

Вестник Евразийской науки / The Eurasian Scientific Journal <https://esj.today>

2018, №2, Том 10 / 2018, No 2, Vol 10 <https://esj.today/issue-2-2018.html>

URL статьи: <https://esj.today/PDF/47ECVN218.pdf>

Статья поступила в редакцию 10.04.2018; опубликована 04.06.2018

Ссылка для цитирования этой статьи:

Рунов А.А. Человеческие ресурсы – как основа производства. Вопросы, связанные с принятием к учёту человеческого капитала // Вестник Евразийской науки, 2018 №2, <https://esj.today/PDF/47ECVN218.pdf> (доступ свободный). Загл. с экрана. Яз. рус., англ.

For citation:

Runov A.A. (2018). Human resources as the basis of production. Issues related to the adoption of accounting for human capital. *The Eurasian Scientific Journal*, [online] 2(10). Available at: <https://esj.today/PDF/47ECVN218.pdf> (in Russian)

УДК 338.22

ГРНТИ 06.81.65

Рунов Артём Алексеевич

ООО «РН-Учет», Самара, Россия

ФГБОУ ВО «Самарский государственный экономический университет», Самара, Россия

Главный специалист по корпоративной культуре и внутренним коммуникациям

E-mail: RunovAA@rn-uchet.rosneft.ru

Человеческие ресурсы – как основа производства. Вопросы, связанные с принятием к учёту человеческого капитала

Аннотация. Экономическая парадигма развития экономики России предполагает переход от сырьевой модели к инновационной. Смена вектора экономического развития в первую очередь опирается на сегмент национальной экономики, который в первую очередь не подвержен обесценению несмотря на негативные внешние макро и внутренние микро экономические факторы. Во-вторых, этот вектор всё больше проявился за последние десятилетия, когда ключевым ресурсом и авангардом развития экономики стал человеческий капитал.

Автор рассматривает потенциал человеческого ресурса для нынешней, инновационной экономики, так же локомотивом развития, каким была промышленность в XX веке и сельское хозяйство до индустриальной революции.

Произошедший в стране и мире симбиоз экономических и социальных политик выделяют ключевую роль государства, как основного заказчика, регулятора и потребителя результатов человеческого труда.

Меры государственного вмешательства, которые формируют человеческий капитал в первую очередь рассматриваются с точки зрения социальной политики. Это несколько расширяет традиционную проблематику, так как на наших глазах происходит не просто перемена мест социальной и экономических основ государственной политики России, а превращение человеческого ресурса в новый стержень экономической безопасности страны.

В свою очередь, нельзя оправдывать безразличие и неравномерность доступа к социальным благам страны, острым социальным и экономическим проблемам нуждаемости переориентацией на перспективу.

В статье рассмотрены методы оценки человеческого капитала, а также приоритета социального развития человека в экономике страны, которые становятся новым, концептуальным и практически интегрированным направлением развития России, так как это даёт возможность каждому гражданину внести личный вклад в своё благосостояние и экономический рост государства.

Ключевые слова: человеческие активы; бухгалтерский учёт; признание активов; МСФО; учёт затрат на персонал

Переход экономики России на рыночные отношения в корне изменил методы хозяйствования, в том числе те подходы, которые определяли решение экономических и социальных проблем, связанных с человеческими ресурсами, которые с материальными, не материальными и финансовыми ресурсами составляют основу производства.

Во всём мире рост затрат на человеческие ресурсы обусловлен максимальной экономической отдачей от инвестирования в человека, что не только является способом защиты капитала работодателя, но и является драйвом роста национальной экономики. Хорошим примером является показатель инвестирования в рабочую силу, когда компания тратит на развитие компании, при этом вкладывая в работника. В США, по сравнению с Россией, этот показатель выше более чем в 6 раз [3].

Руководство организаций в процессе менеджмента и управления ресурсами организации, в том числе – человеческими, безусловно рассматривает инвестиции в рабочую силу исходя из их экономической целесообразности, что влияет на размер, использование и развитие человеческого потенциала организации.

