

ПРОБЛЕМЫ УЧЕТА ЗАТРАТ НА ПОДБОР ПЕРСОНАЛА И ПЕРЕПОДГОТОВКУ КАДРОВ

Грызунова Елена Васильевна,
студентка 3 курса экономического факультета
gryzunowa.alena@yandex.ru

Шибилева Ольга Викторовна,
к.э.н., доцент кафедры бухгалтерского учета и аудита
Мордовский государственный университет имени Н. П. Огар`ва, г. Саранск
o.shibileva@yandex.ru

В статье рассматриваются проблемы учета затрат, которые возникают при подборе кадров и переподготовке персонала. Охарактеризована действующая отечественная и зарубежная практика учета для целей бухгалтерского и налогового учета затрат на человеческие ресурсы, в том числе отнесения их к нематериальным активам.

Ключевые слова: затраты на повышение квалификации, затраты по подбору кадров, нематериальные активы, персонал, учет затрат, человеческие ресурсы

Осознание того, что в центре развития общества и экономики находится человек, формирует новый взгляд на человеческие ресурсы. Именно они играют важную роль в производственном процессе, от них зависит, насколько эффективно используются средства производства и успешна экономика государства.

Для этого на предприятии необходимо продумать кадровую политику организации и процесс переподготовки персонала, что позволит интегрировать всю работу с персоналом в единую систему для эффективности все хозяйственной деятельности предприятия, т.е. на увеличение производительности труда.

Квалифицированный сотрудник, осуществляющий свои обязанности с высокопрофессиональной грамотностью, является своего рода ценностью в любой сфере деятельности и обеспечивает эффективное развитие организации.

Поэтому работодатели стараются не уменьшать затраты по подбору кадров, а также на дополнительное обучение кадров, курсы повышения квалификации. Главная цель деятельности предприятий – это покрытие издержек и получение прибыли. Если рассматривать человеческие ресурсы в качестве экономической категории, то здесь должен действовать тот же самый принцип, т.е. все затраты, связанные с наймом сотрудника, его подготовкой и переподготовкой, в обязательном порядке должны окупаться и в конечном счете приносить прибыль.

Рассматривая вопрос по *подбору кадров* необходимо учитывать возникающие затраты для целей бухгалтерского и налогового учета. Можно охарактеризовать такие расходы по двум основным направлениям: самостоятельный

подбор кадров; подбор новых специалистов через профессиональное кадровое агентство.

Для целей налогообложения прибыли, расходы по подбору кадров учитываются в составе прочих затрат, связанных с производством и реализацией (подпункт 8 пункта 1 статьи 264 «Прочие расходы, связанные с производством и (или) реализацией» НК РФ).

Если предприятия будут осуществлять *самостоятельный подбор кадров*, то в состав затратной части предусматриваются расходы:

– по размещению рекламного материала в средствах массовой информации;

– на объявления о наборе кадров организация, где указывает информацию об имеющихся вакансиях (должность, оклад, профиль деятельности организации), а также излагается требования, предъявляемые к кандидатам, учитывая, что в средствах информации было помещено объявление о трудоустройстве, а не рекламный материал.

Если предприятие будет осуществлять через *кадровое агентство* при подборе кадров, предполагается заключить договор на оказание услуг.

В пункте договора (с точки зрения налогообложения) будет иметь особое значение, в какой момент можно будет принять расходы по подбору кадров для целей налогообложения прибыли. Договор считается исполненным, а обязательства кадрового агентства выполненными, если работодатель принял на работу претендента и назначил срок его выхода на рабочее место. Фирма в договоре с кадровым агентством может указать и такой вариант исполнения договора: подтверждение профессионализма кандидата после прохождения испытательного срока.

Действующим законодательством по налогам и сборам (главой 25 «Налог на прибыль организаций» НК РФ) в налоговом учете, утверждено отражение затрат при выборе налогоплательщиком метода учета доходов и расходов.

