Фламхольц предложил две концепции оценки человеческих ресурсов: оценка себестоимости и оценка ценности. При оценке себестоимости человеческих ресурсов следуе выделить первоначальные

затраты на подготовку кадров для организации, расходы на замещение работников, альтернативные расходы.

Происшедшие в последнее время изменения в мировой экономике потребовали критического переосмысления сущности человеческого капитала как учетно категории. Вносятся предложения об учете человеческого капитала в качестве нематериального актива.

В связи с этим целесообразно обратиться к содержанию МСФО 38 «Нематериальные активы», в котором отмечается, что организация может располагать командой квалифицированного персонала и может быть способна идентифицировать дополнительные навыки персонала, ведущие к будущим экономическим выгодам в результате его подготовки. Вместе с тем, персонал организации не может быть идентифицируе как нематериальный актив, поскольку он не удовлетворяет критериям признания актива организации. В частности, у организации, как правило, нет достаточного контроля за ожидаемыми экономическими выгодами, которые могут быть получены при наличии квалифицированного и подготовленного персонала.

Более того, при отражении в учет человеческого капитала в качестве нематериального актива возникает проблема амортизации, то есть систематического распределения стоимости нематериального актива на протяжении срока его полезной службы. Следует отметить, что процесс амортизации человеческого капитала протекает иначе, чем процесс амортизации материальных и нематериальных активов организации, и определить срок полезного использования человеческих ресурсов довольно проблематично.

По нашему мнению, человеческий капитал нецелесообразно относить в состав нематериальных активов организации, поскольку он не удовлетворяет критериям признания нематериальных активов как учетно категории. Вложения в человеческий капитал, от которых организация ожидает будущи экономических выгод, являются специфическим объектом бухгалтерского учета. Отражение в учете этих вложений, на наш взгляд, должно определяться

спецификой деятельности организаций и удельным весом этих вложений в общей их сумме исходя из принципов существенности и рациональности учета.

1.3 Модели оценки человеческого капитала как информационной базы системы внутреннего контроля

На современном этапе экономических преобразований проблема оценки человеческого капитала в стоимости бизнеса не вызывает сомнений в своей актуальности, тем не менее основные методы определения стоимости заимствованы из западной практики и не всегда адаптированы к условиям отечественной экономики.

Вопросу оценки человеческого капитала предприятий посвящено достаточно большое число работ, как зарубежных, так и отечественных ученых, анализ которых показывает разнообразие существующих методов.

Рассмотрим каждый из методов оценки более подробно. Экспертный метод оценки человеческого капитала использует балльные характеристики оценки работников с помощью использования качественных характеристик. Данный метод состоит из 3 этапов, на первом выделяются основные оцениваемые показатели, на втором определяется коэффициент значимости для каждого показателя, а на третьем происходит определение балльной шкалы для оценки каждого показателя. На наш взгляд, в этом виде экспертные оценки человеческого капитала являются достаточно условными – суммируются совершенно разные показатели деятельности работников – и применимыми только для сравнения качества работников схожих видов деятельности между собой, но не для формирования всей величины человеческого капитала организации.

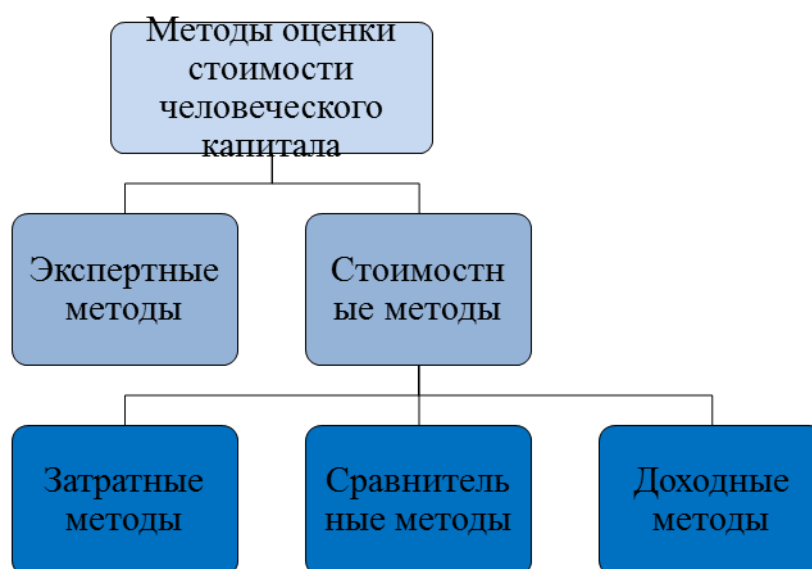


Рис. 1.2 Методы оценки стоимости человеческого капитала на микроуровне

Поэтому широкое распространение получили методы стоимостной оценки человеческого капитала. Затратный метод, как следует из его названия, учитывает затраты на развитие человеческого капитала и совершенно не учитывает эффективность этих затрат. Это является существенным минусом данного вида оценки, поскольку два различных человека, используя один вид обучения, могут получить на выходе совершенно различные результаты. Также минусом данной группы методов является неполный учет человеческого капитала в организации.

Интерес в данной группе методов представляет модель индивидуальной стоимости работника, основанная на понятиях условной и реализуемой стоимостей, разработанная учеными из Мичиганского университета.

$$PC = UC \times P(O), \quad (1)$$

$$P(T) = 1 - P(O), \quad (2)$$

$$АИТ = UC - PC = PC \times P(T), \quad (3)$$

где: UC и PC – ожидаемые условная и реализуемая стоимости;

$P(O)$ – вероятность того, что работник останется работать в организации через некоторый промежуток времени;

$P(T)$ – вероятность ухода работника из организации или показатель текучести; АИТ – альтернативные издержки текучести.

Ценность данной модели, на наш взгляд, заключается в том, что в ее состав входит вероятностный компонент, учитывающий, что человек может прекратить работать в организации. Именно поэтому эта модель может применяться при выборе одного из некоторого числа кандидатов на должность – преимущество должно отдаваться работнику с наибольшей реализуемой стоимостью.

Сравнительный метод (некоторыми исследователями он называется рыночным) предполагает оценку человеческого капитала исходя из сложившейся на рынке цены на аналогичный человеческий капитал. Однако, минусом данного подхода можно считать тот факт, что на рынке оценка работника не всегда определяется адекватно, к примеру, на рынке разных стран «цена» одного и того же работника может существенно различаться, что затрудняет анализ человеческого капитала и сравнительные межстрановые оценки.

В доходном методе оценки человеческого капитала анализу подвергается эффект от его использования или чистый дисконтируемый по времени доход, который приносит тот или иной агент.

Интерес в данной группе методов представляет метод оценки человеческого капитала на основании так называемого гудвилла работника, разработанная В. Аллавердяном и получившая свое развитие в работах Г. Н. Тугускино $S = ЗП * Г_{кп}$, (4)

где: S — оценочная стоимость работника, руб.;

$ЗП$ — предполагаемая или выплачиваемая заработная плата работник, руб.;

$Г_{кп}$ — гудвилл кадрового потенциала работника.

Гудвилл кадрового потенциала работника представляет собой коэффициент, отражающий реальную, реальную, рыночную, индивидуальную стоимость работника как конкретного человека умеющего выполнять определенные функции, решать те или иные задачи. В основе данной

методики положено предположение о возможности замещения всех кадровых ресурсов организации. Срок замещения принимается равным 1 месяцу. $S = ЗП \times \Gamma_{чк} + И \times t$, (5)

где: S - оценочная стоимость работника, руб.;

$ЗП$ - предполагаемая или выплачиваемая заработная плата работник , руб.;

$\Gamma_{чк}$ - коэффициент гудвилл человеческого капитала работника;

$И$ - инвестиции за один год, руб.;

t – период, лет.

Для определения оценочной стоимости человеческого капитала необходимы данные о годовом фонде заработной платы и объеме инвестиций в человеческий капитал. Гудвилл человеческого капитала представляет собой коэффициент, учитывающий прибыль организации, общие затраты на персонал и профессиональный уровень сотрудников.

$$\Gamma_{чк} = И_{п} + Ист + K_{пп}, \quad (6)$$

где: $И_{п}$ – индекс прибыли человеческого капитала;

$Ист$ – индекс стоимости человеческого капитала;

$K_{пп}$ – коэффициент профессиональной перспективности работников.

В свою очередь, индекс прибыли человеческого капитала представляет собой отношение прибыли к эквиваленту полного рабочего времени сотрудника, а индекс стоимости человеческого капитала – это отношение общих расходов на персонал к эквиваленту полного рабочего времени сотрудника. Данные о прибыли организации представлены в отчете о финансовых результатах, а информация о расходах на персонал есть в пояснениях к финансовой отчетности.

Эквивалент полного рабочего времени сотрудника определяется следующим образом: $ЭПРВ = Д \times 8 - О - ПД - О_{лх/б}$, (7)

где: $ЭПРВ$ – эквивалент полного рабочего времени сотрудник , ч.;

$Д$ – количество рабочих дней в году; $О$ – продолжительность отпуска, ч.;

$ПД$ – продолжительность праздничных дней, ч.;

$О_{лх/б}$ – отсутствие по причинам личного характера/болезни, ч.

Коэффициент профессиональной перспективности рассчитывается исходя из данных об образовании работника, его стаже и возрасте по формуле

$$7.K_{\text{ип}} = O_{\text{yo}} \times (1 + C : 4 + B : 18), \quad (8)$$

где: O_{yo} – оценка уровн образования, которая обычно принимается:

- 0,15 – для лиц, имеющих незаконченное среднее образование;
 - 0,60 – для лиц со средним образованием;
 - 0,75 – для лиц со среднетехническим и незаконченным высшим образованием;
 - 1,00 – для лиц с высшим образованием по специальности;
- C – стаж работы по специальности, лет; B – возраст, лет.

В соответствии с рекомендациями НИИ труда стаж сотрудников делится на 4, а возраст персонала на 18 (это связано с тем, что, стаж и возраст влияют на результативность труда в 4 и 18 раз меньше соответственно). При этом за верхний предел возраста для мужчин принимается 55 лет, а для женщин – 50 лет. Качественную оценк человеческого капитала можно дать с использованием экспертных методов, позволяющих использовать в оценке не только групповые, но и индивидуальные характеристики работников. Определить степень согласованности мнений экспертов по поводу приоритетности влияния показателей на стоимость человеческого капитала можно с использованием коэффициента конкордации Кендалла. Недостатки всех вышеперечисленных методов очевидны – в оценках не учитываются возможности ухода работника из организации (за исключением модели индивидуальной стоимости работников), не учитываютс многие характеристики человека как работника, такие как профессиональный уровень, интеллект, эмоциональный интеллект, способность к командной работе, лидерство, здоровье и другие.

На макроуровн существует несколько подходов к измерению человеческого капитала – это и предложенный Дж. Кендриком затратный метод оценки человеческого капитала, и система индексов К. Б. Маллигана и Х. С. Мартина, и дисконтный метод оценки стоимости человеческого

капитала, используемый аналитиками Всемирного банка, и получивши широкое распространение интегральный индекс развития человеческого потенциала и его многочисленные модификации. С помощью использования метода Дж. Кендрика можно найти «восстановительную стоимость» человеческого капитала, поскольку в нем учитывались затраты на воспитание детей, образование, здравоохранение, социальные нужды, но автор не учитывал того, что человеческий капитал со временем снижает свою стоимость из-за морального и физического «износа»

Дисконтный метод оценки человеческого капитала, используемый аналитиками Всемирного банка, предполагает определение стоимости национального богатства на определенный период времени с учетом заданной нормы доходности. На втором этапе находится непосредственно стоимость человеческого капитала как разность между полученной на предыдущем шаге величиной и стоимостью всех активов страны.

С 1990 года ООН в отчете о развитии человеческого потенциала использует индекс А. Сена (HDI), вычисляемый как среднее геометрическое трех показателей – индекса ожидаемой продолжительности жизни при рождении (LEI); индекса уровня образования населения (EI) и индекса реального среднедушевого ВВП, рассчитанного с учетом паритета покупательной способности валют разных стран (PI).

Индекс развития человеческого потенциала может находиться в пределах от 0 до 1, при этом показатель более 0,8 указывает на высокий уровень человеческого развития, показатель менее 0,5 говорит о низком уровне человеческого потенциала, а значения от 0,5 до 0,8 показывают, что человеческое развитие находится в средних пределах.

У индекса развития человеческого потенциала существует ряд недостатков, например, данный индекс не может быть применен внутри страны, нет дифференциации по гендерному признаку или по уровню распределения благ и ряда других.

Российскими учеными также были предложены индексы для оптимизации индекса развития человеческого потенциала, такие как индекс гармоничного развития, индекс социализации человеческого капитала и другие. Кроме этого, были внесены предложения о модификации методики расчета индекса развития человеческого потенциала путем введения дополнительного индекса- индекса уровня занятости, о необходимости использования индекса развития человеческого потенциала вместе с индексом экологического благополучия регионов для оценки устойчивости развития регионов.

На наш взгляд, при довольно значительном многообразии методов, применению в бухгалтерском учете подлежат только затратные методы, так как только они позволяют получить точную оценку человеческого капитала. Остальные методы не предоставляют достоверную оценку, так как, в большей степени, направлены на оценку качественных характеристик человека, однако, эти методы представляют большой интерес для использования в анализе.

2 ЧЕЛОВЕЧЕСКИЙ КАПИТАЛ В СИСТЕМЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ ОБЩЕСТВА С ОГРАНИЧЕННОЙ ОТВЕТСТВЕННОСТЬЮ «АВАНГАРД» БУИНСКОГО РАЙОНА РТ

2.1 Современное состояние системы бухгалтерского учета расходов на человеческий капитал

Расходы на человеческий капитал довольно многочисленны. Среди них можно выделить расходы на оплату труда, отчисления в социальные фонды, расходы по набору персонала, подготовке и переподготовке кадров, расходы на повышение квалификации кадров и обучение смежным профессиям, расходы на поддержание здоровья работников, содержание социальной сферы и другие.

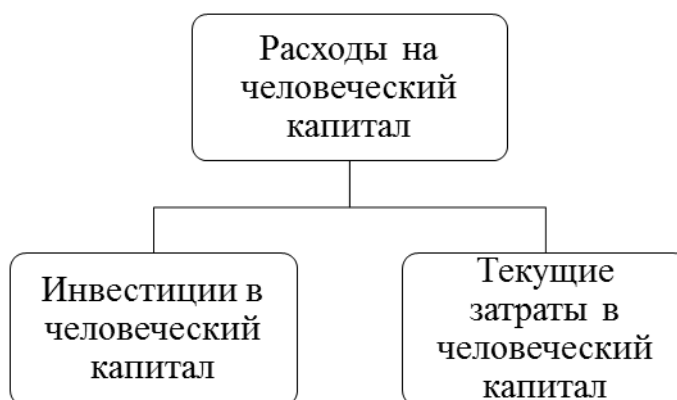


Рис. 2.1 Классификация расходов на человеческий капитал в зависимости от целей осуществления расходов

Расходы на человеческий капитал можно классифицировать по нескольким признакам. В зависимости от целей осуществления расходы на человеческий капитал подразделяются на инвестиции и текущие затраты. Текущие затраты представляют собой расходы на текущее содержание работников, а инвестиции в человеческий капитал представляют собой все расходы, направленные на повышение производительности труда. Так, Н.

Головайи А. А. Куликов в качестве текущих затрат в человеческий капитал рассматривают заработную плату, а в качестве инвестиций в человеческий капитал – расходы на развитие и повышение профессиональных качеств персонала (например, расходы на обучение персонала).

Интерес представляет классификация расходов на человеческий капитал в зависимости от этапов их функционирования, предложенная А. А. Куликовым. В соответствии с этой классификацией расходы необходимо сгруппировать следующим образом: расходы на набор, содержание, развитие и выбытие работников. Перечень расходов на человеческий капитал приведен в приложении 2.

Рассмотрим порядок учета и налогообложения каждой группы расходов. Первая группа расходов – это расходы по набору работников. Набор персонала может осуществляться организацией самостоятельно или при помощи специализированных организаций по подбору персонала и путем обращения в службу занятости населения. Чаще всего организации самостоятельно осуществляют набор персонала. Расходы по самостоятельному набору персонала включают в себя расходы на размещение объявлений о свободных вакансиях в средствах массовой информации, командировочные расходы агентов по подбору кандидатов, расходы на аренду помещений для собеседований и тестирований.

Иногда подбор работников осуществляется при помощи кадровых агентств. Кадровые агентства оказывают услуги по подбору персонала путем проведения консультаций, тестирования и специализированных тренингов для соискателей рабочих мест. Расходы на оплату услуг кадровых агентств довольно значительны и могут составлять 20-25% от годовой заработной платы нанятого сотрудника.

