

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ И СТАТИСТИКА

УДК 331.101

Н.А. МАСЮК

ведущий аудитор ОАО «Севернефтегазпром»

*Статья поступила 17 марта 2018г.***АКТУАЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ УПРАВЛЕНИЯ НЕМАТЕРИАЛЬНЫМИ ПРОДУКТАМИ ЧЕЛОВЕЧЕСКОГО КАПИТАЛА**

В настоящей статье рассматриваются отечественные и международные подходы к определению природы нематериальных активов. Автором анализируются нематериальные продукты по классификационным признакам.

Ключевые слова: *человеческий капитал, учет, нематериальные продукты.*

Введение. Генезис категории «трудовые ресурсы» в категорию «человеческий капитал» основан на самом процессе развития экономической теории, общества, форм и способов хозяйственной деятельности человека. Процесс становления и развития вопроса можно рассмотреть благодаря вкладу основателей и выдающихся представителей социально-экономической теории, имеющей античные корни. Среди основных представителей социально-экономического учения можно выделить: Ксенофонта, Платона, А. Смита, Д. Рикардо, Д.С. Миля, К. Маркса, В. Ленина, Д.М. Кейнса и других.

По мнению Б.М. Генкина, под рабочей силой принято понимать способность человека к труду, т.е. совокупность его физических и интеллектуальных данных, которые могут быть применены в производстве. Практическая рабочая сила характеризуется, как правило, показателями здоровья, образования и профессионализма. Человеческий капитал рассматривается как совокупность качеств, которые определяют производительность и могут стать источниками дохода для человека, семьи, предприятия и общества. Такими качествами обычно считают здоровье, природные способности, образование, профессионализм, мобильность [2]. Критерии, по которым Б. М. Генкин попытался разделить понятия трудовой ресурс и человеческий капитал, весьма абстрактны, нет однозначно линии, где заканчивается просто рабочий и возникает интеллектуальный капитал в его деятельности. По мнению автора, невозможно разделить эти понятия,

однако рассматривать человека как трудовой ресурс – атавизм прошлой экономической мысли. Человек, проявляющий свои способности в любой сфере – это уже капитал, он приносит доход, осуществляет общественно полезную деятельность, развивается.

По мнению Т. Стоунер, человеческий капитал представляет собой важнейший ресурс постиндустриального общества. Техника, создающая богатства, приходит в жизнь через технологические знания и организационные усовершенствования. И только опытная квалифицированная рабочая сила способна управлять высокотехнологическим процессом. Кроме этого, необходимо знание деловой конъюнктуры, рыночных возможностей, способов их практического применения, но и в этом случае нам необходимы знания человека, его «капитал», используемый в процессе производства для создания богатства общества» [5].

Человеческий капитал как совокупность физических, интеллектуальных и даже морально-волевых качеств индивида получает научно-практическое внимание в России в связи демографической картиной, отчетливо прорисовавшейся в настоящее время.

Период конца XX и начала XXI веков обусловлен стабильным сокращением численности постоянного населения России, и, несмотря на выявленную стабилизацию к 2012 году, население продолжает стареть, сокращается количество трудоспособных граждан. Указом Президента РФ от 07.05.2012 №606 «О мерах реализации демографической политики РФ» принят ряд мер,

направленных на стабилизацию демографической ситуации, в частности это предоставление на безвозмездной основе земельных участков под строительство жилых домов, реализация целевой государственной программы «Жилище», обеспечение жильем молодых специалистов в сельской местности, развитие муниципальных программ образования детей дошкольного возраста, а также пособия при рождении второго и последующих детей [7].

Основные меры по снижению смертности будут направлены на повышение уровня оказываемой медицинской помощи и повышение ее доступности, профилактику социально-значимых болезней и онкологических заболеваний. Государственная политика акцентируется на формировании здорового образа жизни населения, на снижение объемов потребляемой алкогольной и табачной продукции, на внедрении системы финансовых и страховых стимулов к сохранению здоровья работников на производстве.

Но, несмотря на реализуемые программы, в активный репродуктивный возраст входит поколение последней декады прошлого тысячелетия, и по прогнозам социологов к 2030 году общая численности населения трудоспособного возраста сократится до 77,4 млн человек (показатель 2011 года – 87,5 млн человек), а численность пенсионеров увеличится на 8 млн человек в сравнении аналогичных временных показателей (Таблица 1).