Если налогоплательщик применяет метод начисления, то моменты отражения затрат по подбору кадров в налоговом и в бухгалтерском учете будут совпадать. Если же налогоплательщик в целях налогообложения прибыли использует кассовый метод определения доходов и расходов, то затраты по подбору кадров будут отражены в налоговом учете только в момент их фактической оплаты.

В целях бухгалтерского учета затраты налогоплательщика, связанные с поиском сотрудников, будут отнесены к управленческим расходам. Производственные предприятия отразят такие расходы на счете 26 «Общехозяйственные расходы», торговые организации – на счете 44 «Расходы на продажу».

Учитывая тот факт, что организация работает по методу начисления, авансовые платежи по налогу на прибыль перечисляет ежеквартально. В бухгалтерском учете эти операции отражаются следующими проводками:

Дебет 26 «Общехозяйственные расходы» Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – Отражены затраты на оплату услуг кадрового агентства;

Дебет 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – Учен НДС по услугам кадрового агентства;

Дебет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» Кредит 50 «Касса» – Оплачены услуги кадрового агентства согласно условиям договора;

Дебет 68–1 «Налоги и отчисления, включаемые в себестоимость продукции, работ, услуг» Кредит 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» – Предъявлен НДС к налоговому вычету

Расходы по обычным видам деятельности признаются в том отчетном периоде, независимо от времени фактической выплаты денежных средств и иной формы осуществления (пункт 18 ПБУ 10/99 «Расходы организации») при условии выполнения всех требований, перечисленных в пункте 16 ПБУ 10/99 «Расходы организации», а именно:

- расход производится в соответствии с конкретным договором, требованиями законодательных и нормативных актов, обычаями делового оборота;
- сумма расхода может быть определена;
- имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет уменьшение экономических выгод организации.

В том случае, если организация заключает договор с кадровым агентством на подбор для нее кадров, расходы, связанные с набором персонала, признаются в бухгалтерском учете на дату подписания акта приемки–сдачи оказанных услуг.

Расходы по подбору персонала, в том числе через кадровое агентство, включаются в налоговый учет в состав прочих расходов (подпункт 8 пункта 1 статьи 264 «Прочие расходы, связанные с производством и (или) реализацией» НК РФ).

Необходимо учитывать, что расходы по набору персонала должны быть экономически оправданными (пункт 1 статьи 252 «Расходы. Группировка расходов» НК РФ), например, штатным расписанием, в котором имеются вакантные места.

В Методических рекомендациях по применению главы 25 «Налог на прибыль организаций» НК РФ сказано, что если организация сотрудников на работу не приняла, то такие затраты в состав прочих расходов не включаются и налогооблагаемую прибыль не уменьшают.

Факт приема сотрудника является условием принятия к учету затрат. Но Налоговый Кодекс РФ не содержит таких ограничений по признанию расходов на подбор персонала.

Таким образом, в соответствии со статьей 2 «Отношения, регулируемые гражданским законодательством» ГК РФ одним из признаков предпринимательской деятельности считается риск, при котором в результате предпринимательской деятельности субъект, произведя затраты, не получил никакой выгоды, указанные затраты нельзя считать неоправданными, ведь обращение в кадровое агентство могло повлечь за собой и положительный результат (подбор сотрудника). Поэтому в случае возникновения спора с работниками налоговых органов налогоплательщику придется отстаивать свою позицию в суде.

Проблема использования человеческих ресурсов, использование коммерческого характера, является наиболее значимой в современных условиях. Актуальность выражается в том, что работодатели, направляя своих работников на профессиональную подготовку, переподготовку, повышение квалификации, несут бремя весьма значительных затрат. Соответственно эти вложения должны иметь стоимостную оценку и быть отражены как активы фирмы. Другими словами, бухгалтер должен решить вопрос правильного отражения затрат на повышение квалификации сотрудника в бухгалтерском и налоговом учете.

Из концепции стоимости следует, что если предприятие ничего не платит за приобретаемую статью актива, то оно не отражается в учетных регистрах в качестве актива. Таким образом, получается, что все знания и навыки, которые накапливаются компанией, в частности персоналом, не находят своего отражения как актива на счетах организации.

