

УДК 657

Овсюк Н. В.Вінницький торговельно-економічний інститут
Київського національного торговельно-економічного університету**АКТУАЛЬНІ ПИТАННЯ ВІДОБРАЖЕННЯ ЛЮДСЬКОГО КАПІТАЛУ
В СИСТЕМІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ**

У статті досліджуються історичні передумови, теоретична сутність людського капіталу як соціально-економічної категорії, аналізуються методичні підходи до оцінки та характеристики його основних елементів. Окреслюються основні чинники ефективного формування і використання людського капіталу, обґрунтовується його інвестування як фактор підвищення продуктивності праці та економічного зростання суб'єкту господарювання. В результаті дослідження на підставі критичного аналізу існуючих поглядів щодо узгодженості теоретико-методологічних аспектів людського капіталу із застосуванням системного підходу запропоновано концептуальну модель відображення цього об'єкта у системі бухгалтерського обліку.

Ключові слова: людський капітал, бухгалтерський облік, показники, фінансова звітність, користувачі.

Постановка проблеми. Перехід виробничих потужностей до єдиного інформаційного простору зумовлює підвищення ролі людського капіталу для кожного підприємства. В силу зростання обсягів інформації саме людські ресурси є джерелом прибутку підприємств, оскільки усі наявні ресурси підприємства – гроші, основні засоби, запаси, продукція тощо потребують людського втручання для «нарощування» їх вартості, а також виробництва нових товарів та послуг. На даний час людський капітал не є безпосереднім об'єктом бухгалтерського обліку, проте багато елементів, пов'язаних з людським капіталом, а саме: витрати на найм, підготовку, підвищення кваліфікації, соціальне забезпечення, оплату праці – потребують облікових записів та розрахунків.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питанням дослідження сутності та відображення в системі бухгалтерського обліку людського капіталу, як економічної категорії займалися вітчизняні науковці Л.І. Безтелесна, С.І. Бондар, О.М. Бородіна, О.А. Грішнова, Т.В. Давидюк, Л.І. Михайлова та зарубіжні дослідники Г. Беккер, А. Маршалл, А. Сен, Т. Шульц та інші. Проте важливість визначення людського капіталу задля оцінки вартості підприємства та перспектив його розвитку в ринкових умовах господарювання, особливості відображення людського капіталу в обліку потребують подальшого дослідження.

Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми. Багато підприємств та організацій на даний час інвестують кошти в персонал, що в результаті підвищує якість виконуваних робіт, відтворення робочої сили, і, як наслідок, підвищує ціну підприємства на ринку. Тому в даному контексті слід визначити, що собою являє категорія «людський капітал» в системі управління підприємством та який вплив він має на систему бухгалтерського обліку.

Мета статті. Головною метою цієї роботи є визначення людського капіталу як економічної категорії, що відіграє значну роль у створенні вартості та розробка шляхів удосконалення відображення цієї категорії у системі бухгалтерського обліку з ціллю надання користувачам інформації для прийняття ефективних управлінських рішень.

Виклад основного матеріалу. Особливості ринкової економіки та практики господарювання пов'язані з тим, що економічне зростання поєднується з застосуванням здібностей особистості (знань, умінь, навичок) та призводить до прогресивного розвитку. Зазначені аспекти обумовлюють дослідження важливого напрямку економічної те-

орії, а саме теорію людського капіталу. Як зазначає Л.І. Безтелесна, поняття «людський капітал» має досить давнє коріння в історії економічної думки [1, с. 5]. Проте вперше термін «людський капітал» був введений в працях Т. Шульца, який отримав Нобелівську премію в 1979 році і впровадив наступне визначення: «Всі людські здібності є або вродженими, або набутими. Кожна людина народжується з індивідуальним комплексом генів, які визначають її вроджені здібності. Набуті людиною цінні якості, які можуть бути підсилені відповідними вкладеннями, називаються «людським капіталом». У контексті бізнесу Т. Шульц описував людський капітал як комбінацію наступних факторів: якості, яку людина вносить у свою роботу (розум, енергія, позитивність, надійність, відданість); здатність людини вчитися (обдарованість, уява, творчий характер особистості, кмітливність); спонукання людини ділитися інформацією і знаннями (командний дух і орієнтація на цілі). Г. Беккер у монографії «Людський капітал» також досліджував дане питання, за що 1992 році також одержав Нобелівську премію. Зазначених дослідників можна вважати засновниками концепції людського капіталу, яка зазнала широкого резонансу в економічній теорії. Проте багато науковців теж досліджували різноманітні аспекти зазначеної дефініції і визначали її сутність (табл. 1).