В этой связи, государство на законодательном уровне принимает решение о необходимости привлечения, упрощении порядка въезда и выезда, высококвалифицированных иностранных специалистов, основные векторы развития миграционной политики России представлены в соответствующей государственной концепции от 08.06.2012 №Пр-1490.

В соответствии с Концепцией социально-экономического развития России до 2030

года, разработанной Минэкономразвития, ключевыми вызовами для отечественной экономики и ее инновационного развития являются:

– *Усиление транснациональной и трансконтинентальной конкурентной борьбы за высококвалифицированную рабочую силу и инвестиции, направленные на привлечение новых технологий, навыков, компетенций и проектов.*

– *Старение населения, проблемы систем здравоохранения и изменение климата.*

– *Ускорение технологического развития мировой экономики.*

При обозначенных проблемах, особую актуальность принимает вопрос оттока из страны конкурентоспособных кадров, технологий, идей и капитала в виду низкой эффективности инновационной системы в России. А также выводят на первый план необходимость развития отдельных специфических исследований, например, экологически чистую энергию, геномную медицину, усовершенствование сельского хозяйства.

Для установления сигнальных границ государственной важности инноваций в области экономики и социального развития страны, были приняты и утверждены 11.01.2012 года указом Президента Политика РФ в области развития науки и технологий на период до 2020 года и Распоряжением Правительства от 08.12.2011 №2227–р Стратегия инновационного развития РФ на период до 2020 года. Главная цель, поставленная государством – разработка вариантов долгосрочного научно-технического развития и необходимые мероприятия для развития национальной инновационной системы.

Достижение поставленной цели развития отечественной науки сопряжено с основой такого роста – человеческим капиталом.

Таблица 1 – Прогнозируемые показатели демографической картины России, млн человек

Показатель	2017	2018	2019	2020	2025	2030
Численность населения	143,9	143,9	143,9	143,9	143,1	141,8
Трудоспособный возраст	81,5	80,7	80,0	79,3	77,6	77,4
Старше трудоспособного возраста	36,6	37,2	37,8	38,3	39,8	40,7
Младше трудоспособного возраста	25,8	26,0	26,2	26,2	25,7	23,7
Миграционный прирост	0,326	0,327	0,327	0,327	0,334	0,341

Примечание – Собственная разработка

Общественно–научный прогресс в области осмысления и анализа процессов, формирующих человеческий капитал, важности его выделения из общей стоимости активов на сегодняшний день не имеет общепринятой теоретической базы. По–прежнему в профессиональных кругах продолжают дискуссии о стоимости, путях формирования и учете человеческого капитала.

Действующий Федеральный закон «О бухгалтерском учете» №402–ФЗ от 06.12.2011 года определяет круг объектов бухгалтерского учета: факты хозяйственной жизни, активы, обязательства, источники финансирования деятельности, доходы, расходы, иные объекты, установленные федеральными стандартами. Так на основании положений Главы 6 Гражданского кодекса РФ, под имуществом мы понимаем движимые и недвижимые вещи, принадлежащие предприятию, способные отчуждаться и передаваться другому лицу. Обязательство предполагает обязанность одного лица совершить в пользу другого лица определённое действие, например, передать имущество, выполнить работу, уплатить деньги, и т.п., либо воздержаться от определённого действия, об этом сказано в ст.307 ГК РФ. Под хозяйственными операциями в современном деловом обороте принято понимать любые действия, связанные с получением дохода либо несением расходов в рамках деятельности предприятия, в том числе на формирование активов предприятия, оплату труда, и т.п.

Отсылочная норма Федерального закона на стандарты бухгалтерского учета позволяет автору считать, что, не смотря на прямое отсутствие учётной категории «человеческий капитал», она может рассматриваться как объект бухгалтерского учета на основании требований ПБУ14/2007 «Учет нематериальных активов», ПБУ 17/02 «Учет расходов на научно–исследовательские, опытно–конструкторские и технологические работы», ПБУ «Положение по бухгалтерскому учёту долгосрочных инвестиций».