Американские экономисты Л. Эдвинссон и М. Мэлоун отмечали, что «основой так называемой экономики знаний являются громадные инвестиции в человеческий капитал и информационные технологии, но как не странно, ни то ни другое не находим позитивного отражения в рамках традиционного бухгалтерского учета» [5]. Данные слова относятся и к российской системе учета. Так, М. И. Куттер высказал мнение, что «хотя работники предприятия, вероятно, его наиболее ценный ресурс, тем не менее, они не относятся к ресурсам, подлежащим бухгалтерскому учету (не имеют стоимости и не считаются собственностью предприятия)» [5].

Если обратиться к отечественной практике учета инвестиций в человеческий капитал, то такие инвестиции признаются расходами при соблюдении ряда условий. Во-первых, программа обучения должна содействовать наиболее эффективному использованию потенциала специалиста в интересах предприятия. Профессиональная подготовка проводится не для повышения образовательного уровня обучающегося. Она нужна для ускоренного приобретения им навыков, необходимых для выполнения определенной работы [2].

Все расходы, которая несет организация за подготовку и переподготовку кадров, признаются расходами по обычным видам деятельности в соответствии с ПБУ 10/99 «Расходы организации».

Затраты, связанные с подготовкой и переподготовкой кадров, включаются в себестоимость продукции и отражаются по дебету счетов 20 «Основное производство», 26 «Общехозяйственные расходы», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства», 44 «Расходы на продажу» в их фактическом размере. Причем оплата организацией обучения сотрудника относится к прочим расходам и отражается на счете 91 «Прочие доходы и расходы» и в последующем списываются на финансовые результаты.

Организация имеет возможность заключения договора с высшими учебными заведениями на подготовку своих сотрудников на курсах, которые предоставляются данными учебными заведениями. Такие расходы могут быть учтены при налогообложении.

Кроме того, расходы налогоплательщика на профессиональную подготовку и переподготовку работников налогоплательщика включаются в состав прочих расходов при соблюдении следующих условий:

– обучение по основным и дополнительным профессиональным образовательным программам, профессиональная подготовка и переподготовка работников налогоплательщика осуществляются на основании договора с российскими образовательными учреждениями, имеющими соответствующую лицензию, либо иностранными образовательными учреждениями, имеющими соответствующий статус. Ранее действовала норма, требовавшая, чтобы учебное заведение имело государственную аккредитацию [4]. Исключение данного требования связано с тем, что у многих учебных заведений есть наличие лицензии, но нет государственной аккредитации. Данная позиция изложена в Письме Минфина РФ от 6 октября 2006 г. № 07-05-06/244 «О расходах организации на подготовку и переподготовку кадров»;

– обучение по основным и дополнительным профессиональным образовательным программам, профессиональную подготовку и переподготовку проходят работники налогоплательщика, заключившие с налогоплательщиком трудовой договор, либо физические лица, заключившие с налогоплательщиком договор, предусматривающий обязанность физического лица не позднее трех месяцев после окончания указанного обучения, профессиональной подготовки и переподготовки, оплаченных налогоплательщиком, заключить с ним трудовой договор и отработать у налогоплательщика не менее одного года.

Оплата организацией обучения своего работника в вузе относится к доходам, полученным им в натуральной форме, и подлежит обложению НДФЛ (подпункт 1 пункта 2 статьи 211 «Особенности определения налоговой базы при получении доходов в натуральной форме» НК РФ). При этом согласно пункту 4 статьи 226 «Особенности исчисления налога налоговыми агентами. Порядок и сроки уплаты налога налоговыми агентами» НК РФ удержание начисленной суммы налога производится налоговым агентом за счет любых денежных средств, выплачиваемых работнику, но не более 50% от суммы выплаты.

В бухгалтерском учете операции отражаются следующими проводками:

Дебет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» Кредит 51 «Расчетные счета» – Оплачена стоимость обучения в вузе за первый год;

Дебет 26 «Общехозяйственные расходы» Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» Кредит 51 «Расчетные счета» – Отнесена на общехозяйственные расходы стоимость обучения (на основании акта приемки–передачи образовательных услуг);

Дебет 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» Кредит 68 «Расчеты по налогам и сборам» – Начислен и удержан из заработной платы НДФЛ.

