

УДК 657.37:330.142

ПЕРСПЕКТИВИ ПІДВИЩЕННЯ ІНФОРМАТИВНОСТІ ПРО ЛЮДСЬКИЙ КАПІТАЛ У БУХГАЛТЕРСЬКІЙ ЗВІТНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

ОЛЬГА КАНТАЄВА,*доктор екон. наук, доцент, завідувач
кафедри економіки, обліку та аудиту
Севастопольського інституту
банківської справи,***ТЕТЯНА ДАVIDЮК,***канд. екон. наук, доцент, докторант
кафедри бухгалтерського обліку
Житомирського державного
технологічного університету*

У статті показана необхідність перегляду змісту бухгалтерської звітності підприємств перед власниками та інвесторами шляхом розумного балансу між релевантністю звітів і надійністю інформації, поданої в них щодо основних чинників вартості та соціально-економічної діяльності конкретного підприємства.

Ключові слова: бухгалтерський облік, людський капітал, інформація, теорія інтелектуального капіталу, фінансова звітність, управлінська звітність.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Способи створення продукту змінилися, людський капітал перетворився в один із основних чинників створення доданої вартості. Балансова оцінка активів вітчизняних підприємств в умовах нестабільної економіки не дає реальної оцінки їх вартості. Бухгалтерська інформація залишається одним із найважливіших джерел, яку використовують при оцінці бізнесу й ухваленні рішень щодо інвестування коштів. Фінансова звітність має відображувати зміни в організації бізнесу і управлінні ним, а отже, включати нові показники, якими менеджмент користується для управління підприємствами.

На сьогодні звітність більшою мірою корисна як засіб забезпечення підзвітності керівництва компанії третім сторонам. Спосіб, яким оцінюється економіка, в зв'язку з економічним і науково-технічним прогресом може так безнадійно застаріти, що для того, щоб врятувати його, потрібна революція в бухгалтерському обліку. Б. Лев вважає, що в наш час бухгалтерський облік не надає інформацію про нематеріальні активи, що внутрішньо генеруються, таких як дослідження і розробки, торгові марки і обдарованість службовців, тобто ту інформацію, яка є двигуном сучасного економічного зростання [1].

Отже, актуальними є питання, що залишаються недостатньо вивченими, зокрема, зміна організаційних та професійних засад фінансової звітності, обґрунтування її сутності як складової глобальної системи бухгалтерського обліку, доповнення її інформацією про всі складові нематеріальних активів, що виступають ключовими чинниками вартості компаній.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. У зарубіжній та вітчизняній економічній науці все частіше обґрунтовують необхідність обліку та відображення людського капіталу в бухгалтерській звітності підприємства.

Однак одні автори, праці яких присвячені дослідженню людського капіталу, часто зосереджують увагу на відсутність відображення інвестицій нематеріального спрямування в бухгалтерському обліку і корпоративній звітності. Інші вказують на те, що неадекватний взаємозв'язок внутрішніх інформаційних систем з невідчутними активами негативно впливає на ухвалення рішення.

На думку А. Чухна, традиційна модель бухгалтерського обліку суперечить об'єктивній оцінці компанії, заважає економіці зберігати свою конкурентоспроможність за умов ринкової кон'юнктури, яка швидко змінюється [2].

Г. Уманців зазначає: «Дослідження у сфері обліку мають бути спрямовані на визначення, вимірювання у звітності релевантних нематеріальних активів, щоб цілі бухгалтерського обліку і звітності щодо надання користувачам для прийняття управлінських рішень повної, правдивої та неупередженої інформації досягалися повною мірою» [3, с. 23].

Інформування інвесторів про наявність у компанії нематеріальних активів є однією з серйозних проблем бухгалтерського обліку. «Стаття балансу, яка об'єднує нематеріальні активи, – за словами Н. Малюги, – є найбільш незрозумілою та специфічною» [4, с. 172].

