

*На правах рукописи*

КУЛИКОВ АЛЕКСЕЙ АНДРЕЕВИЧ

**УЧЕТ И ОТЧЕТНОСТЬ В СИСТЕМЕ УПРАВЛЕНИЯ  
ЧЕЛОВЕЧЕСКИМИ РЕСУРСАМИ ОРГАНИЗАЦИИ**

Специальность 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика

АВТОРЕФЕРАТ

диссертации на соискание ученой степени

кандидата экономических наук

Казань - 2008

Работа выполнена в ГОУ ВПО «Казанский государственный финансово-экономический институт»

Научный руководитель : доктор экономических наук, профессор  
**Ивашкевич Виталий Борисович**

Официальные оппоненты: доктор экономических наук, профессор  
**Кутер Михаил Исаакович**  
кандидат экономических наук, доцент  
**Агеева Ольга Андреевна**

Ведущая организация: **ГОУ ВПО «Санкт-Петербургский  
государственный университет  
экономики и финансов»**

Защита состоится «19» ноября 2008 года в 16.00 на заседании диссертационного совета ДМ 212.083.02 при ГОУ ВПО «Казанский государственный финансово-экономический институт» по адресу: 420012, г. Казань, ул. Бутлерова д. 4, ауд. 34.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке ГОУ ВПО «Казанский государственный финансово-экономический институт».

С авторефератом можно ознакомиться на сайте <http://www.ksfei.ru>

Автореферат разослан «17» октября 2008 года.

Ученый секретарь  
диссертационного совета,  
д-р экон. наук, доцент

**О.Н. Вишнякова**

## ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

**Актуальность темы исследования.** Ориентация экономики на рыночные отношения коренным образом меняет подходы к решению многих экономических проблем и, прежде всего тех, которые связаны с человеческими ресурсами. Мировой экономической опыт показывает, что успех любой организации все сильнее зависит не от ее материальных, сырьевых и финансовых ресурсов, а от человеческого фактора. В связи с этим инвестиции в формирование и использование человеческих ресурсов 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 человеческими ресурсами появляется возможность принимать решения о необходимости и размере капитализации в формировании, использовании и развитии человеческих ресурсов исходя из экономической целесообразности таких инвестиций.

Процесс управления человеческими ресурсами 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.

Успешность системы управления человеческими ресурсами, отличающейся сложностью и многообразием взаимодействий на всю совокупность составляющих ее элементов, зависит от информационного обеспечения. Без информации не представляется возможным выработать оптимальное управленческое решение, а, следовательно, осуществить требуемое действие, являющееся конечной целью функционирования системы.

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 человеческими ресурсами является создание налаженной информационной системы, ведущая роль в которой отводится бухгалтерскому учету и отчетности.

Анализ действующей в российском бухгалтерском учете системы учета позволяет сделать вывод о том, что в нашей стране пока не уделяется должного внимания такому объекту, как инвестиции в человеческие ресурсы. Практика недооценки человеческих ресурсов организаций ведет к существенным потерям и значительно занижает рыночную стоимость компаний.

Для принятия заинтересованными лицами адекватных решений относительно инвестирования в человеческие ресурсы и оценки потенциальных экономических выгод существенное значение имеет информация о состоянии человеческих ресурсов в организации, затратах на поиск и подбор работников, на профессиональную подготовку и переподготовку кадров, расходов по привлечению стороннего персонала на условиях аутстаффинга и аутсорсинга. Однако существующая в настоящее время система показателей бухгалтерской (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 отчетности в системе управления человеческими ресурсами предопределили выбор темы диссертации.

**Состояние изученности проблемы.** Человек и его производительные способности традиционно занимали центральное место в социальных и экономических науках. Внимание многих исследователей было обращено 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. Блауга, У. Боуэна, Э. Дж. Долана, Л. Турроу, Т. Шульца, Як Фитц-енца. В современной российской экономической литературе представляют интерес результаты исследований Г.И. Бондаренко, А. Добрынина, С.А. Дятлова, Б.М. Генкина, Ю.А. Корчагина, О.Н. Мельникова, Е.Д. Цыреновой. Исследования этих авторов направлены на решение широкого круга научных проблем, связанных с процессами формирования и развития человеческого капитала в условиях переходной экономики.

Переосмысление роли и места человека в производственной деятельности организаций привело к необходимости изучения проблем ресурсно-ориентированного подхода. Названным проблемам посвящены работы Д. Барнея, Г.И. Бондаренко, Б.А. Левина, С.Н. Михайловой, Ю.Г. Одегова, Ю.Г. Никоновой, С.В. Шекшни и других авторов, которые рассматривали человеческие ресурсы как составную часть производственных ресурсов организации, которые имеют свои специфические особенности.

Вопросы, связанные с исследованием проблем формирования и использования учетной информации в системе управления человеческими ресурсами, всегда вызывали 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. Названные экономисты внесли большой вклад в развитие концепции учета человеческих ресурсов, которая позволяла не только определять затраты на формирование и использование человеческих ресурсов, но и оценивать выгоды от инвестиций в них.