Проаналізувавши існуючі підходи до трактування сутності людського капіталу, дане поняття можна визначити як багатоаспектну категорію, що в економічному контексті характеризується наявністю у працівників певних навичок та вмінь, що можуть бути використані в процесі господарської діяльності підприємства та можуть бути якісно покращеними в процесі інвестицій в персонал, з метою отримання майбутніх економічних вигод. Отже, визначивши сутність людського капіталу, слід вказати, що за умов постійних наукових та технологічних змін виробничих технологій вимоги до працівників зі сторони підприємств постійно зростають, що зумовлює збільшення частки витрат на людський капітал. Таким чином, обліковий аспект відображення людського капіталу стосується саме витрат та інвестицій в персонал.

Т.В. Давидюк пропонує класифікувати витрати у розрізі складових людського капіталу за стадіями життєвого циклу (фазами процесів формування, використання та відтворення), що характеризує кількісне і якісне нарощення людського капіталу підприємства, забезпечує систематизацію релевантної інформації в необхідних аналітичних розрізах і сприяє розвитку методології

Таблиця 1
Сутність дефініції «людський капітал»
в інформаційних джерелах

№ пор.	Автор	Сутність дефініції «людський капітал»
1	А. Маршал [2]	- розглядав категорію як таку, що створює вартість, і передбачив економіку, в якій знання, вміння й навички людини перетворюються на продуктивну силу, що визначає прогресивний поступ
2	О.А. Грішнова [3, с. 16]	- економічна категорія, яка характеризує сукупність сформованих і розвинених унаслідок інвестицій продуктивних здібностей, особистих рис і мотивацій індивідів, що перебувають у їхній власності, використовуються в економічній діяльності, сприяють зростанню продуктивності праці і завдяки цьому впливають на зростання доходів (заробітків) свого власника та національного доходу
3	А. Сен [4, с. 321]	- процес, в якому неодмінно присутні продуктивні властивості людини, які за допомогою освіти, підготовки і отримання нових навичок з часом підвищуються, що значною мірою сприяє пожеввленню економічного життя
4	О.М. Бородіна [5, с. 61]	- це ті знання, здібності, навички та запас життєвих сил, які людина має від природи і завдяки яким має можливість брати участь у суспільно корисній виробничій діяльності
5	С.І. Бондар [6, с. 143]	- здатність людини приносити дохід; він охоплює природні здібності людини, її талант, освіту, набуту кваліфікацію
6	Л.І. Михайлова [7, с. 33]	- це капітал, сформований людиною також завдяки її освітньому рівню, кваліфікації, знань та який може давати віддачу, містить також і природжені (фізичні, інтелектуальні) здібності і таланти, які є підставою для його накопичення і розвитку. Таким чином, чим вищим є людський капітал, виражений рівнем освіти, кваліфікації, знань, досвіду, тим більше можливості людини до продуктивної високоякісної праці, яка відповідно, краще винагороджується. Людський капітал також може розглядатися як оцінка потенційної здібності особистості приносити дохід.