В бухгалтерском учете затраты организации по набору работников относятся к управленческим расходам и учитываются на счетах 26 «Общехозяйственные расходы» для производственных организаций и на счете 44 «Расходы на продажу» для торговых организаций. Согласно ПБУ 10/99

«Расходы организации», расходы признаются в том отчетном периоде, в котором они имели место, независимо от времени их фактической оплаты. Это означает, что затраты на публикацию объявлений о свободных вакансиях будут признаваться в том отчетном периоде, когда они были фактически размещены в средствах массовой информации. Момент отражения расходов по услугам специализированных агентств зависит от формулировок договора: когда услуга по подбору персонала считается оказанной. Например, если услуга считается оказанной после того, как работник успешно пройдет испытательный срок и будет утвержден в должности, то и расходы будут отражаться в учете после утверждения в должности.

Для целей налогообложения расходы по набору персонала включаются в прочие расходы, связанные с производством и (или) реализацией.

Датой осуществления расходов на оплату сторонним организациям за выполненные ими работы (предоставленные услуги) признается в соответствии с пп. 3 п. 7 ст. 272 Налогового кодекса РФ: дата расчетов в соответствии с условиями заключенных договоров; дата предъявления налогоплательщику документов, служащих основанием для произведения расчетов; последний день отчетного (налогового) периода.

Стоит отметить, что согласно Письму Минфина РФ от 01.06.06 № 03-03-04/1/497, если организация фактически не произвела набор сотрудников, то расходы на набор персонала не учитываются в расходах для целей исчисления налога на прибыль, так как их нельзя рассматривать как экономически обоснованные затраты. Однако арбитражная практика свидетельствует о том, что независимо от результатов, затраты по набору сотрудников можно учесть в составе расходов, уменьшающих налогооблагаемую прибыль. Обоснованность затрат в данном случае выражается в том, что организация осуществляет поиск сотрудников на вакантные должности в штате. К аналогичному выводу пришли судьи в постановлении ФАС Московского округа от 09.11.2007 г. № А40-38224/06-140-265. Кроме того, занимаясь поиском новых сотрудников, организация рассчитывает в будущем получить доход от использования их

труда, а следовательно, затраты на оплату услуг кадрового агентства организация вправе включить в расходы, уменьшающие налогооблагаемую прибыль. Такой же вывод содержится в постановлении ФАС Поволжского округа от 22.05.2007 г. по делу № А55-29883/05-53. Таким образом, мы приходим к выводу, что если услуга по набору персонала по условиям договора оказана, то расходы являются экономически обоснованными и могут быть учтены в составе расходов, признаваемых для целей налогообложения прибыли.

Вторая группа расходов – расходы на развитие работников. Развитие персонала в условиях постиндустриальной экономики приобретает особую значимость, поскольку уровень профессиональной квалификации и компетентности работников является фактором, способствующим конкурентоспособности организации. Согласно статье 196 Трудового кодекса РФ необходимость профессиональной подготовки и переподготовки кадров для собственных нужд определяет работодатель. Работодатель проводит профессиональную подготовку, переподготовку, повышение квалификации работников, обучение их вторым профессиям в организации, а при необходимости - в образовательных учреждениях начального, среднего, высшего профессионального и дополнительного образования на условиях и в порядке, которые определяются коллективным договором, соглашениями, трудовым договором.

Согласно трудовому законодательству, организация вправе заключить трудовой договор с лицами, ищущими работу или с работниками организации ученический договор на получение образование без отрыва или с отрывом от работы. Ученикам в период ученичества выплачивается стипендия, размер которой не может быть ниже минимального размера оплаты труда. При этом если после окончания обучения с учеником не был заключен трудовой договор, он возмещает организации полученную за время обучения стипендию и расходы на обучение.

Согласно ПБУ 10/99 «Расходы организации», расходы организации, связанные с профессиональной подготовкой и переподготовкой кадров, признаются расходами по обычным видам деятельности

Расходы, согласно принципу временной определенности бухгалтерского учета, отражаются в том отчетном периоде, в котором они имели место, независимо от времени их фактической оплаты. Согласно налоговому законодательству, расходы на обучение по основным и дополнительным профессиональным образовательным программам, на профессиональную подготовку и переподготовку работников включаются в состав прочих расходов, связанных с производством и (или) реализацией.

Отметим, что согласно п. 3 ст. 264 Налогового кодекса РФ, данные расходы признаются только при соблюдении условий: наличие договора с образовательными учреждениями; российские образовательные учреждения имеют соответствующую лицензию, а иностранные образовательные учреждения соответствующий статус; обучение проходят работники, у которых заключен трудовой договор с организацией; физические лица, заключившие с организацией договор, не позднее чем через три месяца после окончания обучения, должны заключить трудовой договор с организацией и отработать в данной организации не менее одного года.

В случае если с физическими лицами по истечении трех месяцев после окончания обучения, не был заключен трудовой договор или если трудовой договор прекратил свое действие до истечения года с даты начала его действия, то сумма оплаты за обучения, ранее учтенная как расход при исчислении налоговой базы, должна быть включена в состав внереализационных доходов.

Документальным подтверждением расходов на обучение, по мнению Минфина России, представленному в письмах от 21.04.2010 N 03-03-06/2/77, от 28.02.2007 N 03-03-06/1/137, могут служить следующие документы: договор с образовательным учреждением; приказ руководителя о направлении сотрудника на обучение; учебная программа образовательного учреждения с

указанием количества часов посещений, документ, подтверждающий, что сотрудники прошли обучение; акт об оказании услуг.

Интерес представляет определение момента признания расходов на обучение работников. Арбитражная практика показывает, что судьи, в большинстве своем, не ставят момент признания расходов на обучение в зависимость от окончания обучения и не предусматривают, что единственным документальным подтверждением произведенных расходов на обучение является акт об оказании образовательных услуг. Так, в постановлении ФАС Московского округа от 07.06.2011 N Ф05-4725/11 суд пришел к выводу, что расходы организации могут быть подтверждены договором об оказании образовательных услуг по программе профессиональной переподготовки, лицензией на осуществление образовательной деятельности образовательного учреждения, квитанцией на оплату обучения. Аналогичные выводы содержатся в постановлениях ФАС Московского округа от 09.11.2007 N КА-А40/10001-07, ФАС Поволжского округа от 01.12.2006 N А65-35143/2005-са1-19.

На наш взгляд, в случае, если обучение продолжается в течение нескольких отчетных (налоговых) периодов, расходы на обучение сотрудников целесообразно учитывать в составе расходов при исчислении налога на прибыль равномерно в течение всего периода обучения. Если же обучение работников было краткосрочным и осуществлялось в пределах одного отчетного (налогового) периода, то расходы на обучение следует признавать единовременно по окончании обучения на основании акта об оказании образовательных услуг.

Стипендия за время обучения работника с отрывом от производства как выплата, предусмотренная законодательством и начисленная по основному месту работы, относится к расходам, связанным с производством и реализацией. В связи с этим возникает вопрос о моменте признания этих расходов. Письмом Минфина РФ от 13.02.07 № 03-03-06/1/77 рекомендовано включать стипендию в состав расходов только при условии и с момента

заключения с бывшим учеником трудового договора. Письмо Минфина РФ от 07.05.08 № 03-04-06-01/123 определяет, что оснований для принятия расходов по выплате стипендии учащимся, не принятым в штат организации по окончании обучения, для целей налогообложения прибыли не имеется.

А. А. Кулико предлагает расходы на набор и развитие работников рассматривать как инвестиции в человеческий капитал и учитывать их на отдельном синтетическом счете «Инвестиции в человеческий капитал».

Расходы на приобретение работников предлагается капитализировать. В случае принятия на работу работника, данные расходы следует равномерно относить на расходы по обычным видам деятельности в течение срока действия трудового договора. Если же соискатель не был принят на работу, то данные расходы предлагается списывать в состав прочих расходов.

Расходы на развитие работников автор предлагает учитывать в разрезе работников. Расходы на обучение ученика, с которыми впоследствии планируется заключение трудового договора, предлагается предварительно учитывать на счете «Инвестиции в человеческий капитал». В случае если с данным физическим лицом был заключен трудовой договор, то данные расходы будут равномерно в течение года отнесены в состав расходов по обычным видам деятельности. Если договор не был заключен, то расходы на обучение предлагается отнести к прочим расходам, не признаваемым для целей налогообложения.

На наш взгляд, при реализации данного варианта учета расходов на приобретение и развитие работников, мы столкнемся с некоторыми трудностями. Так, если с работниками заключен бессрочный трудовой договор, то возникают сложности с определением срока, в течение которого расходы на приобретение и развитие работников необходимо относить на текущие расходы. Следующая группа расходов – это расходы на содержание работников. Это самая многочисленная группа расходов, в которую входят расходы на оплату труда и расходы на социальное страхование и обеспечение. Составляющие оплаты труда в соответствии с Трудовым кодексом РФ

следующие: вознаграждения за труд (за отработанное время и выполненную работу); компенсационные выплаты; стимулирующие выплаты.

Начисленные суммы оплаты труд и прочие доходы являются основанием для начисления взносов на социальное страхование работников. В целях финансового обеспечения социальных выплат в РФ организации и индивидуальные предприниматели уплачивают страховые взносы по обязательному социальному страхованию в следующие фонды: Пенсионный фонд Российской Федерации – на обязательное пенсионное страхование; Фонд социального страхования Российской Федерации – на обязательное страхование на случа временной нетрудоспособност и в связи с материнством; Федеральный фонд обязательного медицинского страхования – на обязательное медицинское страхование.

Согласно бухгалтерском учету, расходы на оплату труда и расходы на социальное страхование и обеспечение относятся к расходам по обычным видам деятельности. По налоговому законодательству расходы на оплату труд и расходы на социальное страхование и обеспечение относятся к расходам, связанным с производством и (или) реализацией. Некоторые расходы на содержание работников, такие как материальная помощь работникам и их семьям, расходы на оздоровление в санаториях, профилакториях и домах отдыха не учитываются в целях налогообложения. Последняя группа расходов на человеческий капитал – расходы на выбытие работников. В эту групп расходов относятся, например, единовременные пособия работникам при выходе на пенсию, единовременные пособия при увольнении работников и другие.

Согласно классификации А. А. Куликова, расходы на содержание и выбытие работников нужно учитывать как текущи затраты. Мы поддерживаем эту точку зрения, так как по своей сущности, расходы на содержание работников представляют собой вознаграждение за пользование результатами труда работников, в то время как расходы на развитие

работников – это целенаправленное вложение средств в работников с целью улучшения их качественных параметров.

2.2 Методы учета человеческого капитала для целей внутреннего контроля

Постиндустриальная фаза развития экономики одновременно с распространением концепции устойчивого развития общества обусловили переосмысление роли и значения человека в рыночной социально-экономической системе. Во множестве научных исследований последнего времени человеческий капитал рассматривается как драйвер экономического роста современных организаций. Однако, несмотря на то, что роль и значение человеческого капитала в последнее десятилетие значительно возросло, человеческий капитал находит недостаточное отражение в системах бухгалтерского учета и отчетности, в связи с чем, современными исследователями разработано достаточное количество методов учета человеческого капитала.

Все методы учета человеческого капитала условно можно разделить на две группы: отражение человеческого капитала на счетах бухгалтерского учета и в составе показателей финансовой отчетности; на забалансовых счетах и в нефинансовой отчетности.

Подобная группировка обусловлена тем, что в научной среде существуют различные позиции на возможность признания человеческого капитала в качестве актива. Согласно первой позиции, человеческий капитал необходимо признавать в качестве актива и отражать в учете и отчетности. По другой точке зрения, человеческий капитал не удовлетворяет критериям признания в качестве актива и его следует отражать на забалансовых счетах и (или) в нефинансовой отчетности.

Рассмотрим методы отражения человеческого капитала в системе бухгалтерского учета.

Ю. Г. Одегови Т. В. Никонова внесли предложение об учете человеческого капитала «как одного из видов основных фондов предприятия. При этом авторы предполагают затраты на развитие человеческого капитала амортизировать и таким образом включать в стоимость вновь созданного продукта.

Затраты на программы развития человеческого капитала названные авторы предлагают учитывать поэтапно (приложение 2). Ю. Г. Одегови Т. В. Никонова приводят пример расчета стоимости затрат на приобретение персонала и его замену, которые определяются исходя из времени, потраченного на наем и обучение нового работника, представленный в приложении 3. Недостатком этого метода является сложность и трудоемкость его применения, что отмечают и сами авторы.

Некоторые авторы предлагают учитывать все вложения в человеческий капитал по так называемой «хронологической модели затрат», в основе этой модели положен обычный порядок бухгалтерского учета основных средств, приспособленный применительно к особенностям человеческого капитала. Для целей учета человеческого капитала предлагается ввести счета. Основными статьями затрат, учитываемых на них, по мнению этих авторов, являются: «Набор и отбор персонала», «Ввод в должность», «Первоначальное обучение», «Обучение в период работы» и другие вложения, учитываемые в хронологическом порядке.

Кроме того, вносятся рекомендации по отражению всех средств, направляемых на обучение персонала, в финансовых отчетах отдельной статьей «Чистые инвестиции в человеческий капитал». Для целей учета человеческих ресурсов предлагаются следующие показатели:

- цена приобретения (сумма расходов на набор, отбор, ввод в должность и первоначальное обучение персонала);
- восстановительная стоимость (затраты на обучение в период работы);

– срок амортизации (время, в течение которого работник переносит стоимость затраченных на него средств на стоимость производимой продукции).

При этом для каждого работника предлагается устанавливать предполагаемый срок занятости с учетом возраста, пола, стажа работы в конкретной организации, степени мотивации и прочие показатели.

Вносится предложение рассчитывать балансовую стоимость человеческого капитала следующим образом:

$$BC = C/Ч \times BC, \quad (9)$$

где: С — средний срок занятости;

Ч - число отработанных лет на предприятии;

BC — восстановительная стоимость.

Данный метод не может быть применен во всех организациях, так как не учитывает специфику экономического субъекта. В организациях, где затраты на наем и обучения персонала незначительны по сравнению с другими расходами нет необходимости вести отдельный учет инвестиций в человеческий капитал и показывать их отдельной статьей в финансовой отчетности. Кроме того, формула расчета балансовой стоимости человеческого капитала вызывает сомнения, так как при одинаковых исходных данных, балансовая стоимость человека, проработавшего в организации меньшее число лет будет больше балансовой стоимости человека, проработавшего большее число лет.

Согласно следующему методу, который предполагается действующей системой бухгалтерского учета и отчетности, затраты на человеческий капитал не капитализируются и отражаются в составе текущих расходов организации. Как справедливо отмечает М. А. Мейриева, столь опосредованное отражение человеческого капитала в отчетности не предоставляет достаточный объем информации для принятия обоснованных управленческих решений и не имеет аналитического потенциала. В подобных условиях возникает необходимость создания качественной системы

информационного обеспечения для управления столь значимым ресурсом. Для достижения этой цели инвестиции в человеческий капитал (расходы по найму, подготовке и переподготовке, повышению квалификации) целесообразно отражать в аналитическом учете отдельно от других текущих расходов и раскрывать в пояснениях к финансовой отчетности.

Суть следующего метода, разработанного А. А. Куликовым, заключается в том, что все расходы на человеческий капитал подразделяются на 4 группы: расходы на набор, содержание, развитие и выбытие. Расходы на набор и развитие капитализируются, а расходы на содержание и выбытие учитываются в составе текущих расходов. Для капитализации расходов на набор и развитие необходимо ввести синтетический счет «Инвестиции в человеческий капитал». Достоинством этого подхода является выделение из текущих затрат тех расходов, которые в современных условиях функционирования организаций приобретают особое значение. Схематически данный подход можно представить следующим образом.