В отечественной экономической науке вопросы, связанные с изучением проблем учета человеческих ресурсов 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, Р.Г. Каспиной, И.Р. Коноваловой, В.В. Ковалева, М.И. Кутера, В.Ф. Паляя, 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 учета инвестиций в человеческие ресурсы в новых условиях развития рыночной экономики России.

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

**Цель и задачи исследования.** Основной целью диссертационного исследования является разработка и обоснование теоретических, практических и методических рекомендаций по формированию и использованию учетной и отчетной информации в системе управления человеческими ресурсами. Достижение поставленной цели предполагает постановку и решение следующих задач:

- систематизация взглядов зарубежных и отечественных исследователей на содержание категорий «человеческий капитал», «интеллектуальный капитал», «человеческие ресурсы», «трудовые ресурсы» и исследование экономической сущности человеческих ресурсов как учетной категории;

- исследование методов оценки затрат на формирование и развитие человеческих ресурсов, их эффективности с позиций бизнеса, предлагаемых современной экономической наукой;

- теоретическое обоснование сущности управления человеческими ресурсами, цели, задач и функций управления, определение места, роли и содержания учетной информации в системе управления;

- изучение зарубежных концепций учета человеческих ресурсов, в основе которых лежит идентификация ресурсов как объекта учета, их оценка и представление информации о человеческих ресурсах заинтересованным пользователям, а также опыта практического применения этих концепций в зарубежных компаниях;

- анализ действующей системы российского бухгалтерского учета расходов в человеческие ресурсы и разработка рекомендаций по совершенствованию

учета инвестиций и текущих расходов по приобретению, содержанию, развитию и выбытию человеческих ресурсов в организации;

- исследование экономической природы деловой репутации организации и на этой основе рассмотрение возможности учета человеческих ресурсов как составной части деловой репутации, обобщение подходов к учету деловой репутации в российском и международном учете, разработка рекомендаций по тестированию деловой репутации с учетом положений международных стандартов финансовой отчетности и выявлению факторов ее обесценения;

- изучение разнообразных аспектов системы сбалансированных показателей деятельности организации, определение места показателей о человеческих ресурсах в этой системе, разработка рекомендаций по практическому применению показателей, характеризующих приобретение, содержание, эффективность, сохранение и развитие человеческих ресурсов;

- исследование перспектив повышения информативности данных о человеческих ресурсах в бухгалтерской (финансовой) и нефинансовой отчетности.

**Область исследования.** Диссертационная работа выполнена в рамках раздела «Бухгалтерский учет и экономический анализ» Паспорта специальности ВАК РФ 08.00.12 – «Бухгалтерский учет, статистика»: п. 1.4. «Методологические основы и целевые установки бухгалтерского учета и экономического анализа», п. 1.6. «Регулирование и стандартизация правил ведения бухгалтерского учета, формирование отчетных данных», п. 1.7 «Адаптация различных систем бухгалтерского учета. Их соответствие международным стандартам».

**Предмет и объект исследования.** Предметом исследования явилась система информационного обеспечения принимаемых экономических решений в управлении человеческими ресурсами – система бухгалтерского учета и существенные элементы ее методологии, а также процессы формирования показателей финансовой и нефинансовой отчетности. Объектом практической реализации исследования явились хозяйствующие субъекты, функционирующие в условиях рыночной экономики.

**Теоретическая и методологическая основа исследования.** Теоретической и методологической основой диссертационного 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, финансовая отчетность крупнейших организаций России: ОАО «Газпром», ОАО АК «Транснефть», ОАО «Нижнекамскнефтехим», ОАО «Татнефть», различные обзорные, статистические и справочные материалы, систематизированные и обработанные автором.

Методика исследования основывалась на наблюдении, характеристике данных, обработке результатов, анализе полученных результатов, установлении и практической реализации полученных выводов. При этом использовались методы: графический, сопоставления, детализации и обобщения, группировок, анализа и другие.

**Научная новизна работы.** Научная новизна основных положений диссертационного исследования находит свое отражение в постановке, теоретическом обосновании и практическом решении комплекса методологических и научно-практических вопросов, связанных с совершенствованием учетной информации о человеческих ресурсах организации.

В процессе работы получены следующие основные научные результаты:

- дано теоретическое обоснование экономической сущности человеческих ресурсов как составной части производственных ресурсов организации, контролируемых на основе административной ответственности, в формирование и развитие которых осуществляются вложения с целью получения от человеческих ресурсов будущих экономических выгод;

- обоснованы положения, уточняющие сущность управления человеческими ресурсами, предложена структура функций управления, выделены ос-



новные и производные функции, дано теоретическое обоснование роли и содержания учетной информации в системе управления человеческими ресурсами;

- разработана методика бухгалтерского учета расходов по приобретению и развитию человеческих ресурсов, позволяющая капитализировать эти расходы с использованием синтетического счета «Инвестиции в человеческие ресурсы», даны рекомендации по совершенствованию учета расходов по привлечению персонала на условиях аутстаффинга и аутсорсинга;

- предложены и обоснованы возможные варианты учета и представления информации о человеческих ресурсах в бухгалтерской (финансовой) отчетности исходя из специфических особенностей деятельности организаций и потребностей пользователей информации;