в частині ведення бухгалтерських рахунків. На фазі формування людського капіталу виділяють витрати на профорієнтацію, пошук, відбір і найм персоналу, витрати періоду адаптації працівників на підприємстві, а також витрати на підвищення кваліфікації відповідно до стратегії підприємства. До витрат фази використання людського капіталу

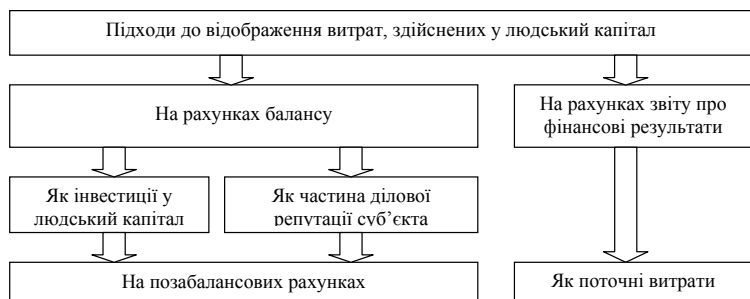


Рис. 1. Підходи до відображення витрат у людський капітал на рахунках бухгалтерського обліку [9, с. 359]

лу відносять основну та додаткову заробітну плату, заохочувальні виплати, витрати соціального характеру тощо. Витрати фази відтворення людського капіталу – це культурно-побутове обслуговування, підтримка дієздатності працівників, витрати на персонал у період капіталізації знань унаслідок підвищення кваліфікації працівників тощо [8, с. 103-104].

Основні підходи до відображення в обліку витрат, здійснених у людський капітал наведені (рис. 1).

Американський інститут праці (Work Institute in America, WIA), бухгалтерський облік людських ресурсів (HRA) визначає як розвиток теоретичних основ, які пояснюють природу і визначальні фактори вартості людей з точки зору офіційних підприємств; розробку обґрунтованих і надійних методів оцінки цінності і вартості людей для підприємства; проектування організаційного забезпечення впровадження запропонованих методів оцінки.

Представники інституту виділили наступні функціональні цілі HRA:

1. Представляти затратно-вартісну інформацію для прийняття управлінських рішень щодо придбання, розміщення, розвитку людських ресурсів для досягнення затратно-ефективних організаційних цілей.

2. Надавати управлінському персоналу можливість здійснювати ефективний моніторинг використання людських ресурсів.

3. Забезпечувати контроль вартості активів, тобто визначати, залишилася вона незмінною, зменшилася чи збільшилася.

4. Забезпечувати управлінський персонал інформацією про людський капітал для прийняття ефективних управлінських рішень [10, с. 440].

Оцінка продуктивних здатностей людини, що використовуються ними в процесі господарської діяльності, була одною з основних проблем економічної теорії. Найбільш використовуваним є метод виміру людського капіталу через грошові вимірники – вартісний [3, с. 22].

Г. Беккер запропонував враховувати при обчисленні людського капіталу виконані інвестиції в конкретний вид здібностей.

Інші дослідники визначили наступний підхід до виміру його вартості: «Людський капітал осіб є їхня здатність створювати предмети і послуги. Вартість людського капіталу є простою ціною продуктивних здатностей, помноженою на кількість цих здатностей» [11, с. 47].

Наукові підходи до оцінки людського капіталу об'єднують вартісні і натуральні вимірники. Визнання людського капіталу базується на основі врахування наступних аспектів:

- здібності, знання, досвід і кваліфікація є власним надбанням працівника і не належать підприємству;

- потребують для свого формування та вдосконалення значних витрат, які мають властивості накопичуватись;

- забезпечують власнику збільшення економічного зростання в майбутньому;

- забезпечують на державному рівні додатковий приріст національного доходу.

Однак в економічній діяльності беруть участь не знання, навички, здібності як такі, а конкретні люди, рівень освіти, кваліфікації, досвід яких дуже різний. Тобто носієм людського капіталу є конкретний працівник, людський капі-