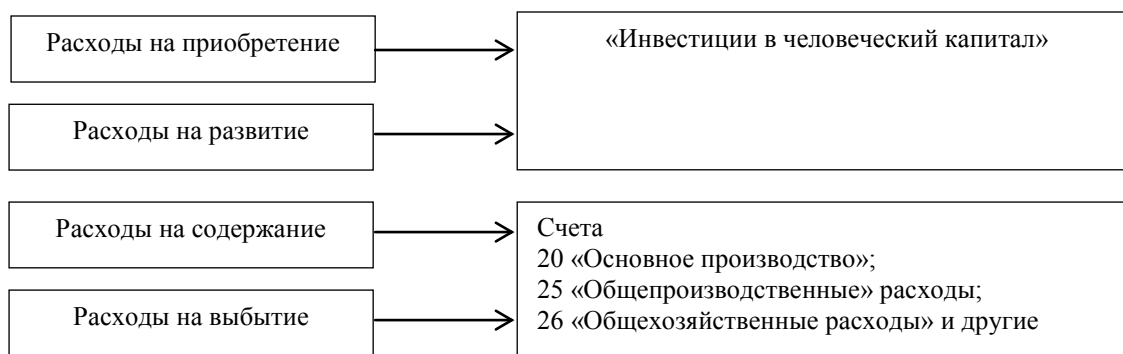


Рис. 2.2 Подход к отражению расходов на человеческий капитал

На наш взгляд, данный метод представляет большой потенциал для использования, но может быть использован не во всех организациях. Нет необходимости использовать этот метод в организациях, где инвестиции в человеческий капитал ничтожно малы по сравнению с другими текущими расходами.

В соответствии с очередным методом, инвестиции в человеческий капитал по аналогии с инвестициями во внеоборотные активы необходимо

капитализировать, а человеческий капитал учитывать как актив организации. Списание инвестиций предполагается осуществлять равномерно через амортизационные отчисления в течение периода получения экономических выгод от использования человеческого капитала.

Данный метод к отражению человеческого капитала в учете и отчетности является довольно дискуссионным. Некоторые исследователи, такие как М. И. Куте, Т. В. Давидюк, О. А. Агеева считают, что человеческий капитал не отвечает критериям признания в качестве актива, а, значит, не подлежит отражению в системах бухгалтерского учета и отчетности. По мнению А. А. Куликова подход с отражением человеческого капитала в активе баланса применим в тех отраслях, где человек является ключевым ресурсом, например, в спортивных и аудиторских организациях.

Так, А. В. Гошунов в целях организации бухгалтерского учета инвестиций в человеческий капитал в профессиональных спортивных организациях предлагает использовать синтетический счет 06 «Инвестиции в человеческий капитал» с последующим отражением инвестиций в человеческий капитал в составе внеоборотных активов бухгалтерского баланса. Таким образом, подобный подход к учету и отражению в отчетности человеческого капитала имеет ряд недостатков и может быть применен не во всех отраслях экономической деятельности.

Некоторую схожесть с предыдущим подходом имеет следующий подход к отражению человеческого капитала в учете и отчетности. В соответствии с ним наиболее ценный человеческий капитал следует учитывать в составе нематериальных активов. При этом отнесение человеческого капитала к наиболее ценному должно производиться организацией самостоятельно, исходя из отраслевой специфики и вклада работников интеллектуального труда в конечный результат в зависимости от занимаемой должности, организаторских способностей и т.п. ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов» не идентифицирует человеческий капитал как нематериальные

активы, в связи с чем, предлагается дополнить данный стандарт методикой учета человеческого капитала.

Одними из авторов данного подхода являются отечественные экономисты А.И. Добрынин, С.А. Дятлов, Е.Д. Цыренова. Они предлагают отражать человеческие ресурсы в составе нематериальных активов в размере полной стоимости за весь период использования, а годовую сумму амортизации определять исходя из годовой величины заработной платы. Кроме того, ими же предлагается проводить переоценку человеческого капитала организации.

Подход, на наш взгляд, труднореализуем в современных условиях хозяйствования организаций по нескольким причинам: с точки зрения МСФО персонал не отвечает критериям признания в качестве нематериальных активов, нет четкой методики по определению экономических выгод, полученных за счет квалификации персонала; возникает проблема с начислением амортизации, так как неизвестно, как определить срок полезного использования; переоценка также труднореализуем в сил законодательных ограничений, а также проблемы определения реальной стоимости человеческих ресурсов в сил отсутствия рынка подобных активов.

А. А. Куликов предлагает учитывать человеческий капитал как составную часть деловой репутации организации. Деловая репутация организации включает в себя активы, которые не могут быть индивидуально идентифицированы и отдельно признаны. Таким активом является человеческий капитал.

Согласно ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов», деловая репутация должна отражаться в финансовой отчетности. При этом автор отмечает, что деловая репутация отличается от нематериальных активов, как по способам приобретения, методам оценки и амортизации, так и по способам выбытия, что автор ставит вопрос об уместности включения человеческого капитала в состав нематериальных активов. В связи с этим деловую репутацию предлагается отражать в финансовой отчетности не как

нематериальный актив, а как отдельный специфический объект бухгалтерского учета, как это предусмотрено Международными стандартами финансовой отчетности.

В соответствии с Международными стандартами ежегодно должно проводиться тестирование на обесценение деловой репутации. Этапы тестирования могут быть представлены следующим образом: идентификация генерирующих единиц, между которыми распределяется деловая репутация; распределение деловой репутации между генерирующими единицами; выбор времени для тестирования генерирующих единиц на обесценение; проверка генерирующих единиц на обесценение; признание убытка от обесценения (при наличии такового); отражение в отчетности убытка от обесценения; раскрытие в отчетности информации об убытке от обесценения деловой репутации и факторов, повлекших обесценение.

Факторами, которые привели к обесценению деловой репутации, подлежащие раскрытию в отчетности, могут быть: понижение уровня квалификации кадров, отсутствие умений, навыков и опыта персонала, отсутствие прогрессивной организации труда и системы мотивации персонала и другие. Многие исследователи предлагают отображать человеческий капитал в системе забалансовых счетов.

Н. М. Королук предлагает человеческий капитал отражать на забалансовом счете «Человеческий капитал», к которому рекомендуется открыть 3 субсчета: «Человеческий капитал административного персонала», «Человеческий капитал производственного персонала», «Человеческий капитал других работников». При этом человеческий капитал предлагается учитывать на основе затратного метода, умножив расходы на содержание и повышение квалификации на фактор опыта. Раскрывать стоимость человеческого капитала автор предлагает во внутренней отчетности, в так называемом «Отчете о человеческом капитале», который должен содержать три раздела: расходы на содержание персонала, расходы на образование персонала и фактор опыта.

С. Ф. Легенчу предлагает отражать человеческий капитал на субсчет «Человеческие активы» забалансового счета «Неимущественные интеллектуальные активы». Стоит отметить, что универсального метода, который может использоваться всеми организациями для учета человеческого капитала, не существует. Для выбора конкретного метода учета инвестиций в человеческий капитал, на наш взгляд, необходимо учитывать несколько факторов: специфику деятельности организации; долю расходов на приобретение и развитие персонала в общих затратах.

Основываясь на этих двух факторах, мы предлагаем использование следующих подходов к учету человеческого капитала. Для профессиональных спортивных организаций наиболее оптимальным методом учета является капитализация затрат, связанных с приобретением прав владения или пользования регистрациями профессиональных спортсменов на счете 06 «Инвестиции в человеческий капитал» с последующим отражением данных инвестиций в разделе внеоборотные активы баланса. В профессиональных спортивных организациях специфическим представляется то, что спортсмены приобретают права владения или пользования регистрациями спортсменов, а, следовательно, это обуславливает применение отдельного подхода к учету инвестиций.

Для всех остальных организаций, по нашему мнению, ключевым фактором при выборе подхода к учету человеческого капитала является доля расходов на приобретение и развитие персонала в общих затратах. В случае, если доля расходов на набор и развитие персонала незначительна, то инвестиции в человеческий капитал нужно отражать в составе текущих расходов с раскрытием информации в пояснениях к бухгалтерской отчетности. Если наблюдается обратная ситуация и расходы на набор и развитие персонала составляют значительную величину, то затраты на найм и развитие персонала целесообразно капитализировать и отражать как отдельный объект бухгалтерского учета в балансе, а затраты на содержание и выбытие учитывать как текущие расходы.

Значительность инвестиций в человеческий капитал предлагаем определять исходя из уровня существенности, который организациям следует закрепить в учетной политике. Достаточно часто организации в качестве уровня существенности устанавливают величину 5% от той или иной суммы, так как именно такой уровень существенности используется в ряде положений по бухгалтерскому учету, а в частности в ПБУ 9/99 «Доходы организации».

2.3 Совершенствование бухгалтерского учета человеческого капитала в целях усиления контрольных функций

В зависимости от специфики деятельности организаций и величины расходов по набор и развитию работников мы предлагаем использовать следующие методы учета человеческого капитала: капитализация затрат на приобретение прав владения и пользования регистрациями профессиональных спортсменов – в профессиональных спортивных организациях; капитализация затрат на набор и развитие работников – в организациях со значительной величиной инвестиций в человеческий капитал; отражение затрат на набор и развитие работников в составе текущих расходов – в организациях с незначительными инвестициями в человеческий капитал.

Для организации бухгалтерского учета инвестиций в человеческий капитал в организациях, где доля инвестиций в человеческий капитал существенна, нами предлагается использовать счет 06 «Инвестиции в человеческий капитал». К данному счету предполагается открытие двух субсчетов: 06.1 «Расходы по набор работников»; 06.2 «Расходы на развитие работников».

Затраты по набор и развитию работников целесообразно собирать на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы» с последующим отнесением на соответствующий субсчет счета 06 «Инвестиции в человеческий капитал».

Расходы по набор и развитию работников необходимо равномерно относить на текущие расходы в течение периода получения экономических

выгод от использования человеческого капитала. Предложения по определению данного срока для каждой группы расходов представлены в приложениях 5 и 7. В налоговом учете расходы по набору и развитию работников признаются в ином порядке. Так, расходы по набору работников в бухгалтерском учете мы предлагаем относить на текущие расходы равномерно, в то время как в налоговом учете они признаются единовременно. Это приведет к образованию налогооблагаемых временных разниц. Налогооблагаемые временные разницы при формировании налогооблагаемой прибыли приводят к образованию отложенного налога на прибыль, который должен увеличить сумму налога, подлежащую уплате в бюджет в последующих отчетных периодах.

Расходы на развитие работников, на наш взгляд, в налоговом учете целесообразно относить в состав текущих расходов равномерно в течение периода обучения. Это означает, что при определенных условиях, не будет возникать различий в признании расходов на развитие работников бухгалтерском и налоговом учете.

Списание капитализируемых затрат по набору и развитию работников предлагаем организовать в следующем порядке: списание капитализируемых затрат по набору и развитию работников в состав текущих расходов предлагается начинать со дня, следующего за днем признания инвестиций в человеческий капитал; списание капитализируемых затрат по обучению физических лиц, с которыми планируется заключение трудового договора предлагается начинать со дня, следующего за днем подписания трудового договора с данным физическим лицом.

В случае если трудовой договор не был заключен, расходы на обучение рекомендуется списывать в состав прочих расходов бухгалтерской записью Д91 К06.2 и не учитывать эти расходы в целях налогообложения. Если договор был заключен, однако работник проработал в организации менее одного года, то несписанную часть расходов на развитие сотрудников предлагается списать в состав прочих расходов бухгалтерско записью Д91

К06.2 и не учитывать для целей налогообложения. Сумм , которая уж была списана в состав текущих затрат, необходимо учесть в составе внереализационных расходов.

Исследуем сельскохозяйственные организации бухгалтерского учета человеческого капитала с целью оценки полноты отражения информации о человеческом капитале в системах учета и отчетности. Организации для исчисления себестоимости наиболее часто используют директ-костинг, то есть исчисляет неполную (сокращенную) себестоимость. Расходы на производство при использовании этого метода подразделяются на переменные и условно-постоянные. Переменные расходы подразделяются на прямые и косвенные расходы. Прямые переменные расходы учитываются на счете 20 «Основное производство». Косвенные переменные расходы собираются на счете 25 «Общепроизводственные расходы» и по окончании отчетного периода списываются в дебет счета 20 «Основное производство». Условно-постоянные расходы собираются на счете 26 «Общехозяйственные расходы» и в конце отчетного периода списываются непосредственно на уменьшение выручки от продаж. Соответственно, при этом варианте условно-постоянные расходы не включаются в себестоимость объектов калькулирования.

Учет прямых затрат осуществляется на счете 20 «Основное производство». Данный счет используется для учета затрат основного производства, а также для учета затрат, связанных с выполнением работ и оказанием услуг. Этот счет является калькуляционным, что позволяет исчислить фактическую себестоимость произведенной продукции , выполненных работ, оказанных услуг.

Для учета общепроизводственных расходов используется одноименный счет 25, по дебету которого в течение месяца собираются расходы. Этот счет является собирательно-распределительным, по окончании месяца расходы на нем распределяются между видами деятельности. Общепроизводственные расходы могут распределяться пропорционально основной заработной плате производственных рабочих, сумме прямых производственных расходов,

величине материальных расходов или расходу машинного времени. База распределения расходов устанавливается в зависимости от отраслевой специфики производства. Для учета общехозяйственных расходов предназначен счет 26 «Общехозяйственные расходы», который служит для обобщения информации о расходах для нужд управления организации, не связанных непосредственно с производственным процессом.

Если в организациях применяется программный продукт 1С:Предприятие, то можно получить детализацию по счетам 25 и 26, которая достигается путем создания статей затрат. Мы считаем, что информацию о человеческом капитале в бухгалтерском учете следует формировать относительно жизненного цикла человеческого капитала, то есть в разрезе групп расходов на приобретение, содержание, развитие и выбытие работников. В подходе с капитализацией расходов на приобретение и развитие работников это реализуется при помощи введения специального активного счета «Инвестиции в человеческий капитал».

По нашему мнению, информацию в пояснениях к финансовой отчетности следует формировать в разрезе вышеуказанных групп расходов. В связи с чем возникает необходимость обеспечения аналитического учета расходов на приобретение, содержание, развитие и выбытие работников

Анализ действующей системы организации бухгалтерского учета человеческого капитала показал, что наиболее оптимальным как с точки зрения обеспечения аналитического учета, так и с точки зрения возможности внедрения подхода в программный продукт 1С:Предприятие будет введение статей затрат по каждой группе расходов на человеческий капитал.

Согласно п. 8 ПБУ 10/99 «Расходы организации» при формировании расходов по обычным видам деятельности должна быть обеспечена их группировка по элементам и статьям затрат. Элементы затрат позволяют классифицировать затраты по видам ресурсов, используемых для производства и реализации. К элементам затрат относятся сырье, материалы, оплата труда, амортизационные отчисления, услуги, разбитые по видам и т.п.

Разбиение затрат на элементы позволяет планировать потребность в конкретных ресурсах и осуществлять оперативный контроль их потребления в единых, однозначных и общепринятых показателях.

Для целей управления в бухгалтерско учете организуетс учет расходов по статьям затрат. Перечень статей затрат устанавливается организацией самостоятельно. Статьи затрат позволяют классифицировать затраты по целевом назначению, т.е. определяют, для чего потрачены ресурсы. Например, на статью «Расходы на НИОКР» относятся затраты на научно-исследовательские и опытно-конструкторски работы.

Мы предлагаем ввести следующие счета затрат: расходы на приобретение работников; расходы на развитие работников; расходы на выбытие работников.

Статью расходы на содержание работников внедрять нецелесообразно, так как информация о величине заработной платы и социальных взносов доступна по счетам 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению». Вышеприведенные статьи затрат предлагается внедрить в аналитическую структуру счетов 20 «Основное производство», 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы». Таким образом, по данным счетам будет получена детализация информации о расходах на человеческий капитал.

На основе полученной информации сформируем пояснения к финансовой отчетности.

Таблица 2.1 – Предлагаемая форма пояснений к финансовой отчетности
«Расходы на человеческий капитал»

Наименование показателя	За 20__ год	За 20__ год
1. Расходы на приобретение работников		
2. Расходы на содержание работников		
3. Расходы на развитие работников		
4. Расходы на выбытие работников		
Итого расходы на человеческий капитал		

В целом, схем учета расходов на человеческий капитал можно представить в следующем виде:

Расходы на приобретение работников	Расходы на содержание работников	Расходы на развитие работников	Расходы на выбытие работников
•Статья "Расходы на приобретение" по счету 20 •Статья расходы на приобретение" по счету 25 •Статья "Расходы на приобретение" по счету 26	•Оборот по счету 70 •Оборот по счету 69	•Статья "Расходы на развитие" по счету 20 •Статья "Расходы на развитие по счету 25 •Статья расходы на развитие по счету 26	•Статья "Расходы на выбытие" по счету 20 •Статья "Расходы на выбытие" по счету 25 •Статья "Расходы на выбытие" по счету 26

Рис.2.3. Схема учета расходов на человеческий капитал

Таким образом, выбор подхода к учету человеческого капитала зависит от ряда факторов: специфики деятельности организации и доли инвестиций в человеческий капитал в общих затратах. Учет человеческого капитала предлагается организовать относительно жизненного цикла человеческого капитала в разрезе групп расходов на приобретение, содержание, развитие и выбытие расходов независимо от выбранного подхода.

3. СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ МЕТОДИКИ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ ЧЕЛОВЕЧЕСКОГО КАПИТАЛА НА ПРИМЕРЕ ОБЩЕСТВА С ОГРАНИЧЕННОЙ ОТВЕТСТВЕННОСТЬЮ «АВАНГАРД» БУИНСКОГО РАЙОНА РТ

3.1 Исследование основных тенденций организации внутреннего контроля человеческого капитала

Как уже отметил ранее, организацию внутреннего аудита следует рассматривать в различных аспектах: пространственном, временном, информационно-технологическом. Пространственный аспект организации внутреннего аудита включает: цель аудита, которая определяется исходя из потребностей в получении соответствующей информации для принятия управленческих решений; объекты аудита, определенные в соответствии с поставленной целью; субъект аудита. Временной аспект аудита включает в качестве элемента сроки обработки предоставления информации для управления. Информационно-технологический аспект аудита включает средства достижения целей управления, источники информации, методы и приемы ее получения, технические средства для ведения аудита. Приведенные элементы организации аудита при их относительной самостоятельности тесно связаны между собой. Решение каждого из них обусловлено ответами на предшествующие и последующие вопросы.

Толковый словарь русского языка определяет термин «организация» как «...планомерное, продуманное устройство, внутренняя дисциплина».

В словаре иностранных слов понятие «организация» истолковывается как строение, устройство чего-либо; совокупность людей, групп, объединенных для достижения какой-либо цели, решения какой-либо задачи на основании принципов разделения труда, разделения обязанностей, иерархической структуры.

В научном плане организация есть наука, изучающая закономерности

рационального построения какой-либо системы с целью повышения ее эффективности функционирования и обеспечения дальнейшего прогрессивного ее развития. По отношению к системе управления хозяйствующим субъектом, организация представляет собой один из основных компонентов содержания и функции управления производством.

Данная функция управления должна быть эффективно использована не только в общей системе управления хозяйствующим субъектом, но и в управлении ее функциональными отделами и их деятельностью, к которым относится внутренний аудит в данной организации.

В обобщенном понимании понятие «организация деятельности» - это функция управления, объективно необходимая форма управленческой деятельности, выражающая направления или стадии осуществления хозяйственного воздействия на отношения людей в процессе и деятельности. Таким образом, организация как функция управления и целенаправленный специфический вид деятельности управленческого персонала, состоящая из совокупности конкретных видов труда, объективно необходима, прежде всего, для полноценного и эффективного управления хозяйственными процессами, в том числе внутренним аудитом и его аппаратом (субъектом). Отсюда следует вывод о том, что организация играет существенную роль не только в управлении всеми хозяйственными процессами, но и внутренним аудитом, развитие методологии, метода и практик - техники ведения, работы его аппарата. В конечном итоге, о развитии и эффективном функционировании указанных блоков (компонентов) внутреннего аудита зависит совершенствование систем управления производством и хозяйственными результатами, на базе реформирования всей системы внутрихозяйственного контроля.

Изучение теоретико-методологических основ и практики внутрихозяйственного контроля показало следующие методологические, организационные, методические и технические недостатки, связанные с его организацией на хозяйственном уровне:

1. Научная разработк теоретических, методологических и организационн -практических основ внутрихозяйственног контроля, применительно аграрной сфере в условия трансформационной экономики недостаточна. Отсутстви системного решения указанн проблем, оторванность практического функционировани контроля от конкретных информационны функционирования контрол от конкретных информационных потребности , слабая его гибкость, адаптивность к стремительным изменениям услови внутреннего управлени и внешней среды трансформационно экономики не позволяет полной мере создавать надежну информационную систем для оперативного, тактического и стратегического управлени сельским хозяйством.

2. Отсутствие организаци единства функционирования формы содержания внутрихозяйственного контроля, чт является основной причиной эволюционн - запоздалого развития методологии практики контроля и следствие поставки поздней («посмертной») информации управленческому аппарат для принятия решений.

3. Во многих случая в организации и управлени практикой контроля принимаются в внимание не научно обоснование, а метод проб и ошибок. Это связан с тем, что системном внутрихозяйственном контроле сельскохозяйственны организаций зачастую не разработан методические и практические проект , планы и программы контрол фактов хозяйственной жизни хозяйственных процессов. Кроме того, в многих сельскохозяйственных организациях н разработаны: планы организации внутрихозяйственног контроля, документирования его результата ; план-график документооборот , график распределения обязанности между работникам контрольных служб и выполняемо ими последовательности контрольных рабо .

4. Содержание информации внутрихозяйственног контроля сельскохозяйственных организаци относительно пригодно для оценк фактов хищений , недостац ценносте , злоупотреблений ли , но осуществлять оценк

деятельности бригад, цехов, ферм, хода технологических процессов, эффективности управления, отдельных видов производства продукции, запасов собственного изготовления и т. д., практически невозможно.

5. Современное состояние организации внутрихозяйственного контроля не позволяет в полной мере осуществлять горизонтальную и вертикальную интеграцию его подсистем, также интеграцию с другими функциями управления. Это ведет к необоснованности распределения обязанностей между членами наблюдательных советов и рациональной коммуникации контрольной информации в системе управления.

6. Отсутствию научно обоснованных организационно-технологических и других механизмов превращает контроль и функции управления только во вспомогательную функцию сопоставления уже произошедших фактов и простого соблюдения последовательности традиционной (присущей) процедуре.

7. Не определены условия, факторы и критерии научно организации аппарата контрольных служб, труда и его оплаты персонала работников, а также отдела контроля, его структуры. Не разработаны также показатели оценки эффективности работ службы контроля и управления ее деятельностью в сельском хозяйстве.

Все указанные недостатки ведут к тому, что внутрихозяйственный контроль сельскохозяйственных организаций ведется ради контроля, а его развитие, как в методологическом плане, так и в практическом плане, носит регрессивный характер. Поэтому в современных рыночных условиях и активно разработки нормативной базы аудита в соответствии с требованиями и принципами международных стандартов, возникает объективная необходимость разработки теоретических положений и практических аспектов научно организации внутреннего аудита, как основы реформирования системы внутрихозяйственного контроля сельскохозяйственных экономических субъектов.

При этом, организация внутреннего аудита, по нашему мнению, предпо-

лагает: понимание и использование основополагающих принципов, допущений и правил (стандартов) аудита, соблюдение всех требований, предъявляемых ему современных условиях, достаточно полное применение научных способов методических приемов аудит для осуществления предписанных функций и решения поставленных перед аудитом задач - стратегическая цель; понимание концепций постулатов аудит, которые определяют направления развития теории и помогают понять содержание положений, правил (стандартов) аудита; диагностика состояния системы контроля определение сроков и планов (программ) современной ее реорганизации; формирование рациональной структуры внутреннего аудит, качественное проведение проектных работ в соответствии организационной структурой и ступенчатость управления хозяйственного субъекта; рационализации реализации нововведений и адаптации внутреннего аудит к условиям хозяйства; внедрение новых саморегулирующих автоматизированных экспертных систем для проведения аудит, придание аудиту свойств самоорганизации; развитие материально-технической базы внутреннего аудит, других функциональных отделов организационной культуры; подготовка кадров, повышение их квалификации и опыта, формирование организационной работы внутренними аудиторами других кадров аппарата управления; внедрение научно организации труда и экономики — компенсаторной, организационно - компенсаторной управленческого механизма внутреннего регулирования исполнителей экономическими методами рычагами воздействия; прогнозирование контроль результативности всех мероприятий по организации внутреннего аудита путем оценки эффективности его функционирования хозяйстве.

Для достижения указанных предположений по организации внутреннего аудит необходимо определиться с методами (способами) познания данного изучаемого объекта исследования. Так, методической основой организации контроля является диалектический метод познания. В соответствии этим методом организация внутреннего аудита изучает методические аспекты,

способы рационального построения структур, методики и практики проведения аудита не изолированно, а в тесной связи с другими организованными системами элементами хозяйственного механизма экономического субъекта, также с учетом состояния внешней среды.

По нашему мнению, к раскрытию сущности, содержания, роли места организации внутреннего аудита в условиях многоукладной трансформационной экономики следует подходить комплексно (системно). Такой подход требует последовательности выделения и объяснения этапов (стадий) процесса организации внутреннего аудита:

1. Организация внутреннего аудита, как и развитие самого аудита, предполагает наличие формы и содержания, т.е. необходимо учитывать методологические аспекты категории «форма» и «содержание» - понятия диалектические. Они выражают разные, но неразрывно связанные аспекты, составляющие систему аудита (методологические, организационно-методические и технические). Их единство выражается в том, что определенное содержание внутреннего аудита «облачается» в определенную форму. «Содержание оформлено, а форма содержательна» - писал Гегель.

Содержанием внутреннего аудита является совокупность его информации, отвечающая потребностям управления производством.

Форма же внутреннего аудита в обобщенном выражении есть способ организации существования его содержания, то есть аудиторской информации. Понятие форма, как известно, тесно связано с понятием: способов, правил, упорядочивающих и регулирующих аудит как практическую деятельность внутренних аудиторов. Поэтому основу организации внутреннего аудита должен быть положен анализ конкретных информационных потребностей внутреннего управления.

Все это зависит от надлежащей организации каждого компонента (звена) содержания и форм внутреннего аудита.

2. При организации внутреннего аудита особо следует обращать внимание на объективность и необходимость его относительно

дифференциации в системе внутреннего контроля. При этом каждая из подсистем внутрихозяйственного контроля следует организовать так, чтобы в системе управления процессы коммуникации информации осуществлялись по направлениям конкретных внутренних пользователей информации. При этом одновременно должно происходить интеграция деятельности внутренних аудиторов с другими функциональными отделами управляющей системы, а подсистема внутреннего аудита со всеми другими функциями управления хозяйствующим субъектом и его сегментами.

3. Даже идеальная организация внутреннего аудита сама по себе не предопределяет полностью успеха в системе контроля: важна не только хорошая организация внутреннего аудита, но и мастерство его применения конкретной организации. При этом следует учитывать уровень профессиональной подготовки кадров внутреннего аудита, аппарат управления, умение подобрать и принимать на работу высококвалифицированных специалистов. На данной стадии организации необходимо разработать и внедрить функциональную структуру внутреннего аудита, его аппарата (линейно-иерархическая; по вертикали — линейно-штабная; комбинировано-функциональная) с учетом организационно-правовой формы, организационной структуры и структуры управления хозяйствующего субъекта, его видов деятельности, степени централизации и децентрализации управления, форм организации структурных подразделений, производства, труда и его оплаты и др.

4. При организации внутреннего аудита важное значение имеет правильное установление последовательности включения в контрольный процесс взаимосвязанных этапов данной системы (наблюдения, проверки, сбор, систематизации, группировки информации и др.). Важно при этом опираться на организационные принципы контроля как объекта управления, на законодательные, нормативные, методические и инструктивные материалы. Кроме того, необходимо учитывать или устанавливать наиболее рациональное взаимоотношение всех структурных функциональных подразделений с

отделом внутреннего аудита, а также определить необходимый объем характер информации для внутреннего управления подготовки хозяйства к внешне проверке, разработать план (проект) организации внутреннего аудита и детализированную программу организации процесса аудита, которая должна представлять собой развитие общего плана с разбивкой по конкретным направлениям.

5. Следующим аспектом (стадией) организации внутреннего аудита должен быть: научная организация труда аппарата аудиторской службы, организация обучения и повышения квалификации внутренних аудиторов, обеспечение их работы современными техническими средствами и программными продуктами. Особо важно значение при рациональной организации внутреннего аудита имеет организация достойной оплаты труда работников, которая должна регулироваться не административно-командными методами, а в экономике (или организационно) - компенсаторными механизмами экономическими методами управления.

Таким образом, организация внутреннего аудита представляет собой комплексный многоэтапный процесс, включающий неразрывно взаимосвязанные этапы, которые можно группировать следующим образом:

- методологические, комплексные (технологии организации аудита); по форм
- способы организации содержания (механизм связи, состав элементов); по глубине - структурные, процедурные, функциональные; по масштабу - локальные, общие; по времени действия - оперативные, текущие, постоянные, временные, перспективные (стратегические); по видам средств и используемых ресурсов - технические, проектные, рекомендательные, трудовые, материальные, финансовые, социальные (НОТ, обучение, повышение квалификации работников, мотивация их труда) (рисунк 1).

Практическое осуществление разработанной модели организации внутреннего аудита будет способствовать: диалектическому единству эффективности функционирования всех компонентов внутреннего аудита на

практике, что обеспечи не эволюционно - запоздалый ти его развития, а прогрессивно — как информационной системы управлени производством; усилению всех функци внутрихозяйственного контрол ; укреплению взаимосвяз между функциям управления; повышени эффективности коммуникации информации системе управления, интеграции деятельность всех экономических служ организации; обеспечению обратны и прямых связей системе управления; обеспечению специализаци информации по направлениям коммуникаци ; ориентации внутреннего аудит на достоверные, объективны и полезные для управлени конечными результатами.



Рис. 3.1. Схема организации внутреннего аудита в сельскохозяйственных экономических субъектах

Организация внутреннего аудита по приведенной модели, как видно из рисунка 3.1, требует тщательного и поэтапного подхода к выполнению всех приведенных аспектов. Последовательность решения указанных мероприятий позволит создать эффективный контрольно-аудиторский механизм в сельскохозяйственных организациях.

3.2 Информационная база внутреннего контроля человеческого капитала

Состав бухгалтерской (финансовой) отчетности регламентируется Федеральным законом от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (далее Закон № 402-ФЗ). В соответствии с данным нормативно-правовым актом бухгалтерская (финансовая) отчетность включает в себя баланс, отчет о финансовых результатах и приложения к ним. Вместе с тем, в части, не противоречащей Закону № 402-ФЗ, продолжают действовать ранее утвержденные правила ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской отчетности. В частности, продолжает распространять свое действие ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации» (утв. приказом Минфина России от 06.07.1999 № 43н). Согласно данному стандарту в случае, если данные бухгалтерской отчетности не позволяют полностью представить финансовое положение организации, а также, если отчетность составлена с нарушением правил оценки статей бухгалтерской отчетности, организация должна дать пояснения к бухгалтерской отчетности.

Кроме того, ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность» устанавливает правила представления информации, сопутствующей бухгалтерской отчетности. Организация может представлять дополнительную информацию, сопутствующую бухгалтерской отчетности, если исполнительный орган считает ее полезной для заинтересованных пользователей при принятии экономических решений. В ней раскрываются динамика важнейших экономических и финансовых показателей деятельности организации.

Дополнительная информация при необходимости может быть представлена в виде аналитических таблиц, графиков и диаграмм. По нашему мнению, такой дополнительной информацией является информация о человеческом капитале организации.

Необходимость представления такой информации отмечают многие зарубежные исследователи. Американский ученый М. Армстронг считает, что «человеческий капитал является ключевым элементом рыночной стоимости компании, и, следовательно, его цена должна быть включена в расчет как показатель для инвесторов или тех, кто рассматривает возможность слияния или приобретения предприятия»[7, с.67].

В настоящее время оценка деятельности организаций традиционно основывается на системе финансовых показателей, отражаемых в финансовой отчетности, которые не раскрывают многие важные факторы. Так, профессор Р. Г. Каспина отмечает, что исследование, проведенное среди корпораций США и Канады, специализирующихся в области высоких технологий, показало, что только 7% инвесторов, 16% аналитиков и 13% руководителей нашли информацию, содержащуюся в финансовой отчетности, важной при оценке реальной стоимости корпорации[46, с. 89].

Традиционные показатели финансовой отчетности (активы, обязательства, капитал, доходы и расходы) являются недостаточно полезными для характеристики компании. Выделим недостатки показателей, приводимых в финансовой отчетности:

- недостоверность информации для принятия управленческих решений, поскольку традиционные финансовые показатели отражают результаты деятельности в предшествующие периоды, и информация такого рода может привести к принятию решений, не отвечающих стратегическим целям;
- сложность финансовых показателей для понимания работниками организации, так как они являются обрывочной информацией;

– недостаточное внимание к деловой среде, в которой функционирует организация, так как традиционная система финансовых показателей не отражает возможного поведения потребителей и конкурентов в будущем;

– ориентация на текущие результаты деятельности организации, которая может привести к манипулированию финансовыми показателями для представления текущего состояния организации в более выгодном свете, в результате чего принимаются ошибочные решения.

Шведские экономисты Ольве Н-Г, Рой Ж. и Веттер М. в книге «Оценка эффективности деятельности компаний» привели сравнение финансовых и нефинансовых показателей [72, с. 243].