П. Клікман підкреслює значення знань та інформації про нематеріальні активи: «Управлінські рішення гарні настільки, наскільки якісна інформація, на якій вони ґрунтуються, і неправильне керівництво організацією через помилкову інформацію може дорого їй обійтися. Тому керівники повинні отримувати адекватнішу, точнішу і своєчаснішу інформацію за доступною ціною. Врешті-решт ніяка компанія не може дозволити собі не виконувати розрахунків за оцінкою якості і використання знань, якими вона володіє» [5, с. 233].

Як зазначає М. Пушкар, «Стає очевидним, що система фінансової звітності, яку використовують у діловому світі, не може відобразити всієї складності бізнесу в економіці знань, коли основна роль належить нематеріальним активам, до складу яких потрібно віднести також інформаційні ресурси підприємства» [6, с. 69–70].

Створені в результаті наукових досліджень та розробок людським капіталом продукти інтелектуальної діяльності, якщо є можливість оцінити та ідентифікувати їх, оформлюються як об'єкти інтелектуальної діяльності та відображаються у складі нематеріальних активів підприємства. Отже, вплив інтелектуального капіталу на вартість підприємства може забезпечуватися як за допомогою використання цінних знань та інновацій, які неможливо простежити у фінансовій звітності, так і через відображені в обліку придбані або створені об'єкти інтелектуальної власності [7, с. 46].

Зазначене свідчить, що необхідно забезпечити бухгалтерську звітності більш надійною інформацією про такі невідчутні активи, як людський

капітал та його вплив на майбутню дохідність компанії.

Мета статті – дослідження перспектив підвищення інформативності даних про людський капітал у бухгалтерській (фінансовій і нефінансовій) звітності, аналіз досвіду практичного застосування такої звітності в зарубіжних та вітчизняних компаніях.

На формування концепції людських ресурсів суттєво вплинула теорія людського капіталу, представники якої дотримуються погляду, що людський капітал більш цінний, ніж фізичний, і повинен бути внесений до балансу підприємства.

ЛЮДСЬКИЙ КАПІТАЛ ЯК ЕЛЕМЕНТ ЗВІТНОСТІ КОМПАНІЙ

Е. Брукінг наводить дослідження 226 компаній зі списку 500 найбільших компаній світу (за даними газети «Файненшл Таймс»). У 76 % випадків підприємства в щорічному звіті не відображували вартість нематеріальних активів. Там, де нематеріальні активи все ж були відображені в бухгалтерському балансі, включали лише інфраструктурні активи [2].

Дослідження інформаційних потреб 25 керівників найбільших фондів США і Європи, наведені в праці Д. Андріссена та Р. Тіссена, свідчать про те, що інвестори в своєму списку потреб відвели одне з перших місць інформації про людський капітал (68 % визнали її важливою). Проте відомості такого характеру містилися тільки в 8 % вивчених річних звітів компаній [5, с. 25–26].

У 90-х роках минулого століття американські дослідники рекомендували три способи інформування компаній про людські ресурси. Окрім додаткового річного звіту вони запропонували складати звіт про додану вартість, створену працівниками, для інформування щодо продуктивності компаній та їх ефективності [9].

У Франції на законодавчому рівні було закріплено вимоги щодо розкриття інформації про людський капітал. У 1977 р. спеціальним законом «le Bilan Social» державні підприємства, на яких працювало понад 750 осіб, були зобов'язані подавати так звані соціальні баланси – річні звіти, побудовані на характеристиці персоналу та статистиці. З 1982 р. ця ви-

мога поширювалася на компанії, в яких працювало понад 300 осіб. Наприкінці 90-х років ХХ ст. понад 700 французьких компаній подавали річний соціальний баланс.

Дослідження щодо формування звітності про людські ресурси походять від директиви, яку ініціювало товариство розвитку торгівлі та промисловості Данії (1997 р.) у співпраці з дослідниками і корпораціями, які прагнули встановити директиви для розвитку і складання звітності про інтелектуальний капітал [10].