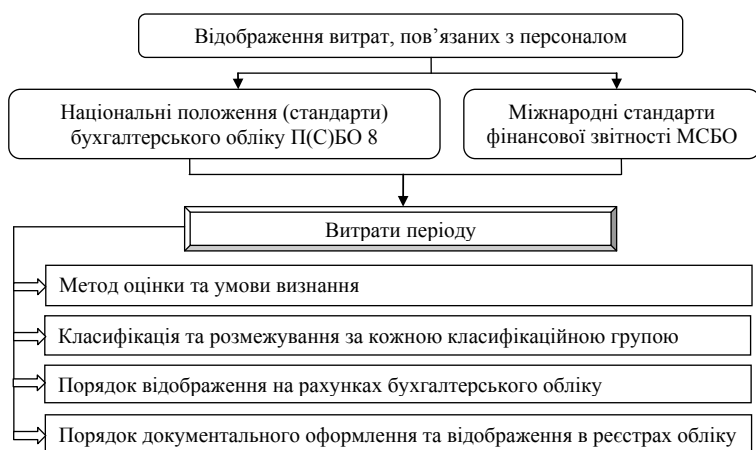


Рис. 2. Модель визнання та оцінки витрат, пов'язаних з персоналом

тал якого невіддільний від нього і може бути використаний через його практичну діяльність [5, с. 61-62].

Суб'єкти господарювання витрачають ресурси чи несуть зобов'язання при придбанні технічних чи наукових знань. На сучасному етапі міжнародні стандарти фінансової звітності та національні стандарти бухгалтерського обліку витрати, пов'язані з персоналом визнають витратами періоду (рис. 2).

П(С)БО 8 зазначає, що витрати на підготовку і перепідготовку кадрів підлягають відображенню у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені [12, с. 67]. У відповідності до МСБО 38 понесені видатки, пов'язані з діяльністю спрямованою на отримання нових знань, визнаються витратами в період їхнього понесення [13, с. 586].

Однак зазначені витрати реально здійснюються як довгострокові інвестиції для одержання економічних вигід у наступному. Поряд з цим знання, кваліфікація та практичний досвід персоналу зумовлюють отримання економічної вигоди господарюючим суб'єктом. Тому деякі автори пропонують відображати інвестиції у людський капітал на окремому позабалансовому рахунку внаслідок того, що вони є активами, які не належать підприємству [14, с. 32]. Інші науковці, враховуючи інвестиційну природу витрат у персонал, висловлюють думку, з якою слід погодитися, що відображення людського капіталу повинно відбуватися на окремому активному синтетичному рахунку «Інвестиції у персонал», включеному до Плану рахунків та Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [9, с. 359].

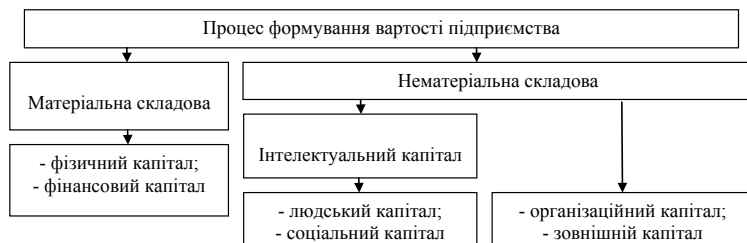


Рис. 3. Взаємозв'язок факторів, що визначають вартість підприємства

Систематизовано на основі [15, с. 240]

Якість підготовки персоналу, інвестування в «людський капітал» завжди позитивно позначається на продуктивності праці та зумовлює збільшення прибутку підприємств. Цей показник є другим (після науково-технічного прогресу) за значущістю чинником підвищення продуктивності праці, і його вплив постійно зростає [7, с. 337].

У зв'язку з посиленням впливу інформації як важливого чинника конкурентоспроможності суб'єктів господарювання в умовах ринкових перетворень, потрібно розглядати «людський капітал» як елемент інтелектуального капіталу та визначити його роль як складової вартісної оцінки підприємства (рис. 3).

«Людський капітал» як елемент інтелектуального капіталу має інвестиційну природу. Сучасні дослідження цьому напрямку не дають однозначної відповіді на питання щодо визнання в обліку та звітності даного об'єкта. Науковці надають різні пропозиції щодо даного питання, від можливості відображення в складі активів або власного капіталу до ведення позабалансового обліку. Проте потрібно враховувати, що «людський капітал» у складі інтелектуального капіталу є одним з важливих чинників формування ринкової вартості підприємства, який забезпечує можливість адекватної оцінки нинішньої вартості підприємства та його здібності продукувати вартість у майбутньому.