Поэтому, не прямые затраты на персонал, такие, например, как затраты на мотивацию, обучение, развитие в современной учётной практике принимаются и отражаются в бухгалтерском учёте как расходы организации, хотя могут рассматриваться как один из основных и наиболее капиталоемких активов организации. Данная ситуация приводит к искажению показателей отчётности и не даёт в конечном итоге стейкхолдерам (англ. Stakeholder – физическое или юридическое лицо, прямо или косвенно заинтересованное в финансовых или других результатах деятельности компании)¹ актуальной информации о финансово-экономическом состоянии предприятия.

Впервые об этой проблеме заговорили западные коллеги. Ситуация, когда показатели отчётности на раскрывают данные инвестиций в человечески капитал, нашла своё отражение в работах западных экономистов М. Мэлоуна и его коллеги Л. Эдвинссона, которые более 20 лет назад писали, что в бухгалтерском учёте не находят «отражения инвестиции в человеческий капитал» [10].

Дж. Каннинг, профессор Стэнфордского университета, в 1929 году рассматривал активы с точки зрения дальнейших экономических выгод от их использования как «любую будущую услугу, которая гарантирует доход» [5].

Х. Андерсон и Б. Нидлз рассматривают активы, как «потенциальные доходы, приобретенных или поступивших на предприятие в результате ранее проведенных операций»².

¹ Сайт Discovered. URL: <http://discovered.com.ua/glossary/stejkxolder/> (дата обращения 15.04.2018).

² Сайт Transfer.markt. URL: <https://www.transfermarkt.com/cristiano-ronaldo/profil/spieler/8198/> (дата обращения 15.04.2018).

Стоит отметить, что западные авторы в принципе рассматривают и анализируют активы организации с точки зрения получения от них прибыли, что является правильным и корректным. Капиталистический уклад, который доказывает своё экономическое, социальное превосходство в первую очередь расценивает любые инвестиции как возможность в будущем извлечь экономические выгоды для организации. При этом, не имеет значения, что это будут за активы – здания, станки, земля, оборудование или работники организации. Особенно этот вопрос стоит актуально сейчас, когда по сути основной производительной силой организации, особенно конкурирующей в высокотехнологичных и наукоёмких областях, является персонал, который и является и основным активом, и единственным источником формирования прибыли.

Признание человеческого капитала в качестве нематериального актива на протяжении всего времени вызывало споры между многими специалистами [5], оценим его фактическое соответствие основным характеристикам активов.

Международный стандарт финансовой отчётности (IAS) 38 «Нематериальные активы» выделяет основные признаки, на основании которых активы организации принимаются к учёту:

- актив вероятно позволит извлекать экономические выгоды в будущем;
- актив контролируется организацией;
- актив связан с финансово-хозяйственной деятельностью организации и иными событиями, произошедшими в прошлых периодах³.

При этом, согласно МСФО, под будущими экономическими выгодами, заключёнными в активе, рассматривается потенциал, который на прямую или косвенно входит в обращение денежных средств компании. Организация получит выгоды от использования активов, если:

- данный актив используется в сочетании с другими активами или отдельно при ведении хозяйственной деятельности субъекта;
- актив можно перераспределить среди собственников организации;
- актив может быть обменян на иные материальные блага, в том числе другие активы;
- посредством актива могут быть погашены иные обязательства.

Основатель теории учета человеческих ресурсов (human resources accounting – HRA), Э. Фламхольц отмечал три основных критерия, позволяющих учитывать человеческие ресурсы как актива:

- данный актив возможно изменить в денежном эквиваленте;
- актив подконтролен со стороны собственника бизнеса;
- актив способен принести потенциальную выгоду.

Но данный подход имеет не однозначное отношение к нему в первую очередь экономистов, т. к. возникает сложность с доказательством экономических выгод в будущем, от использования актива. С точки зрения бухгалтерского учёта – необходимо обоснованное и документальное подтверждение выгод от использования актива, а в данном случае – человеческого ресурса.

³ Официальный сайт Минфина РФ URL: <https://www.minfin.ru/common/upload/library/2015/02/main/ias38.pdf> (дата обращения 15.04.2018).

С точки зрения воспроизводства, если рассматривать производство товара, работы или услуги массового потребления, то скажем работники низкой квалификации, занятые на отверточной сборке, скорее не могут быть признаны активом организации. Компания скорее всего не получит никакого экономического эффекта от обмена данного актива, вряд ли сможет быть признан данный актив в зачёт погашения обязательства. Данный ресурс не может быть распределен между собственниками бизнеса.