МСФО (IAS) 38 определяет актив как «ресурс, который предприятие контролирует в результате прошлых событий и от которого оно планирует получить экономические выгоды в будущем». Нематериальные активы входят в данную группу, обозначенную определением актива в той части, что они являются «идентифицированными немонетарными активами, не имеющими физической формы». В этой связи, следует выделить

некоторые существенные характеристики нематериальных активов:

- контролируются компанией, что определяется как право на получение будущих экономических выгод, генерируемых данным ресурсом, и способность ограничить доступ других лиц к таким выгодам, как правило, контроль сводится к юридическим действиям по составлению соответствующих договоров;

- нацелены на получение компанией будущих доходов, экономических выгод, что включает в себя не только будущую выручку от продажи продуктов или услуг, но и экономию средств, в частности использование интеллектуальной собственности в производственном процессе может привести к сокращению будущих производственных затрат, а не к увеличению будущей выручки;

- не имеют физической формы, в противном случае актив становится материальным и относится либо к основным средствам компании, либо к её оборотным активам;

- являются идентифицируемыми, т.е. является отделимым, что означает, что его можно отделить или выделить из предприятия и продать, передать, лицензировать, сдать в аренду или обменять, отдельно или вместе с соответствующим договором, идентифицируемым активом или обязательством вне зависимости от того, намерена ли компания сделать это.

Рассматривая человеческий капитал, применительно к формальным требованиям МСФО (IAS) 38, мы можем сделать вывод о том, что человеческий капитал и его продукты контролируются компанией, например, трудовыми договорами, предусматривающими владение материальными правами на результаты деятельности конкретного человека данной организацией. Человеческий капитал не имеет физической формы, несмотря на то, что каждый человек объективно осязаем; это связано с тем, что умения, навыки и знания работника не могут иметь материальный образ. Человеческий капитал в части конкретного субъекта предприятия может быть реализован, например продажа футболиста одним футбольным клубом в другой, т.е. продается не конкретный человек, а объем профессиональных умений этого индивида.

Признание нематериальных активов в соответствии с МСФО (IAS) 38 основывается на общем принципе, который «применяется к затратам, понесенным первоначально для приобретения или создания внутренними силами нематериального актива, а также к затратам, понесенным впоследствии для его дополнения,

замены его части или его обслуживания». Ресурс, соответствующий определению нематериального актива, признается в отчетности, только если:

- существует высокая вероятность получения предприятием ожидаемых будущих экономических выгод от актива;

- стоимость актива поддается достоверной оценке.

Несмотря на то, что МСФО (IAS) 38 не дает определения слову «вероятный», оно определяется в некоторых других Международных стандартах финансовой отчетности «с вероятностью больше 50%». При оценке вероятности ожидаемых будущих экономических выгод предприятию следует использовать «обоснованные и последовательные допущения, представляющие собой наилучшую оценку руководством экономических условий, которые будут существовать в течение срока полезного использования актива». При вынесении указанного выше суждения предприятию на основании имеющихся данных следует оценить степень определенности, присущей потоку будущих экономических выгод на момент первоначального признания, при этом особое значение имеют внешние факторы.

Требования отечественного бухгалтерского учёта к определению нематериальных активов сводятся к удовлетворению следующих критериев признаний, отмеченных в ПБУ 14/07 «Учёт нематериальных активов»:

- 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 (в том числе в предпринимательской деятельности, осуществляемой в соответствии с законодательством Российской Федерации);

- организация имеет право на получение экономических выгод, которые данный объект способен приносить в будущем (в том числе организация имеет надлежаще оформленные документы, подтверждающие существование самого актива и права данной организации на результат интеллектуальной деятельности или средство индивидуализации – патенты, свидетельства, другие охранные документы, договор об отчуждении исключительного права на результат интеллек-

туальной деятельности или на средство индивидуализации, документы, подтверждающие переход исключительного права без договора и т.п.), а также имеются ограничения доступа иных лиц к таким экономическим выгодам (далее – контроль над объектом);

- 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.

Результаты и их обсуждение. Выявив основные требования к нематериальным активам в отечественной и международной практике бухгалтерского учета, мы можем сделать вывод о том, что человеческий капитал в его многообразии продуктов и элементов вполне удовлетворяет требованиям этих стандартов и может рассматриваться как нематериальный актив компании.