Фінансова звітність не надає в повному обсязі інформації користувачам про вартість «людського капіталу» підприємства. Інвестори не мають шансу отримати дані про існуючу вартість підприємства та можливості її створювати в майбутньому. Це призводить до зниження інвестиційної привабливості господарюючого суб'єкта. Тому зарубіжні компанії з ціллю підвищення прозорості даних про ринкову вартість суб'єкта господарювання розкривають широкий спектр показників у нефінансовій звітності. Однак вітчизняні підприємства не приділяють цьому напрямку достатньої уваги. Лише невелика кількість підприємств, до складу яких входять іноземні інвестори та ті підприємства, що займаються зовнішньоекономічною діяльністю, наводять додатковий обсяг інформації переважно у нефінансових звітних формах. Отже, стосовно «людського капіталу» відображаються наступні показники:

- витрати на підвищення кваліфікації працівників;
- інвестиції у навчання персоналу від загальнообсягу інвестицій;
- кількість працівників, які пройшли підвищення кваліфікації;
- структура персоналу за категоріями працівників, рівнем освіти, віком;
- досвід роботи, в першу чергу, управлінського персоналу;
- середня заробітна плата по підприємству;
- рівень лояльності працівників до підприємства тощо.

Таким чином, враховуючи потребу інформаційних запитів користувачів, перспективним напрямком є формування інтегрованої звітності з ціллю надання відповідної інформації про ринкову вартість підприємства та можливості її збільшення [15, с. 240-241].

В результаті проведеного дослідження, на підставі аналізу існуючих поглядів науковців щодо узгодженості теоретико-методологічних аспектів людського капіталу запропоновано концептуальну модель відображення цього об'єкта у системі бухгалтерського обліку (рис. 4).

Визначаючи склад показників інтегрованої звітності, слід зауважити, що в частині ефективності використання людського капіталу на перше місце виступають питання щодо його обліку. Такі дані повинні розкривати інформацію про робочий час, показники демографічного складу персоналу, рівень освіти і кваліфікації працівників тощо. Важливим є визначення оптимального обсягу і рівня уніфікації інформації, що міститься в інтегрованій звітності. Інформація, яка наводиться в інтегрованій звітності, буде похідною від інформації, що створюється для внутрішніх користувачів, зміст якої має задовільнити потреби і зовнішніх користувачів [16, с. 313].

Таким чином, адекватне відображення людського капіталу у системі бухгалтерського обліку в сучасних умовах забезпечить прозорість та достовірність інформації для прийняття обґрунтованих управлінських рішень.

Висновки і пропозиції. В результаті дослідження на підставі критичного аналізу існуючих поглядів щодо узгодженості теоретико-методологічних аспектів людського капіталу із застосуванням системного підходу запропонована концептуальна модель відображення цього об'єкта у системі бухгалтерського обліку. Отже, людський капітал, будучи економічною категорією, повинен мати своє відображення в системі бухгалтерського обліку, оскільки інформація про людські ресурси

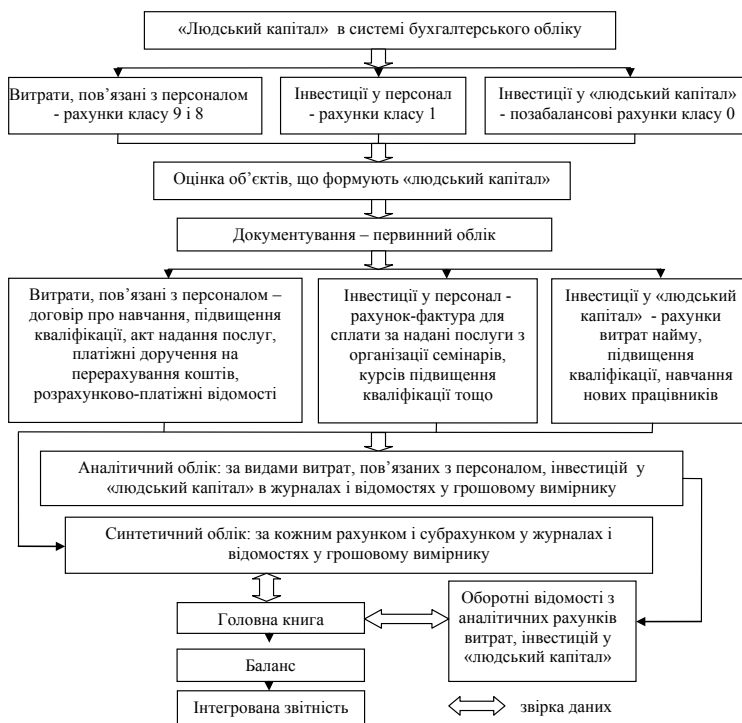


Рис. 4. Концептуальна модель відображення «людського капіталу» в системі бухгалтерського обліку