Но, если рассмотреть бизнес не только, как процесс производства, но и создания прибыли, то, например, высококлассный профессиональный спортсмен – является активом в истинном его понимании. Он может быть продан, обменян, сдан в аренду. Он приносит прибыль организации не только игрой, но и создаёт вокруг себя дополнительные источники прибыли (реклама, теле права, одежда с символикой футболиста и клуба).

Хорошим примером актива с точки зрения человеческого ресурса является футболист “Реала” Криштиану Роналду, который был куплен “Манчестер Юнайтед” у Лиссабонского “Спортинга” в сезоне 2002/2003 за 19 млн евро, а в 2009 году был продан в “Реал” за баснословные 94 млн евро. Таким образом, трансферная стоимость спортсмена выросла за отчётный промежуток более чем в 6,5 раз. [7].

Спортивные клубы покупают права на игроков, продают их и зарабатывают на разнице между этими трансферами. На примере выше видно, что профессиональный спорт, наука, модельный бизнес, адвокатура – это виды деятельности, где человек играет доминирующую роль в деятельности субъекта, являясь производной единицей прибыли. Организации в этих областях деятельности на прямую заинтересованы в значительных вложениях, преумножении и защите человеческих активов.

Но при этом, менеджмент не может быть уверен в получении будущих экономических выгод от инвестиций в человеческий ресурс, т. к., данные инвестиции весьма рискованны. И в профессиональном спорте, и в бизнесе, т. к. человек, являющийся активом, может получить травму/увечье и перестать приносить прибыль компании. Безусловно, работник может и уволиться, сменить место работы или род деятельности, но договора с высококвалифицированными специалистами в этом случае составляются так, чтобы минимизировать данные риски.

Это подтверждается специфичным характером трудовых договоров в профессиональных спортивных клубах. По условиям некоторых, например, игрок не может покинуть спортивный клуб, играть против своей бывшей команды, играть за иную команду без разрешения клуба. По сути, актив полностью находится под контролем субъекта.

Но при этом, стоит отметить, что в большинстве своём взаимоотношения работника и работодателя носят стабильный характер.

Тезис, что с точки зрения принятия актива, организация должна обладать правами на будущие выгоды, подтверждаются в работах М. Ван Бред и Э. Хендриксена, где они указывают, что «если оценка определена ориентировочно, это не означает, что объект не следует считать активом» [8].

Человеческий ресурс может быть активом компании, являясь фактором успеха и источником получения прибыли. С точки зрения вероятного получения дохода, при рекрутинге персонала, его оценке, в первую очередь нужно объективно измерять тот экономический потенциал, который заложен в работнике и какие потенциальные экономические блага получит организация при его найме.

Но самая главная характеристика актива – контроль над ним со стороны собственников бизнеса. В первую очередь под контролем мы понимаем способность организации ограничить

права третьих лиц на пользование выгод, которые создаёт актив и конечно – организация должна сама получать прибыль от используемого актива. Вопрос притязаний третьих лиц лежит уже в юридическом праве и не рассматривается в рамках данной статьи.

С точки зрения отечественных экономистов, концепция учета человеческих ресурсов – в корне ошибочна. Как мы уже отмечали ранее, существующие риски, что, если мы рассматриваем под активом в первую очередь работника, превалируют над возможными выгодами. Фактически, организация не может иметь право собственности на человека. Можно иметь право собственности на продукт, который этот человек изготавливает, создаёт, но человеческий ресурс, оцениваемый по затратам на его рекрутинг, переобучение, обучение путём измерения количества экономически выгод, создаваемых индивидуумом, не могут относиться к активам компании в связи с тем, что по сути, «люди свободны, и над этими ресурсами не существует контроля» [7].

Однако с точки зрения международного права, право собственности не является определяющим. С точки зрения Дж. Каннинга «основной критерий определения актива носит экономический характер, чем юридический» [9]. Поэтому большая часть активов в западной экономике находятся под контролем в первую очередь на основании получения прибыли, а не на основании юридического права.