Данный подход не противоречит основополагающему принципу составления бухгалтерского баланса: капиталы предприятия отражаются в третьем разделе пассива бухгалтерского баланса (уставный капитал, добавочный капитал, резервный капитал), а нематериальные активы, в свою очередь, находят отражение в разделе первом актива. Таким образом, общая стоимость человеческого капитала будет отражена по пассиву, в то время как ее составные части – в активе, валюта баланса будет равной.

В Налоговом кодексе РФ к нематериальным активам относятся:

- исключительное право патентообладателя на изобретение, промышленный образец, полезную модель;

- исключительное право автора и иного правообладателя на использование программы для ЭВМ, базы данных;

- исключительное право автора или иного правообладателя на использование топологии интегральных микросхем;

– исключительное право на товарный знак, знак обслуживания, наименование места происхождения товаров и фирменное наименование;

– исключительное право патентообладателя на селекционные достижения;

– владение «ноу-хау», секретной формулой или процессом, информацией в отношении промышленного, коммерческого или научного опыта.

При этом Налоговый кодекс исключает из состава нематериальных активов научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы, не давшие положительного результата, а также интеллектуальные и деловые качества работников организации, их квалификация и способность к труду.

Таким образом, действующее налоговое законодательство приводит к риску искажения налоговой отчетности, сокращая перечень продуктов человеческого капитала, наличие которых на предприятие влияет на финансово-хозяйственные показатели деятельности. На практике такое ограничение может вызвать расхождение показателей бухгалтерского и налогового учета и привести к образованию постоянных разниц. Чтобы избежать тотального расхождения данных налогового и бухгалтерского учета (а с течением времени и переходу отечественного бухгалтерского учета к международным стандартам финансовой отчетности, данный разрыв будет только увеличиваться) необходимо расширить исчерпывающий перечень Налогового кодекса.

Определение границ понятия «человеческий капитал» и его взаимосвязью с устоявшимся учетным и правовым понятием «нематериальный актив», в процессе построения системы внутриорганизационного менеджмента выявляет необходимость четкой классификации нематериальных продуктов человеческого капитала как базиса для принятия управленческих решений и возможности

оценки таковых на предмет их риск-аппетита. Структуризация и классификация видов нематериальных продуктов человеческого капитала являются также основной для более точного отражения в отчетности компании (рисунок 1).

Все продукты человеческого капитала можно разделить на две крупные

классификационные единицы: материально-вещественные продукты

человеческого капитала и нематериальные продукты человеческого капитала.

Главное отличие этих групп заключается в физической осязаемости их составляющих. Нами сознательно не рассматриваются теоретические аспекты нормативного регулирования создания и использования продуктов человеческого капитала, имеющих вещественную форму, в силу научной ясности данного вопроса, в отличие от нематериальных продуктов, количественное разнообразие которых продолжает расти.

Нематериальный актив – это объект бухгалтерского и налогового учета организации, не имеющий материально-вещественной формы, способный приносить организации экономические выгоды в будущем, срок полезного использования которого превышает 12 месяцев, не подразумевающий своей дальнейшей перепродажи.

Человеческий капитал – это накопленная совокупность навыков, знаний, способностей, которыми обладает человек, используемые им в повседневной и профессиональной деятельности, направленная на получения прибыли собственнику или предприятию, использующему трудовой ресурс.

Таким образом, продукт человеческого капитала – это нашедшие выражение навыки, знания, способности человека в объектах авторского и смежных областях права, предполагающие индивидуализацию методов труда, направленные на получение прибыли, при определенных условиях являющиеся собственностью предприятия и отражаемые на балансе организации, как не имеющие материально-вещественной формы.



Рисунок 1 – Классификация продуктов человеческого капитала

Примечание – Собственная разработка

Автор считает возможным выделение новой учетной единицы, входящей в состав определения «нематериальный актив», логически исходящий из определения «человеческий капитал» – нематериальный продукт человеческого капитала. Это определение в перспективе может заменить определение нематериальный актив, т.к. по своей сути шире и охватывает больший спектр учетных единиц, чем понятие нематериальный актив.

Нематериальный продукт человеческого капитала – это актив предприятия, приобретенный отдельно или созданный в процессе работы сотрудников, участвующий в получении прибыли сроком полезного использования более 12 месяцев, не имеющий материально-вещественной формы, отражаемый в активе баланса предприятия.