Розроблено на основі [9, с. 359; 15, с. 241]

є важливою в процесі управління підприємством. Важливими категоріями, які характеризують персонал підприємства, є не лише витрати, пов'язані з людським капіталом, а й оцінка його ефективності для підприємства. Тому подальших розробок потребує система оцінювання людського капіталу, а також вирішення дискусійного на даний час питання, чи є людський капітал активом підприємств.

Список літератури:

1. Безтелесна Л.І. Людський розвиток: підходи до трактування суті та умов його забезпечення / Л.І. Безтелесна // Економіка України. – 2009. – № 7. – С. 4–12.
2. Маршалл А. Принципы экономической науки: в 3-х т. / А. Маршалл. – М. : Прогресс, 1993. – Т. 1 – 415 с.; Т. 2 – 310 с.; Т. 3 – 351 с.
3. Грیشнова О.А. Людський капітал: формування в системі освіти і професійної підготовки / О.А. Грیشнова – К. : Знання, 2001. – 254 с.
4. Сен А. Развитие как свобода / Пер. с англ. под ред. Р.М. Нуриева. – М. : Новое издательство, 2004. – 432 с.
5. Бородіна О.М. Людський капітал на селі: наукові основи, стан, проблеми розвитку: [монографія] / О.М. Бородіна. – К. : ІАЕУААН, 2003. – 227 с.
6. Бондар С.І. Соціальні рішення та формування людського капіталу в сільській місцевості / Ринкова трансформація економіки АПК: кол. монографія. / За ред. П.Т. Саблука, В.Я. Амбросова, Г.Є. Мазнева. – Ч. 1. – К. : ІАЕ, 2002. – 571 с.
7. Михайлова Л.І. Людський капітал: формування та розвиток в сільських регіонах: [монографія] / Л.І. Михайлова. – К. : Центр учбової літератури, 2008. – 388 с.
8. Давидюк Т.В. Класифікація витрат у розрізі складових людського капіталу як передумова розвитку методології бухгалтерського обліку / Т.В. Давидюк // Вісник Запорізького національного університету / Серія: Економічні науки. – 2012. – № 1 (13). – С. 102–107.
9. Давидюк Т.В. Розвиток бухгалтерського обліку людського капіталу: теорія і методологія: [монографія] / Т.В. Давидюк. – Житомир : ЖДТУ, 2011. – 508 с.
10. Мэтьюс М.Р. Теория бухучета: Учебник / Пер. с англ. под ред. Я.В. Соколова, И.А. Смирновой. / М.Р. Мэтьюс, М.Х.Б. Перера – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1999. – 663 с.
11. Щетинин В. Человеческий капитал и неоднозначность его трактовки / В. Щетинин // Мировая экономика и международные отношения. – 2001. – № 12. – С. 42–49.
12. 35 положень (стандартів) бухгалтерського обліку [текст]: станом на 14 березня 2012 р. – К. : Центр учбової літератури, 2012. – 258 с.
13. Міжнародні стандарти фінансової звітності та бухгалтерського обліку. – К. : Видавничий дім «Сварог», 2012. – 734 с.
14. Дерун І. Удосконалення відображення складових інтелектуального капіталу в обліку / І. Дерун // Бухгалтерський облік і аудит. – 2013. – № 5. – С. 28–34.
15. Лаговська О.А. Бухгалтерська звітність як джерело інформації про вартість підприємства: моніторинг української практики / О.А. Лаговська // Збірник наукових праць ЧДТУ / Серія: Економічні науки. – 2012. – Ч. II. – С. 237–241.
16. Давидюк Т.В. Підвищення інформативності даних через розвиток звітної інформаційного забезпечення управління людським капіталом / Т.В. Давидюк // Фінансово-кредитна система: проблеми теорії та практики, 2013. – Вип. 2. – С. 310–316.