Таблица 3.1 – Сравнение финансовых и нефинансовых показателей

Финансовые показатели	Нефинансовые показатели
Сложность для понимания, а, следовательно, возможность использования только специалистами	Каждый может оценить их целесообразность, нет необходимости привлекать экспертов
Нормативный характер, а, следовательно, необходимость контроля и обоснования реалистичности	Отбор по усмотрению компании и оформление в произвольной форме
Показатели составляют целостную систему, основанную на логических связях	Показатели с трудом поддаются объединению в систему, их связь и оценка в стоимостной форме проводится на уровне разработки стратегии
Основное преимущество : предохранение компании от банкротства и финансовых потерь	Основное преимущество: помощь в достижении успеха

Таким образом, очевидна необходимость раскрытия информации о человеческом капитале в нефинансовой отчетности.

При подготовке нефинансовой отчетности следует руководствоваться основополагающими принципами, которые представлены в приложении 9.

Многие иностранные организации раскрывают информацию о человеческом капитале в своих годовых отчетах (Skandia, PLSConsult, Celemi, КЕМАи другие).

Так, международная финансовая и страховая группа Scandia изучает проблемы интеллектуального капитала уже многие годы. В 1994 г. Scandia опубликовала первый отчет об интеллектуальном капитале в виде дополнения к своему годовому отчету. Разработанная Л. Эдвинссоном модель

«ScandiaNavigator» акцентирует внимание на пяти аспектах деятельности организации:

- финансовый аспект – показатели, отражаемые в балансе и отчете о финансовых результатах;
- потребительский аспект – все процессы, связанные с клиентами организации;
- процессный аспект – процессы, благодаря которым организация осуществляет свою деятельность и добивается повышения ее эффективности;
- аспект обновления и развития – инновации, исследования и разработки, которые необходимы для успешного функционирования организации в будущем;
- человеческий аспект – это самый важный аспект, включающий в себя человеческий капитал. Человеческий капитал имеет особое значение для любой организации, так как служит связующим звеном между четырьмя другими аспектами деятельности организации.

Нацеленность на будущее превращает модель из простого метода представления данных (каким является составление большинства годовых отчетов) в способ прокладывания курса на будущее.

А. А. Кулико предлагает информацию о человеческом капитале в нефинансовой отчетности представлять на базе применения сбалансированной системы показателей «Человеческий капитал» с отражением этих показателей по разделам «Приобретение», «Содержание и эффективность», «Сохранение», «Развитие» (приложение 10).

Показателями, характеризующими приобретение человеческого капитала, являются расходы по набору работников и количество вновь принятых сотрудников. В состав расходов по набору могут быть включены расходы на размещение объявлений о наборе сотрудников в средствах массовой информации, расходы на оплату услуг кадровых агентств, расходы на предварительное тестирование.

Важным показателем, характеризующим содержание человеческого капитала, является степень удовлетворенности работников своей работой. Этот показатель определяется социологическими методами - анкетированием, опросом. Чаще всего удовлетворенность работников находится в зависимости от уровня заработной платы в организации и прочих выплат.

В качестве показателя, характеризующего эффективность труда работников, может быть использован показатель производительности труда как отношение объема выпуска товарной продукции к среднесписочной численности. Показателями, характеризующими сохранение человеческих ресурсов, являются текучесть кадров и коэффициент замещения. Текучесть кадров измеряется соотношением выбывших по собственному желанию и за нарушение трудовой дисциплины за период работников к среднесписочному числу работников. Коэффициент замещения определяется как соотношение числа принятых сотрудников к числу выбывших. Показателями развития человеческих ресурсов являются данные об их образовательном уровне, и переобучении (отношение числа сотрудников, прошедших переобучение, к общему числу работников, а также отношения суммы расходов на обучение к числу сотрудников, прошедших обучение, и к общему числу сотрудников).

Таким образом, необходимо признать, что информацию о человеческом капитале следует формировать не только в финансовой отчетности, но и в нефинансовой. Организации вправе самостоятельно выбрать способ представления информации о человеческом капитале в нефинансовой отчетности. Формирование информации о человеческом капитале на базе системы сбалансированных показателей позволяет проанализировать эффективность использования человеческого капитала в организации.

3.3 Развитие методического инструментария внутреннего контроля для повышения эффективности использования человеческого капитала

Эффективное функционирование предприятия в современных условиях, заключающееся в улучшении финансовых и экономических показателей, повышении производительности труда, увеличении объемов производимой продукции, выполняемых работ, оказываемых услуг, снижении их себестоимости, предполагает рациональное использование объектов человеческого капитала [46].

Основные средства принимают участие в процессе производства в течение длительного времени, переносят свою стоимость на производимую продукцию частями, но при этом сохраняют свою натуральную форму. В связи с этим возникает необходимость в их максимально эффективном использовании.

В условиях стремительного научно-технического прогресса, постоянного совершенствования техники, создания новых высокопроизводительных видов оборудования и механизмов, которые заменяют старую технику, все более актуальными становятся вопросы, касающиеся сроков эксплуатации объектов человеческого капитала. Связано это, прежде всего, с необходимостью соблюдения принципов рациональности при осуществлении капитальных вложений в связи с приобретением или созданием новых объектов человеческого капитала.

Одновременно возникает необходимость в повышении качества учетной информации о сохранности, поступлении и выбытии объектов человеческого капитала, предоставляемой внутренним (собственникам, высшему исполнительному руководству) и внешним (инвесторам, кредиторам, фискальным органам) стейкхолдерам.

Одним из наиболее действенных инструментов, позволяющих снизить риски возникновения ошибок в учете фактов хозяйственной деятельности, является внутренний контроль [74].

В процессе внутреннего контроля операций с объектами человеческого капитала необходимо выполнить следующие контрольные мероприятия [60]:

- изучить условия хранения и эксплуатации объектов человеческого капитала, их состав и структуру;
- подтвердить правильность документального оформления и отражения в учете операций, связанных с поступлением и выбытием человеческого капитала;
- проверить правильность начисления амортизации, оценки и переоценки объектов человеческого капитала и достоверность отражения их в учете;
- установить объемы выполняемых ремонтов объектов человеческого капитала и правомерность отражения их в учете в зависимости от выбранного метода;
- проверить правильность учета арендных и лизинговых операций;
- проанализировать эффективность использования человеческого капитала.

Внутренний контроль, являясь составной частью системы управления, предоставляет информацию, необходимую для принятия управленческих решений, направленных на обеспечение финансовой устойчивости и эффективное функционирование предприятий.

Для развития теоретических основ предлагаем разработанную нами концептуальную модель проведения внутреннего контроля операций с основными средствами (рис. 24).

Данная модель представляет собой логически взаимосвязанную систему, включающую в себя основные элементы внутреннего контроля, такие как цель, задачи, функции, объект, субъект, инструменты, источники информации, нормативная база, сбор доказательств, оформление результатов проверки и разработку рекомендаций.

Цель внутреннего контроля человеческого капитала заключается в проверке сохранности, наличия и движения человеческого капитала, проверке

правильности организации бухгалтерского учета операций с основными средствами и отражения их в финансовой отчетности.



Рис. 3.2. Концептуальная модель внутреннего контроля объектов человеческого капитала.

Для достижения поставленной цели необходимо решить следующие задачи:

- проверить законность и правильность документального оформления операций по движению объектов человеческого капитала;
- проверить правильность отражения на счетах бухгалтерского учета операций по движению человеческого капитала;
- установить факты нарушений действующего законодательства при приобретении, использовании человеческого капитала;
- выработать мероприятия по реализации результатов контроля с целью принятия эффективных управленческих решений.

Функции внутреннего контроля человеческого капитала:

1. Идентифицируются и регистрируются все правомерные операции, связанные с использованием человеческого капитала;
2. Своевременно и подробно фиксируются операции по движению человеческого капитала с целью их достоверной классификации;
3. Контролируется сохранность человеческого капитала;
4. Система управления обеспечивается информацией, являющейся основанием принятия решений, которые обеспечивают нормальное функционирование объекта контроля;
5. Все имеющиеся у предприятия ресурсы мобилизуются для эффективного осуществления производственно-финансовой деятельности предприятия и достижения стратегических целей предприятия;
6. В процессе внутреннего контроля выявляются недостатки, хищения и злоупотребления и разрабатываются мероприятия, чтобы устранить и не допустить их возникновения в будущем.

Субъектами внутреннего контроля операций с основными средствами являются

- собственники предприятия, которые осуществляют контрольные мероприятия самостоятельно или с привлечением независимых экспертов;
- работники, отвечающие за сохранность и функционирование объектов внутреннего контроля;
- руководители структурных подразделений, выполняют контрольные функции в процессе осуществления ими служебных обязанностей;
- сотрудники отдела внутреннего контроля функциональными обязанностями которых является осуществление контрольных мероприятий.

Объектом внутреннего контроля являются основные средства, управленческие решения и процессы, связанные с их движением [42]

К основным инструментам внутреннего контроля человеческого капитала относят документальный и фактический контроль, обеспечивающий достоверной информацией руководство предприятия для принятия

эффективных управленческих решений в системе управления внеоборотными активами (рис. 3.3).

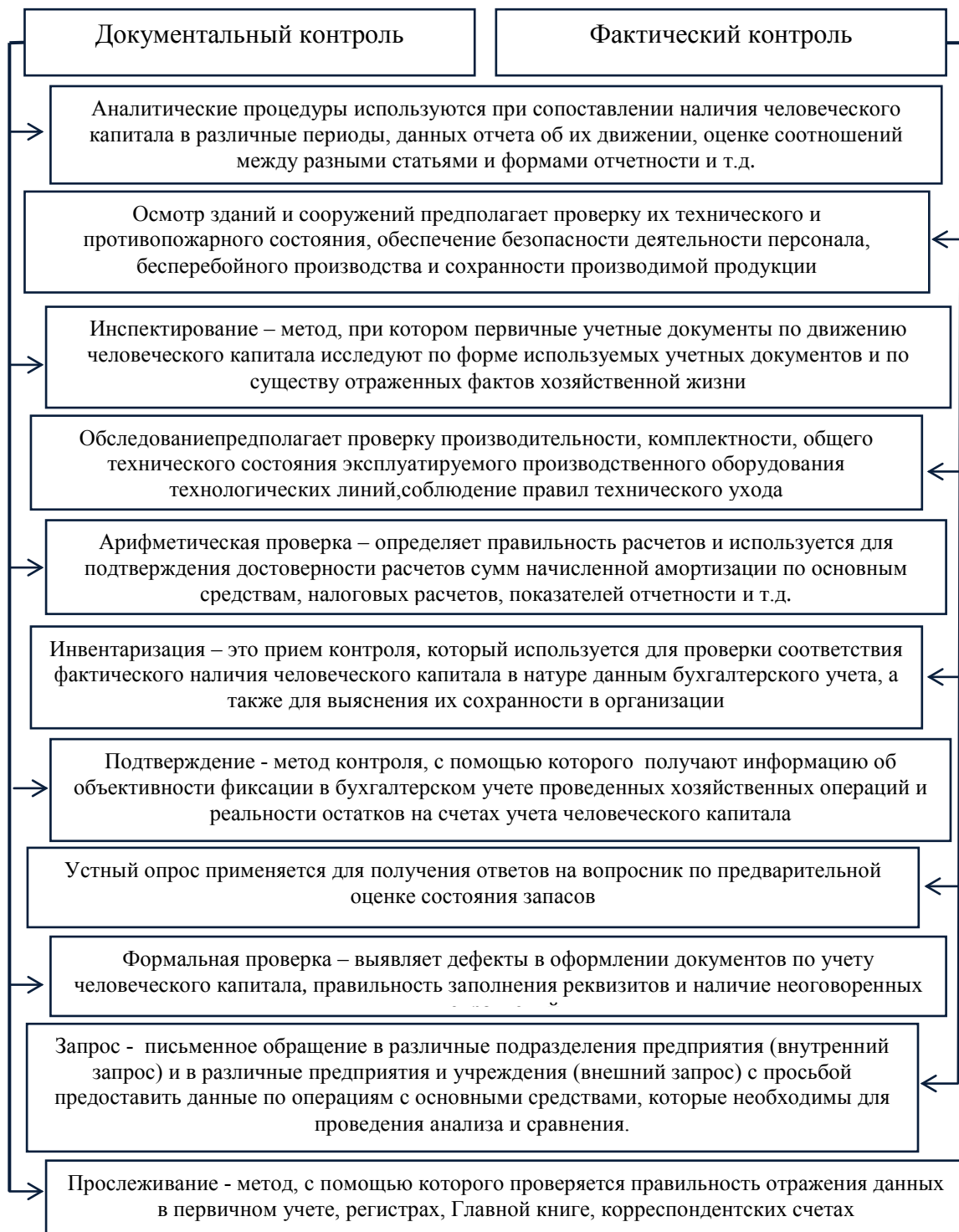


Рис. 3.3. Инструменты документального и фактического контроля операций человеческим капиталом

В процессе внутреннего контроля собираются фактические данные из внутренних и внешних источников. При этом осуществляются аналитические и оценочные процедуры, изучаются результаты предыдущих проверок.

Результаты контрольных мероприятий оформляются отчетом, в котором аккумулируется информация о выявленных существенных нарушениях, влияющих на формирование финансовой отчетности. Данные в отчет заносятся из рабочих документов внутреннего контроля, составляемых на различных этапах проверки операций с основными средствами.

Основываясь на информации, получаемой в результате внутреннего контроля, проверяющий разрабатывает рекомендации по повышению эффективности использования человеческого капитала.

Основу проверки составляет планирование контрольных мероприятий, включающее разработку общей стратегии с учетом отраслевой специфики проверяемого экономического субъекта, установление сроков проведения контрольных процедур, составление программы внутреннего контроля. Программа внутреннего контроля представляет собой детализированный перечень направлений контроля, нормативной базы, источников информации, периода контроля, характера проверки, контрольных процедуры. На первоначальном этапе внутренний контролер оценивает систему бухгалтерского учета операций с основными средствами для получения информации, достаточной для планирования и определения эффективных подходов проверки. Изучение системы бухгалтерского учета заключается в анализе и оценке:

- положений учетной политики в части ведения учета человеческого капитала;
- данных о том, как распределены обязанности и полномочия между работниками, которые участвуют в процессе ведения учета операций с основными средствами;
- данных об организации документооборота, оформления и хранения документов, фиксирующих операции по движению человеческого капитала;

- порядка отражения операций с основными средствами в регистрах синтетического и аналитического учета.

Важное значение в системе управления организации имеет оценка эффективности работы не только ее производственных структур, но функциональных отделов, в том числе аппарата контроля. Это способствует совершенствованию организации службы контроля и получению положительных результатов процесса контроля в системе управления при принятии эффективных решений. В работе предложены ряд показателей оценки эффективности системы контроля.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Результаты проведенного исследования позволяют сделать соответствующие обобщения, выводы и предложения, направленные на совершенствование учета и раскрытия в отчетности человеческого капитала.

1. Достижение высокой конкурентоспособности организации невозможно без реализации системного подхода к управлению наиболее ценным активом – человеческим капиталом. Инвестиции в формирование и использование человеческого капитала во всем мире рассматриваются как выгодная форма вложений капитала, приносящая национальной экономике наибольший доход и способствующая ее росту. В современной экономической литературе не существует общепринятого определения категории «человеческий капитал». Большинство исследователей рассматривают человеческий капитал как запас здоровья, знаний, навыков, способностей, которыми обладает человек. Некоторые в качестве человеческого капитала рассматривают вложения, сделанные в развитие человеческого капитала, то есть сами инвестиции. Проведенное исследование позволило уточнить формулировку понятия «человеческий капитал. Человеческий капитал – это элемент интеллектуального капитала, аккумулирующий в себе производительные качества человека, сформированные путем инвестиций в человека с целью роста производительности труда и эффективности производства организации.

2. Одной из самых важных проблем, связанной с человеческим капиталом, является сложность достоверной оценки стоимости человеческого капитала. При рассмотрении методов оценки стоимости человеческого капитала были выделены следующие методы: экспертные и стоимостные. Каждая группа методов обладает как достоинствами, так и недостатками. Достоинством стоимостных методов является сравнительная простота и достоверность полученных данных. Недостатком является то, что многие качественные показатели человеческого капитала не находят отражение в этих

методах, то есть при расчете стоимости человеческого капитала не учесть ряд показателей. Экспертные методы, наоборот, оценивают влияние качественных характеристик персонала, но они субъективны. Для признания любого актива или обязательства в балансе необходима возможность его надежной оценки, а значит, при оценке стоимости человеческого капитала могут применяться стоимостные методы оценки.