- обобщены подходы к учету человеческих ресурсов как составной части деловой репутации в российском и международном учете, обоснованы методические рекомендации по процедуре тестирования деловой репутации на обесценение с учетом положений международных стандартов, даны рекомендации по раскрытию в бухгалтерской (финансовой) отчетности информации о факторах, повлекших обесценение деловой репутации;

- доказана целесообразность выделения отдельной составляющей «Человеческие ресурсы» в системе сбалансированных показателей деятельности организации, предложены показатели, позволяющие оценить расходы по найму работников, степень их удовлетворенности работой, производственную активность, текучесть, а также развитие (повышение уровня образования, квалификации);

- обоснованы рекомендации о представлении информации о человеческих ресурсах на базе применения системы сбалансированных показателей с отражением этих показателей по разделам «Приобретение», «Содержание и эффективность», «Сохранение», «Развитие» в качестве дополнительной информации, сопутствующей бухгалтерской (финансовой) отчетности либо в нефинансовой отчетности.

**Практическая значимость полученных результатов.** Практическая значимость диссертационного исследования заключается в возможности ис-

пользования его результатов в процессе управления человеческими ресурсами организации, при формировании показателей бухгалтерской (финансовой) и нефинансовой отчетности. Полученные результаты исследования могут быть использованы при разработке отдельных нормативных документов системы нормативного регулирования бухгалтерского учета и отчетности Российской Федерации, а также в преподавании экономических дисциплин.

**Апробация результатов исследования.** Результаты исследования основных положений современной концепции управления человеческими ресурсами, инвестиционного подхода к управлению человеческими ресурсами, моделей оценки человеческих ресурсов, учета инвестиций в человеческие ресурсы доложены на ряде всероссийских, межвузовских и итоговых научно-практических конференций.

Ряд предложений автора нашли свое практическое применение в ОАО «Нижекамскнефтехим», ОАО «Татнефть», ОАО «Северо-Западные магистральные нефтепроводы» АК «Транснефть».

Основные положения диссертационного исследования нашли свое отражение в 14 публикациях автора общим объемом 3,7 п.л., в том числе в четырех статьях изданий, включенных в реестр ВАК РФ.

**Объем и структура работы.** Работа состоит из введения, трех глав, заключения и приложений. Она изложена на 182 страницах текста, включает 29 таблиц, 16 рисунков, а также 43 приложения. Список использованной литературы содержит 136 наименований.

## **ОСНОВНЫЕ РЕЗУЛЬТАТЫ И НАУЧНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ**

**Человеческие ресурсы как экономическая и учетная категория.** Исходным моментом при исследовании человеческих ресурсов как экономической и учетной категории явилось изучение автором теоретических положений, изложенных как зарубежными, так и отечественными экономистами: Т. Шульцем, Г. Беккером, У. Боуэном, Л. Туроу, М. Блаугом, М. Армстронгом, Як Фитц-енцем, Д.

Барнейем, Р. Лайкертом, Д. Каннингом, Э. Фламхольцем, О.Н. Мельниковым, Б.М. Генкиным, С.А. Дятловым, А.И. Добрыниным, Ю.А. Корчагиным, Ю.Д. Одеговым, Т.В. Никоновой, Г.И. Бондаренко, С.В. Шекшней, С.Н. Михайловой и другими. В работе произведена систематизация взглядов зарубежных и отечественных исследователей на содержание категорий «человеческий капитал», «интеллектуальный капитал», «трудовые ресурсы», «человеческие ресурсы».

В результате исследования было выявлено, что понятие «человеческие ресурсы» впервые стало использоваться в теории и практике управления в США с 70-х годов прошлого века. Это было связано с переосмыслением роли и места человека в производственной деятельности в эпоху научно-технического прогресса, для выражения нового взгляда на роль человека в современном производстве.

Обобщая взгляды ученых на экономическую сущность человеческих ресурсов, автор пришел к выводу о том, что эти ресурсы следует рассматривать как составную часть производственных ресурсов организации так же, как и другие ресурсы (материально-технические, природные, интеллектуальные, финансовые). Вместе с тем, человеческие ресурсы являются особым видом производственных ресурсов, их активной частью, которые приобретают наибольшую значимость в современных условиях развития экономики как страны в целом, так и в отдельных предпринимательских структурах. В силу этого человеческие ресурсы нуждаются в осуществлении инвестиций в их формирование, поддержание и развитие.

Проведенное исследование позволило дать авторское определение человеческих ресурсов как экономической категории: «человеческие ресурсы представляют собой составную часть производственных ресурсов организации, контролируемых на основе административной ответственности, в формирование и развитие которых осуществляются вложения с целью получения от них будущих экономических выгод».

Происшедшие в последнее время изменения в мировой экономике потребовали критического переосмысления сущности человеческих ресурсов как учетной категории. В соответствии с современной практикой учета, принятой

большинством как зарубежных, так и российских компаний, инвестиции в человеческие ресурсы рассматриваются скорее как расходы, а не активы, что, не позволяет достаточно объективно оценивать их величину и уровень отдачи на вложенные ресурсы.