Понятие «собственность» приведено в главе 16 ГК РФ, но положения о праве собственности приводятся в контексте имущественных (вещных) прав, однако с принятием IV главы Гражданского кодекса РФ возникло новое понятие, закрепленное в статье 1226 «Интеллектуальные права». Согласно положений данной нормы, на результаты интеллектуальной деятельности и приравненные к ним средства индивидуализации (результаты интеллектуальной деятельности и средства индивидуализации) признаются интеллектуальные права, которые включают исключительное право, являющееся имущественным правом, а в случаях, предусмотренных Гражданским Кодексом, также личные неимущественные права и иные права (право следования, право доступа и другие) (Таблица 2).

Управленческое решение по применению (использованию) любого из указанных продуктов человеческого капитала напрямую влияет на финансовые показатели деятельности компании. Так, к примеру, вложения в научные разработки (в рамках действующей проинвестиционной редакции Налогового кодекса РФ) учитываются в расходах компании вне зависимости от их результативности, однако привлекают к себе внимание контролирующих органов ввиду отдельного учета и отражения в отчетности. Налоговый риск дополнительных мероприятий налогового контроля, связанных с отвлечением денежных средств в разработку новых технологий контролируется государственными фискальными органами.

При принятии нематериального актива к бухгалтерскому учету организация определяет срок его полезного использования. Срок полезного использования является выраженный в месяцах период, в течение которого организация предполагает использовать нематериальный актив с целью получения экономической выгоды (или для использования в деятельности, направленной на достижение целей создания некоммерческой организации).

Для некоторых видов нематериальных активов срок полезного использования может определяться исходя из количества продукции или иного натурального показателя объема работ, ожидаемого к получению в результате использования данного актива.

Таблица 2– Структура нематериальных продуктов человеческого капитала

Виды нематериальных продуктов человеческого капитала	Патент на изобретение
	Свидетельство на полезную модель
	Патент на промышленный образец
	Свидетельство на товарный знак (знак обслуживания)
	Свидетельство на право пользования фирменным наименованием (свидетельство о регистрации юридического лица)
	Право пересечения недобросовестной конкуренции
	Свидетельство на право пользования наименованием места происхождения
	Права на программы ЭВМ
	Права на базы данных
	Права на топологию интегральных микросхем
	Права на научные публикации
	Права на коммерческие секреты
	Права на производственные секреты
Права на организационно-управленческие секреты	

Примечание – Собственная разработка

Таблица 3 – Классификация нематериальных продуктов человеческого капитала по сроку действия

Установленный срок действия	Определяемый срок действия	Неопределённый срок действия
Лицензия Коммерческая тайна	Лицензия Патент Изобретение Промышленный образец Коммерческая тайна База данных	Патент Изобретение Промышленный образец Исследования Коммерческая тайна Деловая репутация База данных Рыночный капитал Бренд Ноу-хау

Примечание – Собственная разработка

Нематериальные активы, по которым невозможно надежно определить срок полезного использования, считаются нематериальными активами с неопределенным сроком полезного использования. В отношении нематериального актива с неопределенным сроком полезного использования организация ежегодно должна рассматривать наличие факторов, свидетельствующих о невозможности надежно определить срок полезного использования данного актива. В случае прекращения существования указанных факторов организация определяет срок полезного использования данного нематериального актива и способ его амортизации. Возникшие в связи с этим корректировки отражаются в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности на начало отчетного года как изменения в оценочных значениях. При этом классификация по сроку действия прав на продукты человеческого капитала несет в себе налоговые риски признания в налогооблагаемой базе по налогу на прибыль организаций. Так при неверном определении срока, предприятие может необоснованно завязать или занижить амортизационные отчисления, которые приведут к недоимке или неполной уплате причитающейся суммы налога.

Данная классификация является условной, так как на некоторые нематериальные продукты человеческого капитала, в зависимости от условий договора и требований законодательства, срок действия может быть жестко установленным, например, на два года, либо бессрочным. Такая практика встречается при оформлении лицензий. Указанная классификация может быть сформулирована иначе: нематериальные продукты человеческого капитала с определяемым сроком полезного использования и бессрочные нематериальные продукты человеческого капитала. Данная градация необходима в первую очередь для целей налогового и бухгалтерского учета, т.к. по тем нематериальным активам, по которым невозможно объективно определить срок полезного использования – предприятие самостоятельно устанавливает такой (метод и подходы к определению срока полезного использования при этом подлежат закреплению в учетной политике). Методологическая ошибка в подходе к определению срока полезного использования (рисунок 2.) несет в себе риск неправомерного начисления амортизации, а следовательно, угрозы искажения налогооблагаемой прибыли компании.