3. В соответствии с современной практикой учет, принятой в большинстве зарубежных и российских организаций, человеческий капитал отражается как расход, а не как актив, что приводит к искажению показателя отдачи на вложенный капитал. С позиции вероятного получения экономических выгод человеческий капитал можно считать активом организации, поскольку он является основным фактором ее успеха и источником прибыли. В процессе организации, набора, отбора, подготовки и переподготовки работников организации необходимо ставить целью исследование и объективное измерение потенциальных экономических выгод от использования человеческого капитала в деятельности организации. Инвестиции в человеческий капитал, от которых ожидается получение экономических выгод в будущем, являются специфическим объектом бухгалтерского учета. Отражение в учет инвестиций должно определяться спецификой деятельности организации и удельным весом инвестиций в общей их сумме, исходя из принципов существенности и рациональности учета.

В организациях, где учет инвестиций в человеческий капитал необходимо организовать в зависимости от величины вложений в человеческий капитал. Если в человеческий капитал больше уровня существенности, принятого в организации, целесообразно эти затраты капитализировать на отдельном синтетическом счете «Инвестиции в человеческий капитал». Если затраты незначительны (меньше уровня существенности), нет необходимости капитализации инвестиций в человеческий капитал. В данном случае необходимо организовать аналитический учет расходов на человеческий капитал и отражать данные расходы в пояснениях к финансово отчетности.

4. В отечественном бухгалтерско учете инвестиции в человеческий капитал не рассматриваются как особый объект учета. Названные инвестиции «растворяются» в общей сумме расходов организации. С целью получения достоверной информации об инвестициях и ее использования для принятия соответствующих управленческих решений расходы на человеческий капитал в зависимости от этапов их функционирования целесообразно сгруппировать следующим образом: расходы на набор, содержание, развитие, выбытие. Расходы на набор и развитие работников представляют собой инвестиции в человеческий капитал, так как направлены на повышение производительных способностей человека. Расходы на содержание и выбытие – это текущие расходы организации. В зависимости от величины расходы на набор и развитие персонала следует либо капитализировать, либо отражать как текущие расходы организации.

5. В условиях рынка уровень профессиональной квалификации и компетентности работников относится к числу ключевых факторов достижения высокой эффективности и устойчивого развития. Поэтому нередко в организациях возникают расходы на профессиональную подготовку, переподготовку, повышение квалификации работников, обучение их новым профессиям либо непосредственно в организации, либо, при необходимости, - в образовательных учреждениях начального, среднего, высшего профессионального и дополнительного образования.

Порядок и условия профессиональной подготовки (переподготовки) кадров определяются коллективным договором, соглашениями или трудовым договором. В дополнение к трудовому договору администрация организации может заключить ученический договор, одним из условий которого является выплата стипендии за время обучения. Учет расходов на развитие персонала предлагается осуществлять так же, как и учет расходов на набор работников.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

- 1) Об утверждении положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерско отчетности в Российской Федерации [Электронный ресурс]: приказ Министерства финансов РФ от 29.07.1998 г., № 34н. - Режим доступа: [http:// www.minfin.ru](http://www.minfin.ru)
- 2) Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99) [Электронный ресурс]: приказ Министерства финансов РФ от 6.07.1999 г., № 43н. - Режим доступа: [http:// www.minfin.ru](http://www.minfin.ru)
- 3) Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» ПБУ 14/07 [Электронный ресурс]: приказ Министерства финансов РФ от 27.12. 2007 г., № 153н. - Режим доступа: [http:// www.minfin.ru](http://www.minfin.ru)
- 4) Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/08 [Электронный ресурс]: приказ Министерства финансов РФ от 06.10. 2008 г., № 106н. - Режим доступа: [http:// www.minfin.ru](http://www.minfin.ru)
- 5) О применении нового плана счетов бухгалтерского учета [Электронный ресурс]: письмо Министерства финансов РФ от 15.03.2001 г., № 16-00-13/05. - Режим доступа: [http:// www.minfin.ru](http://www.minfin.ru)
- 6) Колесников Г.И. Экономико-математические методы оценки проектов инвестиций в человеческий капитал фирмы: Автореф. дисс. канд. эк. нау / Колесников Г.И. – Санкт-Петербург, 2000.
- 7) Куликов А.А. Учет и отчетность в системе управлени человеческими ресурсам организации: Автореф. дисс. канд. эк. нау / Куликов А.А. – Казань, 2008.
- 8) Мейриева М.А. Развитие методического обеспечения учета и анализа человеческих ресурсов коммерческой организации: стратегический аспект: Автореф. дисс. канд. эк. наук / Мейриева М.А. – Ростов-на-Дону, 2006.

9) Беккер Г.С. Человеческое поведение: экономический подход. Избранные труды по экономической теории: науч. издание / Беккер Г.С. – М.: ГУ ВШЭ, 2003.

10) Добрынин А.И., Дятлов С.А., Цыренова Е.Д. Человеческий капитал в транзитивной экономике: науч. издание / Добрынин А.И., Дятлов С.А., Цыренова Е.Д. – СПб.: Наука, 1999.

11) Каймакова М.В. Анализ использования человеческих ресурсов : учебное пособие / Каймакова М.В. – Ульяновск: УлГТУ, 2008.

12) Корицкий А.В. Введение в теорию человеческого капитала: учебное пособие / Корицкий А.В. – Новосибирск: СибУПК, 2000.

13) Корчагин Ю.А. Российский человеческий капитал: фактор развития или деградации?: монография / Корчагин Ю.А. – Воронеж: ЦИРЭ, 2005.

14) Леонтьев Б.Б. Цена интеллекта. Интеллектуальный капитал в российском бизнесе: учебное пособие / Леонтьев Б.Б. – М.: Издательский центр «Аксционер», 2002.

15) Николаева С.А., Шебек С.В. Управленческий учет. Легенды и мифы: учебное пособие / Николаева С.А., Шебек С.В. – М.: Аудиторско-консалтинговая фирма «ЦБА», 2004.

16) Токарева В.В. Развитие человеческого капитала на субрегиональном уровне (в малых городах России): науч. издание / Токарева В.В. – Мичуринск-наукоград РФ: Издательство Мичури .гос. аграр. ун-та, 2007.

17) Фитценц Я. Рентабельность инвестиций в персонал: измерение экономической ценности персонала: учебное пособие / Фитценц Я. – М.: Вершина, 2006.

18) Алексеева Н.К. Инновационные стратегии управления человеческими ресурсами малых предприятий / Алексеева Н.К. // Экономика и управление. – 2007. – № 2(28).

19) Бухалков М.И. Методы оценки эффективности использования человеческих ресурсов на предприятии / Бухалков М.И. // Практика

организации производства. – 2008. – Режим доступа: http://elibrary.ru/rubric_titles.asp?rcode=060000.

20) Быченко Ю.Г., Горбунова Н.В. Особенности воспроизводства человеческого капитала в условиях современной России [Электронный ресурс] / Быченко Ю.Г., Горбунова Н.В. // Гуманитарны проблемы современного общества. – 2005. - Режим доступа: http://elibrary.ru/rubric_titles.asp?rcode=060000.

21) Варавва М.Ю. Этапы становления и тенденции развития экономики знаний / Варавва М.Ю. // Вестник ОГУ. – 2008. – № 85.

22) Варшавский Л. Е., Дубинина М. Г., Петрова И.Л. Развитие человеческого капитала в научно-технической сфере в России и за рубежом [Электронный ресурс] / Варшавский Л. Е., Дубинина М. Г., Петрова И.Л. // Научная электронная библиотека. – Режим доступа: http://elibrary.ru/rubric_titles.asp?rcode=060000.

23) Гильтман М.А. Теория человеческого капитала: методологический аспект [Электронный ресурс] / Гильтман М.А. // Вестник Тюменского государственного университета. – 2007. – Режим доступа: http://elibrary.ru/rubric_titles.asp?rcode=060000.

24) Главатских О.Б. Основные подходы к формированию человеческого капитала / Главатских О.Б. // Вестник ИжГТУ. – 2008. – № 4.

25) Дедов С.В., Шишкина А.Ф., Гордиенко Н.С. Теоретические и методологические подходы к оценке человеческого капитала / Дедов С.В., Шишкина А.Ф., Гордиенко Н.С. // Финансы и кредит. – 2008. – № 22.

26) Джаримова М.А. Интеллектуальный капитал как доминирующий фактор развития экономики, развитие теории человеческого капитала [Электронный ресурс] / Джаримова М.А. // Научная электронная библиотека. – Режим доступа: http://elibrary.ru/rubric_titles.asp?rcode=060000.

27) Егель Е.А. Человеческий капитал: теория и практика [Электронный ресурс] / Егель Е.А. // Научная электронная библиотека. – Режим доступа: http://elibrary.ru/rubric_titles.asp?rcode=060000.

28) Жернова Н.А., Теркова О.А., Юрченко О.А. Об оценке эффективности инвестирования в интеллектуальный капитал предприятия [Электронный ресурс] / Жернова Н.А., Теркова О.А., Юрченко О.А. // Экономические науки. - Режим доступа: http://elibrary.ru/rubric_titles.asp?rcode=060000.

29) Закирова А.Р., Баширова И.Э. Оценка стоимости человеческого капитала организации // В сборнике: «Наука и образование в XXI веке» сборник научных трудов по материалам Международной научно-практической конференции: в 17 частях. 2014. С. 62-64.

30) Замалетдинова Э.Н. Противоречия в воспроизводстве человеческого капитала в современных условиях [Электронный ресурс] / Замалетдинова Э.Н. // Научная электронная библиотека. – Режим доступа: http://elibrary.ru/rubric_titles.asp?rcode=060000.

31) Згонник Л.В. Количественная оценка национального человеческого капитала / Згонник Л.В. // Управление персоналом. – 2008. – № 15.

32) Зорина Е.С. Человеческий капитал – фактор экономического роста [Электронный ресурс] / Зорина Е.С. // Экономическая теория. – 2006. – Режим доступа: http://elibrary.ru/rubric_titles.asp?rcode=060000.

33) Исхаков А.Т. Собственный капитал кредитных учреждений и требования, предъявляемые к нему Банком России / Исхаков А.Т., Гайнетдинова Л.Ф., Зайцева Е.А. // Современные аспекты экономики. 2016. № 11 (183). с. 132-136.

34) Исхаков А.Т. Жизненный цикл товара и методы управленческого учета / Исхаков А.Т. // Вестник Казанского государственного аграрного университета. 2017. т. 3. № 3. с. 48-51.

35) Казарян М. Концептуальные подходы к формированию конкурентоспособного человеческого капитала / Казарян М. // Человек и труд. – 2008. – № 10.

36) Камилова Э.Р. Человеческий капитал как составляющая социального капитала // В сборнике: Устойчивое развитие сельских

территорий: теоретические и методологические аспекты Материалы Всероссийской научно конференции молодых ученых. 2017. С. 90-95.

37) Капелюшников Р. Человеческий капитал России: эволюция и структурные особенности / Капелюшников Р. // Вестник общественного мнения. – 2005. – № 4 (78).

38) Клычова Г.С., Закирова А.Р. Методика формирования внутренней управленческой отчетности в сельскохозяйственной организации. // Вестник Казанского государственного аграрного университета. 2017. Т. 6.. С. 44-48.

39) Клычова Г.С., Камилова Э.Р. Инновационный социальный капитал сельскохозяйственного предприятия как объект управления // В сборнике: Актуальные вопросы образования и науки сборник научных трудов по материалам Международной научно-практической конференции: в 11 частях. 2014. С. 85-87.

40) Клычова Г.С., Закирова А.Р., Камилова Э.Р. Развитие бухгалтерского учета социальных инициатив в сельскохозяйственных организациях // Вестник Казанского государственного аграрного университета. 2017. Т. 10. № 1. С. 25-29.

41) Клычова Г.С., Камилова Э.Р., Сиразиева А.Р. Человеческий капитал: проблемы отражения в учете и отчетности // В сборнике: Профессия бухгалтера - важнейший инструмент эффективного управления сельскохозяйственным производством сборник научных трудов по материалам III Международной научн -практической конференции, посвященной памяти профессора В.П. Петрова. 2017. С. 148-150.

42) Клычова Г.С., Камилова Э.Р., Сиразиева А.Р. Исторический аспект возникновения и становления концепций человеческого капитала // В сборнике: Профессия бухгалтера - важнейший инструмент эффективного управления сельскохозяйственным производством сборник научных трудов по материалам III Международной научн -практической конференции, посвященной памяти профессора В.П. Петрова. 2019. С. 150-153.

43) Кожушко Е.А. Развитие методологии и практики инвестиций в человеческий капитал на региональном уровне [Электронный ресурс] / Кожушко Е.А. // TRANSPORTBUSINESSINRUSSIA. – 2007. – Режим доступа: http://elibrary.ru/rubric_titles.asp?rcode=060000.

44) Козлова Т.В. Человеческий капитал как структурный элемент национального богатства / Козлова Т.В. // Вестник ТГУ. – 2008. – № 12(68).

45) Колганова С.А. Актуальность проблемы человеческого капитала в России и пути ее решения [Электронный ресурс] / Колганова С.А. // Вестник ДВГТУ. – Режим доступа: http://elibrary.ru/rubric_titles.asp?rcode=060000.

46) Колядин А.П. Структурные элементы человеческого капитала / Колядин А.П. // Экономический вестник Ростовского государственного университета. – 2020. – том 4 № 2.

47) Костин В.В., Шагисламова Р.М., Мухамедзянов К.З. Управленческий учет затрат на рабочую силу // Актуальные проблемы бухгалтерского учета и аудита в условиях инновационной экономики / Материалы Всероссийской студенческой научно-практической конференции, 2020. С.175-176

48) Костин В.П., Клычова А.С., Батюшкова А.Г. Классификация собственного капитала// Профессия бухгалтер – важнейший инструмент эффективного управления сельскохозяйственным производством / сб. науч. тр. по материалам IV Междунар. науч.-практ. конф., посвящ. памяти проф. В.П. Петрова, 2016. С.37-40

49) Краковская И.Н. Измерение и оценка человеческого капитала организации: подходы и проблемы / Краковская И.Н. // Экономический анализ: теория и практика. – 2008. – № 19.

50) Кривокопа Е.И., Кривокопа Ю.Н. Концептуальные основы формирования и воспроизводства интеграционного капитала / Кривокопа Е.И., Кривокопа Ю.Н. // Экономика и управление. – 2019. – № 2(28).

51) Кузеванова Л.Н., Ваганова С.С. Человеческий капитал [Электронный ресурс] / Кузеванова Л.Н., Ваганова С.С. // Научная

электронная библиотека. – Режим доступа: http://elibrary.ru/rubric_titles.asp?rcode=060000.

52) Кузнецова Н.В., Носырева И.Г. Модель жизненного цикла человеческих ресурсов [Электронный ресурс] / Кузнецов Н.В., Носырева И.Г. // Проблемы теории и практики управления. – 2009. – Режим доступа: http://elibrary.ru/rubric_titles.asp?rcode=060000.

53) Кузьмин А.И., Кузьмина Е.М. Анализ применимости основных методов оценки интеллектуального капитала для инновационного предприятия / Кузьмин А.И., Кузьмина Е.М. // Экономический простор. – 2008. – № 15.

54) Куликов А.А. Человеческие ресурсы как учетная категория / Куликов А.А. // Аваль. – 2007. – № 1.

55) Куликов А.А. Человеческие ресурсы в системе сбалансированных показателей / Куликов А.А. // Вестник КГФЭИ. – 2008. – № 1(10).

56) Кундакчян Р.М. Методологические аспекты формирования и оценки человеческого потенциала России / Кундакчян Р.М. // Вестник КГФЭИ. – 2008. – № 4 (13).

57) Лавров В.Н. Человеческий капитал как исходная предпосылка и стратегический фактор конкурентоспособности фирмы / Лавров В.Н. // Вестник УИЭУиП. – 2008. – № 4(5).

58) Майбуров И.А. Оценка накопленного человеческого капитала экономикой России – Вестник УГТУ-УПИ, № 7, 2003.

59) Мартынова О. Динамическая концепция управления человеческим капиталом предприятия [Электронный ресурс] / Мартынова О. // TRANSPORTBUSINESSINRUSSIA. – 2005. – Режим доступа: http://elibrary.ru/rubric_titles.asp?rcode=060000.

60) Мейриева М.А. Совершенствование методического обеспечения учета и анализа человеческих ресурсов [Электронный ресурс] / Мейриева М.А. // Научная электронная библиотека. – Режим доступа: http://elibrary.ru/rubric_titles.asp?rcode=060000.