У Повідомленні про бізнес та промисловість 1996 р. Данського Міністерства бізнесу і промисловості описується компанія як гнучка, сфокусована на компетентності, застосуванні технології, важливій науково-дослідній роботі і близьких відносинах як з клієнтами, так і з постачальниками. Така гнучка компанія знаннямістка, оскільки основа її виробництва – кваліфікація, ідеї, компетентність у вирішенні проблем і службовці, здібні до використання нової технології у зв'язку з новими проблемами. Знаннямістка компанія володіє власним, людським і структурним капіталом та іншими невідчутними активами.

З січня 2002 р. компанії Данії, що мають у своєму розпорядженні значний інтелектуальний капітал, зобов'язані на додаток до своїх щорічних фінансових звітів публікувати також звіт про інтелектуальний капітал [11, с. 332].

Звіти про людський капітал займають важливе місце у шведських підприємствах у зв'язку визначальною соціальною орієнтацією економічної системи. Подібні звіти компанії оприлюднювали з метою кращого внутрішнього контролю управління, а з початку 90-х років необхідність формування таких звітів для зовнішнього користувача була скасована. Розвиток в бухгалтерському обліку підприємств цього напрямку був зумовлений тим, що інтенсивними дослідженнями у розвитку теорії інтелектуального капіталу займалися вчені скандинавських країн: Л. Едвінсон, К. Свейбі, Д. Скірмі, Й. Моурітсен, П. Бух. Їх дослідження були спрямовані на впровадження інтелектуального капіталу в звітність підприємств (компанії «Scandia», «Telia», «Ericsson» «Coloplast A/S» тощо), вони були першими розробниками інструментарію для управління інтелектуальним капіталом («Navigator»), розробниками стан-

дартів звітності інтелектуального капіталу на загальнодержавному рівні.

ДОСВІД ЗАРУБІЖНИХ КРАЇН ЩОДО ВІДОБРАЖЕННЯ ЛЮДСЬКОГО КАПІТАЛУ В ЗВІТНОСТІ

Про умови перетворення потенційних можливостей у реальність в зарубіжній практиці пише Р. Кулішова: «Із зарубіжного досвіду видно важливість організації використання людського капіталу на підприємстві. Шведська фірма «Scandia» з 1991 р. стала використовувати спеціальну технологію (програму) управління людським капіталом. Досягли визнання ринкової цінності компанії з урахуванням людського капіталу. Кожному працівнику надають відомості про його цінність (кваліфікації, продуктивності праці, компетенції) на рівні корпорації. З 1994 р. компанія стала подавати звіти про свій людський капітал. У бухгалтерській звітності ввели людський капітал як актив компанії, що поновлюється» [12].

Голландський інститут стандартів якості (КЕМА) у свій річний звіт за 1994 р. включив «баланс знань», в якому спробував відобразити вартість людей, що працюють у компанії, та їх знань. При складанні цього балансу, що додавався до звіту у вигляді окремої таблиці, використовували метод розрахунку на основі відновної вартості нематеріальних активів. Показники розраховували на основі витрат, пов'язаних із набуттям знань і навичок, навчанням, освітою, накопиченням досвіду в компанії та за її межами, а також вартості знань компанії, включаючи наведену в звітах, тощо. У застосованому КЕМА методі було зроблено припущення, що активи оцінюють за первісною вартістю, а знання як різновид активів щороку знецінюються на 20 %. Ці розрахунки дали змогу в 1994 р. оцінити знання даної компанії в 700 млн гол. гульденів. Зазначимо, що балансова вартість її активів у тому році становила всього 180 млн гол. гульденів [5, с. 52–53].

Б. Лев визнає, що дослідження нематеріальних активів, пов'язаних із людськими ресурсами, будуть актуальними за умови розкриття інформації корпоративним сектором. Компанії США не розкривають інформації про організаційну діяльність або людські ресурси. Проте зростає кількість канадських і євро-

пейських компаній, що публікують інформацію про свої інвестиції в людські ресурси або показники людського капіталу (серед інших «Royal Bank of Canada», «Deutsche Bank», «BSCH», «Grand Vision», «Celemi», «Scandia») [1, с. 205–206].