В мировой практике значительный вклад в развитие концепции учета человеческих ресурсов внес американский ученый Эрик Фламхольц, который считал, что человеческие ресурсы необходимо учитывать как актив компании. Он выделил три основных критерия признания человеческих ресурсов как актива: потенциальная будущая выгода, наличие прав владения или контроля со стороны хозяйствующего субъекта, измеримость в денежном выражении.

Одним из основных критериев признания человеческих ресурсов в качестве активов компании является их объективная оценка. Активами можно считать только те экономические ресурсы, которые можно оценить в денежном выражении. Следует отметить, что в настоящее время исследованием проблем, связанных с оценкой человеческих ресурсов, занимаются многие экономисты. Однако при оценке человеческих ресурсов возникает ряд проблем, связанных с определением состава затрат, отражаемых по данной статье, а также порядком их списания.

**Оценка стоимости и ценности человеческих ресурсов для целей эффективного управления.** В диссертации проведено исследование методов оценки, предложенных сторонниками концепции Human Resources Accounting (HRA), разработанной в начале 60-х годов прошлого века Институтом социальных исследований Мичиганского университета, а также современной экономической наукой. Рассматривая модели оценки стоимости человеческих ресурсов, автор диссертации выделил из них: модель оценки по первоначальной стоимости; модель цены замещения; модель альтернативных издержек.

В диссертации сделан вывод о том, что наиболее применимым в практике деятельности компаний (в основном из-за его простоты) является метод первоначальной стоимости. В первоначальную стоимость человеческих ресурсов включаются: затраты на поиск работников компаний; затраты, связанные с

наймом работников; затраты на предварительное обучение работников и другие. Важно отметить, что состав этих затрат зависит от конкретного случая, целей, для которых они рассчитываются, и, наконец, доступности данных.

Анализ предлагаемых в экономической литературе и используемых в зарубежных компаниях моделей оценки ценности человеческих ресурсов позволяет выделить из них основные пять: модель оценки ценности каждого работника организации путем определения ожидаемого дохода от его работы как индивида; модель оценки ожидаемого дохода от использования человеческих ресурсов организации в целом; модель неприобретенного гудвилла; модель приведенной текущей стоимости; модель использования множителей в целях подразделения совокупной ценности человеческих ресурсов по категориям.

Каждая модель оценки ценности человеческих ресурсов учетом ее особенностей довольно сложна и может быть подвергнута критике. На сегодняшний момент метод оценки человеческих ресурсов, который был бы широко признан или применялся бы достаточным числом компаний, еще не создан. В диссертации определены критерии выбора той или иной модели для целей управления человеческими ресурсами и выработки оптимальных управленческих решений.

**Роль и содержание учетно-аналитической информации в системе управления человеческими ресурсами.** Преобразование экономики и переход к рыночным механизмам хозяйствования предъявляют новые требования к системе и механизму управления человеческими ресурсами. В связи с этим в диссертации обоснованы положения, уточняющие сущность управления человеческими ресурсами, предложена структура функций управления, выделены основные и производные функции.

По мнению автора диссертации, управление человеческими ресурсами должно быть встроенной частью системы управления организацией в целом, поскольку эффективность системы управления человеческими ресурсами определяется конечным результатом деятельности организации. Целью управления человеческими ресурсами является предоставление информации, необходимой для принятия решений в области управления как для менеджеров по персоналу,

так и для высшего руководства. Процесс управления позволит осуществлять эффективный мониторинг использования человеческих ресурсов.

Для целей управления человеческими ресурсами необходима учетно-аналитическая информация. Учет и анализ представляют собой информационные системы, которые являются одними из основных функций управления человеческими ресурсами.

**Зарубежные концепции учета человеческих ресурсов.** Особое внимание в диссертации уделено исследованию концепций учета человеческих ресурсов (Human Resources Accounting), разработанных американскими учеными Р. Ликертом, Р. Германсоном, Э. Фламхольцем, Александером, Ланди, а также анализу результатов практического применения этих концепций в компаниях R.G. Barry Corporation, Electrotech Corporation, Touche Ross and Company, аудиторской фирме Lester Witte and Company. Суть предлагаемых концепций учета человеческих ресурсов сводится к трем составляющим: идентификации человеческих ресурсов как объекта учета, их оценки и представления соответствующей информации заинтересованным пользователям. В основе этих концепций лежит измерение стоимости человеческих ресурсов не только как совокупности затрат на их приобретение, но определение ценности ресурсов для организации или способности приносить будущую выгоду.

В настоящее время возникает интерес к отражению в учете человеческих ресурсов в профессиональном спорте. Так, например, в зарубежных футбольных клубах затраты на приобретение спортсменов капитализируются и отражаются в составе внеоборотных нематериальных активов. В учетные регистры вносятся записи как «Player, Registrations and Contracts» (регистрация игроков и контракты). Одной из важных проблем учета игроков в футбольном клубе является определение стоимости этих игроков.

В связи с тем, что существует активный рынок профессиональных футбольных игроков, футбольные клубы могут капитализировать вновь приобретенных игроков по цене их приобретения. В связи с тем, что человеческие ресурсы в зарубежных футбольных клубах учитываются в составе нематериальных акти-

вов, они подлежат амортизации, то есть систематическому распределению амортизируемой суммы актива на протяжении срока его полезной службы (в течение срока действия контракта).