Рисунок 2. Классификация продуктов человеческого капитала по сроку полезного использования.
Примечание – Собственная разработка

Способы приобретения нематериального продукта человеческого капитала	
Созданные собственными силами	Приобретённые

Рисунок 3 – Классификация продуктов человеческого капитала по способу приобретения.

Примечание – Собственная разработка

Все нематериальные продукты человеческого капитала можно разделить на две группы: созданные собственными силами, т.е. процесс оценки сводится к капитализации затрат на создание данного актива, и приобретенные продукты, те активы, стоимость которых установлена договором купли–продажи, лицензионным соглашением и любым другим правоустанавливающим договором, по которому предусмотрен переход права собственности или пользования НМА (рисунок 3).

В случае приобретения предприятия как имущественного комплекса наряду с материальными продуктами в собственность переходят и неучтенные нематериальные продукты человеческого капитала, которые в зависимости от применяемых норм бухгалтерского учета могут быть выделены в стоимости гудвилла. С целью разграничения стоимости отдельных нематериальных активов, входящих в структуру гудвилла, требования международных стандартов финансовой отчетности предполагают разграничение их по стоимости. Нематериальные продукты человеческого капитала могут быть классифицированы по признаку делимости. В МСФО (IFRS) 3R отмечается, что критерий делимости означает, что приобретенный нематериальный актив можно отделить или выделить из приобретаемой компании, вне зависимости от намерений приобретающей стороны. Далее указывается, что приобретен-

ный нематериальный актив признается отдельно от гудвилла в случае наличия доказательств сделок обмена в отношении такого или аналогичного типа активов, даже если это редкие операции, и вне зависимости от участия в них приобретающей стороны.

Нематериальный актив, который не является индивидуально делимым от приобретаемой компании, гудвилла, прав, может быть признан отдельно, если существует возможность объединить его с соответствующим договором, идентифицируемым активом или обязательством.

При этом классификация нематериальных продуктов человеческого капитала по признаку возможного отделения от имущества компании (рисунок 4), ложится в основу возможного наступления риска искажения финансовых показателей деятельности предприятия. Так, с одной стороны, признание стоимости нематериального актива в общей стоимости компании (приобретаемого бизнеса) приводит к невозможности более быстрой амортизации (т.к. срок полезного использования нематериального актива всегда меньше срока полезного использования бизнес–единицы), с другой стороны первая форма бухгалтерского баланса в части отражения нематериальных активов не будет соответствовать реальным бухгалтерским показателям.



Рисунок 4 – Классификация продуктов человеческого капитала по признаку делимости от организации

Примечание – Собственная разработка

Таблица 5 – Классификация нематериальных продуктов человеческого капитала в зависимости от природы возникновения.

Связанные с позиционированием компании на рынке	Товарные знаки, фирменные наименования, знаки обслуживания, информация о сертификации; Доменные имена в системе Интернет; Упаковка товара (цветовая гамма, внешний вид, материал упаковки); Названия периодических печатных изданий; Соглашения о недопущении конкуренции
Связанные с потребителями	Портфели заказов или производственных проектов; Договоры с клиентами и соответствующие отношения с клиентами; Списки клиентов; Недоговорные отношения с клиентами
Связанные с искусством	Пьесы, оперы, балеты; Книги, журналы, газеты и прочие литературные произведения; Музыкальные произведения; Видео- и аудиовизуальные материалы.
Базирующиеся на договоре	Лицензионные соглашения; Договоры о рекламе, строительстве, управлении, обслуживании; Договоры аренды; Разрешения на строительство; Договоры франшизы; Права на использования государственной собственности; Договоры обслуживания.
Технологии	Патентная технология; Компьютерное программное обеспечение и топология микросхем; Коммерческая тайна; Секретные формулы, процессы, рецепты; Непатентованная технология; Базы данных.