**СТАН ТА ПЕРСПЕКТИВИ ІНФОРМУВАННЯ
КОРИСТУВАЧІВ ЗВІТНОСТІ ПРО ЛЮДСЬКІ
РЕСУРСИ ВІТЧИЗНЯНИХ КОМПАНІЙ**

Останнім часом в Україні ведуться дискусії з приводу бухгалтерського обліку людських ресурсів. З'являється неуніфікована звітність щодо людських ресурсів компанії. Проблема оцінки, бухгалтерського відображення в обліку та звітності людського капіталу є непростю, але вона вирішується кожною компанією індивідуально.

Вітчизняні форми фінансової звітності практично не відображують інформацію про соціально відповідальну діяльність компаній, про розвиток їх внутрішніх і зовнішніх соціальних ресурсів.

Одним із інструментів підвищення якості планування, управління та оцінки діяльності компаній, що все більш широко використовується в корпоративній практиці, є публічна нефінансова (соціальна) звітність, сформована відповідно до Керівництва по звітності в сфері стійкого розвитку (GRI). Впровадження такої звітності в Україні залежить від того, наскільки самі компанії розуміють необхідність цього процесу для свого бізнесу.

Переважає більшість вітчизняних підприємств не здійснюють збір адекватної інформації про наявний людський капітал своїх співробітників не лише для внутрішнього використання, а й для зовнішньої звітності. Проте є низка компаній, що демонструють у нефінансовій (соціальній) звітності високий рівень професіоналізму своїх працівників, зокрема компанії «Систем Кепітал Менеджмент», «Київстар», «Майкрософт Україна», «XXI століття» та ін.

Формування і подання такої соціальної звітності в Україні перебуває на етапі становлення, а компанії публікують тільки те, що вважають за потрібне. Цей факт знижує достовірність такої звітності та її прозорість, тому доцільно під час її підготовки використовувати методичні підходи, побудовані на принципах МСФЗ і формування нефінансової (соціальної) звітності, з урахуванням кількісної та якісної оцінки

соціальних ресурсів компанії, а також ступеня їх залучення до господарського обороту.

Інформація про витрати на персонал, відображена в податковій, статистичній та фінансовій звітності, містить лише узагальнені дані, проте не відображує показники, які б комплексно характеризували понесені підприємством витрати на розвиток умінь, знань, навичок своїх працівників. Тому отримання працівниками з такої звітності даних про обсяг витрат на формування, використання та відтворення людських ресурсів у частині конкретного виду витрат чи категорій персоналу є практично неможливим, що впливатиме на їх бажання до подальшої співпраці з даним підприємством.

У формах податкової (ДФ «Податковий розрахунок сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податку, і сум утриманого з них податку»), статистичної («Звіт про використання робочого часу», «Звіт з праці») та фінансової (всі форми) звітності відображено показники, що частково характеризують витрати підприємства на людські ресурси, а отже, частково задовольняють інформаційні потреби користувачів такої звітності щодо операцій, пов'язаних із формуванням, використанням та відтворенням людських ресурсів. Тому постає питання про необхідність розробки внутрішньої бухгалтерської звітності, яка б містила повну, детальну і доречну інформацію про витрати підприємства на людські ресурси.

Для керівництва та працівників підприємства пропонуємо формувати внутрішню бухгалтерську звітність, в якій буде відображено порядок визначення системи показників, що свідчили б про динаміку понесених на працівників витрат (формування, використання та відтворення), необхідних для прийняття управлінських рішень щодо здійснення таких витрат.

Вважаємо за доцільне наводити всі показники такого звіту за кожною з категорій персоналу з подальшою деталізацією за підрозділами та службами підприємства.