В работе сделан вывод о том, что аналогичная методика учета может быть применена в профессиональном спорте в России на основании положений главы 54.1 Трудового кодекса РФ «Особенности регулирования труда спортсменов и тренеров», введенной Федеральным законом от 28.02.08 № 13-ФЗ, где предусматривается заключение со спортсменами срочных трудовых договоров.

**Направления развития учета инвестиций и текущих затрат в человеческие ресурсы в России.** В отечественном бухгалтерском учете инвестиции в человеческие ресурсы не рассматриваются как особый объект учета. Названные инвестиции «растворяются» в общей сумме расходов организации. С целью обобщения информации о расходах организаций в человеческие ресурсы в зависимости от этапов их функционирования в диссертации обоснована целесообразность следующей группировки этих расходов: расходы на приобретение, содержание, развитие, выбытие человеческих ресурсов. В диссертации представлен перечень расходов в человеческие ресурсы в зависимости от принадлежности этих расходов к той или иной группе (табл. 1).

Автор диссертации считает, что исходя из экономического содержания расходы на приобретение и развитие человеческих ресурсов следует капитализировать, а затраты на их содержание и выбытие рассматривать как текущие расходы организации.

Часть затрат на содержание работников должна быть включена в состав расходов, связанных с производством и реализацией, а часть затрат (расходы на социальные выплаты) – в состав прочих расходов организации, не включаемых в себестоимость производимой продукции, выполненных работ, оказанных услуг. Для капитализации расходов на приобретение и развитие работников автором диссертации предложено использование синтетического счета «Инвестиции в человеческие ресурсы».

Таблица 1.

## Расходы на приобретение, содержание, развитие и выбытие человеческих ресурсов организации

Группа расходов	Наименование расходов	Порядок учета
Расходы на приобретение работников (расходы по найму работников)	<p>Расходы на размещение в средствах массовой информации объявлений о найме</p> <p>Расходы на оплату услуг кадровых агентств</p> <p>Расходы на предварительное тестирование</p> <p>Расходы на первоначальное обучение на рабочем месте</p>	Капитализируются
Расходы на содержание работников	<p>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)</p> <p>Стимулирующие выплаты за производственные результаты (премии, надбавки за профессиональное мастерство, высокие достижения в труде и иные подобные показатели)</p> <p>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)</p> <p>Расходы на оплату отпускных, денежные компенсации за неиспользованный отпуск</p> <p>Единовременные вознаграждения (вознаграждения по итогам работы организации за год, за выполнение особо важных производственных заданий, за выслугу лет)</p>	Включаются в состав расходов по обычным видам деятельности
Расходы на содержание работников (расходы социального характера)	<p>Расходы на обязательное и добровольное медицинское страхование, пенсионное страхование и негосударственное пенсионное обеспечение, страхование жизни работников</p> <p>Пособия по временной нетрудоспособности</p> <p>Компенсации при несчастных случаях на производстве и профессиональных заболеваний</p> <p>Расходы по бесплатному предоставлению работникам коммунальных услуг, питания и продуктов (денежная компенсация за непредоставление бесплатного жилья, коммунальных и иных подобных услуг)</p> <p>Расходы по оздоровлению в санаториях, профилакториях, домах отдыха</p> <p>Расходы на лечебно-профилактическое питание</p> <p>Расходы на материальную помощь работникам и их семьям</p> <p>Расходы на охрану труда</p> <p>Расходы на проведение социально-культурных, спортивных мероприятий</p>	Включаются в состав прочих расходов
Расходы на развитие работников	<p>Расходы на подготовку и переподготовку кадров</p> <p>Расходы на профессиональную подготовку, переподготовку и повышение квалификации</p> <p>Расходы по обучению вторым профессиям</p> <p>Расходы по тестированию и проведению тренингов работающих сотрудников</p>	Капитализируются
Расходы на выбытие работников	<p>Единовременные пособия работникам при уходе на пенсию</p> <p>Расходы на выплату негосударственных пенсий</p> <p>Единовременные пособия при увольнении работников</p>	Включаются в состав прочих расходов



Расходы по приобретению работников включают в себя затраты на размещение в средствах массовой информации материалов об имеющихся вакансиях, объявлений о найме, командировочные расходы агентов по подбору кандидатов, на аренду помещений для собеседования и тестирования. В некоторых случаях подбор работников осуществляется при помощи кадровых агентств, которые оказывают услуги по поиску и подбору кадров путем проведения консультаций, тестирования и специализированных тренингов для соискателей рабочих мест.

Расходы по найму работников целесообразно учитывать на отдельном субсчете «Расходы по приобретению работников», открываемом к синтетическому счету «Инвестиции в человеческие ресурсы». Введение этого субсчета позволит обобщить все затраты, связанные с приобретением работников, для оценки эффективности работы кадровых служб организации и дальнейшего принятия решений по списанию названных расходов.

При заключении срочного трудового договора с работником затраты по приобретению могут быть списаны в состав расходов по обычным видам деятельности в течение срока действия трудового договора. В том случае, если эти затраты не дали ожидаемого результата, целесообразно их впоследствии списывать в состав прочих расходов организации.