Таким образом, законодательно исключается возможность отнесения на затраты расходов на обучение и получение дополнительного образования лицами, не предполагающими работать на фирме. В случае если трудовой договор между указанным физическим лицом и налогоплательщиком был прекращен до истечения одного года с даты начала его действия, то налогоплательщик

обязан включить во внереализационные доходы отчетного (налогового) периода, в котором прекратил действие данный трудовой договор, сумму платы за обучение, профессиональную подготовку или переподготовку соответствующего физического лица, учтенную ранее при исчислении налоговой базы.

Если трудовой договор физического лица с налогоплательщиком не был заключен по истечении трех месяцев после окончания обучения, профессиональной подготовки или переподготовки, оплаченных налогоплательщиком, указанные расходы также включаются во внереализационные доходы отчетного (налогового) периода, в котором истек данный срок заключения трудового договора [1].

При обучении сотрудника за границей, расходы по его обучению представляют собой затраты организации при условии, что налогоплательщик заключит прямой договор с иностранным учебным заведением (ст. 57, п.3 Закона РФ «Об образовании»).

В соответствии с Налоговым кодексом РФ не признаются расходами на подготовку кадров:

- расходы, связанные с организацией развлечений, отдыха или лечения;
- расходы, связанные с содержанием образовательных учреждений или оказанием им бесплатных услуг;
- оплата обучения работников в высших и средних специальных учебных заведениях при получении ими высшего или среднего специального образования.

В настоящее время невозможно обойтись и избежать инвестиций в человеческий капитал. Но одновременно, существующая система учета не в полной мере стимулирует данное весьма значимое социально-экономическое направление.

Зарубежные и отечественные специалисты предлагают множество решений данной проблемы, одной из которых является, то что человеческие ресурсы можно учитывать в состав затрат как нематериальные активы. Губерт Сэн-онге, генеральный директор Converge Digital Solutions Corporation (Канада), принимая участие на XVI Всемирном конгрессе в 2002 году в Гонконге, высказал мнение, что наиболее целесообразно учитывать человеческие ресурсы в качестве особого вида нематериальных активов. По данным его статистики уже в скором времени доля нематериальных активов в компаниях превысит значение 70%, т.е. доля осязаемых активов будет равной всего лишь 30%.

Из числа отечественных экономистов, которые поднимали вопрос отражения в учете человеческих ресурсов, можно назвать А. И. Добрынина, С. А. Дятлова. По их мнению, человеческие ресурсы должны быть отражены в составе нематериальных активов в размере полной стоимости за весь период использования. Причем годовая сумма амортизации определяется исходя из готовой величины заработной платы работников [5].

Однако существуют и противоположные мнения. Так, А. Куликов считает, что отражение человеческих ресурсов в составе нематериальных активов приведет к возникновению такой проблемы как определение их реальной стоимости. Другими словами, возникнет необходимость в постоянной переоценке

нематериальных активов. Наиболее рациональным способом учета человеческих ресурсов по А. Куликову является их отражение не в качестве нематериальных активов, а как составная часть деловой репутации предприятия [5].

В соответствии с Положением по бухгалтерскому учету ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов» в составе нематериальных активов учитывается деловая репутация, возникшая в связи с приобретением предприятия как имущественного комплекса (в целом или его части). Стоимость деловой репутации представляет собой разницу между покупной ценой и суммой всех активов и обязательств предприятия, которые числятся на балансе на дату покупки. Стоимость деловой репутации определяется расчетным путем как разница между покупной ценой, уплачиваемой продавцу при приобретении предприятия как имущественного комплекса (в целом или его части), и суммой всех активов и обязательств по бухгалтерскому балансу на дату его покупки (приобретения) [3].

Но затраты, связанные персоналом, отнести к деловой репутации не получится, т.к. здесь нет покупки предприятия. Наиболее разумно отнести такие расходы на себестоимость. Например, сотрудники организации проходят обучение по освоению новой техники за границей, то российское законодательство запрещает относить данные расходы на себестоимость. Поэтому наиболее убедительной выглядит позиция отнесения затрат на человеческие ресурсы к нематериальным активам.