Внутрішня бухгалтерська звітність використовуватиметься для задоволення інформаційних потреб інвесторів (роботодавців), найманих працівників та відобразатиме показники щодо витрачання коштів підприємства в розрізі складових людського капіта-

лу із зазначенням джерел фінансування таких витрат, суб'єктів надання послуг та форм виплат.

Інформація, відображена в запропонованому бухгалтерському звіті, дасть змогу підвищити мотивацію, продуктивність праці, знизити плинність кадрів за рахунок лояльного ставлення до працівників, приймати обґрунтовані рішення щодо перспектив витрачання коштів на працівників свідчитиме про рівень соціальної відповідальності бізнесу та позитивну репутацію компанії.

На основі показників запропонованого внутрішньобухгалтерського звіту можна визначити частку коштів, виділених підприємством на виплату не лише заробітної плати, а й премій та інших заохочувальних і компенсаційних виплат, відсоток працівників, які пройшли підготовку, перепідготовку та підвищення кваліфікації в загальній чисельності працівників, і відсоток розміру коштів у витратах на персонал, відсоток працівників, які отримали путівки в будинки відпочинку, санаторії, відсоток

коштів, виділених на медичне обслуговування тощо.

Оскільки процес складання внутрішньої звітності не є регламентованим, то на підприємство покладається відповідальність щодо встановлення вимог до уточненого для кожного конкретного підприємства (з урахуванням його організаційної структури) переліку необхідних показників, термінів і порядку звітування перед користувачами такої звітності (власниками, керівництвом та трудовим колективом, що характеризуються своїми специфічними інформаційними запитами) у вигляді розробки відповідних розпорядчих документів та методичних рекомендацій щодо формування звітності.

Вважаємо, що для великих підприємств, які оприлюднюють фінансову звітність, доцільно інтегрувати показники такого внутрішнього бухгалтерського звіту у звіти про соціальну діяльність, а для малих та середніх підприємств – складати лише внутрішній звіт про людський капітал.

ВИСНОВКИ

Традиційні звіти не встигають за корпоративними змінами та не надають достовірної інформації про нематеріальні чинники цінності компанії, оскільки їх не відображують в обліку, а інвестиції в них списують на витрати. Тому компанії недостатньо інвестують у розвиток чинників, що забезпечують створення вартості.

Сьогодні система бухгалтерського обліку повинна вийти на новий рівень, забезпечити можливість управляти процесами створення вартості, складати звіти і прогнози. Звіти про людський капітал не можна розглядати ізольовано, адже вони дадуть змогу з'ясувати розрив між балансовою вартістю і ринковою капіталізацією фірм. Компаніям самим вигідно систематично надавати зацікавленим користувачам подібні звіти і пояснення до них, а саме: який конкретний внесок цих активів у підвищення вартості їх виробничих процесів.

У бухгалтерському обліку слід враховувати людський капітал, оцінювати при цьому успіхи, досягнуті компанією у використанні її людського капіталу, оцінювати його при злитті, створенні спільних підприємств і поглинаннях; аналізувати показники, що відображують, як компанія збільшує свій людський капітал, і прибутковість інвестицій у цей актив.

Тільки з урахуванням даних щодо обліку витрат на формування, використання та відтворення людського капіталу працівників підприємства можна ухвалювати управлінське рішення про інвестування коштів у розвиток людського капіталу. Складання звітності щодо людського капіталу можливо тільки в тому випадку, якщо всі взаємопов'язані показники характеризують ефективність інвестування у формування та відтворення людського капіталу. Облік наведених витрат інвестиційного характеру дасть можливість значною мірою поліпшити застосовність моделі для процесів інвестування і створення відповідної ринково-орієнтованої звітності на реальному ринку.