Рассматривая порядок учета затрат на развитие работников, диссертант пришел к выводу о том, что расходы, связанные с ученическим договором, заключенным с работником, желающим получить профессию (специальность) в организации, целесообразно капитализировать на отдельном субсчете «Расходы на развитие работников» к синтетическому счету «Инвестиции в человеческие ресурсы».

В том случае, если с работником впоследствии будет заключен трудовой договор, то эти затраты можно отнести в состав расходов по обычным видам деятельности равномерно в течение одного года. Если с учеником не заключается трудовой договор, то затраты по выплате стипендии целесообразно учитывать как прочие расходы, не признаваемые для целей налогообложения.

Большое внимание в диссертации уделено проблемам бухгалтерского учета расходов на привлечение стороннего персонала в организацию на условиях

аутстаффинга и аутсорсинга. По мнению автора, возможны различные варианты распределения обязанностей сторон по договору аутстаффинга и установления стоимости услуг.

**Варианты учета инвестиций в человеческие ресурсы и представления информации об инвестициях в бухгалтерской (финансовой) отчетности.**

Исходя из потребностей пользователей информации об инвестициях в человеческие ресурсы автором диссертации предложено несколько вариантов учета:

- инвестиции в человеческие ресурсы по аналогии с инвестициями во внеоборотные активы капитализировать, а сами ресурсы учитывать как актив организации. Поскольку предполагается длительный срок использования ресурсов и получения по ним доходов, инвестиции в человеческие ресурсы подлежат списанию на расходы по обычным видам деятельности равномерно в течение определенного периода через амортизационные отчисления. Этот период устанавливается исходя из ожидаемого срока, в течение которого организация может получать экономические выгоды (доход) от использования человеческих ресурсов. Амортизация рассматривается как процесс списания расходов, понесенных в данном отчетном периоде, на ряд следующих периодов. Такой вариант учета и отражения в отчетности человеческих ресурсов может быть вполне применим в профессиональном спорте и модельном бизнесе;

- инвестиции в человеческие ресурсы (расходы по найму, повышению квалификации, подготовке, переподготовке и т.д.) не капитализировать, а отражать как расходы текущего периода. Эти расходы целесообразно показывать в аналитическом учете отдельно от других текущих затрат и раскрывать в пояснениях к финансовой отчетности. Такой вариант учета человеческих ресурсов может быть применен в организациях, где в составе затрат на производство затраты в человеческие ресурсы незначительны;

- инвестиции в человеческие ресурсы подразделить на следующие группы: расходы на приобретение, содержание, развитие, выбытие работников. Расходы на приобретение и развитие капитализировать, а расходы на содержание и выбытие отражать как текущие расходы организации. Предлагаемая методика

учета позволит выделить из состава текущих затрат те расходы, которые в современных условиях деятельности организаций приобретают особую значимость. Капитализация затрат на приобретение и развитие человеческих ресурсов даст возможность обобщения данных, на основании которых можно производить оценку эффективности работы кадровых служб и учебных центров организации;

- человеческие ресурсы учитывать как составную часть деловой репутации организации.

Таким образом, в бухгалтерской (финансовой) отчетности информация об инвестициях в человеческие ресурсы может быть представлена следующим образом:

- непосредственное отражение в балансе по балансовой статье «Инвестиции в человеческие ресурсы»;

- отражение в Отчете о прибылях и убытках в составе расходов по обычным видам деятельности и раскрытие информации о человеческих ресурсах как составной части текущих расходов организации в пояснениях к финансовой отчетности.

- отражение в балансе по балансовой статье «Деловая репутация» и раскрытие информации о человеческих ресурсах как составной части деловой репутации организации в пояснениях к финансовой отчетности.

**Человеческие ресурсы как составная часть деловой репутации организации.** На основании всестороннего изучения экономической сущности как приобретенной, так и внутренне созданной деловой репутации, автор диссертации делает вывод о том, что к числу отдельных компонентов деловой репутации относятся человеческие ресурсы.

Критический анализ методов оценки внутренне созданной деловой репутации, предлагаемых в экономической литературе, показал, что наиболее приемлемым методом оценки является ее оценка исходя из объема рыночной капитализации и величины чистых активов организации. В работе приведена методика оценки внутренне созданной деловой репутации организации, а также

распределения ее по составным компонентам, что позволяет определить степень влияния человеческих ресурсов на показатель деловой репутации.

Автор диссертации придерживается точки зрения профессора А.Н. Хорина по вопросу представления информации о внутренне созданной деловой репутации в балансе корпоративного капитала. В развитие этой теории в работе предложена структура баланса, в котором в составе физического капитала получила отражение внутренне созданная деловая репутация по основным компонентам (финансовому, рыночному, корпоративному, социальному), а в составе финансового капитала представлен интеллектуальный капитал по компонентам, представляющим человеческий, структурный, клиентский капитал.

В диссертации обоснованы методические рекомендации по процедуре тестирования деловой репутации на предмет ее обесценения. Этапы тестирования 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.