Овсюк Н. В.

Винницький торгово-економічний інститут
Київського національного торгово-економічного університета

АКТУАЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ ОТОБРАЖЕНИЯ ЧЕЛОВЕЧЕСКОГО КАПИТАЛА В СИСТЕМЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Резюме

В статье исследуются исторические предпосылки, теоретическая сущность человеческого капитала как социально-экономической категории, анализируются методические подходы к оценке и характеристике его основных элементов. Выделяются основные составляющие эффективного формирования использования человеческого капитала, обосновывается необходимость инвестирования в него с целью повышения производительности труда и экономического роста. В результате исследования на основе критического анализа существующих взглядов относительно согласованности теоретико-методологических аспектов человеческого капитала с применением системного подхода предложена концептуальная модель отображения этого объекта в системе бухгалтерского учета.

Ключевые слова: человеческий капитал, бухгалтерский учет, показатели, финансовая отчетность, пользователи.

Ovsiuk N. V.

Vinnitsa Trade and Economic Institute
Kyiv National Trade and Economic University

ESSENTIAL PROBLEMS OF REPRESENTATION HOME CAPITAL IN THE SYSTEM OF ACCOUNTING

Summary

This article reveals the historical preconditions, theoretical essence of home capital as social economic category, analyses methodical approaches to valuation and characteristic of its main elements. Author emphasizes the main parts of effective formation and usage of home capital, explains the necessity of investment of it with the aim of increasing productivity of work and economic growth. As a result of investigation on the base of critical analysis of existing opinions regarding coordination theoretical methodological aspects of home capital with usage of system approach are suggested conceptual model of reflecting this object in the system of accounting.

Key words: home capital, accounting, indicator, financial account, users.

УДК 657.42:336.225

Редзюк Т. Ю.

Паляниця Т. М.

Національний університет харчових технологій

ОСНОВНИ ВІДМІННОСТІ ФІНАНСОВОГО ТА ПОДАТКОВОГО ОБЛІКУ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ ТА ШЛЯХИ ЇХ ГАРМОНІЗАЦІЇ

Досліджено основні відмінності фінансового та податкового обліку необоротних активів. Більш детально дані відмінності проаналізовано на прикладі витрат на ремонт та поліпшення основних засобів. Запропоновано шляхи гармонізації, що передбачають внесення певних змін у податкове законодавство за рахунок пропозицій, що були озвучені у статті.

Ключові слова: необоротні активи, основні засоби, ремонт, витрати, гармонізація.

Постановка проблеми. Суттєві відмінності фінансового та податкового обліку необоротних активів ускладнюють обліковий процес та приводять до значних помилок, переключень та зловживань, адже існування податкового обліку поряд із системою бухгалтерського робить вразливим до помилок розрахунку податку на прибуток та створює негативні наслідки для економіки країни в цілому.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблематику сутності та реформування амортизаційної політики та основних засобів підприємств відображено в працях багатьох вітчизняних та зарубіжних вчених-економістів, серед них: Л. Бабиц, с. Бескидевич [5], Ф. Бутинець, О. Задорожний [5], О. Кротова, Ю. Скорнякова [4, с. 103-105], Ю. Стадницький та інші.

Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми. Реформування податкового законодавства в частині податку на прибуток дозволило частково вирішити цю проблему, адже принципи врахування доходів та витрат при визначенні прибутку до оподаткування відповідно до III Розділу Податкового кодексу України [1] максимально наближені до принципів врахування доходів і витрат у фінансовому обліку. Але незважаючи на такі позитивні зміни, окремі невідповідності залишились, серед яких заслугове на увагу питання відображення в фінансовому і податковому обліку витрат на ремонт та поліпшення основних засобів.

Мета статті. Головною метою цієї роботи є порівняння фінансового та податкового обліку необоротних активів, узагальнення основних відмін-