61) Мерзляков В.Ф. Влияние человеческого капитала на развитие фирмы [Электронный ресурс] / Мерзляков В.Ф. // Научная электронная библиотека. – Режим доступа: http://elibrary.ru/rubric_titles.asp?rcode=060000.

62) Молочников Н.Р., Реутова И.В. О соотносительности понятий «человеческие ресурс » и «человеческий капитал» / Молочников Н.Р., Реутова И.В. // Успехи современного естествознания. – 2019. – № 8.

63) Нуреев Р.М. Развитие человеческого капитала как реальная альтернатива сырьевой специализации страны / Нуреев Р.М. // Экономический вестник Ростовского государственного университета. – 2007. – том 5 № 3.

64) Палий В.Ф. Стоимость нематериального капитала в постиндустриальной экономике / Палий В.Ф. // Бухгалтерский учет. – 2009. – № 22.

65) Палий В.Ф. Учет нематериального капитала в постиндустриальной экономике / Палий В.Ф. // Бухгалтерский учет. – 2009. – № 7.

66) Потехина Н.В. Роль человеческого капитала в экономическом росте [Электронный ресурс] / Потехина Н.В. // Экономические науки. – 2006. – Режим доступа: http://elibrary.ru/rubric_titles.asp?rcode=060000.

67) Просвирина И.И. Интеллектуальный капитал и интеллектуальны активы компании / Просвирина И.И. // Экономика и управление. – 2020. – № 1 (22).

68) Соколов Я.В. Денежная оценка трудовы ресурсов организации / Соколов Я.В. // Персонал Микс. – 2001. – № 1.

69) Сологуб И.В. Внеоборотные нефинансовые активы: классификация и признание в учете / Сологуб И.В. // Бухгалтерски учет. – 2009. – № 20.

70) Тугускина Г.Н. Методика оценки человеческого капитала предприятий / Тугускин Г.Н. // Управление персоналом. – 2018. – № 5.

71) Тугускина Г.Н. Оценка эффективности инвестиций в человеческий капитал предприятий / Тугускина Г.Н. // Управление персоналом. – 2009. – № 3.

72) Тушемилова Н.Н. Системный подход к управлению человеческим капиталом в мировой экономике XXI века / Тушемилов Н.Н. // Известия ИГЭА. – 2008. – № 4 (60).

73) Фомин П.А., Шкода Р.В. Особенности рентообразования в области человеческого капитала в условия современной России [Электронный ресурс] / Фомин П.А., Шкода Р.В. // Научная электронная библиотека. – Режим доступа: http://elibrary.ru/rubric_titles.asp?rcode=060000.

74) Хайруллина А.Д., Ромаданова О.А. К вопросу об оценке стоимости человеческого капитала / Хайруллина А.Д., Ромаданова О.А. // Вестник КГФЭИ. – 2009. – № 4 (17).

75) Хорин А.Н. Рыночно ориентированная финансовая отчетность: баланс корпоративного капитала / Хорин А.Н. // Бухгалтерский учет. – 2006. – № 16.

76) Хорин А.Н. Рыночно ориентированная финансовая отчетность: отчет о стоимости / Хорин А.Н. // Бухгалтерский учет. – 2018. – № 15.

77) Чеботарев Н. Оценка человеческого капитала предприятия / Чеботарев Н. // Человек и труд. – 2006. – № 12.

78) Чередникова Л.Е. Интеллектуальный капитал в системе стратегического планирования предприятия / Чередникова Л.Е. // Аваль. – 2008. – № 1.

79) Чигоряев К.Н., Скопинцева Н.А., Ульященко В.В. Оценка стоимости человеческого капитала на основе произведенных затрат / Чигоряев К.Н., Скопинцева Н.А., Ульященко В.В. // Известия Томского политехнического университета. – 2019. – том 313 № 6.

80) Романова Е.Б. Инвестиции в развитие человеческого капитала [Электронный ресурс] / Романова Е.Б. // Общественные и гуманитарные науки. – 2007. – Режим доступа: http://elibrary.ru/rubric_titles.asp?rcode=060000.

81) Чистяков Ю.Р. Соотношение человеческого и интеллектуального капитала / Чистяков Ю.Р. // Социальная политика и социология. – 2007. – № 2.

82) Шаховская Л.С., Тимачева Е.В. Управление человеческими ресурсами как стратегия повышения конкурентоспособности организации в условиях глобализации [Электронный ресурс] / Шаховская Л.С., Тимачева Е.В. // Научная электронная библиотека. – Режим доступ : http://elibrary.ru/rubric_titles.asp?rcode=060000.

83) Шаш Н.Н. Измерение человеческого капитала компании [Электронный ресурс] / Шаш Н.Н. // Научная электронная библиотека. – Режим доступа: http://elibrary.ru/rubric_titles.asp?rcode=060000.

84) Шаш Н.Н. Человеческий капитал: проблемы идентификации / Шаш Н.Н. // Экономика и управление. – 2019. – № 4 (25).

85) Шкода Р.В. Интеллектуальный и человеческий капитал: проблемы и особенности взаимодействия [Электронный ресурс] / Шкода Р.В. // Известия ВолгГТУ. – Режим доступ : http://elibrary.ru/rubric_titles.asp?rcode=060000.

86) Штразбург С.В. Институциональная среда формирования человеческого капитала [Электронный ресурс] / Штразбург С.В. // Научная электронная библиотека. – Режим доступа: http://elibrary.ru/rubric_titles.asp?rcode=060000.

ПРИЛОЖЕНИЯ



Поэтапные затраты на программы развития человеческого капитала

Этап	Наименование этапа	Содержание затрат
0	Затраты на профориентацию	Затраты на профессиональную ориентацию и обучени в учебны заведениях
1	Затраты на поиск и наем пер-сонала	Затраты имеют постоянный характер, так как связаны с систематической работой кадровых служб по планированию персонала, разработке первичной документации, тестовых программ для соискателей, заключением договоров с учебными заведениями, службами занятости, специализированными кадровыми агентствами
2	Затраты на персонал в период адаптации	Эта категория затрат обусловлена оплатой труда вновь принятого работника на период испытательного срока (2-3 месяца). Окончание периода адаптации должно соответствовать началу окупаемости инвестиций в персонал
3	Затраты на персонал в период накопления потенциала роста	Размер затрат соответствует затратам на оплату труда. Однако на этом этапе профессионализм сотрудника недостаточен для получения работодателем прибавочного продукта, формирующего прибыль
4	Затраты на персонал в период достижения профессионализма	Размер затрат складывается из затрат на оплату труда, а также затрат на мотивацию и стимулирование труда для поддержания производительности профессионала
5	Затраты на персонал в период обучения, повышения квали-фикации	Эти затраты должны быть соизмеримы с предполагаемыми результатами обучения, для чего необходимо оценить эффективность учебных программ, потребности и возможности обучаемого контингента
6	Затраты на персонал в период капитализации знаний вследствие повышения квалификации	Размерность затрат сопоставима с периодом достижения профессионализма (этап 4). Целесообразен дополнительный элемент стимулирования за использование на практике знаний, навыков, умений, полученных в результате обучения, способствующих преумножению прибыли предприятий
7	Затраты на персонал в период снижения и «морального старения» профессионализма	Уровень затрат возвращается к периоду достижения профессионализма (этап 4) с той лишь разницей, что используемая ранее система мотивации и стимулирования перестает приносить положительные результаты, а уровень производительности труда работника снижается в силу опережающего роста научно-технического прогресса и старения накопленных знаний и навыков

Затраты на приобретение персонала и его замену

Элемент затрат	Допущения	Затраты (долл.)
Процесс увольнения работника		
Снижение производительности труда в период, предшествующий увольнению	5 %-ное снижение в продолжении трех месяцев, 4-х дневное отсутствие	632
Время, потерянное при обсуждении увольнения	3 часа времени уволившегося и 3 часа других, в среднем 9,6 долл./час	62
Время на собеседование, затраченное интервьюерами	½ часа руководителя отдела (21,65 долл./час) и ½ часа специалиста	16
Время на собеседование, затраченное уволившимся	1 час	11
Резюмирование собеседования	½ часа руководителя отдела, ½ часа секретаря, ½ часа специалиста	20
Документальное оформление	½ часа конторского персонала (по средней ставке 9,6 долл./час)	5
Снижение морального состояния среди коллег	5%-ное снижение производительности труда 9 человек в продолжении недели	196
ИТОГО		942
Вакантная должность (3 недели)		
Снижение объема производства	Еженедельные потери эквивалентны 16 часам (16x3x10, 9)	524
Выплата сверхурочных	1/3 работы выполнялась работниками с нормируемым рабочим днем и 40-часовой рабочей неделей (по 14,4 долл./час) (1/3x3x40x14,4). Остальные 2/3 работы – без оплаты	576
ИТОГО		1100

Продолжение приложения В

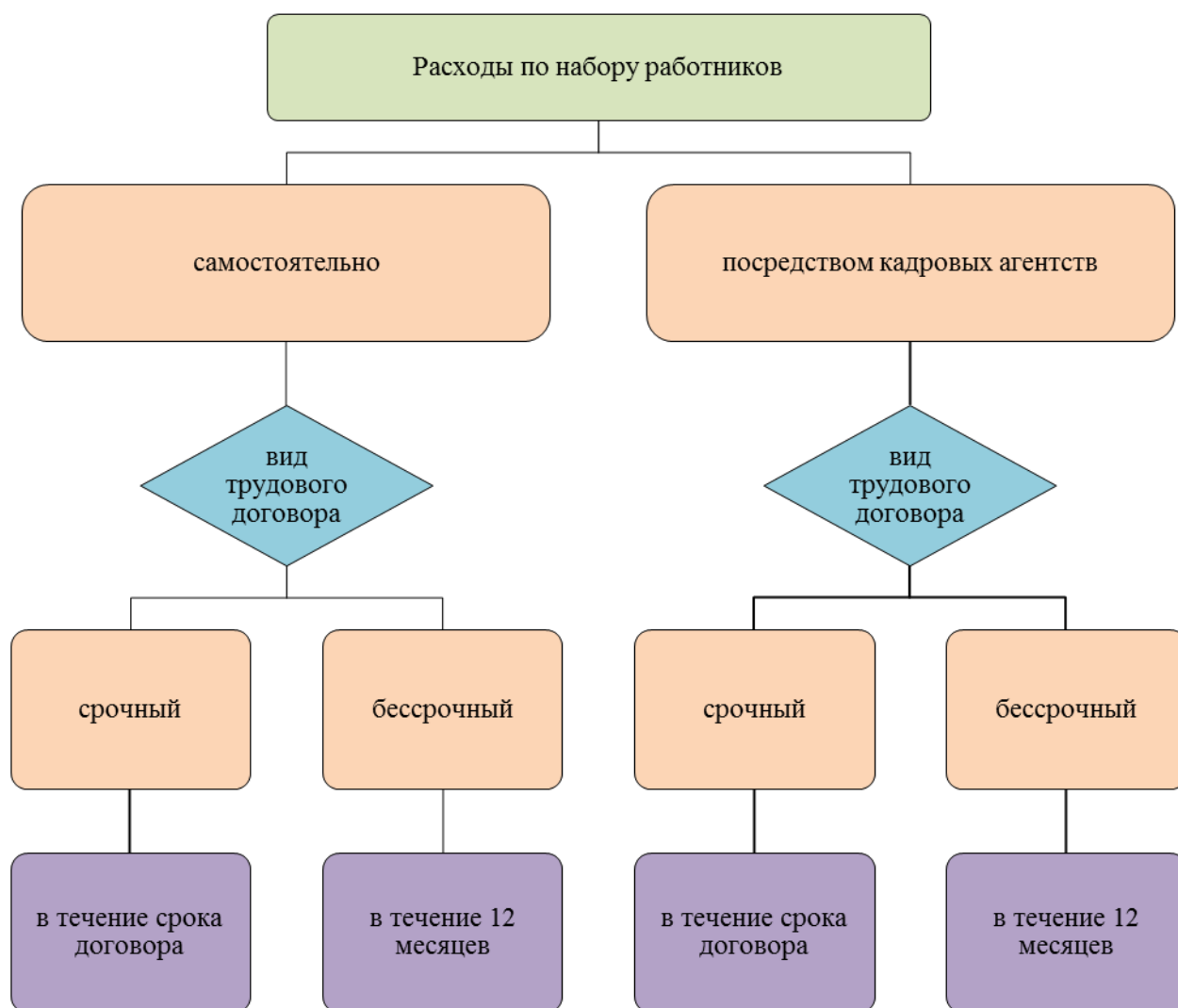
Наем нового работника

Элемент затрат	Допущения	Затраты (долл.)
Подача объявления	Одно в местной газете	110
Брошюры (для ознакомления с организацией)	Комплект	5
Комиссионное вознаграждение фирме по подбору персонала	22% от годового оклада работника (за каждые 5 нанятых)	998
Проверка рекомендация	$\frac{3}{4}$ часа	7
Собеседование	12 час. 45 мин. (по средней ставке 9,6 долл./час) и 45 мин. (по ставке руководителя)	135
Оформление личного дела	3 часа	29
Оформление (внесение в платежную ведомость и другие документы, в память ЭВМ)	$\frac{1}{4}$ часа	2
Расходы отдела «Человеческих ресурсов»	17 час.	163
ИТОГО		1449
Обучение		
Формальное обучение	15-часовой семинар с 5 слушателями по ставке 50 долл./час (15x50x5)	150
Время руководителя Обучение на рабочем месте	15 час.	164
Время помощника из числа сослуживцев	$\frac{1}{3}$ часа в день, 60 дней по 10,9 долл./час	433
Дополнительная нагрузка сослуживцам	20 час. по 10,9 долл./час	218
Снижение производительности труда	В среднем на уровне 30% от нормативной в течение двух месяцев	755
Исправление дополнительных ошибок	20 час. на исправление финансовых документов, 4 часа машинного времени (по 90 долл./ час)	578
ИТОГО		2517
ВСЕГО		6008

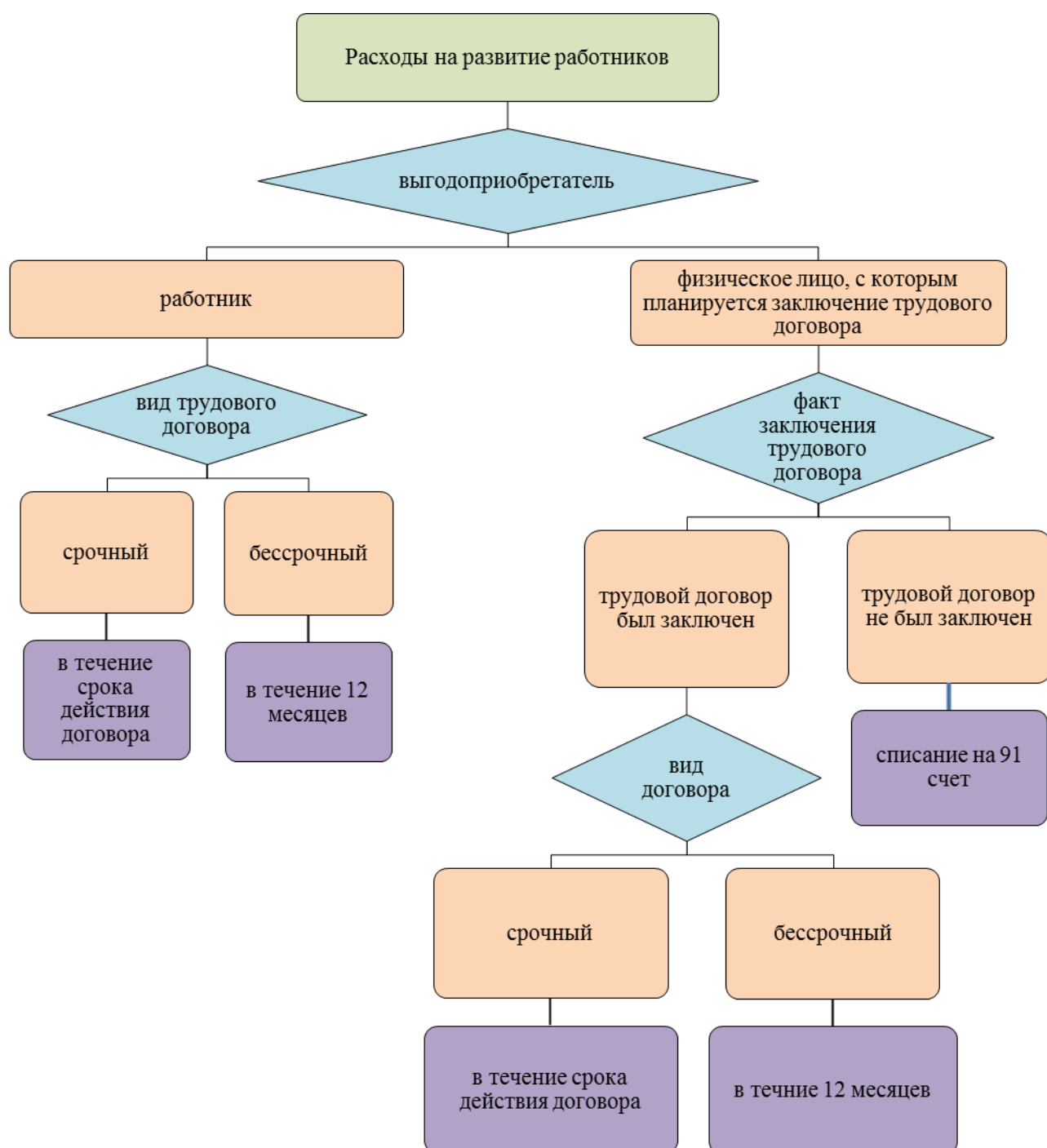
Расходы на набор, содержание, развитие и выбытие человеческого капитала