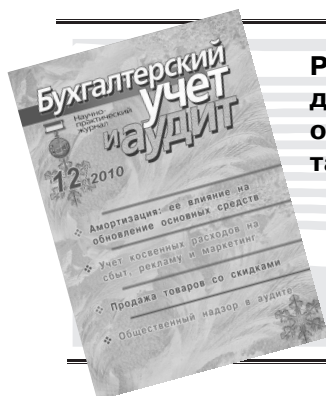
ВИКОРИСТАНА ЛІТЕРАТУРА

1. Лев Б. Нематериальные активы: управление, изменение, отчетность / Б. Лев. – М.: КВИНТО-КОНСАЛТИНГ, 2003. – 240 с.
2. Чухно А.А. Постіндустріальна економіка: теорія, практика та їх значення для України / А.А. Чухно. – К.: ЛОГОС, 2003. – 631 с.
2. Брукинг Э. Интеллектуальный капитал: ключ к успеху в новом тысячелетии / Э. Брукинг; пер. с англ.; под ред. Л.Н. Козачин. – СПб «Питер», 2001. – 288 с.
3. Уманців Г. Внутрішній гудвіл підприємства: економічна природа, проблеми оцінки та обліку / Г. Уманців // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 9. – С. 20–23.
4. Малюга Н.М. Шляхи удосконалення оцінки в бухгалтерському обліку: теорія, практика, перспективи / Н.М. Малюга. – Житомир: ЖІТІ, 1998. – 384 с.
5. Андриссен Д. Невесомое богатство. Определите стоимость вашей компании в экономике нематериальных активов / Д. Андриссен, Р. Тиссен; пер. с англ. – М.: ЗАО «Олимп-Бизнес», 2004. – 304 с.
12. Кулишова Р.С. Параметры человеческого капитала и модели управления / Р.С. Кулишова // Труд и социальные отношения. – 2003. – № 2. – С 65–69.
6. Пушкар М.С. Створення інтелектуальної системи обліку: [монографія] / М.С.Пушкар. – Тернопіль: Карт – бланк, 2007. – 152 с.
7. Нападовська Л.В. Удосконалення обліково-інформаційного забезпечення: шлях до нової парадигми / Л.В. Нападовська: зб. наук. праць. – Кам'янець-Подільський: Подільський державний аграрно-технічний університет, 2009. – Вип. 17. – Т. 2. – С. 44–47.
9. Monti-Belkaoui J. and Riahi-Belkaoui A. (1995) Human Resource Valuation: A Guide to Strategies and Techniques, Quorum Books, Westport, Connecticut–London, 1995. – 192 p.
10. Bukh P.N.D. The relevance of intellectual Capital disclosure: a paradox? / P.N.D. Bukh // Accounting, Auditing & Accountability Journal. – 2003.– Vol. 16. – №. 1. – P. 49–56.
11. Рид С. Финансовый директор как интегратор бизнеса / С. Рид, Х.-Д. Шойерман и группа mySAP ERP Financials; пер. с англ. – М.: Альпина Бизнес Букс, 2007. – 397 с.

В статье показана необходимость пересмотра содержания бухгалтерской отчетности предприятий перед собственниками и инвесторами путем разумного баланса между релевантностью отчетов и надежностью информации, представленной в них относительно основных факторов стоимости и социально-экономической деятельности конкретного предприятия.

Ключевые слова: бухгалтерский учет, человеческий капитал, информация, теория интеллектуального капитала, финансовая отчетность, управленческая отчетность.

In the article it is marked about the necessity of revision of maintenance of accounting control of enterprises before proprietors and investors, by clever balance between релевантністю reports and by reliability of information presented in them in relation to the basic factors of cost and socio-economic activity of concrete enterprise



Редакція журналу запрошує до співпраці на договірній основі фахівців у галузі бухгалтерського обліку, аудиту, фінансів, оподаткування, права та зовнішньоекономічної діяльності



Телефони для довідок:
492-25-19, 451-73-79
з 9⁰⁰ до 13⁰⁰, з 14⁰⁰ до 17⁰⁰
(понеділок – п'ятниця)
email: wirt.ukr@gmail.com