Большое внимание в диссертации уделяется выявлению факторов, которые привели к обесценению деловой репутации и подлежат раскрытию в отчетности. Такими факторами могут быть: понижение уровня квалификации кадров, отсутствие умений, навыков и опыта персонала, отсутствие прогрессивной организации труда, системы мотивации персонала и другие.

**Человеческие ресурсы в системе сбалансированных показателей деятельности организации.** Система сбалансированных показателей деятельности организаций (ССП), разработанная Р. Капланом и Д. Нортон, и состоящая из четырех составляющих, не охватывает весь спектр отношений для развития бизнеса. По мнению автора диссертации, человеческие ресурсы оказывают значительное влияние на материальные активы и на способность компании к раз-

вitiю, в связи с чем ССП необходимо дополнить пятой составляющей - человеческие ресурсы (рис.2).

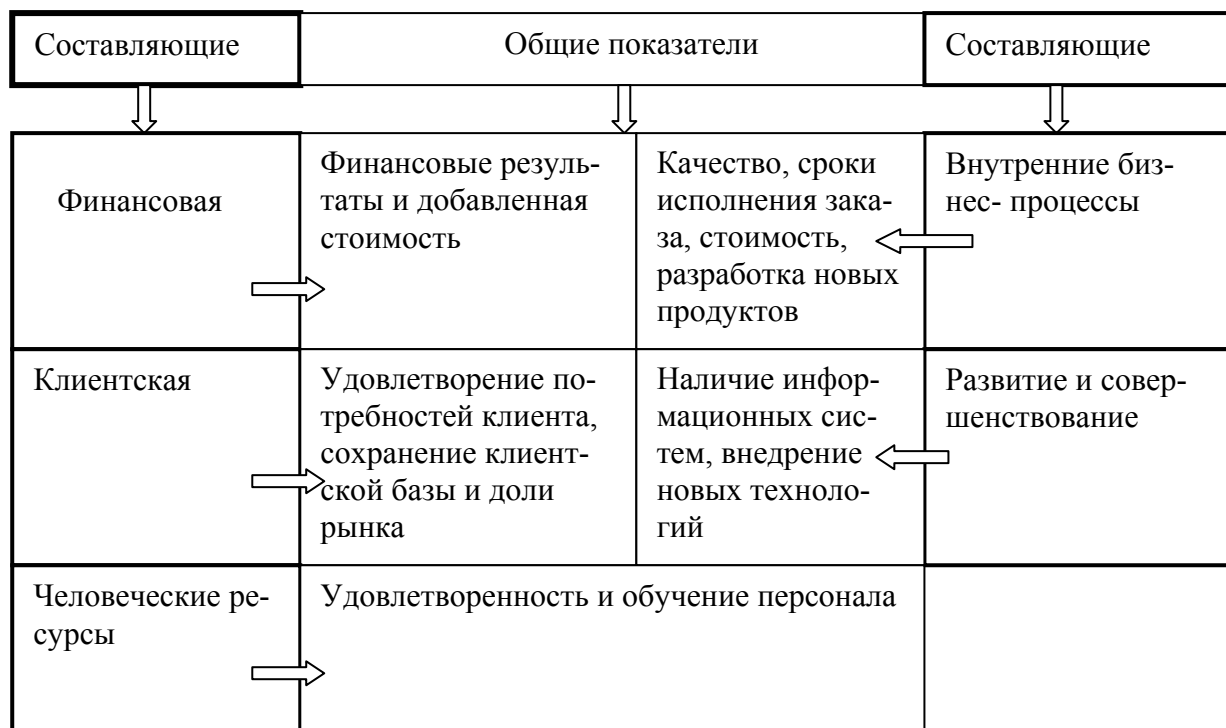


Рис. 2. Основные составляющие сбалансированной системы показателей

Показатели составляющей «Человеческие ресурсы», по мнению автора диссертации, должны быть представлены по разделам «Приобретение», «Содержание и эффективность», «Сохранение», «Развитие» (табл. 2). Методика применения предлагаемой системы показателей апробирована диссертантом в ОАО «Нижекамснефтехим» по данным 2001-2007 годов.

**Перспективы повышения информативности о человеческих ресурсах в финансовой и нефинансовой отчетности организации.** Анализ действующих правил бухгалтерского учета, определяющих состав и содержание бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также пояснений к ней показал, что информация, представленная и раскрываемая в отчетности, не дает достаточно полного представления о человеческих ресурсах организации. Российская финансовая и нефинансовая отчетность не содержит показателей, тем или иным образом связанных с человеческими ресурсами, которые необходимы для пользователей.