Примечание – Собственная разработка

В целях систематизации учета и возможности ведения аналитического учета, автор считает целесообразным выделять нематериальные продукты человеческого капитала в зависимости от их целевого использования (природы возникновения) (таблица 5):

Необходимо отметить отдельные признаки и условия функционирования персонализированного человеческого капитала, основанные на личном опыте, навыках, убеждениях человека, которые не могут быть коммерциализированы компанией отдельно от

этого человека, оказывающие ключевое влияние на способность создавать отчуждаемые нематериальные (равно как и материальные) продукты человеческого капитала:

- личная физиологическая норма человека–часа работы;
- умение разрешения конфликтных ситуаций;
- умение планировать рабочий процесс и рабочее время;
- умение синтезировать собственные суждения на основе имеющейся объективной и субъективной информации участников производственного процесса;
- умение грамотно выражать своим мысли устно и письменно;
- необходимость в нематериальных стимулах трудовой деятельности;
- стрессоустойчивость и коммуникабельность;
- психотип характера;
- общая ригидность;
- и многие другие характеристики.

Выводы. Особенности функционирования, развития и жизнедеятельности человеческого капитала, в зависимости от управленческих подходов и методов, несут в себе налоговые риски различной этиологии и тяжести по отношению к вероятным угрозам налоговой безопасности компании.

Классификация по всем вышеуказанным критериям служит не только целям структурирования научных знаний о формах выражения человеческого капитала, но и для формулирования общих подходов к определению взаимосвязи с подходами к управлению человеческим капиталом, при соблюдении баланса риск–аппетита предприятия в целом, и допустимости налоговых рисков в деятельности коммерческой компании.

Список литературы

1. Аронов, А. В. Налоговая политика и налоговое администрирование [Электронный ресурс] : учеб. пособие / А.В. Аронов, В. А. Кашин. – Документ HTML. – М. : Магистр [и др.], 2013. – 542 с. – Режим доступа: <http://znanium.com/bookread.php?book=406585#n one>.
2. Генкин Б.М. Экономика и социология труда: учебник. – 8–е изд., пересмотр. и доп. – М.: Норма, 2009. – 464 с.
3. Гражданский кодекс РФ. Часть первая [Электронный ресурс]: от 30.11.1994 № 51–ФЗ: (ред. от 31.01.2016) // Консультант Плюс. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/>.
4. Евстигнеев, Е. Н. Налоговый менеджмент и налоговое планирование в России [Электронный ресурс]: монография / Е.Н. Евстигнеев, Н.Г. Викторова. – Документ HTML. – М.: ИНФРА–М, 2014. – 269 с.: табл. – Режим доступа: <http://znanium.com/bookread.php?book=427530>
5. Каменецкий В.А., Патрикеев. В.П. Труд – М.: ЗАО «Издательство «Экономика», 2004. – 509 с.
6. "Конституция Российской Федерации" [Электронный ресурс]: от 12.12.1993 : (ред. с учетом поправок, внесенных Законами РФ о поправках к Конституции РФ от 30.12.2008 № 6–ФКЗ, от 30.12.2008 № 7–ФКЗ, от 05.02.2014 № 2–ФКЗ, от 21.07.2014 № 11–ФКЗ) // Консультант Плюс. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/>.
7. КонсультантПлюс [Электронный ресурс]: официальный сайт компании «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/>. – Загл. С экрана.
8. Министерство финансов Российской Федерации [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.minfin.ru>. – Загл. с экрана.
9. Миронова, О.А. Налоговая безопасность: монография для магистров вузов и обучающихся по направлению подготовки «Экономика», «Юриспруденция» / О.А. Миронова [и др.] под ред. О.А. Мироновой. – М.: ЮНИТ–ДАТА: Закон и право. 2017. – 463 с. – (Серия «Magister»)
10. Налоговый кодекс РФ. Часть первая [Электронный ресурс]: от 31.07.1998 № 146–ФЗ : (ред. от 26.04.2016) // Консультант Плюс. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/>.
11. Федеральная налоговая служба [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.nalog.ru/>. – Загл. с экрана.

MASUK N.A.

TOPICAL ISSUES OF MANAGEMENT OF INTANGIBLE HUMAN CAPITAL PRODUCTS

In this article, domestic and international approaches to determining the nature of intangible assets are examined. The author analyzes intangible products by classification criteria.

Keywords: *human capital, auditing, intangible products.*

Received 17 March 2018