Группа расходов	Наименование расходы
Расходы на набор работников	Расходы на размещение в средствах массовой информации объявлений о найме Расходы на оплату услуг кадровых агентств Расходы на предварительное тестирование Расходы на первоначальное обучение на рабочем месте
Расходы на содержание работников	Расходы на оплату труда (суммы, начисленные по тарифным ставкам, должностным окладам, сдельным расценкам или в процентах от выручки в соответствии с принятыми в организации формами и системами оплаты труда) Стимулирующие выплаты за производственные результаты (премии, надбавки за профессиональное мастерство, высокие достижения в труде и иные подобные показатели) Компенсационные выплаты (надбавки за работу в тяжелых, вредных, особо вредных условиях труда, за сверхурочную работу, за работу в ночное время, работу в многосменном режиме, за совмещение профессий, расширение зон обслуживания, работу в выходные и праздничные дни) Расходы на оплату отпускных, денежные компенсации за неиспользованный отпуск Единовременные вознаграждения (вознаграждения по итогам работы организации за год, за выполнение особо важных производственных заданий, за выслугу лет)
Расходы на содержание работников (расходы социального характера)	Расходы на обязательное и добровольное медицинское страхование, пенсионное страхование и негосударственное пенсионное обеспечение, страхование жизни работников Пособия по временной нетрудоспособности Компенсации при несчастных случаях на производстве и профессиональных заболеваний Расходы по бесплатному предоставлению работникам коммунальных услуг, питания и продуктов (денежная компенсация за непредоставление бесплатного жилья, коммунальных и иных подобных услуг) Расходы по оздоровлению в санаториях, профилакториях, домах отдыха Расходы на лечебно-профилактическое питание Расходы на материальную помощь работникам и их семьям Расходы на охрану труда Расходы на проведение социально-культурных, спортивных мероприятий
Расходы на развитие работников	Расходы на подготовку и переподготовку кадров Расходы на профессиональную подготовку, переподготовку и повышение квалификации Расходы на обучение вторым профессиям Расходы по тестированию и проведению тренингов работающих сотрудников
Расходы на выбытие работников	Единовременные пособия работникам при уходе на пенсию Расходы на выплату негосударственных пенсий Единовременные пособия при увольнении работников

Определение срока списания расходов по набору работников в состав текущих расходов



Определение срока списания расходов на развитие работников в состав текущих расходов



**Основополагающие принципы составления отчета внутреннего контроля
человеческого капитала**

Наименование принципов	Содержание принципов
Охват заинтересованных сторон	Организация, составляющая отчет, должна выявить стороны, заинтересованные в ее деятельности, и пояснить, каким образом потребности были учтены при подготовке отчета
Значимость и существенность	Информация, включенная в отчет, должна охватывать вопросы и показатели, которые могут существенно повлиять на решения заинтересованных сторон
Открытость	Открытость определяется как полное и сбалансированное раскрытие информации по вопросам и показателям, существенным для принятия решений заинтересованными сторонами
Полнота информации	Организация, готовящая отчет, должна раскрыть информацию о своей деятельности в степени, достаточной для того, чтобы заинтересованные стороны могли оценивать ее результативность за отчетный период
Сбалансированность	Отчет должен представлять собой сбалансированную и обоснованную картину результативности организации
Сопоставимость	Информация, включаемая в отчет, должна быть представлена таким образом, чтобы обеспечить возможность сравнения результатов деятельности организации с предыдущими периодами и с результатами деятельности других компаний
Точность	Информация, представленная в отчете, должна быть точной и достаточно подробной для того, чтобы заинтересованные стороны могли использовать отчет для принятия решений с высокой степенью доверия
Своевременность	Информация представляется своевременно, публикация нефинансового отчета осуществляется с одинаковой периодичностью 1 раз в год одновременно с публикацией финансового отчета
Ясность	Информация, содержащаяся в отчете, должна быть понятной и доступной для заинтересованных сторон
Нейтральность	При формировании отчета должно быть заключено одностороннее удовлетворение одних групп пользователей нефинансовой отчетности перед другими

Настоящим я, Колесникова Аида Александровна
студент заочного обучения Института экономики Казанского государственного
аграрного университета

зачетная книжка № ЭМЗ 18143К

направление подготовки ЭФ.04.01. "Экономика"

направленность (профиль) Компьютерная и финансовая информатика

подтверждаю, что настоящая выпускная квалификационная работа на тему Развитие
методов бухгалтерского контроля

для целей формирования корпоративной финансовой и налоговой отчетности
в ООО "Авангард" Земельного Р-на РР
выполненная по материалам ООО "Авангард"

на 88 страницах и приложений на 7 страницах, является моим
самостоятельным исследованием, в котором:

- оформлены соответствующим образом ссылки на все использованные
информационные ресурсы и их правообладателей;

- отсутствуют компиляция, неоформленные заимствования, не
принадлежащие мне лично из необозначенных в работе источников, включая
глобальную компьютерную информационную сеть ИНТЕРНЕТ.

Я предупрежден о правилах требования оформления выпускных
квалификационных работ и об ответственности за нарушение Закона
Российской Федерации «О защите авторских прав в Российской Федерации»

Отпечатано в 1 экземплярах.

Библиография 86 наименований.

Один экземпляр сдан на кафедру

«07» 02 20 22 г

Колесникова Аида Александровна
(подпись)

Колесникова Аида Александровна
(Ф.И.О.)

1
МИНИСТЕРСТВО СЕЛЬСКОГО ХОЗЯЙСТВА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ
Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение
высшего образования
«Казанский государственный аграрный университет»

ОТЗЫВ
на выпускную квалификационную работу
обучающегося Хайрутдиновой А.А.

На тему: Развитие методики внутреннего контроля человеческого капитала для целей формирования показателей финансовой и нефинансовой отчётности в сельскохозяйственных организациях на примере акционерного общества «Авангард» Зеленодольского района Республики Татарстан

Процесс управления человеческим капиталом должен облегчить принятие решений, связанных с формированием, распределением, развитием персонала организаций, определить ожидаемый уровень отдачи от инвестиций в его подготовку, помочь руководителю в выборе кадровой политики, вариантов мотивации трудового коллектива, его социальной поддержки. Создание и совершенствование эффективных методов управления требуют разработки и внедрения в практической работе организаций принципиально новых идей в сфере информационного обеспечения. Необходимым условием эффективного управления человеческим капиталом является создание налаженной информационной системы, ведущая роль в которой отводится бухгалтерскому учету и отчетности. Актуальность темы исследования, недостаточность теоретических и практических разработок в области учета и отражения в отчетности человеческого капитала предопределили выбор темы исследования.

Выпускная квалификационная работа Хайрутдиновой А.А. написана в соответствии с методическими рекомендациями по выполнению ВКР, состоит из введения, трех глав, выводов и предложений, списка литературы, а также приложений.

ВКР написана грамотно, логично, компактно, хорошо структурирован и изложен последовательно.

В выпускной квалификационной работе использовано достаточно литературных источников. В тексте работы есть изречение многих авторов о вопросах учета и оценки человеческого капитала в сельскохозяйственных организациях. Это свидетельствует о том, что выпускник в процессе работы проанализировал большой объем теоретического, научного материала.

В процессе выполнения выпускной квалификационной работы Хайрутдинова А.А. показала наличие теоретических знаний и практических навыков, правильное понимание и использование действующего законодательства. Грамотно использованы и определены экономические термины, непосредственно связанные с темой научного исследования.

При обосновании полученных результатов, выводов и рекомендаций автор достаточно корректно и взвешенно использовал научные методы познания и мнения других авторов. Результаты выпускной квалификационной работы, отраженные в научной новизне, базируются на всестороннем изучении научных трудов отечественных и зарубежных ученых в области учета. В рамках проведенного исследования автором определены и обоснованы решения комплекса научно-практических вопросов, связанных с совершенствованием учетной информации о человеческом капитале организации.

Практическая значимость полученных результатов исследования состоит в доведении исследования до разработки и применения конкретных методик, практических рекомендаций, направленных на совершенствование внутреннего контроля человеческого капитала в сельскохозяйственных организациях.

В ходе выполнения выпускной квалификационной работы Хайрутдинова А.А. показал достаточный уровень знаний по изученным дисциплинам, задания и указания руководителя выполняла своевременно. Все компетенции, предусмотренные стандартом освоены в полном объеме.

Выпускная квалификационная работа Хайрутдиновой А.А. является самостоятельной завершенной научно-исследовательской работой, поставленные в выпускной квалификационной работе задачи решены. Основные положения выпускной квалификационной работы были изложены и получили одобрение на научных и научно-практических конференциях разного уровня.

Выпускная квалификационная работа Хайрутдиновой А.А. отвечает предъявляемым требованиям и допускается к защите в ГЭК, а ее автор заслуживает присвоения квалификации – магистр по направлению подготовки 38.04.01 Экономика.

Иллюстративный материал для ГАК отражает основные аспекты исследования и соответствует содержанию работы.

Полученные автором результаты достоверны, выводы и предложения обоснованы и могут быть рекомендованы к внедрению в практическую деятельность сельскохозяйственных организаций.

Фамилия, имя, отчество руководителя Нигматуллина Н.Н.

Место работы и занимаемая должность кандидат экономических наук, доцент кафедры бухгалтерского учета и аудита

« 09 » 02 2022 г.

Подпись

С отзывом ознакомлена и согласна

Хайрутдинова АА

Ф.И.О.

« 09 » 02 2022 г.

Подпись

РЕЦЕНЗИЯ

на выпускную квалификационную работу

Выпускника Хайрутдинова А.А.

Направление подготовки 38.04.01 Экономика

Направленность (профиль) Контроль и финансовый консалтинг

Тема ВКР Развитие методики внутреннего контроля человеческого капитала для целей формирования показателей финансовой и нефинансовой отчётности в сельскохозяйственных организациях на примере акционерного общества «Авангард» Зеленодольского района Республики Татарстан

Объем ВКР: содержит 88 страниц машинописного текста; включает: таблиц 2 шт., рисунков и графиков 8 шт., фотографий нет шт., список использованных источников состоит из 86 наименований.

1. Актуальность темы, ее соответствие содержанию ВКР. Тема ВКР актуальна, содержание полностью соответствует теме.
2. Глубина и полнота решения поставленных цели и задач исследований. Выпускная квалификационная работа является самостоятельной завершённой научной работой, содержащей новые по своему теоретическому и практическому значению результаты в области совершенствования внутреннего контроля человеческого капитала. Можно утверждать, что поставленные в выпускной работе задачи решены; полученные автором результаты достоверны, выводы и предложения обоснованы и могут быть рекомендованы к внедрению в практическую деятельность организаций.
3. Качество оформления ВКР. Работа оформлена в соответствии с требованиями к выполнению ВКР по направлению 38.04.01 Экономика
4. Положительные стороны ВКР (новизна разработки, применение информационных технологий, практическая значимость и т.д.). Хайрутдинова А.А. продемонстрировала хорошие аналитические способности, умение анализировать и систематизировать собранную информацию, а также делать самостоятельные выводы, предложения и обобщения.

В работе использовались труды российских и зарубежных учёных, специальная справочная, нормативная литература, материалы периодической печати. Информационную базу выпускной квалификационной работы составили данные Федеральной службы государственной статистики; материалы, отражающие производственно-хозяйственную деятельность крупнейших сельскохозяйственных предприятий региона, а также аналитические разработки автора.

Практическая ценность результатов исследования заключается в том, что в возможности использования его результатов в процессе управления человеческим капиталом организации, при формировании показателей бухгалтерской (финансовой) и нефинансовой отчётности

К достоинствам исследования относится обоснование концептуальной модели внутреннего контроля человеческого капитала.

5. Компетентностная оценка ВКР

Компетенция	Оценка компетенции*
Готовность к абстрактному мышлению, анализу, синтезу (ОК-1)	хорошо
готовность действовать в нестандартных ситуациях, нести социальную и этическую ответственность за принятые решения (ОК-2)	хорошо
готовность к саморазвитию, самореализации, использованию творческого потенциала (ОК-3)	хорошо
готовность к коммуникации в устной и письменной формах на русском и иностранном языках для решения задач профессиональной деятельности (ОПК-1)	хорошо
готовностью руководить коллективом в сфере своей профессиональной деятельности, толерантно воспринимая социальные, этнические, конфессиональные и культурные различия (ОПК-2)	хорошо
способность принимать организационно-управленческие решения (ОПК-3)	хорошо
способностью обобщать и критически оценивать результаты, полученные отечественными и зарубежными исследователями, выявлять перспективные направления, составлять программу исследований (ПК-1)	хорошо
способность обосновывать актуальность, теоретическую и практическую значимость избранной темы научного исследования (ПК-2)	хорошо
способность проводить самостоятельные исследования в соответствии с разработанной программой (ПК-3)	хорошо
способность представлять результаты проведенного исследования научному сообществу в виде статьи или доклада (ПК-4)	хорошо
способность готовить аналитические материалы для оценки мероприятий в области экономической политики и принятия стратегических решений на микро- и макроуровне (ПК-8)	хорошо
способность анализировать и использовать различные источники информации для проведения экономических расчетов (ПК-9)	хорошо
способность составлять прогноз основных социально-экономических показателей деятельности предприятия, отрасли, региона и экономики в целом (ПК-10)	хорошо
Средняя компетентностная оценка ВКР	хорошо

* Уровни оценки компетенции:

«Отлично» – студент освоил данную компетенцию на высоком уровне. Он может применять (использовать) её в нестандартных производственных ситуациях и ситуациях повышенной сложности. Обладает отличными знаниями и умениями по всем аспектам данной компетенции. Владеет полными навыками применения данной компетенции в производственных и (или) учебных целях.

«Хорошо» – студент полностью освоил компетенцию, эффективно применяет её при решении большинства стандартных производственных и (или) учебных задач, а также в некоторых нестандартных ситуациях. Обладает хорошими знаниями и умениями по большинству аспектов данной компетенции.

«Удовлетворительно» – студент не полностью освоил компетенцию. Он достаточно эффективно применяет освоенные знания при решении стандартных производственных и (или) учебных задач. Обладает хорошими знаниями по многим важным аспектам данной компетенции.

«Неудовлетворительно» – студент не освоил или находится в процессе освоения данной компетенции. Он не способен применять знания, умение и владение компетенцией как в практической работе, так и в учебных целях.

6. Замечания по ВКР

Говоря о недостатках рецензируемой работы, прежде всего необходимо отметить следующее:

1. Работа выиграла бы, если бы автор разработал формы рабочих документов внутреннего аудитора при проведении контроля человеческого капитала организации.

2. Работа выиграла бы, если бы автором был проведен анализ расходов на человеческий капитал на базе передовых сельскохозяйственных предприятий.

Отмеченные недостатки не носят принципиального характера и не влияют на общую положительную оценку выполненного исследования

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Рецензируемая выпускная квалификационная работа отвечает (не отвечает) предъявляемым требованиям и заслуживает оценки хорошо, а ее автор Хайрутдинова А.А. достойна (не достоин) присвоения квалификации «магистр»

Рецензент:

К.э.н., доцент

учёная степень, ученое звание



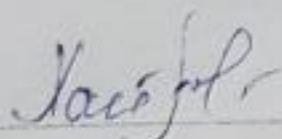
/ Логинова И.М. /

подпись

Ф.И.О

« 09 » 02 2022 г.

С рецензией ознакомлен*



подпись

/ Хайрутдинова АА /

Ф.И.О

« 09 » 02 2022 г.

*Ознакомление обучающегося с рецензией обеспечивается не позднее чем за 5 календарных дней до дня защиты выпускной квалификационной работы.