В связи с этим, имущество, которое предприятие получает в финансовую аренду на праве использования и владения, может отражаться в активе арендатора несмотря на то, что де-факто арендатор не имеет на актив имущественных прав. Поэтому понятие юридического контроля ресурса, несколько уже, нежели экономический термин. По сути, организация может контролировать экономически и не принадлежащий ей на праве собственности актив, на примере, который был рассмотрен выше. В связи с этим в экономике рассматривается возможность применения термина «субстанциональной собственности», под которым подразумевается, что менеджмент организации реально распоряжается, пользуется и владеет активом.

Данный подход закреплён в МСФО 17 «Аренда». Международный стандарт рассматривает имущество, которое организация получила на условиях финансового лизинга на балансе арендатора. Это связано с тем, у арендатора появляются экономические выгоды от использования актива на протяжении большей части срока использования. При этом, обязательно, обязательства по выплате арендных платежей должны находить своё отражение в балансе арендатора, иначе велик риск занижения уровня обязательств и экономических ресурсов арендатора в случае, если финансовый лизинг не отражен в бухгалтерском балансе⁴.

Поэтому, в связи с тем, что компания не может полностью получить право владения человеческими ресурсами, нельзя провести аналогии между контролем над активами, который имеет лизингополучатель по процессам, связанным с финансовой арендой и контролем за человеческими ресурсами как утверждал Э. Фламхольц.

На основании чего можно сделать вывод, что необходим более широкий спектр процессов, позволяющих осуществлять контроль над ресурсами. Ответственность работника перед организацией является одним из направления административного ресурса, который отмечал Ю. Идзири. По его словам, «контроль подразумевает административную ответственность» [6].

А поскольку в данном случае – человеческий, должен иметь стоимостную оценку и строго соответствовать виду бухгалтерской отчётности. Это накладывает дополнительные

⁴ Официальный сайт Минфина РФ URL: <https://www.minfin.ru/common/upload/library/2016/02/main/IAS17.pdf> (дата обращения 15.04.2018).

издержки на организацию, т. к. возникает необходимость разработки системы, которая позволит капитализировать затраты, понесённые на человеческие ресурсы, отражать их как активы организации и в дальнейшем амортизировать данные затраты [4].

Отечественные практики видят необходимость объективной денежной оценки и принадлежности к субъекту обуславливает необходимость отнесения работников предприятия к «ресурсам, подлежащим бухгалтерскому учету, но не имеющим стоимости и не считающимися собственностью предприятия)».

Вопросами оценки человеческих ресурсов сейчас занимаются многие отечественные и зарубежные экономисты. Сложность оценки заключена в том, что возникают сложности с определением порядком списания и определения состава затрат в связи с произошедшими в последнее время изменениями в макроэкономической ситуации в мире. Стоит отметить, что данный вопрос требует приоритетной проработки в связи с тем, что за последние 10 лет стоимость нематериальных активов более чем 55 тысяч компаний из 120 стран мира перевалила за 11 трлн долларов⁵.

Сложность оценки создаёт тот факт, что персонал не является нематериальным активом с точки зрения МСФО 38 «Нематериальные активы. Менеджмент не сможет определить точные критерии экономических выгод, например, от повышения квалификации, хотя данный стандарт отмечает, что организация может идентифицировать дополнительные навыки работников, которые будут вести к экономическим выгодам в будущем [4].

В дальнейшем у организации возникают сложности с равным распределением стоимости актива на протяжении срока его полезного использования. Определение срока полезного использования человеческого капитала не позволяет в полной мере осуществлять амортизацию актива.

Предложенный отечественными экономистами способ отражения человеческих ресурсов в составе НМА в размере полной стоимости, а амортизацию рассчитывать исходя из заработной платы работников, включая в себя выплаты на социальное страхование требует доработки [2]. Потому что, если рассматривать заработанную плату как норматив амортизации, а она согласовывается при заключении трудового договора, то это изменяемый норматив.

На наш взгляд, интересным направлением развития оценки человеческих ресурсов организации является отражение в отчётности этих затрат как составной части деловой репутации организации.

Деловая репутация как учетная категория образуется при слиянии организаций. При слиянии или поглощении у компании продавца могут быть активы, которые не могут быть признаны или инфицированы. По сути, гудвилл, это выплата, которую проводит компания – покупателем в ожидании будущих экономических выгод.