Напомним, что активы – это ресурсы, находящиеся в собственности или под контролем компании, стоимость которых может быть измерена, и которые, как ожидается, будут приносить экономическую выгоду.

В подтверждение вышеназванной позиции отметим и тот факт, что для принятия к бухгалтерскому учету объекта в качестве нематериального актива необходимо одновременное выполнение следующих условий:

- объект способен приносить организации экономические выгоды в будущем, в частности, объект предназначен для использования в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг, для управленческих нужд организации либо для использования в деятельности, направленной на достижение целей создания некоммерческой организации;

- организация имеет право на получение экономических выгод, которые данный объект способен приносить в будущем;

- возможность выделения или отделения (идентификации) объекта от других активов;

- объект предназначен для использования в течение длительного времени, т.е. срока полезного использования, продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;

- организацией не предполагается продажа объекта в течение 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;

- фактическая (первоначальная) стоимость объекта может быть достоверно определена;

- отсутствие у объекта материально-вещественной формы [3].

Осуществлять повышение квалификации рекомендуется не реже, чем один раз в пять лет. Если же затраты на обучение и подготовку персонала все же отнести к нематериальным активам, то срок действия такого нематериального актива составит пять лет.

Можно сделать вывод, что отнесение затрат на подготовку и переподготовку персонала к категории нематериальных активов может стать хорошим экономическим стимулом для организаций. Во-первых, у предприятий будет мотивация вкладывать средства в развитие персонала. А во-вторых, это позволит снизить нагрузку с бюджета.

Исследование в данной области будет способствовать эффективной реализации кадровой политики, позволит учитывать более точно затраты на обучение и переподготовку персонала.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЕ ССЫЛКИ

1. Федеральный закон «О внесении изменений в главы 21, 23, 24, 25 и 26 части второй Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие акты законодательства Российской Федерации о налогах и сборах» от 22.07.2008 г. №158–ФЗ [Электронный ресурс]: (с изм. и доп.). – Доступ из справ.– правовой системы «Консультант– Плюс». – Режим доступа: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=136054;fld=134;dst=4294967295;rnd=0.9633192978799343;from=121908-0>

2. Закон РФ «Об образовании» от 10.07.1992 № 3266–1 [Электронный ресурс]: (с изм. и доп.). – Доступ из справ.– правовой системы «Консультант– Плюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/popular/edu/>

3. Положение по бухгалтерскому учету ПБУ 14/2007 ФЗ [Электронный ресурс]: (с изм. и доп.). – Доступ из справ.– правовой системы «Консультант– Плюс». – Режим доступа: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=111054>

4. Письмо Минфина РФ от 6 октября 2006 г. № 07–05–06/244 «О расходах организации на подготовку и переподготовку кадров» [Электронный ресурс]: (с изм. и доп.) // Гарант: [сайт информ.– правовой компании]. – Режим доступа: <http://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/12050813/>

5. Куликов А.А. Человеческие ресурсы как учетная категория // Сибирская Финансовая школа. – 2007. – №1. – [Электронный ресурс] // Profreport – Режим доступа: <http://www.profreport.ru/node/10767>

PROBLEMS OF THE ACCOUNTING OF EXPENSES FOR STAFF RECRUITMENT AND RETRAINING OF PERSONNEL

Gryzunova Elena,

student 3 courses of the specialty "Accounting, Analysis and Audit"

gryzunowa.alena@yandex.ru

Shibileva Olga,

PhD, Associate Professor of Accounting and Auditing

Ogarev Mordovia State University, Saransk

o.shibileva@yandex.ru

In this article problems of the accounting of expenses which arise at selection of staff and personnel retraining are considered. Described the actions of Russian and

foreign accounting practices for the purposes of accounting and tax costs for human resources, including referring them to intangible assets.

Keywords: cost of training, recruitment costs, intangible assets, personnel, cost accounting, human resource