Предлагаемые показатели составляющей «Человеческие ресурсы» в ССП организации

Показатель	Методика формирования информации
<b>Приобретение</b>	
Расходы по найму работников	Общая сумма расходов, связанных с наймом работников (расходы на объявления, тестирование, собеседование и т.п.)
Число вновь принятых сотрудников	Сведения о вновь принятых работниках
<b>Содержание и эффективность</b>	
Степень удовлетворенности работников	Опросы, оцениваемые в бальной системе
Средняя заработная плата сотрудников	Отношение общего фонда оплаты труда к среднесписочному числу работников
Показатель эффективности работника	Отношение объема выпуска продукции на одного работающего
<b>Сохранение</b>	
Показатели сохранения кадровой базы	Коэффициент текучести кадров Коэффициент замещения
<b>Развитие</b>	
Образовательный уровень сотрудников	Отношение числа сотрудников, имеющих высшее образование, к общему числу работников
Показатель переобучения персонала	Отношение числа сотрудников, прошедших переобучение, к общему числу работников
Показатель расходов на обучение на одного сотрудника, прошедшего обучение	Отношение суммы расходов на обучение к числу сотрудников, прошедших обучение
Показатель расходов на обучение на одного сотрудника	Отношение суммы расходов на обучение к общему числу сотрудников

Эту проблему можно решить, если прибегнуть к представлению дополнительной информации, сопутствующей финансовой отчетности. Сведения о человеческих ресурсах организации можно представлять также в нефинансовой отчетности, которая может быть отдельным видом отчета. В диссертации разработаны принципы представления нефинансовой отчетности. По мнению автора, нефинансовую отчетность целесообразно составлять на базе применения сбалансированной системы показателей «Человеческие ресурсы» с отражением этих показателей по разделам «Приобретение», «Содержание и эффективность», «Сохранение», «Развитие».

Внедрение в практику разработанных в диссертации методологических положений обеспечит принятие научно-обоснованных решений в процессе управления человеческими ресурсами организации.

## **СПИСОК ОПУБЛИКОВАННЫХ РАБОТ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ**

### *Публикации в изданиях, рекомендованных ВАК РФ*

1. *Куликов А.А.* Инвестиции в человеческие ресурсы как объект бухгалтерского учета / А.А. Куликов // Бухгалтерский учет. – 2008. - № 6. - с. 76-79. - 0,4 печ. л.
2. *Куликов А.А.* Деловая репутация по МСФО: тестирование на обесценение / А.А. Куликов // Бухгалтерский учет. – 2007. - № 19. - с. 60-65. - 0,5 печ. л.
3. *Куликов А.А.* Человеческие ресурсы как учетная категория / А.А. Куликов // Сибирская финансовая школа. – 2007. - № 1. - с. 64-67. - 0,3 печ. л.
4. *Куликов А.А.* Перспективы повышения информативности о человеческих ресурсах в отчетности корпораций/ А.А. Куликов // Экономический вестник Республики Татарстан. – 2008. - № 3. – с. 47-50. – 0,2 печ. л.

### *Публикации в других изданиях*

5. *Куликов А.А.* Учет инвестиций в человеческий капитал./ А.А, Куликов // Социально-экономические проблемы становления и развития рыночной экономики. Тезисы докладов итоговой научно-практической конференции. КГФЭИ. – 2004. - с. 239-240. - 0,1 печ. л.
6. *Куликов А.А.* Креативный учет: экономическая сущность и факторы его развития / А.А. Куликов // Молодежь и экономическая наука. Статьи и тезисы докладов межвузовской научной конференции молодых ученых и студентов. КГФЭИ. – 2002. - с. 109-111. - 0,1 печ. л.
7. *Куликов А.А.* Модели оценки человеческих ресурсов / А.А. Куликов // Реструктуризация промышленных предприятий. Сборник материалов Всероссийской научно-практической конференции. КГФЭИ. – 2005. - с. 159-161. - 0,1 печ. л.
8. *Куликов А.А.* Национальные особенности управления человеческими ресурсами / А.А. Куликов // Проблемы экономики и управления. – 2006. - № 1(12). - с. 25-27. - 0,3 печ. л.

9. *Куликов А.А.* Современная концепция управления человеческими ресурсами / А.А. Куликов // Новые ценности современной России. Сборник материалов Всероссийской научно-практической конференции студентов и аспирантов. Казань, изд-во «Таглитмат» ИЭУП. – 2006. – с. 142-144. - 0,2 печ. л.

10. *Куликов А.А.* Концепция учета человеческих ресурсов / А.А. Куликов // Ученые записки: сборник научных трудов. Казань: изд-во КГФЭИ. – 2006. - с. 326-330. - 0,3 печ. л.

11. *Куликов А.А.* Инвестиционный подход к управлению человеческими ресурсами / А.А. Куликов // Проблемы и перспективы развития экономического и управленческого потенциала России в XXI веке: Сборник материалов IV Всероссийской научно-практической конференции. Пенза: ПГПУ им. В.Г. Белинского. – 2006. - с. 181-183. - 0,1 печ. л.

12. *Куликов А.А.* Инвестиции в развитие персонала в системе сбалансированных показателей / А.А. Куликов // Социально-экономические и технические системы: исследование, проектирование, организация. – Набережные Челны: Интернет-издание Камской государственной инженерно-экономической академии – <http://kampi.ru/sets> - 2006. - № 5. - 0,2 печ. л.

13. *Куликов А.А.* Деловая репутация: международный и российский стандарты / А.А. Куликов // Международный бухгалтерский учет. – 2007. - № 5. - с. 25-30. - 0,4 печ. л.

14. *Куликов А.А.* Человеческие ресурсы в системе сбалансированных показателей деятельности организаций // Вестник КГФЭИ. – 2008. - № 1(10). - с. 26-33. - 0,5 печ. л.