Приобретая производство, компания платит не только за материальные активы, отраженные на балансе организации, такие как здания, земля или станки, но и за квалифицированный и обученный персонал организации, который способен не только эффективно работать, но и увеличивать прибыль приобретенной организации.

Будущие экономические выгоды могут быть получены из эффекта синергии между идентифицируемыми приобретенными активами и человеческими ресурсами, за которые покупатель готов заплатить при приобретении организации.

⁵ Энциклопедия маркетинга. Обзор стоимости мировых нематериальных активов. URL: https://www.marketing.spb.ru/mr/business/Global_Intangible_Financial_Tracker.htm/ (дата обращения 15.04.2018).

Синергия между приобретенными активами и человеческим капиталом может быть выше, нежели при слиянии двух материальных активов, поэтому покупатель и готов платить за будущую экономическую выгоду.

ЛИТЕРАТУРА

1. Гетьман В.Г. Всемирный форум бухгалтеров // Бухгалтерский учет. 2003. Март, № 5, СПС «Гарант».
2. Добрынин А.И., Дятлов С.А., Цыренова Е.Д. Человеческий капитал в транзитивной экономике. – М.: Наука, 2002. – 309 с.
3. Курицкий А. Общие тенденции развития занятости и изменения характера труда в условиях перехода к информационному обществу // Персонал МИКС. СПб., 2001. № 4, с. 16-18.
4. Куттер М.И. Бухгалтерский учет: основы теории: Учеб. пособие. М.: Экспертное бюро М, 1997. – 496 с.
5. Куликов А.А. Учет и отчетность в системе управления человеческими ресурсами организации: дис. ... канд. экон. наук. – Казань, 2008. – 243 с.
6. Мэтьюс М.Р., Перера М.Х.Б. Теория бухгалтерского учета: Учебник: Пер. с англ.; Под ред. Я.В. Соколова, И.А. Смирновой. М.: Аудит; ЮНИТИ, 1999. – 663 с.
7. Нидлз Б., Андерсон Х., Кондуэлл Д. Принципы бухгалтерского учета: Пер. с англ.; Под ред. Я.В. Соколова. М.: Финансы и статистика, 1993. – 496 с.
8. Хендриксен Э.С., Ван Бреда М.Ф. Теория бухгалтерского учета: Пер. с англ.; Под ред. Я.В. Соколова. М.: Финансы и статистика, 1997. – 576 с.
9. Canning J.V. The Economics of Accountancy. N.Y.: Ronald Press, 1929.
10. Edvinsson L., Malone M.S. Intellectual Capital: Realizing Your Companys True Value by Finding Its Hidden Brainpower. N.Y., 1997.

Runov Artem Alekseevich

Samara state university of economics, Samara, Russia
E-mail: RunovAA@rn-uchet.rosneft.ru

Human resources as the basis of production. Issues related to the adoption of accounting for human capital

Abstract. The economic paradigm of development of the Russian economy involves the transition from the raw material model to innovation. The change in the vector of economic development is primarily based on the segment of the national economy, which is primarily not subject to impairment, despite the negative external macro and internal micro economic factors. Secondly, this vector has become more and more evident in recent decades, when human capital has become the key resource and vanguard of economic development.

The potential of the human resource became for the current, innovative economy, the same engine of development, what was the industry in the XX century and agriculture before the industrial revolution.

The symbiosis of economic and social policies in the country and the world highlights the key role of the state as the main customer, regulator and consumer of the results of human labor.

Measures of state intervention that form the human capital are primarily considered from the point of view of social policy. This somewhat expands the traditional problems, as we see not just a change in the places of social and economic foundations of Russian state policy, but the transformation of human resources into a new core of the country's economic security.

In turn, indifference and unequal access to the social benefits of the country, acute social and economic problems of need cannot be justified by reorientation to the future.

Recognition and understanding of human capital, as well as the priority of human social development in the country's economy becomes a new, conceptual and practically integrated direction of Russia's development, as it enables each citizen to make a personal contribution to their welfare and economic growth of the state.

Keywords: human assets; accounting; recognition of assets; IFRS; accounting for personnel costs